



جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم

التسيير

قسم : علوم التسيير

مطبوعة في مقياس:



المحاسبة التحليلية

محاضرات وتمارين تطبيقية

موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس شعبة علوم مالية ومحاسبية

معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس

إعداد الدكتورة:

عبد الرحيم ليلي

السنة الجامعية: 2020/2019

فهرس المحتويات

الصفحة	محتوى المطبوعة
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول والأشكال البيانية
01	مقدمة
	المحور الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية
02	أولا : نشأة وتطور المحاسبة التحليلية
03	ثانيا: مفهوم المحاسبة التحليلية
08	ثالثا: أهداف المحاسبة التحليلية
05	رابعا: وظائف المحاسبة التحليلية
05	خامسا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية
07	
	المحور الثاني: مدخل إلى التكاليف والأعباء
09	أولا: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة
11	ثانيا: تصنيف التكاليف في المؤسسة
15	ثالثا: تحديد التكلفة وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية في المؤسسة
18	رابعا: الأعباء المدجة في حساب التكاليف
21	تمارين تطبيقية
	المحور الثالث: محاسبة المخزونات
	أولا: تعريف المخزونات
30	ثانيا: أنواع المخزونات
31	ثالثا: المخزون والحسابات المخزنية
32	رابعا: أهمية المخزونات
33	خامسا: تصنيفات المخزونات
34	

35	سادسا: أنواع جرد المخزون وفروقاته
37	سابعا: طرق تقييم المخزونات
43	تمارين تطبيقية
	المحور الرابع: طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)
51	أولا: مفهوم طريقة التكاليف الكلية
52	ثانيا: خصائص طريقة التكاليف الكلية
52	ثالثا: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية
62	رابعا: تقييم تكلفة الإنتاج (حالات خاصة)
73	خامسا: الإنتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية
73	تمارين تطبيقية
	المحور الخامس: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
87	أولا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
88	ثانيا: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة
90	ثالثا: مراحل عملية حساب التكاليف وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
93	رابعا: مزايا وصعوبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
96	تمارين تطبيقية
101	تمارين تطبيقية شاملة
120	قائمة المراجع

قائمة الجداول والأشكال البيانية

1- قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	حساب النتائج حسب الطبيعة (جزء خاص بالمحاسبة التحليلية)	01
91	أمثلة عن بعض الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والأنشطة التحتية لها	02
92	مصفوفة الأنشطة ، مسببات التكلفة	03

2- قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	وظائف المحاسبة التحليلية	01
14	سلسلة القيمة ومحاسبة التكاليف الحديثة	02
19	العلاقة بين أعباء المحاسبة التحليلية وأعباء المحاسبة المالية	03

مقدمة:

الحمد لله والصلاة على محمد رسول الله وآله الطيبين الأطهار وصحبه أجمعين ، وبعد:
الشكر لله الذي وفقنا لإعداد مطبوعة المحاسبة التحليلية بعد تدريسه لمدة طويلة، وإعادة ترتيب مفردات
المادة مرات عدة لتناسب مع المتطلبات المبدئية للدراسة في مجال السنة الثانية (LMD) ، فقط حاولنا
التبسيط والإلمام بكل المفاهيم الخاصة بهذه المادة وعرضها بشكل مبسط وواضح ليسهل للطالب الذي
يدرسه لأول مرة التعامل معها.

وقد إعتمدنا في إعداد هذه المطبوعة على المقرر الخاص بالمحاسبة التحليلية المتعلق بالدروس، وذلك من
خلال التطرق لمفهوم المحاسبة التحليلية وأهم أهدافها، وكذا المقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة
التحليلية، وعرض مفهوم التكاليف والأعباء، ومحاسبة المخزونات وكيفية تقييمها ثم طرق حساب
التكاليف.

واتساقا مع الهدف من إعداد هذه المطبوعة فقد تم تقسيم المادة العلمية الواردة فيها إلى خمسة محاور رئيسية
مدعمة بمجموعة من التمارين التطبيقية التي يتمكن من خلالها الطالب من فهم ماجاء في كل محور كما
يلي:

المحور الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية

المحور الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء

المحور الثالث: محاسبة المخزونات

المحور الرابع: طرق حساب التكاليف (طريقة التكاليف الكلية)

المحور الخامس: طرق حساب التكاليف (طريقة التكاليف على أساس النشاط)

وفي الختام أتمنى أن نكون قد وفقنا في إعداد مفردات مادة المحاسبة التحليلية.

المحور الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمراً إلزامياً بحكم القانون فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة¹ الذي يبقى أمراً إختيارياً يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها، ومع تطور الأفكار وظهور مفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة ضرورة لا مفر منها، وذلك نظراً لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في الوحدة الإقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو إتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق والإستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها.

أولاً: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية قد نشأت متأخرة على المحاسبة المالية حيث كان الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 سنة 1494 على يد الإيطالي "locapacioli" تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل إثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية بإختيار وحدة التكاليف إذ أن افتتاح كان موجه إما للإستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء². وفي فترة (1600-1900) ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب كتاب "EG.Smith" حيث بين فيه مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه³، وتميزت هذه المرحلة بـ:

- إبراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة
- دراسة الأسعار في المشاريع مطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.
- إستخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة المخزون، تكلفة البضاعة وبالتالي تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية.

¹ إسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، 2013، ص 17.

² مليكة حفيظ شبكي، مطبوعة المحاسبة التحليلية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2002، ص 09.

³ عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص 08.

- إستخدامها لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في إختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر وإختيار أساس التحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها على وحدات التكلفة.

وقد توسعت المحاسبة التحليلية وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمته بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل إقتصادية وإجتماعية أهمها الأزمة الإقتصادية سنة 1929 ، ولقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكرا على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية.

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية مكتملة للأنظمة التقليدية ، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول إستخدام النظام الجديد المسمى " نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في إستعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات إلى أن وصلت على دراسة "Cooper and Kaplan" سنة 1987، وتفتح التطورات الحديثة في المحاسبة التحليلية أفقا جديدة امام المحاسبين لخدمة الإدارة في بيئة التصنيع الحديثة، وذلك بإستخدامها لأساليب التحليل العلمي والأساليب الإحصائية والرياضية الحديثة، علاوة على استخدام العديد من أدوات تكنولوجيا المعلومات المعتمدة على إستخدام الحاسبات الآلية والبرامج الجاهزة، ونظرا لأهمية المحاسبة التحليلية المتزايدة في عصرنا الراهن فقد شمل تطبيقها كافة القطاعات الإقتصادية (الإنتاجية، التجارية، الخدمية والمالية) ، فقد ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية والحكومية بدرجات متفاوتة في تطوير المحاسبة التحليلية¹.

ثانيا: مفهوم المحاسبة التحليلية

من الصعب حصر تعريف واحد للمحاسبة التحليلية، وذلك راجع لإختلاف الكتاب والأخصائيين في مجال المحاسبة والتسيير في تسمية هذا النوع من المحاسبة، وأطلق عليها مسميات عديدة منها : محاسبة التكاليف ، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير، وعليه سوف نحاول عرض أهم هذه التعاريف فيما يلي:

¹ عرقابي عادل، مطبوعة دروس في المحاسبة التحليلية ، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2018/2017 ، ص02.

- هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة¹.
- هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للإستغلال².
- هي عبارة عن نظام معلومات محاسبي داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها ، الذي يسمح للمدراء بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة، واتخاذ القرارات التسييرية باختلاف أنواعها³.
- هي أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الإستغلالي أو الإستثماري⁴.
- هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية⁵.
- هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية ، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي⁶.
- هي أداة دراسة وتحليل لمسار التدفقات من الأموال، مواد، عمل... الخ، على المستوى الداخلي للمؤسسة من أجل حساب قيمتها في شكل أعباء، مصاريف وتكاليف ومقارنتها بالمداخيل لتحديد نتيجة النشاط⁷.
- من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها أداة ضرورية لتسيير المؤسسات فهي ذلك العلم الذي يقوم بتجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف بالإعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير -محاسبة تحليلية-، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 08.

² A.Rappin et J.Poly, **comptabilité analytique d'exploitation**, Dunod, France,1996, p10.

³ Lazary, **la comptabilité analytique**, imprimerie Es-Salem,ALGER , 2001, p22.

⁴ Farid Makhoulouf, **comptabilité analytique**, édition pages bleues, alger, 2011,p10.

⁵ Sahraoui Ali, **comptabilité de gestion**, bertiedition, ALGER, 2004, p 09.

⁶ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 01.

⁷ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وقمارين، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 09.

ثالثا: أهداف المحاسبة التحليلية

إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق فعلا في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة والفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب وبشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية حيث تستخدم هذه المعلومات لتحقيق أهداف مختلفة نذكرها كما يلي¹:

1- قياس وتحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في:

- حساب تكلفة البضاعة المباعة
 - توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية وذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج العمال والقوائم المالية.
 - تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح.
- 2- إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.
- 3- ترشيد القرارات الإدارية ومساعدتها في رسم السياسات.
- 4- مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية.
- 5- تقييم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز.

رابعا: وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الإستمرارية للمؤسسة في السوق وتمثل هذه الوظائف فيما يلي²:

1- **الوظيفة التسجيلية:** هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

2- **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3- **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الإنحرافات والتي إما أن تكون

¹ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² سليمة طبائية، مطبوعة دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة 8 ماي 1945 قالة، الجزائر، 2015، ص ص 13-14

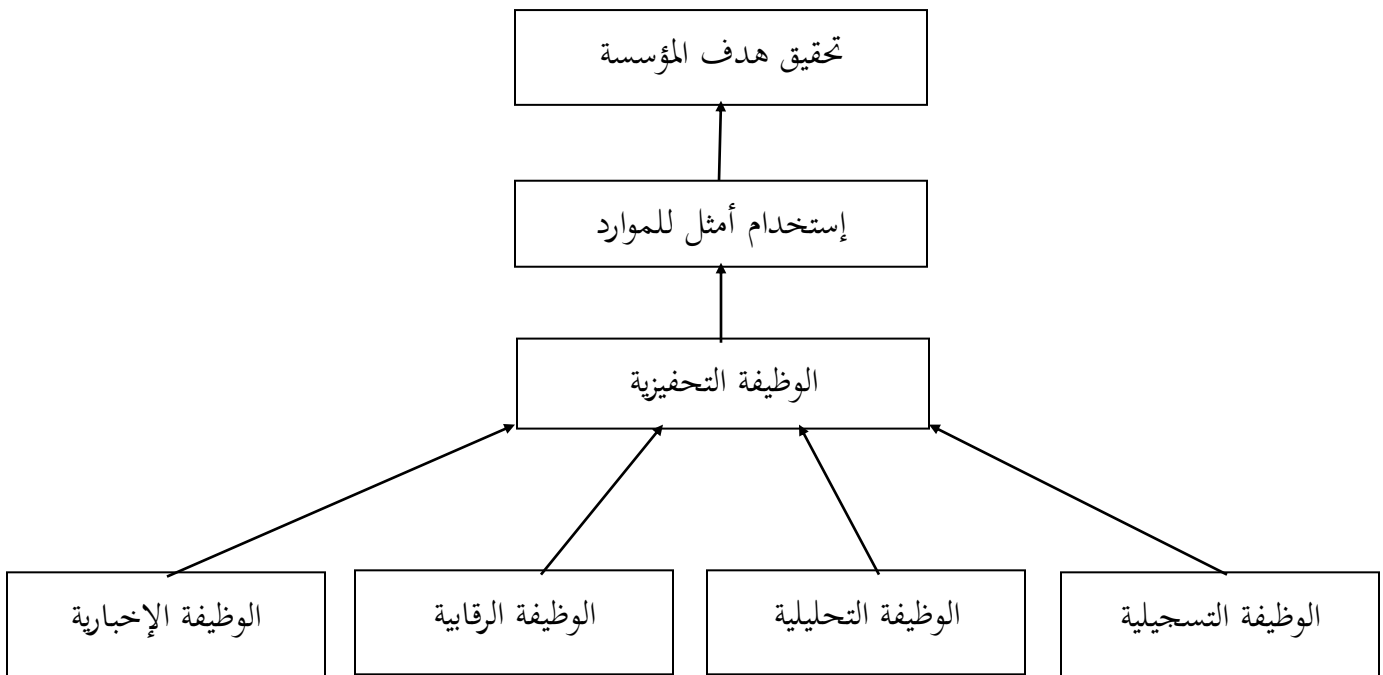
ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

4-الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ، ويجب ان تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الإنتظار إلى نهاية السنة المالية¹

5- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في إستخدام مواردها الإقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

ومن خلال ماسبق يمكننا عرض هذه الوظائف في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، الأردن، 2006، ص 24.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، الأردن، 2006، ص 25.

خامسا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

إن الصلة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية وثيقة جدا، حيث أن المحاسبة التحليلية هي أحد فروع المحاسبة المالية أو إمتداد لها فهناك علاقة بينهما تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود المحاسبة التحليلية بجزء من المدخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما المحاسبة التحليلية فتزود المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيتات (الإستثمارات).

1- أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

بما أن المحاسبة التحليلية إمتداد للمحاسبة المالية فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فهناك علاقة بينهما يمكن توضيحها في المجالات التالية:

- إن المحاسبة التحليلية في الواقع امتداد للمحاسبة المالية ومتممة ومكملة لها، فالبيانات المالية التي تصور الوضع المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية تؤيدها البيانات التفصيلية التي تمدنا بها المحاسبة التحليلية¹.
- كما أن المحاسبة التحليلية تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن إنتاج تحت التشغيل أو من الإنتاج التام والتي تعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في الميزانية.
- كما أن المحاسبة المالية تمد المحاسبة التحليلية بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وماينفق من أجور إضافة إلى بقية التكاليف التي تنفق من اجل العمليات الإنتاجية ، حيث تقوم المحاسبة التحليلية بتحليل هذه التكاليف المثبتة بقيمها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز الكلفة ومن ثم تحميلها على وحدة المنتج.

-تعتبر البيانات المقدمة من المحاسبة المالية إلى المحاسبة التحليلية بمثابة أداة رقابية على صحة ودقة البيانات المقدمة².

¹ طلال عبد الحسن الكسار وعمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس، تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010، ص

² اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص27.

2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

بالرغم من وجود علاقة وطيدة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية ، إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن حصرها فيما يلي¹:

-الهدف بين المحاسبتين: إن المحاسبة المالية تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة كما تساهم في تحديد الميزانية العامة لأخر السنة بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، أما المحاسبة التحليلية فهي تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية (أو الفصلية أو الشهرية) بصفة منفصلة لكل منتج على حدة، ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الإستغلال فقط بينما المحاسبة المالية فتهتم في نفس الوقت بدورة الإستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة.

-المدة الزمنية: تهتم المحاسبة المالية بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الإستغلال ، وقد تحدد ميزانيات ونتائج إستغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب إختلاف حجم نشاط ونوعية تسيير المؤسسة، أما في المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عاديا، إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل.

- مصدر المعلومات: المعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع كلية للنظام المالي المحاسبي الذي يحدد كيفية تسجيل والحصول على المعلومات والعمال التي يقوم بها المحاسب وأشياء أخرى، بينما المحاسبة التحليلية تستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة المالية معلومات أخرى تخرج عن هذه الأخيرة، كما تستعمل أدوات تحليل خاصة لا تشبه الأدوات المستعملة في المحاسبة المالية مثل العناصر افضافية والأعباء غير المعتبرة.

- مستعملي النوعين: نظرا لطبيعة المحاسبة المالية فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة إبتداءا من مديرها إلى العمال، إلى المتعاملين معها باختلاف وضعياتهم القانونية والمالية، أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي هو مسيرو المؤسسة، إذ تفيدهم في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة وفي إتخاذ نتائجها كأساس لإتخاذ القرارات التي تم نشاطها المستقبلي.

-الحسابات التي تستعملها: تستعمل المحاسبة المالية حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات بالإعتماد على النظام المحاسبي المالي، أما المحاسبة التحليلية فتستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة المالية وهي تسمى الحسابات المنعكسة (comptes réfléchis) وتهتم بالتكاليف وسعر التكلفة.

¹ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13 (بتصرف).

المحور الثاني: مدخل إلى التكاليف والأعباء

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

أولاً: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

لقد وجد هناك إختلاف في التعاريف للتكاليف والأعباء بين الإقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (التكاليف، المصاريف، الأعباء) ، لذلك سنقوم بإظهار الفرق بين هذه المصطلحات وذلك من خلال تقديم تعاريف لكل مصطلح على حدى.

1- التكاليف:

- التكاليف تحمل معاني عديدة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة إقتصادية ، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة...)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار...)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول ، كأن يتم الحصول على العنصر الإقتصادي نقداً أو بالإستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في إلتزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الإقتصادي على الحساب¹.

- التكاليف هي تضحية بمجموعة من الموارد الإقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بإنتقاء الغرض أو الهدف ينتقى وجود التكلفة في حد ذاتها².

- وتستخدم التكاليف في³ :

* تبرير أسعار البيع؛

* تقديم عناصر تسمح باتخاذ القرار؛

* توفير محددات الرقابة؛

* تقييم السلع والخدمات.

2- المصاريف:

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف : قياس وتحليل، دار وائل، الأردن، 2005، ص 34.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 18.

³Lazary, opcit, pp 21-22.

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود ، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة ، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة ، أي هنا ك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بالنسبة للإيرادات¹. وتعتبر المصاريف أيضا على أنها الإنفاق الذي لا يقابله دخول مادي مثل: مصاريف العاملين، مصاريف النقل... الخ²

3- الأعباء:

يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك... الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم .

إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء)³.

تعرف الأعباء على أنها عبارة عن نفقة مالية يمكن أن تكون مقابل خدمة محصل عليها (صيانة، تنظيف (...)، أو مقابل شيء وهمي كالإهلاكات والمؤونات⁴.

4- سعر التكلفة:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁴ بدار عاشور، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015، ص 07.

سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع ، كما يعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه¹، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية ، وهذا بسبب إختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة إنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من تكلفة شراء الوحدات المباعة، مصاريف التوزيع.

سعر التكلفة هو عبارة عن التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة ، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه².

ثانيا: تصنيف التكاليف في المؤسسة

توجد العديد من المعايير التي يعتمد عليها في تويب وتصنيف التكاليف إلى مجموعات متجانسة، سنحاول ذكر أهم هذه التصنيفات كما يلي:

1- التصنيفات التقليدية:

أ- تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي: حيث نميز بين³:

* الأعباء الهيكلية: تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة...)

* الأعباء العملية: وهي تنتج عن إستخدام موارد المؤسسة.

ب- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة: وتنقسم إلى⁴:

* تكاليف الوظيفة الإنتاجية: هي تلك التكاليف المتعلقة بإنتاج أو صنع منتج معين، وتتضمن كل تكاليف العمليات التصنيعية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، مصروفات صناعية) وهي بذلك تعبر عن تكلفة وظيفة الإنتاج في المؤسسة.

* تكاليف الوظيفة التسويقية: وهي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تصريف وتوزيع المنتج أو الأجزاء التي تقوم المؤسسة بصنعها، وتتضمن كل التكاليف الخاصة بنشاط تسويق وبيع السلع أو

¹ رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

²Boughaba Abdallah, *comptabilité analytique*, bertieditions, alger,1994,p 28.

³ سليمة طبايية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

⁴ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 50-51.

الخدمات بما في ذلك مواد التعبئة والتغليف ونقل المبيعات وأجور رجال البيع ومصاريف إنتقال وكلاء البيع وأبحاث التسويق... الخ.

* **تكاليف الوظيفة الإدارية:** وهي كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة ، وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، والأدوات والتجهيزات المكتبية المستخدمة في الإدارة، أجور الموظفين الإداريين ، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الإستقبال وأتعاب المحاسبين.

ج- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: وتنقسم إلى:

* **التكاليف المباشرة:** هي مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر وعادة تكون مكونة من: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في افنتاج ، تكلفة اليد العاملة المباشرة.

* **التكاليف غير المباشرة:** هي تكاليف مشتركة تنفق على النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو نشاط معين، أي يشترك فيها أكثر من منتج لذا فعملية تحميلها إلى سعر التكلفة تتسم بالصعوبة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها على كافة المنتجات وفق مؤشرات وأدوات رياضية.

د- تصنيف التكاليف حسب الطبيعة: ويسمى أيضا بالتصنيف النوعي حيث تقسم التكاليف إلى¹:

* **تكاليف المواد:** وتشمل كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية... الخ

* **تكاليف العمل:** وهي مجموع الأجور المدفوعة من أجل الحصول على العمل لإنجاز تلك الأعمال للحصول على المنتج سواء كانت أجور مباشرة أو غير مباشرة وتشمل الأجور النقدية والعينية (مزايًا).

* **تكاليف الخدمات:** وتشمل كافة الخدمات اللازمة لإكمال العملية الإنتاجية سواء كانت صناعية أو تسويقية أو إدارية وهي تلك التي تمثل كافة المصاريف المدفوعة لإتمام هذه العمليات مثل: القوى المحركة، مصاريف الصيانة والإيجارات وحتى الإستهلاكات وغيرها.

هـ- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط: يمكن أن نميز بين الأنواع التالية:

* **التكاليف المتغيرة:** هي تلك التكاليف المتعلقة بغرض تكلفة معين والتي يتغير مجموعها بشكل تناسبي وطردي مع التغير في أساس النشاط وذلك في ظل مدى ملائم وعلى مدى زمني معين ، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة كأسعار المواد الأولية ، معدل الأجور، مواصفات السلع والأسلوب الفني للإنتاج والتسويق وأمثلة هذه التكاليف : المواد المباشرة، الأجور المباشرة، التكاليف التسويقية المتغيرة... الخ².

¹ طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 43-44.

² اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 39.

* **التكاليف الثابتة:** هي التكاليف التي لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج وإنما تميل إلى الثبات عموماً في ظل مدى معين من الطاقة الإنتاجية وأنها تنفق خلال الفترة التكاليفية بمبالغ محددة بغض النظر عن حجم الإنتاج أو المبيعات، وإن حصة وحدة المنتج من هذه التكاليف تتغير باتجاه معاكس لتغير حجم النشاط حيث كلما زاد حجم الإنتاج كلما انخفضت معه حصة الوحدة الواحدة للمنتج النهائي من هذه التكاليف والعكس بالعكس¹.

* **التكاليف المختلطة:** هي التكاليف التي لا تتغير تغيراً كاملاً مع التغيرات في الحجم طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه، حيث نجد أن هذه التكاليف تتغير في نفس اتجاه تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج، ومن الممكن أن تظل هذه التكاليف ثابتة في مدى معين من أحجام الإنتاج ولكنها تزداد إذا زاد الإنتاج، وهذه التكاليف قد تحلل إلى عنصرها الثابت والمتغير أو قد تعامل على أساس أنها عنصر متغير أو ثابت حسب الأحوال وحسب درجة التقريب المطلوبة في التحليل ووفقاً لطبيعتها ومسارها في المدى المناسب لأحجام الإنتاج، ويجب فصل هذه التكاليف إلى عنصرها وإضافة الجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة، أما الجزء المتغير فيدرج ضمن التكاليف المتغيرة².

و- **تصنيف التكاليف لأغراض الرقابة:** وتنقسم إلى³:

* **التكاليف الخاضعة للرقابة:** وهي تلك التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المؤسسة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلتها التكاليف الثابتة

* **التكاليف الغير خاضعة للرقابة:** هي التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين ، ومن أمثلتها التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

2- التصنيفات الحديثة: حيث يتم تصنيف التكاليف إلى⁴:

أ- تصنيف التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال:

حيث يمكن اعتبار المؤسسة سلسلة من الأنشطة الرامية إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات وهي تتألف من عدد من الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة ، حيث أن كل نشاط يجب أن يعمل على إضافة قيمة للمنتج

¹ طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

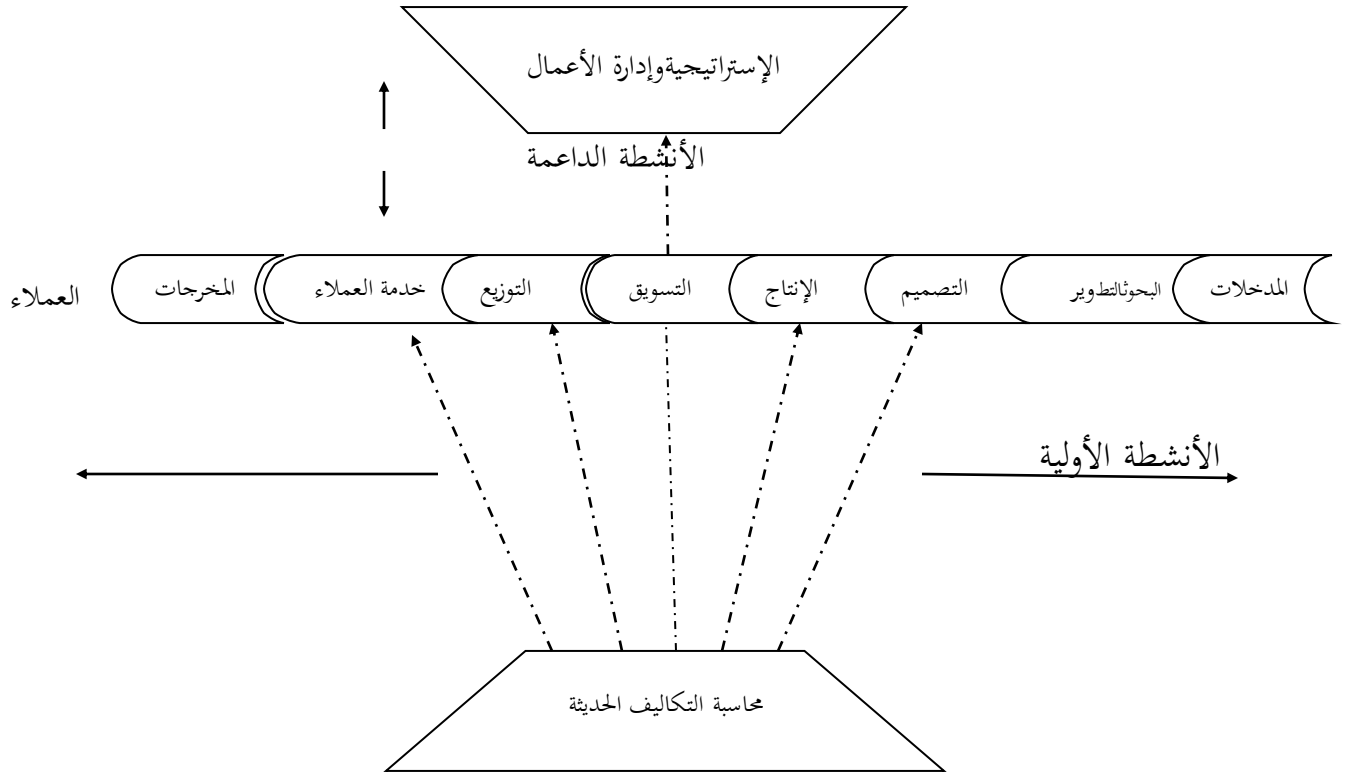
² أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 19.

³ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

⁴ اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 47-50.

في نظر المستهلك أو العميل، ومن ثم فإن قضية إرضاء العملاء لها الأولوية الأولى لكل الأطراف التي تتضمنها سلسلة القيمة بما فيها المدير والمحاسب والموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (02): سلسلة القيمة ومحاسبة التكاليف الحديثة



المصدر: اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

وتصنف التكاليف حسب هذه الوظائف إلى:

- تكاليف وظيفة البحوث والتطوير

- تكاليف وظيفة التصميم

- تكاليف وظيفة الإنتاج

- تكاليف وظيفة التسويق

- تكاليف وظيفة التوزيع

- تكاليف وظيفة خدمة العملاء

أما وظيفة الإستراتيجية وإدارة الأعمال فهي تمتد عبر كل الوظائف السابقة في المؤسسة ، ويتولى مسؤولية هذه الوظيفة المسيرين في الإدارة العليا والمسيرين في الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة.

ب- تصنيف التكاليف حسب الأنشطة التي تصيف / والتي لا تصيف قيمة للمنتج:

وتصنف وفق هذا الأساس إلى:

* **تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة:** إن مفهوم النشاط الذي يضيف قيمة للمنتج يمثل أمراً هاماً في إدارة التكلفة ، وهي تلك الأنشطة التي يرى العميل أنها تزيد في منفعة السلعة أو الخدمة التي يشتريها مثل تكاليف تصميم المنتج بناء على تغذية مرتدة من العملاء، فحص الموردين لإعتمادهم، ترتيب المصنع، شراء المواد... الخ

* **تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** هي تكاليف تلك الأنشطة التي لا تساهم في خلق قيمة إضافية في المؤسسة وفي المنتج وبالتالي لا تضيف ربحية للعميل ، ومن أمثلة هذه الأنشطة إعادة تشغيل الآلات ، مناولة المواد والإستعداد للإنتاج.

ج- التصنيف حسب التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكاليف:

يقصد بتسلسل التكلفة هرمياً أو طبقياً جميع التكاليف في مجموعات تكلفة مختلفة على أساس الطبقات المختلفة لمسببات (محركات) التكلفة ، طبقاً لهذا التسلسل الهرمي أو الطبقي فإن كل التكاليف لا تتحرك بالمتغيرات المرتبطة بمستوى وحدة المنتج (السلعة أو الخدمة) وبالتالي فإن فكرة التسلسل الهرمي أو الطبقي لمحركات التكلفة جاءت من ملاحظة أن هناك مستويات مختلفة لمحركات التكلفة تؤثر على تكاليف مختلفة، وعليه فإنه يمكن تحديد أربع مستويات طبقية للتكلفة:

- تكاليف مستوى وحدة المخرجات
- تكاليف مستوى الدفعة
- تكاليف خدمة ورعاية المنتج
- تكاليف خدمة ورعاية التسهيلات

إن هذا التصنيف للتكاليف حسب الطبقات المختلفة لمحركات التكلفة يكون مفيداً للإدارة في تفهم سلوك التكلفة ويساعدها على اتخاذ قرارات على بصيرة أكثر عند كافة المستويات.

ثالثاً: تحديد التكلفة وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية في المؤسسة

يختلف تحديد التكلفة وسعر التكلفة باختلاف شكل ونوع المؤسسة، حيث تنقسم المؤسسات إلى ثلاثة أنواع وهي:

- المؤسسات الخدمائية
- المؤسسات التجارية
- المؤسسات الصناعية

حيث تختلف طرق حساب التكاليف من مؤسسة إلى أخرى، إذ نجد:

1- في المؤسسة الخدمائية: حيث تتميز بتقديم الخدمة للزبون وعليه يحسب لها سعر التكلفة فقط بحيث:

سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)

2- في المؤسسة التجارية: تمارس هذه المؤسسات نشاطا تجاريا والذي يتمثل في شراء وإعادة بيع البضائع على حالها دون إجراء اي تحويل عليها، وهو ذلك النشاط الذي يمارسه بائعي الجملة أو تجار التجزئة، وتوجد ثلاثة مراحل أساسية في المؤسسات التجارية وهي: مرحلة الشراء، مرحلة التخزين ومرحلة.

تحسب كل من تكلفة الشراء و سعر التكلفة في المؤسسات التجارية وفقا للقوانين التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)

بحيث:

✓ ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكمية) المشتراة × سعر شراء الوحدة الواحدة

3- في المؤسسة الإنتاجية (الصناعية): تقوم هذه المؤسسات بشراء المواد الخام وتقوم بإجراء تعديلات عليها وتحويلها من الحالة الخام إلى منتجات قابلة للبيع، وتتطلب هذه العملية كفاءات عالية من الموارد البشرية وقدرات مادية ومالية معتبرة.

يتم حساب في هذا النوع من المؤسسات كل من تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج، وسعر التكلفة وفق ما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير مباشرة)

بحيث:

● تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة × تكلفة شراء الوحدة الواحدة

● تكلفة الإنتاج المباعة = عدد الوحدات المباعة × تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

✓ النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

بحيث: رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة (الكمية المباعة) × سعر بيع الوحدة.

ملاحظة: - تتعلق تكلفة الشراء بالكمية المشتراة؛

- تتعلق تكلفة الإنتاج بالكمية المنتجة؛

- يتعلق سعر التكلفة (أيضا النتيجة التحليلية) بالكمية المباعة.

أمثلة:

1- اشترت إحدى المؤسسات الصناعية 8000 كغ من المادة الأولية "م" بغرض إستعمالها في عملية الإنتاج بسعر 10 دج للكغ الواحد، بلغت مصاريف الشراء 2000 دج .

- أحسب تكلفة شراء المادة "م"؟

● بطاقة تكلفة الشراء:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
80000	10	8000	ثمن الشراء
2000	-	-	+ مصاريف الشراء
82000	10,25	8000	تكلفة شراء الفترة

2- انتجت المؤسسة 500 وحدة من المنتج "س" و من أجل ذلك استخدمت 600 كغ من المادة "م" حيث بلغت مصاريف التصنيع 18000 دج.

- أحسب تكلفة الإنتاج؟

● بطاقة تكلفة الإنتاج:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
6150	10,25	600	تكلفة شراء المواد المستعملة
18000			+ مصاريف الإنتاج
24150	48,3	500	تكلفة إنتاج الفترة

3 - باعت المؤسسة 300 وحدة من المنتج "س" حيث بلغت مصاريف التوزيع 1380 دج، وسعر بيع الوحدة الواحدة هو 60 دج.

- أحسب سعر التكلفة للوحدات المباعة ثم النتيجة التحليلية؟

● بطاقة سعر التكلفة:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
14490	48,3	300	تكلفة الإنتاج المباع
1380			+
			مصاريف التوزيع
15870	52,9	300	سعر التكلفة

● حساب النتيجة التحليلية:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
18000	60	300	رقم الأعمال
			-
15870	52,9	300	سعر التكلفة
2130	7,1	300	سعر التكلفة

رابعاً: الأعباء المدججة في حساب التكاليف

بالرغم من أن المحاسبة المالية هي المصدر الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص المعلومات غير أنها تختلف عنها في كون الأولى تهتم بجميع تكاليف المؤسسة المصنفة في الصنف السادس حسب النظام المحاسبي المالي، بينما الثانية فهي تهتم بتكاليف التشغيل الحقيقي في المؤسسة فقط، وعليه نميز بين:

1- الأعباء المعتبرة (المحملة): هي الجزء المشترك بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية والمرتبطة بالنشاط الحقيقي في المؤسسة مثل: الموارد الأولية واللوازم المستعملة في الإنتاج، أجور المستخدمين، الخدمات الخارجية.....الخ.

2- الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة): وهي الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية ولكنها لا تؤخذ بعين الاعتبار بسبب طابعها الاستثنائي أي لا تدخل في عملية الاستغلال الحقيقي وتشمل:

- أعباء لا تتعلق مباشرة بالاستغلال الحقيقي: أي ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ويمكن إعتبارها كإستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة.

- أعباء إستثنائية: مثل المؤونات بكل أنواعها والإهتلاكات الإستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل.

3- الأعباء الإضافية: هي أعباء نظرية غير مسجلة في المحاسبة المالية ولكنها تؤخذ بعين الإعتبار في حساب التكاليف وتشمل:

- **أجرة عمل المستغل:** أي تعويض صاحب المؤسسة الذي قدم عملاً في مؤسسته دون مقابل فإن هذا العمل يقيم ويحسب في التكاليف؛

- **فائدة الأموال الخاصة:** رأس المال الخاص لا تدفع عليه المؤسسة فوائد، عكس رأس المال الأجنبي، فتعتبر المؤسسة أنها تدفع فوائد على رأس المال الخاص وتحسب هذه الفوائد النظرية في التكاليف.

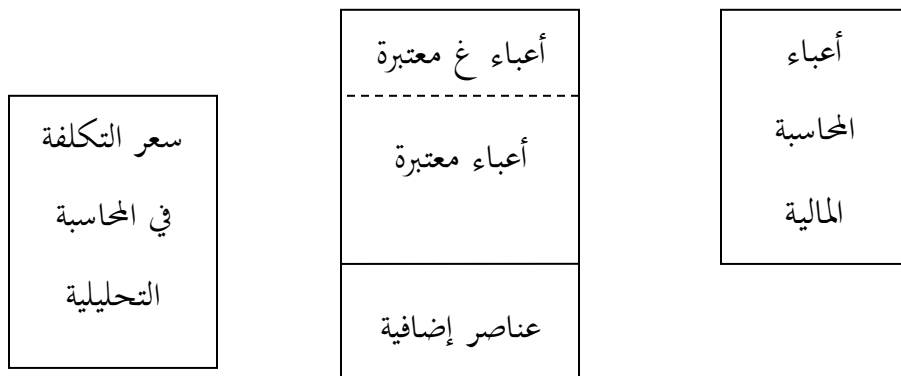
ولكي نحصل في المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة المالية، بحيث:

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = النتيجة التحليلية الإجمالية + الأعباء الإضافية - الأعباء غير
المعتبرة.

نتيجة المحاسبة المالية = النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): العلاقة بين أعباء المحاسبة التحليلية وأعباء المحاسبة المالية



المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 21.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

يمكن حساب نتيجة المحاسبة المالية (نتيجة دورة الإستغلال) والتي تمثل النتيجة العملية في حساب النتائج كما يلي:

ح/71 إنتاج مباع=رقم الأعمال

ح/72 مخزون الدورة= تكلفة إنتاج الفترة - تكلفة الإنتاج المباع

ح/61 المشتريات المستهلكة= تكلفة المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية

ح/62 إلى غاية ح/68 أعباء المحاسبة المالية: نستخرجها من العلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

أعباء المحاسبة المالية= أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء غير معتبرة.

أعباء المحاسبة التحليلية= أعباء الشراء (المباشرة وغير المباشرة) + أعباء الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة) + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة).

و بما أن أعباء الشراء تدخل في حساب تكلفة المواد الأولية المستعملة فلا يمكن حسابها مرتين لذا تصبح:

أعباء المحاسبة التحليلية= أعباء الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة) + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة).

وعليه يصبح حساب النتائج كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): حساب النتائج حسب الطبيعة (جزء خاص بالمحاسبة التحليلية)

المبالغ	البيان
xxx	ح/71 إنتاج مباع
xxx	ح/72 إنتاج مخزون
xxx	إنتاج الدورة
xxx	ح/61 المشتريات المستهلكة
xxx	ح/62 خدمات خارجية
xxx	إستهلاك الدورة
xxx	القيمة المضافة للإستغلال
xxx	ح/63-68 أعباء أخرى
xxx	نتيجة دورة الإستغلال

المصدر: من إعداد الأستاذة بالإعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009، ص 30.

بجيث:

إنتاج الدورة = إنتاج مباع + إنتاج مخزون

إستهلاك الدورة = المشتريات المستهلكة + خدمات خارجية

القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج الدورة - إستهلاك الدورة

نتيجة دورة الإستغلال (النتيجة العمليانية) = القيمة المضافة للإستغلال - أعباء أخرى

تمارين تطبيقية:

التمرين رقم (01):

تنتج مؤسسة منتوجين "أ" و "ب" و ذلك باستعمال المادة الأولية (م) يتم صنع المنتوجين في ورشة وحيدة و من دفاتها المحاسبية لشهر جوان 2013 استخرجنا البيانات التالية:

1- المشتريات: 15000 كلغ من المادة الأولية "م" بـ 26 دج للوحدة، بالإضافة إلى مصاريف الشراء 4300 دج.

2- استعمالات المادة الأولية :

- 3000 كلغ من المادة الأولية "م" لإنتاج 800 وحدة من المنتج "أ".

- 5700 كلغ من المادة الأولية "م" لإنتاج 1200 وحدة من المنتج "ب"

3- مصاريف الإنتاج:

- 2400 ساعة يد عمل مباشرة بـ 68 دج للساعة الواحدة، منها 1020 ساعة تخص المنتج "ب" و الباقي للمنتج "أ".

- مصاريف إنتاج مختلفة قيمتها 140000 دج توزع على أساس ساعات العمل المباشرة للمنتوجين "أ" و "ب".

4- مصاريف التوزيع :

- 48000 دج منها 2/3 تخص المنتج "أ" والباقي للمنتج "ب".

5- المبيعات:

- باعت المؤسسة كامل منتجاتها من "أ" بـ 40% من سعر التكلفة، وبسعر 300 دج للمنتج "ب".

العمل المطلوب:

1- حساب تكلفة شراء المادة الأولية "م"؟

2- حساب تكلفة إنتاج المنتوجين "أ" و "ب"؟

3- حساب سعر التكلفة لـ "أ" و "ب"؟

4- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية؟

التمرين رقم (02):

تنتج مؤسسة نوعين من الأواني بإستعمال مادتين: البلاستيك ومستلزمات مختلفة، وقد كانت لدينا المعلومات التالية لشهر مارس 2018:

1- المشتريات: - 1500 كغ من المواد البلاستيكية بسعر 12 دج للكغ الواحد.

- 1000 كغ من المستلزمات المختلفة بسعر 08 دج للكغ الواحد.

مصاريف الشراء المباشرة 32500 دج توزع حسب الوزن بين المادتين.

2- الإنتاج والإستعمالات:

- إستعملت 1400 كغ من المواد البلاستيكية، كل كغ منها يعطي 1.5 إناء من النوع "أ"، و 0.5 إناء من النوع "ب"

- إستعملت 900 كغ من اللوازم منها 675 كغ لـ "أ" والباقي لـ "ب"

3- مصاريف الإنتاج:

مصاريف اليد العاملة 125 ساعة لـ "أ" بسعر 30 دج للساعة، 32 ساعة لـ "ب" بسعر 35 دج للساعة

مصاريف إنتاج أخرى 3000 دج، 2/3 منها لـ "أ" والباقي لـ "ب"

4- المبيعات ومصاريف البيع:

باعت هذه المؤسسة 2000 وحدة من النوع "أ" بسعر 25 دج للوحدة، وكل منتوجات "ب" بسعر

26.5 دج للوحدة، وقد تحملت عملية البيع أعباء 3240 دج توزع على أساس عدد المبيعات.

المطلوب:

1- أحسب تكلفة الشراء للمادتين الأوليتين.

2- أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوجين "أ" و "ب".

3- أحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتوجين.

4- أحسب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية، علما أن العناصر الإضافية بلغت 205 دج، والأعباء

غير المعتبرة 185 دج.

التمرين رقم (03):

تنتج مؤسسة المنار منتوج "أ" بإستعمال مادتين أوليتين س، ص وذلك كما يلي:

المشتريات: 300 كغ من المادة الأولية س بسعر 30 دج/كغ
400 كغ من المادة الأولية ص بسعر 25 دج/كغ

مصاريف الشراء: 5000 دج توزع حسب الكميات المشتراة

الإنتاج: تم إنتاج 250 وحدة من المنتج أ بإستعمال 280 كغ من المادة الأولية س و 370 كغ من المادة الأولية ص ، حيث بلغت مصاريف الإنتاج 8000 دج.

المبيعات: تم بيع 200 وحدة من المنتج أ بسعر 170 دج للوحدة، وبلغت مصاريف التوزيع 6500 دج.

المطلوب:

- حساب النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن العناصر الإضافية 1000 دج والأعباء غير المعتبرة 1500 دج.

- حساب نتيجة المحاسبة المالية حيث الخدمات الخارجية = 3000 دج.

حلول التمارين التطبيقية:

حل التمرين رقم (01):

1- حساب تكلفة شراء المادة الأولية "م":

المادة "م"			البيان
م	س.و	ك	
390000	26	15000	ثمن الشراء
4300	-	-	مصاريف الشراء
394300	26,28	15000	تكلفة شراء الفترة

2- حساب تكلفة إنتاج المنتجين "أ" و "ب"

المنتوج "ب"			المنتوج "أ"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
149796	26,28	5700	78840	26,28	3000	ت شراء المواد الأولية المستعملة
69360	68	1020	93840	68	1380	مصاريف الإنتاج يد عاملة مباشرة
59500	-	-	80500	-	-	مصاريف إنتاج أخرى $1380 \times 140000 = \text{أ}$ 2400 $1020 \times 140000 = \text{ب}$ 2400
278656	232,213	1200	253180	316,475	800	ت. إ. الفترة

3- حساب سعر التكلفة للمنتوجين "أ" و "ب":

المنتوج "ب"			المنتوج "أ"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
278656	232,213	1200	253180	316,475	800	تكلفة الإنتاج المباع
16000	-	$2/1 \times 48000$	32000	-	$3/x \times 248000$	مصاريف التوزيع
294656	245,546	1200	285180	356,475	800	سعر التكلفة

4- حساب النتيجة التحليلية:

المنتوج "ب"			المنتوج "أ"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
360000	300	1200	399252	499,065	800	رقم الأعمال ($285180 \times 1,4$)
294656	245,546	1200	285180	356,475	800	سعر التكلفة
65344	54,45	1200	114072	142,59	800	ن. ت.
179416						ن. ت. إجمالية

حل التمرين رقم (02):

– حساب تكلفة شراء المادة الأولية:

مصاريف الشراء:

$$\begin{array}{r} 2500 \longleftarrow 32500 \\ 1500 \longleftarrow x \\ \hline 19500 \text{ دج} = 32500 \times 1500 = \text{المواد البلاستيكية} \\ 2500 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 2500 \longleftarrow 32500 \\ 1000 \longleftarrow Y \\ \hline 13000 \text{ دج} = 32500 \times 1000 = \text{المستلزمات الأخرى} \\ 2500 \end{array}$$

المستلزمات المختلفة			المواد البلاستيكية			البيان
م	س.و	ك	م	س.و	ك	
8000	8	1000	18000	12	1500	ثمن الشراء
13000	-	-	19500	-	-	مصاريف الشراء
21000	21	1000	37500	25	1500	ت. الشراء

2- حساب تكلفة إنتاج المنتجين "أ" و "ب":

المنتوج "ب"			المنتوج "أ"			البيان
م	س.و	ك	م	س.و	ك	
8750	25	350	26250	25	1050	ت.ش.م.م مواد بلاستيكية
4725	21	225	14175	21	675	مستلزمات أخرى
1120	35	32	3750	30	125	مصاريف الإنتاج
1000	-		2000	-	-	م.انتاج أخرى
15595	22,28	700	46175	21,99	2100	ت الإنتاج

الإنتاج:

$$\text{"أ"} = 1,5 \times 1400 = 2100 \text{ إناء}$$

$$\text{"ب"} = 0,5 \times 1400 = 700 \text{ إناء}$$

إستعمالات:

$$1400 \text{ كغ} \longleftarrow 2800 \text{ إناء}$$

$$X \longleftarrow 2100 \text{ إناء}$$

$$Y \longleftarrow 700 \text{ إناء}$$

3- حساب سعر التكلفة لـ "أ" و "ب":

المنتوج "ب"			المنتوج "أ"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
15596	22,28	700	43980	21,99	2000	تكلفة الإنتاج المباع
840	-	-	2400	-	-	مصاريف التوزيع م
16436	23,48	700	46380	23,19	2000	سعر التكلفة

مصاريف التوزيع:

2700 ← 3240

27000 ← 3240

700 ← Y

2000 ← X

4- حساب النتيجة التحليلية:

المنتج "ب"			المنتج "أ"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
18550	26,5	700	50.000	25	2000	رقم الأعمال
16436	23,48	700	46380	23,19	2000	- سعر التكلفة
2114	3,02	700	3620	1,81	2000	ن.ت

5- حساب النتيجة التحليلية الصافية:

المبالغ	البيان
3620	ن.ت. لـ "أ"
2114	ن.ت. لـ "ب"
185-	الأعباء غير معتبرة
205	عناصر إضافية
5754	ن.ت. ص

حل التمرين رقم (03):

1- تكلفة الشراء:

ص			س			البيان
م	س.و	ك	م	س.و	ك	
10000	25	400	9000	30	300	ثمن الشراء
2857.14	-	-	2142.86	-	-	مصاريف الشراء

12857.14	32.14	400	11142.86	37.14	300	ت. الشراء
----------	--------------	-----	----------	--------------	-----	-----------

2- تكلفة الإنتاج:

أ			البيان
م	س.و	ك	
10399.2	37.14	280	الإستعمالات: س
11891.8	32.14	370	ص
8000	-	-	مصاريف الإنتاج
30291	121.164	250	ت. الشراء

3- سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:

أ			البيان
م	س.و	ك	
24232.8	121.164	200	تكلفة الإنتاج المباع
6500		-	مصاريف التوزيع
30732.8	153.664	200	سعر التكلفة
34000	170	200	رقم الأعمال
3267.2	14.336	200	النتيجة التحليلية

4- النتيجة التحليلية الصافية:

المبالغ	البيان
3267.2	النتيجة التحليلية
(1500)	الأعباء غير معتبرة
1000	عناصر إضافية
2767.2	نتيجة تحليلية صافية

5- نتيجة المحاسبة المالية:

ح / 70 إنتاج مباع = رقم الأعمال = 34000 دج
ح/72 إنتاج مخزون = تكلفة إنتاج الفترة - تكلفة الإنتاج المباع

$$6058.2 = 24232.8 - 30291 =$$

ح/ 60 المشتريات المستهلكة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة

$$22291 = 11891.8 + 10399.2 =$$

ح/ 62 الخدمات الخارجية = 3000

ح/ 62-68 أعباء المحاسبة المالية

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

أعباء أخرى = أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء غير معتبرة

$$15000 = 1500 + 1000 - (6500 + 8000) =$$

ح/ 63-68 أعباء أخرى = 15000 - 3000 = 12000

المبلغ	البيان
34000	ح/ 70 إنتاج مباع
6058.2	ح/ 72 إنتاج مخزون
40058.2	إنتاج الدورة
22291	ح/ 60 المشتريات المستهلكة
3000	ح/ 62 الخدمات الخارجية
25291	إستهلاك الدورة
12000	ح/ 63-68 أعباء أخرى
2767.2	نتيجة دورة الإستغلال

المحور الثالث: محاسبة المخزونات

يعتبر المخزون أحد العناصر المحاسبية المهمة التي تتطلب الإهتمام، وذلك بالعمل على تسييره بكفاءة وفعالية، فالمخزون يمثل من جهة جزء من الرأسمال العامل للمؤسسة، والذي لا يجب أن يبقى مجمدا لفترة طويلة، ومن جهة أخرى تترتب عن عمليات التسيير والإحتفاظ والنفاذ تكاليف يجب التحكم فيها حتى لا تؤثر سلبا على نتائج المؤسسة.

إن حساب الأعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتوجات يجب أن يمر بعملية ترتيب ومراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتوجات ومراقبة أو متابعة المخزونات تكون بتسجيل كل الإدخالات من هذه المخزونات وإخراجاتها أو ما يسمى بحركة المخزون.

أولا: تعريف المخزونات

إن المعايير المحاسبية الدولية تناولت المخزون في المعيار (IAS2) والذي يصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، وعرض مجال تطبيقه واعتبره من الأصول كما تحدث عن صافي القيمة التحصيلية والقيمة العادلة وتناول طرق تقييمه.

المخزونات هي تلك السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها (بضاعة) أو بغرض تحويلها (مواد أولية ولوازم) أو تلك المنتجات التي تتحصل عليها من تحويل المواد الأولية¹.

كما يعرف المخزون على أنه: البضاعة التي تملكها المنشأة في آخر الفترة المالية سواء كانت موجودة في مخازنها أو خارج هذه المخازن، وتختلف نوعية مفردات هذه البضاعة بحسب طبيعة نشاط المنشأة ، ويختلف المخزون السلعي وفقا لنشاط المؤسسة كمايلي²:

-مؤسسة تجارية: يكون نشاطها شراء بضاعة جاهزة لإعادة بيعها فتكون البضاعة الجاهزة هي التي تمثل المخزون السلعي؛

- مؤسسة صناعية: عبارة عن مواد ومستلزمات، منتجات نصف مصنعة وتامة الصنع.

ويعتبر المخزون السلعي البضاعة الموجودة خارج المخازن والتي تتمثل في³:

- مخزون مرسل إلى الوكلاء لغرض البيع بالعمولة ولم يتم بيعه حتى نهاية الفترة المحاسبية؛

-مخزون مشتري وما زال في الطريق أي لم يدخل مخازن المؤسسة بعد؛

¹ريمدي عبد الوهاب وسماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، ط1، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 114.

²طبايية سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³جعفر عبد الاله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح، الأردن، 2003، ص 497.

- مخزون مرسل إلى بعض العملاء تحت نظام البيع أو الرد ولم يبلغ المؤسسة بعد، ما إذا كان العميل قد قبل شراء المخزون من عدمه.

ثانيا: أنواع المخزونات

قسم النظام المالي والمحاسبي صنف المخزونات إلى¹:

- 1- البضائع: هي مختلف السلع التي تقوم المؤسسة بشرائها بغرض بيعها دون إجراء عليها أي تحويل.
- 2- المواد الأولية والتوريد: هي مختلف السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها واستعمالها في عملية الإنتاج.
- 3- التموينات الأخرى: هي مختلف اللوازم التي تستعمل مباشرة في عملية التصنيع كالعلاقات المستهلكة، قطع الغيار، لوازم مكتبية، لباس العمال ...، أي التموينات التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الإستهلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة، ويضم الحسابات التالية:
 - أ- المواد القابلة للإستهلاك
 - ب- التوريدات القابلة للإستهلاك
 - ج- الأعلفة
- 4- إنتاج السلع الجاري إنجازها: هي مختلف المنتجات والشغال الموجودة قيد التصنيع في الورشات، ويضم الحسابات التالية:
 - أ- المنتجات الجاري إنجازها
 - ب- الأشغال الجاري إنجازها
- 5- إنتاج الخدمات الجاري إنجازها: هي مختلف الخدمات الموجودة قيد التصنيع، ويضم الحسابات التالية:
 - أ- الدراسات الجاري إنجازها
 - ب- الخدمات الجاري تقديمها
- 6 - المخزونات من المنتجات: ويشمل الحسابات التالية:
 - أ- المنتجات الوسيطة: هي مختلف المواد التي وصلت إلى درجة معينة من التصنيع بحيث تستطيع المؤسسة بيع هذه المنتجات، أو إدخالها إلى ورشات أخرى لإتمام عمليات الإنتاج.
 - ب- المنتجات المصنعة: هي مختلف المنتجات التي وصلت إلى المرحلة النهائية من العملية الإنتاجية.

¹ رميدي عبد الوهاب وعلي سماي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

ج- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائات): هي مختلف الفضلات الناتجة عن العملية الإنتاجية أو المنتجات التي فيها عيوب أي لا تستطيع إستعمالها ولا تسويقها كمنتجات عادية.

7- المخزونات المتأتمية من الثببتات: يسجل فيه القيم الثابتة التي تصبح غير قابلة للإستخدام أو تعطلت لأسباب معينة فتقوم المؤسسة ببيعها بعد تحويلها إلى مخزونات.

8-المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع): هي المخزونات التي تشتريها المؤسسة وهي مخزنة عند الغير أو لم تدخل بعد إلى المخازن.

ثالثا: المخزون والحسابات المخزنية

من أجل ضمان استمرار النشاط الإستغلالي ، سواء التجاري أو الصناعي، تحتاج المؤسسة لتوجيه جزء من رأسمالها العامل لشراء مواد و سلع تتعامل بها والإحتفاظ بجزء منها في شكل مخزون، مع تحملها لمصاريف إضافية ناتجة عن عملية تسيير المخزون، وتحاول المؤسسة التحكم في عملية تسيير المخزون من خلال الإحتفاظ بالكميات المثلى وبأقل تكلفة ممكنة، عادة مايكون للمخزون المحتفظ به مستويات تتمثل أساسا في¹:

1- المخزون الأعلى: يمثل أعلى مستوى والذي لا يجب تجاوزه.

2- المخزون الأدنى: يمثل المستوى الأدنى والذي يضمن إستمرار النشاط الإنتاجي أو البيعي، وذلك خلال فترة زمنية معينة.

3- مخزون الأمان: ويمثل الكميات الإحتياطية المحتفظ بها لضمان عدم الوقوع في مشكل نفاذ لسبب من الأسباب، ويتحدد من العلاقة:

$$\text{مخزون الأمان} = \text{المخزون الأدنى} + \text{هامش الأمان}$$

حيث أن هامش الأمان يمثل كمية المخزون اللازمة لتلبية طلبية مستعجلة.

4- متوسط المخزون: يمثل مجموع المستويين الأعلى والأدنى مقسوم على إثنان، أي:

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{المخزون الأعلى} + \text{المخزون الأدنى}}{2}$$

¹ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

ويعتمد كمؤشر لحساب معدل دوران المخزون، حيث أن معدل دوران المخزون عبارة عن مؤشر لحساب سرعة دوران عناصر المخزون. فكلما كان معدل الدوران كبيرا كلما ارتفع رقم اعمال المؤسسة ونتيجتها ، وكانت تكاليف الإحتفاظ بالمخزون منخفضة، والعكس صحيح ، ويحتسب هذا المؤشر من العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{إستعمالات الدورة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

رابعا: أهمية المخزونات

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الإحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداثا وفق تغيير عليها نظرا لتعرضه الظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير إحتياجا لما هو متوفر لديها في المخازن، وتتمثل أهمية المخزون في¹:

- ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الإحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛
- يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- إمكانية تفادي التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تفادي توقف أو تعطل الإنتاج؛ الإنتاجية؛
- الإستفادة من وفورات الإنتاج الكبير حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقتها الإنتاجية؛
- إمكانية تفادي طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛
- إمكانية تفادي نقص المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاته المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛
- ضمان وكسب ثقة العملاء.

¹ سليمة طبايبيية، مرجع سبق ذكره، ص 35.

خامساً: تصنيفات المخزونات

توجد عدة طرق لتصنيف مخزونات المؤسسة، وهذه الطرق تسمح لها بالسير الحسن والجيد لمخزوناتنا وهي كالتالي:

1 - التصنيف وفق A.B.C: هذه الطريقة ترتب المواد ترتيباً تنازلياً حسب استخدامها سنوياً و بالتالي تقسم المخزونات إلى ثلاث فئات:

الفئة A: تشمل هذه الفئة المواد ذات الأهمية البالغة أي أن الصنف A يتكون من 10% من كمية المواد ولكنها تمثل 80% من القيمة الإجمالية من المواد المخزنة (مواد الفئة A هي أقل استعمال "مواد بطيئة الحركة").

الفئة B: وهي التي تتكون من 25% من المواد و تمثل 20% من القيمة الإجمالية لديها (مواد الفئة B هي مواد معتدلة الحركة).

الفئة C: تشمل المواد المتكررة ذات معدل دوران مرتفع و تتكون من 65% من المواد التي تمثل 5% من القيمة الإجمالية للمواد المخزنة.

2- التصنيف وفق طريقة 80/20: التصنيف وفق هذه الطريقة يعرف مجموعتين أساسيتين هما:

- المجموعة الأولى: هي عبارة عن 20% من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل 80% من الاستخدامات بالقيمة؛

- المجموعة الثانية: عبارة عن 80% من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل 20% من الاستخدامات بالقيمة؛

3- التصنيف حسب معدل دوران المادة:

يتم التصنيف في هذه الحالة وفق معدل تكرار طلبها، أي حسب سرعة دوران المادة حيث يمكن تقسيمها على أربع أنواع حسب توازنها وتمثل فيما يلي¹:

- مواد سريعة الدوران (متكررة): تتمثل في المواد الرئيسية والمستهلكة بكثرة بهذا فهي تمثل المواد الضرورية لتموين عملية الإنتاج لهذا فإن مستوى تخزينها يكون عالي أي معدل الشراء والتخزين متكرر ، نظرا لتكرار

¹ ناصر محمد وطارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 356.

معدلات شراء هذه الأصناف خلال السنة، ومعدلات سحبها من المخازن، فالقائم على تسيير المخزونات هو الذي يعد النماذج الخاصة بطلب التموين ويرسلها إلى مصلحة الشراء بموجب المعلومات التي لديه من السجلات وعلى حسب تقديراته الخاصة؛

- **مواد عادية الدوران:** معدل دورانها عادي خلال العام ، وهي الأصناف التي يكون معدل دورانها عاديا خلال السنة ، ويتم تحديد طلبات شرائها من قبل القائم على تسيير المخزونات باعتبارها من الأمور العادية، والتي لا تشكل في حد ذاتها خطورة إستراتيجية على الإنتاج داخل المؤسسة؛

- **مواد خاصة:** وهي المواد التي يتكرر طلبها حسب الإدارة التي تحتاج إليها ، حيث تبدأ إجراءات الطلب من الإدارات التي تحتاج إلى هذه الأصناف وإرسالها إلى المشتريات لتنفيذ الطلبية؛

- **مواد بطيئة الحركة :** تكون نسبة تخزينها اقل، وقد تطلب حسب الحاجة، ويتم تحديدها بعد أن يقوم القائم على تسيير المخزونات بمراجعة المخازن في فترات دورية، وتحديد الأصناف التي لا تتحرك ، أو تتحرك بمعدلات بطيئة جدا والتي يتم تحديد أسبابها، ومن ثم يقرر حذف هذا الصنف من سجلات المخازن ومن قوائم المخزون.

سادسا: أنواع جرد المخزون وفروقاته

إن الرقابة على المخزونات تستدعي القيام بجردها عند تاريخ ما، وهناك عدة أنواع من الجرد كالجرد الدائم والجرد المستمر، وعند مقارنة الجرد الحقيقي بالجرد المحاسبي ينجم عن ذلك فروقات قد تكون إيجابية أو سلبية تؤثر على نتيجة الدورة، الأمر الذي يتطلب تسوية محاسبية لتطابق الجردين (المحاسبي والحقيقي)

أولا: أنواع الجرد

هناك نوعان من الجرد هما الأكثر إستعمالا وهما الجرد الدائم والجرد المتناوب:

1- الجرد الدائم (المستمر): هو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا ، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود، ولهذا يكون من السهل التعرف على تكلفة كل عنصر مباع ، وتسجل في المخزون كل وحدة تضاف له أو تسحب منه يوميا، لذا يسمى هذا النظام بالجرد المستمر، عند

إعداد القوائم المالية يمكن أن تحدد بسهولة تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة عن طريق تجميع التكاليف المسجلة يوميا عن الوحدات المباعة.¹

الجرد المحاسبي المستمر هو تنظيم لحسابات المخزونات الذي يسمح من خلال تسجيل تحركات المخزونات بمعرفة الموجودات بالقيم والكميات بصفة منتظمة خلال الدورة وذلك من خلال الحساب التالي:

$$\text{المخزون} = \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات}$$

$$\text{مخزون اول المدة} + \text{الإدخالات} = \text{الإخراجات} + \text{مخزون نهاية المدة}$$

يستخدم في الجرد الدائم مذكرات داخلية لتحركات المخزون ووصولات الإستلام ومذكرات الإستلام أو الإخراج.

2-الجرد المتناوب (الدوري): يناسب المؤسسات التي تبيع بضائع متنوعة ومتعددة، والتي يكون سعر الوحدة فيها منخفضا ، وهذه حالة مساحات بيع المواد الغذائية مثلا أو الصيدليات ، فقد تبيع المؤسسة لزبون واحد عدة أنواع من البضائع ، وباعتبار هذه العملية تتكرر في اليوم الواحد عدة مرات، فلا يعقل أن نرجع للسجلات في كل مرة لمعرفة وتسجيل كل وحدة مباعة، لهذا عادة ماينتظر حتى نهاية الدورة المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المباعة.²

ثانيا: فوارق الجرد

عند قيام المؤسسة بجرد مخزونها يحدث أن تجد فرق بين مخزونها المحاسبي (ماسجل في الدفاتر) والمخزون الفعلي أو الحقيقي سببها تلف بعض المخزونات أو الأخطاء المرتكبة عند تسليم أو إستلام هذه المخزونات.

فارق الجرد يقصد به الفارق الناتج ما بين المخزون النهائي الحقيقي والمخزون النهائي المحاسبي ويمكن ان يتخذ حالتين، فإذا كانت نتيجة هذا الفارق موجبة يعني هناك فائض ، وإذا كانت النتيجة سالبة فهذا يعني عجز ، وتحسب فوارق الجرد لكل المواد الولية وكل المنتجات ويحسب كما يلي:

$$\text{فرق الجرد} = \text{المخزون النهائي الحقيقي} - \text{المخزون النهائي المحاسبي}$$

$$= \text{المخزون النهائي الحقيقي} - (\text{مخزون أول المدة المحاسبي} + \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات})$$

يسجل فرق الجرد في حساب النتيجة التحليلية الصافية بحيث إذا كان الفرق موجب يضاف إلى النتيجة أما إذا كان سالب فيطرح منها حيث:

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 135.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 136.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة +
أو - فرق الجرد

سابعاً: طرق تقييم المخزونات

هناك عدة طرق لتقييم المخزونات ، وهي تتمثل في:

1 -تقييم الإدخالات: يتم تقييم الإدخالات وفقاً لنوع المواد التي تم إدخالها حيث يتم التمييز بين ثلاثة أنواع من الإدخالات:

* الإدخالات المشتراة: تقيم بتكلفة الشراء بحيث:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة

*إدخالات المنتجات التامة: تقيم بتكلفة الإنتاج حيث:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة

*المردودات: تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج.

2 - تقييم الإخراجات: بما أن المؤسسة ستستقبل كميات كبيرة من المخزونات مختلفة الأسعار ، نستطيع من هنا طرح الإشكال:

بأي سعر سيتم التقييم؟

لهذا الغرض لدينا عدة طرق:

أ- طرق التقييم حسب التكاليف الحقيقية: وتتمثل في:

-طريقة التكلفة الوحودية الوسطية المرجحة (CUM P): تعتمد هذه الطريقة على دمج الكميات المختلفة ثم تحديد سعر وسطي وحيد يتم على أساسه الصرف و هي تعتمد على 3 طرق:

✓ التكلفة الوحودية الوسطية المرجحة بعد كل إدخال: وهي تقوم على تحديد السعر المرجح بحسابه

بعد كل عملية إدخال بحيث :

قيمة المخزون المتبقي + قيمة الإدخال الجديد

ت . و . م بعد كل إدخال =

كمية المخزون المتبقي + كمية الإدخال الجديد

مثال : كانت حركة المادة الأولية (س) لإحدى المؤسسات خلال شهر جانفي كما يلي:

في 01/01 قدر المخزون الأولى : 600 كغ بـ 20 دج / كغ

في 01/03 مذكرة إخراج رقم 10 : 200 كغ.

في 01 /05 مذكرة إدخال رقم 100 : 400 كغ بـ 21 دج / كغ

في 01/08 مذكرة إخراج رقم 11 : 500 كغ.

في 01/11 مذكرة إخراج رقم 12 : 100 كغ.

في 01/24 إدخال رقم 101 : 60 كغ بـ 21.5 دج / كغ.

في 01 /30 مذكرة إخراج رقم 13 : 300 كغ.

المطلوب : إعداد بطاقة حركة هذه المادة بطريقة التكلفة الوحديّة الوسطية المرجحة؟

الحل:

بطاقة الجرد للمادة الأولية (س):

التاريخ	البيان	إدخالات			إخراجات			المخزون		
		المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية
01/01	مخ 1	12000	20	600	-----	-----	-----	12000	20	600
01/03	مذكرة اخراج رقم 10	-----	---	-----	4000	20	200	8000	20	400
01/05	مذكرة ادخال رقم 11	8400	21	400	-----	-----	-----	16400	20.5	800
01/08	مذكرة اخراج رقم 12	-----	-----	-----	10250	20.5	500	6150	20.5	300
01/11	مذكرة اخراج رقم 12	-----	---	-----	2050	20.5	100	4100	20.5	200
01/13	مذكرة ادخال رقم 16	12900	21.5	600	-----	-----	-----	17000	21.25	800
01/18	مذكرة اخراج رقم 13	-----	-----	-----	6375	21.25	300	10625	21.25	500

حيث:

$$8400 + 8000$$

$$\text{- ت و م بعد إدخال 01/05} = \frac{8400 + 8000}{400 + 400} = 20.5 \text{ دج/كغ .}$$

$$12900 + 4100$$

$$\text{- ت و م بعد إدخال 01/13} = \frac{12900 + 4100}{600 + 200} = 21.25 \text{ دج/كغ}$$

✓ **التكلفة الوحيدة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:** وفقا لهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة، لذا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط و في آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات، تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة و تقييم بها الإخراجات كالتالي :

$$\text{ت . و . م مجموع الإدخالات} = \frac{\text{مج الإدخالات بالقيمة}}{\text{مج الإدخالات بالكمية}}$$

مثال : كانت حركة المخزون في شهر ديسمبر للمؤسسة "س" من المواد الأولية "ص" كمايلي:

- في 12/01 قدر المخزون أول الشهر : 1500 كغ ب 20 دج / كغ

- في 06 / 12 إخراج إلى قسم الإنتاج 1800 كغ

- في 08 / 12 شراء 1600 كغ ب 21.425 دج للكغ.

- في 15 / 12 إخراج إلى الإستعمال 1800 كغ.

- في 21 / 12 إخراج إلى الإستعمال 700 كغ

- في 22 / 12 شراء 2000 كغ ب 21.7 دج.

- في 27 / 12 خروج إلى الإنتاج 1500 كغ

المطلوب : إعداد بطاقة حركة هذه المادة بطريقة ت و م مجموع الإدخالات ؟

الحل :

بطاقة حركة المادة الأولية ص:

التاريخ	البيان	إدخالات			إخراجات			مخزون	
		ك	س و	م	ك	س و	م	ك	م
12/1	مخ 1	1500	20	30000	-----	-----	-----	1500	30000
12/2	شراء	2000	21.05	42100	-----	-----	-----	3500	72100
12/6	إخراج	-----	-----	-----	1800	21.39	38502	1700	33598
12/8	شراء	1600	21.425	34280	-----	-----	-----	3300	67878
12/15	إخراج	-----	-----	-----	1800	21.39	38502	1500	29376
12/21	إخراج	-----	-----	-----	700	21.39	14973	800	14403
12/22	شراء	2000	21.7	43400	-----	-----	-----	2800	57803
12/27	إخراج	-----	-----	-----	1500	21.39	32085	-----	-----
	مخزون اختر شهر	-----	-----	-----	-----	-----	-----	1300	25618
	مج	7100	/	149780	5800	-----	124062	-----	-----

$$ت. و. و. م. لمجموع الإدخالات = \frac{30000 - 149780}{1500 - 7100} = \frac{119780}{5600} \approx 21.39 \text{ دج/كغ.}$$

✓ التكلفة الوسطية الوحيدة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة :وفقا لهذه الطريقة فان تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة مع مخزون أول المدة بحيث:

$$ت. و. و. م. لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة = (مخ 1 بالقيمة + مج الإدخالات بالقيمة) / (مخ 2 بالقيمة + مج الإدخالات بالقيمة)$$

مثال: نفس المثال السابق

المطلوب: إعداد بطاقة حركة هذه المادة بطريقة ت و و م لمجموع الإدخالات مع مخ1

الحل:

بطاقة حركة المادة الأولية ص:

التاريخ	البيان	إدخالات			إخراجات			مخزون	
		ك	س ر	م	ك	س	م	ك	م
12/1	مخ1	1500	20	30000	-----	-----	-----	1500	30000
12/2	شراء	2000	21.05	42100	-----	-----	-----	3500	72100
12/6	إخراج	-----	-----	-----	1800	21.1	37980	1700	34120
12/8	شراء	1600	21.425	34280	-----	-----	-----	3300	68400
12/15	إخراج	-----	-----	-----	1800	21.1	37980	1500	30420
12/21	إخراج	-----	-----	-----	700	21.1	14770	800	15650
12/22	شراء	2000	21.7	43400	-----	-----	-----	2800	59050
12/27	إخراج	-----	-----	-----	1500	21.1	31650	-----	-----
	مخزون	-----	-----	-----	-----	-----	-----	1300	27400

								اخر شهر	
-----	-----	137330	-----	5800	149780	/	7100	المجموع	

ت.و.و.م. لمجموع الإدخالات + مخ $1 = \frac{149780}{7100} \approx 21.1$ دج/كغ.

ب- طريقة نفاذ المخزون: تعتمد هذه الطريقة على عدم الخلط (نظريا) بين قيم وكميات المخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع إلى:

- ما دخل أولا خرج أولا (FIFO): (FIRST IN FIRST OUT)

تقوم هذه الطريقة على ترتيب الإدخالات في المخزن حسب تسلسلها الزمني دون خلط وعند الإخراج نبدأ بأول إدخال.

هذه الطريقة تفترض بأن المخزون القديم يستخدم أولا وعند اتباع هذه الطريقة وفي حالة تغير الأسعار تحدث الإنعكاسات التالية¹:

- حالة ارتفاع الأسعار: الصادر يقيم بسعر منخفض (تكلفة الكميات الواردة أولا)، مخزون نهاية الفترة يقيم بسعر مرتفع (تكلفة الكميات الواردة أخيرا)، النتيجة ظهور أرباح مرتفعة.

- حالة انخفاض الأسعار: الصادر يقيم بسعر مرتفع (تكلفة الكميات الواردة أولا)، مخزون نهاية الفترة يقيم بسعر منخفض (تكلفة الكميات الواردة أخيرا)، النتيجة ظهور أرباح منخفضة.

مثال: نفس المثال السابق

المطلوب: إعداد بطاقة حركة هذه المادة بطريقة FIFO

الحل: بطاقة حركة المادة الأولية ص:

التاريخ	البيان	إدخالات			إخراجات			مخزون		
		ك	س و	م	ك	س و	م	ك	س و	م
12/1	مخ 1	1500	20	30000	-----	-----	-----	-----	20	30000
12/2	شراء	2000	21.05	42100	-----	-----	-----	-----	20	30000

¹ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 72.

4210	21.05	2000								
35785	21.05	1700	30000	20	1500	-----	-----	-----	إخراج	12/6
			6315	21.05	300					
35785	21.05	1700	-----	-----	-----	34280	21.42	1600	شراء	12/8
34280	21.425	1600	-	-			5			
32137.5	21.425	1500	35785	21.05	1700	-----	-----	-----	إخراج	12/15
			2142.5	21.425	100	-		-		
17140	21.425	800	14997.5	21.425	700	-----	-----	-----	إخراج	12/21
						-		-		
17140	21.425	800	-----	-----	-----	43400	21.7	2000	شراء	12/22
43400	21.7	2000		-						
			17140	21.425	800	-----	-----	-----	إخراج	12/27
			15190	21,7	700	-		-		
28210	21,7	1300							مخ 2	
-----	-----	-----	121570	-----	5800	149780	-----	7100	المجموع	

- إن النظام المحاسبي والمالي (SCF) لم يعتمد طريقة مادخل أخيرا خرج أولا (LIFO)

وإقتصر فقط على طريقة التكلفة الوحودية الوسطية المرحة وطريقة (FIFO).

2- طرق التقييم حسب التكاليف النظرية: وتتمثل في:

أ- طريقة التكاليف التقليدية أو النموذجية: أين تعتمد المؤسسة إلى تحديد سعر ثابت تقييم على أساسه كل الكميات التي تخرج من المخازن ، وكذا مخزون نهاية الدورة في نهاية دورة الإستغلال الكاملة أي السنة، تعمل على ضبط حساباتها، خاصة قيمة المخزون النهائي بالميزانية الختامية وفقا لسعر السوق ، هذا في

حالة وجود إختلاف بين السعر المعتمد خلال السنة وسعر السوق عند انتهاء دورة الإستغلال، أي السنة ثم تحديد الفروقات وأخذها بعين الإعتبار في نتيجة الدورة وهذا حسب طبيعتها (فروق موجبة أو فروق سالبة)¹.

ب - طريقة سعر التعويض: تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخذ من المخزون ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تتكلفتها عملية تعويض هذه المخزونات المستهلكة ، وبعبارة أخرى بالتكلفة السوقية لنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ إستعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستويات الأسعار في السوق.

وهناك من يعتبر هذه الطريقة أحسن طريقة موضوعية يجب إستعمالها في تقييم إخراجات المخزونات لما لها من تأثير على الأرباح، وباستعمالها فإن الأرباح المحصل عليها تكون إقتصاديا حقيقية، إلا أنه يمكن الملاحظة بأن المواد قد تتأثر وخاصة في المؤسسات التي تخضع للمنافسة في إنتاج منتج معين بالزمن وتتغير نوعيتها سلبيا أو إيجابيا وبالتالي لا تنفصل تكلفتها عن حالتها عند إستعمالها².

تمارين تطبيقية:

التمرين رقم (01):

لتكن لديك المعلومات التالية والمتعلقة بحركة المخزون من المادة الأولية للمؤسسة المنار لشهر ديسمبر 2018 كما يلي:

- بتاريخ 2018/12/01 كان مخزون بداية الشهر يقدر بـ 1500 كغ بـ 75 دج/كغ.

- بتاريخ 2018/12/07 تم شراء 500 كغ بـ 79 دج/كغ

- بتاريخ 2018/12/09 تم شراء 1000 كغ بـ 81 دج/كغ

- بتاريخ 2018/12/12 تم شراء 500 كغ بـ 80 دج/كغ

- بتاريخ 2018/12/20 تم استهلاك 2000 كغ

- بتاريخ 2018/12/25 تم استهلاك 1000 كغ

- بتاريخ 2018/12/27 تم استهلاك 200 كغ

المطلوب: إذا علمت أن الجرد النهائي الحقيقي قد قدر بـ 400 كغ ، فقم بما يلي:

- أحسب فرق الجرد

- قم بإعداد جدول الجرد الحسابي بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة

¹ بديسي فهيمة ، مرجع سبق ذكره، ص 72.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 73.

التمرين رقم (02):

مؤسسة تقوم بإستيراد السكر من الخارج قدمت إليك المعلومات التالية بالنسبة لشهر أكتوبر 2018:
- في 1 أكتوبر كانت كمية السكر الباقية من الشهر السابق 1200 طن بتكلفة 20000 دج للطن الواحد

الإدخالات: في 5 أكتوبر (4000 طن بـ 600 دولار للطن " \$ 1 = 35 دج)

في 10 أكتوبر (6000 طن بـ 600 دولار للطن " \$ 1 = 40 دج)

في 25 أكتوبر (5000 طن بـ 620 دولار للطن " \$ 1 = 40 دج)

الإخراجات: في 3 أكتوبر وصل إخراج 105 (800 طن)

في 6 أكتوبر وصل إخراج 106 (2000 طن)

في 15 أكتوبر وصل إخراج 107 (2200 طن)

في 18 أكتوبر وصل إخراج 108 (3000 طن)

في 24 أكتوبر وصل إخراج 109 (2000 طن)

في 28 أكتوبر وصل إخراج 110 (4000 طن)

المطلوب: بإفتراض أن المؤسسة تقيم الإخراجات بطريقة CUMP وطريقة FIFO، قم بإعداد بطاقة الجرد المحاسبي

التمرين رقم (03): يظهر الجدول التالي حركة منتج الأواني الفخارية لمؤسسة مختصة في صناعة الفخار لشهر سبتمبر 2017 :

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		ك	س.و	مبلغ	ك	س.و	مبلغ	ك	س.و	مبلغ
09/1	مخزون	450	....	11250						
09/3	إخراج				400	.....			
09/6	....	300	....	7650						
09/12	إخراج				50	....	1250	200	.....
09/15	.....	.....	.....	.....				200	25,5	5100

1268	.....	250				...	...	.....
7,5	...									
.....	.....	.....	.....	.....	180				.....	09/18
.....								
.....	25,5	20				5100	51	.....	إدخال	09/20
...	.....	250						.		
.....								
.....								
5100	....								
.....	.....	.....	.....	.....	20				إخراج	09/22
.....	.....	.....	.....	..	90					
.....	.....	.....	.....	.....	40				.....	09/25
.....	
5100	51	.....							
.....	.....	.....	.....	.....	120				إخراج	09/30
.					
.....	.....	.....	1530	51	.....				
.....								
.....		.....	.....		.....	.....		.....		المجموع

المطلوب:

- 1- إتمام بطاقة حركة هذه المنتوجات ؟ علما أن الطريقة المستعملة لتقييم الإخراجات هي نفاذ المخزون (FIFO).
- 2- إستنتج تكلفة مجموع الإخراجات من الأواني الفخارية للمؤسسة شهر سبتمبر 2017؟

حل التمرين رقم (01):

- حساب فرق الجرد:

فرق الجرد = الجرد الحقيقي - الجرد المحاسبي

$$= 400 - 300 = 100 \text{ كغ (فائض)}$$

إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة:

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخ1	1500	75	112500	الإخراجات:			
الإدخالات:				12/20	2000	78	156000
12/07	500	79	39500	12/25	1000	78	78000
12/09	1000	81	81000	12/27	200	78	15600
12/12	500	80	40000	مخ2	400	78	31200
فرق الجرد(فائض)	100	78	7800				
المجموع	3600	78	280800	المجموع	3600	78	280800

$$40000+81000+39500 +112500$$

$$\text{ت و م} = \frac{78 \text{ دج/كغ}}{500+1000 +500 + 1500}$$

$$500+1000 +500 + 1500$$

حل التمرين رقم 02: إعداد بطاقة الجرد المحاسبي بطريقة التكلفة الوحيدة الوسطية المرجحة بعد

كل دخول

المادة : السكر									
الشهر : أكتوبر 2018									
الرصيد		الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
M	Q	M	PU	Q	M	PU	Q		
24000000	1200	-	-	-	24000000	20000	1200	مخ1	10/1
8000000	400	16000000	20000	800	-	-	-	إخراج (وصل رقم 105)	10/3
92000000	4400	-	-	-	84000000	35×600) 21000=	4000	إدخال	10/5
50181820	2400	41818180	20909.09	2000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 106)	10/6
194181820	8400	-	-	-	144000000	=40×600	6000	إدخال	10/10

						24000			
143324684	6200	50857136	23116.88	2200	-	-	-	إخراج (وصل رقم 107)	10/15
73974044	3200	69350640	23116.88	3000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 108)	10/18
27740284	1200	46233760	23116.88	2000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 109)	10/24
151740284	6200	-	-	-	124000000	=40×620 24800	5000	إدخال	10/25
89637244	2200	62103040	15525.76	4000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 110)	10/28
		286362756	-	14000	376000000	-	16200	المجموع	

نقوم بحساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال جديد بحيث:

$$\frac{(8000000+84000000)}{(400+4000)} = \frac{\text{قيمة (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي)}}{\text{كمية (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي)}} = 10/15 \text{ ت و م لإدخال}$$

$$= 20909,09 \text{ دج}$$

$$\frac{(50181820+144000000)}{2400+6000} = \frac{\text{ت و م لإدخال 10/10}}{2400+6000} = 23116,88 \text{ دج}$$

$$\frac{(27740280+124000000)}{1200+5000} = \frac{\text{ت و م لإدخال 10/25}}{1200+5000} = 15525,76 \text{ دج}$$

2- التكلفة الوحده الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:

$$\frac{(24000000-376000000)}{(1200-16200)} = \frac{\text{مع إدخالات الشهر بالقيمة - قيمة مخ 1}}{\text{مع إدخالات الشهر بالكمية - كمية مخ 1}} = \text{ت و م لمجموع الإدخالات}$$

= 23466.67 دج

المادة : السكر									
الشهر : أكتوبر 2018									
الرصيد		الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
M	Q	M	PU	Q	M	PU	Q		
24000000	1200	-	-	-	24000000	20000	1200	مخ1	10/1
5226664	400	18773336	23466.67	800	-	-	-	إخراج (وصل رقم 105)	10/3
89226664	4400	-	-	-	84000000	35×600) 21000=	4000	إدخال	10/5
42293324	2400	46933340	23466.67	2000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 106)	10/6
186293324	8400	-	-	-	144000000	=40×600 24000	6000	إدخال	10/10
134666650	6200	51626674	23466.67	2200	-	-	-	إخراج (وصل رقم 107)	10/15
64266640	3200	70400010	23466.67	3000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 108)	10/18
17333300	1200	46933340	23466.67	2000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 109)	10/24
141333300	6200	-	-	-	124000000	=40×620 24800	5000	إدخال	10/25
47466620	2200	93866680	23466.67	4000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 110)	10/28
-	-	328533380	-	14000	376000000	-	16200	المجموع	

3- إعداد بطاقة الجرد بطريقة FIFO:

المادة : السكر										
الشهر : أكتوبر 2018										
الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
M	PU	Q	M	PU	Q	M	PU	Q		
24000000	20000	1200	-	-	-	24000000	20000	1200	مخ1	10/1
8000000	20000	400	16000000	20000	800	-	-	-	إخراج (وصل رقم 105)	10/3

8000000	20000	400	-	-	-	84000000	35×600)	4000	إدخال	10/5
84000000	21000	4000					21000=			
50400000	21000	2400	8000000	20000	400	-	-	-	إخراج (وصل رقم 106)	10/6
			336000000	21000	1600					
50400000	21000	2400	-	-	-	144000000	=40×600	6000	إدخال	10/10
144000000	24000	6000					24000			
4200000	21000	200	46200000	21000	2200	-	-	-	إخراج) وصل رقم (107)	10/15
144000000	24000	6000								
76800000	24000	3200	4200000	21000	200	-	-	-	إخراج (وصل رقم (108)	10/18
			67200000	24000	2800					
28800000	24000	1200	48000000	24000	2000	-	-	-	إخراج (وصل رقم 109)	10/24
28800000	24000	1200	-	-	-	124000000	=40×620	5000	إدخال	10/25
124000000	24800	5000					24800			
54560000	24800	2200	28800000	24000	1200	-	-	-	إخراج (وصل رقم (110)	10/28
			69440000	24800	2800					
			321440000	-	14000	376000000	-	16200		المجموع

حل التمرين رقم (03):

المخزون			الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
مبلغ	س.و	ك	مبلغ	س.و	ك	مبلغ	س.و	ك		
11250	25	450				11250	25	450	مخزون	09/1
1250	25	50	10000	25	400				إخراج	09/3
1250	25	50				7650	25.5	300	إدخال	09/6
7650	25.5	300								
5100	25.5	200	1250	25	50				إخراج	09/12
			2550	25.5	100					

5100	25,5	200				12687.	50.7	250	إدخال	09/15
12687,	50.7	250				5	5			
5	5									
510	25.5	20	4590	25.5	180				إخراج	09/18
12687.	50.7	250								
5	5									
510	25,5	20				5100	51	100	إدخال	09/20
12687.	50.7	250								
5	5									
5100	51	100								
8120	50.7	160	510	25.5	20				إخراج	09/22
	5		4567.5	50.7	90					
5100	51	100		5						
6090	50.7	120	2030	50.7	40				إخراج	09/25
	5			5						
5100	51	100								
3570	51	70	6090	50.7	120				إخراج	09/30
				5						
			1530	51	30					
			33117.5		103	36687.5		110		المجموع
					0			0		

المحور الرابع: طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

تعتبر طريقة التكاليف الكلية أقدم طرق التكاليف، حيث تم إيجاد أمثلة عن إستعمالها إبتداء من القرن السادس عشر، فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة زمنية معينة.

إن طريقة التكاليف الكلية هي أشهر وأقدم طريقة في المحاسبة التحليلية والتي تسمى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل التي طالما إعتبرت ذات وزن هام بالنسبة للمسيرين ، حيث وجدت هذه الطريقة لأول مرة في فرنسا إذ استنبطت من أعمال العقيد الفرنسي (EMILE RAIMAILHO) إثر التقرير الذي نشره سنة 1937 قبل الحرب العالمية الثانية¹ ، وأدخلت إلى الدليل المحاسبي العام لسنتي 1947-1982 وكان من بين أهدافها تطوير بنية المؤسسة الصناعية وتنظيم العمل بها.

كما أن طريقة التكاليف الكلية في مفهومها البسيط لم تظهر أولا كأداة للتسيير وإنما اعتبرت كطريقة للتقييم ومن ثم فهي تشكل ضمنا نموذجا للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقا من نظام الأسعار.

أولا : مفهوم طريقة التكاليف الكلية

هي طريقة لحساب التكاليف و سعرالتكلفة عن طريق الفصل ما بين الأعباء المباشرة و الغير مباشرة. التكلفة الكلية هي كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات المباعة.

طريقة التكاليف الكلية هي طريقة أساسية في محاسبة التكاليف وهي تقوم على مجموعة من الإجراءات ، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فهدف هذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة المالية.

ويمكن أن تمر عملية تحديد التكلفة الكلية للمنتوج باستعمال هذه الطريقة بالمراحل التالية:

- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات؛
- توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل؛
- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة (تبادل الخدمات)؛
- تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطليبات.

ثانيا: خصائص طريقة التكاليف الكلية

¹إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص 58.

تتميز طريقة التكاليف الكلية بمجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي¹:

- 1- تقوم هذه الطريقة بتحميل عناصر التكاليف بشكل شامل على إعتبار أن كل هذه التكاليف ساهمت في العملية الإنتاجية إذن لا بد من تحميلها بشكل كامل للوصول إلى التكلفة الفعلية للإنتاج.
- 2- تساعد هذه الطريقة على تحديد نتيجة النشاط الجاري من ربح أو خسارة بشكل صحيح بسبب مقابلة إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد أخذ تغيرات المخزون بعين الإعتبار.
- 3- تساعد هذه الطريقة في تحديد السياسات السعرية على المدى الطويل على إعتبار أن سعر البيع للوحدة المنتجة يجب أن لا يقل عن التكلفة الإجمالية.

ثالثا: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية

من أجل حساب سعر التكلفة لمنتوج ما (سلعة أو خدمة) يجب في البداية تحليل الأنشطة حتى يمكن تحديدها:

- تكلفة الإستخدام من المواد أو البضائع المستعملة في العملية الإنتاجية أو التجارية (محاسب المواد من أجل تحديد قيمة الصادر)
 - الزمن اللازم للعمل والتكاليف المرتبطة به، أي التحليل الدقيق للعمل من حيث الزمن الضروري لأداء الأنشطة المختلفة والمصاريف الناتجة عنها.
 - الأعباء غير المباشرة والعمل على تحميلها محاسبيا وفق أساس معين.
- 1- فنظام التكاليف الكاملة يقوم أساسا على الفصل بين الأعباء ذات الطبيعة المباشرة، والأعباء ذات الطبيعة غير المباشرة .

- ✓ الأعباء المباشرة: هي أعباء تخص بشكل مباشر منتج معين، ووظيفة معينة أو نشاط معين، و بالتالي عملية إدماجها ضمن مختلف عناصر التكلفة تكون بسهولة؛
- ✓ الأعباء غير مباشرة: هي أعباء مشتركة بين عدة منتجات أو أنشطة حيث تعالج قبل أن تحمل على كل تكلفة معينة، لذا فهي تخضع إلى توزيع بطريقة الأقسام المتجانسة ثم تحمل على مختلف التكاليف؛

2- مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة):

¹ طلال عبد الحسن الكسار و محمود جلال أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 93.

يقسم نشاط المؤسسة سواء التجارية أو الصناعية إلى مراكز تحليل أين تجمع الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها، ويمكن القول أن مركز التحليل هو¹:

- قسم من نظام محاسبي متواجد فعلا في المؤسسة؛

- هذا القسم يقوم بنشاط معين ويسعى لتحقيق هدف محدد؛

- يجب أن يتصف النشاط الذي يقوم به القسم بالتجانس؛

- كل قسم يتحمل بأعباء خاصة به.

ويمكن تعريفها أيضا بأنها مراكز عمل متجانسة من حيث الوظيفة تهدف إلى تحقيق النشاط العام للمؤسسة وهي تقسم حسب أهميتها إلى:

✓ أقسام أساسية (رئيسية): وتسمى أيضا أقسام الإستغلال وهي المراكز التي توضع فيها وسائل الإنتاج والبيع الخاصة بالمؤسسة، ويتشكل نشاط هذه المراكز من عناصر الدورة (شراء - إنتاج - بيع) ومن هذه المراكز نجد: مراكز التمويل، الورشات، مراكز تخزين المنتج النهائي، مراكز التوزيع.

✓ أقسام ثانوية (مساعدة): وتسمى أيضا مراكز التسيروهي المراكز التي تهدف إلى تسيير عوامل الإنتاج الموضوعة في المؤسسة وهي تعمل أساسا على التنسيق والتنظيم الداخلي فيها لتهيئة الجو الملائم للتشغيل المناسب للمراكز الرئيسية، ومن بين هذه المراكز نجد: إدارة الموارد البشرية، إدارة المواد، الإدارة المالية، قسم الصيانة...

3- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: تمر معالجة الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها بخطوتين أساسيتين هما:

أ- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: يتم هذا التوزيع من خلال جدول يسمى جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وهو جدول لتسجيل وتوزيع الأعباء غير المباشرة على كل قسم من الأقسام الأساسية والمساعدة وذلك بواسطة مفاتيح التوزيع، حيث توجد اعباء توزع مباشرة في بعض الأقسام، وأخرى توزع بين عدة اقسام بنسب مختلفة. فالجدول يحوي عدد من السطر بقدر عدد الأعباء، وعدد من الأعمدة بقدر عدد الأقسام أو مراكز التحليل، مجموع الأعباء المسجلة على مستوى كل قسم يسمى بمجموع التوزيع الأولي.

مثال: إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي و المطلوب إنهاءه؟

البيان	المبلغ	الأقسام الثانوية	الأقسام الأساسية
--------	--------	------------------	------------------

¹ اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 63.

توزيع	إنتاج	تمويل	صيانة	إدارة		
%20	-	%20	%10	%50	30000	ح/ 61 خدمات خارجية
%35	-	%05	%20	%40	80000	ح/63 أعباء المستخدمين
%40	%40	%15	-	%05	5000	ح/64 ضرائب و رسوم
%25	%35	%15	%15	%10	18000	ح/65 أعباء عمليات أخرى
%40	%20	%40	-	-	16000	ح/66 أعباء مالية
%20	%50	%30	-	-	20000	ح/68 مخصصات الإهلاكات والتمويلات
					16900	مج ت I

الحل: إنهاء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

الأقسام الأساسية			الأقسام الثانوية		المبلغ	البيان
توزيع	إنتاج	تمويل	صيانة	إدارة		
6000	-	6000	3000	15000	30000	ح/ 61 خدمات خارجية
28000	-	4000	16000	32000	80000	ح/63 أعباء المستخدمين
2000	2000	750	-	250	5000	ح/64 ضرائب و رسوم
4500	6300	2700	2700	1800	18000	ح/65 أعباء عمليات أخرى
6400	3200	6400		-	16000	ح/66 أعباء مالية
4000	10000	6000		-	20000	ح/68 مخصصات الإهلاكات والتمويلات
50900	21500	25850	21700	49050	16900	مج ت I

ب- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: يأتي بعد التوزيع الأولي وهو توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الثانوية بين بعضها البعض و بين الأقسام الأساسية، وذلك بواسطة معدلات أو نسب مئوية (مفاتيح توزيع) حسب استفادة كل قسم أساسي من خدمات الأقسام المساعدة حيث يتم إفراغ الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة المسجلة على مستواها وبهذا تختفي هذه الأقسام محاسبيًا، والمجموع المحصل عليه يكون على مستوى الأقسام الأساسية فقط يعرف بالتوزيع الثانوي، وهناك عدة حالات:

- التوزيع التنازلي للخدمات (اللاتبادلي): حيث يتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على المراكز التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم لمراكز الخدمات الأخرى ولمراكز الإنتاج، بداية من المركز الذي يقدم خدمات إلى المراكز الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من مركز

آخر إلى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة ويستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى، ومن الضروري ملاحظة انه بعد تفريغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى ، ولا يجوز له إستقبال تكاليف مركز آخر.

مثال: إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي والمطلوب إنهاءه.

الأقسام الأساسية					الأقسام الثانوية			البيان
توزيع	إتمام	تركيب	تحضير	تموين	طاقة	صيانة	إدارة	
29500	39739,92	42770,08	23998,8	36088	25000	13700	23000	مج ت I
%10	%20	%15	%18	%15	%10	%12	%100-	التوزيع الثانوي
%25	%10	%25	%20	%10	%20	%100-	-	الإدارة
%15	%24	%26	%20	%15	%100-	-	-	الصيانة الطاقة
-	-	-	-	-	-	-	-	مج ت II

الحل:

1- إنهاء جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

الأقسام الأساسية					الأقسام الثانوية			البيان
توزيع	إتمام	تركيب	تحضير	تموين	طاقة	صيانة	إدارة	
29500	39739,92	42770,08	23998,8	36088	25000	13700	23000	مج ت I
2300	4600	3450	4140	3450	2300	2760	23000-	التوزيع الثانوي الإدارة
2469	1646	4115	3292	1646	3292	16460-	-	الصيانة
4588,8	7342,08	7953,92	6118,4	4588,8	30592-	-	-	الطاقة

38857,8	53328	58289	37549,2	45772,8	0	0	0	مج ت II
---------	-------	-------	---------	---------	---	---	---	---------

- **التوزيع التبادلي للخدمات:** في أحيان عديدة تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها ، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيدته بخدماته ونفس الشيء بالنسبة للثاني، ويتم توزيع العبء وفق هذه الطريقة من خلال الطريقتين التاليتين¹:

* **الطريقة النظرية:** هي طريقة قريبة من الحقيقية يمكن ان تحدد جبريا وتعديل دوريا بدلالة تغيرات التكلفة الأولية للقسم ، والملاحظ على هذه الطريقة أنها تعطي فوارق يمكن أن تحسب في النتيجة مباشرة أو تضاف إلى تكاليف الأقسام لفترة مقبلة.

* **الطريقة الجبرية:** تعتمد على المعادلات، حيث يرمز للأقسام المتبادلة برموز معينة، ويتم تشكيل هذه المعادلات بناء على نسب مساهمة الأقسام المتبادلة فيما بينها، ثم يتم حلها للحصول على تكلفة الوحدة بشكل دقيق لكل قسم ثم توزيعها على الأقسام الأخرى.

وينقسم التوزيع التبادلي إلى:

- **التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة:**

مثال: إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي والمطلوب إتمامه.

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	
11200	14300	12400	10000	2800	مج ت I
%10	%20	%20	%50	%100-	ت II الإدارة
%25	%40	%25	%100-	%10	الصيانة

¹ ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 44،74

14600	19900	16200	0	0	مج ت II
دج من رقم الاعمال	ساعة عمل مباشرة	كغ مادة مشتراه	/	/	طبيعة وحدة العمل

الحل:

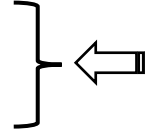
نفرض أن :

X=الإدارة

Y=الصيانة

$$1.....Y0,1+2800=X$$

$$2..... X0,5+10000 =Y$$



بتعويض المعادلة رقم 2 في المعادلة رقم 1 نجد:

$$(X 0,5+10000)0,1+2800=X$$

$$0,05X+1000+2800=$$

$$4000= X$$

$$3800= 0,95X$$

بتعويض قيمة X في المعادلة 2 نجد:

$$12000= Y$$

$$(4000)Y=10000+0,5$$

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	
11200	14300	12400	10000	2800	مج ت I
400	800	800	2000	(4000)	ت II الإدارة
3000	4800	3000	(12000)	1200	الصيانة
14600	19900	16200	0	0	مج ت II
دج من رقم الاعمال	ساعة عمل مباشرة	كغ مادة مشتراه	/	/	طبيعة وحدة العمل
141000	2014	4110	/	/	عدد وحدات العمل
0,10	9,88	3,94	/	/	ت.و.ع

-التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية:

مثال: إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة و المطلوب إتمامه.

الأقسام الأساسية				البيان
التوزيع	النشط	التركيب	التقطيع	

42700	13200	16190	19772	16500	مج ت II (1)
		%14+	%14-		ت II (2)
		%09-	%09+		التقطيع
					التركيب
42700	13200	17472	18490	16500	مج ت II

$$\left. \begin{array}{l} 0,09Y \dots\dots\dots 1+19772=X \\ X \dots\dots\dots 20,14+16190 =Y \end{array} \right\} \leftarrow \begin{array}{l} \text{نفرض أن: التقطيع} \\ \text{التركيب} \end{array} \left. \begin{array}{l} X= \\ Y= \end{array} \right\}$$

بتعويض المعادلة 2 في 1 نجد :

$$(X \ 0,14+16190)0,09+19772=X \\
 X \ 0,0126+1457,1+19772=$$

$$\boxed{X=21500} \leftarrow 21229,1 = X \ 0,9874$$

بتعويض قيمة X في المعادلة 2 نجد أن:

$$(21500) Y= 16190 + 0,14$$

$$\boxed{Y=19200} \leftarrow 3010+16190 =$$

نسبة التقطيع = 14% و المبلغ = 21500 = 0,14 x 3010 =

نسبة التركيب = 9% و المبلغ = 19200 = 0,09 x 1728 =

- إتمام الجدول:

الأقسام الأساسية					البيان
التوزيع	التشطيب	التركيب	التقطيع	التموين	
42700	13200	16190	19772	16500	مج ت II (1)
		3010+	3010-		ت II (2)
		1728-	1728+		التقطيع
					التركيب
42700	13200	17472	18490	16500	مج ت II

- التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة و الأساسية:

مثال: إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة و المطلوب إتمامه؟

البيان	الأقسام الثانوية			الأقسام الأساسية				
	نقل	طاقة	صيانة	التموين	التقطيع	التركيب	التشطيب	التوزيع
مجموع ت I التوزيع II 1:	180000	11400	19100	11900	24600	25100	12710	13000
نقل	100-%	10-%	15-%	10-%	20-%	30-%	5-%	10-%
الطاقة	20-%	100-%	10-%	5-%	30-%	10-%	15-%	10-%
الصيانة			100-%	10-%	20-%	25-%	30-%	15-%
ت II التموين				20-%-	20%+			
التقطيع				10%+	10-%			

و منه يتم ملأ الجدول كما يلي :

مج ت I	الأقسام الثانوية			الأقسام الرئيسية			
	النقل	طاقة	صيانة	تموين	تحضير	إنتاج	تخزين	توزيع
180000	11400	19100	11900	24600	25100	12710	10500

I - تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية:	II - تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية:
<p>نفرض النقل = X الطاقة = Y</p> <p>1.....X = 180000 + Y 0,2</p> <p>2 .....X 0,1 + 11400 = Y</p> <p>بتعويض المعادلة 2 في 1 نجد:</p> $X = 180000 + 0,2 (11400 + X 0,1)$ $0,98X = 182280$ <p>186000 = X</p> <p>بتعويض X في المعادلة 2 نحصل على:</p> <p>30000 = Y</p>	<p>نفرض التموين = X الطاقة = Y</p> <p>1.....Y 0,1 + 37000 = X</p> <p>2 0,2 + 80800 = Y X</p> <p>بتعويض المعادلة 2 في 1 نجد:</p> $(X 0,2 + 80800) 0,1 + 37000 = X$ $0,98X = 45080$ <p>46000 = X</p> <p>بتعويض X في المعادلة 2 نحصل على:</p> <p>9000 = Y</p> <p>- نسبة التموين = 20 X 46000 = 9200</p> <p>60 - نسبة التحضير = 10% X 9000 = 900.</p>

18600	9300	55800	37200	18600	27900	18600	(186000)	ت 1 II النقل
3000	4500	3000	9000	1500	3000	(30000)	6000	طاقة
7500	15000	12500	10000	5000	(50000)			صيانة
39600	41510	96400	80800	37000	-	-	-	مج ت II 1
			9200	9200-				ت II 2 تموين
			9000+	9000				تحضير
39600	41510	96400	81000	36800	-	-	-	مج ت II 2

ج- إختيار وحدات العمل: تعرف وحدة القياس على أنها " مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين " ¹ .

كما تعرف على أنها مقياس لإنتاج المركز ومستند لتحميل المصاريف على المنتوجات ، وهي وسيلة تلخيص المعلومة على كل ما يحدث في القسم كما انها إجراء يسمح بالتمييز بسهولة بين تكاليف المنتوجات المختلفة وذلك بالتعرف على إستهلاكها الحقيقي لموارد المراكز المختلفة.

ونظرا لكون المؤسسة تشتمل على عدة مراكز فإنه يفضل ان يستقل كل مركز إنتاجي بوحدة عمل خاصة به، حتى تتحدد الدقة في تحديد تكلفة المنتج.

د- حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز: حيث يتم حسابها كما يلي:

الأعباء الإجمالية للمركز

تكلفة وحدة العمل =

عدد وحدات العمل الملائمة للمركز

إذا كانت تكلفة وحدة العمل هي عبارة عن تكلفة متوسطة نحصل عليها بقسمة إجمالي الأعباء غير المباشرة المتعلقة بمركز معين على عدد الوحدات لهذا المركز فإن هذا ما هو إلا تبرير لصفة التجانس للأنشطة التي تتم في ذلك المركز.

¹ اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص 69.

هـ - تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات: حيث يتم تحميل كل منتج بنصيبه من تكاليف الوحدات المستهلكة لكل مركز ساهم في إنجازها، وعندها نقول ان كل منتج قد استوعب نصيبه من الأعباء غير مباشرة وتحسب كما يلي:

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = تكلفة وحدة العمل للمركز × عدد الوحدات المستهلكة

• فوارق الأقسام:

مثال: إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة و المطلوب حساب فوارق الأقسام

الأقسام الأساسية				البيان
التوزيع	الإهاء	التركيب	التموين	
56504	80312	83880	57204	مجموع II
100 دج من رقم الأعمال	وحدة منتجة	ساعة عمل مباشرة	كغ مادة مشتراة	طبيعة وحدة العمل
1050	1300	17009	17804	عدد وحدة العمل
53,81	61,77	4,93	3,21	ت. و. ع
3,5-	11-	25,63-	53,16-	فوارق الأقسام

فرق قسم التموين = $(57204 - 3,21 \times 17804) = 53,16-$

فرق قسم التركيب = $(83880 - 4,93 \times 17009) = 25,63-$

فرق قسم الإهاء = $(80312 - 61,77 \times 1300) = 11-$

فرق قسم التوزيع = $(56504 - 53,81 \times 1050) = 3,5-$

إذن مجموع فرق الأقسام = $53,16- - 25,63- - 11- - 3,5- = 93,29-$

ملاحظة: يتم حساب فرق الأقسام حينما يطلب منك حساب النتيجة التحليلية الصافية بحيث:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية (+ -)

فرق الأقسام

رابعاً: تقييم تكلفة الإنتاج (حالات خاصة)

حساب تكلفة الإنتاج وفق لطريقة التكاليف الحقيقية تمر بعدة مراحل بدءاً بالتمييز بين المصاريف المتعلقة بالمنتجات من حيث درجة التأثير في التكلفة (المصاريف المباشرة وغير المباشرة)، ثم يليه حساب التكاليف التي يستوجبها كل منتج، و بقسمة مجموع هذه التكاليف على عدد الوحدات نحصل على تكلفة الوحدة

الواحدة ،إلا أن هذه العمليات فيها كثير من التقرب و النظرية إذ في الواقع نجد عدة عوامل تدخل في تحديد تكلفة الإنتاج ،مما يستدعي إستخدام طرق محاسبة لمعالجة هذه العوامل الداخلية في تحديد تكلفة الإنتاج .

1-الإنتاج بالطلبيات :

فيلا بعض الحالات يتقدم إلى المؤسسة زبائن بطلبيات إنتاجية ذات خصائص معينة ،في هذه الحالة حساب التكاليف بمختلف أنواعها لا يختلف عن طريق المنتجات العادية ،فالطلبيات تخضع لدارسة مسبقة تحدد فيها مختلف الأعباء وفق مخطط زمني لإنجاز هذه الطلبيات .
-يمكن أن نميز بين طريقتين لحساب تكلفة إنتاج الطلبيات:

أ-**تكلفة إنتاج الطلبيات المنفردة:** تستعمل في حالات الطلبيات التي تحتاج لأكثر من فترة محاسبية لإتمام (شهر)،و يتم ذلك بجمع التكاليف التي تتحملها الطلبة شهريا إلى غاية إنتهائها

مثال: تعتمد إحدى المؤسسات على طريقة الإنتاج بالطلبيات في عملياتها ،و الجدول أدناه ملخص لأعباء شهر نوفمبر :

رقم الطلبة	كمية المواد الأولية المستعملة م1	تكلفة الوحدة	سا العمل المباشرة	تكلفة سا العمل المباشرة	المواد المستعملة م2	تكلفة الوحدة
201	270	20دج	80	24دج	119	30 دج
202	350	20دج	95	24دج	125	30دج
203	185	20دج	35	24دج	0	30دج
المجموع	805	20	210	24	244	30

و كانت المصاريف غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي:

البيانات الورشات	ورشة 1	ورشة 2
مجموع II	2940	1830
نوع وحدة القياس	ساعة يد عمل	كلغ مواد مستعملة م2

إذا علمت أن الطلبة الأولى والثانية انتهت في نهاية الشهر بينما الطلبة الأخيرة لم تنته ،أحسب تكلفة إنتاج هذه الطلبيات .

الحل:

إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة .

الورشة 2	الورشة 1	البيان الورشات
1830	2940	مجموع ت. II
كلغ مواد مستعملة م2	ساعة عمل	نوع الوحدة
244	210	عدد الوحدات
7,5	14	ت.و. العمل

-تكلفة الطلبات:

203			202			201			الطلبات الأعباء
المبلغ	ت.و	ك	المبلغ	ت.و	ك	المبلغ	ت.و	ك	
3700	20	185	7000	20	350	5400	20	270	المصاريف المباشرة:
-	-	-	3750	30	125	3570	30	119	المواد المستهلكة م1
840	24	35	2880	24	95	1920	24	80	المواد المستهلكة م2
									اليد العاملة المباشرة
490	14	35	1330	14	95	1120	14	80	مصاريف .غ. مباشرة
-	-	-	937,5	7,5	125	892,5	7,5	119	ورشة I
									ورشة II
5030	-	-	15297,5	—	—	12902,5	—	—	تكلفة إنتاج الطلبات

ب - تكلفة الطلبات بحساب إجمالي:

تستعمل هذه الطريقة في حالة إنجاز الطلبات شهريا، أي أن مدة إنجاز الطلبة لا تتعدى الفترة المحاسبية، تنجز في جدول يحتوي على جانبين مدين و دائن، الجانب المدين يحتوي على جميع الأعباء التي تتحملها الطلبات كلها، و الجانب الدائن يحتوي على مبالغ تكاليف الطلبات المنجزة فقط و الرصيد (الفارق) بين المدين و الدائن، يمثل الطلبات غير المنجزة .

مثال : بأخذ معطيات المثال السابق يكون حساب الطلبات الإجمالي كما يلي:

الدائن		المدين			
المبلغ	العناصر	المبلغ	ت.و	الكمية	العناصر

12902,5	الطلبية 201				تكلفة المواد الأولية
15297,5	الطلبية 202	16100	20	805	المادة م1
		7320	30	244	المادة م2
					المصاريف المباشرة:
		504	24	210	اليد العاملة المباشرة
	الرصيد				مصاريف .غ. مباشرة
5030	طلبية 203	2940	-	-	ورشة I
		1830	-	-	ورشة II
33230	المجموع	33230	—	—	المجموع

2- الإنتاج النصف مصنع:

هو مادة أولية دخلت عملية الإنتاج حيث مرت عليها مراحل معينة، ناتج هذه المرحلة يخزن في انتظار إنهاء العملية التحويلية حينها، و لتحديد تكلفة الإنتاج التام يجب تقييم تكلفة إنتاج المراحل السابقة باعتبارها ستننتج منتج يدخل في المرحلة الموالية .

و لهذا يمكننا حساب أو تقييم التكلفة كما يلي:

تكلفة الإنتاج 1/2 مصنع = تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

وبالتالي فإن تكلفة الإنتاج التام تحسب بالطريقة التالية:

تكلفة انتاج التام = تكلفة الانتاج 1/2 مصنع + مصاريف الانتاج المباشرة وغير المباشرة

مثال:

مؤسسة تصنع منتج تام "أ" في ورشتين الأولى تعطي المنتج 1/2 مصنع "س" باستعمال مادة "م1" والثانية تعطي المنتج التام "أ" باستعمال المنتج "س" و مادة أخرى "م2" والبيانات التالية تخص إحدى فترات الاستغلال .

1- الإستعمالات: م 1 : 830 كغ بـ 10 دج /كغ

2- اليد العاملة المباشرة: الورشة 4500 : I دج

م 2: 760 كغ بـ 10 دج/كلغ الورشة 8100 II: دج

3- الأعباء الغير مباشرة : الورشة I: 13200 دج

الورشة II: 8500 دج

4- الإنتاج الشهري:

س = 250 وحدة ، أ = 200 وحدة

- إذا علمت أن كل وحدة من "أ" تحتاج وحدة من "س"

المطلوب: حدد تكلفة إنتاج المنتج التام "أ"؟

الحل:

أ- حساب تكلفة إنتاج المنتج 1/2 مصنع "س":

م	س.و	ك	البيان
3800	10	830	تكلفة المواد المستعملة م 1 اليد العاملة
4500	-	-	الورشة I أعباء غير مباشرة
13200	-	-	الورشة I
26000	104	250	ت. الإنتاج

م	س.و	ك	البيان
20800	104	200	تكلفة إنتاج 1/2 مصنع المستعمل ت. المواد المستعملة
7600	10	760	م 2 يد عاملة مباشرة
8100	-	-	الورشة II

تكلفة الإنتاج

8500	-	-	أعباء غير مباشرة الورشة II
45000	225	280	ت. الإنتاج

ب- حساب التام:

3- حالة الإنتاج الجاري (قيد التنفيذ):

هو مواد أولية أو منتج $\frac{1}{2}$ مصنع دخل عملية التنفيذ و لم يخرج بعد أي أن الأشغال لا تزال جارية عليه (كالخيط المتبقي في آلات النسيج في الصناعات النسيجية)، إذ قد نجد إنتاج جاري قيد التنفيذ في المنتجات التامة كما قد نجده في المنتجات $\frac{1}{2}$ مصنعة (التامة).
بحيث أن المؤسسة عند تحديد تكلفة إنتاجها للفترة فإنها قد تجد في بداية الفترة إنتاج جاري و في نهاية الفترة قد يتبقى لها إنتاج قيد التنفيذ، لذا تحسب وفقا للعلاقة التالية :

تكلفة الانتاج التام = تكلفة الانتاج الجاري لبداية الفترة + تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الانتاج المباشرة
وغير المباشرة - تكلفة الإنتاج الجاري لنهاية الفترة

مثال:

لديك المعلومات التالية و التي تتعلق بإحدى فترات الإستغلال لمؤسسة تنتج منتج وحيد "أ" باستعمال مادتين "م1" و "م2".

- الإنتاج الجاري لبداية الدورة قيمته 20000 دج.

- الإستعمالات: "م1": 1000 كغ بـ 25 دج/كغ.

"م2": 1200 كغ بـ 10 دج /كغ.

- اليد العاملة المباشرة: 400 ساعة بـ 15 دج/ساعة.
 أعباء غير مباشرة: الورشة 6000: I دج، الورشة 12000 II دج.
 و قد ظهر في نهاية الدورة إنتاج جاري قدر بـ 14000 دج.
 المطلوب: تقييم تكلفة الإنتاج التام "أ" علما أن عدد الوحدات المنتجة هي 100 وحدة ؟
 أ- حساب تكلفة الإنتاج التام:

البيان	ك	س.و	م
تكلفة إنتاج جاري لبداية الفترة			20000
تكلفة المواد المستعملة			
م 1	1000	25	25000
م 2	1200	10	12000
اليد العاملة المباشرة	400	15	6000
مصاريف غير مباشرة			
الورشة I	-	-	6000
الورشة II	-	-	12000
تكلفة إنتاج جاري لآخر الفترة			14000
ت. الإنتاج	100	670	67000

4- الفضلات و المهملات:

✓ الفضلات: هي البقايا و الرواسب التي تنتج عن عمليات التحويل (كالنجارة في صناعة الأثاث، قطع القماش عند التفصيل).

✓ المهملات: هي منتوجات سواء نصف مصنعة أو تامة ظهرت بها عيوب (الاعوجاج أو الكسور الجزئية التي تظهر في المنتوج)، و هي ثلاثة أنواع:

- الفضلات غير قابلة للاستعمال (ضائعة):

نقول عنها بدون قيمة أو هي فضلات ليس لها تكلفة لكن التخلص منها يتطلب مصاريف (النقل، المعالجة..... الخ)، يجب إضافتها لتكلفة إنتاج المنتوجات النصف مصنعة أو التامة الصنع.

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة + تكلفة التخلص من الفضلات الضائعة

مثال: ينتج عن إنتاج المنتج "س" فضلات بقيمة 6% من وزن المواد الأولية المستعملة، و قد كان نشاط الفترة المعتبرة لشهر مارس كالتالي:

- مواد أولية مستعملة : 1500 كغ بـ 25 دج/كغ.

- يد عاملة مباشرة 640 ساعة بـ 42 دج/ساعة.

- مصاريف إنتاج غير مباشرة: 36500 دج.

- مصاريف التخلص من الفضلات 1580 دج.

- إن الوحدة من المنتج التام "س" تحتوي على 0,75 كغ من المادة الأولية المعالجة .

المطلوب: أحسب تكلفة إنتاج المنتج "س"؟

-تكلفة الإنتاج "س":

- وزن الفضلات: $1500 \times 0,06 = 90$ كغ

-وزن المواد الأولية بعد المعالجة:

$$1500 - 90 = 1410 \text{ كغ}$$

0,75 كغ مادة معالجة ← وحدة من س

1410 كغ ← X

$$X = \frac{141}{0,75} = 1880 \text{ وحدة.}$$

البيان	ك	س.و	م
تكلفة شراء المواد المستعملة	1500	25	37500
اليد العاملة المباشرة	640	42	26880
مصاريف إنتاج غير مباشرة	-	-	36500
مصاريف التخلص من الفضلات	-	-	1580
ت. الإنتاج	1880	54,5	102460

-الفضلات القابلة للاستعمال (المسترجعة):

هي فضلات يعاد استعمالها من طرف المؤسسة كمواد أولية في الإنتاج وهي كذلك تؤثر بالنقصان على تكلفة إنتاج المنتوجات النصف مصنعة أو تامة الصنع، بحيث :

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة - تكلفة إنتاج

الفضلات المسترجعة قبل المعالجة

إذ أن تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة قبل المعالجة تحدد وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة قبل المعالجة = تكلفة شراء المواد المعوضة (بدل المواد الأولية) - مصاريف المعالجة

مثال: يعطي إنتاج المنتج "ص" فضلات قابلة للاسترجاع بنسبة 09% من وزن المواد الأولية المستعملة، إليك المعلومات المتعلقة بشهر أفريل 2015:

-المواد الأولية المستعملة: 1500 كلغ بـ 34 دج / كلغ.

-يد عاملة مباشرة: 520 ساعة بـ 48 دج / سا.

-مصاريف غير مباشرة تقدر بـ 38758 دج.

-مصاريف معالجة الفضلات 539,50 دج.

إن الكيلو الواحد المعالج من الفضلات يكافئ 0,25 كلغ من المادة الأولية.

المطلوب: 1 - حساب تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة؟

2- حساب تكلفة إنتاج المنتج "ص"، علماً أن عدد الوحدات المنتجة هو 1000 وحدة.

الحل:

1- حساب تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة قبل المعالجة:

المبالغ	البيان
1147,5	تكلفة شراء المواد المعوضة (1500 X 34 X 0,09 X 0,25)
539,50-	-مصاريف المعالجة
608	تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة

2- حساب تكلفة إنتاج "ص":

"ص"			البيان
م	س.و	ك	
51000	34	1500	ت.ش.المواد المستعملة
24960	48	520	م إنتاج مباشرة
38758	-	-	م إنتاج غ مباشرة
			ت إنتاج الفضلات المسترجعة
114110	114,11	1000	تكلفة الإنتاج

-الفضلات المباعة:

هي فضلات لها قيمة تكون للبيع حيث تؤثر بالنقصان على تكلفة إنتاج المنتجات النصف مصنعة أو تامة الصنع حيث:

$$\text{تكلفة الانتاج التام} = \text{تكلفة المواد المستعملة} + \text{مصاريف الانتاج المباشرة وغير المباشرة} - \text{تكلفة إنتاج الفضلات المباعة}$$

كما يتم تحديد تكلفة إنتاج الفضلات المباعة وفقا للعلاقة الموالية:

$$\text{تكلفة انتاج الفضلات المباعة} = \text{سعر البيع المحتمل} - (\text{هامش الربح} + \text{مصاريف التوزيع والمعالجة})$$

مثال: إن إنتاج المنتج "أ" يعطي في نفس الوقت فضلات ب 7,5% من وزن المواد الأولية المستعملة. علما أن هذه الفضلات قابلة للبيع بعد المعالجة .

إليك المعلومات المتعلقة بشهر مارس 2015:

-المواد الأولية المستعملة: 800 كلغ بـ 30 دج / كلغ.

-يد عاملة مباشرة: 550 ساعة بـ 38 دج / سا.

-مصاريف غير مباشرة تقدر بـ 24315,8 دج.

-مصاريف معالجة الفضلات 120,40 دج.

سعر بيع الكلغ الواحد من الفضلات: هو 6 دج.

نسبة مصاريف التوزيع و الربح هي: 8% من سعر البيع.

المطلوب: 1- حساب تكلفة إنتاج الفضلات المباعة؟

2- حساب تكلفة إنتاج المنتج التام "أ"؟ علماً أن عدد الوحدات المنتجة هو 100 وحدة

الحل:

1- حساب تكلفة إنتاج الفضلات المباعة:

المبالغ	البيان
360	سعر البيع المحتمل (800 × 7,5 % × 6)
120,4-	مصاريف المعالجة

28,8-	مصاريف التوزيع و الربح (0,08 × 360)
210,8	تكلفة إنتاج الفضلات المباعه

2- حساب تكلفة إنتاج المنتج "أ":

"أ"			
م	س.و	ك	
24000	30	800	ت.ش.المواد المستعملة
20900	38	550	م إنتاج مباشرة
24315,8	-	-	م إنتاج غ مباشرة
210,8-	-	-	ت إنتاج الفضلات المباعه
69005	690,05	100	تكلفة الإنتاج

5-معالجة المنتجات الثانوية: المنتجات الثانوية هي عبارة عن منتجات متحصل عليها من خلال إنتاج منتجات أساسية ، مثلا على ذلك (الزبدة الناتجة عن صناعة الحليب ومشتقاته، الجلود،.....الخ).و هي تقيم وفق الطريقة التالية:

تكلفة الانتاج الثانوي = سعر البيع المحتمل - (هامش الربح + مصاريف التوزيع والمعالجة)

و انطلاقا من هذه العلاقة يتم تحديد تكلفة الإنتاج التام و هي كالتالي:

تكلفة الانتاج التام = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الانتاج المباشرة وغير المباشرة- تكلفة إنتاج المنتج الثانوي

مثال: لإنتاج المنتج "س" التام تحصلنا على منتجات ثانوية كانت المعلومات المتعلقة بشهر جوان 2015 كما يلي:
-المواد الأولية المستعملة:2300كلغ بـ 38 دج /كلغ.

-يد عاملة مباشرة: 22500 دج.

-مصاريف غير مباشرة تقدر بـ 70000 دج.

-الإنتاج: 700 وحدة من "س" و 380 وحدة من المنتج الثانوي، إذ أن المنتجات الثانوية يباع بسعر 60 دج للوحدة و قد بلغت مصاريف المعالجة 3800 دج و هامش الربح و مصاريف التوزيع 10% و 15% على الترتيب من سعر البيع المحتمل .

المطلوب: 1 -حساب تكلفة الإنتاج الثانوي؟

2 -حساب تكلفة إنتاج المنتج التام "س"؟

الحل:

1 -حساب تكلفة الإنتاج الثانوي:

الإنتاج الثانوي			البيان
م	س.و	ك	
22800	60	380	سعر البيع المحتمل
2280-	0,1	22800	هامش الربح
3420 -	0,15	22800	مصاريف التوزيع
3800-	-	-	مصاريف المعالجة
13300	35	380	تكلفة الإنتاج الثانوي

2 -حساب تكلفة الإنتاج التام "س":

"س"			البيان
م	س.و	ك	
87400	38	2300	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
22500	-	-	يد عاملة مباشرة
70000	-	-	مصاريف .غ. مباشرة
13300	-	-	تكلفة الإنتاج الثانوي
166600	238	700	تكلفة الإنتاج الثانوي

خامسا: الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الحقيقية:

وجهت لهذه الطريقة عدة انتقادات أهمها:

- 1- عدم ثبات تكلفة الوحدة من فترة لأخرى بسبب تغير حجم الإنتاج وبالتالي تغير نصيب الوحدة الواحدة من الإنتاج من التكاليف الثابتة زيادة أو نقصانا بالإنتاج؛
- 2- إن التحميل الشامل لعناصر التكاليف قد يؤدي إلى تحميل نفقات طاقة غير مستغلة على وحدات الإنتاج وتعتبر هذه التكاليف خسارة وليست كلفة وهذا يؤدي إلى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم صحتها؛
- 3- إن تقويم مخزون آخر المدة وفقا لهذه الطريقة يقوم على تحميل الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة والثابتة مما يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى الفترة التالية وهذا يخالف فرضية الفترة المالية لأن التكاليف الثابتة هي نفقات زمنية ترتبط بالدورة الحالية و يجب تحميلها بالكامل عليها.

سادسا: تمارين تطبيقية

تمرين رقم (01):

- مؤسسة صناعية تنتج منتجين "ن1" و "ن2" في مرحلة أولى باستعمال مادتين م1 و م2
- تستعمل المنتج "ن1" و جزء من المنتج "ن2" بالإضافة إلى مادة أخرى م3 للحصول على منتج تام "أ1" يوجه للبيع .
 - تستعمل جزء من المنتج "ن2" بالإضافة إلى المادتين م1 وم3 للحصول على المنتج "و" يعالج في ورشة أخرى بالإضافة إلى مادة م2 للحصول على منتج تام "أ2" يوجه للبيع .
- و المعلومات التالية تخص شهر مارس 2016 :

• أنتجت الورشة I 15000 وحدة من ن1 و 25000 وحدة من ن2 باستعمال مايلي :

م1 : 13500 كلغ ب 4 دج للكلغ منها 3/1 ل ن1 و الباقي ل ن2؛

م 2 : 18000 كلغ ب 7 دج للكلغ منها 30% ل ن1 و الباقي ل ن2؛

اليد العاملة مباشرة :

1400 ساعة ب 25 دج للساعة منها 470 ساعة ل ن1 و الباقي ل ن2.

• أنتجت الورشة II 2600 وحدة من "أ1" باستعمال 5 وحدات من "ن1" و 4 وحدات من "ن2"

لكل وحدة منه و مواد أولية م3 600 كلغ للإجمالي ب 5 دج / كلغ .

- كما أنتجت 4000 وحدة من "و" باستعمال 35 وحدة من ن2 لكل وحدة من "و" بالإضافة إلى 300 كلغ من م1 و 4000 كلغ من م3 للإجمالي.

اليد العاملة المباشرة :

2200 ساعة بـ 30 دج للساعة منها 850 ساعة لـ"أ1" و الباقي "و" .

• أما الورشة III فاستعملت كل إنتاج "و" بالإضافة إلى 200 كلغ من م2 و 50 ساعة عمل بـ 23 دج للساعة و ذلك للحصول على 4000 وحدة من "أ2".

الأعباء غير المباشرة : تتلخص كالتالي :

الورشة III	الورشة II	الورشة I	البيان
36890	138600	149400	مج ت II
/	ساعمل مباشرة	كلغ مواد مستعملة من م2	وحدات العمل

المطلوب : تحديد تكلفة إنتاج كل من المنتوجات ن1، ن2، و ، أ1، أ2؟

تمرين رقم (02):

تنتج مؤسسة صناعية منتوجين "أ" و "ب" باستعمال مادتين أوليتين "م1" و "م2" حيث تنتج المنتج "أ" في الورشة I باستعمال المادة "م1"، و المنتج "ب" في الورشة II باستعمال المادة "م2" إليك المعلومات المتعلقة بشهر أكتوبر 2016:

- المخزون في بداية الشهر: "م1": 1600 كلغ بتكلفة إجمالية 13600 دج.

"م2": 900 كلغ بتكلفة إجمالية 13471 دج

"أ": 400 وحدة بتكلفة إجمالية 22991 دج.

"ب": 250 وحدة بتكلفة إجمالية 17497,5 دج.

- المشتريات خلال الشهر: .

- "م1": 8000 كلغ بسعر 5 دج للكلغ، "م2": 11000 كلغ بسعر 8,5 دج للكلغ.

- الإستعمالاتو الإنتاج:

أنتجت 3500 وحدة من "أ" باستخدام 7000 كلغ من "م1"، كما أنتجت 2000 وحدة من "ب" باستخدام 6000 كلغ من "م2" وقد نتج عن عمليات الإنتاج فضلات من "أ" وزنها 2% من المواد المستعملة فيه تباع بـ 50 دج / كلغ مع 10% كهامش ربح عليه.

إنتاج ثانوي من "ب" يقدر بـ 10% من الكمية المنتجة يباع بـ 20% كهامش ربح عليه.
فضلات ضائعة من "ب" قدرت تكلفة التخلص منها 2000 دج للإجمالي.

المصاريف المباشرة:

مصاريف المنتج "أ": 450 سا بسعر 50 دج/سا؛

مصاريف المنتج "ب": 512 سا بسعر 50 دج/سا

المصاريف غير مباشرة: لخصت في الجدول التالي:

أ. أساسية			أ. مساعدة			البيان
توزيع	ورشة II	ورشة I	تموين	صيانة	إدارة	
31833	8977,8	49955,5	10558	5484	2000	مج ت I
%10	%30	%30	%20	%10	%(100)	ت 2
4	4	4	4	-	4	إدارة
						صيانة
وحدات مباعه	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مشتراة	-	-	وحدة القياس

المبيعات خلال الشهر: 2500 وحدة من "أ" بسعر 55 دج للوحدة.

2000 وحدة من "ب" بسعر 80 دج للوحدة؛

المخزون النهائي الحقيقي: "م1": 2500 كغ، "م2": 26000 كغ، "أ": 900 وحدة، "ب": 750 وحدة.

مع العلم أن الأعباء غير معتبرة بلغت 2000 دج كما بلغ رأسمال المؤسسة 250000 دج، نسبة الفائدة السنوية 6%.

المطلوب: 1- حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة؟

2 - حساب النتيجة التحليلية الصافية؟

ملاحظة: تستعمل المؤسسة طريقة التكلفة الوحودية الوسطية المرجحة في تقييم اخراجاتها، وتطبق فوارق الجرد.

تمرين رقم (03):

تنتج إحدى المؤسسات منتوجين أ1 و أ2 بإستعمال مادتين أوليتين م1 و م2 بالإضافة إلى مادة أخرى

"ك" وذلك في ورشتين :

ورشة تحضير تعطي منتج نصف مصنع من النوعين و ورشة إتمام تعطي المنتج التام من النوعين أيضا، و لشهر جوان 2011 أعطيت البيانات التالية:

1- مخزون أول المدة: "أ1" (1/2 مصنع): 200 وحدة بـ 55800 دج للإجمالي؛
م 1: 1500 كلغ بإجمالي قدره 33346 دج، "أ2" (1/2 مصنع): 60 وحدة بـ 16500 دج للإجمالي؛
م 2: 2200 كلغ بمبلغ إجمالي قدر بـ 33046 دج. "أ1" التام: 100 وحدة بـ 33500 دج للإجمالي.
2- مشتريات الشهر: م 15200 كلغ بـ 20 دج/كلغ، م 2: 8500 بـ 14 دج / كلغ، "ك" 156000 دج.

3- إنتاج الشهر: "أ1" (1/2 مصنع): 700 وحدة، "أ2" (1/2 مصنع): 500 وحدة، "أ1" (التام): 750 وحدة، و"أ2" (التام) 480 وحدة، وقد أعطت ورشة التحضير منتج ثانوي يزن 5% من وزن المواد المستعملة حيث يباع بـ 12 دج/كلغ مع نسبة 20% كهامش ربح و مصاريف توزيع عليه، أما ورشة الإتمام فأعطت نفايات لا قيمة لها تتعلق بـ "أ1" قدرت تكلفتها التخلص منها بـ 3750 دج.

4- الأعباء المباشرة: في ورشة التحضير 600 ساعة بـ 24 دج/سا منها 350 سا لـ "أ1" و الباقي لـ "أ2".
في ورشة الإتمام 800 ساعة بـ 30 دج/سا منها 300 سا لـ "أ1" و الباقي لـ "أ2".

5- الاستعمالات:

تحتاج كل وحدة من "أ1" إلى 8 كلغ من م 1 و 2 كلغ من م 2 في ورشة التحضير و 8500 دج للإجمالي من المادة "ك" في الإتمام. أما كل وحدة من "أ2" فتحتاج إلى 14 كلغ من م 2 في التحضير و 5760 دج للإجمالي في الإتمام.

- وقد بلغ الإنتاج الجاري الذي دخل ورشة التحضير 4480 دج لـ "أ1" و 2860 دج لـ "أ2"، بينما بلغ الإنتاج الجاري لنهاية الشهر في الإتمام 1810 دج لـ "أ2" فقط.

6- الإنتاج المباع: يبعث كل منتجات الشهر لـ "أ1" بـ 430 دج/وحدة، و 400 وحدة من "أ2" بـ 500 دج/وحدة.

7- الأعباء غير مباشرة: تتلخص في الجدول التالي مع وجود 680 دج كعناصر إضافية:

الأقسام البيان	الأقسام الثانوية		الأقسام الأساسية		
	إدارة	صيانة	تموين	تحضير	إتمام
مجموع التوزيع الأولي	28600	25000	30964	42000	43400
التوزيع الثانوي:	-	%10	%20	%20	%30
					16000
					%20

إدارة صيانة	5%	-	25%	30%	20%	20%
وحدات القياس			1000 دج مشتريات	منتج 1/2 مصنع	سا عمل مباشرة	وحدات مباعه

المطلوب:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، و حساب تكلفة شراء المواد الأولية ؟

2- حساب تكلفة إنتاج المنتوجات 1/2 مصنعة، و المنتوجات التامة الصنع.

3- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية؟

4- حساب النتيجة التحليلية الصافية؟

ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تمرين رقم (04): لديك المعلومات التالية من الكشوفات المحاسبية لمؤسسة "سعيد" التي تستعمل طريقة

الطلبات في انتاجها. أُنجزت خلال شهر مارس 4 طلبيات و قد سلمت منها طلبيتان إلى الزبائن

(4071/4070) و قد وزعت المواد الأولية و ساعات العمل على الطلبيات حسب الجدول التالي:

4073	4072	4071	4070	العناصر الطلبات
2400 كلغ	1000 كلغ	7800 كلغ	1560 كلغ	المواد الأولية
930 ساعة	160 ساعة	2400 ساعة	310 ساعة	اليد العاملة

وقد بلغت تكلفة الكلف الواحد من المواد الأولية 5,6 دج، و تكلفة ساعة اليد العاملة 16 دج.

و كانت الأعباء غير مباشرة تظهر حسب الجدول التالي:

قسم التوزيع	قسم الإنتاج	خدمات مشتركة	الأقسام	البيان
600	1200	2100	مجموع التوزيع الأولي	
5/2	5/3	(5)	توزيع آخر:	
وزن الطلبيات	تكلفة اليد العاملة + تكلفة المواد	-	نوع وحدة العمل المستعملة	

المطلوب:

إذا علمت أن كل 1 كلف من المواد الأولية المستعملة يعطينا 1 كلف من المواد المنتجة ، و أن المؤسسة تستعمل هامش على سعر التكلفة يقدر بـ 16% عند البيع.

1- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2- أحسب تكلفة إنتاج الطلبات الأربعة و نتيجة الطلبتين المباعة.

حلول التمارين التطبيقية:

حل التمرين رقم (01):

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الورشة I	الورشة II	الورشة III
مج ت II	149400	138600	36890
وحدات العمل	كلف مواد مستعملة من م2	ساعمل مباشرة	/
عدد الوحدات	18000	2200	-
تكلفة وحدة القياس	8,3	63	-

2- إنتاج الورشة I:

البيان	1ن			2ن		
	ك	س.و	م	ك	س.و	م
تكلفة المواد المستعملة						
م1	X 1/3 13500	4	18000	X 2/3 13500	4	36000
م2	X 0,3 18000	7	37800	X 0,7 18000	7	88200
اليد العاملة المباشرة	470	25	11750	930	25	23250
مصاريغ غير مباشرة	X 18000	8,3	44820	X 0,7 18000	8,3	104580
	0,3					
ت. الإنتاج	15000	07,49	112370	25000	10,08	252030

3- إنتاج الورشة II

2ن			1ن			البيان
م	س.و	ك	م	س.و	ك	
97370	7,49	X 5 2600	-	-	-	<u>تكلفة الإنتاج 1/2 مصنع</u>
104832	10,08	X 4 2600	141120	10,08	X 3,5 4000	<u>المستعمل</u>
						1ن
						2ن
-	-	-	1200	4	300	<u>تكلفة المواد المستعملة</u>
						1م
3000	5	600	2000	5	400	
						3م
25500	30	850	40500	30	1350	<u>مصاريف مباشرة</u>
						و II
53550	63	850	85050	63	1350	مصاريف إنتاج غير مباشرة
284252	109,33	2600	269870	67,47	4000	ت. الإنتاج

4- إنتاج الورشة III:

م	س.و	ك	البيان
269840	67,47	4000	<u>تكلفة إنتاج 1/2 مصنع المستعمل</u>
			و
			<u>ت. المواد المستعملة</u>
1400	7	200	2م
1600	32	50	أعباء مباشرة
36890	-	-	أعباء غير مباشرة
309730	77,43	4000	ت. الإنتاج

حل التمرين رقم (02):

1..... $20Y/4+2000 = X$ بحيث: $X =$ إدارة أن: $-$ نفرض أن:
2..... $0,1X+5484=Y$ $Y =$ الصيانة

بتعويض المعادلة 2 في المعادلة 1 نجد:

3160=X



$(0,1X+5484)20/4+2000=X$

بتعويض X في المعادلة (2) نجد:

$$(3160)0,1+5484=Y$$

$$5800 = Y$$



أ. أساسية				أ. مساعدة		البيان
توزيع	ورشة II	ورشة I	تموين	صيانة	إدارة	
31833	8977,8	49955,5	10558	5484	2000	مج ت I
316	948	948	632	316	(3160)	ت 2
1160	1160	1160	1160	(5800)	1160	إدارة
						صيانة
وحدات مباعه	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مشتراة	-	-	وحدة القياس
17500	22400	17500	12350	-	-	مج ت II
4500	6000	7000	19000	-	-	عدد الوحدات
3,89	3,73	2,5	0,65	-	-	ت.و.ع

1- حساب تكلفة شراء المواد الأولية:

"م2"			"م1"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
93500	8,5	11000	40000	5	8000	ثمن الشراء
7150	0,65	11000	5200	0,65	8000	مصاريف الشراء غير مباشرة
100650	9,15	11000	45200	5,65	8000	تكلفة الشراء

$$ت.و.م لـ "م2" = \frac{100650+13471}{11000+900} = 9,15 \text{ دج / كغ.}$$

$$ت.و.م لـ "م1" = \frac{13600+45200}{1600+8000} = 6,125 \text{ دج للـ كغ}$$

2- حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	"أ"			"ب"		
	ك	س و	م	ك	س و	م
الإستعمالات:						
أ	7000	6,125	42875			
ب	-	-	-	6000	9,59	57540
م الإنتاج م	450	50	22500	512	50	25600
م. الإنتاج .غ. م	7000	2,5	17500	6000	3,73	22400
فضلات مباعه "أ"	-	-	(6300)	-	-	-
إنتاجثانوي "أ"	-	-	-	-	-	(3200)
فضلات مباعه "ب"	-	-	-	-	-	2000
تكلفة الإنتاج	3500	21,87	76575	2000	52,17	104340

ت.و.ملـ "أ" = $\frac{22991+76575}{400+3500}$
 25,53 دج للوحدة.
 ت.و.م.
 لـ"ب" = $\frac{17497,5+104340}{250+2000}$ = 54,15
 دج للوحدة
 الفضلات المباعه لـ"أ":
 ت الفضلات = سعر البيع - هامش الربح.

$$= (7000) \times 0,1 - (50 \times 0,02 \times 7000) =$$

$$= 6300 \text{ دج.}$$

ت الإنتاج الثانوي لـ "ب":

ت الإنتاج الثانوي = سعر البيع - هامش الربح.

$$= (20 \times 0,1 \times 2000) - (20 \times 2000) \times 0,2 = 3200 \text{ دج.}$$

3- حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية :

البيان	"أ"			"ب"		
	ك	س.و	م	ك	س.و	م
ت. إنتاج مباع	2500	25,53	63825	2000	54,15	108300
م توزيع .غ. م	2500	3,89	9725	2000	3,89	7780

116080	58,04	2000	73550	29,42	2500	سعر التكلفة
160000	80	2000	137500	55	2500	رقم الأعمال
43920	8,89	2000	63950	25,58	2500	نتيجة تحليلية ص
107870						ن.ت. إجمالية

4- فرق الجرد "م1":

دائن				مدين			البيان
المبلغ	ن.و	الكمية	البيان	المبلغ	ن.و	الكمية	
42875	6,125	7000	الإستعمالات	13600	-	1600	مخ 1
15312,5	6,125	2500	مخ 2 حقيقي	45200	5,65	8000	المشتريات
612,5	6,125	100	عجز				
58800	/	9600	مج	58800	/	9600	مج

دائن				مدين			البيان
المبلغ	ن.و	الكمية	البيان	المبلغ	ن.و	الكمية	
57540	9,59	6000	الإستعمالات	13471	-	900	مخ 1
57540	9,59	6000	مخ 2 حقيقي	100650	9,15	11000	المشتريات
				959	9,59	100	فائض
58800	/	9600	مج	115080	/	12000	مج

5- فرق الجرد "م2":

6- فرق الجرد "أ":

البيان	الكمية	ن.و	المبلغ	البيان	الكمية	ن.و	المبلغ
--------	--------	-----	--------	--------	--------	-----	--------

63825	25,53	2500	المبيعات	22848	28,56	400	مخ 1
22977	25,53	900	مخ 2 حقيقي	76575	21,87	3500	الإنتاج
12765	25,53	500	عجز				
99567	/	3900	مج	99567	/	3900	مج

7- فرق الجرد "ب":

المبلغ	ن.و	الكمية	البيان	المبلغ	ن.و	الكمية	البيان
108300	54,15	2000	المبيعات	17497,5	-	250	مخ 1
40612,5	54,15	750	مخ 2 حقيقي	104340	-	2000	الإنتاج
				27075	54,15	500	فائض
148912,5	/	2750	مج	148912,5	/	2750	مج

$$\text{ن.ت.ص} = 121776,5 = (27075 + 12765 - 612,5 - 959) + (12/6 \times 25000) + 2000 - 107870$$

حل التمرين رقم (03):

1- إنهاء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

$$\left. \begin{array}{l} 1..... Y_{0,05} + 28600 = X \\ 2..... X_{0,1} + 25000 = Y \end{array} \right\}$$

نفرض الإدارة = X

الصيانة = Y

بتعويض المعادلة 2 في المعادلة 1 نجد:

$$X = (X_{0,1} + 25000)_{0,05} + 28600$$

$$30000 = X$$

بتعويض قيمة X في المعادلة 2 نجد:

$$Y = (30000)_{0,1} + 25000$$

$$Y = 28000$$

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة		الأقسام البيان
توزيع	إتمام	تخصير	تموين	صيانة	إدارة	
16000	43400	42000	30964	25000	28600	مج ت I ت II
6000	9000	6000	6000	3000	(30000)	إدارة
5600	5600	8400	7000	(28000)	1400	صيانة
27600	58000	56400	43964	-	-	مج ت 1 II
وحدة	سا عمل	منتج	1000 دج	-	-	وحدة القياس
مباعة	مباشرة	1/2 مصنع	مشتريات	-	-	عدد الوحدات
1150	800	1200	379	-	-	ت. و. القياس
24	72,5	47	116	-	-	

2- حساب تكلفة الشراء للمواد الأولية:

"ك"	"م2"			"م1"			البيان
	م	س.و	ك	م	س.و	ك	
156000	119000	14	8500	104000	20	5200	ثمن الشراء
18096	13804	116	119	12064	116	104	مصاريف الشراء غير م
174096	132804	15,624	8500	116064	22,32	5200	ت. الشراء

$$\text{ت. و. و. م "م1"} = \frac{33346 + 116046}{1500 + 5200} = \mathbf{22,30 \text{ دج/كـلـغ}}$$

$$\text{ت. و. و. م "م2"} = \frac{33046 + 132804}{2200 + 8500} = \mathbf{15,5 \text{ دج/كـلـغ}}$$

3- حساب تكلفة الإنتاج 1/2 مصنع:

المنتج "أ2"			المنتج "أ1"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	

						ت.ش.م.م:
-	-	-	124880	22,30	8 x700	1م
108500	15,5	14x500	21700	15,5	2 x700	2م
6000	24	250	8400	24	350	م إنتاج مباشرة:
23500	47	500	32900	47	700	م.غ. مباشرة
(3360)	-	-	(3360)	-	-	إنتاج ثانوي
2860	-	-	4480	-	-	إنتاج جاري البداية
137500	275	500	189000	270	700	تكلفة الإنتاج

ت إنتاج ثانوي أ1 = $(2 \times 700 + 8 \times 700) \times 0,05 \times 12 \times 3360 = 3360$ دج

ت إنتاج ثانوي أ2 = $(14 \times 500) \times 0,05 \times 12 \times 3360 = 3360$ دج

ت.و.و.م. أ1 = $\frac{55800 + 189000}{200 + 700} = 272$ دج.

ت.و.و.م. أ2 = $\frac{16500 + 13750}{60 + 500} = 275$ دج.

4- حساب تكلفة الإنتاج التام:

البيان			المنتج "أ1"			المنتج "أ2"		
ك	س و	م	ك	س و	م	ك	س و	م
-	-	8500	-	-	5760	-	-	5760
750	272	204000	750	272	132000	480	275	132000
300	30	9000	300	30	15000	500	30	15000
300	72,5	21750	300	72,5	36250	500	72,5	36250
-	-	3750	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	(1810)	-	-	(1810)
750	329,33	247000	750	329,33	187200	480	390	187200

ت.و.و.م. أ1 = $\frac{33500 + 247000}{100 + 750} = 330$ دج

ت.و.و.م. أ2 = $\frac{0 + 187200}{0 + 480} = 390$ دج

5- حساب سعر التكلفة لـ "أ" و "ن":

المنتوج "أ2"			المنتوج "أ1"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
156000	390	400	247500	330	750	ت. إنتاج مباع
9600	24	400	18000	24	750	م توزيع غ مباشر
165600	414	400	265500	354	750	سعر التكلفة

6- حساب النتيجة التحليلية:

المنتوج "ن"			المنتوج "أ"			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	
200000	500	400	322500	430	750	رقم الأعمال
165600	314	400	265500	354	750	سعر التكلفة
34400	96	400	57000	76	750	النتيجة التحليلية

7- حساب النتيجة التحليلية الصافية:

المبالغ	البيان
57000	ن. ت لـ "أ1"
34400	ن. ت لـ "أ2"
680	عناصر إضافية
92080	ن. ت. ص

حل التمرين رقم (04):

1- إنهاء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

قسم التوزيع	قسم الإنتاج	خدمات مشتركة	البيان / الأقسام
600	1200	2100	مجموع التوزيع الأولي توزيع آخر:
840	1260	(2100)	
1440	2460	0	مج التوزيع الثانوي
وزن الطلبات	تكلفة اليد العاملة + تكلفة المواد	-	طبيعة وحدة العمل
9360	132256	/	عدد الوحدات
0,15	0,019	/	ت.و.العمل

✓ حساب عدد وحدات العمل:

$$\begin{aligned} \text{عدد وحدات العمل في قسم الإنتاج} &= (5,6 \times 1560) + (5,6 \times 7800) + (5,6 \times 2400) + (5,6 \times 310) \\ &= 132256 \\ \text{وحدات قسم الإنتاج} &= 132256 \end{aligned}$$

2- تكلفة إنتاج الطلبات:

ط 4073			ط 4072			ط 4071			ط 4070			البيان
م	س.و	ك	م	س.و	ك	م	س.و	ك	م	س.و	ك	
13440	5,6	2400	5600	5,6	1000	43680	5,6	7800	8736	5,6	1560	ت.م
14880	16	930	2560	16	160	38400	16	2400	4960	16	310	م إنتاج
538,08	0,019	28320	155,04	0,019	8160	1559,52	0,019	82080	260,224	0,019	13696	م غ م
28858,08	12,02	2400	8315,04	8,31	1000	83639,52	10,72	7800	13956,224	8,95	1560	تكلفة الإنتاج

- سعر التكلفة للطلبين (4070, 4071):

ط 4071			ط 4070			البيان
م	س.و	ك	م	س.و	ك	
83639,52	10,72	7800	13956,224	8,95	1560	ت الإنتاج
1170	0,15	7800	234	0,15	1560	مصاريف التوزيع
84809,52	10,87	7800	14190,224	9,10	1560	سعر التكلفة

نتيجة الطلبتين:

نتيجة الطلبتين = (14190,224 + 84809,52) X 0,16 = 15839,96 .

المحور الخامس: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

واجهت نظم التكاليف التقليدية إنتقادات شديدة وخصوصا في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ونتيجة لذلك فقد أبدى المحاسبون إهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في إتخاذ القرارات ، ومن ثم فقد ظهر في الأونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على اساس الأنشطة باعتباره يمثل تطورا ملموسا على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات.

أولا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر هذا تطورا للأنظمة التقليدية التي تركز على المنتجات ، بحيث نظام التكلفة على أساس النشاط يركز على الأنشطة المبذولة لصنع المنتج، حيث يحمل هذا النظام التكاليف غير المباشرة على المنتجات إعتمادا على الأنشطة المستهلكة بواسطتها، ويحاول هذا النظام تحديد تكلفة المنتجات بطريقة أكثر دقة من تلك التي تحددها الأنظمة التقليدية من خلال إستخدام العديد من مسببات التكاليف لتتبع الأنشطة المنجزة للمنتجات التي استهلكت واستنفذت الموارد المستخدمة في إنجاز تلك الأنشطة ، مما يعني أن هذا النظام يقوم على فلسفة مفادها أن المنتجات تستهلك التكاليف بطريقة غير مباشرة ، أي أن الأنشطة تستهلك الموارد وانتاج المنتجات يستلزم القيام بأنشطة.

لقد قدمت العديد من التعريفات التي توضح مفهوم هذا النظام، نذكر منها مايلي¹ :

- يعرف Turney نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه " منهج أو طريقة لقياس تكلفة وأداء الأنشطة ووحدات التكلفة ، وهو يحمل التكلفة على الأنشطة إعتمادا على إستهلاكها للموارد ، ويحمل التكلفة على وحدات التكلفة إعتمادا على إستهلاكها للأنشطة، والعلاقة السببية (السبب-الأثر) بين مسببات التكلفة والأنشطة هي التي تميز نظام التكلفة على أساس النشاط"

- كما يعرف Hicks هذا النظام على أنه " بمثابة مفهوم لحاسبة التكاليف يقوم أساسا على الإعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى مؤسسة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها المؤسسة، ويصمم هذا النظام على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة

¹ محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة، الأردن، 2015، ص 25.

بالمنتجات المتسببة في حدوثها تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات ، ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات حسب درجة استفادتها من تلك الأنشطة"

- كما عرفت المنظمة العالمية للصناعة باستخدام الحاسوب نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه " منهج لقياس تكلفة أداء الأنشطة ، والموارد، ووحدات التكلفة، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة، ثم يتم تخصيص الأنشطة على وحدات التكلفة بناء على استخدام هذه الوحدات ويستند نظام التكلفة على أساس النشاط على العلاقة السببية التي تربط مسببات التكلفة بالأنشطة".

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول أن نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة ، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو مايسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل إستفادتها من هذه الأنشطة.

رغم تعدد هذه التعريفات إلا أنها تشترك في مجموعة من الأسس التي تشكل الأركان الهامة لنظام التكلفة على أساس النشاط.

ثانيا: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط على مجموعة من الأركان الهامة والمتمثلة في:

1- التكلفة: يوسع نظام التكلفة على أساس النشاط من نظريته لمفهوم لتكلفة ليشمل نوعين من التكاليف، وهما التكاليف الخارجية والتكاليف الداخلية، كما ينظر إليها من منظور الدورة الكاملة لحياة المنتج ، وليس فقط من منظور الأنشطة التي تم إنتاج المنتج خلالها، هذه الرؤية للتكاليف ترتب عليها فهما أكبر لمضمون التكاليف والأرباح ، وأوامر التشغيل والبيع، ويستند هذا النظام على تحميل وحدة الإنتاج أو النشاط بجميع التكاليف التي استفادت منها هذه الوحدة.

2- الأنشطة: تعتبر ركنا مهما في نظام التكلفة على أساس النشاط، فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها على مراكز تحليل ، وهذا يعني أن هذا النظام يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح، وإن هذه الأهمية لمفهوم النشاط تنبع من كونه يعد موضوع التسيير في المؤسسة والمحور الوسيط لتخصيص النفقات لأغراض التكلفة كالمنتجات والخدمات.

لقد حظي النشاط بالعديد من التعريفات ، نذكر أهمها في ¹:

¹ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 103.

عرف C.Berliner النشاط بأنه عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل .
أما Melyon فيعتبر النشاط أنه مجموعة من المهام الأساسية والمتناسقة فيما بينها والتي تسعى لتحقيق هدف محدد مسبقاً، هذه المهام الناتجة عن توليفة من الموارد البشرية والتكنولوجية.
ويعتبر P.Lorino النشاط بأنه كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة، وهو مجموعة من المهام الأساسية:

- المنجزة من طرف فرد أو فريق ، تستلزم معرفة أو مهارة خاصة.
 - المتجانسة من وجهة نظر سلوك الأداء (نفس العوامل تؤثر إيجابياً أو سلبياً على أدائها).
 - تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة وتمييزاً سواء كانت مادية أو غير مادية (عقد مع مورد، قطعة، مخطط، اختبار جودة...).
 - المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن (داخليين أو خارجيين).
 - المنطلقة من مجموعة من الموارد (ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلات ، طاقة).
- الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يومياً، إذ يعد الدعامة الطبيعية لتسيير أدائها، كما أن للنشاط عدة أبعاد نصب إهتمامنا حولها هي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم.

3- مسببات التكلفة: إن نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز أساساً على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال إستخدام هذه المسببات والتي تستخدم أيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملاً مرتبطاً بالنشاط وينتج عنه إستخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.

ويعرف مسبب التكلفة بأنه العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، كما يعرف بأنه العملية أو النشاط التي تعتبر السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة¹.

يعتبر مسبب التكلفة إحدى المميزات الخاصة بنظام التكلفة على أساس النشاط مقارنة بالأنظمة التقليدية بتمييزه بالتنوع في نوعية مسببات التكلفة داخل المؤسسة فلا تقتصر مسببات التكاليف على تلك المتعلقة بالحجم ، وإنما تتنوع لتشمل مسببات أخرى غير مرتبطة بحجم الإنتاج، وهذا التنوع يعني إختيار مسبب التكلفة الملائم والمناسب لكل نوع من أنواع الأنشطة بالشكل الذي يساهم في الوصول إلى التقدير الملائم لتكلفة الإنتاج .

¹ محمد مسعود النعيلب ونصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 29.

4- الموارد: يقصد بالموارد " المدخلات من عناصر التكاليف المختلفة اللازمة لإنجاز الأنشطة داخل الوحدة الإقتصادية، وتصنف الموارد حسب مصدر حدوث التكلفة إلى:

أ- موارد مباشرة: مصدرها المؤسسة حيث توفرها للأنشطة المختلفة مثل المواد الخام، العمالة الخاصة بالنشاط.

ب- موارد غير مباشرة: وهي مخرجات لأنشطة أخرى، حيث تمثل مدخلات كموارد في النشاط وتعرف بالمدخلات المركبة.

ويربط الموارد بالأنشطة من خلال ما يعرف بمسببات الموارد ، ويربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات من خلال ما يعرف بمسببات التكاليف تظهر لنا آلية نظام التكلفة على أساس النشاط والفلسفة التي يدور حولها ، فعملية تخصيص التكاليف على الأنشطة تظهر عندما يتم ربط الموارد بالأنشطة عن طريق إستخدام مسببات الموارد، وتتبع وتجميع التكاليف من الموارد إلى الأنشطة تنتهي بالتكلفة الإجمالية لكل نشاط، أما عملية تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات فتظهر عندما يتم ربط تكلفة النشاط بالمنتجات التي إستفادت من هذه الأنشطة حسب درجة الطلب عليها اعتمادا على مسببات تكلفة النشاط، وبذلك تظهر فلسفة استهلاك المنتجات للأنشطة واستهلاك الأنشطة للتكاليف عبر مرحلتين للتخصيص.

ثالثا: مراحل عملية حساب التكاليف وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يمر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمراحل التالية¹:

1- تحديد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة:

تحدد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقا لأهداف المؤسسة من خلال حساب إجمالي التكاليف أولا ثم حساب تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات.

2- تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات:

في هذه المرحلة تحدد تكاليف المؤسسة المباشرة والتي تتضمن تكاليف المواد الأولية المباشرة وتكاليف المستخدمين المباشرة المتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة، وتخصص مباشرة على المنتجات باستخدام ساعات العمل المباشر والكميات.

¹ رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، ط1، دار أسامة، الأردن، 2017، ص ص 26-27.

3- إختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات (تحديد الأنشطة):

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم الأنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف المرتبطة بها ، وتعتبر هذه المرحلة الأهم والأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الإعتبار من طرف النظام ، لذا يجب التقرب من مصلحة الموارد البشرية أو الأفراد المعنيين للتعرف على مختلف الأنشطة اليومية ، فكل منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح المرتبة والمتسلسلة زمنيا حسب العدد أو مستوى التفصيل الذي يتوقف على درجة دقة ووفرة المعلومات المطلوبة، وتبقى القدرة على التواصل ومصداقية المعلومات كلمات مفتاحية لتسهيل عملية التعرف على مختلف الأنشطة وبالتالي يجب أن يتوفر النشاط الذي يؤخذ بعين الإعتبار على الخصائص التالية:

- القيمة المضافة: بحيث يؤخذ بعين ااعتبار الذي يجعل قيمة مضافة للمؤسسة؛

- نوعية النشاط: رئيسي ، ثانوي أو منحرف؛

-إلزامية النشاط: توفره ضروري ويمس بكيان المؤسسة أم لا؛

- عدد الأنشطة لا تتجاوز 5 لكل فرد؛

- النشاط لا يمثل أقل من 10٪ من الوقت الكلي للفرد أو الخدمة.

يسمح تحديد الأنشطة بـ:

- تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف

- توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط وكمبدأ يجب تحليل وظائف وعمليات المؤسسة ثم تحديد الأنشطة التي ترتبط حقيقة بالمنتج وتحليلها لأنشطة تحتية .

الجدول رقم (02): أمثلة عن بعض الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والأنشطة التحتية لها

الأنشطة التحتية	النشاط الرئيسي
نشاط التخطيط، متابعة ورشات العمل، مراقبة التسيير.	تسيير الإنتاج
نشاط التخزين، التوزيع، المناولة، التغليف.	تدفق المواد
أنشطة التصميم، تكاليف تجارب سابقة للإنتلاق.	صيانة وتطوير المنتجات
صيانة الآلات.	صيانة وتطوير العملية الإنتاجية
نشاط مراقبة الجودة والتنوعية.	تسيير الجودة

المصدر: رانيا غضاب، مرجع سبق ذكره، ص28.

4- تحديد مسببات التكلفة:

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الإرتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة، فهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوجدوية، فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات العمل ليد العامل المباشرة، ساعات عمل الآلات، ولإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق إستخدام معامل الإرتباط .

5- تجميع التكاليف بمراكز التكلفة:

يتم بهذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة (أحواض التكلفة) ، والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال:

- وجود مسبب تكلفة مشترك: غالبا مايتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية قد تتعارض والهيكلة التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليديا وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.

- وحدة عمل مشتركة: يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر تكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك، كطريقة أكثر منهجية يفضل إستعمال مصفوفة (الأنشطة، مسببات التكلفة) والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مصفوفة الأنشطة ، مسببات التكلفة

←	نشاط رقم 5	نشاط رقم 4	نشاط رقم 3	نشاط رقم 2	نشاط رقم 1	الأنشطة / مسببات التكلفة
			×		×	عدد طلبيات العملاء
	×					عدد طلبيات الشراء
			×			عدد العمال
	×			×	×	عدد ساعات العمل
		×				عدد سلاسل المنتج

المصدر: رانية غضاب، مرجع سبق ذكره، ص 30.

كل مركز تكلفة يجب أن يحتوي على المعلومات التالية:

- إجمالي الموارد المستهلكة
- طبيعة مسببات التكلفة وتلك التي أخذت كوحدة عمل

- حجم كل مسبب تكلفة

- التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة.

6- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام ABC بالإعتماد على الخطوتين التاليتين:

- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة المحددة مسبقا

- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس إستهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز، ويحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوحيدة لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج وفقا للمعادلة التالية:

مجموع تكاليف مراكز التكلفة

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة =

حجم مسببات كل مركز

7- حساب سعر التكلفة:

يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير مباشرة) للمنتجات (أعراض التكلفة).

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثانية والتكاليف غير مباشرة في الخطوة السادسة، وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحدوي وفقا للمعادلة التالية:

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحيدة لمسببات التكلفة.

رابعا: مزايا وصعوبات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

أهم ميزة يمكن تحقيقها من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط هي الدقة في تحديد تكلفة المنتجات بالإضافة إلى مزايا أخرى، ولن يمكن تحقيق هذه المزايا دون التغلب على بعض المشاكل أو الصعوبات التي تواجه تطبيقه

1- مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط: يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات

تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه

المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

¹ محمد مسعود الثعيلب ونصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73 (بتصرف)

- إن أهم ما يميزه تخصيصه المنطقي للتكاليف من خلال تجميعه تكاليف المنتج من الأنشطة المختلفة اللازمة له (مثل نشاط تصميم المنتج، الأنشطة المساعدة للإنتاج، التصنيع، التسويق، الإدارة) تم تحديد أنسب مسببات التكلفة والتي يتم على أساسها تخصيص تكلفة تلك الأنشطة إلى وحدة المنتج مما يؤدي إلى تحديد تكلفته، و بالتالي ربحيته على أساس سليم؛

- يساعد على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة. هذا التقسيم يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة الأخيرة، مع الإبقاء على الأنشطة الضرورية ودراستها وتخطيطها خاصة في نظم الإنتاج الآتي؛

- يساعد بتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على اتخاذ العديد من القرارات بصورة أكثر دقة (مثل قرارات التسعير، تصميم المنتجات، وتصنيف العملاء حسب ربحيتهم ، تحديد المناطق التسويقية ذات الربحية المرتفعة و تلك ذات الربح المنخفض) وغيرها من القرارات التي تؤثر على الوضع التنافسي للمؤسسة ؛

- يساعد تطبيقه على دعم و تقوية أنظمة الرقابة على التكاليف لأنها ستكون رقابة على الأنشطة و ليس على المنتجات النهائية حيث تتضح فيها مزايا الرقابة المانعة وليس الرقابة اللاحقة بعد الانتهاء من إنتاج المنتجات، وإنفاق التكاليف ؛

- يقوم هذا النظام على فرض أن المنتجات تستهلك أنشطة، والأنشطة تستهلك التكاليف، والتركيز على الأنشطة التي تتسبب في استهلاك التكاليف يؤدي إلى الترشيح في إدارة تكاليف هذه الأنشطة ؛

- يساعد تطبيقه على عملية تقييم الأداء الداخلي لمركز الأنشطة فالعديد من الأنشطة لا تمثل مخرجاتها منتجات نهائية بل مدخلات لأنشطة أخرى، الأمر الذي يتطلب من القائم على اتخاذ القرار تحديد سعر التحويل لمنتجات تلك الأنشطة، ولأن الاعتماد على سعر السوق صعب كما أن الاعتماد على التكلفة وفقاً للأنظمة التقليدية لن يكون كافياً، فإن تحديد التكلفة الشاملة لأنشطة المنتجات الوسيطة يمكن أن يمثل الحد المعقول لتحديد سعر التحويل و هذا السعر سيضمن تقييم سليم لأداء كل قسم سواء كان منتجاً أو مستهلكاً للمنتجات الوسيطة؛

- يساعد على تنمية روح العمل كفريق من خلال تغيير ثقافة المؤسسة، بكسر الحواجز بين العاملين في الوظائف المختلفة بخلاف ما جرى عليه العرف في الأنظمة التقليدية على أنها أنظمة محاسبية يقوم بتشغيلها المحاسبون فقط وللأغراض المحاسبية دون وجود أي محاولة لفهم هذه الأنظمة من العاملين في الوظائف الأخرى كالإنتاج و التسويق.

2- صعوبات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

على الرغم من مزايا استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلا أن الأدب المحاسبي إحتوى بعض المشاكل المصاحبة للتطبيق منها¹:

-تعتبر مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات من أهم المشاكل التي تواجه تطبيق هذا النظام فقد يكون من الصعب توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد، وعن كل مسبب من مسببات التكاليف، لذلك قد ترى الإدارة أن تطبيق هذا النظام سيؤدي إلى زيادة تكاليف القياس عن المنافع المتوقع الحصول عليها من تطبيق النظام ؛

- ينتج عن تجميع العديد من الأعمال في نشاط واحد، و عدم إمكانية استخدام مسبب للتكلفة لكل عمل من الناحية الاقتصادية أن يتم استخدام مسبب تكلفة واحد لتتبع الموارد المستهلكة إلى المنتجات. فتزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة إلى المنتجات؛

- ما زال هذا النظام يستخدم الفترات المحاسبية الحكيمة في احتساب التكلفة، مع أن القياس الدقيق لتكلفة المنتج وربحيته يجب أن يتم عند انتهاء دورة حياتهن ولكن هناك بعض المنتجات التي تطول دورة حياتها فيكون من غير المرغوب فيه الانتظار حتى نهاية حياتها لقياس تكاليفها وأرباحها، لذلك تضطر المؤسسات لتخصيص تكاليفها على فترات محاسبية حكيمة مما لا يعطي نتائج دقيقة عن تكلفة وربحية هذه المنتجات؛

- إن التطبيق العملي لهذا النظام لم يثبت حتى الآن مدى صحة كل المزايا التي اقترحت من تطبيقه، فهو يساعد على تدعيم وتحسين موقف الربحية، وما زالت محاولات تطبيقه في مجال تخفيض التكلفة واتخاذ القرارات لم تكتمل بعد، ولهذا يوجد غياب في التطبيق العملي لكل الآراء النظرية التي تدعم هذا النظام؛

-إن الفلسفة التي يقوم عليها النظام (استهلاك الأنشطة للموارد واستهلاك المنتجات للأنشطة) تعني أن يتم تتبع التكاليف من الموارد إلى الأنشطة أولاً، ثم من الأنشطة إلى المنتجات ثانياً. إن هذه العملية لا يمكن أن تتم بدقة ؛

- تعتبر المعلومات الناتجة من تطبيقه معلومات داخلية، وتعتمد على تقديرات وشبكة من الأعمال متوقع حدوثها بين أنشطة المؤسسة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات بشيء من الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية.

تمارين تطبيقية:

تمرين رقم (01):

تنتج وتبيع المؤسسة "س" منتوجين "أ" و "ب"

¹ محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 75-76 (بتصرف)

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة 100 دج للوحدة

- تكلفة اليد العاملة المباشرة 20 دج للوحدة.

أعباء غير مباشرة: نوزجها في الجدول التالي:

البيان	تكلفة الأعباء غير المباشرة
الشراء	20000
الإنتاج	40000
البحث والتطوير	15000
التوزيع	10000
الإدارة العامة	5000

العمليات	الأنشطة	تكاليف الأنشطة	مسببات التكلفة	عدد المسببات الكلية	عدد المسببات الجزئية أ
الشراء	A1	7000	عدد الطلبات	50	30
	A2	؟	عدد ساعات نقل المشتريات	150	منها 3/1 ل أ
الإنتاج	A3	٪.25	ساعات عمل آلة	200	٪.40 ل أ
	A4	٪.45	ساعات عمل بشرية	180	80
	A5	؟	عدد مرات الصيانة	40	18
البحث والتطوير	A6	؟	عدد مرات الإختبار	20	8
التوزيع	A7	8000	ساعة عمل آلة	50	20
	A8	2000	ساعة عمل بشرية	40	10
الإدارة العامة	A9	5000	ساعة عمل بشرية	60	25

المطلوب:

- حساب التكلفة الخاصة ب أ حسب نظام ABC

علما أن كمية المواد المستهلكة هي 10000 كغ منها 4000 ل أ

أما بالنسبة لليد العاملة المباشرة 200 ساعة منها 80 ل أ

عدد الوحدات المنتجة 10000 وحدة منها 4000 لـ أ.

تمرين رقم (02):

تنتج مؤسسة " المنار " نوعين من المنتجات : A و B ، حيث تحتاج كل وحدة منتجة من A إلى : 2 كلغ من المادة الأولية، و 5 ساعات عمل مباشرة، بينما تحتاج كل وحدة من B إلى : 1.5 كلغ من المادة الأولية، و 4 ساعات عمل مباشرة.

الإنتاج: تم انتاج 2000 وحدة من المنتج A ، و 10000 وحدة من المنتج B. الأعباء المباشرة: تقدر تكلفة الكلغ الواحد من المادة الأولية 12 دج، وتكلفة ساعة واحدة من العمل المباشر 6 دج، كما تغلف وحدة واحدة من A في علبة تكلفتها : 8 دج، أما تغليف علبة واحدة من B فيكلف 5 دج.

الأعباء غير المباشرة: بلغت 800000 دج ، مقسمة بين مراكز التكلفة كما يلي:

مركز التكلفة	مسبب التكلفة	تكاليف المركز	حجم مسببات التكلفة		
			المنتج A	المنتج B	الإجمالي
مركز العمل	ساعات العمل المباشر	80000	؟	؟	؟
مركز مراقبة الجودة	عدد مرات مراقبة الجودة	160000	5000	3000	؟
مركز أوامر الإنتاج	عدد الأوامر	؟	؟	300	400
مركز تسليم المواد	عدد وصلات التسليم	90000	150	؟	750
مركز المصنع	عدد ساعات عمل الآلات	250000	12000	؟	40000

المطلوب:

باستخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، حدد تكلفة الإنتاج الوحديّة لكل منتج؟

حلول التمارين التطبيقية:

حل التمرين رقم (01):

الأنشطة مسببات التكلفة	A ₁	A ₂	A ₃	A ₄	A ₅	A ₆	A ₇	A ₈	A ₉	مج تكلفة المركز	عدد مسببات التكلفة	ت كل مركز
عدد الطلبات	7000									7000	50	140
عدد ساعات نقل المشتريات		13000								13000	150	86.7
ساعات عمل الآلة			10000				8000			18000	250	72
ساعات بشرية					18000			2000	5000	25000	280	89.28
عدد مرات الصيانة					12000					12000	40	300
عدد مرات الإختبار						15000				15000	20	750

- حساب تكلفة المنتج "أ":

أ			البيان
ك	س و	م	
			الأعباء المباشرة:
4000	100	400000	المواد الأولية المستهلكة
8	20	1600	اليد العاملة المباشرة
		401600	مجموع الأعباء المباشرة
			أعباء غير مباشرة:
30	140	4200	م1
$50 = (3/1 \times 150)$	86.7	4335	م2
$100 = 20 + (40 \times 200)$	72	7200	م3
$115 = 25 + 10 + 80$	89.28	10268.35	م4
18	300	5400	م5
8	750	6000	م6
		37403.35	مجموع الأعباء غير المباشرة
		439003.35	مجموع الأعباء
		4000	عدد الوحدات
		109.75	تكلفة الوحدة الواحدة

حل التمرين رقم (02):

1- إتمام جدول الأعباء غير المباشرة:

حجم مسببات التكلفة			تكاليف المركز	مسبب التكلفة	مركز التكلفة
الإجمالي	المنتج B	المنتج A			
50000	40000	10000	80000	سا العمل المباشر	مركز العمل
8000	3000	5000	160000	عدد مرات مراقبة الجودة	مركز مراقبة الجودة
400	300	100	220000	عدد الأوامر	مركز أوامر الإنتاج
750	600	150	90000	عدد وصلات التسليم	مركز تسليم المواد
40000	28000	12000	250000	عدد ساعات عمل الآلات	مركز التصنيع

2- تحديد مراكز التكلفة وفق طريقة ABC:

مركز التكلفة	مسبب التكلفة	تكاليف المركز	حجم مسببات التكلفة		
			المنتج A	المنتج B	المنتج C
1م	ساعات العمل المباشر	80000	10000	40000	50000
2م	عدد مرات مراقبة الجودة	160000	5000	3000	8000
3م	عدد الأوامر	220000	100	300	400
4م	عدد وصلات التسليم	90000	150	600	750
5م	عدد ساعات عمل الآلات	250000	12000	28000	40000

- تحديد تكلفة إنتاج A و B:

المنتج B			المنتج A			البيان
م	س و	ك	م	س و	ك	

						الأعباء المباشرة:
180000	12	1.5×10000	48000	12	2×2000	مواد أولية مستعملة
240000	06	4×10000	60000	06	5×2000	ساعة عمل مباشرة
50000	05	10000	16000	08	2000	التغليف
470000	47	10000	124000	62	2000	مج الأعباء المباشرة
						أعباء غير مباشرة:
64000	1.6	40000	16000	1.6	10000	1م
60000	20	3000	100000	20	5000	2م
165000	550	300	55000	550	100	3م
72000	120	600	18000	120	150	4م
175000	6.25	28000	75000	6.25	12000	5م
536000	53.6	10000	264000	132	2000	مج الأعباء غير المباشرة
1006000			388000			مج الأعباء
10000			2000			عدد الوحدات
100.6			194			تكلفة الوحدة الواحدة

تمارين تطبيقية شاملة

تمرين 01:

تنتج إحدى المؤسسات منتجين "أ1"، "أ2" باستعمال مادتين م1، م2 بالإضافة إلى مادة أخرى "ك" و ذلك في ورشتين ورشة تحضير تعطي منتج نصف مصنع من النوعين و ورشة إتمام تعطي المنتج التام من النوعين أيضا، و لشهر جوان 2011 أعطيت البيانات التالية:

1- مخزون أول المدة: م-1 1500 كلغ بإجمالي قدره 33346 دج،

م-2 2200 كلغ بإجمالي قدره 33046 دج،

أ-1 (1/2 مصنع): 200 وحدة بـ 55800 دج للإجمالي،

أ-2 (1/2 مصنع): 60 وحدة بـ 16500 دج للإجمالي،

أ-1 (التام): 100 وحدة بـ 33500 دج للإجمالي.

2- مشتريات الشهر: م-1 5200 كلغ بـ 20 دج/كلغ،

م-2 8500 كلغ بـ 14 دج/كلغ، ك: 156000 دج؛

3- إنتاج الشهر: أ-1 (1/2 مصنع): 700 وحدة، أ-2 (1/2 مصنع): 500 وحدة، أ-1 (التام): 750 وحدة

، أ-2 (التام): 480 وحدة، وقد أعطت ورشة التحضير منتج ثانوي يزن 5% من وزن المواد المستعملة حيث

يباع بـ 12 دج/كلغ مع نسبة 20% كهامش ربح و مصاريف توزيع عليه، أما ورشة الإتمام فأعطت نفايات

لا قيمة لها تتعلق بـ أ1 قدرت تكلفتها التخلص منها بـ 3750 دج؛

4- الأعباء المباشرة: في ورشة التحضير 600 ساعة بـ 24 دج/سا منها 350 لـ أ1 و الباقي لـ أ2؛

5- الإستعمالات: تحتاج كل وحدة من أ1 إلى 8 كلغ من م1 و 2 كلغ من م2 في ورشة التحضير و

8500 دج للإجمالي من المادة "ك" في الإتمام، أما كل وحدة من أ2 فتحتاج إلى 14 كلغ من م2 في

التحضير و 5760 دج للإجمالي في الإتمام، وقد بلغ الإنتاج الجاري الذي دخل ورشة التحضير 4480 دج

لأ1 و 2860 دج لـ أ2 بينما بلغ الإنتاج الجاري لنهاية الشهر في الإتمام 1810 دج لـ أ2 فقط؛

6- الإنتاج المباع: بيعت كل منتجات الشهر لـ أ1 بـ 420 دج/وحدة، و 400 وحدة من أ2 بـ

500 دج/وحدة؛

7- الأعباء غير المباشرة: تتلخص في الجدول التالي:

البيان	إدارة	صيانة	تموين	تحضير	إتمام	توزيع
--------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

16000	43400	42000	30964	25000	28600	مجموع ت I توزيع ثانوي:
%20	%30	%20	%20	%10	_____	إدارة
%20	%20	%30	%25	_____	%05	صيانة
وحدات مباعه	سا عمل مباشرة	منتج 1/2 مصنع	1000 دج مشتريات			وحدات القياس

المطلوب :

1 - إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، و حساب تكلفة شراء المواد الأولية؟

2- حساب تكلفة إنتاج المنتوجات 1/2 مصنعة ، و المنتوجات التامة الصنع ؛

3- حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية؟

ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تمرين 02:

تتكون مؤسسة صناعية من ثلاثة ورشات:

- الورشة 1: تعالج المادة الأولية م 1 مع إضافة مستلزمات وسيطة لإنتاج منتج 1/2 مصنع "س"؛

- الورشة 2: تعالج المنتج "س" مع المادة م 2 و المستلزمات الوسيطة لإنتاج منتج تام "أ"، ينتج عن هذه

العملية منتج ثانوي "ص" غير قابل للبيع؛

- الورشة 3: تعالج المنتج "ص" ليصبح جاهز للبيع.

و للشهر أبريل 200N أعطيت البيانات التالية:

1-مخ 1: م 10000 كلغ بـ 22 دج/كلغ، م 5000: 2 كلغ بـ 8,4 دج/كلغ، المستلزمات: 4000 دج.

المنتج "س": 5050 كلغ بـ 30,5 دج/كلغ، المنتج "أ": 9000 كلغ بـ 31 دج/كلغ.

إنتاج جاري بالورشة 1: 3000 دج.

2- مشتريات الشهر: م 1: 40000 كلغ بـ 24,2 دج/كلغ، م 2: 15000 كلغ بـ 8,6 دج/كلغ؛

المستلزمات: 12500 دج.

3- اليد العاملة: في الورشة 1: 250 ساعة بـ 175 دج/سا، في الورشة 2: 200 ساعة بـ 200 دج/سا، في

الورشة 3: 110 ساعة بـ 130 دج/سا؛

4- الأعباء غير المباشرة: التموين: 21000 دج منها 12000 دج لـ م 1 و الباقي لـ م 2، الورشة 1

: 143375 دج

الورشة 2 : 151500 دج، الورشة 3 : 8450 دج، التوزيع: 15000 دج تخص "أ"

فقط.

5- مبيعات الشهر: 50000 كلغ من "أ" بـ 35 دج/كلغ، 4000 كلغ من "ص" بـ 22 دج/كلغ؛

6- المنتج "ص": يقيم لحظة خروجه من الورشة 3 انطلاقاً من سعر بيعه المحتمل (22 دج/كلغ) مع تخفيض 20% كهامش ربح؛

7- إستهلاكات الشهر: م1: 30000 كلغ، م2: 18000 كلغ؛

المستلزمات في: الورشة 1: 8250 دج؛

// // :الورشة 2: 7750 دج؛

المنتج "س": 32000 كلغ.

8- إنتاج الشهر: المنتج "س" 29950 كلغ، المنتج "أ": 45000 كلغ، المنتج "ص": 5000 كلغ؛

9- مخ الحقيقي: م1 : 19996 كلغ، م2: 2000 كلغ، المستلزمات: 400 دج، المنتج "أ": 4000 كلغ

، المنتج "س": 3000 كلغ، المنتج "ص": 1000 كلغ، إنتاج جاري في الورشة 1: 4900 دج؛

المطلوب: حساب:

1- تكلفة شراء المواد الأولية مع تقديم حسابات جردها الدائم؟

2- تكلفة إنتاج المنتج "س"؟

3- تكلفة إنتاج المنتج "ص" انطلاقاً من سعر بيعه؟

4- سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتجين "أ" و "ص"؟

5- النتيجة التحليلية الصافية علماً أن الأعباء غير المعبرة قدرت بـ 7204 دج و العناصر الإضافية

8000 دج؟

تمرين 03:

مؤسسة صناعية تعالج مادة أولية "أ" و مادة أولية "ب" في الورشة 01 عند الخروج من هذه الورشة نتحصل

على منتج "نصف مصنع" حيث يتم تخزينه في الورشة رقم 02 انطلاقاً من هذا المنتج "نصف مصنع" يتم

إعداد المنتج "س" و المنتج "ع".

يتلخص نشاط شهر مارس فيما يلي:

1- مخزون أول مارس: مادة أولية "أ": الكمية ؟ بـ 2,10 دج للكلغ؛

مادة أولية "ب": الكمية ؟ بـ 2,65 دج للكلغ؛

منتوج نصف مصنع 10000 كغ بقيمة 58050 دج؛

منتوج تام "س" 2860 وحدة بقيمة 30900 دج.

2- مشتريات الشهر: مادة أولية (أ): 24000 كغ بـ 2,10 دج للكغ.

مادة أولية (ب): 18000 كغ بـ 2,20 دج للكغ.

3- مجموع الأعباء الغير مباشرة: يقدر بـ 84940 دج.

4- مبيعات الشهر: منتوج تام "س" : ؟ بـ 16,70 دج للوحدة؛

:منتوج تام "ع": 2000 وحدة بـ 21,50 دج للوحدة.

5- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	المجموع	الصيانة	الطاقة	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
مج ت I	؟	3900	؟	11000	22400	24300	13340
التوزيع II							
الصيانة		(%100)	%20	%10	%40	%20	%10
الطاقة		%10	(%100)	%10	%40	%40	-
طبيعة وحدة العمل				كغ مواد مشتراة	كغ مواد مستهلكة	ساعة عمل مباشرة	1 دج من المبيعات

6- الإستعمالات: مادة أولية "أ": 18600 كغ، مادة أولية "ب": 26400 كغ؛

22000 كغ من المنتوج النصف مصنع إلى المنتوج "س"؛

9500 كغ من المنتوج النصف مصنع إلى المنتوج "ع".

7- اليد العاملة المباشرة:

- في الورشة 01: 8080 ساعة بـ 6 دج للساعة

- في الورشة 02: 4800 ساعة بـ 6,4 دج للمنتوج "س"، 1800 ساعة بـ 6,4 دج للمنتوج "ع"؛

8- إنتاج الشهر:

- الورشة 01: انتجت 37000 كغ من المنتوج نصف المصنع؛

- الورشة 02: انتجت 13700 وحدة من المنتوج التام "س" و ؟ وحدة من المنتوج "ع"؛

- 9- مخزون 31 مارس: المادة الأولية "أ": 17400 كلغ، المادة الأولية "ب": 27600 كلغ؛
منتوج نصف مصنع 15500 كلغ، منتوج تام "س" 2560 وحدة، منتوج تام "ع" 1000 وحدة.
المطلوب 1- إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة و تحديد تكلفة وحدة العمل ؟
2- حساب تكلفة شراء المواد ؟
3- حساب تكلفة إنتاج المنتج نصف مصنع و تكلفة إنتاج "س" و "ع"؟
4- حساب النتيجة التحليلية للمنتوجين "س" و "ع"؟
5- حساب النتيجة التحليلية الصافية علما أن العناصر الإضافية 12000 دج و الأعباء غير
المعتبرة قدرت بـ 8000 دج.

ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تمرين (04):

تقوم مؤسسة بإنتاج نوعين من الورق الرفيع " أ " و " ب " باستعمال مادة الحلفاء (ح) و مواد كيميائية (ك) ، حيث المخزن خاص بالمنتجات فقط ، و من أجل حساب نتيجة هذه المؤسسة لشهر أكتوبر 2015 قدمت إليك المعلومات التالية من دفاترها المحاسبية:

1- من المحاسبة المالية:

- مشتريات (ح): 12 شحنة بكل شحنة منها 500 كغ بسعر 2,5 دج/كغ.

- مشتريات (ك): 40 كيس في كل منها 50 كغ بسعر 300 دج للكيس.

- مصاريف مباشرة على المشتريات: 50 دج لكل شحنة من (ح)، 500 دج لمجموع مشتريات (ك).

- الإنتاج المباع: من "أ": 920 حزمة في كل منها 5 كغ بسعر 300 دج للحزمة.

من "ب": 1200 حزمة في كل منها 2 كغ بسعر 100 دج للحزمة.

2- معلومات من المحاسبة التحليلية :

- مصاريف مباشرة على الإنتاج: 11358 دج لـ "أ" و 7008 دج لـ "ب".

- العناصر الإضافية تقدر بـ 1600 دج.

- الأعباء الغير مباشرة: تتوزع على الأقسام كما يبينها الجدول التالي:

البيان	نقل	طاقة	صيانة	تموين	تحضير	إنتاج	تخزين	توزيع
--------	-----	------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

10500	12710	25100	24600	11900	19100	11400	180000	مجموع ت I التوزيع II 1:
%10	%5	%30	%20	%10	%15	%10	% 100-	نقل
؟	%15	%10	%30	%5	%10	%100-	%20	الطاقة
%15	%30	%25	%20	%10	%100-			الصيانة
			%20+	%20-				ت II 2
			%10-	%10+				التمويل
								تحضير
1000 دج من رقم الأعمال	كغ أوراق مباعة	وحدات منتجة (1)	كغ مواد مستعملة	1000 كغ مواد مشتراة				وحدات القياس

- (1) في هذا القسم كل وحدة من "ب" تتحمل مقدار ضعف ما تتحمله وحدة من "أ".

3- الإنتاج: لإنتاج "أ" إستعملت 3500 كغ من (ح) و 1500 كغ من (ك)، لإنتاج "ب"

إستعملت 2000 كغ من (ح) و 500 كغ من (ك). مع الملاحظة أن المواد المستعملة تفقد 1% من وزنها أثناء عملية الإنتاج.

المطلوب: 1- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة

2- أحسب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية.

تمرين (05):

تصنع مؤسسة نوعين من المنتوجات في ورشتين بمادتين أوليتين (م1) (م2)، و في نهاية شهر ديسمبر 2011 تحصلنا على المعلومات التالية من كشوفاتها:

1- مشتريات المواد الأولية: 6800 كغ من (م1) بسعر 35 دج للكغ.

: 11000 كغ من (م2) بسعر 37 دج للكغ.

2- الإستهلاكات من المواد الأولية:

- لإنتاج "أ1" إستعملت 2800 كغ من (م1) و 6000 كغ من (م2)؛

- لإنتاج "أ2" إستعملت 3200 كغ من (م1) و 5000 كغ من (م2)؛

3- الأعباء المباشرة:

عدد ساعات اليد العاملة المباشرة 700 ساعة منها 400 سا لـ "أ1" و الباقي لـ "أ2" بسعر 25 دج للساعة لكلاهما؛

4- الإنتاج و المبيعات:

- أنتجت 700 منتجن "أ1" و باعتمنها 600 منتج.
- أنتجت 600 منتج من "أ2" و باعت منها 450 منتج.
- و تستعمل هذه المؤسسة هامش 20% على سعر التكلفة عند البيع.
- 5- الأعباء غير المباشرة: تلخص حسب الجدول التالي:

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية		
	إدارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2
مج التوزيع I	31	38500	52300	61300	51800
التوزيع II الإدارة الصيانة	- %100	%12 50-	%18 10	%25 12	%25 15
توزيع آخر			%10- %5-	%5+	%10+
نوع وحدة القياس			كغ مواد أولية مشتراة	كغ مواد أولية مستعملة	وحدات منتجة

المطلوب:

- 1- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- 2- أحسب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و نتيجة المحاسبة التحليلية؟
- 3- أحسب نتيجة المحاسبة التحليلية المحاسبة التحليلية الصافية، مع الأخذ بعين الاعتبار فوارق الأقسام؟

تمرين (06):

- تصنع شركة "شوكوس" نوعين من الشكولاتة باستعمال: كاكاو، سكر، حليب مجفف:
- شكولاتة سوداء: تتكون بنسبة 70% من الكاكاو، و نسبة 30% من السكر؛
- شكولاتة بالحليب: تتكون بنسبة 50% من الكاكاو، و نسبة 30% من السكر، و نسبة 20% من الحليب المجفف.

و خلال شهر مارس 2014 ، سجلت معلومات الإستغلال التالية:

1-مخزونات بداية الشهر:

-كاكاو:550كلغ بتكلفة إجمالية 55990دج؛

-سكر:105كلغ بتكلفة إجمالية 5465 دج؛

-حليب مجفف:85كلغ بتكلفة إجمالية 5610 دج.

-شكولاتة سوداء:200علبة بتكلفة إجمالية7850دج.

-شكولاتة بالحليب:450علبة بتكلفة إجمالية17445دج.

2-المشتريات:

-كاكاو:800كلغ بسعر 92 دج للكلغ الواحد؛

-سكر:620كلغ بسعر45 دج للكلغ الواحد؛

-حليب مجفف:170كلغ بسعر60دج للكلغ الواحد؛

-مصاريف الشراء المباشرة تمثل 10% من ثمن شراء كل مادة.

3-الإنتاج:

-شكولاتة سوداء :3600علبة ؛ -شكولاتة بالحليب 4800علبة.

-علما أن العلبه الواحدة المنتجة تحتوي على 250غرام من الشكولاتة؛

4-اليد العاملة المباشرة: 1430 ساعة ب:21 دج للساعة الواحدة، خصصت منها 750 ساعة لإنتاج

الشكولاتة السوداء و الباقي لإنتاج الشكولاتة بالحليب.

5-المبيعات:

-تم بيع : -3500علبة من الشكولاتة السوداء بسعر 60دج للعلبة الواحدة؛

-5000علبة من الشكولاتة بالحليب بسعر 56دج للعلبة الواحدة.

6-الأعباء غير المباشرة: وزعت حسب الجدول التالي:

البيان	التموين	التحضير	التعليب	التوزيع
--------	---------	---------	---------	---------

15190	70875	53025	9540	مجموع التوزيع الثانوي تبادل الخدمات -التحضير -التعليب
	%20 %15-	%20 - %15		
1000 دج من رقم الأعمال	علب منتجة	كلغ مواد أولية مستهلكة	كلغ مواد أولية مشتراة	طبيعة وحدات القياس

المطلوب :1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة .

2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية ،تكلفة إنتاج الشكولاتة من النوعين،سعر التكلفة للشكولاتة المباعة؟

3- حساب النتيجة التحليلية الصافية علما أن العناصر الإضافية 4530 دج و الأعباء غير المعتبرة 14700 دج .

4- كيف يتم حساب نتيجة المحاسبة المالية(طريقة حسابها فقط)؟ وما هي القيمة التي يجب أن تساويها؟

ملاحظة: تطبق المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تمرين (07):

مؤسسة " Biscuit " "S.A.R.L" لإنتاج البسكويت المحشو بالشكولاتة، تتم عملية الإنتاج في ثلاث ورشات:

الورشة 1:تقوم بمزج المواد التالية الفرينة-السكر-الدهن النباتي-ملح-مواد مختلفة-الكاكاو، لتحويلها إلى عجينة البسكويت ؛

الورشة 2: يتم طهي عجينة البسكويت و إضافة الشكولاتة(حشو)؛

الورشة 3:و يتم فيها تعبئة البسكويت المحشو بالشكولاتة في رزم و علب، عملية التعليب تتم وفق نوعين من العلب:

-علب 1: بها 30 رزمة ، كل رزمة ب: 200غرام؛

-علب 2: بها 25 رزمة ، كل رزمة ب: 300غرام؛

1-مخزون أول المدة:

-أوراق التعبئة لرزم ذات 200غرام عددها 300000 ورقة ب: 0,3 دج للورقة.

-أوراق التعبئة لرزم ذات 300غرام عددها 400000 ورقة ب: 0,4 دج للورقة.

-علب 1 فارغة و عددها 15000 علب ب: 4 دج للعلبة الواحدة؛

- علب 2 فارغة و عددها 20000 علبة ب: 5 دج للعلبة الواحدة.
 -فرينة 30 طن ب: 756000 دج إجمالاً،
 -سكر 10 طن ب: 462000 دج إجمالاً.
 -دسم نباتي 5 طن ب: 62600 دج إجمالاً؛
 -الكاكاو 4 طن ب: 73600 دج إجمالاً.
 -بسكويت محشو: 500 علبة 1 ب: 103400 دج إجمالاً.
 -بسكويت محشو: 1000 علبة 2 ب: 248000 دج إجمالاً.
- 2- مشتريات الفترة:**

- 80 طن من مادة الفرينة ب: 25000 دج للطن الواحد،
 -20 طن من مادة السكر ب: 45000 دج للطن الواحد.
 -15 طن من مادة الدسم النباتي ب: 12000 دج للطن الواحد ،
 -10 طن من مادة الكاكاو ب: 18000 دج للطن الواحد.
 -40000 دج مواد مختلفة.

3- الأعباء المباشرة:

أ- قسم الإنتاج: 800 ساعة عمل مباشرة في الورشة 1 ب 270 دج للساعة الواحدة منها 300 ساعة يد عمل للعلب 1.

ب- قسم التوزيع: 3% من سعر البيع.

4- الأعباء غير المباشرة: ملخصة في الجدول أدناه مع الأخذ بعين الاعتبار مبلغ 12710 دج أعباء غير معتبرة و مبلغ 25000 دج كعناصر إضافية.

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية			
	إدارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3
مج التوزيع I	36000	29250	89100	115650	83250	70650
التوزيع II	(100%)	15%	10%	15%	15%	15%
الإدارة	25%	(100%)	15%	20%	20%	15%
الصيانة						5%
ط.و.ع			100 دج من ثمن الشراء	ساعة يد عمل مباشرة	ساعة عمل آلة	طن من البسكويت الخشو
			100 دج من رقم الأعمال			

5- الإنتاج و الإستهلاك :

الإنتاج / الإستهلاك	فرينة	سكر	دسم نباتي	كاكاو	مواد مختلفة	أوراق تغليف	علب
8000 علبة 1	35 طن	8 طن	6 طن	4 طن	12200 دج	؟	؟
12000 علبة 2	65 طن	14 طن	12 طن	8 طن	19000 دج	؟	؟

الورشة 2: إشتغلت مدة 540 ساعة عمل آلة منها 240 ساعة للعلب 1

6- مبيعات الفترة:

-7600 علبة 1 بـ 10 دج للرزمة الواحدة ذات 200 غرام ؛

-12500 علبة 2 بـ 14 دج للرزمة ذات 300 غرام.

المطلوب :

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة .

2- حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية الصافية ؟

ملاحظة: تستخدم المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تمرين (08):

تنتج مؤسسة صناعية في ثلاثة ورشات منتجين (س،ص) إنطلاقا من مادتين أوليتين (م1، م2) فإذا علمت أن المنتج "س" يحتاج إلى المادتين (م1، م2) بينما يحتاج المنتج "ص" المادة الأولية (م1) فقط وأعطيت لك المعلومات التالية لشهر ماي 2015 :

1- مشتريات الفترة : -المادة الأولية(م1) : 5250 كغ بـ 180 دج/كغ.

: -المادة الأولية (م2): 3500 كغ بـ 210 دج/كغ.

2- المنتجات المباعة :

-2900 وحدة من المنتج "س" بسعر 500 دج للوحدة .

- 2500 وحدة من المنتج "ص" بسعر 200 دج للوحدة.

3- الأعباء المباشرة :

-على المشتريات : 15750 تتوزع حسب الكمية المشتراة.

-على الإنتاج : 288500 دج منها 153250 دج لـ "ص".

- مصاريف التوزيع: 11600 دج تتوزع بالتساوي للمنتجين.

4- الإنتاج: -تم إنتاج 3250 وحدة من المنتج "س" حيث تطلبت 2400 كغ من (م1) و 2300 كغ

من (م2) و 175 ساعة عمل بـ 30 دج للساعة ،

: -كما تم إنتاج 2750 وحدة من المنتج "ص" تطلب صنعه 1420 كغ من (م1) و 150

ساعة عمل بـ 40 دج للساعة.

5- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			البيان
الإنتاج	التحضير	التحضير	الطاقة	الصيانة	الإدارة	
12790	15610	13220	13326	14534	9300	مج التوزيع I
%20	%30	%20	%18	%12	%100-	التوزيع II
%30	%28	%22	%20	%100-		الإدارة
%40	%20	%30	%100-	%10		الصيانة
						الطاقة
ساعة عمل مباشرة	وحدة منتجة	كغمادة مستعملة				نوع وحدة القياس

المطلوب :

1- حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و النتيجة التحليلية ؟

تمرين (09):

مؤسسة صناعية تنتج منتج "س" في ورشتين ،حيث يتطلب إنتاج كل وحدة من "س" استعمال 1,5 كغ من المادة الأولية "م1"، و 1,25 كغ من المادة الأولية "م2" ، و 1,15 كغ من المادة الأولية "م3".

إليك المعلومات الخاصة بنشاط شهر ماي 2006:

1-المخزون في 2006/5/1:

-600 كغ من المادة الأولية "م1" بتكلفة إجمالية :4200دج.

-100 كغ من المادة الأولية "م2" بتكلفة إجمالية :2780دج.

-1600 كغ من المادة الأولية "م3" بتكلفة إجمالية :34400دج.

-500 وحدة من المنتج "س" بتكلفة إجمالية :75000دج.

2- مشتريات الشهر:

-670 صندوق ،بكل صندوق 20 كغ من المواد الأولية موزعة كما يلي:

-300 صندوق من المادة "م1"، و 220 صندوق من المادة "م2" 150 صندوق من المادة "م3".

-بسر :12دج و 15دج و 20دج للكغ(على الترتيب).

3- اليد العاملة المباشرة:-18 دقيقة لإنتاج وحدة واحدة من "س" بأجرة إجمالية قدرها:186250

دج.

4-مصاريف مباشرة :

- على المشتريات :30 دج على كل صندوق مشتري؛

- على التوزيع: 15 دج على كل صندوق مباع بحيث كل صندوق يحتوي على 16 وحدة.

5- الإنتاج: 3500 وحدة.

6- الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار مبلغ 2000 دج كعناصر إضافية، و 4225 دج كأعباء غير معتبرة.

البيان	الأقسام الثانوية			الأقسام الأساسية		
	الإدارة	الصيانة	التمويل	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
مج التوزيع I	15500	21400	23120	42900	22100	58550
التوزيع II						
الإدارة	100-%	20-%	15-%	15-%	30-%	20-%
الصيانة	10-%	100-%	20-%	15-%	30-%	25-%
ط. وحدة القياس			1 كغ من المواد المشتراة	ساعة يد عمل مباشرة	وحدة منتجة	100 دج من رقم الأعمال

7- مبيعات الشهر: 3600 وحدة بسعر 190 دج للوحدة.

العمل المطلوب:

- 1- إنجاز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة و حساب تكلفة وحدة العمل؟
- 2- حساب تكلفة شراء الكغ الواحد من المواد الأولية، و التكلفة المتوسطة المرجحة للكغ؟
- 3- أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج "س"؟
- 4- أنجز بطاقة الجرد لمخزون المنتج "س"؟
- 5- أحسب سعر التكلفة للمنتوج "س"؟
- 6- أحسب النتيجة التحليلية؟
- 7- أحسب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية؟

ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

تمرين (10): تصنع مؤسسة نوعين من المنتوجات في ثلاثة ورشات كالتالي:

ورشة التحضير: تصنع قطع صناعية بواسطة المواد الأولية "م1" و "م2".

ورشة التركيب: تقوم بتجميع 3 قطع صناعية لإعطاء منتج تام "أ1"؛

تقوم بتجميع 5 قطع صناعية لإعطاء منتج تام "أ2"؛

ورشة الإتمام: تقوم بإنهاء إنتاج "أ1" و "أ2" بإضافة 3 لوازم مختلفة لـ "أ1" و 4 لوازم مختلفة لـ "أ2".

في الورشة الأولى (التحضير) يمكن أن تتحصل على منتوجات جارية في حين الورشات الأخرى لا يمكن أن تحصل فيها إلا على منتجات تامة، و لشهر ماي 2009 لديك المعلومات التالية حول نشاطها:

- 1- مخزون أول الشهر : 920 كغ من المادة "م1" بقيمة 3692,4 دج
: 1150 كغ من المادة "م2" بقيمة 7099 دج.
: 1200 وحدة من اللوازم المختلفة بقيمة 12000 دج .
: 90 وحدة من المنتج "أ1" بقيمة 18794,8 دج.
: 160 وحدة من المنتج "أ2" بقيمة 42596 دج.
: إنتاج قيد التنفيذ بقيمة 11500 دج.
- 2- مشتريات الشهر : م1: 3360 كغ بـ 6,2 دج/كغ،
م2: 4300 كغ بـ 7,5 دج/كغ.
: اللوازم المختلفة : 4800 وحدة بـ 11,5 دج/كغ.
- 3- الإستهلاكات : 3800 كغ من المادة "م1"، 4400 كغ من المادة "م2"، اللوازم المختلفة تحسب.
- 4- اليد العاملة المباشرة: 3000 ساعة توزع بين ورشة التحضير و ورشة التركيب بـ 40% و 60%
على التوالي بتكلفة 22 دج/سا، 45% من نصيب ورشة التركيب للمنتج "أ1" و الباقي للمنتج "أ2".
- 5- مخزون آخر الشهر:
100 قطعة صناعية، 150 وحدة من "أ1"، 200 وحدة من "أ2"، 13442 من الإنتاج قيد التنفيذ.
- 6- المبيعات: 340 وحدة من "أ1"، 500 وحدة من "أ2" بـ 20% على سعر التكلفة يقدر بـ 20%.
- 7- الأعباء غير المباشرة: يلخصها الجدول التالي مع الأخذ بعين الإعتبار أعباء غير معتبرة بقيمة 1373,08 دج.

البيان	تركيب	إتمام	التوزيع
مع التوزيع 2	40536	45091,2	26720,4
ط. وحدة العمل	ساعة يد عمل مباشرة	لوازم مستعملة	وحدات مباعة

العمل المطلوب:

- 1- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة ؟
- 2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية ؟
- 3- أحسب تكلفة إنتاج القطع الصناعية ؟

4- أحسب تكلفة إنتاج كل من "1أ" و "2أ" ؟

5- أحسب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الصافية؟

ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة.

تمرين (11):

تقوم إحدى المؤسسات الصناعية بصنع منتوجين "ج1" و "ج2" في ثلاث ورشات كالتالي:

الورشة(1): التحضير: يتم فيها صناعة المنتوجات النصف مصنعة "س" باستعمال مادتين أوليتين هما "م1" و "م2".

الورشة(2): التركيب: يتم فيها تركيب المنتوجات النصف المصنعة "س" للخروج بصنفين من المنتوجات "ج1" و "ج2"؛

تستلزم صناعة وحدة من "ج1" استعمال 4 وحدات من "س" في حين تستلزم وحدة من "ج2" استعمال 5 وحدات من "س"

الورشة(3): الإنهاء: يتم تغليف المنتوجات لتسليمها للزبائن باستخدام مختلف اللوازم "ر"، علما أن "ج1" يباع بسعر 1800 دج و "ج2" بـ 1750 دج للوحدة.

- كل وحدة من "ج1" تستهلك 2 كلغ من "ر"، و كل وحدة من "ج2" تستهلك 3 كلغ من "ر".

- كما نرودكم بالمعلومات الضرورية التالية و المتعلقة بنشاطها خلال شهر نوفمبر 2009:

1-المخزون 2009/11/1:-المادة الأولية"م1":400 كلغبتكلفة إجمالية :5020 دج.

- المادة الأولية "م2": 500 كلغبتكلفة إجمالية : 10440 دج.

- اللوازم "ر": 500 كلغ بتكلفة إجمالية : 11000 دج.

- المنتج "ج1": 150 وحدة بتكلفة إجمالية :1950000 دج.

-المنتج "ج2":200 وحدة بتكلفة إجمالية 258000 دج.

-إنتاج قيد التنفيذ متعلق بالمنتوج "س":3480 دج.

-إنتاج قيد التنفيذ متعلق بالمنتوج "ج1": 34128 دج.

2-المشتريات:

-المادة "م1": 1400 كلغ بـ 5,7 دج/كلغ.

-المادة "م2": 1800 كلغ بـ 7,2 دج/كلغ.

-اللوازم "ر": 2000 كلغ بـ 12 دج/كلغ.

3- الإستهلاكات:

-المادة "م1": 1400 كلغ . -المادة "م2": 1900 كلغ . -اللوازم "ر": تحسب.

4-الإنتاج: -المنتوج النصف مصنع "س": 1800 وحدة؛

: -المنتوج "ج1": 160 وحدة؛

: -المنتوج "ج2": 210 وحدة.

-الإنتاج قيد التنفيذ النهائي لـ "س" قدر بـ 1740 دج.

-ونجم عن عملية التصنيع صنفين من الفضلات "ف":

-فضلات ضائعة: دون أية قيمة "ف1" يتطلب التخلص منها 1536 دج بالنسبة لـ المنتج "ج1": و

3326 دج بالنسبة لـ ج2.

-فضلات قابلة للبيع: إن إنتاج "ج1" و "ج2" في ورشة التركيب خلف كمية من الفضلات و التي تزن

30% من اللوازم المستهلكة "ر"، يمكن بيعها بـ 30 دج/كلغ، بإعتبار أن تخفيض نسبة 20% يمثل

مصاريف النقل و حد الربح، و 600 دج كمصاريف التحويل لجعلها قابلة للبيع (300 دج بالنسبة

لفضلات "ج1"، و 300 دج بالنسبة لفضلات المنتج "ج2").

5- المصاريف المباشرة:

أ-مصاريف الشراء: 52000 دج موزعة بطريقة تناسب على الكميات المشتراة.

ب-اليد العاملة المباشرة :

الورشة (1): 480 ساعة عمل بمعدل 22 دج/سا.

الورشة (2): 840 ساعة عمل بمعدل 25 دج/سا، منها 380 ساعة تخص "ج1" و الباقي لـ "ج2".

6-المصاريف غير المباشرة:

وهي موزعة على النحو التالي: بحيث 1890 دج من العناصر الإضافية و 2340 دج للتكاليف غير

المدججة.

البيان	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		
	التوزيع	الإنهاء	التركيب	التحضير	الصيانة	الإدارة
مج التوزيع الأولي	57400	82000	40240	86900	32000	78000
التوزيع الثانوي	؟	%25	%30	%20	%10	100-%
إدارة	%30	%30	%20	%15	100-%	5-%
صيانة	وحدة مباعة	كمية اللوازم المختلفة المستهلكة لـ "ر"	ساعة يد عمل مباشرة	—		
نوع و.و. القياس						

7- المبيعات:

-تم بيع 150 وحدة من المنتج "ج1" و 220 وحدة من المنتج "ج2".

العمل المطلوب:

1- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؟

2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية؟

3- أحسب تكلفة إنتاج "س"؟

4- أحسب تكلفة إنتاج كل من "ج1" و "ج2"؟

5- أحسب سعر تكلفة كل من "ج1" و "ج2"؟

6- أحسب النتيجة التحليلية و النتيجة التحليلية الصافية؟

ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة.

تمرين (12):

نتج مؤسسة نوعين من المنتجات "أ" و "ب" في ثلاثة ورشات تحضير، تركيب، تشطيب:

ورشة التحضير: تنتج المنتج النصف مصنع "س" باستعمال المواد الأولية "م1" و "م2".

ورشة التركيب: تجمع المنتج النصف مصنع "س" للحصول على المنتجين التامين "أ" و "ب" بحيث

كل وحدة من منتجة من "أ" تتطلب 5 وحدات منتجة من المنتج "س"، و كل وحدة منتجة من "ب"

تتطلب 3 وحدات منتجة من المنتج "س"؛

ورشة التشطيب: تخصص في إنهاء المنتجات التامة "أ" و "ب" بإضافة لوازم "ك" (425 دج لكل

وحدة منتجة من "أ" و 400 دج لكل وحدة منتجة من "ب")، ولشهر أفريل 2010 إستخرجنا المعلومات

التالية:

1- المخزون في 1 أفريل 2010: - المادة الأولية "م1" 200 كغ - 379 دج/كغ .

- المادة الأولية "م2": 145 كغ 59110 دج للإجمالي

- اللوازم "ك": 8500 دج، المنتجات التامة "أ": 20 وحدة بـ 4000 دج للوحدة، المنتجات التامة "ب"

15 وحدة بـ 36800 للإجمالي، الإنتاج الجاري في ورشة التحضير: 12700 دج، الإنتاج الجاري في ورشة

التشطيب 42600 دج منها 23200 للمنتج التام "أ".

2- مشتريات شهر أفريل 2010: المادة الأولية "م1": 400 كغ بـ 320 دج/كغ، المادة الأولية "م2"

:" 370 كغ بـ 350 دج/كغ، اللوازم "ك": 95000 دج.

-مصاريف الشراء 35250 دج تتوزع على أساس ثمن الشراء .

3-إستهلاكات الفترة من المواد الأولية و اللوازم : المادة الأولية "م1"520 كغ و من المادة الأولية "م2" 454 كغ، اللوازم "ك"

4-إنتاج الشهر:-المنتج النصف مصنع "س": 700وحدة؛

: -المنتج التام "أ": 80وحدة،

: -المنتج التام"ب":70 وحدة.

-الإنتاج الجاري لنهاية الشهر في ورشة التحضير: 96080 دج؛

-الإنتاج الجاري لنهاية الشهر في ورشة التشطيب:32796 دج منها 15300 دج لـ "أ"

5- مصاريف الإنتاج المباشرة:

ورشة التحضير : كل وحدة منتجة من المنتج نصف مصنع "س" تتطلب إستعمال 54 دقيقة عمل بـ 20 دج/سا .

ورشة التركيب: كل وحدة منتجة من "أ" تتطلب إستعمال 57 دقيقة عمل بـ125 دج/سا ، وكل وحدة منتجة من "ب" تتطلب إستعمال 51 دقيقة عمل بـ128 دج/سا.

6-الأعباء غير المباشرة: تتلخص في الجدول التالي مع الأخذ بعين الإعتبار مبلغ 13459 دج أعباء غير معتبرة، وفائدة من رأس المال الخاص المقدر بـ 1245000 دج ،سعر الفائدة 8% سنويا.

البيان	التموين	ورشة التحضير	ورشة التركيب	ورشة التشطيب	التوزيع
مج ت2	9240	21400	32520	45880	6846
ط. و.ق	كغ مواد مشتاة	—	سا يد عمل مباشرة	لوازم مستعملة	كميات مباعة من "أ" و"ب"

7- مبيعات الشهر: المنتج "أ": 98 وحدة بـ5000 دج للوحدة ،المنتج "ب" 65 وحدة بـ3500 دج للوحدة

-مصاريف التوزيع المباشرة: 18745 دج توزع على أساس الكمية المباعة من النوعين.

-ملاحظة: تستعمل المؤسسة في تقييم مخزونها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة.

المطلوب: 1-حساب تكلفة الشراء ؟

2- حساب التكلفة الوسطية المرجحة ؟

3-حساب تكلفة إنتاج "س" و"أ" و "ب" و التكلفة الوسطية المرجحة؟

4-حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الصافية؟

تمرين 13:

يُنتج مصنع منتجين (س، ص) حيث يتم إنتاج المنتج س بكميات صغيرة يصل حجمها إلى 5000 وحدة، بينما ينتج المنتج ص بكميات كبيرة تصل إلى 20000 وحدة، ويتطلب إنتاج كل منتج سعتي عمل مباشر، وفيما يلي بيانات تفصيلية عن كل منتج والأنشطة اللازمة لإنتاجه:

المنتج	س	ص
تكلفة المواد المباشرة	25	15
تكلفة العمل المباشر	10	10

وفيما يلي البيانات التفصيلية عن الأنشطة التي يمر بها كل منتج:

النشاط	تكاليف النشاط	عدد الأحداث والمعاملات		
		س	ص	الإجمالي
تجهيز الآلات	230000	3000	2000	5000
فحص الجودة	160000	5000	3000	8000
أوامر الإنتاج	81000	200	400	600
ساعات عمل الآلات	314000	12000	28000	40000
إستلام المواد	90000	215	535	750

المطلوب:

تحديد تكلفة كل منتج باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.

قائمة المراجع:

1- الكتب:

باللغة العربية:

- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، 2013.
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، الأردن، 2006
- بن ربيع حنيفه، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010
- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمرين، دار الهدى، الجزائر، 2013.
- جعفر عبد الاله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح، الأردن، 2003.
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف : قياس وتحليل، دار وائل، الأردن، 2005
- رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة"، ط1، دار أسامة، الأردن، 2017
- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- رميدي عبد الوهاب وسماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، ط1، دار هومة ، الجزائر، 2011،
- طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس ،تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010،
- عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة) ، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008. - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- محمد مسعود الثعيلب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط - الفلسفة والتطبيق-، دار المسيرة، الأردن، 2015.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير -محاسبة تحليلية-، الجزء الأول، دار الحمدي العامة، الجزائر، 1999.

- ناصر محمد وطارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006.
باللغة الأجنبية:

- A.Rappin et J.Poly, **comptabilité analytique d'exploitation**, Dunod, France,1996
- Boughaba Abdallah, **comptabilité analytique**, berti editions, alger,1994,
- Farid Makhoulouf, **comptabilité analytique**, édition pages bleues, alger, 2011.
- Lazary, **la comptabilité analytique**, imprimerie Es-Salem, ALGER , 2001

- Sahraoui Ali, **comptabilité de gestion**, berti edition, ALGER, 2004,

2- المطبوعات:

- بدار عاشور، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015.
- سليمة طبائية، مطبوعة دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 14.
- مليكة حفيظ شباكي، مطبوعة المحاسبة التحليلية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2000
- عرقابي عادل، مطبوعة دروس في المحاسبة التحليلية ، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2018/2017 ،