



الوادي في: 2022/04/14

الرقم: 2022/019 ل ع ق ت / ق ع ت / ك ع ق ت ع ت

شهادة إدارية (اعتماد مطبوعة)

يشهد السيد رئيس اللجنة العلمية لقسم علوم التسيير، بأن الدكتورة آسيا بعضي، قدمت أمام اللجنة العلمية

لقسم علوم التسيير المنعقدة بتاريخ 2021/12/13 ، مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية

مقدمة لطلبة السنة ثانية علوم التسيير؛ عدد صفحاتها 105 صفحة؛ وبعد تعيين لجنة الخبرة وبعد استلام تقارير الخبرة

الإيجابية، واستيفاء المطبوعة الجوانب الشكلية والمنهجية والشروط المعتمدة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، تمت المصادقة على اعتماد المطبوعة للتدريس.

رئيس اللجنة العلمية للقسم



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieure et de la Recherche
Scientifique
جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي -
Université Echahid Hamma Lakhdar El Oued
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
Faculte des Sciences Economiques Et Commerciales et Sciences de
Gestion

محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية

لطلبة السنة ثانية علوم التسيير

د. آسيا بعضي

أستاذة محاضرة صنف ب

قسم علوم التسيير

الموسم الجامعي : 2022/2021

تقديم

تعتبر المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة، لها علاقة وطيدة بالمحاسبة المالية، تعتمد عليها في اغلب المعلومات الضرورية، كما يمكن ان توفر لها معلومات تستعملها المحاسبة المالية، فهي تعتبر أداة مهمة بالنسبة للمسير، نظرا لما توفره من معلومات تفصيلية حول نشاط المؤسسة، فالمحاسبة المالية توفر معلومات اجمالية حول الوضعية المالية للمؤسسة، ونتيجة الدورة وفي وقت محدد أي في نهاية الدورة المالية، في حين أن المحاسبة التحليلية تهتم بالتفاصيل حيث تركز أساسا على دراسة، حساب، تحليل ومراقبة التكاليف، تحديد الاسباب التي أدت الى هذه النتائج كما يمكن الاعتماد على معطياتها من أجل التقدير للمستقبل، واستخدامها في المراقبة .

ومن خلال تجربتنا في تدريس هذا المقياس لمدة احدى عشر سنة، وهو أحد مقاييس برنامج سنة ثانية علوم التسيير. قدمنا هذه المطبوعة التي هي عبارة عن ملخصات للمحاضرات مدعومة ببعض التمارين مع الحلول للتبسيط ولفهم المحاسبة التحليلية أكثر، بالإضافة الى مجموعة من التمارين غير المحلولة في نهاية المطبوعة، ولقد تم تقسيمها الى محاضرات كالتالي:

- المحاضرة الاولى : مدخل الى المحاسبة التحليلية .
- المحاضرة الثانية : مدخل الى مفهوم التكاليف والأعباء
- المحاضرة الثالثة : محاسبة المخزونات
- المحاضرة الرابعة : طريقة التكلفة الكلية
- المحاضرة الخامسة : الحالات الخاصة للانتاج
- المحاضرة السادسة : التكاليف المتغيرة .
- المحاضرة السابعة : طريقة التكلفة على اساس النشاط ABC.

المحاضرة الاولى : مدخل الى المحاسبة التحليلية

تقدم المحاسبة التحليلية للمسير معلومات التفصيلية التي يحتاجها على الدوام، والتي تساعدته على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب .

1- ظهور المحاسبة التحليلية : يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية الى :

-**المحاسبة التحليلية التقليدية** : في منتصف القرن الثامن عشر وحتى اواخر القرن 19 كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة المالية هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم لها المؤسسة في السجلات المحاسبية، واصبحت المحاسبة المالية قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج .

-**المحاسبة التحليلية المعاصرة** : المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945 تقدم الصناعة في السنوات الاخيرة ادى الى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها ان تخفض تكاليفها الى الحد الادنى للحصول على اكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى انواعها : تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في اعداد الميزانيات المرنة والمتغيرة، ومعرفة عتبة المردوديتها.

2- **من المحاسبة المالية الى المحاسبة التحليلية** : ظهرت المحاسبة التحليلية في القرن 19، لتتم المحاسبة المالية والنظام المعلوماتي للمؤسسة، المحاسبة المالية تتطرق من ان النتيجة الاجمالية للدورة هي الفرق بين الايرادات والاعباء المسجلة حسب طبيعتها، بالرغم من اهمية المعلومات الناتجة عن النظام المعلوماتي الا انها غير كافية لفهم الاداء الداخلي للمؤسسة، المعلومة المحاسبية غير مناسبة لاتخاذ القرارات التسييرية لعدة اسباب منها :

- النتيجة المحاسبية الصافية متعلقة بفترة سنة، ويتم الحصول عليها متأخرا مقارنة بالفترة الحالية المتعلقة بها.
- النتيجة المحاسبية الصافية المحققة من مجموع أنشطة المؤسسة، لا توفر اي معلومة حول مؤشرات اداء كل واحد منهم على حدى .
- المعلومات المنتجة والمحصل عليها غالبا ما تكون ذات اهتمام قانوني اكثر منه اقتصادي .
- المعلومات المدخلة لا تأخذ في عين الاعتبار الا الجانب النقدي، يتم استبعاد الكميات المعبر عنها بشكل مادي .
- تصنيف التكاليف لا يتم لا بحسب مراكز المسؤولية ولا بحسب المنتجات ولا بحسب الوظيفة .
- تم إنشاء محاسبة التكاليف لمعالجة أوجه القصور هذه.

3- تعريف المحاسبة التحليلية : وقد تم تقديم عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية من بينها :

- المحاسبة التحليلية : هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة الى مصادر اخرى) وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ او الادارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات .
- المحاسبة التحليلية : هي اداة تسيير مخصصة لمتابعة وفحص التدفقات الداخلية للمؤسسة من اجل توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار .
- المحاسبة التحليلية : امتداد للمحاسبة المالية تمد الادارة بتكلفة انتاج، أو بيع الوحدات من الانتاج والخدمات التي تقدمها للغير.

المحاسبة التحليلية وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على :

- عرض التكاليف : تكلفة المواد الاولية ، اليد العاملة، النقل
- تصنيف التكاليف : تكاليف مباشرة وغير مباشرة، تكاليف متغيرة وثابتة، تكاليف حقيقة ومعيارية
- تحميل التكاليف : باستعمال احدى الطرق كطريقة التكاليف الكلية، التحميل العقلاني، التكاليف على اساس الانشطة

4 - دور المحاسبة التحليلية : اذا كانت المحاسبة المالية تهتم بجمع المعلومات حسب

طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات وحسابات نتائج، فإن دور المحاسبة التحليلية يتمثل في:

- تحليل هذه النتيجة وتفسيرها مع توضيح الاسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة، قصد تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية، أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية حيث يتم تحليل على مستوى كل منتج تكلفته مبيعاته، على مستوى الوظائف الموجودة داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في سعر التكلفة، خاصة الرئيسية منها كالتسويق، الانتاج، والتمويل على مستوى كل طلبية .
- مراقبة مستوى المصاريف والمبيعات وبالتالي مراقبة تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي.
- اعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع أخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة .
- امكانية تقييم المخزون، اي الكميات التي لم تستهلك في نهاية الفترة المحاسبية (المنتجات التامة ، المواد الاولية، النصف مصنعة)
- توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد التكاليف المعيارية ، من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة المالية (المجموعة السادسة) .

5-اهداف المحاسبة التحليلية : تهدف الى ما يلي :

- معرفة تكلفة مختلف الوظائف في المؤسسة .
- تحديد قاعدة تقييم عناصر الميزانية المؤسسة .
- توضيح النتيجة المحسوبة من تكاليف (سلع وخدمات) من اجل مقارنتها بسعر بيع الموافق .
- وضع التقديرات الابعاء والمنتجات الجارية (تكلفة تقديرية، موازنة الاستغلال) .
- التحقق من تحقيق التقديرات وتفسير الانحرافات الحديثة .
- من اجل تحقيق اهداف تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة يجب ان يتكيف تماما مع الهيكل التنظيمي وأنشطة استغلال الخاصة بالدورة .

6- مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية :

العناصر	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	اجبارية	اختيارية
الاهداف	اهداف المالية تعتبر اداة الخدمة المستثمر او صاحب راس المال	اهداف اقتصادية تعتبر اداة لخدمة الادارة متخذ القرار
المعالجة (مجال التغطية)	تهتم بقياس نتيجة اعمال المنشأة كلها كوحدة واحدة من الربح او خسارة عن فترة زمنية معينة	تهتم بكلفة الوحدة الواحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق كنهاية انتاجية ممكنة
التصنيف X	حسب الغاية	حسب الطبيعة
المعلومات X	دقيقة ، رسمية، قاطعة	سريعة ، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر تعتبر محاسبة تاريخية ذلك لأنها لا تهتم إلا بالبينات الفعلية عن عمليات حدثت فعلا كذلك اكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات	الماضي. الحاضر و المستقبل تهتم بالحاضر و المستقبل فهي تستخدم البينات الفعلية للاستفادة منها في القاء الضوء على ماقد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي اقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ و الحكم الشخصي

المحاضرة الثانية : مدخل الى مفهوم التكاليف والأعباء

خلال أداء المؤسسة لمهامها من أجل خدمة الزبون في توفير احتياجاته من منتجات وخدمات، سواء كانت هذه المؤسسة تجارية أو صناعية فهي تتحمل عدة تكاليف أثناء ذلك، وللوصول إلى سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد تكاليف المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة .

1-تعريف :

-المصاريف : هي اعباء تتحملها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاط اقتصادي معين، مثل مصاريف المواد الاولية، الايجار، الاشهار

-التكلفة : يمكن تعريفها كما يلي :

- هي مجموعة المصاريف او الابعاء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي، مثل تكلفة الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء .
- في معناها العادي هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما او خدمة معينة، هي عبء متعلق بمرحلة معينة صرف من اجل الحصول على منتج او خدمة خلال مرحلة من مراحل الانتاج .
- هي عبارة عن مجموعة من المصاريف للمنتج التام (سلع وخدمات) هو مفهوم داخلي للمؤسسة.

-الابعاء : هذا المصطلح لديه نفس المعنى في المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية، العبء عبارة عن عامل افقار بالنسبة للمؤسسة، حيث يعمل على تخفيض نتيجة المؤسسة، بالنسبة للمؤسسة الابعاء مرتبطة بصرف نقود : شراء واستهلاك المواد، اجور المستخدمين، مصاريف الصيانة والتسيير.... كل الابعاء التي تم صرفها مقابل خدمات، مع العلم ان هناك اعباء يتم حسابها ولكن لا يتم صرفها او دفعها مثل اقساط الاهتلاك، المؤونات.

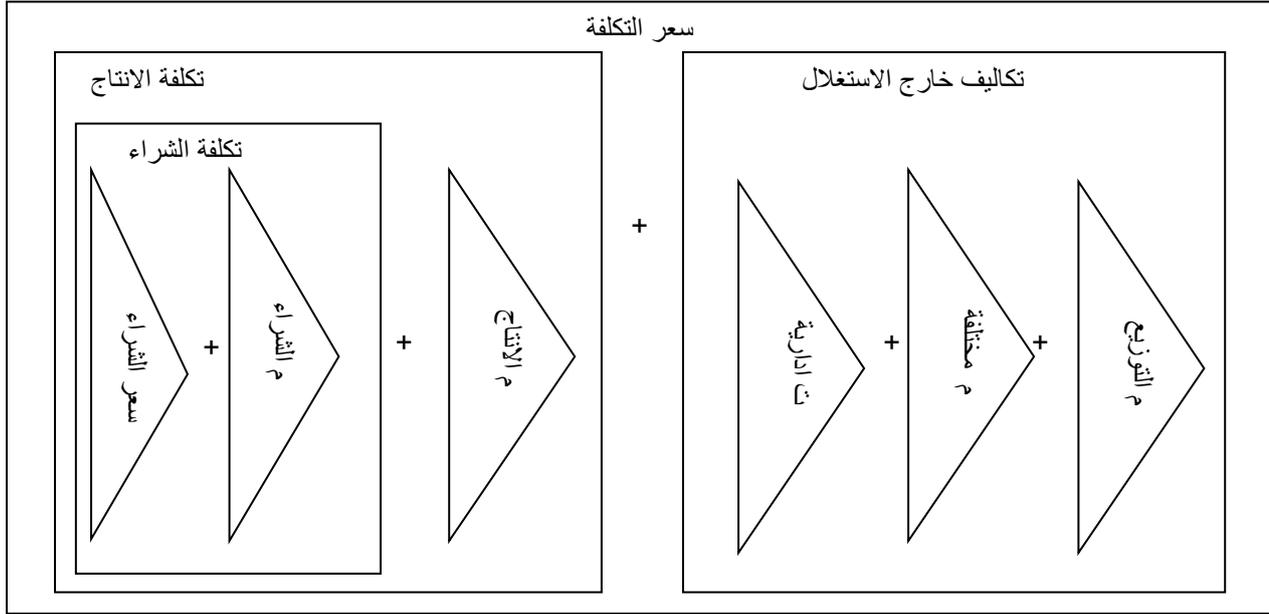
2- تصنيف التكاليف : تصنف التكاليف وفقا لعدة معايير تتمثل في ما يلي:

- من حيث القياس : تكلفة اجمالية ، تكلفة الوحدة .
- من حيث الحجم : تكاليف متغيرة ، تكاليف ثابتة .
- من حيث الوظيفة : مصاريف تموين ، الإنتاج ، التوزيع ، ادارية ، مالية .
- من ناحية التتبع : تكاليف مباشرة ، تكاليف غير مباشرة .
- من ناحية التحميل : تكلفة الإنتاج ، سعر التكلفة .
- من ناحية الزمن : تكاليف تاريخية وتكليف مستقبلية .
- من ناحية المسؤولية : تكاليف قابلة للرقابة ، تكاليف غير قابلة للرقابة ..

تقوم المؤسسة بعد وظائف لإتمام مهامها ولتحقيق هدفها، وتقسم هذه الوظائف الى رئيسية تتمثل في التموين، الإنتاج والتوزيع أما الوظائف الثانوية فهي الوظيفة الادارية والمالية، هذا بالنسبة للمؤسسة الصناعية، اما التجارية فالوظائف الرئيسية : (التموين، التوزيع) الثانوية : ادارية ومالية عندما تقوم هذه الوظائف بأداء مهامها فانه ينتج عنها مجموعة من الاعباء نسميها تكاليف .

3- تسلسل التكاليف : حسب طريقة تحضير المنتج، هناك تكاليف مختلفة يمكن ان تحدد،

الشكل التالي يوضح التسلسل بين مختلف تكاليف المؤسسة، من الممكن حساب تكلفة كل مرحلة من دورة الاستغلال في المؤسسة .

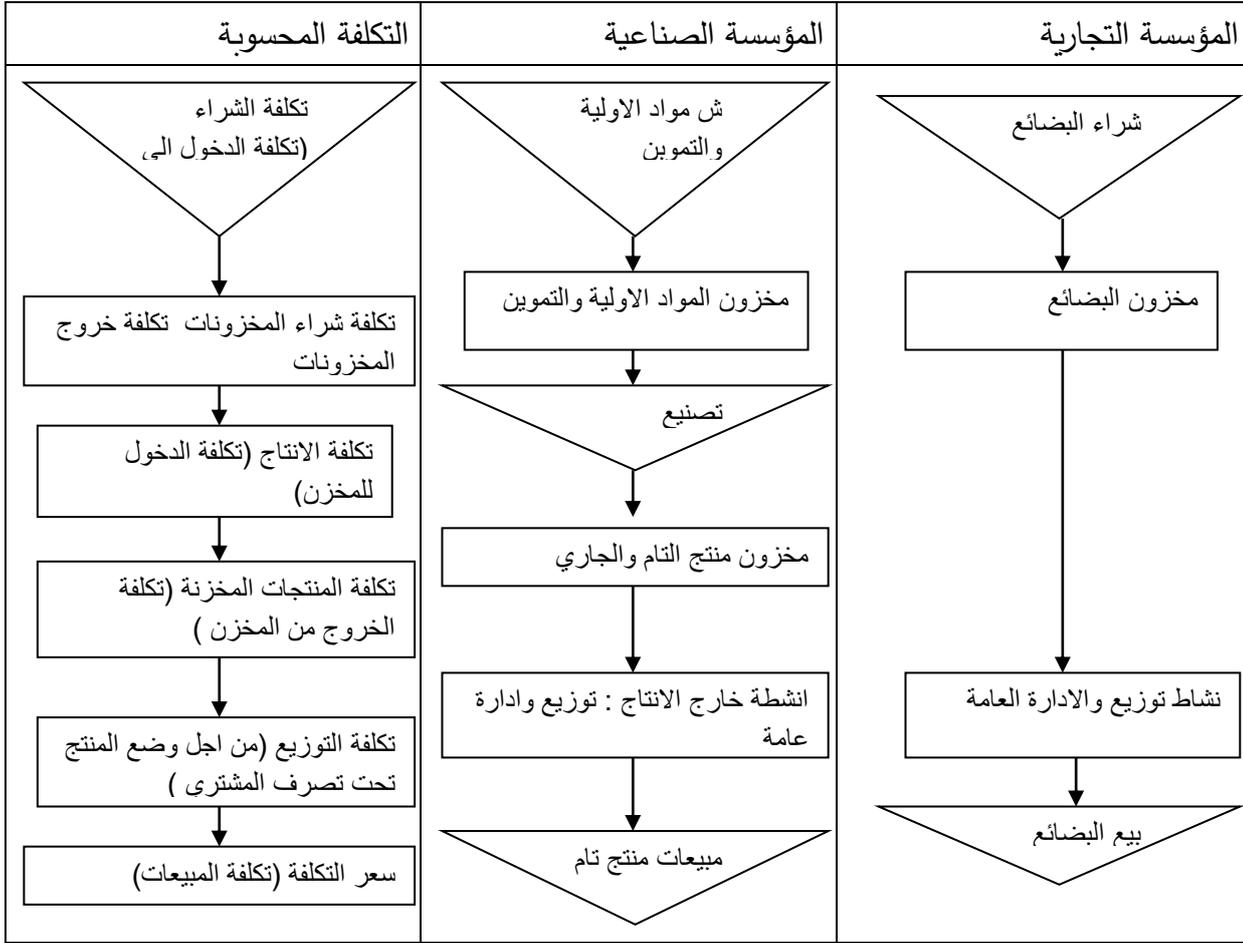


تنظيم المحاسبة التحليلية يتناسب خصوصا مع هيكل المؤسسة النموذج المقدم لحساب

التكلفة يمكن تطبيقه على المؤسسة الصناعية كما التجارية . شكلين المقدمين لتنظيم

المحاسبة التحليلية لتبرير حساب تكلفة مختلف هياكل المؤسسة :

-بطاقة تقنية تقدم التدفق المادي للعمليات ومختلف التكاليف المرافقة لهذه المراحل :



المؤسسة التجارية تشتري البضائع لإعادة بيعها على حالها، ولا توجد تكلفة الانتاج .
المؤسسة الصناعية تقوم بتحويل المواد الاولية واللوازم الى منتجات تامة. تستعمل مراحل
وسطية تكلفة الانتاج وتكلفة خروج المنتجات المصنعة .

4 -تحديد التكاليف الخاصة بالوظائف الرئيسية :

أ/تكلفة الشراء: في المؤسسة الصناعية او التجارية

تكلفة الشراء=المشتريات (ثمن الشراء) +مصاريف الشراء (التموين)المباشر او غير مباشرة -
الخصومات

هذه التكلفة خاصة بالوظيفة التموين حيث تتمثل مهام هذه الوظيفة في ما يلي تقديم
الطلبات الى المومنين (الموردين) استقبال المشتريات تخزين المشتريات تسير محلات

التخزين (المخازن) المصاريف المترتبة عن هذه العمليات تعتبر مصاريف الشراء ويجب توزيعها على مجمل المشتريات

مثال : اشترت احدى المؤسسات الصناعية 8000 كغ من المادة M من اجل استعمالها في عملية التصنيع بسعر 19دج.لكغ كما بلغت مصاريف التمويل 400كغ ، احسب تكلفة شراء المادة M الكلية والجزئية ؟

الحل :

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
المشتريات	8000	19	15200
مصاريف التمويل	8000		4000
تكلفة الشراء	8000	5،19	15600

ب/ تكلفة الانتاج : خاصة فقط بالمؤسسات الصناعية .

تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع المباشرة وغير المباشرة

عملية الانتاج تتم عادة في اماكن مخصصة ومجهزة بالمعدات والالات تسمى بالورشات المصاريف المترتبة عن مرحلة الانتاج. تسمى بتكلفة الانتاج والتي تتضمن عادة ما يلي على سبيل المثال مصاريف المواد، الطاقة المحركة ،مواد الصيانة ،اجور العمال، النقل..الى مصاريف من 61-68.

مثال : (تابع للمثال السابق) صنعت المؤسسة 400 وحدة منتج من P ومن أجل ذلك استخدمت 7000كغ من المادة M حيث بلغت مصاريف التصنيع 19500 المطلوب ايجاد التكلفة الكلية والجزئية للمنتج P .

تكلفة الانتاج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مواد مستهلكة	7000	19,5	136500
م التصنيع			195000
تكلفة الانتاج	400	390	156000

ج/ **تكلفة التوزيع** : تعني تكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل تخزين المنتج النهائي، التعبئة، التغليف، اجور ومركبات وسائل النقل، نفقات الاشهار، عمولات البيع، التصدير.

5 - **التكاليف الخاصة بالوظائف الثانوية** : مهما كان نوع المؤسسة لابد من وجود هذه الوظائف المساعدة :

أ/ **التكاليف الادارية** : وهي تكاليف التي ترتبط بإدارة المؤسسة مثل الاجور الاساسية، اشتراكات الضمان الاجتماعي للمستخدمين اعمال الادارة، البريد، الهاتف... الخ

ب/ **تكاليف التمويل** (مصاريف مالية) وهي غالبا ما تدمج مع المصاريف الادارية وتتمثل في الفوائد المختلفة للبنك للحصول على الاموال

6- **سعر التكلفة** : هو مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء الى نهاية عملية البيع، لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة شراء، تكلفة الانتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحد .

سعر التكلفة : هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من اجل هذا المنتج او الخدمة حتى اصبح تاما وقابلا للبيع ، يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا .

سعر التكلفة : سعر التكلفة لمنتج او لخدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكلفتها حتى يصل الى مرحلة نهائية، حتى تسليمها الى المشتري، وهذا التعريف يدل على ان سعر

التكلفة في مؤسسة يشمل كل الاعباء العادية (المحملة) للاستغلال والمتعلقة بالمنتجات المنتجة والمباعة، وهذه التكاليف هي :

- محسوبة بعد الانتاج الفعلي أي بعد معرفة كل أعباء المؤسسة
- محسوبة على اساس الاعباء الفعلية للاستغلال .
- تشمل كل المصاريف العادية أو المحددة على اساس : (تحليل استهلاكات المواد، تحليل مصاريف المستخدمين، توزيع الاعباء حسب طرق مختلفة منها الاقسام المتجانسة).

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج المنتجات المباعة + تكلفة توزيع للمنتجات المباعة

تكلفة الانتاج للمنتجات المباعة = عدد الوحدات المباعة * تكلفة انتاج الوحدة
اما في حالة مؤسسة تجارية فسعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع .

7- النتيجة : هي الفرق بين سعر البيع الصافي وسعر تكلفة المبيعات .

النتيجة = رقم الاعمال - سعر التكلفة

رقم الاعمال = سعر البيع * الكمية المباعة

مثال : باعت المؤسسة 200 من المنتج من حيث بلغت مصاريف التوزيع 13400 دج سعر البيع هو 540 دج للوحدة

المطلوب : ايجاد سعر التكلفة المنتج الجزئي والكلبي سعر التكلفة ل 200 منتج "ص"

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
تكلفة الانتاج المباع	200	390	78000
مصاريف التوزيع			13400
سعر التكلفة	200	457	91400

النتيجة ل 200 منتج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
رقم الاعمال	200	540	108000
(سعر التكلفة)	200	457	914000
النتيجة	200	83	16600

النتيجة التحليلية الصافية : النتيجة التحليلية الاجمالية +عناصر اضافية -اعباء غير معتبرة +/- فرق الاقسام +/- فرق الجرد +/- فرق التحميل .

اعباء المحاسبة التحليلية واعباء المحاسبة المالية :

اعباء المحاسبة المالية	اعباء غير معتبرة	اعباء المحاسبة التحليلية
	اعباء معتبرة	
	عناصر اضافية	

الاعباء المعتبرة او المحملة : هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية لأنه يضاف الى هذه الاخيرة العناصر الاضافية وتطرح منها الاعباء غير المحملة (غير المعتبرة)، أي أن اعباء المحاسبة التحليلية = اعباء المحاسبة المالية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة

الاعباء الاضافية : هي اعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة المالية، أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة، وهي تضاف إلى أعباء المحاسبة المالية (عند حساب سعر التكلفة) وتسمى

هذه العناصر اضافة، لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة المالية، ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتتمثل في :

أ- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص .

ب- الدفع لأعمال صاحب المشروع : (أجرة عمل المستغل)

الأعباء غير المعتبرة أو غير المحملة : وهي مجموع العناصر التي يري صاحب المؤسسة ان تحميلها أو ادخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على اعباء أخرى، وهذه الابعاء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرّد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها في ما يلي :

أ- منها ما ليس محددًا في الصنف 6 الذي يشمل حسابات الابعاء حسب طبيعتها :

- اما ان تكون مصاريف مسجلة مباشرة على احد حسابات الاصول .

- اما ان تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر، والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج .

ب- الابعاء التي توجد في الصنف 6 وتتمثل في العناصر التالية :

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الاجمالي على الاعمال والرسوم التعويضية.

- الابعاء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاك المصاريف الاعدادية .

ج- الابعاء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب ان تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني قيم الأصول، او مؤونة قضية معينة او مصاريف اعداد اللافتات، او المنح غير العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى، بالاضافة إلى الابعاء التي تكون لسنوات السابقة (الحساب 69)

المحاضرة الثالثة : محاسبة المخزونات

1-المخزونات : تتضمن المخزونات مجموع الاموال التي اشترتها المؤسسة او انشأتها بهدف اعادة بيعها او توريدها او استهلاكها في عملية التصنيع او الاستغلال او مجموع الاستهلاك الوسيطي النهائي .

1-1 تقسيم المخزونات : تنقسم الى ما يلي :

- 1-البضائع . 2- المواد واللوازم . 3-منتجات نصف مصنعة،4- منتجات واشغال جارية،
- 5- منتجات نهائية. 6-فضلات ومهملات . 7-مخزونات موجود بالخارج . 8-المشتريات.
- 9-مؤونة تناقص المخزونات .

2-1 دواعي التخزين : من بين أهم الدوافع التي تجبر المؤسسة للقيام بعملية التخزين ما يلي :

- استمرارية عملية الانتاج .
- الحيطة والحذر .
- فترة الانتظار وخاصة في حالة الاستيراد .
- العوامل الطبيعية .

3-1 فوائد حسابات المخازن :

- الرقابة المستمرة من خلال مقارنة المواد الموجودة فعلا بالمخازن مع أرصدة الدفاتر ومعرفة اسباب الخلاف في نفس الوقت .
- يمكن تحديد مخزون الامان .
- تقدير التلف العادي وتحميله للمنتج .

ملاحظات : مخزون اول مدة + المدخلات = المخرجات + مخزون اخر المدة

مخزون اول مدة لشهر فيفري هو مخزون آخر مدة لشهر جانفي

2-تقييم المخزونات : حركة المدخلات المخزون تتعلق بالمشتريات ومنتجات السلع اما حركة مخرجات المخزون فتتعلق باستهلاك المواد وتوزيع السلع .

2-1-تقييم تكلفة المدخلات : يكون تقييم تكلفة المدخلات مختلف حسب حركة دخول المخزونات وفق اصلها خارجي أو داخلي :

*المدخلات الخارجية : تتكلفتها تتعلق بعملية شراءها او اكتسابها وبالتموين (المواد الاولية، اللوازم المستعملة، اليضائع) تقييمها يكون بتكلفة الشراء .

*المدخلات الداخلية : الناتجة عن عملية الانتاج، وهذه الأخيرة تتعلق بمنتجات نصف مصنعة، منتجات تامة، منتجات جارية، تقييم هذه الأخيرة يكون بتكلفة انتاجها حيث :
تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد الاولية المستعملة + مصاريف الانتاج المباشرة وغير المباشرة .

2-2 السعر الذي تصرف (تخرج) على أساسه المواد والمخزونات : هل يحمل سعر تكلفة الانتاج بثمن المواد على أساس اخر سعر أو أقدم سعر، تتوقف طريقة صرف المواد على ظروف المؤسسة وأهم هذه الطرق :

- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة .
- طريقة الحصص (اسلوب الاستفاد) .

أ/طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة : هي طريقة الاكثر تداولاً حيث تسعر المواد الخارجة من المخزن حسب هذه الطريقة كما يلي :

طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة عن الفترة = (قيمة مخ1 + قيمة المدخلات) / (كمية مخ1 + كمية المدخلات) .

بطاقة المخزون : حسب هذه الطريقة (الجرد الدائم للمخزون) يتم ادخال المعلومات كما يلي :

- تسجيل ادخالات الفترة بالكمية والقيمة، المخزون النهائي للفترة السابقة يكون بمثابة الادخال الاول لهذه الفترة .
- تحديد في نهاية الفترة CUMP .
- تسجيل الاخرجات بالكمية بسبب ان حساب التكلفة يكون في نهاية الفترة .
- تقييم كل المخرجات في نهاية الفترة بـ CUMP التي تم حسابها .

قيمة المخزون بالكمية يمكن الحصول عليها عن طريق الاضافة في حالة الادخال او الطرح في حالة الاخراج، أما تقييمها فيتم عن طريق ضرب الكمية في التكلفة الوسطية المرجحة، الفترة المرجعية يمكن أن تكون شهر (وهي الأكثر استخداما) فصل أو سداسي، بطاقة المخزون ذات الترتيب الزمني لحركة المخزون تكون كما يلي :

المخزون النهائي			الاخرجات			الادخالات			البيان	التاريخ
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية		

ايجابيات وسلبيات الطريقة :

طريقة CUMP تتميز بايجابية القضاء على اختلاف في اسعار خلال التموين. كما لديها سلبية مهمة هي التأخر في حساب التكلفة بسبب تقييم المخرجات في نهاية الدورة، بالاضافة إلى التقييم التعسفي للمخزون في حالة حدوث تغيير نهائي في الاسعار .

طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل ادخال :

طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل وارد = (قيمة مخ1 + قيمة المدخلات) / (كمية مخ1 + كمية المدخلات) .

بطاقة المخزون : في بطاقة المخزون (في الجرد الدائم) المعلومات التي يتم ادخالها كما يلي :

- تسجيل كمية وقيمة الادخالات خلال الفترة . المخزون النهائي للفترة السابقة يكون مخزون البداية واول ادخال للفترة .
- تحديد CUMP بعد كل ادخال للمخزون .
- التأكيد من المخرجات بالكمية والقيمة تكون بحسب اخر CUMP تم حسابها . في حال لم يمكن هناك ادخال جديد .

ايجابيات وسلبيات الطريقة : هذه الطريقة حساب تكلفة الوحدة بعد كل ادخال تقدم ايجابيتين مهمتين :

- القضاء على تغييرات الاسعار .
- تقييم نظامي للمخرجات

كما لها السلبيات التالية :

- تقييم تعسفي للمخزونات في حالة تغيير نهائي في الاسعار .
- صعوبة التجديد بسبب ضرورة معرفة التكلفة بعد كل دخول .

مثال تطبيقي : تقوم احدى المؤسسات الصناعية بصناعة الدفاتر المدرسية : وقد سجلت خلال شهر فيفري الحركات التالية الخاصة بمادة الورق :

1-2 مخ 1 500 كغ من الورق بـ 50 دج .

2-2 مدخلات 1000 كغ بـ 54 دج

2-8 مخرجات 300 كغ .

14-2 مخرجات 200 كغ .

20-2 مدخلات 400 كغ ب 52 دج .

24-2 مخرجات 500 كغ .

26-2 مدخلات 600 كغ ب 51 دج .

المطلوب : اعداد البطاقة المخزون بتقييم المخرجات حسب :

1. طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة عن الفترة .
2. طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل وارد .

الحل :

أ- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة عن الفترة .

$$/((51*600) + (52*400)+ (54*1000)+ (50*500)) =$$

$$CUMP = 2500/130400 = (600+400+1000+500)$$

$$CUMP = 52.16 \text{ دج .}$$

بعد ذلك يتم تقييم المخرجات بهذه التكلفة :

بطاقة حركة المخزون تقييم المخرجات حسب التكلفة الوسطية المرجحة للفترة .

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد النهائي		
		القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية
2-1	مخ 1	25000	50	500	-	-	-	26080	52.16	500
2-2	ادخال	54000	54	1000	-	-	-	78240	52.16	1500
2-8	اخراج	-	-	-	15648	52.16	300	62592	52.16	1200
2-14	اخراج	-	-	-	10432	52.16	200	52160	52.16	1000
2-20	ادخال	20800	52	400	-	-	-	73024	52.16	1400
2-24	اخراج	-	-	-	26080	52.16	500	46944	52.16	900
2-26	ادخال	30600	51	600	-	-	-	78240	52.16	1500
	مجموع	130400	52.1	2500	52160	52.16	1000			

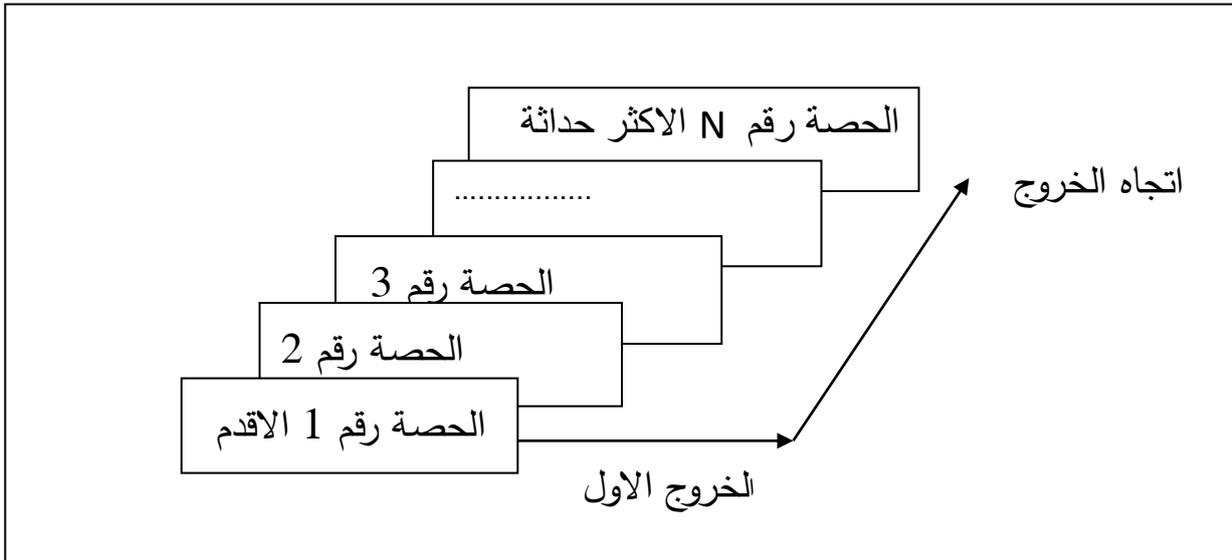
بطاقة حركة المخزون تقييم المخرجات حسب التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل وارد

الرصيد النهائي			المخرجات			المدخلات			البيان	التاريخ
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية		
25000	50	500	-	-	-	25000	50	500	مخ 1	2-1
79000	52.66	1500	-	-	-	54000	54	1000	ادخال	2-2
63192	52.66	1200	15798	52.66	300	-	-	-	اخراج	2-8
52660	52.66	1000	10532	52.66	200	-	-	-	اخراج	2-14
73460	52.47	1400	-	-	-	20800	52	400	ادخال	2-20
47223	52.47	900	26235	52.47	500	-	-	-	اخراج	2-24
77823	51.882	1500	-	-	-	30600	51	600	ادخال	2-26
			52565		1000	130400	52.1	2500	مجموع	

ب/طريقة الحصص طريقة الداخل (الوارد) اولا خارج (صادر) اولا FIFO : في هذه الطريقة

يتم تخصيص كل دفعة بشكل فردي، على اعتبار أن المخرجات يتم تنفيذها بنفس ترتيب المدخلات. بهذا الشكل يتم التقييم حسب الترتيب الزمني لتكلفة الادخالات ونتيجة لذلك المخزون النهائي يكون مقيم بتكلفة اخر ادخال.

بطاقة المخزون :يتم وضع بطاقة المخزون بالاخذ في الحساب أساس استنفاد الحصص، المخزون المستخدم في الانتاج يؤخذ بحسب الدخول الاول الى المخزن، كل حصة توافق دخول معين لديها تاريخ دخول يؤخذ كمرجع، سعر وكمية، المخرجات مرتبطة بأسعار الادخالات، المخزون يتكون من الحصص التي لم تستنفذ ولم تبدأ .



الكمية اللازمة يتم اخراجها من الحصة الأولى أو الأقدم، بتكلفة دخولها، بعد استنفاد الحصة الأولى تقييم الكميات يكون بسعر الكمية الثانية . وهكذا ...

مزايا هذه الطريقة : ان الرصيد يكون معبرا عنه بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق . لذلك تستخدم في حالة انخفاض الاسعار المستمرة .

عيوب هذه الطريقة : تحمل المنتج اسعار قديمة، استخدام هذه الطريقة في بعض الاحيان يؤدي الى نتائج غير عادلة .

- تخفض من تكلفة المخرجات وترفع من تكلفة المخزون النهائي .

- تفترض ان تكلفة كل دخول تكون معروفة بشكل منفصل .
- تؤدي الى تخفيض قيمة الاستهلاكات ما يؤدي الى رفع الوهمي للنتيجة .

نفس المثال السابق : بطاقة حركة المخزون تقييم المخرجات حسب طريقة FIFO

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد النهائي		
		الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة
2-1	مخ 1	500	50	25000	-	-	-	500	50	25000
2-2	ادخال	1000	54	54000	-	-	-	500	50	25000
								1000	54	54000
2-8	اخراج	-	-	-	300	50	15000	200	50	10000
								1000	54	54000
2-14	اخراج	-	-	-	200	50	10000	1000	54	54000
2-20	ادخال	400	52	20800	-	-	-	1000	54	54000
								400	52	20800
2-24	اخراج	-	-	-	500	54	27000	500	54	27000
2-26	ادخال	600	51	30600	-	-	-	500	54	27000
								400	52	20800
								600	51	30600
	مجموع	2500		130400	1000		52000			

3- الرقابة على المخزونات : تأتي الرقابة على المواد المخزنة عن طريق اجراءات الجرد

للمواد المختلفة التي بالمخازن، وهو عبارة عن عملية حصر المواد عن طريق الوزن او القياس او العد لكافة المواد الموجودة في المخازن والمستودعات، واثبات ذلك في قوائم الجرد المعدة لهذه الغاية .

أساليب الجرد : لدينا اسلوبين الجرد الدائم والجرد المتناوب :

أ/الجرد الدائم للمخزونات : ان تخزين عناصر المخزون يتم في مخازن مختلفة، او في

أقسام مختلفة في نفس المخزن حسب حجم المؤسسة : قسم مخصص للمواد الاولية، قسم

للبضائع، قسم مخصص للغلافات وآخر للمواد التامة الخ وفي هذه المخازن فان

الادخالات والاخراجات تتم بالكميات والقيم، هذا ما يوافق الجرد الدائم الذي يسمح بتحديد

كميات وقيم المخزون بعد كل عملية او بعد كل دورة حسب العلاقة التالية :

-المخزون النهائي = مخزون اول المدة + الادخالات - الاجراجات . (بعد كل دورة او عملية)

يعريف الجرد الدائم : بأنه تنظيم لحسابات المخزونات يسمح بمعرفة الموجودات منها بصفة

مستمرة (خلال الدورة الاستغلالية) بالقيم والكميات، وهذا بفضل تسجيل حركاتها . وهذا

الجرد الدائم يقارن دوريا مع الجرد النهائي الحقيقي (انهاية الدورة) وتحسب الفروقات بينهما

حيث تمثل عنصرا من الايرادات والتكاليف في المحاسبة التحليلية .

ب/الجرد المتناوب : هذه الطريقة لجرد المخزونات تستخدم في المحاسبة المالية، تؤدي هذه

تقنية المعلومات إلى التخلي عن تسجيل تحركات المخزون في حساب المخزون أثناء

عمليات الشراء أو البيع. جرد الدوري للمخزون يسمح للمسيرين من معرفة الموجودات . مع

مراعاة الادخالات . تحديد المخرجات الفترة . القاعدة الاساسية للمخزون مخ1+الادخالات

=الاجراجات+مخ2

ج/اسلوب الجرد المادي : يتم الجرد المادي لعناصر المخزون مرة واحدة على الاقل في السنة المالية عند اقفال هذه الاخيرة الا انه مع التحفظ بأن عناصر المخزون قد احصيت مرة واحدة على الاقل خلال السنة المالية فان المؤسسات يمكنها القيام بعمليات الجرد المتتالي اثناء الدورة .

فوائد الجرد الدائم :

- تلافى المجهود والوقت والتكاليف التي تستلزمها عملية الجرد الدوري .
- يعطي نظاما دقيقا ومفصلا لحركة المخزون (المواد الاولية ...)
- ان مسك الجرد الدائم يجعل من الصعب وقوع اختلاس اوحادثة في المؤسسة ويمكن اكتشاف الفروق والاطفاء وتصحيحها في الوقت المناسب.
- معرفة الاصناف التالفة والاستغناء عنها في الوقت المناسب .
- يساعد هذا النظام على تقدير قيمة التعويضات التي تطلبها المؤسسة في حالة حدوث حريق او سرقة .
- تحديد التكلفة الحقيقية للمخزونات .

عيوب الجرد المادي :

- يتطلب جهود ضخمة لاجراء عملية الجرد وخاصة اذا تعددت المواد .
- التوقف عن الانتاج بسبب اغلاق المؤسسة طيلة الفترة .
- التأخير في اعداد حسابات المؤسسة واعداد الميزانية الختامية .
- عدم معرفة الاصناف التالفة في الوقت المناسب .

الفرق في الجرد : عند الحصول على المخزون النهائي النظري(المحاسبي) من بطاقة المخزون يجب مقارنته (مرة في العام عند نهاية الدورة المحاسبية) بالمخزون الحقيقي الذي يتم بالجرد المادي للموجودات، الانحراف الناتج من مقارنة المخزون النظري والمخزون

الحقيقي يسمى ب**فرق الجرد**، هذا الفرق لا يدخل في حساب التكاليف، ولكن يستخدم في تحقيق التوافق بين نتيجة التحليلية ونتيجة المحاسبة المالية .

قد يظهر الجرد المادي في نهاية الدورة قيمة مختلفة عن الجرد المحاسبي ومهما تكن اسباب وجود الفرق فانه لابد من القيام بعملية التصحيح حيث تظهر هناك ثلاث حالات :

- المخزون الحقيقي أكبر من المخزون المحاسبي يعتبر ايراد وبالتالي يضاف الى النتيجة ويظهر في بطاقة الجرد في جهة المدخلات (يسمى بفرق الجرد فائض) .
- المخزون الحقيقي أقل من المخزون المحاسبي يعتبر نفقة وبالتالي يطرح من النتيجة ويظهر في بطاقة الجرد في جهة المخرجات (يسمى بفرق الجرد عجز) .
- اما في حالة التساوي فلا يوجد شيء .
- حساب فوارق الجرد = مخ2 الحقيقي - مخ2 المحاسبي

حساب فرق الجرد عن طريق بطاقة الجرد

الادخالات			البيان	الايخرجات		
الكمية	السعر	القيمة		الكمية	السعر	القيمة
			الايخرجات			
			مخ2			
			فرق الجرد عجز			
			المجموع			

فرق الجرد عن طريق المعادلة :

$$\text{فرق الجرد} = \text{مخ2 الحقيقي} - \text{مخ2 المحاسبي} = \text{مخ2 الحقيقي} - (\text{مخ1} + \text{الادخالات} - \text{الايخرجات})$$

المحاضرة الرابعة : طريقة التكاليف الحقيقية أو الكلية (الاقسام المتجانسة)

يمكن حساب سعر التكلفة للمنتجات والخدمات بعدة طرق منها : طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة

1- طرق حساب التكاليف : هناك اختلافات في تحديد التكلفة وتحميلها على وحدات

الانتاج، الامر الذي أدى الى ظهور عدة طرق في حساب سعر التكلفة وهي :

- طريقة التكلفة الكلية : تقوم هذه الطريقة على حصر كل المصاريف الصناعية والادارية والبيعية المدفوعة خلال فترة زمنية معينة لصنع وتصريف منتج ما . ويتم تصنيف هذه التكلفة حسب هذه الطريقة الى التكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وبعد ذلك تحديد معدلات توزيع التكاليف غير المباشرة وفق قواعد تحكيمية تعتمد على بعض المعطيات العلمية وعلى خصائص نشاط المؤسسة ، على كل قسم من اقسام المؤسسة ثم اعادة توزيعها على الاقسام المستفيدة، وبعد ذلك تحميلها على المنتجات .

- طريقة التحميل العقلاني : تتحدد تكاليف الانتاج على اساس تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، ولكن لا تحمل التكاليف الثابتة كلية الا في حالة التشغيل الكامل للطاقة الانتاجية، واذا كانت الطاقة الاستغلال غير كاملة فان تحميل التكاليف الثابتة يكون جزئياً، حيث تحمل حسب درجة التشغيل للطاقة الانتاجية والباقي يدخل في حساب الارباح والخسائر لتلك الفترة، ومن هنا ينبغي على المؤسسة ان تقوم بالتحميل العقلاني لتكلفة الصنع وسعر التكلفة .

- طريقة التكلفة المتغيرة : تقوم هذه الطريقة على تقسيم التكاليف الكلية الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، ولكن تهتم بدراسة التكلفة المتغيرة من اجل معرفة مدى مساهمتها في حجم تكاليف المنتج، وبالتالي تقوم على العلاقة الموجودة بين حجم الانتاج وبين الارباح (الخسائر) لاعتبار انها تخص تخطيط الانتاج والارباح بدلالة

التكاليف في الفترة القصيرة، اما الجزء الثابت من التكاليف فيحسم من الهامش الاجمالي للمنتجات بعد طرح التكاليف المتغيرة من رقم الاعمال وهو ما يحدد حجم الارباح (الخسائر)، ومنه يتخذ قرار انتاج او عدم انتاج ذلك المنتج، بدلالة تأثيره على نتيجة المؤسسة .

2-طريقة التكاليف الحقيقية او الكلية (الاقسام المتجانسة) : تعتمد هذه الطريقة على تصنيف المصاريف الى مباشرة واخرى غير مباشرة، الا انها تعتمد في تحليلها وتقييمها على المصاريف غير المباشرة، لان هذه الاخيرة يجب توزيعها على المنتجات بصفة متجانسة .

تعريف :

المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة :

-المصاريف المباشرة : هي مصاريف تتعلق بإنتاج معين دون سواه وبالتالي تحمل الى سعر تكلفة هذا المنتج فقط (مثل استهلاك المادة الاولية) "نستنتج اذا انه في حالة انتاج منتج واحد تعتبر كل المصاريف : مصاريف مباشرة "

-مصاريف غير المباشرة : هي المصاريف التي تخص (تتعلق) في ان واحد باكثر من منتج ، مثل مصاريف الكهرباء التي لا يمكن الورشة اين ينتج أ والمنتج ب والتي لا يمكن تحميلها الى سعر تكلفة المنتج أ دون سعر التكلفة المنتج (ب) المصاريف غير المباشرة هي مشتركة بين جميع انواع المنتوجات ومن اجل معرفة نصيب كل منتج من المصاريف غير المباشرة نستعمل طريقة الاقسام المتجانسة .

-يعرف القسم المتجانس على انه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (ادارة ،نقل ،انتاج...الخ) بحيث له امكانياته، اهدافه، نشاطه، الذي يمكن قياس ومصاريفه التي تنقسم الى مصاريف مباشرة الى غير مباشرة .

-طريقة الاقسام المتجانسة أو مراكز التحليل : نستطيع تقسيم المؤسسة الى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن ان يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة، اذا فمراكز التحليل

تسمح بتقسيم المؤسسة الى عدة اقسام متجانسة ويمكن تسمية قسم متجانس او مركز تحليل بمركز عمل اذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة، وبدوره مركز العمل يمكن ان يقسم الى عدة اقسام متجانسة .

- **وحدة العمل (القياس):** هي وحدة لقياس نشاط قسم او مركز اذا يجب ان تميز خصائص هذا النشاط ، وهي اداة لتحميل الابعاء القسم الى تكلفة المنتجات اذا عي تسهل عملية التحميل . عموما وحدة القياس تظهر وحدة زمن (ساعة عمل الالة . ساعة يد عمل الالة) او وحدة مادية (كغ ، متر مربع ..) في حال عدم تمكن من تحديد وحدة قياس مناسبة للنشاط نعتمد وحدة نقدية .

- **اختيار وحدة القياس :** ولاختيار وحدة القياس المناسبة تعتمد على معامل الارتباط (اي قياس الارتباط بين وحدة العمل ومصاريف الورشة) .

مثال : محاسب مؤسسة يرغب في اختيار وحدة القياس الملائمة لنشاط الانتاج من بين ساعة العمل المباشر hmod وساعة عمل الالة hmm بهدف اختيار قام بدراسة فترة 6 اشهر من اجل هذه الورشة من جانب اعلاء غير المباشرة ومن جانب عدد وحدات ساعة العمل المباشر وساعة عمل الالة .

الاشهر	1	2	3	4	5	6
تكلفة القسم	10600	5900	9200	13700	14900	12600
عدد hmm	1700	900	1150	2040	2060	2020
عدد hmod	1600	920	1540	2290	2470	2100

من اجل الاختيار نقوم لحساب معامل الارتباط -بين تكاليف القسم وعدد hmm -بين تكاليف القسم وعدد hmod .

الحل : نرمز لتكاليف القسم بـ X ، و y لعدد الساعات

$$r = \frac{\sum (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sqrt{\sum (xi - \bar{x})^2 \sum (yi - \bar{y})^2}}$$

من خلال حساب العلاقة نجد

$$r=0.993 : hmod , r=0.9656 : hmm$$

نختار وحدة القياس ذات معامل الارتباط الاكبر .

-**تكلفة وحدة القياس** : يمكن حساب تكلفة وحدة القياس من خلال العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة وحدة القياس} = \frac{\text{التكلفة الكلية القسم}}{\text{عدد وحدات القياس للقسم}}$$

3-خطوات الطريقة : قبل ان نقوم بحساب التكاليف نجري بعض التعديلات على

المصاريف غير المباشرة وتتم بالقيام بالعمليات التالية :

1-تحديد الاقسام :

أ-اعادة ترتيب الوظائف : ان المؤسسة تقوم بانتاج عدة تشكيلات من المنتجات فهناك اقسام يمكن بواسطتها تحديد نفقة كل منتج بشكل مباشر محدد فتدعي هذه الاقسام بالاقسام الرئيسية، واما الاقسام التي لاتقدم خدماتها او تصرف نفقتها على المنتج بل ان خدمتها توزع على وظائف او اقسام المتعلقة بالمنتجات فتدعي بالاقسام الثانوية، فمن هنا نقوم في المرحلة الاولى بتحديد وتصنيف الاقسام وعليه يمكن تحديد الاقسام (المراكز) الاساسية على النحو التالي :

- قسم التموين : والتي له علاقة مباشرة مع كمية المواد الاولية المشتراة يمكن تحميل هذه التكلفة على المادة الاولية بدون اشكال لان هذه التكلفة ليس لها علاقة بالاقسام الاخرى .
- قسم الانتاج : يتم تحميل تكلفة مباشرة على عدد وحدات المنتجة، لان هذه التكلفة لها علاقة مع الكمية المنتجة وليس لها علاقة مع الاقسام الاخرى .
- قسم التوزيع : يتم تحميل هذه التكلفة على اساس عدد الوحدات المباعة مباشرة .

اما الاقسام الثانوية فهي عبارة على تلك الاقسام (المراكز) التي تقدم خدمات الى المراكز الاساسية وتتمثل في :

- قسم الادارة العامة : التي تقدم التوجيهات العامة في تسيير المؤسسة، ودراسة استراتيجية المؤسسة .

- قسم التمويل : نعلم ان المؤسسة تقوم بطلب قروض من البنك وتستعمل هذه القروض في شراء المادة الاولية كما تعمل في تسهيل عملية الانتاج، وعلى هذا المؤسسة تدفع فوائد على هذه القروض، وبالتالي نقيم توزيع هذه الفوائد على الاقسام الرئيسية حسب الاستفادة من القروض .

- قسم تسيير الافراد : هذا القسم يقدم خدمات الى جميع عمال وموظفي المؤسسة .
- قسم الوسائل العامة والتجهيزات .
- قسم الدراسات الفنية .
- اقسام اخرى

ب-تحديد العلاقة بين جملة الوظائف في سياق جديد وذلك بتحديد الخدمات المقدمة من قسم لآخر .

ج-تحديد ادوات القياس ملائمة في تحميل الابعاء غير المباشرة، والتي تتمثل في وحدات العمل المميزة لنشاط المركز .

2- التوزيع الاولي : يسمح لنا التوزيع الاولي بتحديد وتقدير حصة كل قسم او مركز

تحليلي للمصاريف غير المباشرة، يجب علينا اخذ بالاعتبار كل التوزيعات المتعلقة بهذا التوزيع حتى نتمكن من تحديد حصة كل قسم بصفة دقيقة .

3-التوزيع الثانوي: بعد ان نقوم بحصر التكاليف الخاصة بالاقسام الثانوية والرئيسية ننتقل

الى مرحلة اخرى التي يتم على اساسها توزيع نفقات الاقسام الثانوية على الاقسام الرئيسية من اجل تحديد تكلفة كل قسم، اساس التوزيع الثانوي : مجموع التوزيع في الاقسام المساعدة يساوي الصفر، لان مجموع هذه الاقسام بعد التوزيع الثانوي يتم تحويله الى الاقسام الرئيسية،

التوزيع النهائي للاقسام المساعدة يمكن ان يتم بشكلين توزيع التنازلي أو توزيع التبادلي هو التوزيع الاكثر شيوعا .

4- تحميل المصاريف غير المباشرة الى سعر التكلفة : المصاريف غير مباشر يتم تجميعها داخل مراكز التحليل الثانوية والرئيسية اما بالنسبة الى تحميلها الى سعر التكلفة فيتم تحميلها كما يلي : مصاريف الاقسام الثانوية لا تحمل مباشرة الى سعر التكلفة وإنما يتم توزيعها على الاقسام الرئيسية لانها لا تقدم خدمات الى المنتج بحد ذاته وإنما تقدم خدمات الى هذه الاقسام بواسطة نسب مئوية تسمى مفاتيح التوزيع ، هذه النسب تحددتها المحاسبة بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم وتعامله مع الاقسام الاخرى اما المصاريف الاقسام الرئيسية (التموين الانتاج، التوزيع،) تحول الى سعر التكلفة بالطريقة التالية :

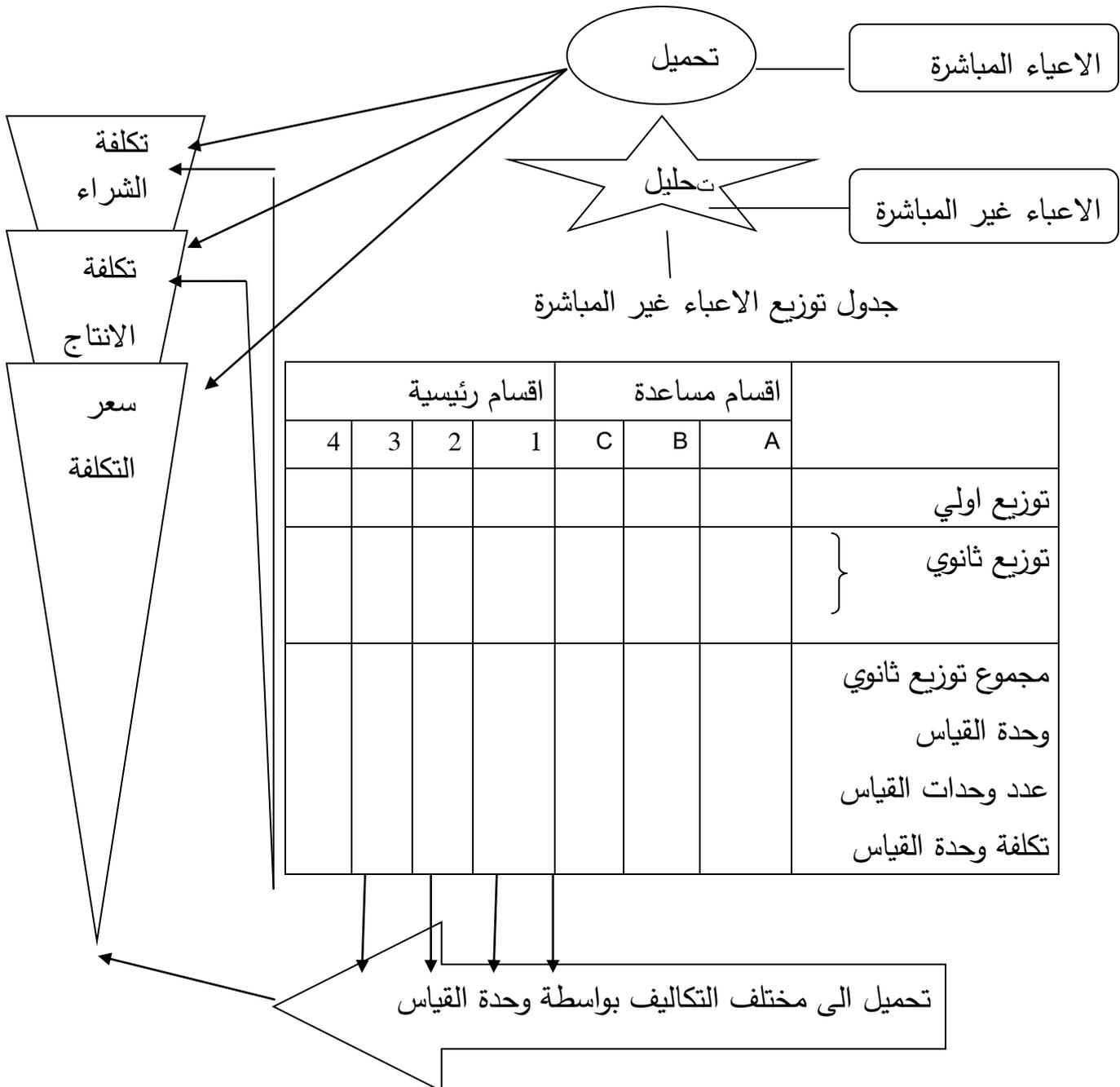
- تحول مصاريف التموين الى تكلفة الشراء للمواد الاولية وتعتبر مصاريف الشراء غير المباشرة .
- تحول مصاريف الانتاج الى تكلفة الانتاج وتعتبر مصاريف الانتاج غير مباشرة .
- تحول مصاريف التوزيع الى سعر تكلفة للمنتوجات المبيعة وتعتبر مصاريف توزيع غير مباشرة.
- يتم تحويل بواسطة وحدات القياس المتمثلة في ما يلي : وحدة القياس لقسم التموين هي : كغ مادة مشرأة ، 1000دج أو 100 أو 10 دج من ثمن الشراء ، بالنسبة للانتاج ساعة العمل المباشرة ، ساعات عمل الالة ، وحدة منتجة ، وحدة مستعملة مادة اولية او منتج نصف مصنع ، بالنسبة لتوزيع : 100دج او 1000دج من رقم الاعمال ، او وحدات مبيعة .

يمكن تلخيص طريقة الاقسام المتجانسة في النقاط التالية :

- تحمل المصاريف المباشر الى سعر تكلفة المنتج الذي تخصه

- توزع المصاريف غير مباشرة على الاقسام المتجانسة او مراكز التحليل الثانوية او الرئيسية يسمى هنا التوزيع، بالتوزيع الاولى .
- تحول المصاريف غير المباشرة من الاقسام الثانوية الى الرئيسية بواسطة مفاتيح التوزيع ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الثانوي .
- تحول المصاريف غير المباشرة من الاقسام الرئيسية الى سعر التكلفة بواسطة وحدات القياس .

الشكل الموالي : ملخص لطريقة ربط الابعاء غير المباشرة بمختلف التكاليف :



التوزيع التبادلي : تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع فقد يستفيد قسم ما من خدمات الاقسام الفرعية الاخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الاقسام .

مثال تطبيقي : تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات P1، P2 بمادتين أوليتين M1، M2 ومن

كشوفاتها المحاسبية تحصلنا على المعلومات التالية المتعلقة لنشاط شهر مارس :

1-مشتريات المادة الاولية : 4480 كلغ من المادة M1 بـ 45 دج لكغ، 8400 كلغ من المادة M2 بـ 55 دج لكغ .

2-الانتاج المباع : 3300 وحدة من P1 و 3200 وحدة من P2 بهامش على سعر التكلفة بـ 20% و 18% على التوالي .

3-الانتاج واستهلاك المادة الاولية :

-من اجل انتاج 3500 وحدة من P1 استعملت 2100 كلغ من M1 و 3000 كلغ من M2
-ومن اجل انتاج 4000 وحدة من P2 استعملت 2300 كلغ من M1 و 5000 كلغ من M2
4-الاعباء المباشرة :

650 ساعة يد عمل للمنتج P1 بـ 30 دج للساعة، 900 ساعة يد عمل للمنتج P2 بـ 28 دج للساعة، مصاريف الشراء بلغت 5% من ثمن الشراء للمادتين .

5-الاعباء غير المباشرة : تظهر حسب الجدول التالي :

البيان	اقسام مساعدة		اقسام أساسية	
	خ . مشتركة	صيانة	تموين	انتاج
مج ت الاولي	48000	54104	34000	51300
التوزيع الثانوي				
خ . مشتركة	(%100)	%10	%22	%42
صيانة	2	(15)	4	6
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة اولية مشتركة		وحدة منتجة	وحدة مباع

العمل المطلوب :

1- اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة .

2- حساب التكاليف وسعر التكلفة .

3- حساب النتيجة التحليلية الصافية مع الاخذ بعين الاعتبار أعباء غير معتبرة بـ 3500

د ج .

الحل :

1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

في هذه الحالة قبل اتمام الجدول يجب ايجاد قيمة خ. مشتركة والصيانة التي يجب توزيعها

بسبب وجود خدمات متبادلة بينهما، لذلك نرسم لـ خ. مشتركة بـ X والصيانة بـ Y .

نحدد المعادلتين من الجدول كما يلي :

مصاريف القسم = مج التوزيع الاولي للقسم + نسبة التي يحصل عليها من القسم الثاني

$$X=48000+2/15Y \dots\dots\dots 1$$

$$Y=54104+10/100 X \dots\dots\dots 2$$

نحل المعادلتين بطريقة التعويض حيث نعوض المعادلة 1 في 2 نجد :

$$Y=54104+0.1(48000+2/15Y)$$

$$=54104+4800+0.2/15Y=58904+0.2/15Y$$

$$Y-0.2/15Y=58904$$

$$14.8/15Y=58904$$

$$Y=58904 * 15/14.8=59700$$

$$Y=59700$$

نعوض النتيجة في معادلة 1 نجد :

$$X=48000+ 2/15(59700)= 48000+7960$$

$$X=55960$$

البيان		اقسام مساعدة		اقسام أساسية		
		خ . مشتركة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
مج ت الاولي		48000	54104	34000	51300	28200
ت الثانوي :						
خ . مشتركة		(55960)	5596	12311.2	23503.2	14549.6
صيانة		7960	(59700)	15920	23880	11940
مج ت ثانوي		0	0	62231.2	560383.2	54689.6
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة	وحدة منتجة	وحدة مباعه
				اولية مشترة		
عدد وحدات القياس				12880	7500	6500
تكلفة الوحدة				4.83	74.72	8.41
فرق الاقسام				(20.8)	16.8	(24.6)

فرق الاقسام = تكلفة الوحدة * عدد وحدات القياس - مجموع التوزيع الثانوي لكل قسم .

2- تكلفة الشراء :

البيان		M1		M2			
		الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة
ثمن الشراء		4480	45	201600	8400	55	462000
م ش مباشرة				10080			23100
م ش غ		4480	4.83	21638.4	8400	4.83	40572
مباشرة							
تكلفة الشراء		4480	52.08	233318.4	8400	62.58	525672

3- تكلفة الانتاج :

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
119784	52.08	2300	109368	52.08	2100	ت م المستهلكة M1
312900	62.58	5000	187740	62.58	3000	M2
25200	28	900	19500	30	650	م انتاج مباشرة
298880	74.72	4000	261520	74.72	3500	م انتاج غير مباشرة
756764	189.191	4000	578128	165.18	3500	تكلفة الانتاج

4- سعر التكلفة :

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
605411.2	189.191	3200	545094	165.18	3300	ت ا المباع
-			-			م توزيع مباشرة
28912	8.41	3200	27753	8.41	3300	م ت غ مباشرة
632323.2		3200	572847		3300	سعر التكلفة

5- النتيجة التحليلية الاجمالية :

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
746141.376		3200	687416.4		3300	رقم الاعمال
(632323.2)			(572847)			(سعر التكلفة)
113818.176		3200	114569.4		3300	النتيجة الاجمالية

$$6- \text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{ن الاجمالية} + \text{عناصر اضافية} - \text{اعباء غير معتبرة} + / -$$

$$\text{فرق الاقسام} + / - \text{فرق الجرد} + / - \text{فرق التحميل} = 114569.4 + 113818.176 -$$

$$20.8 + 16.8 - 24.6 - 3500 = 224858.976 \text{ دج .}$$

التوزيع التنازلي : تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام الفرعية على الاقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الاقسام الفرعية، بمعنى ان القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الاقسام الفرعية الاخرى :

مثال تطبيقي : تنتج الوحدة رقم 1 من مؤسسة لصناعة اللوازم المدرسية نوعين من الاقلام : P1، P2 باستعمال المادتين M1، M2 لحساب نتيجة هذه الوحدة لشهر سبتمبر، تحصلنا على المعلومات التالية من كشوفاتها المحاسبية : 1 - من المحاسبة المالية :

- مشتريات : 300 كغ من المواد الاولية M1 ب 50 دج لكغ ، 200 كغ من المواد الاولية ب 35 دج لكغ

- مصاريف الخدمات تقدر ب 2450 دج

- مبيعات 490 علبة من P1 ب 165 دج للعلبة بها 50 قلم و 300 علبة من P2 ب 185 دج للعلبة بها 50 قلم.

2- من المحاسبة التحليلية :

- الاعباء المباشرة : 1240 ساعة يد عمل مباشرة ب 15 دج للساعة، منها 775 ساعة لـ P1 والباقي لـ P2 .

مصاريف انتاج مختلفة 7100 دج، منها 5330 دج لـ P1 والباقي لـ P2 .

- الانتاج : استعملت في عملية الانتاج كل المواد الاولية المشتراة، فلانتاج 25000 قلم من P1 استعملت 188 كغ من M1 و 125 كغ من M2 ولانتاج 15000 قلم من P2 استعمل الباقي من M1، M2 .

- مصاريف التوزيع مباشرة : 5 دج للعلبة لكلا النوعين .

أما المصاريف غير المباشرة فتلخص في الجدول التالي :

اقسام رئيسية			اقسام مساعدة			البيان
اتمام	تحضير	تموين	طاقة	خ.اجتماعية	ادارة	
17259.5	15670	10680	7750	8000	9000	ت الاولي
%15	%25	%30	%20	%10	(%100)	ت الادارة
%25	%40	%15	%20	(%100)		خ.اجتماعية
%35	%40	%25	(%100)			ت الطاقة
ساعة يد عمل	100 قلم منتج	كغ مادة اولية مشتترة	طبيعة وحدة القياس			

العمل المطلوب :

- اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة .
- حساب تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج، سعر التكلفة .
- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية .

الحل : 1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

اقسام رئيسية			اقسام مساعدة			البيان
اتمام	تحضير	تموين	طاقة	خ.اجتماعية	ادارة	
17259.5	15670	10680	7750	8000	9000	ت الاولي
1350	2250	2700	1800	900	(9000)	ت الادارة
2225	3560	1335	1780	(8900)		خ.اجتماعية
3965.5	4532	2832.5	(11330)			ت الطاقة
24800	26012	17547.5	0	0	0	ت الثانوي
ساعة يد عمل	100 قلم منتج	كغ م اولية مشتترة	طبيعة وحدة القياس			
1240	400	500	عدد وحدات القياس			
20	65.03	35.095	تكلفة وحدة القياس			

حساب عدد وحدات القياس :

$$500 = 200+300= M2+ M1 = (\text{كغ مادة اولية مشتراة})$$

$$400 = 100/(15000+25000) = 100/(P2+P1) = (\text{100 قلم منتج})$$

$$\text{اتمام (ساعة يد عمل)} = 1240 .$$

2-تكلفة شراء المادة الاولية :

M2			M1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
7000	35	200	15000	50	300	تمن الشراء
						م شراء مباشرة
7019	35.095	200	10528.5	35.095	300	م ش غ مباشرة
14019	70.095	200	25528.5	85.095	300	تكلفة شراء

3-تكلفة الانتاج :

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
9530.64	85.095	112	15997.86	85.095	188	تكلفة المواد المستهلكة
5257.125	70.095	75	8761.875	70.095	125	M1
						M2
6975	15	465	11625	15	775	مصاريف م: يد عاملة
1770			5330			م مختلفة
9754.5	65.03	150	16257.5	65.03	250	م انتاج غ م تحضير
9300	20	465	15500	20	775	اتمام
42587.265	2.84	15000	73472.325	2.94	25000	تكلفة الانتاج

4- سعر التكلفة :

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
42600	2.84	15000	72030	2.94	24500	تكلفة الانتاج المباع
1500	5	300	2450	5	490	م التوزيع مباشرة
						م توزيع غ مباشرة
44100		300	74480		490	سعر التكلفة

5- النتيجة الاجمالية :

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
55500	185	300	80850	165	490	رقم الاعمال
(44100)			(74480)			(سعر التكلفة)
11400		300	6370		490	النتيجة

6- النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر اضافية - اعباء

غير معتبرة +/- فرق الاقسام +/- فرق الجرد +/- فرق التحميل

النتيجة التحليلية الصافية = 11400 + 6370 = 17770 .

المحاضرة الخامسة الحالات الخاصة لانتاج :

عندما يتم الانتاج في المؤسسات الصناعية هذه العملية تفرز مخرجات اخري، بخلاف المنتجات التامة يجب اخذها في الاعتبار، من اجل التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات التامة، هذه الاخيرة تتمثل في : المنتجات قيد التنفيذ (الانتاج الجاري) انتاج نصف مصنع، فضلات ومهملات، المنتجات الثانوية (الفرعية) الطلبيات .

1- المنتجات الجارية (قيد التنفيذ) : هي قيمة المنتجات في طريق التكوين او التحويل في نهاية الفترة حيث تتم اضافة تكلفة الانتاج الجاري الى تكلفة الانتاج الرئيسي اذا كان في بداية المدة بينما تطرح اذا كان في نهاية المدة .

الانتاج الجاري : يتم تحديد التكاليف حسب الفترة، وعادة ما يكون في بداية الفترة وفي نهاية الفترة منتجات جارية اي غير منتهية . يمكن حسابه بالقيمة وبالكمية كما يلي :

1-الانتاج الجاري بالقيمة :

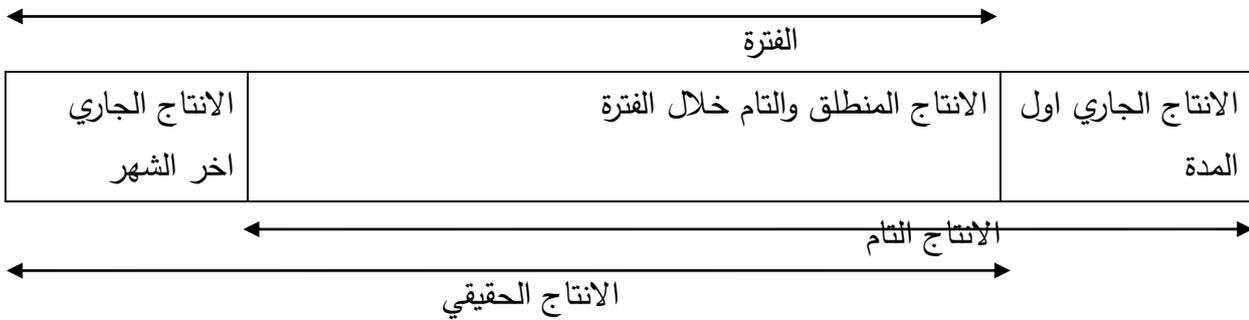
$$\begin{array}{r}
 \text{الانتاج الجاري في بداية الفترة} \\
 + \text{اعباء الفترة} \\
 - \text{الانتاج الجاري نهاية الفترة} \\
 \hline
 = \text{تكلفة الانتاج للمنتجات التامة في الفترة}
 \end{array}$$

مثال : لدينا الانتاج جاري في بداية المدة 3244 دج اعباء الشهر كانت كما يلي : المواد الاولية 1500 كغ ب 28.25 دج ، ساعة العمل المباشر 2000 سا ب 11.5 دج، الاعباء غير المباشرة 200 وحدة ب 48.5 دج، في نهاية الشهر الانتاج الجاري 3319 دج .

الحل : تكلفة الانتاج التام

3244	الانتاج الجاري اول المدة :
42375	المواد 1500*28.25
23000	اليد العاملة 2000*11.5
3319-	الانتاج الجاري اخر المدة
75000	= تكلفة الانتاج التكلفة

2- الانتاج الجاري بالكمية :



غالبا ما يتطلب تطبيق فكرة المعادلة لحساب كمية الانتاج الحقيقي (الفعلي)

مثال : الانتاج الجاري اول مدة 80 منتج بنسبة 50% الانتاج التام خلال الفترة 430 منتج ، الانتاج الجاري اخر مدة 170 منتج بنسبة 60% .

الانتاج الفعلي خلال الدورة = الانتاج التام

430

-انتاج جاري اول المدة 0.5*80

40-

+انتاج جاري اخر المدة 0.6*170

102+

492 منتج

=

تقييم الانتاج الجاري : تقييم الانتاج الجاري هي عملية دقيقة تتعلق الميزات الخاصة بالانتاج وبجودة نظام المعلومات المؤسسة . هناك عدة طرق يمكن استخدامها :

- طريقة تجميع التكاليف .
- طريقة التكلفة المعيارية

• طريقة الجزافية

-طريقة تجميع التكاليف : يمكن استخدام هذه الطريقة في ما اذا كانت المؤسسة تمتلك جميع المعلومات الضرورية لتقييم الانتاج الجاري، حيث تكلفة الانتاج الجاري في نهاية الفترة تساوي مجموع التكاليف المستهلكة في الاعمال الجاري تحقيقها، حيث تتضمن مجموع ما يلي : تكلفة المواد المستهلكة، تكلفة اليد العاملة المباشرة المستخدمة، مصاريف الانتاج الاخرى (مباشرة وغير مباشرة) .

-طريقة الجزافية (طريقة المبلغ الإجمالي الكلي) عندما يكون من المستحيل التقدير الدقيق للعناصر المعتبرة في الانتاج الجاري، يتم اعتماد طريقة الجزافية او طريقة المبلغ الاجمالي الكلي، هذا التقييم يتم تنفيذه كما يلي :

*زمن الانتاج (عدد ساعات اليد العامل المباشر الضرورية من اجل الحصول على المنتج الجاري في نهاية الفترة)

*عندما يشارك كل عنصر من عناصر التكلفة في عملية الانتاج .

-طريقة التكلفة المعيارية (التقديرية) : اذا كانت المؤسسة تستخدم الطريقة المعيارية . يمكنها ان تقيم الانتاج الجاري بالاستعانة بهذه التقنية في حساب التكاليف .

2- الانتاج نصف مصنع : هو منتج وصلت عملية التصنيع الى درجة معينة قد تكون نهائية كما قد تكون جزئية تتطلب عمليات اخرى، يطلق على المنتج نصف مصنع اسم منتج وسيط او نصف تام ومن خصوصياته انه يدخل في انجاز او تركيب المنتج النهائي فهو قابل لاستهلاك او التخزين، وقد يكون محل بيع في بعض الاحيان، حساب تكلفة المنتج النصف مصنع ضروري وذلك :

-لادماجها في تكلفة الانتاج الاجمالية للمنتج النهائي .

-لتقييم المخزون من المنتج النصف مصنع في حالة عدم استهلاكه .

-لتحديد سعر البيع في حالة بيع المنتج النصف مصنع.

حساب تكلفة الانتاج للمنتوج النصف مصنع تتم بجمع كل المصاريف التي ترتبت عن انتاجه، من مادة أولية مصاريف العمال، صيانة، نقل، طاقة....

3-فضلات ومهملات حيث تتمثل في الفضلات والمهملات الناتجة اثناء عملية الانتاج المنتجات التامة الاساسية، الفضلات : هي بقايا المواد الاولية الداخلة في عملية الانتاج مثل نجارة الخشب . المهملات : هي منتجات تامة اونصف مصنعة التي غير ملائمة للاستخدام او الاستعمال العادي مثل القطع مكسرة او التي لا تتطابق مع المعايير الانتاج . وجود هذه الفضلات يؤثر بدوره على حساب تكلفة الانتاج وذلك تبعا للحالات الواردة :

- **الرمي** : ان لم تعد صالحة لاستعمال داخل المؤسسة (او مؤسسة اخرى) كما يستحيل بيعها لافتقارها لاي قيمة، عن عملية الرمي تترتب مصاريف شحن نقل تنظيف تخزين تفريغ.. هذه المصاريف تضاف لحساب تكلفة الانتاج الاجمالية، تسمى **فضلات ومهملات غير مسترجعة (عديمة القيمة)**

- **البيع** : اذا افرزت عملية الانتاج فضلات ومهملات يمكن بيعها، في هذه الحالة تتم المعالجة كالتالي :

- اما تخفيض تكلفة الانتاج الاجمالية بقيمة المبيعات . وتحسب هذه القيمة كما يلي :
- فضلات ومهملات = سعر البيع - مصاريف التوزيع والربح .
- واما اضافة قيمة المبيعات الى النتيجة المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الانتاج .

تسمى فضلات ومهملات مسترجعة (ذات القيمة)

اي هذا الهامش يسمح : اما تخفيض تكلفة الانتاج المنتجات الاساسية و اما رفع حجم مبيعات المؤسسة (قيمة بيع الفضلات والمهملات تضاف الى مبيعات الانتاج الاساسي) .

-إعادة الاستعمال : غالبا ما تفضل المؤسسات إعادة استعمال الفضلات والمهملات اذا كان ذلك ممكنا في عملية الانتاج بتخصيص مصاريف اضافية، تطرح قيمة الفضلات والمهملات التي اعيد استعمالها من تكلفة الانتاج على ان تضاف هذه المصاريف لتكلفة الانتاج في الفترة التي اعيد فيها الاستعمال . تسمى فضلات ومهملات مسترجعة في العملية الانتاجية.

4- **المنتجات الثانوية (الفرعية)** : هي منتجات ثانوية تظهر عرضا اثناء انتاج منتجات اخرى الرئيسية، وهي منتجات تسوق على حالتها الطبيعية مما يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي ويكون بمقدار قيمة بيعه بعد خصم مصاريف التوزيع وهامش الربح .
تكلفة المنتج الثانوي = سعر البيع - مصاريف التوزيع وهامش الربح .

مثال تطبيقي : تنتج مؤسسة في الورشة الاولى نوعين من المنتجات نصف مصنعة F1، F2 حيث ينتج F1 باستعمال مادتين اوليتين M1، M2 أما F2 يستعمل مادة أولية M2 فقط .

أما في الورشة الثانية فيتم استخدام المنتج F1 وبعض اللوازم المختلفة للحصول على المنتج التام الصنع P1، باستخدام المنتج F2 وبعض اللوازم المختلفة للحصول على المنتج التام الصنع P2 ولشهر مارس توفرت لديك المعلومات التالية :

1-جدول الاعباء غير المباشرة :

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج التوزيع الثانوي	43964	56400	58000	27600
طبيعة وحدة القياس	1000 دج من ثمن الشراء	وحدة منتجة من نصف مصنع	ساعة عمل	وحدة مبيعة

2- مخزون اول الشهر :

3-مخزون اخر الشهر

الكمية	المواد المنتجات	القيمة الاجمالية	الكمية	المواد والمنتجات
1120 كغ	M1	32346 دج	1500 كغ	M1
2290 كغ	M2	31046 دج	2200 كغ	M2
150 وحدة	اللوازم المختلفة	0	0	اللوازم المختلفة
80 وحدة	F1	55800 دج	200 وحدة	F1
100 وحدة	F2	16500 دج	60 وحدة	F2
78 وحدة	P1	32500 دج	100 وحدة	P1
141740 دج	P2	0	0	P2

4-المشتريات :

البيان	الكمية	المبلغ الاجمالي	مصاريف مباشرة
M1	5200 كغ	104000 دج	1000 دج
M2	8500 كغ	119000 دج	2000 دج
اللوازم المختلفة	/	156000 دج	/

5- الانتاج :

البيان	الكمية	م الانتاج مباشرة	المواد الاولية واللوازم المستعملة			المنتجات نصف مصنعة مستعملة	
			M1	M2	اللوازم	F1	F2
F1	700 و	350 سا ب 24 دج / سا	8 كغ /	2 كغ / و	/	/	/
F2	500 و	250 سا ب 24 دج / سا	/	14 كغ و /	/	/	/
P1	750 و	300 سا ب 30 دج / سا	/	/	8500 دج	750 وحدة	/
P2	480 و	500 سا ب 30 دج / سا	/	/	5760 دج	/	480 وحدة

6- المبيعات :

المبيعات	الكمية	سعر البيع	م التوزيع المباشرة
P1	750 وحدة	430 دج / للوحدة	5 دج / للوحدة
P2	400 وحدة	500 دج / للوحدة	5 دج / للوحدة

7- الانتاج الجاري :

البيان	F1	F2	P1	P2
الانتاج الجاري لاول الشهر	6830 دج	4910 دج	1000 دج	/
الانتاج الجاري اخر الشهر	2350 دج	2050 دج	/	600 دج

8- معلومات اضافية :

- أعطى المنتج F1 منتج ثانوي يقدر بنسبة 5% من وزن المواد الاولية المستعملة (M1)،
 (M2) ويمكن أن يباع في السوق بسعر 12 دج / كغ، مع العلم أن مصاريف توزيعه قدرت
 بـ 840 دج .

- أعطى المنتج F1 منتج ثانوي يقدر بنسبة 6% من وزن المواد الاولية المستعملة (M2)
 ويمكن أن يباع في السوق بسعر 14 دج / كغ، مع العلم أن مصاريف توزيعه قدرت بـ
 2520 دج .

- أعطى المنتج P1 فضلات ومهملات عديمة القيمة وقد كلفت عملية شحنها ورميها
 3750 دج .

- أعطى المنتج P2 فضلات ومهملات ذات قيمة وتم بيعها بقيمة 1410 دج وقد كلفت
 مصاريف توزيعها 200 دج .

- قدرت قيمة العناصر الاضافية 680 دج، أما الاعباء غير المعتبرة 900 دج .

- **المطلوب : 1-** اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة ؟

2- حساب مختلف التكاليف (بالتكلفة الوسطية المرجحة).

3- حساب فوارق جرد المخزونات ؟

4- حساب سعر التكلفة ؟

5- حساب النتيجة التحليلية الصافية ؟

الحل : 1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج ت ثانوي	43964	56400	58000	27600
ط. وحدة القياس	1000 دج من ثمن الشراء	وحدة منتجة نصف مصنع	ساعة عمل مباشر	وحدة مباعه
عدد وحدات القياس	379	1200	800	1150
تكلفة وحدة القياس	116	47	72.5	24

عدد وحدات القياس :

$$\text{التموين (1000 دج من ثمن الشراء)} = \text{ثمن الشراء} / 1000 =$$

$$379 = 1000 / (156000 + 119000 + 104000)$$

$$\text{الورشة 1 (وحدة منتجة)} = F1 + F2 = 500 + 700 = 1200 \text{ وحدة}$$

$$\text{الورشة 2 (ساعة عمل مباشر)} = P1 + P2 = 300 + 500 = 800 \text{ سا}$$

$$\text{التوزيع (وحدة مباعه)} = P1 + P2 = 750 + 400 = 1150 \text{ وحدة .}$$

2- تكلفة الشراء :

البيان	M1		M2		اللوازم المختلفة	
	الكمية	السعر	القيمة	السعر	الكمية	القيمة
ث شراء	5200		119000			156000
م ش م			2000			-
م ش غ م	104	116	13804	116	156	18096
ت شراء	5200		134804			174096
مخ 1	1500		31046			
ت شراء	6700	22.3	149410	15.5	10700	156850

2-تكلفة الانتاج F1، F2 :

F2			F1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
		-	124880	22.3	5600	ت المواد مستعملة M1
108500	15.5	7000	21700	15.5	1400	M2
6000	24	250	8400	24	350	م انتاج مباشرة
23500	47	500	32900	47	700	م انتاج غ م
4910			6830			انتاج جاري اول
(2050)			(2350)			انتاج جاري اخر
(3360)			(3360)			منتوج ثانوي
137500		500	189000		700	تكلفة الانتاج
16500		60	55800		200	مخ 1
154000	275	560	244800	272	900	تكلفة الانتاج

منتج الثانوي = سعر البيع - مصاريف التوزيع والربح

$$3360 = 840 - 12 * 0.05(1400 + 5600) = F1$$

$$3360 = 2520 - 14 * 0.06(7000) = F2$$

4 - تكلفة الانتاج P1، P2 .

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
-	-	-	204000	272	750	الاستعمالات F1
132000	275	480	-		-	F2
5760			8500			اللوازم
15000	30	500	9000	30	300	م انتاج مباشرة
36250	72.5	500	21750	72.5	300	م انتاج غ م
-			1000			انتاج جاري اول
(600)			-			انتاج جاري اخر
-			3750			مصاريف الرمي
(1210)			-			فضلات ذات قيمة
187200	390	480	248000		750	تكلفة الانتاج
			32500		100	مخ 1
			280500	330	850	تكلفة الانتاج

فضلات ومهملات ذات قيمة = سعر البيع - مصاريف التوزيع والربح

$$P2 = 1410 - 200 = 1210 \text{ دج}$$

حساب فوارق جرد المخزون :

بالنسبة للمواد واللوازم :

البيان	M1			M2			اللوازم		
	ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
مخ 1	1500		32346	2200		31046	-		-
المشتريات	5200		117064	8500		134804	174096		
فرق الجرد	20	22.3	446						
المجموع	6720	22.3	149856	10700	15.5	165850	174096		
الاستعمالات	5600	22.3	124880	8400	15.5	130200	14260		
مخ 2 حقيقي	1120	22.3	24976	2290	15.5	35495	141740		
فرق الجرد				10	15.5	155	18096		
المجموع	6720	22.3	149856	10700	15.5	165695	174096		

حساب فرق الجرد للمنتجات :

فرق الجرد = مخ 2 الحقيقي - مخ 2 المحاسبي = مخ 2 ح - (مخ 1 + المدخلات (الانتاج) - المخرجات (المبيعات))

$$0 = 272((750 - 700 + 200) - 150) = F1$$

$$0 = 275((480 - 500 + 60) - 80) = F2$$

$$0 = 330((750 - 750 + 100) - 100) = P1$$

$$. (780) = 390((400 - 480 + 0) - 78) = P2$$

سعر التكلفة P1، P2

البيان	P1		P2	
	الكمية	السعر	الكمية	السعر
ت الانتاج المباع	750	330	400	390
م التوزيع مباشرة	750	5	400	5
م التوزيع غ م	750	24	400	24
سعر التكلفة	750	359	400	419

النتيجة التحليلية الإجمالية

P2			P1			البيان
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	
200000	500	400	322500	430	750	رقم الاعمال
(167600)	419	400	(269250)	359	750	(سعر التكلفة)
32400			53250			النتيجة

النتيجة التحليلية الصافية = ن الاجمالية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة +/- فرق

الاقسام +/- فرق الجرد +/- فرق التحميل

$$= 66845 = 780 - 18096 - 155 - 446 + 900 - 680 + 32400 + 53250 = \text{د ج .}$$

5- حالة الطلبات : تحمل كل طلبية بكافة المصاريف التي صرفت لانجازها، في حالة وجود مصروفات صناعية غير مباشرة فيتم توزيعها وتحميلها بحسب معدلات تتناسب وطبيعة هذه المصروفات، واذا اقتضى تصنيع هذه الطلبية المرور بعدة اقسام متتالية تحسب تكلفة هذه الطلبية على اساس حصر المصروفات في كل قسم من الاقسام التي تمر عليها لاتمام عملية التصنيع هذه الطلبية.

مثال : مؤسسة تعمل بناء على الطلب وفي ما يلي معلومات خاصة بالطلبية رقم 27 بدأ

تنفيذها في شهر اكتوبر : مواد اولية 640 كغ ب 4.31 دج / كغ .

مصاريف يد عاملة مباشرة 164 سا ب 7.3 دج / سا و 34 سا ب 8.2 دج / سا .

- التكاليف غير المباشرة : مبينة في الجدول . السعر المحدد لطلبية 17000 دج .

البيان	اقسام مساعدة		اقسام فرعية	
	الادارة	الصيانة	التموين	الانتاج
مج ت الاولي	4200	3560	16360	16560
الادارة	100%	10%	10%	60%
الصيانة	5%	100%	15%	60%
وحدة العمل	-	-	كغ مشتري	ساعة يد عمل
عدد وحدات العمل	-	-	17400	10800
				10650

المطلوب : اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة .

اعداد بطاقة سعر التكلفة .

تحديد النتيجة المحققة .

الحل :

$$X=4200+0.05Y \quad X=4400$$

$$Y= 3560+0.1X \quad Y=4000$$

البيان		اقسام مساعدة		اقسام فرعية	
		الادارة	الصيانة	التموين	الانتاج
مج ت الاولي	4200	3560	16360	16560	12520
الادارة	4400-	440	440	2640	880
الصيانة	200	4000-	600	2400	800
مج ت الثانوي	0	0	17400	21600	14200
وحدة العمل	-	-	كغ مشترى	ساعة يد عمل	100 دج من رع
عدد وحدات العمل	-	-	17400	10800	10650
تكلفة وحدة العمل			1	2	1.33

بطاقة سعر التكلفة :

البيان	الكمية	السعر	القيمة
مصاريف مباشرة :			
مواد مستهلكة	640	4.31	2758.4
يد عاملة مباشرة	164	7.3	1197.2
يد عاملة مباشرة	34	8.2	278.8
مصاريف غير مباشرة :			
م التموين	640	1	640
م الانتاج	198 = (34+164)	2	396
م التوزيع	170	1.33	226.1
سعر التكلفة			5496.5

النتيجة = رقم الاعمال - سعر التكلفة = $17000 - 5363.5 = 11636.5$ د ج .

مثال ثاني : تنتج مؤسسة بطريقة الطلبيات فقط، وكانت كل الطلبيات لشهر افريل قد انتهت، في بداية شهر ماي شرعت ورشات هذه المؤسسة في تحضير اربع طلبيات جديدة وتظهر لطاقة هذه الطلبيات كالتالي :

البيان	تكلفة المواد المستعملة			عدد وحدات العمل		
	م اولية	م مستهلكة	مستلزمات	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3
101	15100	1500	1290	310	315	265
102	16500	1300	1510	300	354	250
103	21500	1100	1760	370	416	260
104	16900	1800	2000	220	245	-

اذا علمت ان تكلفة وحدة العمل لكل من الورشات هي على التوالي : 12، 14، 20 وان

الطلبيات رقم 101، 102، 103 قد انتهت المؤسسة من اعدادها في نهاية الشهر .

المطلوب : أحسب تكلفة انتاج كل من الطلبيات التامة والجارية .

حل المثال الثاني :

حساب تكلفة انتاج كل من الطلبيات التامة والجارية :

البيان	الطلبية 101	102	103	104
تكلفة المواد المستعملة :				
مواد اولية	15100	16500	21500	16900
مواد مستهلكة	1500	1300	1100	1800
مستلزمات	1290	1510	1760	2000
مصاريف الورشات :				
الورشة 1 * 12	3720	3600	4440	2640
الورشة 2 * 14	4410	4956	5852	3430
الورشة 3 * 20	5300	5000	5200	-
مجموع المصاريف	31320	32866	39852	26770

تكلفة اجمالي الطلبيات المنتهية = $31320 + 32866 + 39852 = 104038$ د ج .

تكلفة الطلبية غير المنتهية = 26770 د ج .

المحاضرة السادسة : طريقة التكاليف المتغيرة :

تختلف طريقة التكاليف المتغيرة عن طريقة التكاليف الكلية في الهدف، فالاولى تهتم بتحديد سعر تكلفة المنتجات، في حين ان الاخيرة تهتم بدراسة مردودية المؤسسة ككل، كما انها تحمل المنتجات بتكاليف المتغيرة فقط في حين ان التكاليف الثابتة تحمل على الوحدات المباعة .

طريقة التكاليف المتغيرة : هي طريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح، معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح. وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف الى ثابتة ومتغيرة، تهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبه تطوره (مع أن الاول مرتبط بالثاني) .

طريقة التكلفة المتغيرة : هذه الطريقة تصنف التكاليف الى تكاليف متغيرة واخرى ثابتة، ولكن تعتمد في دراستها على التكلفة المتغيرة لان هذه الاخيرة تعتبر بالنسبة للمنتج الواحد، وبالتالي يجب عليها التحكم في تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج، ومن هنا يجب عليها التحكم في الطاقة الانتاجية التي يمكن بواسطتها تغطية التكاليف الثابتة، اذا تهتم هذه الطريقة بتحديد نسبة التكلفة المتغيرة بالنسبة للمنتج، الذي يعبر في هامش التكلفة المتغيرة، وبالتالي يبقى على المؤسسة البحث عن رقم الاعمال الذي يغطي التكلفة الثابتة، وعليه يجب معرفة حجم الانتاج الذي يمكن بواسطته تغطية التكاليف الثابتة، ومنه المؤسسة تتخذ قرار الانتاج أو عدم انتاج هذا المنتج .

محتوى الطريقة : محتوى هذه الطريقة بسيط، حيث يشترط ان رقم الاعمال :

- أ- يغطي التكاليف المتغيرة .
- ب- يغطي التكاليف الثابتة .
- ت- يعطي ربح للمؤسسة .

من هذا المنطلق نستنتج أن :

- مبلغ المصاريف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة .

- تقييم المخزون يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط .

2-جدول الاستغلال التفاضلي :

1-انواع جداول الاستغلال : يعتبر جدول الاستغلال الحوصلة المالية عن دورة الاستغلال

من اجل استخراج نتيجة المؤسسة وهناك عدة انواع من جداول الاستغلال وهم :

أ-جدول الاستغلال الوظيفي : يتم عن طريقه حساب النتيجة المالية لدورة الاستغلال

باستعمال ايرادات ونفقات كل وظيفة، اي استعمال التقسيم الوظيفي لحساب التكاليف،

بدءا من ادارة المشتريات وانتهاء عند ادارة التسويق والمالية والادارة العامة .

- الهدف من هذا الجدول هو معرفة قسط استهلاك كل وظيفة من رقم الاعمال .

ب-جدول الاستغلال المحاسبي : الذي يتم عن طريقه استخراج النتيجة المالية لدورة

الاستغلال خلال فترة معينة، وذلك بحسم كل النفقات من الايرادات، ويعتمد هذا الجدول

على اسلوب تصنيف يربط المؤسسة بمحيطها، الذي يبيننا بحجم القيمة المضافة، والتي

على ضوئها نعرف مدى مساهمة المؤسسة في التنمية الاقتصادية للبلاد، وبعدها يقدم لنا

مدى استهلاك المؤسسة من قيمتها المضافة، وفي نهاية المطاف معرفة النتيجة المالية

للمؤسسة .

ج-جدول الاستغلال التفاضلي : يعتمد هذا الجدول على تصنيف التكاليف حسب

علاقتها بالمنتج، اي الى تكاليف متغيرة واخرى ثابتة، ولكن يهتم فقط بدراسة التكلفة

المتغيرة ويتم استخراج هامش التكلفة المتغيرة، ومنه يمكن التعبير عن نسبة التكلفة

المتغيرة بالنسبة لرقم الاعمال، وعليه يمكننا من معرفة مستوى النشاط الواجب استغلاله

حتى نغطي جميع التكاليف الثابتة .

جدول الاستغلال التفاضلي :

البيان	المبالغ	%
رقم الاعمال CA		
(التكاليف المتغيرة) CV		
هامش على التكلفة المتغيرة MCV		
(التكاليف الثابتة) CF		
النتيجة		

من خلال الجدول النتيجة يمكن ان تكون :

الهامش على التكلفة المتغيرة < التكاليف الثابتة في هذه الحالة النتيجة تكون موجبة .

الهامش على التكلفة المتغيرة > التكاليف الثابتة في هذه الحالة النتيجة تكون سالبة .

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة في هذه الحالة النتيجة = 0 .

في هذه الحالة تكون نقول ان النشاط بلغ عتبة المردودية اي ان رقم الاعمال = التكاليف الكلية . يمكن ان نعبر عنها ايضا كما يلي :

هامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة . او النتيجة = 0 . او رقم الاعمال = التكاليف الكلية .

3- عتبة المردودية : هي تساوى التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المؤسسة مع حجم

نشاطها، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة، تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية،

وتسمى أيضا نقطة التوازن، نقطة التعادل، نقطة الصفر.

تعريف نقطة التعادل : هي عبارة عن النقطة التي تتساوى فيها الإيرادات مع النفقات، او

عائد المساهمة مع التكاليف الثابتة، أو تلك المنطقة التي يتساوى فيها الربح مع الخسارة .

لهذا نجد عدة تسميات لنقطة التعادل وتتمثل في :

• عتبة المردودية : تدل هذه التسمية على ان رقم الاعمال الذي يغطي كل النفقات،

وبالتالي فان كل زيادة في رقم الاعمال تعبر عن مردودية في هذا النشاط .

• عتبة الربحية : تدل هذه التسمية على النقطة التي تبدأ فيها المؤسسة تحقيق الربح .

- نقطة التعادل : هي النقطة التي تتعادل فيها النفقات مع الإيرادات .
- نقطة الصفر : هي النقطة التي يكون فيها حجم الانتاج او قيمة المبيعات تساوي جميع النفقات .

الفرضيات التي تقوم عليها نقطة التعادل :

- فرض ان التكاليف تنقسم الى تكاليف ثابتة واخرى متغيرة .
- تتصدر دراسة نقطة التعادل على الفترة قصيرة الاجل، وهذا يستلزم ثبات بعض المتغيرات وهي :

*الطاقة الانتاجية أب عدم وجود استثمارات جديدة وبالتالي تبقى التكاليف ثابتة .

*ثبات أسعار المنتجات المباعة .

*ثبات اسعار عوامل الانتاج .

-فرض ان مخزون الاولي والنهائي للمواد الاولية والمنتجات لا يتغير خلال الفترة، وبالتالي كل ما ينتج يباع .

-نفترض ان حجم الانتاج العامل المتغير الوحيد الذي يؤثر على التكاليف .

حساب عتبة المردودية CA_0 : يمكن حسابها من خلال العلاقة التالية :

$$CA_0 = (CA * CF) / MCV$$

عتبة المردودية = (رقم الاعمال * التكاليف الثابتة) / هامش على التكلفة المتغيرة .

ايضا يمكن حسابها من خلال العلاقة التالية : عتبة المردودية = تكاليف ثابتة / معدل

الهامش على التكلفة المتغيرة . $CA_0 = CF / \% MCV$.

تاريخ الوصول الى عتبة المردودية : (عتبة بالزمن CA_{time})

$CA_T = (CA_0 * 360) / CA$ اي العتبة بالزمن = العتبة * 360 / رقم الاعمال . (العتبة

بالايام يمكن تحديدها بالاشهر من خلال استبدال 360 يوم بـ 12 شهر)

مثال : حدد عتبة المردودية لمؤسسة بلغ رقم اعمالها 800000 دج و التكاليف المتغيرة 420000 دج كما بلغت التكاليف الثابتة 190000 دج . حدد تاريخ العتبة مع اعداد جدول الاستغلال التفاضلي المختصر .

الحل : حساب العتبة :

$$CA_0 = (190000 * 800000) / (800000 - 420000) = 400000 \text{ DA}$$

تاريخ تحقق العتبة

$$CA_T = (400000 * 12) / 800000 = 6$$

اي تتحقق العتبة بعد 6 أشهر اي بتاريخ 7/1 .

جدول الاستغلال التفاضلي المختصر :

البيان	التكاليف	%
رقم الاعمال	800000	100
(التكاليف المتغيرة)	420000	52.5
هامش على التكلفة المتغيرة	380000	47.5
(التكاليف الثابتة)	190000	23.75
النتيجة	190000	23.75

عتبة المردودية بالكمية : عدد الوحدات اللازمة للوصول الى عتبة المردودية يمكن حسابها بالعلاقة التالية :

العتبة بالكمية = عتبة المردودية / سعر البيع = التكاليف الثابتة / ايراد الوحدة .

حيث ايراد الوحدة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة .

مثال : لدينا تكاليف الثابتة 100000 دج، تكلفة المتغيرة للوحدة 100 دج، سعر البيع

150 دج . اوجد عدد الوحدات اللازمة للوصول الى العتبة .

عدد الوحدات التي تحقق نقطة التعادل = تكاليف الثابتة / ايراد الوحدة .

العتبة بالكمية = $(100 - 150) / 100000 = 50 / 100000 = 2000$ وحدة .

تحديد عتبة المردودية بيانيا : يمكن تمثيلها بثلاث اشكال بالاستناد على العلاقات التالية :

1- هامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة .

2- النتيجة = 0 .

3- رقم الاعمال = التكاليف الكلية .

مثال : رقم الاعمال السنوي 9000000 دج التكلفة المتغيرة 5976000 دج التكاليف الثابتة 2352000 دج .

المطلوب : ايجاد العتبة وتمثيلها بيانيا بالاشكال الثلاثة ؟

الحل : ايجاد عتبة المرودية :

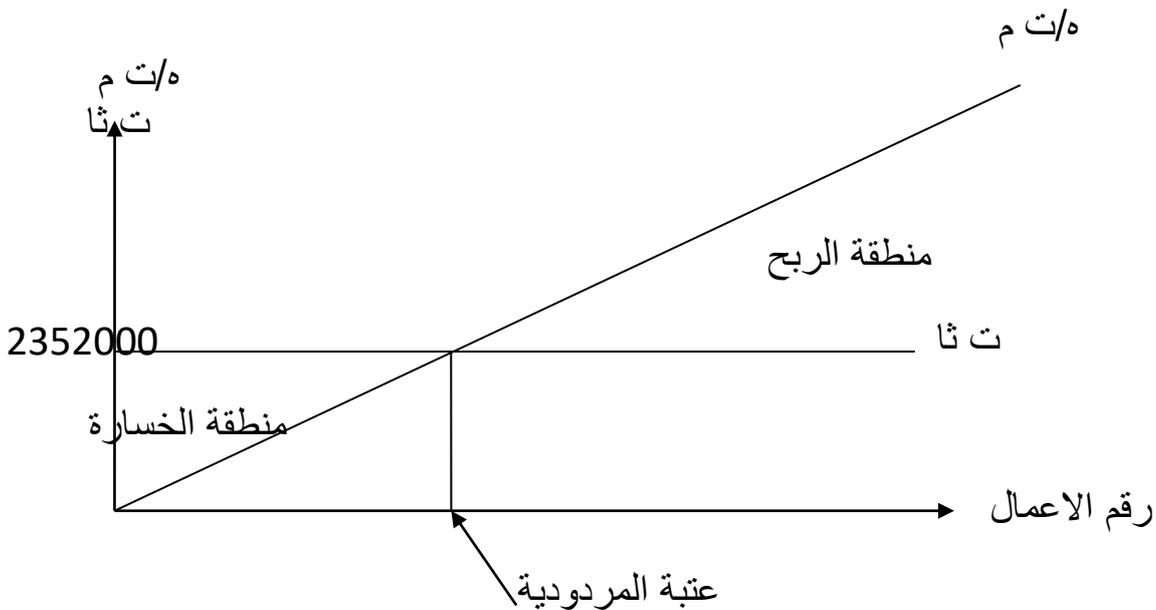
العتبة = تكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = هامش على التكاليف المتغيرة * 100 / رقم الاعمال
 $= (9000000 - 5976000) / 9000000 * 100 = 33.6\%$

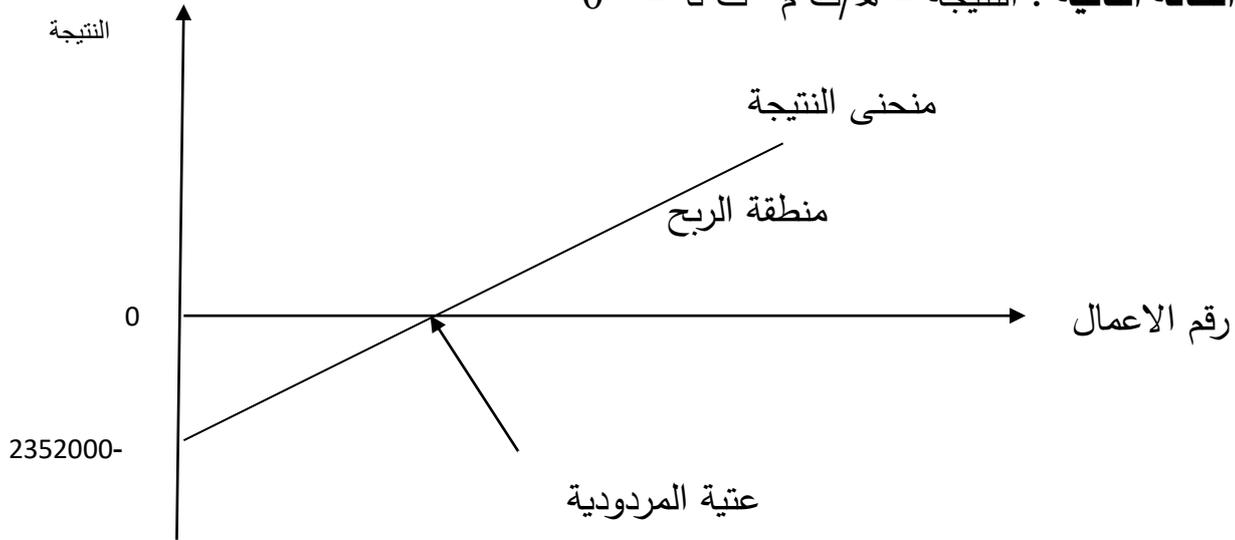
العتبة = $2352000 / 0.336 = 7000000$ دج .

التمثيل البياني :

الحالة الاولى : الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة .

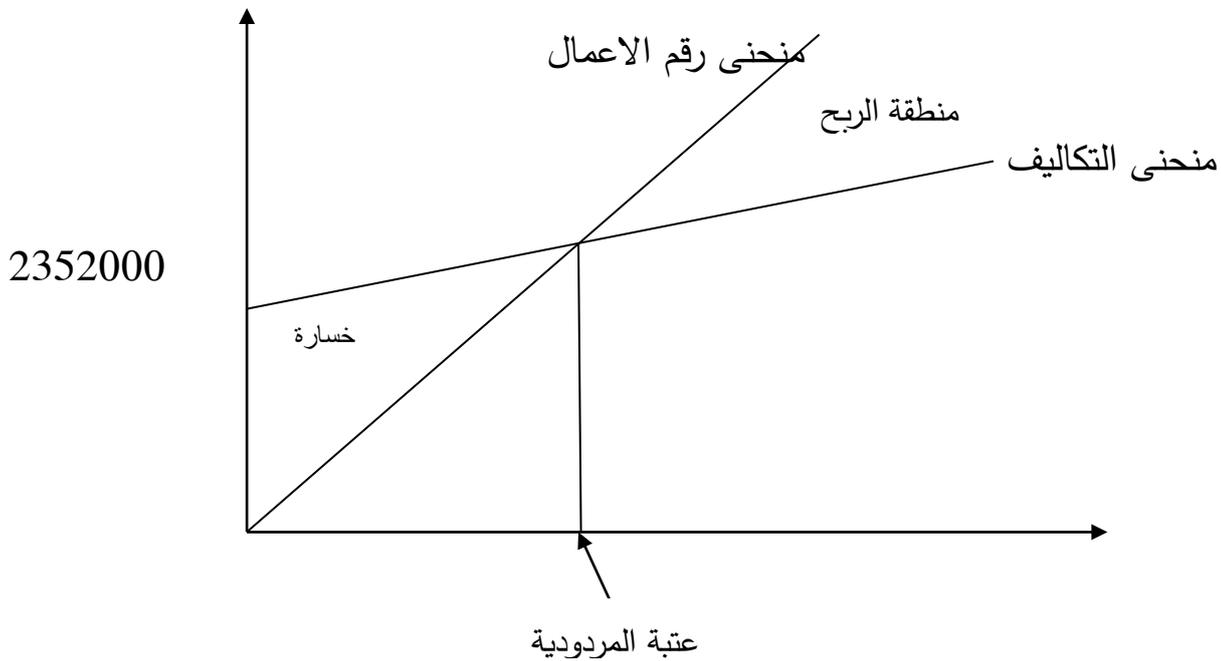


الحالة الثانية : النتيجة = ه/ت م - ت ثا = 0



الحالة الثالثة : رقم الاعمال = التكاليف الكلية .

التكاليف / رقم الاعمال



هامش الامان : هو عبارة عن تفاضل رقم الاعمال الفعلي مع رقم الاعمال لنقطة ويتم

حسابه بالعلاقة التالية :

هامش الامان = رقم الاعمال - رقم الاعمال التعادل (عتبة المردودية)

معدل هامش الامان : هو المعدل الذي يمكن للمؤسسة تخفيضه من رقم الاعمال دون تحقيق الخسارة .

حدود عتبة المردودية : هي التغيرات الممكنة في احد متغيرات العتبة دون التأثير عليها .

$$\text{لدينا } \text{ن} = \text{هـ} / \text{ت م} - \text{ت ثا} = 0$$

$$= (\text{ر ع} - \text{ت م}) - \text{ت ثا} = 0$$

$$= (\text{س و} * \text{ك م} - \text{ت م و} * \text{ك م}) - \text{ت ثا} = 0 / \text{س و} \text{ سعر بيع الوحدة،}$$

$$= (\text{س و} - \text{ت م و}) \text{ك م} - \text{ت ثا} = 0 / \text{ك م} \text{ كمية مباعه، ت م و} \text{ تكلفة متغيرة وحدة}$$

$$/ \text{ت ثا} \text{ تكلفة الثابتة}$$

حدود العتبة : سعر بيع الوحدة، الكمية المباعه، التكلفة المتغيرة للوحدة، التكاليف الثابتة .

-**أقل سعر بيع :** نبحث عن أقل سعر يمكن للمؤسسة ان تبيع به دون ان تتغير العتبة مع

بقاء العناصر الاخرى ثابتة .

لدينا من العلاقة السابقة :

$$(\text{س و} - \text{ت م و}) \text{ك م} - \text{ت ثا} = 0$$

$$(\text{س و} - \text{ت م و}) \text{ك م} = \text{ت ثا} \text{ ومنه } (\text{س و} - \text{ت م و}) = \text{ت ثا} / \text{ك م} \text{ بالتالي } \text{س و} = \text{ت ثا}$$

$$/ \text{ك م} + \text{ت م و} .$$

-**أقل كمية مباعه :** نبحث عن أقل كمية يمكن ان تبيعها المؤسسة دون ان تتغير العتبة مع

بقاء العناصر الاخرى ثابتة .

$$\text{لدينا من العلاقة: } (\text{س و} - \text{ت م و}) \text{ك م} - \text{ت ثا} = 0$$

$$(\text{س و} - \text{ت م و}) \text{ك م} = \text{ت ثا} \text{ ومنه } \text{ك م} = \text{ت ثا} / (\text{س و} - \text{ت م و}) .$$

-**أقصى (اكبر) تكلفة متغيرة :** نبحث عن اكبر تكلفة متغيرة ممكن ان تتحملها المؤسسة

دون ان تتغير العتبة مع بقاء العناصر الاخرى ثابتة . لدينا من العلاقة: $(\text{س و} - \text{ت م و})$

$$\text{ك م} - \text{ت ثا} = 0$$

(س و - ت م و) ك م = ت ثا ومنه (س و - ت م و) = ت ثا/ك م بالتالي ت م و =
س و - ت ثا/ك م .

-أقصى تكلفة ثابتة : نبحث عن أكبر تكلفة ثابتة ممكن ان تتحملها المؤسسة دون أن
تتغير العتبة مع بقاء العناصر الاخرى ثابتة . لدينا من العلاقة: (س و - ت م و) ك م -
ت ثا = 0

ومنه ت ثا = (س و - ت م و) ك م .

5-عتبة المردودية وتغير المصاريف الثابتة : تغير المصاريف الثابتة خلال السنة يؤثر
على عتبة المردودية ونقطة التعادل، هذا التغيير يكون ناتج عن قيام المؤسسة بالاستثمار
مثلا : توسيع المصنع، شراء آلة جديدة .

مثال : حققت المؤسسة لصناعة الاثاث رقم الاعمال قدره 5400000 دج بلغت المصاريف
المتغيرة 2750000 دج والثابتة 1150000 دج .

المطلوب : حساب عتبة المردودية وتحديد تاريخ بلوغها .

نفرض ان مؤسسة تقوم بالاستثمار في 1 اوت يترتب عنه تغير في المصاريف الثابتة من
1150000 دج الى 1600000 دج

المطلوب : حساب عتبة المردودية ونقطة التعادل .

الحل :

حساب عتبة المردودية :

$$CA_0 = (CA * CF) / MCV = (5400000 * 1150000) / 2650000 =$$

$$2343396 \text{ DA}$$

تاريخ عتبة المردودية :

$$CA_T = CA_0 * 360 / CA = 2343396 * 12 / 5400000 = 5.2$$

اي 5.2 شهر اي 5 أشهر و 0.2 شهر = 0.2 * 30 = 6 ايام اي تاريخ العتبة 6
جوان .

حساب عتبة المردودية بعد الاستثمار :

$$CA0 = (5400000 * 1600000) / 2650000 = 3260377 \text{ DA}$$

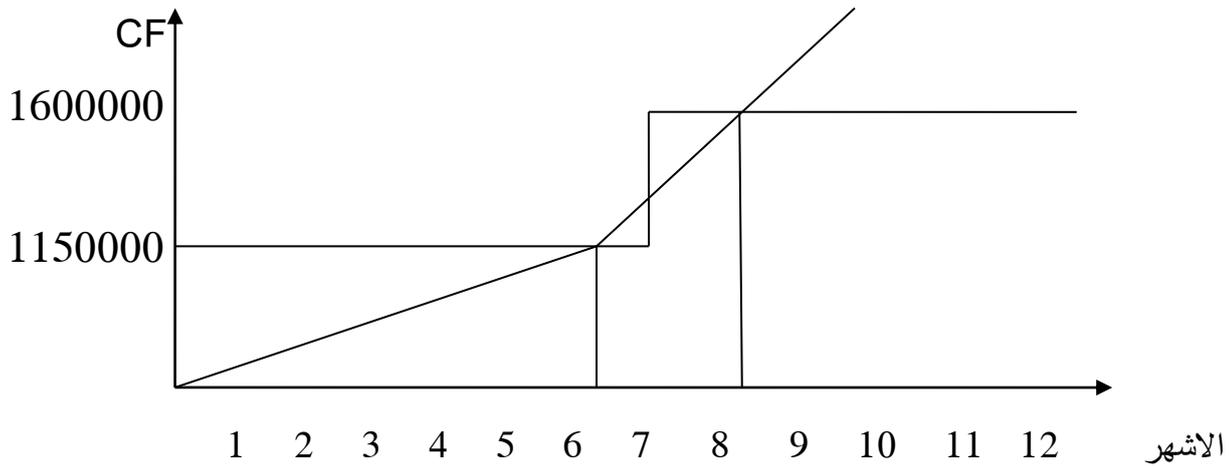
$$CAT = 326377 * 12 / 5400000 = 7.2$$

اي 7.2 شهر اي 7 اشهر و 0.2 شهر = $0.2 * 30 = 6$ ايام اي تاريخ العتبة 6 أوت .

إذا ارتفاع او انخفاض التكاليف الثابتة يؤثر على قيمة عتبة المردودية وعلى تاريخ بلوغها .

التمثيل البياني :

هـ / ت م ت ثا



6- عتبة المردودية مع تغير نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة :

في هذه الحالة يكون تغير في الهامش على التكلفة المتغيرة نتيجة التغير في سعر البيع او تغير في التكاليف المتغيرة .

مثال : بلغت مبيعات مؤسسة المياة المعدنية 2000000 قارورة في الشهر سعر البيع 2 دج تكلفة المتغيرة للوحدة 1.5 دج بينما قدرت المصاريف الثابتة الاجمالية 10000000 دج المطلوب : حساب عتبة المردودية ونقطة التعادل ؟

حساب عتبة المردودية ونقطة التعادل في حالة رفع السعر الى 2.5 دج ابتداء من 1 جويلية .

الحل :

البيان	عتبة المردودية قبل رفع السعر	عتبة المردودية قبل رفع السعر
رقم الاعمال CA	$CA = 2 * 2000000 * 6 = 24000000$ DA	$CA = 2 * 2000000 * 12 = 48000000$ DA
تكاليف متغيرة CV	$CV = 1.5 * 2000000 * 12 = 36000000$ DA	$CV = 1.5 * 2000000 * 12 = 36000000$ DA
هـ / ت م MCV	18000000 DA	12000000 DA
تكاليف ثابتة CF	10000000 DA	10000000 DA
النتيجة R	8000000 DA	2000000 DA
العتبة CA_0	30000000 DA	40000000 DA
العتبة بالكمية	14400000 وحدة	20000000 وحدة
العتبة بالزمن (نقطة التعادل)	7 اشهر و 0.2 شهر اي 7 اشهر و 6 ايام اي 6 اوت	10 اشهر اي 1 نوفمبر

حساب العتبة بالكمية في حالة رفع السعر

لدينا كل مبيعات الشهر 2000000 وحدة سعر البيع 2 دج في 6 اشهر الاولى ثم يصبح 2.5 في باقي السنة

والعتبة = 30000000 دج اذا عدد الوحدات اللازمة لهذا المبلغ

رقم الاعمال في النصف الاول من السنة = $2 * 6 * 2000000 = 24000000$ دج الباقي 6000000 دج في الاشهر الموالية بسعر 2.5 دج اذا الكمية اللازمة لتحقيق هذا المبلغ = $24000000 / 2.5 = 9600000$ وحدة

اذا الكمية اللازمة لتحقيق العتبة = $2000000 * 6 + 2400000 = 14400000$ وحدة .

تاريخ العتبة : لدينا 24000000 دج الاولى محققة في 6 اشهر الاولى من العام اما
 6000000 دج فيتم تحقيقه من خلال بيع 2400000 وحدة والتي تحتاج الى مدة قدرها
 $= 2000000/2400000 = 1.2$ شهر اذا نحتاج الى شهر و $0.2 = 30 * 0.2 = 6$
 ايام اي نحتاج الى شهر و 6 ايام من النصف الثاني من السنة بالتالي تاريخ العتبة الجديد
 هو 6 اوت .

مقارنة بين التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة : مقارنة النتيجة بالتكلفة الكلية والتكلفة
 المتغيرة :

1 في حالة الانتاج أكبر من المبيعات (لدينا مخ2) .

مثال: انتاج الفترة 4000 وحدة، مخ2 : 120 وحدة ، رقم الاعمال : 1400000 دج،

التكاليف المتغيرة لانتاج : 400000 دج

التكاليف المتغيرة للتوزيع 100000 دج، التكاليف الثابتة للانتاج 80000 دج تكاليف

الثابتة للتوزيع والادارة 400000 دج .

جدول المقارنة :

البيان	التكلفة الكلية	البيان	التكلفة المتغيرة
1	رقم الاعمال = 1400000 دج	1	رقم الاعمال = 1400000 دج
	تكلفة الانتاج الكلية = ت المتغيرة + ت الثابتة = 80000 + 400000 = 480000 دج - مخ 2 = 480000 * 4000 / 120 = 14400 دج	2	ت المتغيرة للمنتجات المباعة = ت الانتاج المتغيرة للمنتجات المباعة + ت التوزيع المتغيرة = 100000 + 388000 = 488000 دج
	تكلفة الانتاج المباع = 465600 دج	2	
2-1	هـ / تكلفة الانتاج = 936400	2-1	هـ / ت المتغيرة = 912000
3		3	
4	-ت التوزيع والادارة = ت م + ت ثا = 400000 + 100000 = 500000 دج	4	ت الثابتة = ت الانتاج ثابتة + ت التوزيع والادارة ثابتة = 400000 + 80000 = 480000 دج
4-3	النتيجة = 434400 دج	4-3	النتيجة = 432000 دج

ت الانتاج المتغيرة للمنتجات المباعة = ت الانتاج المتغيرة (عدد الوحدات المنتجة -

مخ2)/عدد الوحدات المنتجة

$$= 400000 / (120 - 4000) * 4000 = 100(3880) = 388000 \text{ دج}$$

في هذه الحالة تكون التكلفة الكلية أحسن .

حالة المبيعات اكبر من الانتاج :

مثال : ليكن لدينا مخ 1 : 400 وحدة ب 20000 دج منها 3000 دج تكاليف متغيرة ،

الانتاج 5000 وحدة، ت م للانتاج : 115000 دج، ت م للتوزيع : 35000 دج المبيعات

5200 وحدة منها 200 وحدة من المخازن . رقم الاعمال 468000 دج، ت ثا للانتاج :

90000 دج، ت ثا للتوزيع والادارة : 26000 دج .

جدول المقارنة :

البيان	التكلفة الكلية	البيان	التكلفة المتغيرة
1	رقم الاعمال = 468000 دج	1	رقم الاعمال = 468000 دج
	تكلفة الانتاج الكلية = ت المتغيرة + ت الثابتة = 90000 + 115000 = 205000 دج + مخ 1 = 20000 دج - مخ 2 = 10000 دج	2	ت المتغيرة للمنتجات المباعة = ت الانتاج المتغيرة للمنتجات المباعة + ت التوزيع المتغيرة = 35000 + 116500 = 151500 دج
	تكلفة الانتاج المباع = 215000 دج	2	
2-1	هـ / تكلفة الانتاج = 253000 دج	2-1	هـ / ت المتغيرة = 316500 دج
3		3	
4	- ت التوزيع والادارة = ت م + ت ثا = 61000 = 26000 + 35000	4	ت الثابتة = ت الانتاج ثابتة + ت التوزيع والادارة ثابتة = 26000 + 90000 = 116000 دج
4-3	النتيجة = 192000 دج	4-3	النتيجة = 200500 دج

ت الانتاج المتغيرة للمنتجات المباعة = ت الانتاج المتغيرة للانتاج + ت م ل مخ 1 =

$$400 / (3000) 200 + 115000$$

$$= 116500 = 1500 + 115000 \text{ دج} .$$

ومنه في هذه الحالة التكاليف المتغيرة هي الاحسن .

المحاضرة الثامنة : محاسبة الانشطة (طريقة التكلفة على اساس النشاط ABC)

تختلف طريقة ABC عن طريقة التكاليف الكلية التقليدية في اساس تحميل المصاريف غير المباشرة حيث تعتمد على تقسيم المؤسسة الى أنشطة وتحميل المصاريف غير المباشرة لانشطة ثم يتم تحميلها هذه المصاريف من الانشطة الى المنتجات بحسب استهلاكها عن طريق المؤشرات .

تعريف طريقة ABC :

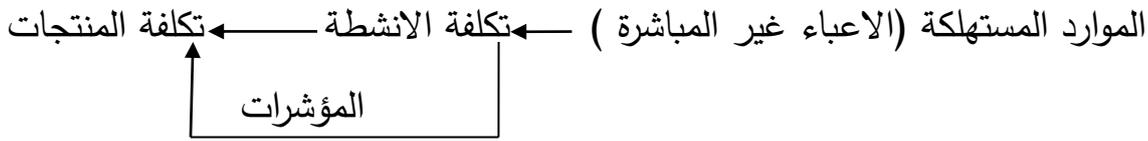
- عرفها (Blocher et, al) : هي طريقة تقدير التكاليف التي تحدد تكاليف الموارد لعناصر التكلفة مثل المنتجات او الخدمات او العملاء استنادا الى الانشطة المستنفذة للتكلفة، حيث تفترض هذه الطريقة ان منتجات الوحدة الاقتصادية هي نتائج الانشطة، و الانشطة التي تستخدم الموارد تتكبد تكاليف، بتعبير آخر ان ABC تتعرف على العلاقات السببية أو المباشرة بين تكاليف الموارد ومحركات التكلفة والانشطة وعناصر التكلفة في تخصيص التكاليف للانشطة ثم الى عناصر التكلفة .
- عرفت على أنها طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات او الخدمات من أنشطة .

مبدأ الطريقة : تقوم طريقة ABC بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي :

- تخصيص التكاليف غير المباشرة الى العمليات الانتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الانشطة (مجمعات الانشطة)، وان من أهم العوامل التي يتم على اساسها اختيار مجمعات الانشطة نذكر منها، نوعية الانتاج، تكرار الانشطة، طبيعة الانشطة داخل المؤسسة، درجة تعقيد هذه الانشطة .
- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الانشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة .

أساسيات هذه الطريقة :

- تركز هذه الطريقة على الرؤية الأفقية (وليس العمودية) للمؤسسة : مجموعة المهام الضرورية المرتبطة ببعضها تسمى نشاط، على سبيل المثال نشاط التصنيع يتكون من المهام تقطيع، تهيئة، تركيب ولا تهتم عموديا بتكلفة ورشة التقطيع ورشة التركيب ورشة التهيئة، ولكن افقيا بتكلفة نشاط التصنيع .
- ان المنتجات تستهلك الأنشطة وبواسطة الأنشطة الاعباء غير المباشرة تحمل الى المنتجات .نختار من اجل كل نشاط وحدة قياس تسمى مؤشر ، هذا المؤشر يسمح بتوزيع تكاليف الأنشطة الى المنتجات . كل مؤشر هو عامل مفسر لتكلفة النشاط المرتبط به .
- الاعباء غير المباشرة تسمى الموارد المستهلكة: الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة



مراحل الطريقة :

- 1- ادخال الاعباء غير المباشرة : تكون عن طريق تقسيم المؤسسة بالوظيفة او بمركز العمل
- 2- وضع قائمة الأنشطة وتوزيع الاعباء غير المباشرة على هذه الأنشطة : هذه القائمة ليست بالضرورة جد مفصلة (النشاط ليس مهمة) وليست جد مختصرة (والا تفقد التجانس) . توزيع الموارد على أنشطة يمكن قيام بها دون حساب مسبق عند وجود ارتباط بين العبء والنشاط، في حالة العكس يمكن استخدام مفاتيح التوزيع .
- 3- اختيار المؤشرات : المؤشرات تستخدم لتحليل الأنشطة الى المنتجات، تستخدم لتوضيح تكلفة الأنشطة، وتستخدم للقياس، المؤشرات المختارة يمكن ان تكون :
 - حجم (عدد الساعات، عدد المنتجات)
 - مرتبطة باطلاق الحصص، والسلاسل .

- مرتبطة بعدد مراجع مكونات المنتج .
- ضمن المؤشرات الاكثر استخداما يمكن ان نعد :
- عدد المكونات المرجعية للمنتج المرتبطة بالنشاط : تقديم الطلبيات، استقبال الطلبيات، محاسبة الموردين، الجرد، دراسة السوق .
- عدد طلبات العملاء مرتبطة بالانشطة التالية : التوزيع، الفوترة، متابعة العملاء، محاسبة العملاء .
- عدد النماذج : البحث، الدراسات، التصميم، الاشهار
- 4- تجميع الانشطة حسب المؤشرات : غالبا مايكون هناك عدة انشطة لها نفس المؤشر لذلك يتم تجميع الانشطة بحسب المؤشر، نحصل على مركز تجميع او مركز نشاط، حيث كل مركز يضم كل الانشطة التي لها نفس المؤشر، وبالتالي الاعباء غير المباشرة الموزعة اصلا في المرحلة 2 حسب الانشطة، الان يتم التوزيع حسب المؤشرات .
- 5- حساب تكلفة المؤشرات : في كل مركز : تكلفة المؤشر = الموارد المستهلكة/حجم المؤشر
- 6- تحميل المصاريف غير المباشرة الى تكلفة المنتجات : المؤشرات تلعب دور الوسيط او نفس الدور الذي تقوم به وحدة العمل .
- مثال : مؤسسة GIMAT تنتج وتبيع منتجات متعددة تعمل بالطلب، لا توجد منتجات تامة او منتجات قيد التشغيل في المخزن، قدمت لك المعلومات التالية التي تتعلق بنشاط المؤسسة من جانب، وبالمنتج Z من جانب اخر

البيان	النشاط المؤسسة	المنتج Z
عدد المنتجات المصنعة والمباعة	10000	2500
عدد الطلبات المتحصل عليها والمسلمة	50	10
عدد المجموعات المطلقة	277	20
عدد نماذج المصنعة	5	1
عدد مراجع المكونات	200	40
عدد ساعات العمل	10000	2500
الاعباء المباشرة لكل وحدة من Z		
المواد (40 وحدة)		120 دج
ساعة العمل المباشر: 1 سا بـ 16 دج /سا		16 دج
سعر البيع الوحدة من Z		280 دج

تستخدم المؤسسة طريقة ABC لحساب تكلفة المنتج، وللقيام بذلك قدمت لك المعلومات

التالية :

الجدول 1: الاعباء غير المباشرة :

المجموع	البحث	الادارة	العملاء	الانتاج	الشراء
590000	25000	40000	89600	312900	122500

الجدول 2: قائمة الأنشطة ، تخصيص الاعباء غير المباشرة على الأنشطة، اختيار المؤشرات .

المؤشرات	التكاليف	الأنشطة	المصالح
اطلاق مجموعات	22500	مرجعية الموردين	الشراء
مرجع المكون	40000	تمرير الطلبات	122500
مرجع المكون	60000	استقبال الطلبات	
	122500		
ساعة العمل	280000	انتاج	الانتاج
اطلاق مجموعات	12900	معالجة	312900
اطلاق مجموعات	20000	الادخال	
	312900		
طلبات العملاء	42500	ارسال	العملاء
طلبات العملاء	18000	فوترة	89600
طلبات العملاء	24000	متابعة العملاء	
نماذج	5100	اشهار	
	89600		
طلبات العملاء	13000	محاسبة العميل	الادارة
مرجع المكونات	13000	محاسبة المورد	40000
مرجع المكونات	14000	الجرد	
	40000		
نماذج	25000	البحوث	البحوث 25000

المطلوب : حساب نتيجة Z ؟

الحل : 1- ادخال الاعباء المباشرة (الجدول رقم 1)

2- قائمة الأنشطة وتخصيص الاعباء غير المباشرة على الأنشطة الجدول 2

3- اختيار المؤشرات الجدول رقم 2 .

4- تجميع الأنشطة بحسب المؤشرات :

المؤشرات					الأنشطة
النماذج	طلبات العملاء	ساعة العمل	مرجع المكونات	اطلاق مجموعات	
الاشهار البحوث	ارسال فوترة متابعة العملاء محاسبة العملاء	التصنيع (الانتاج)	تمرير طلبات استلام الطلبات محاسبة الموردين الجرد	مرجعية الموردين المعالجة الادخال	

5- حساب تكلفة المؤشرات :

النماذج	طلبات العملاء	ساعة العمل	مرجع مكونات	اطلاق مجموعات	
				22500 12900 20000	مرجعية الموردين المعالجة الادخال
			40000 60000 13000 14000		تمرير الطلبات استقبال الطلبات محاسبة المورد الجرد
		280000			التصنيع
	42500 18000 24000 13000				ارسال الفوترة متابعة العملاء محاسبة العملاء
5100 25000					الاشهار البحوث
30100 5 6020	97500 50 1950	280000 10000 28	127000 200 635	55400 277 200	المجموع 590000 حجم المؤشرات تكلفة المؤشر

6- تخصيص الاعباء غير المباشرة في تكاليف المنتج . تكلفة Z (2500 وحدة)

البيان	الكمية	السعر	القيمة
الاعباء المباشرة :			
-المواد الأولية :	2500	120	300000
-ساعات العمل المباشر	2500	16	40000
مجموع الاعباء مباشرة			340000
الاعباء غير المباشرة :			
اطلاق مجموعات	20	200	4000
مرجعية المكونات	40	635	25400
ساعات العمل	2500	28	70000
طلبات العملاء	10	1950	19500
نماذج	1	6020	6020
الاعباء غير المباشرة			124920
تكلفة Z	2500	185.968	464920
رقم الاعمال	2500	280	700000
النتيجة	2500		235080

ايجابيات وسلبيات abc :

- توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتج عن طريق تقليل مخصصات التكلفة التعسفية.
- أنه يحسن جودة المعلومات المتاحة لصنع القرار
- أسهل طريقة لتخصيص النفقات العامة في المنتج.
- يساعد على تحديد الأنشطة التي يمكن القضاء عليها.
- يربط علاقة السبب والنتيجة.
- يساعد ABC في تحديد أنشطة القيمة المضافة (التي تزيد من رضا العميل) وغير ذات القيمة الأنشطة المضافة (التي تخلق مشاكل في إرضاء العميل)
- تترجم ABC التكلفة إلى لغة يمكن للناس فهمها ويمكن ربطها بأنشطة الأعمال.

حدود (سلبيات) التكلفة على أساس النشاط

- مزيد من الوقت المستغرق في جمع البيانات
- تكلفة شراء وتنفيذ وصيانة النظام القائم على النشاط
- في بعض الحالات ، لا يكون إنشاء علاقة السبب والنتيجة بين محرك التكلفة والتكاليف أمراً بسيطاً.
- ABC لا يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في بعض المجالات.

مقارنة طريقة ABC مع الطريقة التقليدية :

مثال : مؤسسة GRAMONT تنتج 4 نماذج من نفس المنتج، النموذج A.B صناعية تباع بالاسعار التالية 8 و 13 على التوالي، والنماذج D.C فاخرة واسعار بيعها كما يلي 55 و 150 دج على التوالي . المؤسسة تعمل بنظام الطلب لا تحتفظ المؤسسة نهائياً بالمنتج نهائي و لا المنتج الجاري .

قدمت لك المعلومات التالية عن الفترة الانتاج والمبيعات كانت كما يلي عدد الحصص

والوحدات :

D	C	B	A
100 مجموعة 100 و	10 مجموعة 500 و	10 مجموعة 5000 و	4مجموعات 25000
50مجموعة 200 و	10مجموعة 1000 و	15 مجموعة 8000 و	وحدة
25 مجموعة 400 و	50 مجموعة 1500 و	10 مجموعة 13000 و	3 مجموعات
2 مجموعة 500 و	5مجموعة 2000 و		100000 و
180 مجموعة 50 و			4 مجموعات 50000 و

جدول مكونات المنتج :

D	C	B	A	
				المكونات الاساسية
1	1	1	1	CB1
1	1	1	1	CB2
1	1	1	1	CB3
				المكونات الخاصة
1	0	0	0	CS1
1	0	0	0	CS2
0	1	0	0	CS3
0	0	1	0	CS4
0	1	0	0	CS5
1	1	0	0	CS6
				المنتجات مصنعة
0	0	0	1	ST1
0	0	1	0	ST2
1	0	0	0	ST3

تتم عملية الانتاج عن طريق الصب وزمن الصب لكل منتج : 4 دقائق لكل وحدة من A . 5
دقائق لكل وحدة من B . 8 دقائق لكل وحدة من C . 18 دقائق لكل وحدة من D .

التكلفة المباشرة للمنتج :

D	C	B	A	
3دج	3دج	3دج	3دج	المكونات الاساسية CB1+CB2+CB3
				المكونات الخاصة
1دج	0	0	0	CS1
5دج	0	0	0	CS2
0	0.5دج	0	0	CS3
0	0	1دج	0	CS4
0	1دج	0	0	CS5
1دج	1دج	0	0	CS6
				المنتجات المصنعة
0	0	0.6دج	0.5دج	ST1+ST2
0.5دج	0	0	0	ST3

جدول الابعاء غير المباشرة :

1872000دج	التموين
5212000دج	الدراسات
3276000دج	الصب
1872000دج	الانهاء
1248000دج	التوزيع والادارة
	المجموع

يتم توزيع المصاريف على اساس ساعة العمل

المطلوب حساب نتيجة الوحدة والنتيجة الاجمالية ؟

الجزء الثاني : المسؤولين في المؤسسة يعتقدون ان المحاسبة التحليلية الحالية ملخصة جدا،

وقرروا استخدام طريقة ABC لذلك تم تحضير الجدولين التاليين :

جدول تحليل الانشطة :

العامل المفسر	التكلفة	النشاطات	
عدد المراجع	748800	دراسة الاسواق	التموين (1872000 دج)
عدد المراجع	561600	تسير المنتجات من الباطن	
عدد المراجع	561600	استقبال	
عدد النماذج	2320000	التصميم الدراسة	الدراسات (5212000)
عدد المجموعات	1892000	الترتيب	
عدد المجموعات ص	442000	انصهار صناعي	الانصهار الصب (3276000)
عدد المجموعات ص	500000	صب صناعي	
عدد المجموعات ص	150000	صيانة صناعية	
عدد المنتجات ف	600000	انصهار فاخر	
عدد المنتجات ف	900000	صب فاخر	
عدد المنتجات ف	684000	صيانة قاهرة	
عدد المنتجات ص	600000	تلميع صناعي	
عدد المنتجات ف	424000	تلميع فاخر	
عدد المنتجات ف	424000	مراقبة الفاخر	
عدد المنتجات ف	424000	طباعة كروموا (فاخرة)	
تكلفة مضافة الى المنتجات	624000	التوزيع	التوزيع الادارة (1248000)
تكلفة مضافة الى المنتجات	624000	الادارة	
تكلفة مضافة الى المنتجات			

المطلوب :

- حساب تكلفة المؤشرات
- حساب تكلفة المنتجات والنتيجة الوحودية والاجمالية
- مقارنة بين الطريقتين :

الحل : الجزء 1 :

عدد الوحدات = عدد المجموعات * عدد الوحدات لكل مجموعة

$$600000 = (50000 * 4 + 100000 * 3 + 25000 * 4) = A$$

$$3000000 = B \text{ المنتجات الصناعية } 900000$$

$$100000 = C$$

$$40000 = C \text{ المنتجات الفاخرة } 140000$$

$$\text{الزمن المستغرق } A = 4 * 600000 = 2400000 \text{ دقيقة}$$

$$B = 5 * 300000 = 1500000 \text{ دقيقة}$$

$$C = 8 * 100000 = 800000 \text{ دقيقة}$$

$$D = 18 * 40000 = 720000 \text{ دقيقة المجموع } = 5420000 \text{ دقيقة}$$

$$\text{يتم تحميل الابعاء غير المباشرة بدقيقة الصب } = 5420000 / 12480000 = 2.30258$$

$$\text{بالتقريب } 2.3026$$

إذا التكلفة غير المباشرة لكل نموذج هي :

$$A = 4 * 2.3026 = 9.21 \text{ . } B = 5 * 2.3026 = 11.51 \text{ . } C = 8 * 2.3026 = 18.42$$

$$D = 18 * 2.3026 = 41.45 \text{ .}$$

جدول حساب النتيجة الوحدية والاجمالية :

D	C	B	A	
3	3	3	3	المكونات الاساسية
7	2.5	1	-	مكونات خاصة
5	-	0.6	0.5	منتجات من الباطن
15	5.5	4.69	3.5	التكلفة المباشرة
41.45	18.42	11.51	9.21	التكلفة غير المباشرة
56.45	23.92	16.11	12.71	سعر التكلفة الوحدية
150	55	13	8	سعر البيع الوحدي
93.55	31.08	3.11-	4.71-	نتيجة الوحدة
40000	100000	300000	600000	الكمية المباعة
3742000	3108000	933000-	2826000-	النتيجة الاجمالية

الجزء الثاني :

حساب تكلفة المؤشرات :

اولا تحديد حجم المؤشرات "

عدد المراجع = 3 مكونات اساسية + 6 مكونات خاصة + 3 منتجات من الباطن = 12

عدد النماذج 4

عدد المجموعات A 11 و B 35 المجموعات الصناعية 46 مجموعة

C 75 و D 357 المجموعات الفاخرة 432 مجموعة وفي الاجمالي

478 مجموعة

عدد المنتجات الصناعية 900000 وحدة والفاخرة 140000 وحدة

التكلفة المضافة = الاعباء غير المباشرة - مصاريف التوزيع والادارة

$$= 12480000 - 1248000 = 11232000 \text{ دج}$$

يمكن الان وضع الجدول التالي :

التكلفة الاضافية	عدد م ص	عدد مح ف	عدد مج ص	عدد المجموعات	عدد النماذج	عدد المراجع	
						748800	دراسة
						561600	السوق ت
						561600	من باطن استقبال
					2320000		تصميم دراسة
				1892000			الترتيب
			442000				انصهار
			500000				ص
			150000				صب ص صيانة ص
		600000					انصهار ف
		900000					صب ف
		684000					صيانة ف
	600000						تلميع صناعي
		424000					تلميع فاخر
		424000					مراقية ف
		424000					طباعة ف
624000							التوزيع
624000							الادارة
1248000	600000	3456000	1092000	1892000	2320000	1872000	المجموع
1232000	900000	140000	46	478	4	12	ح مؤشرات
0.11	3/2	24.69	23739.13	3958.16	580000	156000	تكلفة مؤشر

حساب تكلفة المنتجات والنتيجة :

في طريقة الاقسام المتجانسة قبل حساب تكلفة الانتاج يتم حساب تكلفة الشراء وبالتالي يتم تحميل مصاريف التمويل الى مختلف المشتريات ، في هذه الطريقة نفس الشيء ، اعباء أنشطة التمويل (دراسة السوق، تسير منتجات من الباطن، استقبال بتكلفة كلية تقدر بـ 1872000 دج) مرتبطة بالمكونات والمنتجات من الباطن، مرتبطة بمؤشر عدد المراجع .

لذلك يجب حساب تكلفة تسيير المراجع لكل وحدة من المكونات (او المنتجات من الباطن) المشتراة . تم خصم تكلفة تسيير من النموذج .

/ تكلفة تسيير المراجع للوحدة المشتراة :

الاستهلاك يكون بالوحدات المنتجة (ج1) يتم شراء واستهلاك المكونات في المنتجات المصنعة

بالنسبة مثلا للمكون CB1 تم استهلاك 600000 للمنتج A و 300000 للمنتج B و

100000 للمنتج C و 40000 للمنتج D المجموع 1040000 وحدة تكلفة المؤشر

156000 دج تكلفة تسيير الوحدة = $1040000/156000 = 0.15$ دج يمكن حساب

تكلفة تسيير مختلف المؤشرات كما يلي

المراجع (المكونات)	المنتجات المستهلكة للمكونات	الكمية المشتراة والمستهلكة	تكلفة تسيير الوحدة المشتراة = $1040000/156000$ الكمية المشتراة
CB1	ABCD	1040000	0.15
CB2	ABCD	1040000	0.15
CB3	ABCD	1040000	0.15
CS1	D	40000	3.9
CS2	D	40000	3.9
CS3	C	100000	1.56
CS4	B	300000	0.52
CS5	C	100000	1.56
CS6	CD	140000	1.114285
ST1	A	600000	0.26
ST2	B	300000	0.52
ST3	D	40000	3.9

ب/تكلفة تسيير المراجع (المكونات) لكل نموذج :

$$0.71 = 0.26 + 0.15 + 0.15 + 0.15 = A$$

$$1.49 = 0.52 + 0.52 + 0.15 + 0.15 + 0.15 = B$$

$$4.6843 = 1.1143 + 1.56 + 1.56 + 0.15 + 0.15 + 0.15 = C$$

$$13.2643 = 3.9 + 1.1143 + 3.9 + 3.9 + 0.15 + 0.15 + 0.15 = D$$

ج/تكلفة كل النموذج : تتكون من :

$$15 = D \cdot 5.5 = C \cdot 4.6 = B \cdot 3.5 = A$$

تكلفة تسير المراجع المكونات .

تكاليف غير المباشرة الاخرى : تسير النماذج ، تسير المجموعات ، تسير المجموعات

الصناعية، تسير المجموعات الفاخرة، تسير المنتجات الصناعية .

بالإضافة الى التكلفة التوزيع والادارة التي تمثل 11.11 % من التكلفة المضافة (التي تمثل

تكلفة غير المباشرة - مصاريف التوزيع والادارة) او تكلفة تسير (المراجع والنماذج

والمجموعات والمجموعات الصناعية والفاخرة والمنتجات الصناعية) .

يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

D=40000 u		C=100000 u		B=300000 u		A=600000 u		
الاجمالي	الوحدة	الاجمالي	الوحدة	الاجمالي	الوحدة	الاجمالي	الوحدة	
600000	15	550000	5.5	1380000	4.8	2100000	3.5	ت مباشرة
530572	13.2643	468429	4.6843	447000	1.49	426000	0.71	تس مراجع
	حجم مؤشر القيمة		حجم مؤشر القيمة		حجم مؤشر القيمة		حجم مؤشر القيمة	تسيير
580000	1	580000	1	580000	1	580000	1	النماذج 580000) (نموذج)
1413063	357	296862	75	138536	35	43540	11	المجموعات 3958.16) (لمج)
				830870	35	261130	11	مج ص 23739.13) لمج ص
987428	40000	2468571	100000					ع منتج فاخرة (24.69 مج ف)
				200000	300000	400000	6000	عدد منتجات ص 3/2'
390118	3511063	423763	3813862	244045	219640	190074	1710	اتوزيع والادارة 11.11% من التكلفة اضافية
4501181	40000	4787625	100000	3820451	300000	4000744	6000	تكلفة الكلية 00
	112.53		47.88		12.73		6.67	تكلفة الوحدة

$$=400000+261130+43540+580000+426000=A \text{ التكلفة المضافة}$$

1710670 دج

د/النتيجة

$$799255=600000(1.33209)=600000(6.66791-8)=A$$

$$79551 =300000(0.26517) =300000(12.7344-13)=B$$

$$712375 =100000 (7.12375) =100000 (47.97625-55)=C$$

$$1498819 = 40000(37.47048) = 40000(112.52952-150) = D$$

المجموع = 3090000 دج

المقارنة

النتيجة الاجمالية	المنتجات الفاخرة			المنتجات الصناعية			ط الحالية	نتيجة الوحدة نتيجة اجمالية
	مجموع	D	C	مجموع	B	A		
3090000	6850074	93.55 3742140	31.08 3107934	- 3760074	3.11- - 933875	4.71- - 2826199	ط ABC	نتيجة الوحدة نتيجة اجمالية
3090000	2211194	37.47 1498819	7.12 712375	878806	0.27 79551	1.33 799255	ط ABC	نتيجة الوحدة نتيجة اجمالية

نتيجة المنتجات الصناعية ارتفعت في القيمة في حين ان المنتجات الصناعية انخفضت بـ

4638880 دج .

حسب الطريقة التقليدية فان المنتجات الصناعية مبالغ فيها لان تكلفة المصاريف غير

المباشرة عملت على اساس زمن المستغرق في الصب :

اما هذه الاعباء غير مرتبطة بالزمن الصب

الزمن المستغرق في صناعة المنتجات الصناعية يمثل 65000 سا من 90000 سا اي

يمثل اكثر من ثلثي .

يمكن القول ان الطريقة التقليدية، المنتجات الصناعية تدعم المنتجات الفاخرة لان طريقة

توزيع الاعباء غير المباشرة ترفع من تكلفة المنتجات الصناعية وتخفض من تكلفة المنتجات

الفاخرة .

التمارين :

التمرين الاول : لتكن لديك المعطيات المتعلقة بحركة المخزون من المادة الاولية M

لمؤسسة كما يلي :

بتاريخ 1/1/ كان مخزون بداية المدة 100 كغ بـ 20 دج .

بتاريخ 1/3/ قامت المؤسسة بشراء 400 كغ بـ 22 دج .

بتاريخ تم استهلاك 300 كغ من المادة M .

بتاريخ 1/8 / قامت المؤسسة بشراء 600 كغ بـ 20 دج .

بتاريخ 1/18/ تم استهلاك 800 كغ من المادة M .

بتاريخ 1/24/ قامت المؤسسة بشراء 800 كغ بـ 24 دج .

بتاريخ 1/26/ تم استهلاك 800 كغ من المادة M .

بتاريخ 1/27/ قامت المؤسسة بشراء 300 كغ بـ 18 دج .

بتاريخ 1/29 / 2010 تم استهلاك 100 كغ من المادة M .

المطلوب : اعداد بطاقة حركة المخزون (الجرد الدائم) بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد

كل وارد (دخول) .

اعداد بطاقة حركة المخزون (الجرد الدائم) بطريقة ما دخل اولاً خرج أولاً (FIFO) .

التمرين الثاني : تنتج مؤسسة الاخوة حمادي نوعين من المنتجات P1 و P2 باستعمال

المواد الاولية M1 و M2 ولشهر جانفي 2013 توفرت لديك المعلومات التالية :

1- جدول الاعباء غير المباشرة :

الاقسام الاساسية		الاقسام المساعدة		البيان	
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة		الادارة
46900	132950	84250	25400	20000	مجموع التوزيع الاولي
%؟	%35	%25	%20	(%100)	التوزيع الثانوي : -توزيع الادارة :
%20	%؟	%20	(%100)	%10	-توزيع الصيانة :
وحدة مباعه	وحدة منتجة	كلغ مادة أولية مشتراه	/	/	طبيعة وحدة القياس

2- عدد الوحدات المشتراه : 15000 كلغ من M1 بـ 25 دج / للكلغ، 17000 كلغ من

M2 بـ 18 دج / للكلغ .

3- عدد الوحدات المنتجة : 5000 وحدة من P1 ، و 8000 وحدة من P2 .

4- عدد الوحدات المباعه : 4000 وحدة من P1 بسعر 108 دج / للوحدة، 7500 وحدة

من P2 بسعر 83 دج / للوحدة .

المطلوب : اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة .

التمرين الثالث : تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات P1 و P2 باستعمال المواد الاولية :

M1، M2، M3 ومن الكشوفات المحاسبية لشهر مارس توفرت لديك المعلومات التالية :

1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

الاقسام الرئيسية			الاقسام المساعدة			البيان
التوزيع	الانتاج	التموين	النقل	الصيانة	الادارة	
20000	10000	18000	30000	280000	70000	مج ت الاولي
؟	2	4	1	2	(10)	ت الادارة
1	4	؟	2	(10)	1	ت الصيانة
8	6	6	(20)	/	/	توزيع النقل
وحدة مباعة	وحدة منتجة	كغ مادة اولية مشتراة				وحدة القياس

3- الانتاج :

2- المشتريات

المواد الاولية المستعملة			مصاريف الانتاج م	الكمية المنتجة	الانتاج	مصاريف ش مباشرة	سعر الوحدة	الكمية كغ	المشتريات
0.1	0.4	0.5	23000	1000	P1	10	100	1000	M1
كغ /و	كغ /و	كغ/و	دج			دج/لكغ			
0.6	0.3	0.2	12000	2000	P2	20	120	1200	M2
كغ /و	كغ/و	كغ /و	دج			دج/لكغ			
						10 دج/ لكغ	150	1500	M3

4- المبيعات :

الانتاج	كمية المبيعات	سعر البيع الوحدة	مصاريف التوزيع المباشرة
P1	900	350	قدرت بـ 12500 دج توزع بين P1
P2	1600	400	و P2 على اساس الكمية المباعة

5- معلومات اضافية تقدر العناصر الاضافية بـ 20000 دج والاعباء غير المعتبرة بـ 12000 دج .

المطلوب :

1 - اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة ؟

2- حساب تكلفة الشراء للمواد M1، M2، M3 ؟

3- حساب تكلفة الانتاج لـ P1، P2 ؟ ثم سعر التكلفة ؟

4- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية والصفائية ؟

التمرين الرابع : تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات P1 و P2 باستعمال المواد الاولية :

M1، M2، ومن الكشوفات المحاسبية لشهر ماي توفرت لديك المعلومات التالية :

1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	الاقسام المساعدة			الاقسام الاساسية		
	تسيير المستخدمين	تسيير الوسائل	خدمات الاتصال	التمويل	الانتاج	التوزيع
مج توزيع الاولي	100000	190000	40000	10000	130000	90000
تسيير مستخدمين	(%100)	%10	%20	%30	%20	%20
تسيير الوسائل	/	(%100)	%20	%30	%30	%20
خدمات الاتصال	/	/	(%100)	%30	%40	%30
وحدة القياس				كغ مادة أولية مشتراة	كغ مادة اولية مستعملة	وحدة مباعه

2- المشتريات :

3- الانتاج

المواد الاولية المستعملة		م الانتاج المباشرة	الكمية المنتجة	الانتاج	مصاريف شراء مباشرة	سعر الوحدة دج	الكمية كغ	المشتريات
M2	M1							
0.8	0.5	17500	5000	P1	15 دج / للكلغ	100	5000	M1
كغ / و	كغ / و	دج						
2 كغ	1 كغ	90000	2000	P2	5 دج / للكلغ	120	8000	M2
و / و	و / و	دج						

4- المبيعات :

الانتاج	كمية المبيعات (وحدة)	سعر بيع الوحدة (دج)	مصاريف التوزيع المباشرة
P1	4000	300	20 دج / للوحدة
P2	2000	500	20 دج / للوحدة

5- معلومات اضافية : اقدر العناصر الاضافية بـ 5000 دج و الاعباء غير المعتمدة بـ 10000 دج .

المطلوب : حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية لـ P1 و P2 ؟

التمرين الخامس : تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات P1، P2 باستعمال المواد الاولية

M1، M2 ولتكن لديك المعلومات التالية :

1- جدول الاعباء غير المباشرة :

الاقسام الرئيسية			الاقسام المساعدة			البيان
التوزيع	الانتاج	التموين	النقل	الصيانة	الادارة	
40000	70000	20000	50000	180000	200000	مج ت اولي
%32.5	%35	%10	%12.5	%10	(%100)	توزيع الادارة
%27.5	%30	%30	%12.5	(%100)	/	توزيع الصيانة
%20	%50	%30	(%100)	/	/	توزيع النقل
وحدة مباعه	كغ مادة أولية مستعملة	كغ مادة أولية مشتراة	طبيعة وحدة القياس			

3- المشتريات :

المشتريات	الكمية	سعر الوحدة	مصاريف الشراء مباشرة
P1	5000	100	74800 دج
P2	8000	120	36100 دج

2- مخزون أول الشهر

(مخ 1)	الكمية	القيمة الاجمالية
M1	200 كغ	20000 دج
M2	100 كغ	1200 دج
P1	50 وحدة	12500 دج
P2	60 وحدة	27000 دج

4-الانتاج

5- مخزون اخر الشهر حقيقي

:

الكمية (مخ2)	الكمية	المواد الاولية المستعملة		م الانتاج مباشرة	الكمية المنتجة	الانتاج
		M2	M1			
702 كغ	M1					
98 كغ	M2	0.8 كغ	0.5 كغ/و	15400 دج	5000	P1
1049 وحدة	P1	2 كغ /و	1 كغ /و	90640 دج	2000	P2
60 وحدة	P2					

6-المبيعات :

الانتاج	كمية المبيعات	سعر بيع الوحدة	مصاريف التوزيع المباشرة
P1	4000	300	80000 دج
P2	2000	500	40000 دج

7-معلومات اضافية : تقدر العناصر الاضافية بـ 5000 دج والاعباء غير المعتبرة بـ 10000 دج .

المطلوب :

- 1-اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة ؟
 - 2-حساب تكلفة شراء المواد الاولية لـ M1، M2 ؟ ثم حساب فوارق الجرد لكل من M1، M2 ؟
 - 3-حساب تكلفة الانتاج لـ P1، P2 ؟ ثم حساب فوارق الجرد لكل من P1، P2 ؟
 - 4- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية والصادفة ؟
- التمرين السادس : تنتج مؤسسة صناعية في الورشة الاولى منتج نصف مصنع F باستعمال مادتين M1، M2 كما تنتج منتجين تامي الصنع P1، P2 حيث يعالج P1 في

الورشة الاولى فقط اما المنتج P2 فيعالج في الورشة الثانية والثالثة، ومن الكشوفات المحاسبية للمؤسسة لشهر مارس تحصلنا على المعلومات التالية :

1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	الاقسام الاساسية				الاقسام المساعدة			
	الادارة	الصيانة	النقل	التمويل	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
ت اولي	13800	17240	15920	19655	26870	92560	35390	15225
الادارة	(10)	1	0.5	2	3	1.5	1	1
الصيانة	%20	(%100)	-	%20	%15	%20	%15	%10
النقل			4200)	2400كم	-	-	-	1800 كم
طبيعة وحدة القياس	100دج من ثمن الشراء							
				ساعة يد عمل مباشر	وحدة F مستعملة	ساعة عمل الالة مباشرة	وحدة مباعه	

2- مشتريات الشهر :

البيان	الكمية	ثمن الشراء الاجمالي	مصاريف شراء مباشرة
M1	3000 كغ	375000 دج	قدرت اجمالا بـ 66500 دج توزع بين
M2	2400 كغ	240000 دج	M1 و M2 واللوازم على أساس ثمن
اللوازم	/	50000 دج	الشراء

3- مخزون أول الشهر

مخ 1	الكمية	القيمة الاجمالية	مخ 2 الحقيقي	الكمية
M1	100 كغ	10175 دج	M1	1300 كغ
M2	0	0	M2	0
F	700 وحدة	148500 دج	F	400 وحدة
P1	50 وحدة	34175 دج	P1	00
P2	0	0	P2	2 وحدة
اللوازم المختلفة	0	0	اللوازم المختلفة	22180 دج

4- مخزون آخر الشهر الحقيقي

5 - انتاج الشهر للمنتج F :

المنتج	الكمية	المواد الاولية المستعملة		مصاريف الانتاج المباشرة	
		M1	M2	ساعة يد عمل	ساعة عمل الالة
F	3000 وحدة	0.5 كغ / للوحدة	0.8 كغ / للوحدة	14 د / و سعر الساعة 150 دج	0.2 ساعة / للوحدة سعر ساعة 120 دج

6- انتاج الشهر للمنتج P1، P2 .

منتج	كمية	استعمالات F	المواد الاولية واللوازم المستعملة			مصاريف انتاج مباشرة	
			M1	M2	اللوازم	ساعة يد عمل	ساعة عمل الة
P1	500 و	3 وحدات / للوحدة	-	0.1 كغ / و	15000 دج	700 سا توزع بين P1، P2 على أساس كمية	1500 سا ثلثها ل P1 والباقي ل P2
P2	900 و	2 وحدة / للوحدة	0.3 كغ / و	-	20570 دج	المنتجة بـ 150 دج / سا	بـ 120 دج / سا

7- مبيعات الشهر :

المبيعات	الكمية	سعر البيع	مصاريف التوزيع مباشرة
P1	550 و	سعر البيع بهامش ربح يقدر بـ 30% من سعر التكلفة	2% من تكلفة الانتاج المباع
P2	860 و	1200 دج / للوحدة	15 دج / للوحدة

8- الانتاج الجاري:

البيان	المنتج F	المنتج P2
الانتاج الجاري أول الشهر	146800 دج	-
الانتاج الجاري آخر الشهر	-	30000 دج

9- معلومات اضافية :

- اعطى المنتج F منتج ثانوي تم بيعه بـ 38000 دج مصاريف توزيعه 1000 دج .
- اعطى المنتج P1 فضلات ومهملات لها قيمة، بلغ وزنها 50 كغ تم بيعها بسعر 800 دج / كغ قد كلفت مصاريف توزيعها 2000 دج .

-تم العثور على 40 وحدة معيبة من المنتج P2 تم بيعها بسعر 400 دج / و وقد كلفت مصاريف توزيعها 1000 دج

-قدرت قيمة العناصر الاضافية بـ 46044.8 دج أما الاعباء غير المعتبرة 60000 دج .
المطلوب : 1- اتمام جدول الاعباء غير المباشرة .

-حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية .

-حساب فوارق الجرد المخزون لـ M1، M2، P2 .

-حساب النتيجة التحليلية الصافية .

التمرين السابع : تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات A1، A2 في مرحلة اولى باستعمال مادتين M1، M2 وتستخدم المنتج A1 وجزء من A2 بالاضافة الى المادة M3 للحصول على المنتج التام P1 يوجه للبيع .

كما تستخدم جزء من A2 بالاضافة الى المادتين M1، M2 للحصول على المنتج D، هذا الاخير يستخدم للحصول على المنتج التام P2 يوجه للبيع، فيما يلي ملخص الانتاج لشهر

ماي : الورشة 1:

المواد الاولية المستعملة		اليد العاملة المباشرة	الكمية	الانتاج
M2	M1			
18000 كغ بتكلفة	13500 كغ بتكلفة	1400 سا بـ 24 دج	15000 و	A1
شراء 7 دج/كغ، 30% منها لـ A1 والباقي لـ A2	شراء 4 دج/كغ، ثلث منها لـ A1 والباقي لـ A2	/سا منها 495 سا لـ A1 والباقي لـ A2	25000 و	A2

الورشة 2 :

المواد الاولية والمنتجات المستعملة في انتاج D			المواد الاولية المنتجات المستعملة في انتاج P1			اليد العاملة المباشرة	الكمية	الانتاج
M3	M1	A2	M3	A2	A1			
406	301.5	4	600 كغ	4	5	2200 سا	2600	P1
كغ	كغ	وحدات / للوحدة	بتكلفة شراء 5.01 دج / كغ	وحدات / للوحدة	وحدات / للوحدة	ب 30 دج/سا منها 850 سا ل P1 والباقي ل D	وحدة	D
							4000	وحدة

الورشة 3 :

المواد الاولية والمنتجات المستعملة لانتاج 4000 وحدة من P2		اليد العاملة المباشرة	الكمية	الانتاج
D	M2			
4000 وحدة	200 كغ	50 ساعة عمل بسعر 32 دج /	4000 و	P2
		سا		

جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3
مجموع التوزيع الثانوي	149400	138600	368800
طبيعة وحدة القياس	كغ مستعمل من M2	ساعة يد عمل	وحدة مستعملة من D

المطلوب:

- حساب تكلفة اتمام المنتجات الوسيطة A1 و A2 و D .
- حساب تكلفة انتاج المنتجات التامة P1 ، P2 .

التمرين الثامن : تنتج مؤسسة بطريقة الطلبيات فقط، وكانت كل الطلبيات لشهر افريل قد انتهت، في بداية شهر ماي شرعت ورشات هذه المؤسسة في تحضير اربع طلبيات جديدة وتظهر لطاقة هذه الطلبيات كالتالي :

عدد وحدات العمل			تكلفة المواد المستعملة			البيان
الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	مستلزمات	م مستهلكة	م اولية	
265	315	310	1290	1500	15100	101
250	354	300	1510	1300	16500	102
260	416	370	1760	1100	21500	103
-	245	220	2000	1800	16900	104

إذا علمت ان تكلفة وحدة العمل لكل من الورشات هي على التوالي : 12، 14، 20 وان

الطلبات رقم 101، 102، 103 قد انتهت المؤسسة من اعدادها في نهاية الشهر .

المطلوب : أحسب تكلفة انتاج كل من الطلبيات التامة والجارية .

التمرين التاسع : مصلحة المحاسبة لمؤسسة استخرجت تقديرات للاعباء والنواتج الخاصة

بالمنتج A كما يلي :

التكاليف المتغيرة CV	التكاليف الثابتة CF	المجموع	طبيعة الاعباء
678000	11000	689000	مواد اولية ولوازم مستهلكة
62000	8000	70000	الخدمات الخارجية
4360000	729000	5089000	اعباء مستخدمين
/	300000	300000	الضرائب والرسوم
/	20000	20000	الاعباء العملياتية الاخرى
/	80000	80000	الاعباء المالية
/	752000	752000	مخصصات الاهتلاكات
5100000	1900000	7000000	المجموع

البيان	الكمية المباعة	سعر بيع الوحدة	رقم الاعمال
المنتج A	212500 وحدة	40 دج	8500000 دج

المطلوب : - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي المختصر؟

- حساب عتبة المردودية بالقيمة والكمية (حسابيا)

- تمثيل عتبة المردودية بيانيا بالطرق الثلاث .

- تحديد تاريخ تحقق عتبة المردودية

- حساب هامش الامان ومؤشر الامان وتفسيره

- ما هو رقم الاعمال المتوقع للحصول على نتيجة تقدر بـ 1000000 دج؟

- ما هو حجم المبيعات المتوقع للحصول على نتيجة تقدر بـ 2000000 دج ؟

- ناقش حدود عتبة المردودية اذا علمت ان الكمية المنتجة والمباعة هي 212500 وحدة ؟

التمرين العاشر : مؤسسة تنتج وتبيع ثلاث اصناف من المنتجات (A، B، C) وخلال

شهر ديسمبر توفرت لديك المعلومات التالية :

المنتج A : رقم الاعمال 680000 دج التكاليف المتغيرة تمثل 75%، عتبة المردودية تقدر بـ 520000 دج .

المنتج B : الهامش على التكلفة المتغيرة يمثل 25%، عتبة المردودية تقدر بـ 830000 دج تاريخ تحقق العتبة هو 9 سبتمبر .

المنتج C : معدل الامان يمثل 20% رقم الاعمال يقدر بـ 900000 دج الهامش على التكلفة المتغيرة 225000 دج .

قررت المؤسسة خلال شهر جانفي القيام بالتغييرات التالية :

المنتج A - زيادة في الكمية المباعة بـ 20% .

انخفاض في التكلفة المتغيرة للوحدة بـ 10% .

انخفاض في سعر البيع للوحدة بـ 5% .

ارتفاع التكاليف الثابتة بـ 18000 دج .

المنتج B : زيادة في الكمية المباعة بـ 25% .

ارتفاع في التكلفة المتغيرة للوحدة بـ 5% .

ارتفاع في سعر بيع الوحدة بـ 7% .

انخفاض في التكاليف الثابتة بـ 20750 دج .

المنتج C : زيادة في الكمية المباعة بـ 30% .

ارتفاع في التكلفة المتغيرة للوحدة بـ 12% .

ارتفاع في سعر بيع الوحدة بـ 10% .

ارتفاع التكاليف الثابتة بـ 45000 دج

المطلوب : - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي لكل منتج لشهر ديسمبر ؟

- اعد اعداد جدول الاستغلال التفاضلي لكل منتج لشهر جانفي ؟

- ما هي الوضعية الافضل بالنسبة للمؤسسة من خلال مقارنة النتائج قبل وبعد التوقعات ؟

التمرين الحادي عشر : تنتج مؤسسة منتجا واحدا باعت منه خلال السنة ما يعادل

60000 وحدة، وكانت نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة 20% كما بلغت التكاليف

المتغيرة 4.8 مرة من التكاليف الثابتة، سعر البيع 100 دج / للوحدة .

المطلوب : احسب النتيجة .

حدد معادلة سعر التكلفة بدلالة X حيث X هو عدد الوحدات المباعة .

اوجد حدود العتبة .

مثل العتبة بطريقة ه/ت م = ت ثا .

قائمة المراجع :**المراجع باللغة العربية :****الكتب :**

- 1- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2004.
- 2- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
- 3- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر، د س .
- 4- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، الجزء الاول، دار المحمدية، الجزائر، د س.

مجلات الدورية

- 1- اوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرار، مجلة الاستراتيجية والتنمية، الجزائر، المجلد 4 ، العدد 6، 2014، ص.ص. 331.312.
- 2- عبد الله غالب جواد، سلمى منصور سعد، تقنية التكاليف على اساس الانشطة ودورها في ترشيد التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود -مصنع الجلدية معمل رقم 7 ، مجلة دراسات محاسبية مالية، المجلد 15، العدد 52، 2020.
- 3- محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، العدد4، ديسمبر 2013 .

المراجع باللغة الاجنبية :**الكتب :**

- 1-Brahim AAOUID, Comptabilité analytique d'exploitation methode des couts complets, Dar Al Wifak, Maroc, 2016.
- 2-Gérard Melyon, Kévin Melyon, Comptabilité analytique, Lexifac Gestion Breal Edition, France, 2013 .
- 3-Gérard Melyon, Comptabilité analytique, 3 édition, Lexifac Gestion Breal Edition, France, 2004 .
- 4-Henri Davasse, Georges Langlois, comptabilité analytique et gestion budgétaire, BERTI Edition, Alger, 2010.
- 5-F. ENGEL, F. KLETZ, Cours de comptabilité analytique , Ecole des MINES de Paris, 2005 .
- 6-The Institute of cost accountants of INDIA, Business strategic cost management, 2 Edition, DAS Printers, INDIA, 2014.