الجمهوريــة الجزائريــة الديمقراطيــة الشعبيــة

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليـيـم العـالي والبـحـث العـلـمـي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

---

جامعة مصطفى اسطمبولي

معسكر

Université MUSTAPHA Stambouli

Mascara

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ملزمة دروس موجهة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير

في مقياس :

محاسبة التسيير

إعداد الأستاذ:

بن عبيزة دحو

السنة الجامعية: 2024 / 2025

بسم الله الرحمن الرحيم

فهرس المحتويات

	العنوان	الصفحة
	مقدمة عامة	أ ــ ب
	المحو الأول : مدخل الى محاسبة التسيير	13
	تمهيد	4
	أهمية محاسبة التسيير ودورها في المؤسسة	14
	تعريف محاسبة التسيير	15
	المحاسبة التحليلية كأحد مداخل محاسبة التسيير	16
	مفاهيم عامة عن المحاسبة التحليلية ومختلف التكاليف المرتبطة بها	18
	مبادئ المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها	18
	المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	19
	المحاسبة التحليلية مفاهيم أساسية	20
	المحاسبة التحليلية في المؤسسة	20
	المؤسسة والتكلفة	21
	الوظائف المولدة للتكاليف	21
	وظائف واهداف المؤسسة كوحدة اقتصادية	22
	تعريف المحاسبة التحليلية	29
	المغزى من استخدام أدوات المحاسبة التحليلية	30
	المحور الثاني : التكاليف الكلية	51
	مفهوم طريقة التكاليف الكلية	52
	تعريف طريقة التكلفة الكلية	52
	اهداف طريقة التكلفة الكلية	53
	الخطوات المتبعة لحساب التكاليف الحقيقية " الكلية "	53
	المحور الثالث مدخل تطبيقي للتكاليف الكلية	59
	حساب تكاليف الشراء	60
	تكاليف الشراء في مؤسسة تجارية	60
	تكاليف الشراء في مؤسسة صناعية	61
	طرق معالجة وتقييم المخزونات واعداد بطاقة التخزين	63
	طريقة الوارد أولا نصرف أولا FIFO	63
	طريقة متوسط التكلفة المرجحة CUMP	66
	طريقة الوارد أخيرا منصرف أولا LIFO	66
	حساب سعر التكلفة	68
	حساب النتيجة	71
	طريقة الأقسام المتجانسة	72
	جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة	73
	تكلفة وحدات القياس	74
	أنواع التوزيع للأقسام الثانوية	74
	التوزيع التنازلي	74
	التوزيع التبادلي	76

	مشاكل تكلفة الإنتاج	77
	الإنتا ج الجاري " قيد التنفيذ "	77
	الإنتاج نصف المصنع	78
	مسألة محلولة	78
	المحور الرابع: الطرق الحديثة لحساب التكلفة	83
	تمهيد	83
	طريقة التكاليف المتغيرة	83
	نقطة التعادل والتكلفة المتغيرة	84
	تعريف طريقة التكاليف المتغيرة	84
	تحليل سلوك التكاليف	85
	التمثيل البياني للتكاليف	86
	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	88
	التمثيل البياني لمجموع التكاليف	88
	تحديد المردودية على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة	89
	طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة **Direct costing évolué**	90
	تحليل نقطة التعادل	90
	مفهوم نقطة التعادل	91
	استخراج نقطة التعادل بيانيا	93
	طريقة التكاليف المعيارية	95
	طريقة التحميل العقلاني	96
	مبادئ طريقة التحميل العقلاني	97
	طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	98
	تعريف نظام التكاليف **ABC**	99
	أهمية نظام التكاليف **ABC**	99
	أوجه قصور الأنظمة القديمة والفرق بينها وبين نظام **ABC**	104
	توضيح مثال كوبر وكابلان **Cooper and Kapalin**	105
	مقارنة التكاليف بين الطريقتين	106
	طريقة التكلفة المستهدفة	109
	مفهوم التكلفة المستهدفة	109
	مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة	109
	مراحل التخطيط لتطبيق التكلفة المستهدفة	110
	نظام الإنتاج في الوقت المناسب jit	112
	تعريف نظام انتاج في الوقت المناسب	112
	مستلزمات تطبيق نظام انتاج في الوقت المناسب	112
	المحور الخامس تطبيقات محلولة	115
	المراجع	148

المقياس : محاسبة التسيير

وحدة التعليم : الأساسية

الرصيد: 5

المعامل: 2

اعداد الدكتور

التعريف بالمقياس

تعد محاسبة التسيير أداة جوهرية في إدارة المؤسسات، حيث ترتبط بشكل وثيق بتحليل وهيكلة تكاليف المؤسسة، مما يتيح إمكانية الرقابة الفعالة عليها والتخطيط الاستراتيجي لتحسينها. ويُسهم ذلك في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة وتحسين مكانتها في السوق. وتعتمد محاسبة التسيير على مجموعة من المنهجيات التي تُمكّن من تحديد مكونات التكلفة، وتحليل سلوكها، وتوظيفها بفعالية في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

الأهداف البيداغوجية لمقياس محاسبة التسيير

يهدف هذا المقياس إلى تزويد الطلبة بالمعارف والمهارات الأساسية في مجال محاسبة التسيير، باعتبارها أداة محورية في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة. ويستهدف هذا المقياس بشكل أساسي طلبة السنة الثانية في تخصص علوم التسيير، كما يستفيد منه طلبة التخصصات الأخرى مثل المالية والعلوم التجارية، حيث يُعنى بتزويدهم بالأسس النظرية والعملية التي تساعدهم على فهم وتطبيق المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالتسيير والتخطيط والرقابة على التكاليف.

وتتمثل أهم الأهداف التعليمية لهذا المقياس في:

1. التعريف بمحاسبة التسيير وعلاقتها بالمحاسبة المالية:

- تمكين الطلبة من استيعاب مفهوم محاسبة التسيير وأهميتها في بيئة الأعمال الحديثة.
- توضيح الفروقات الجوهرية بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، وشرح كيفية تكاملهما في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

- استعراض دور محاسبة التسيير في دعم عملية اتخاذ القرار الإداري وتعزيز كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

2. تصنيف الأعباء والتكاليف وتحليلها:

- التعرف على مختلف أنواع الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة، بما في ذلك التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف الثابتة والمتغيرة.
- تدريب الطلبة على كيفية حساب وتوزيع التكاليف وفق الأساليب المحاسبية المتبعة.
- تحليل سلوك التكاليف ومدى تأثيره على القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسة.

3. تقييم المخزون وأثره على النتائج المالية:

- دراسة مختلف الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم مخزون المؤسسة، مثل طريقة الوارد أولًا صادر أولًا (FIFO) وطريقة الوارد أخيرًا صادر أولًا (LIFO) والتكلفة المتوسطة المرجحة.
- توضيح تأثير كل طريقة على القوائم المالية للمؤسسة، خاصة فيما يتعلق بتحديد التكاليف والأرباح.
- ربط عمليات تقييم المخزون بالتخطيط المالي واتخاذ القرار.

4. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجات:

- تقديم مفهوم سعر التكلفة، وعلاقته بعناصر التكاليف المختلفة.
- تدريب الطلبة على كيفية تحديد سعر التكلفة لمختلف المنتجات والخدمات داخل المؤسسة.
- استعراض الأساليب المختلفة لاحتساب التكاليف، مثل التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة والتكاليف على أساس الأنشطة.(ABC)

- تحليل النتيجة التحليلية للمنتجات بهدف تحديد الأداء المالي واتخاذ قرارات تسويقية وتسعيرية مناسبة.

5. حساب عتبة المردودية وأهميتها في اتخاذ القرار:

- تعريف الطلبة بمفهوم عتبة المردودية (نقطة التعادل) وأهميتها في قياس الأداء المالي للمؤسسة.
- شرح كيفية حساب عتبة المردودية بناءً على المعادلات المحاسبية المناسبة.
- تحليل العلاقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحجم الإنتاج ومستوى الأرباح.

توضيح كيفية استخدام عتبة المردودية في التخطيط واتخاذ القرارات الاستراتيجية، مثل تحديد الأسعار وتخطيط الإنتاج.

ومن خلال هذا المقياس، يتم تزويد الطلبة بأدوات تحليلية وتطبيقية تساعدهم على فهم التكاليف وإدارتها بشكل فعّال، بما يتيح لهم فرصة تطوير قدراتهم في مجال التسيير المالي واتخاذ قرارات مستنيرة تستند إلى أسس علمية دقيقة. كما يهدف المقياس إلى تعزيز التفكير النقدي لدى الطلبة من خلال تحليل الحالات الدراسية والتطبيقات العملية، مما يسهم في تأهيلهم لسوق العمل في مجالات المحاسبة والتسيير المالي .

مقدمة عامة

يُعدّ التسيير الفعّال للمؤسسات، وخاصة الإنتاجية منها، عاملًا أساسيًا في تحقيق الكفاءة والاستدامة، ويتطلب ذلك تحكمًا دقيقًا في استخدام عناصر الإنتاج بطريقة رشيدة. كما يستوجب تطوير النظم والقواعد المحاسبية بما يساهم في ترشيد النفقات والمصاريف المرتبطة بهذا الاستخدام. وتُعدّ طرق محاسبة التسيير من الأدوات الأساسية التي تمكّن المؤسسات من التخطيط الفعّال، والبرمجة الدقيقة، والمراقبة المستمرة، وتقييم الأداء، إضافةً إلى ترشيد القرارات، ولا سيّما ما يتعلق بمراقبة التكاليف بأسلوب تفصيلي ودقيق.

نظرًا لأهميتها الجوهرية، أصبحت محاسبة التسيير وسيلة ضرورية للتسيير في مختلف أنواع المؤسسات، سواء الصناعية، التجارية، الخدمية، أو الزراعية. غير أنّ أهميتها تتجلى بشكل خاص في المؤسسات الصناعية، نظرًا لتعقيد هياكل الإنتاج وتعدد مراكز العمل داخلها، مما يتطلب تطبيق عمليات محاسبية دقيقة ومفصلة. وتُوفّر هذه العمليات للمسؤولين وأصحاب القرار داخل المؤسسة نظامًا متكاملًا لتحليل ظروف الاستغلال الداخلية، مما يساعد على اتخاذ قرارات مدروسة وتحليل النتائج المالية والإدارية بشكل أكثر كفاءة.

يهدف هذا العمل إلى تقديم رؤية شاملة حول مكانة وأهمية محاسبة التسيير، وذلك من خلال استعراض أبرز الأساليب والطرق المستخدمة في مراقبة وتحليل تكاليف استغلال المؤسسات الاقتصادية. ولتحقيق الفهم الأمثل لهذه المفاهيم، يتضمن هذا العمل فصولًا تجمع بين الجانب النظري والتطبيقي، حيث يتم أولًا تقديم الأسس النظرية لكل موضوع، يليها أمثلة تطبيقية محلولة تُمكّن الباحث من استيعاب كيفية تطبيق مختلف الأساليب المحاسبية في الواقع العملي.

محتوى المطبوعة وأهدافها

تسعى هذه المطبوعة إلى تقديم إطار شامل حول المحاسبة التحليلية، من خلال عرض المفاهيم الأساسية والأساليب المختلفة المستخدمة في مراقبة وتحليل تكاليف استغلال المؤسسات الاقتصادية.

ولتحقيق ذلك، تم تقسيم المحتوى إلى مجموعة من الفصول المتكاملة التي تجمع بين الجانب النظري والتطبيقي، مما يُمكّن القارئ من فهم الأسس النظرية لكل موضوع، ثم تطبيقها عمليًا من خلال أمثلة محلولة.

المحور الأول:

مدخل إلى محاسبة التسيير

تمهيد

ظهرت محاسبة التسيير كأداة أساسية في مجال التسيير المالي للمؤسسات، حيث تُمكّن من تحميل التكاليف وتوزيعها على المنتجات والخدمات، مما يساعد في تحقيق فهم دقيق لبنية التكاليف داخل المؤسسة. كما تساهم في تنظيم وترتيب ومعالجة الأعباء المالية وتحليلها بطرق ممنهجة، مما يسمح للإدارة باتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على بيانات دقيقة.

تلعب محاسبة التسيير دورًا محوريًا في تحسين أداء المؤسسات من خلال توفير معلومات مالية تفصيلية تسهم في:

- اتخاذ القرارات التسييرية المتعلقة بتسعير المنتجات، وخفض التكاليف، وتحسين الربحية.
- تحليل النتائج المالية لمتابعة أداء المؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف.
- التخطيط والبرمجة المستقبلية من خلال تقدير التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات المالية.
- باعتبارها أداة رقابية، تساعد محاسبة التسيير أيضًا في تقييم الأداء المالي والإداري للمؤسسة، مما يسهم في تحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستدامة في بيئة الأعمال التنافسية.

1 أهمية محاسبة التسيير ودورها في المؤسسة

تُعتبر محاسبة التسيير أداة أساسية في التسيير العلمي للمؤسسة، حيث تُسهم في تحديد وتحليل تكلفة المراكز والأقسام المختلفة في كل مرحلة من مراحل النشاط الإنتاجي والخدمي. ويهدف هذا التحليل إلى تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات، إلى جانب توفير معلومات مالية دقيقة تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات الفعالة وتحليل النتائج المالية بدقة.

2 تعريف محاسبة التسيير

تُعرف محاسبة التسيير أيضًا بأنها تقنية لمعالجة المعلومات المالية المستمدة من المحاسبة العامة، حيث تُستخدم هذه المعلومات في تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع الأعباء المالية، بهدف الوصول إلى ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات. ومن خلال هذه المعالجة، تحقق محاسبة التسيير عدة أهداف رئيسية، من بينها:

- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات بدقة، مع احتساب تكاليف جميع مراحل الإنتاج المختلفة.
- تحليل نتائج كل فرع من فروع النشاط بشكل منفصل من خلال احتساب النتائج التحليلية لكل قطاع.
- توفير أسس تقييم بعض عناصر الأصول، مما يساعد في التقدير المالي للأصول وتوزيع التكاليف بشكل منطقي.
- تحليل وتطوير المراكز الميزانية داخل المؤسسة، من خلال دراسة النتائج المحاسبية وحساب تكاليف المنتجات والخدمات، ثم مقارنتها مع أسعار البيع لتحديد مدى الربحية.
- مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحليل الفروقات والانحرافات، مما يساعد في إعداد الموازنات التقديرية وتحسين دقة التخطيط المالي.
- دعم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، من خلال توفير بيانات مالية دقيقة وموثوقة تسهم في تحسين التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي.

من خلال هذه الأدوار، تُعد محاسبة التسيير عنصرًا محوريًا في تحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسة، مما يسهم في تحقيق كفاءة تشغيلية أعلى، وتعزيز القدرة التنافسية في الأسواق.

3 المحاسبة التحليلية كأحد مداخل محاسبة التسيير :

يُعد التسيير الفعّال للموارد والإمكانات المتاحة من أبرز سمات الإدارة الناجحة، حيث يساهم في تحقيق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة المؤسسة وفعاليتها. كما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات الملائمة. ومن الأدوات المهمة لتحقيق ذلك، تأتي المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف)، خاصة بعدما أثبتت المحاسبة العامة محدوديتها في توفير المعلومات التفصيلية الضرورية لتحليل الأنشطة والتكاليف المرتبطة بعمل المؤسسة. لذلك، تلعب المحاسبة التحليلية دورًا أساسيًا في مراقبة التسيير داخل المؤسسة، مما يساعدها على التحكم الجيد في مواردها المالية وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وبالتالي تعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

ظهرت المحاسبة في الأصل كأداة لتنظيم وتسجيل المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الذمة المالية للأفراد والمؤسسات. وقد مرت بعدة تطورات عبر العصور، حيث كانت تعتمد في بداياتها على نظام القيد الوحيد، إلى أن ظهر نظام القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر، وتحديدًا عام 1494 على يد عالم الرياضيات الإيطالي **لوكاس باسيولي** .ومن بين فروع المحاسبة التي تطورت لاحقًا، المحاسبة التحليلية، التي كانت تُعرف سابقًا بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية. وكان الفرنسي **جانج** أول من ميز بين المحاسبة العامة ومحاسبة المصانع عام 1786، حيث أشار إلى أن الهدف الأساسي لمحاسبة المصانع هو تحديد تكلفة الإنتاج، وتقدير السعر المناسب للبيع لضمان تحقيق الأرباح.

حتى النصف الأول من القرن التاسع عشر، كان الاهتمام الرئيسي بمحاسبة التكاليف موجهًا نحو سياسات التسعير. وفي عام 1877، قدّم **بالفيسكي** كتابًا بعنوان *"الحساب لمصانع الآلات"*، الذي تناول العلاقة بين سلوك التكاليف ومستويات التشغيل، وكان هذا الكتاب من أوائل الأعمال التي قدمت

نموذجًا عمليًا متكاملًا لحساب التكاليف. كما برز مفهوم التكاليف الحدية لأول مرة عام 1899، بفضل العالم الألماني **شمالنباخ**، الذي قسّم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وأوضح أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند تحديد الأسعار.

تهدف هذه المطبوعة إلى تزويد طلاب السنة الثانية (جذع مشترك) في تخصص العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بأسس ومفاهيم المحاسبة التحليلية، وتنمية قدراتهم الفكرية لفهم الجوانب النظرية والتطبيقية لهذا المجال. ويستند المحتوى إلى البرنامج التعليمي للمقياس، الذي يتناول المحاور التالية:

1. **مدخل إلى المحاسبة التحليلية** :تعريفها، وأوجه المقارنة بينها وبين المحاسبة المالية.
2. **مفهوم التكاليف والأعباء** :فهم طبيعة التكاليف وتصنيفاتها.
3. **محاسبة المخزونات** :كيفية حساب تكاليف المخزون وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة.

هذا المحتوى سيساعد الطلاب على فهم أسس المحاسبة التحليلية وتطبيقها في الواقع العملي، مما يعزز قدرتهم على تحليل البيانات المالية واتخاذ قرارات إدارية سليمة.

4 مفاهيم عامة عن المحاسبة التحليلية ومختلف التكاليف المرتبطة بها

ان من مهام المحاسبة التحليلية الأساسية العمل على تحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية ومعرفة سعر التكلفة الذي من خلال معرفته وتحديده يتم تحديد سعر البيع و كذا هامش الربح، مما ينجر عنه القدرة من طرف المسير على اتخاذ القرارات الرشيدة والتي من شأنها تطوير المؤسسة وهذا ما سيتم التطرق إليه هنا في هذه النقطة .

1 مبادئ المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها .

المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية :

ان الحاجة الملحة للمسيرين في المؤسسة الى معلومات مالية دقيقة يمكنها اعطاء القائد المسير الامكانية لاستعمال نقاط القوة في المؤسسة للظفر بموقع تنافسي في محيط عملها يلزم على المؤسسة الانتاجية استخدام ادوات المحاسبة وخاصة منها المحاسبة التحليلية من اجل الوصول الى تحليل دقيق للمعلومات الواردة من قسم المحاسبة التحليلية ، وفي المقابل نرى ضرورة مواكبة التطور في تقنيات استعمال المحاسبة التحليلية مسايرة ومواكبة لما تمر به المؤسسة من تطور في عالم الاعمال ، فالشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولا لطبيعتها الديناميكية وثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة الادارة على التخطيط ومراقبة الاداء والصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة بالإضافة إلى التطور الذي حدث في نظم الإنتاج والتصنيع كأنظمة

الانتاج المرنة، و الرقابة الشاملة على الجودة والتوجه الحديث في اعتماد بحوث التسويق وترقية المنافسة 1.

ومما سبق يمكن ان نرى فروقات بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية يمكن ذكر بعضها كما يلي

– الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية هم الأطراف الخارجيين أما محاسبة التكاليف فالجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المشروع نفسه أو أحد أقسامه2.

– إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية وتتعلق بالنفقات والإيرادات إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليست فقط بيانات مالية وإنما بيانات مالية وكمية وتتعلق بالتكاليف، وتتسم بالمرونة.

– إن فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون الكلف في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبيا وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها.

–ان الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية هو لتحديد نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالي أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج الرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.

---

[1] **محمد فيومي محمد ، اصول محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الجديد 1999 ص 17**

[2] **Read More at :https://accdiscussion.com/acc3059.html**

–ان البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية وتشير إلى علاقة المنشأة بالغير بينما محاسبة التكاليف فهي بيانات تفصيلية وتحليلية وبيانات منها يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

2.1 المحاسبة التحليلية - محاسبة التكاليف – مفاهيم أساسية

يعتبر نظام المحاسبة التحليلية او محاسبة التكاليف من بين اهم الانظمة التي تستعملها المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي في الوقت الراهن وذلك من اجل مراقبة وضبط تكاليف التسيير وهذا من خلال مجموعة من الطرق والتقنيات تستخدم حسب حاجات وضرورات المؤسسات حيث ان لهذا النظام القدرة على حل المشكل الذي يواجه المؤسسات وهو كيفية تسيير وتخفيض التكاليف داخل المؤسسة وسنحاول التطرق الى مفهوم المحاسبة التحليلية وذكر الوظائف الأساسية التي تقوم عليها .

1-2-1 مفهوم المحاسبة التحليلية :

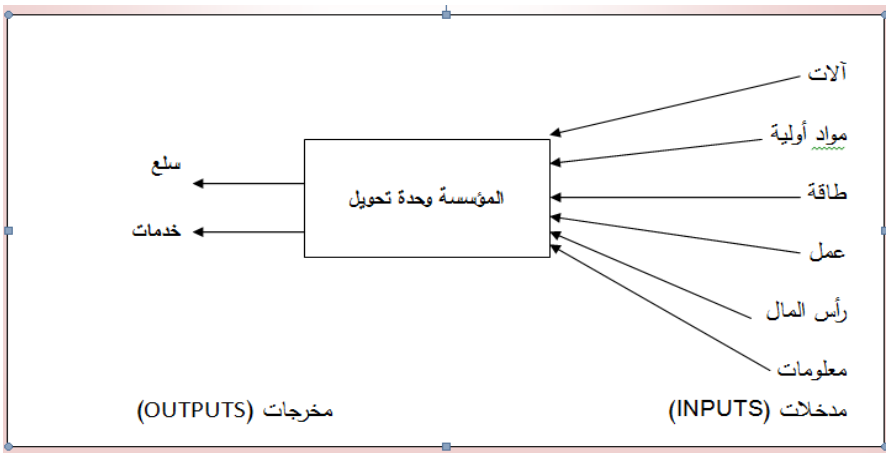
تعتبر المحاسبة التحليليّة على وجه العموم فرعا متخصّصا من فروع المحاسبة العامّة و تكون مهمّتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من أجل تحديد سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات و تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسّسة كما تقوم بتسجيل كل العمليّات النسبيّة الخاصّة لنشاط المؤسّسة. وقبل الخوض في مفهوم المحاسبة التحليلية بالتحليل يجب ان نعرج على المؤسسة الاقتصادية المعنية بمثل هذا النزع من التقنيات المحاسبية وكذا هيكلها التنظيمي وأهدافها المنشأة من اجلها ,

2. 2 : المؤسسة والتكلفة (الوظائف المولدة للتكاليف)

لقد شغلت المؤسسة الاقتصادية و لا تزال حيزا معتبرا في كتابات و أعمال الكثير من الاقتصاديين, بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية سواء من الشرق أو من الغرب ,باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع3.

وعليه فالمؤسسة هي كل "هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل مالياً, في إطار قانوني و اجتماعي معين, هدفه مزج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج, أو تبادل السلع و الخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين, أو القيام بكليهما معاً (إنتاج + تبادل), بغرض تحقيق نتيجة ملائمة, و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه, و تبعاً لحجم و نوع نشاطه".4

الشكل (1) المؤسسة وحدة تحويل المدخلات إلى مخرجات 5



Source : JEAN LONGATTE, JACQUES MULLER, ECONOMIE D'ENTREPRISE PARIS2004, P01

[3] www.clubnada.jeeran.com

[4] ناصر دادي عدون, اقتصاد المؤسسة, دار المحمدية العامة, 1998, ص 11 بتصرف .

[5] **Source0 :** JEAN LONGATTE, JACQUES MULLER, ECONOMIE D'ENTREPRISE PARIS2004, P01

وظائف واهداف المؤسسة كوحدة اقتصادية

أولا : وظائف المؤسسة .

يمكن تصنيف وظائف المؤسسة الصناعية إلى وظائف رئيسية وأخرى ثانوية، نقتصر في هذا المبحث على دراسة الوظائف الرئيسية للمؤسسة والمتمثلة فيما يلي :

1- الوظيفة المالية والإدارية.

2- الوظيفة التموينية.

3- الوظيفة الإنتاجية.

4- الوظيفة التسويقية.

1 - الوظيفة المالية والإدارية:

أ - الوظيفة المالية:

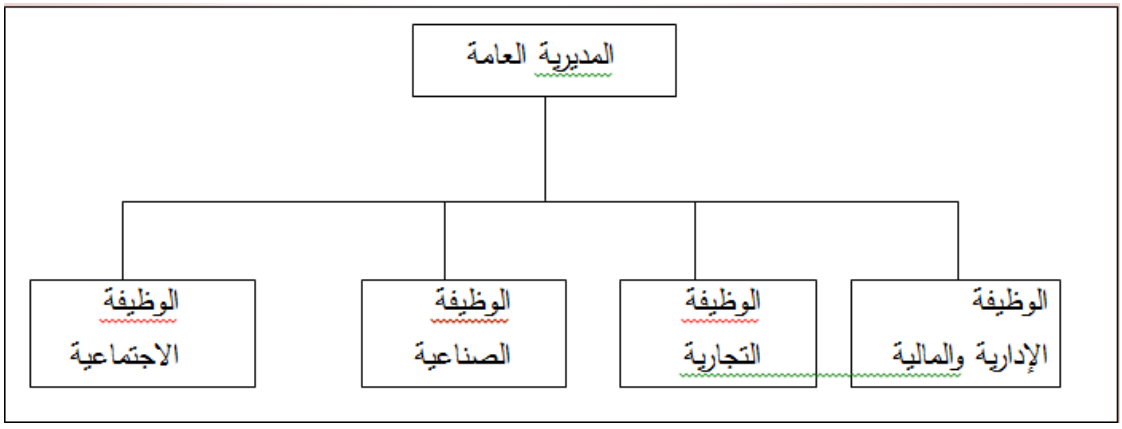
ترتبط الوظيفة المالية في المؤسسة بشكل كبير بالعمليات المالية والتي تشكل الحياة المالية للمؤسسة، باعتبار أن كل نشاط اقتصادي يعتمد على الموارد المالية وتتمثل مهام الوظيفة المالية في هذا الإطار في التفاوض وفي إعداد برامج لتمويل المؤسسة والإشراف على تنفيذها وتتمثل المهمة الرئيسية لهذه الوظيفة في إدارة وتسيير الخزينة (La gestion de la trésorerie) 6

من جهة أخرى ترتبط الوظيفة المالية (La fonction financière) بوظيفة أخرى وهي مساعدة المديرية العامة للمؤسسة والتنسيق معها من خلال الخدمات التي يمكن أن تقدمها لها، بفضل الخبرة

6 - PIERRE CONSO, Gestion financière de l'entreprise, 8ème édition, Dunod, Paris 2000 P54

والمهارة التي اكتسبها القائمون على إدارة الوظيفة المالية (La fonction d'assistance et d'expertise) وهذا الدور المتميز للوظيفة المالية في علاقتها مع الإدارة العليا للمؤسسة أكسبها تأثير ونفوذ كبيرين في المؤسسة مقارنة بالوظائف الأخرى وتتمثل مهامها في هذا الإطار في التوفيق بين الموارد المالية المتاحة للمؤسسة ، وحاجياتها مع الأخذ في الحسبان إمكانياتها ومواردها الحقيقية (Les contraintes) وكذلك الملاءمة بين أهداف المؤسسة وأهداف المساهمين فالهدف النهائي للمؤسسة هو تحقيق القدرة على تعظيم القيمة السوقية للأسهم وهو الهدف الإستراتيجي الذي تسعى لتحقيقه معظم المؤسسات وتدور حوله جميع القرارات المالية.

الشكل رقم (2) هيكل الوظيفة المالية والإدارية.



Source : PIERRE CONSO, GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE, 8EME EDITION, PARIS 2000, P67.

و بصفة عامة الوظيفة المالية هي عبارة عن مجموعة من المهام والمسؤوليات والعمليات المرتبطة بالبحث عن الموارد المالية من مصادرها الممكنة، وفي إطار محيطها المالي، وهذا بعد تحديد الحاجات الضرورية، من خلال إعداد برامجها، وخططها الاستثمارية وكل ما يتعلق بالتمويل، ثم يتم اتخاذ التدابير و الإجراءات اللازمة التي تسمح بتحقيق برامجها وخططها ولضمان استمرار نشاطها بصفة عادية، وصولا إلى تحقيق أهدافها المتعلقة. بالإنتاجية ، وتعظيم أرباحها في ظل الظروف

الاقتصادية المحيطة بها مع الأخذ بعين الاعتبار العامل الزمني بغية تغطية احتياجاتها المالية بصفة دائمة.

ولضمان فعالية الوظيفة المالية يجب تسجيل جميع العمليات التي تم تحقيقها كعمليات الشراء والبيع ثم تلخيص هذه العمليات المالية في نهاية السنة المالية في شكل قوائم مالية تتمثل في الميزانية، وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة الأخرى، وهي عبارة عن مخرجات نظام للمحاسبة في المؤسسة.

ب – الوظيفة الإدارية :

1– مفهوم الوظيفة الإدارية:

2– تقصد بالوظيفة الإدارية هيكلة المؤسسة ، وتقسيم الأدوار والمسؤوليات والتنسيق بين مختلف أجزاء وأقسام المؤسسة ، وكذلك تحديد العلاقات و القنوات التنظيمية المختلفة ، من أجل بلوغ الأهداف المسطرة . 7

هناك تداخل بين الوظيفة المالية والوظيفة الإدارية بحيث الأموال اللازمة لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة إنتاجية عالية والوفاء بالتزاماته المستحقة في المواعيد المحددة وبأقل تكلفة.

ويمكن حصر وظائف الإدارة فيما يلي:

أ– التخطيط :يقصد به عملية استشراف المستقبل ، والتنبؤ به ووضع السياسات العامة التي يمكن للمؤسسة السير عليها في المستقبل.

[7] - عبد النور مدب، خالد طاهري، مرجع سبق ذكره ،ص09

ب- التنظيم : يعني التنظيم في الإدارة تحديد السلطات ومسؤوليات العاملين، وتصميم الهيكل التنظيمي والتنسيق بين مختلف أجزاء ومصالح المؤسسة المختلفة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

ج – الرقابة :هي عملية متابعة تنفيذ السياسات الموضوعة والعمل على تقييمها.

2: **الوظيفة التموينية** .

تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية في المؤسسة وتشمل وظيفة الشراء ووظيفة التخزين. 8

تظهر أهمية الأهمية التموينية من خلال تزويد المؤسسة باحتياجاتها الضرورية اللازمة للإنتاج وتعرف هذه الوظيفة في المؤسسة التجارية على أنها نشاط اقتصادي يستهدف الحصول على المنتوجات من السلع والخدمات التي سوف يعاد بيعها ، وإن كان هذا التعريف متفقا عليه بالنسبة للمؤسسة التجارية، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة للمؤسسة الصناعية وهذا يعود إلى مفهوم التموين الذي يتميز بالشمولية، ويمكن النظر إليه من زوايا مختلفة، وفيما يلي بعض التعاريف:

– التموين يهدف إلى تقديم المنتوج ليستطيع القيام بخدمة معينة في المؤسسة بالكمية المحددة، وفي الأجل المحدد وبأدنى تكلفة، وبجودة عالية.

– التموين في المؤسسة الصناعية هو عملية تهدف إلى الحصول على منتوجات سواء كانت سلع أو خدمات ضرورية لضمان السير العادي لعملية الإنتاج.

– وظيفة التموين تتمثل في تسيير التدفقات المادية والتدفقات غير المادية والمالية.

---

[8] - عبد النور مدب، خالد طاهري، مرجع سبق ذكره ، ص08.

– إن التموين في المؤسسة الصناعية هو عبارة عن مرحلة من مراحل الدورة التشغيلية (التموين، الإنتاج، التوزيع) وهو نشاط يتم في إطار منظم تربطه علاقات بجميع مراحل الدورة التشغيلية، وتعتبر وظيفة الشراء مجرد مرحلة في نشاط التموين.

الوظائف الأساسية لإدارة التموين :

– تزويد المؤسسة بالكميات الضرورية والكافية في الوقت المناسب وبالجودة المرغوب فيها وبأدنى تكلفة لاحتياجات العملية الإنتاجية في المؤسسة. [9]

– تزويد المصالح والوظائف المختلفة الأخرى في المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بالمنتوجات المتواجدة في السوق.

– دراسة ومعرفة السوق، بغرض إيجاد طريقة مثلى للتموين بالسلع والخدمات العلى جودة، والأقل تكلفة.

– التنسيق مع الإدارات الأخرى في المؤسسة مثل إدارة الإنتاج أو إدارة التسويق.

– إدارة المخزون.

– تحديد الحاجات اللازمة.

– المراقبة.

[9] - عبد النور مدب ، نفس المرجع السابق ، ص 8-9.

3 الوظيفة الانتاجية

من الناحية الاقتصادية ، المؤسسة هي عبارة عن توليفة بين مجموعة من العوامل بغية إنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصادية أخرى، يتمثل هدفها في تحويل السلع والخدمات المتاحة لها إلى منتوجات موجهة للأعوان الاقتصادية الأخرى، فالنشاط الأساسي للمؤسسة قائم على الإنتاج والتبادل.

وظيفة الإنتاج هي عبارة عن عملية تقنية (Processus technologique) تتميز بفترة زمنية التي تتعلق بتحويل السلع والخدمات وكذلك بالجانب المتعلق بالعوامل الضرورية لاستمرارية نشاطها كرأس المال والمواد الأولية والعمل.

هذه العملية التقنية تؤثر في طبيعة هيكل رأس مال المؤسسة وكذلك على شكل التبادلات سواء من أعلى أو من أسفل مستويات النشاط الإنتاجي.

رأس المال بالمعنى الاقتصادي هو عبارة عن مجموعة من العوامل الاقتصادية والتي تساهم في إنتاج السلع والخدمات، ويشمل موارد مادية وغير مادية مثل مجموعة المعارف المتراكمة في المؤسسة و الإطارات. شروط التبادل مع الأعوان الاقتصادية الأخرى يختلف حسب طبيعة نشاط الإنتاج، الذي يتحدد بمستويات من الأعلى بالأسواق التي من خلالها تحصل المؤسسة على السلع والخدمات الضرورية التي هي بحاجة إليها ، ويتحدد من الأسفل بالأسواق التي من خلالها تصرف منتوجاتها.

بعد صياغة المنتوج سواء كان سلعة أو خدمة المراد إنتاجها ، يتم تصنيعه ثم بيعه هذه المجموعة من العمليات تشكل ما يسمى بدورة الاستغلال التي تتجدد باستمرار.

4 الوظيفة التسويقية :

كل مؤسسة مطالبة بإشباع بعض الحاجات من خلال بيعها لمنتوجاتها من سلع وخدمات المستهلكين في مختلف الأسواق ، ويمكن تحقيق هذا الغرض عن طريق التبادلات التي تتم بين المؤسسة والأسواق المختلفة والتسويق لا يختلف في مفهومه العام، عن هذا الإطار.

كما أن معرفة السوق تمكن المؤسسة من التحكم في عدد معين من المتغيرات الرئيسية التي تتمثل في المنتوج، السعر ، الاتصال والتوزيع.

من أجل تحقيق فعالية قصوى لنشاطات المؤسسة يجب على المؤسسة دراسة كيفية توزيع وتوجيه جهودها بين المتغيرات التي سبق ذكرها والتنسيق بين مختلف أنظمتها، والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3) المتغيرات الأساسية في عملية التسويق.

Source : JEAN LONGATTE, ECONOMIE D'ENTREPRISE, P19

تعتبر دراسة السوق من المهام الرئيسية لإدارة التسويق في المؤسسة، بحيث تتعدى أغراضها مثل دراسة العرض والطلب و تطور حاجات المستهلكين ، وتهدف دراسة السوق إلى توفير المعلومات اللازمة التي تخدم مصلحة المؤسسة.

تشمل دراسة السوق على مجموعة من التحقيقات والدراسات وهي على نوعين، دراسات كمية، التي تهدف إلى تقدير حجم المنتوجات التي يحتاجها السوق والدراسات النوعية، والتي تهدف إلى تحليل مبررات ، ودوافع سلوكات المستهلكين العميقة تجاه المنتوج أو المؤسسة أو العلامة التجارية.

دراسة السوق تتمثل في جمع وتحليل واستغلال كل المعلومات الضرورية واللازمة لعملية صنع واتخاذ القرار في المؤسسة.

إن كل مؤسسة لها أهداف عامة تسعى دائما إلى تحقيقها والنشاط التسويقي له أيضا مجموعة من الأهداف المحددة مهما تعددت هذه الأهداف ، فإنها عادة ما تصب في هدفين رئيسين هما:

– الإشباع الكامل لحاجات ورغبات المستهلكين والحصول على رضاهم فلا توجد مؤسسة تستطيع البقاء في السوق لفترة طويلة دون أن تستطيع إشباع احتياجات المستهلكين.

– تحقيق مجموعة من المزايا التنافسية التي تميز المؤسسة عن بقية المنافسين لها في الأسواق.

بعد هذه التوضيحات المستفيضة حول المؤسسة وهياكلها ووظائفها المختلفة يمكن الولوج من جديد الى المفهوم المفتاح وهو المحاسبة التحليلية

تعريف المحاسبة التحليلية :

على ضوء ما سلف يمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية تستعمل المعلومات المتحصل عليها في المحاسبة العامة، لحساب سعر التكلفة للمنتوج و كذا النتيجة التحليلية لكل منتوج و النتيجة التحليلية الإجمالية ، كما يطلق على المحاسبة التحليلية عدة اسماء منها محاسبة التكاليف ، المحاسبة الصناعية ، محاسبة الانشطة وغيرها من الاسماء غير انها مهما كثرت الاسماء والمسميات لهذه الاخيرة فإنها تتفق على ما يلي

- ان المحاسبة التحليلية امتداد للمحاسبة العامة او المحاسبة المالية تمد الادارة بتكلفة انتاج وسعر تكلفة بيع الوحدات من انتاج او خدمات مقدمة من قبل المؤسسة للغير .
- تعبر المحاسبة التحليلية من المبادئ والاساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحى بها من طرف المؤسسة لانتاج وحدات او تقديم خدمات نظير ارباح .

وكخلاصة لكل ما سبق يمكن اختصار تعريف بسيط وشامل للمحاسبة التحليلية كما يلي :

انها علم يدرس الاسس والمبادئ العلمية لمعاني التكلفة والاعباء او المصاريف ونظرياتها ونظم تطبيقها في مختلف المشروعات والتي من خلالها يتم اتخاذ القرارات الملائمة من قبل المسيرين في الاوقات المناسبة ينجر عنها قيمة مضافة للمؤسسة .

المغزى من استخدام المحاسبة التحليلية :

في هذه النقطة يمكن الطرق الى نقطتين مهمتين جدا هما –أهمية المحاسبة التحليلية والنقطة الثانية الاهداف المرجوة من استخدام المحاسبة التحليلية

أولا : أهمية المحاسبة التحليلية :

المحاسبة التحليلية هي عبارة عن عملية متشابكة تشمل الجمع والتحليل للتكاليف، وتلخيص وتقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، حيث تشمل: حساب التكاليف وتقديم المشورة للإدارة عن أنسب مسار للعمل على أساس الكفاءة والتكلفة و المقدرة بالنسبة للإدارة، و المعيار المهم في المحاسبة التحليلية ، هو أن المعلومات يجب أن تكون مرتبطة و ذات صلة بالقرارات التي سوف يتخذها مدير إدارة معينة، تعمل في بيئة معينة من الأعمال، و أول هذه القرارات هو خلق إستراتيجية العمل العامة، حيث تشكل قرارات الإدارة النظام المتبع في محاسبة التكاليف؛ هل

سيتم إتباع سياسات تقشفية؟ هل سيتم إتباع سياسات إنفاق على مستوى عالٍ من البذخ الدعائي كنوع من الاستثمار طويل الأمد؟ أو هل ستتخذ قرارات بتغيير سياسة الإنفاق من "الميزانية المفتوحة" إلى "ترشيد الإنفاق" أو العكس؟ و غير ذلك من القرارات التنظيمية لمستوى الإنفاق ، و كل ما سبق يختلف عن المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة المالية؛ فمعلومات الإدارة المالية تستند على التكاليف العامة للمنشأة ككل ، ومن خلال ذلك يمكن معرفة الاهمية البالغة للمحاسبة التحليلية من خلال التعرف على المهام التي تمارسها للوصول الى النتائج التي تحققها والتي لا يمكن للمحاسبة العامة أو المحاسبة المالية تحقيقها ،

أ – تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة. ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية

- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها.
- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل.
- جميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة.
- حليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

هذه الخطوات تساعد المؤسسة من خلال تطبيق مبادئ المحاسبة التحليلية في تحديد سعر التكلفة ومن خلال ذلك يمكن تحديد ما يلي :

- تحديد سعر البيع في السوق, وتحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات.
- تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة.
- تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة.

ب : الرقابة على التكاليف

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج. وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها. وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فيتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة. وهناك علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف. ويقصد بتخفيض التكاليف الانتقال بها من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة. أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة اقل أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات). إذا الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع ,أما تخفيض التكاليف يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع.

ثانيا : أهداف المحاسبة التحليلية

1- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة

ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة .

ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية :

1- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها

2- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تحديد مراكز التشغيل

3- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة ، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة .

4- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية .

و يساعد تحديد تكلفة الوحدة في :

1- تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد .

2- تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات .

3- تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة .

4- تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة .

2- الرقابة على التكاليف :

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج . وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها . وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة ، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فغنه يتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة .

هل تخفيض التكاليف يعني الرقابة على التكاليف ؟

توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف . ويقصد بتخفيض التكاليف الإنتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل ، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة . أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل . أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت البضائع ، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي ، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات)

إذا الرقابة على التكاليف : تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع

أما تخفيض التكاليف : يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع ، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه .

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة . بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة

3- المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات :

تحدد المنشآت أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج . كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات و الخدمات . ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك .

ويظهر دور محاسب التكاليف في توفير البيانات التي تساعد الإدارة على تحديد الأسعار على أساس من الترشيد العلمي .

ومن المعروف أن العلاقة بين التكلفة والسعر علاقة تبادلية حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها . كما أن تكاليف المنتجات والخدمات تتأثر بأسعار المستلزمات السلعية (المواد) المستخدمة في إنتاجها ، ومعدلات الأجور المدفوعة للعمال وأسعار الخدمات الأخرى مثال : (القوى المحركة ، الإيجار، تغ ير أسعار المواد الاولية)

وقد جرت العادة على تقسيم المنتجات والخدمات بحسب طبيعتها و أهميها للأفراد إلى ثلاث مجموعات كما يلي :

1- منتجات وخدمات أساسية

2- منتجات وخدمات عادية

3- منتجات وخدمات كمالية

و يتم إتباع سياسة مناسبة في تسعير كل مجموعة من المجموعات السابقة

4- ترشيد القرارات الإدارية :

عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة . ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية .

أمثلة على بعض القرارات الإدارية :

أ – شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج

ب- التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج

ج- فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية

و تقوم عملية اتخاذ القرارات على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة ، فالأساس في اتخاذ القرار هو وجود عدة بدائل ، كما أن وجود العديد من البدائل يخلق مشكلة الاختيار .

وتشمل عملية اتخاذ القرارات الإدارية على تنفيذ الخطوات الآتية :

1- تحديد المشكلة الإدارية

2- اقتراح الحلول البديلة

3- تقييم هذه البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة .

و لا يعني إتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المنشأة . فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمنشأة .

وتعد بيانات التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المنشأة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها .

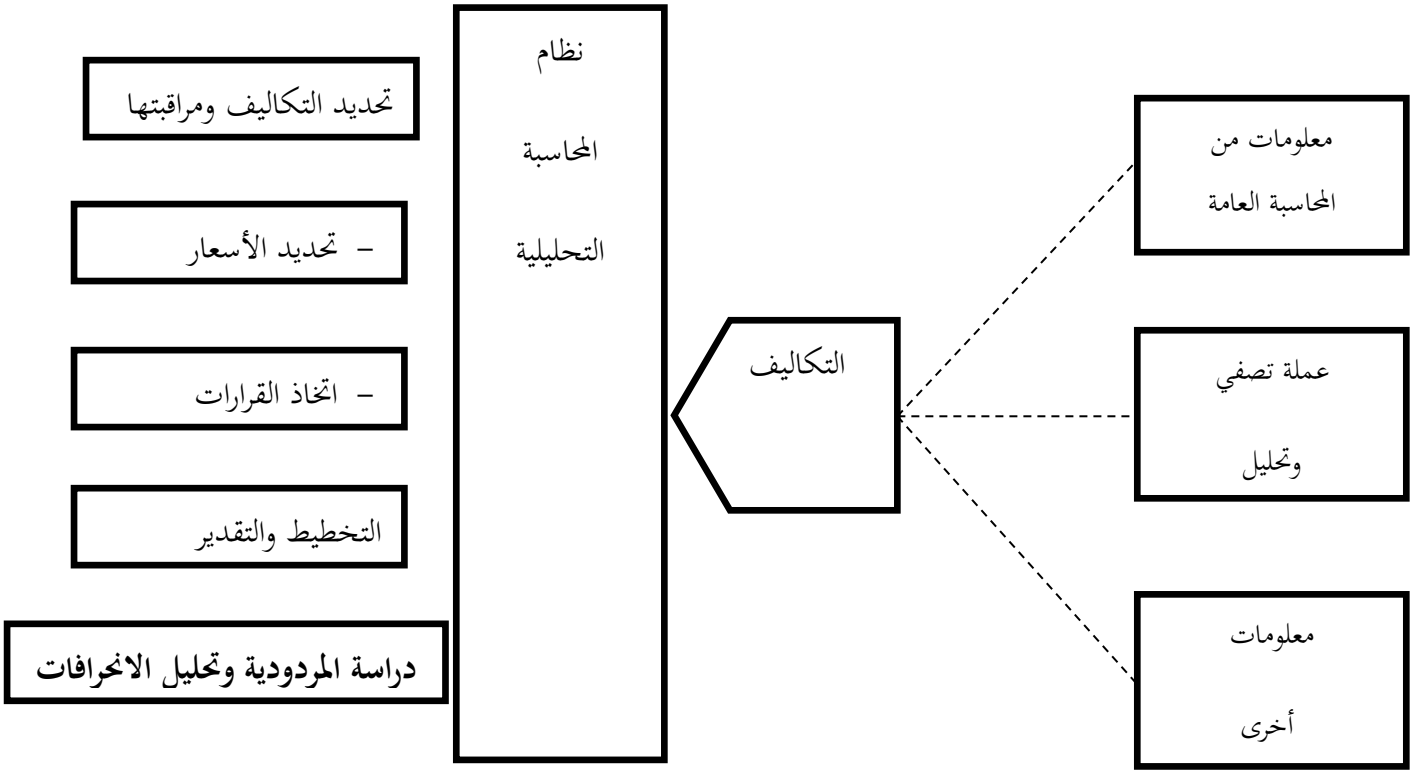
5- التخطيط للمستقبل :

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة . وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها . و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع .

و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى .

ملخص أهداف المحاسبة التحليلية: 10

شكل رقم (4): مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص65.

ثالثا علاقة المحاسبة التحليلية بالأنواع الأخرى للمحاسبة :

أ : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية : تظهر علاقتهما من خلال عملية المقارنة

أوجه الشبه: هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها: 11

[10]: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص65.

-تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف

-تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.

-تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية والمحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.

- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية.

-كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس.

أوجه الاختلاف: 12

الجدول(03): علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

معايير	محاسبة تحليلية	محاسبة مالية
من حيث الهدف	تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة بالتفصيل (الشهرية واليومية) لكل منتج على حدى	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والموضوعية المالية للمؤسسة.
من حيث المدة الزمنية	الفترة التي تكون مقياس التحليل عادة شهر إلا في حلة خاصة فيستعمل الفصل أو	عادة دورة الاستغلال تكون محددة بنسبة.

[11]: عبد الحكيم كراجة، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى2001، ص15

[12]: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، ص16.

	السنة.	
من حيث مصدر المعلومات	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية.	المعلومات التي تستعملها المحاسبة المالية تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي SFC الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.
من ناحية مستعمليها	مستعملها الأساسي هو مسير للمؤسسة إذ تفيده في تحديد المسؤوليات واستعمال نتائجها كأساس في ا تخاذ القرارات.	نظرا لتبيعتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لا علاقة لها بالمؤسسة بدءا من مديرها إلى العمال إلى المتعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية والمالية.
من ناحية الحسابات المستعملة	تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة وتهتم بالتكلفة وسعر التكلفة.	تستعمل حسابات خاصة بها والتي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف نظام البلاد
من حيث الإلزامية	لا تعتبر إلزامية ويتوقف استخدام الدفاتر المحاسبية والجلات والبيانات في قسم التكاليف والتصنيع على رغبة الإدارة بهدف	أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر

	الحصول على المعلومات الضرورية لها.	بصورة صحيحة.

المصدر: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، ص16.

ب: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية [13]

أوجه الشبه:

-التأكد من معطيات المحاسبة المالية يتم من خلال بيانات المحاسبة التحليلية.

-كلاهما تسير على مبدأ تحديد الفترة الزمنية.

- كلاهما تطبقان القيد المزدوج ومبدأ الجرد.

-بيانات المحاسبة التحليلية تستخدمها المحاسبة المالية في حساب النتيجة والميزانية الختامية.

أوجه الاختلاف:

الجدول (4): أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

محاسبة مالية	محاسبة تحليلية
-تاريخية. -لا تخدم الإدارة. -المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع والغير.	-تهتم بالحاضر والمستقبل. -تخدم الإدارة. -يهتم المحاسب بدراسة المشروع وتحديد التكاليف المستعملة.

[13]: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"مرجع سبق ذكره، ص17

-تستخدم قائمة النتائج لتحديد الربح أو الخسارة. -تركيز على حركة الخصوم.	-تستخدم قائمة التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة. -تركيز على حركة الأصول.

المصدر: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، ص17.

ج : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الحكومية

تقوم محاسبة الحكومة على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة وغيرها، هذه الخدمات كما نعرف تحتاج إلى نفقات كبيرة، لهذا يجب استعمال المحاسبة التحليلية من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يتحقق من منافع وخدمات للمواطنين.

د: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الضريبية: تقوم بعض المشروعات الصناعية باستيراد مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة، حيث تضاف إلى تكلفة البضائع، كما يتم حساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في الصانع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

المحاسبة التقديرية هي امتداد للمحاسبة التحليلية وذلك عن طريق ما تقدمه هذه الأخيرة من بيانات ومعلومات مالية تفصيلية لإدارة المشروع واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك في رسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.14

[14]: ضيفلي هشام وبوزيد عبد الوهاب، "المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2008، ص 09.

4 مفهوم الاعباء والتكاليف

نسمع في مجال المحاسبي الكثير من المصطلحات المتداخلة في معانيها مثلا : المصاريف ، الاعباء ، التكاليف وهي تبدوا سطحيا ذا معنى واحد الا ان الممعن النظر والمتعمق في هذا المجال يجد هناك فروقات في هذه المعاني وفي هذه الحالة التمييز بينها ومعرفة كنه كل مصطلح منها امر هام للغاية ليتسنى لنا تحديد المعنى الدقي لكل مصطلح بكل وضوح

1. 4 المفاهيم المختلفة للأعباء :

مفهوم الاعباء يخص المحاسبة اي انه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة العامة اما المصاريف فلها مدلول تسييري اي انها تستعمل خصيصا لأغراض التسيير 15.

ومن خلال ذلك يمكن اعطاء تعريف للأعباء وهو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات الموجهة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الانتاج والبيع لهذه السلع والخدمات ، فمن الناحية الاقتصادية تعتبر الاعباء مكافأة (rémunération) للموارد المخصصة لأغراض الانتاج والبيع للسلع والخدمات 16

ومهما تنوعت الاعباء ، فهي كلها تدور حول محورين اساسيين هما : الاعباء المباشرة

والاعباء غير المباشرة من جهة والاعباء الثابتة والمتغيرة من جهة ثانية

[15] Y .PESQUEUX et B. MARTORY . la nouvelle comptabilité des couts .PUF , France.1995 . p 30

[16] N.AFRAOUI et A.AMRANI, Méthodes d'analyse des couts .tome 1 , éditions du management . alger. 1991 p 31

أ- الاعباء المباشرة وغير المباشرة

أولا : الأعباء المباشرة : هي الأعباء التي تخصص وتدخل في احتساب تكلفة منتوج او نشاط معين مباشرة وعادة ما تكون مكونة من

- المواد واللوازم التي تدمج في المنتوج مباشرة .
- اليد العاملة المباشرة
- الإهلاك الخاص بالآلة التي تصنع إلا منتوج وحيد .[17]

ثانيا : الأعباء غير المباشرة :

تعتبر الاعباء غير المباشرة اذا تعذر تحميلها مباشرة الى المنتوجات أو الى الطلبيات وهي اعباء مشتركة لكثير من المنتجات او النشاطات وبالتالي فهي تحتاج الى توزيع اولي الذي يتم بشكل شبه عشوائية يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح التوزيع ، كما تجدر الاشارة الى انه في الآونة الأخيرة أصبح وزن الاعباء غير المباشرة أكبر من وزن الاعباء المباشرة وهو في تزاد مستمر و سبب هذه الظاهرة اساسا راجع الى تعقد عمليات وتقنيات الانتاج المستعملة ، والى نمو حجم المؤسسات وكذلك الصعوبة في قيادة هذه التنظيمات [18]

كما تعتبر الأعباء غير المباشرة ايضا مشكلة المشاكل في التكاليف كما يطلقون عليها وهى تتمثل كما اشرنا انفا في مجموع النفقات والاعباء التي يتحملها المشروع في سبيل الخدمات اللازمة لاستكمال عمليات التشغيل الصناعي واتمام الدورات الانتاجية له وذلك بخلاف المواد المباشرة

[17] J. ORSONL . comptabilité analitique .VUBERT .PARIS 1987 P 27

[18] IBID. P 28

والأجورالمباشرة.

ويختلف حجم هذه التكاليف من مشروع لأخر وفقآ لنوع الصناعة فقد يصل في بعض الصناعات الى اكثر من تكلفة الاجور المباشرة الآمر الذى يدعو ادارة المنشأة الى وضع الاسس المناسبة لحصرها وتجميعها وتحليلها وتمهيدها لتحديد نصيب المنتج النهائي منها بدقة وهناك كثير من المميزات التي تميز التكاليف غير المباشرة دون غيرها من التكاليف مما جعل هناك الكثير من المشاكل المرتبطة بها .

ب : الاعباء المتغيرة والاعباء الثابتة :

لا يمكن الاعتماد على معيار تصنيف الاعباء الى مباشرة وغير مباشرة للتوصل الى تكاليف دقيقة لأي منتوج او نشاط اذا كنا نعلم ان هناك اعباء تنفق حتى وان لم تقم المؤسسة بأي عملية تصنيع او نشاط انتاجي او خدماتي ، بمعنى آخر أن هناك اعباء لا تتأثر بحجم نشاط المؤسسة وانما يرجع وجودها لوجود المؤسسة وبقاؤها ، في حين توجد اعباء سببها مرتبط فقط بوجود نشاط او انتاج داخل الوحدة الانتاجية ولا يمكن ان تنفق إلا لهذا الغرض وبين النوع الاول والثاني أعباء مشتركة يصعب التفرقة بينها وتصنيفها إلا بالاعتماد على بعض التقنيات .

- **الاعباء المتغيرة :**

هي اعباء مرتبطة في الاساس بعملية الاستغلال والانتاج في المؤسسة للقدرات والوسائل المتاحة لها وتسمى ايضا بالأعباء التناسبية لأنها تتعلق بنشاط المؤسسة ويتم التعبير عن هذا النشاط بعدد العمليات المحققة ، وبالرجوع الى التصنيف الاول فقد تكون الاعباء المتغيرة مباشرة كاستهلاك المواد الاولية ، الساعات الاضافية لليد العاملة ، كما يمكن ان تكون الاعباء المتغيرة غير مباشرة كاستهلاك الطاقة مثلا .

- **الاعباء الثابتة :**

هي اعباء ترتبط بوجود المؤسسة ولا تتغير الا نسبيا بتغير حجم النشاط في المؤسسة وباعتبارها ثابتة او كما يطلق عليها البعض الاعباء الهيكلية فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة ، ولكن كما هو الحال بالنسبة للأعباء المتغيرة فقد نجد من بين الاعباء الثابتة ما هي مباشرة كإهتلاك الالة التي لا تصنع الا منتوج وحيد او اشهار خاص بمنتوج واحد ، ومنها ما هو غير مباشرة وتمثل غالبية هذه الاعباء كالإيجار، التأمين ، فوائد القروض ، اجور عمال الادارة [19]...

من خلال هذه التصنيفات الاربع يمكن اعداد جدول يوضح شكل العلاقة بين الاعباء المباشرة وغير المباشرة والثابتة والمتغيرة مع ذكر طبيعة هذه الاعباء على سبيل المثال لا على سبيل الحصر

من خلال هذه التصنيفات الاربع يمكن اعداد جدول يوضح شكل العلاقة بين الاعباء المباشرة وغير المباشرة والثابتة والمتغيرة مع ذكر طبيعة هذه الاعباء على سبيل المثال لا على سبيل الحصر

[19]/ J.MARGEIRN.Comptabilité Analytique ,les éditions d'organisation paris 1994 p84

الجدول رقم (5) تصنيف الاعباء حسب درجة ارتباطها بالمنتوج

	الاعباء المتغيرة	الاعباء الثابتة
الاعباء المباشرة	-المواد لاولية - يدعاملة مباشرة - مصاريف النقل في حالة تسليم لمنتوج وحيد	-مصاريف العمال (رئيس مصلحة الانتاج) - اشهار خاص بالمنتوجات -اهتلاك الة لا تصنع الا منتوج وحيد
الاعباء غير المباشرة	-مواد مستهلكة - غاز ، ماء كهرباء مصاريف النقل في حالة تسليم حصة من المنتوجات	مصاريف العمال (الاطارات اعوان التحكم) -ايجارات واهتلاكات -اشهار التوثيق

Source / J.MARGEIRN.Comptabilité Analytique ,les éditions d'organisation paris 1994 p84

- الاعباء شبه المتغيرة :

هي اعباء تحتوي على جزء ثابت مهما كان مستوى النشاط وجزء متغير مرتبط بنشاط المؤسسة ، وكمثال على ذلك يمكن ذكر اعباء الصيانة ، مصاريف الهاتف ..الخ

للفصل بين الجزء الاول والثاني نستعمل عدة تقنيات يتم اختيار اخداها على الاخرى حسب درجة تغير الاعباء مقارنة بمستوى نشاط المؤسسة ، فقد يعتمد الطريقة البيانية أو طريقة النقاط القصوى اذا كان تغير الاعباء خطي وعلى استعمال طريقة المربعات الصغرى اذا كان التغير غير خطي

النظرة الحديثة للأعباء :

أ . بالنسبة للأعباء المباشرة وغير المباشرة : رغم أن الكثير من الباحثين في المجال المحاسبي والمحاسبة التحليلية تناولوا معيار الفصل بين الاعباء الى مباشرة وغير مباشرة ، يرى بعضهم أن هناك اعباء لا هي مباشرة ولا هي غير مباشرة ويطلق عليه الاعباء شبه المباشرة وعلى سبيل المثال لا الحصر استهلاك الكهرباء مثلا فقد يعتبر هذا الاستهلاك مباشرا اذا كان موضوع التكلفة هو المصنع يعتبر غير مباشرة اذا كان موضوع التكلفة هو المنتوج ، إلا اذا تم تركيب عداد قياس استهلاك الكهرباء على كل آلة وهو شيء يصعب تصوره خصوصا في الوقت الحالي 20.

ب . بالنسبة للأعباء الثابتة والاعباء المتغيرة :

لقد تراجع معيار الفصل بين الاعباء الثابتة والاعباء المتغيرة لصالح معيار الأعباء شبه المتغيرة ، رغم البحوث الجادة في محاولة التوفيق وإيجاد نوع من المرونة في هذا الشأن ، غير أن المعمول به في الوقت الحالي هو اعتبار كل مصاريف العمال سواء تعلق الامر بعمال الورشات أو الإطارات او حتى العمال المساعدين

(كالإداريين والمصالح الاجتماعية ..) كأعباء شبه متغيرة حيث نجد الجزء الثابت منها هو الغالب وتبقى الأعباء المتغيرة ممثلة فقط في استهلاك المواد الأولية

والمواد المستهلكة وحتى ضمن هذه الاخيرة يوجد ما هو شبه متغير خاصة الطاقة21

[20] A.BOUGHABA. comptabilité analytique d'exploitations. Berti .éditions. ALGER 1998 .P 284-287

[21] J.MARGEIRN. Comptabilité Analytique ,les éditions d'organisation paris 1994 p81

اما في ما يخص الاعباء الثابتة التقليدية من إهتلاكات و أجور المؤطرين فقد بدأت تلقى نوع من المرونة ، بحيث اصبحت المؤسسات اليوم تتخلى تدريجيا عن الاستثمارات وتعتمد اكثر على المقاولة من الباطن وبالتالي فهي تحافظ على نوع من التناسب بين مستوى النشاط ومبلغ القيم الثابتة ،كما يمكن القول ان الاعباء المتغيرة هي تلك الأعباء العملياتية اي المتعلقة بحجم النشاط في المؤسسة ، اما الاعباء الثابتة هي تلك المتعلقة بوجود المؤسسة مثل الاعباء الادارية المتعلقة بالمستخدمين وغيرها

ج : التكلفة مفاهيم واتجاهات :

التكلفة في مفهومها العام هي عبارة عن تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على مكسب او منفعة مادية حاضرا او مستقبلا ، وبمعنى مختلف هي استهلاك واستنفاذ الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية اخرى في الحاضر او المستقبل 22

التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية او معنوية ، ويمكن قياسها بعملة نقدية والتي تبذل في سبيل الحصول على منفعة في الوقت الحاضر او المستقبل

كما ان الكثير من الباحثين في المجال المحاسبي يرون انه لا يمكن التكلم عن التكلفة كمصطلح مجرد نظرا لاختلاف وجهات النظر في معنى هذا المصطلح ، فعلى عكس الاقتصاديين يرى المحاسبيين ضرورة الفصل بين الاعباء من جهة وبين التكاليف من جهة اخرى حيث أن المصطلح المحاسبي يعتبر التكلفة كمجموع اعباء تخص قطب حساب معين ويعرفها p.lauzel و h.bouquin على انها مجموعة الاعباء المدمجة التي تناسب

22 عبد المقصود ديان السيد ، اساسيات محاسبة التكاليف ، دار المعرفة الجامعية مصر 1999 ص 51

- إما حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة
- إما حساب خاص بشيء ، بخدمة مقدمة أو بمرحلة ما عدا المرحلة النهائية

ومن خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن التكلفة يمكنها ان تتخذ اشكالا عدة ويمكن حسابها عبر مستويات عدة حسب نشاط كل مؤسسة هذا من جهة وعلى نوع المنتوج الذي تقدمه للعملاء والزبائن من جهة اخرى غير أن المبدأ الكلاسيكي في تقسيم المؤسسات الى تجارية وصناعية هو القائم في التفرقة وحساب التكاليف [23] .

ان حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن ان يتم بطرق عدة ومن بين أهم الطرق وأشهرها طريقة التكاليف الكلية والتي سنركز عليها في هذه الدراسة ، حيث تعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف والتي تمت خلال مراحل العملية الانتاجية، وتشمل جميع عناصر التكاليف أي يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من اجل حساب سعر التكلفة للمنتجات او الخطوط الانتاجية في المؤسسة .

[23] ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"مرجع سبق ذكره، ص 27

المحور الثاني: طريقة التكاليف الكلية

مفهوم طريقة التكاليف

إن طريقة التكاليف الحقيقة او الكلية تعتمد في جانبها الاساسي على تصنيف الاعباء الى صنفين أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة وقد سبق وتم شرح هذه الاعباء سالفا وهذا التقسيم مهم جدا بالنسبة لهذه الطريقة .

تعريف طريقة التكاليف الكلية :

لقد كان أول ظهور لمثل هذه الطريقة في فرنسا في ثلاثنيات القرن الماضي وقد كانت واسعة الانتشار والتطبيق حينها وسميت بمراكز التحليل واعتبرت على انها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها في وظائف واقسام حسب الهيكل التنظيمي اساسا ، كذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتوج من تكلفة الشراء – التخزين – تكلفة الانتاج – التوزيع – حيث حيث يتم توزيع الاعباء على المنتجات بصفة كاملة 1

كما هي الطريقة التي تقوم على مبدأ جمع كل التكاليف المرتبطة بالمنتوج النهائي بغض النظر عن ما اذا كانت متغيرة او ثابتة 2

تعريف سعر التكلفة الحقيقي :

التعريف الاول : سعر التكلفة الحقيقي لمنتوج أو لخدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتحملها حتى يصل الى المرحلة النهائية أي التي يتم صرفها من اجل هذا المنتوج او الخدمة حتى تصبح بشكلها النهائي تاما قابلا للبيع

[1] Gérad MELYON. Comptabilité Analytique .3 édition .paris 2004 p26

[2] Nicolas Berlnad .. Mesurer et piloter la performance .e book.www.managemente.frée .fr 2009 p30

التعريف الثاني : هو مصطلح اقتصادي الذي يشمل مجموع الاعباء أو التكاليف – الشراء الانتاج – التوزيع – للوصول الى منتوج او خدمة نهائية ويسمي بالسعر الطبيعي وهو السعر المرجعي الذي يضاف اليه هامش الربح للوصول الى سعر البيع .

ثانيا : أهداف طريقة التكاليف الكلية

ان الهدف الاول من هذه الطريقة هو حساب مختلف التكاليف بدقة أكبر بإدخال جميع الاعباء القابلة للإدماج ، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت الى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح اخرى بخدمتها خاصة منها المصالح المتعلقة بالإنتاج بصورة مباشرة ، كما ان هذه الطريقة تمثل ضمنيا شكل من أشكال المراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الاسعار ، اما الهدف الثالث لهذه الطرقة هو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين .

ثالثا : الخطوات المتبعة لحساب التكاليف الحقيقية – الكلية –

لحساب التكاليف الكلية يتحتم علينا القيام بدراسة الاعباء المباشرة وغير المباشرة وتسجيلها وترتيبها وتبويبها ثم اعداد جدول توزيع الاعباء غير المباشرة ومن ثم تحديد وحدات القياس وانواعها ليتسنى لنا حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الصافية ويتم ذلك عبر المراحل والخطوات الأتية :

1 تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة :

كل منتوج صناعي يتكون من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشرة والاعباء الصناعية غير المباشرة حيث نقوم بدراستها كما يلي :

التكاليف المباشرة : هي التكاليف التي لها ارتباط وثيق مع وحدات الانتاج وتتمثل في التكاليف التي يتسنى تحديدها وتخصيصها لوحدات انتاج معينة حيث تصرف مباشرة لوحدة انتاج معينة .،

وتتكون التكاليف المباشرة من المواد المستعملة في الانتاج ، وتنقسم بدورها الى مواد اولية ، ومواد استهلاكية ،اليد العاملة المباشرة 3

التكاليف غير المباشرة : وللتذكير يقصد بها الاعباء المنفقة على خدمة المؤسسة في العموم ولا يوجد صلة بينها وبين الوحدات المنتجة مباشرة ، كما تعتبر هذه المصاريف من الضرورة والاهمية بما كان لإتمام عمليات التصنيع والتسويق و كذا الاداراة ومع ذلك فهي تعتبر جزء من تكلفة السلعة ويتم تحميلها على الوحدات التي تم صنعها وفقا لوحدات قياس ويمكن تقسيمها الى ثلاث أنواع اساسية :

أ تكاليف صناعية غير مباشرة : وتتمثل في المواد الصناعية غير المباشرة مثل القوى المحركة والزيوت وغيرها ، وتشمل ايضا اجور العمال غير المباشرة مثل اجور عمال النظافة وايضا الايجار و الكهرباء والهاتف والصيانة والتأين على المباني .

ب تكاليف تسويقية غير مباشرة : وتمثل المواد التسويقية غير المباشرة مثل التغليف والوقود لسيارات التسويق والبيع والتوزيع وأجور عمال النقل ورواتب موظفي البيع وايجار المعارض والتأمين عليها والكهرباء ومياه المعارض .

التكاليف الادارية غير المباشرة : تتمثل في الموارد غير المباشرة الادارية مثل مواد تنظيف المكاتب الادارية و وقود التدفئة وتشمل ايضا رواتب عمال الادارة ومكافآت مجلس الادارة وكذلك التأمين على مباني الادارة ومصاريف الضيافة وغيرها .4

ب : توزيع الاعباء غير المباشرة :

لتوزيع الاعباء غير المباشرة في المؤسسة نتبع المراحل التالية :

---

[3] ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة ، 1999 ص 3

[4] عاطف الاخرس وآخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر والتوزيع عمان الاردن 2001 ص 44

التوزيع الاولي : يتم إعادة تصنيف الاعباء غير المباشرة من اعباء حسب طبيعتها الى اعباء حسب وضيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الاقسام الرئيسية والمساعدة .

التوزيع الثانوي : يتم توزيع اعباء الاقسام الثانوية والرئيسية تنازليا وذلك بتنازل قسم لأخر عن جزء من الاعباء او تبادل الخدمات فيما بينها ، ويتم استخراج قيمة المصاريف الموزعة وفقا لمعادلات رياضية كما يتم توزيع الاعباء وفقا لوجهين او طريقتين فيكون التوزيع اما تنازليا او تبادليا بين مختلف الاقسام سوآءا الرئيسة او المساعدة .

ج: طريقة تحديد وحدات القياس وانواعها :

تعتبر وحدة القياس المعدل الذي يتم من خلاله قياس نشاط القسم ، حيث أن تجميع التكاليف في داخل كل قسم ليس له اي معنى إلا اذا ارتبط بنشاط المركز ، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط يمكنه ان يسمح بتحميل التكاليف لكل مركز على مختلف المنتجات .

وتكمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيرا بين وحدة معينة ونشاط القسم المعني ،وكذا التكاليف الاجمالية لهذا القسم ، كما انه وقبل اختيار وحدات القياس على المحاسب تحليل العلاقة بين نشاط القسم في المؤسسة وبين نوع الوحدات مع تحديد العلاقة الموجودة بين التكاليف وعدد الوحدات التي يمكن ان تستعمل كوحدة قياس في قسم معين كما انه يتعين اختيار الوحدة التي تظهر اكثر ارتباطا بينها وبين تكاليف القسم5 .

ويمكننا ذكر الوحدات التي يمكن ان تستعمل كمقياس لتوزيع الاعباء كما يأتي :

وحدة منتوج (العدد اي عدد الوحدات – الوزن – المساحة – الحجم ..)

ساعة اليد العاملة

[5] ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ص 40

ساعة عمل الالة

وحدات مباعة

كلغ مادة مستعملة

كلغ مادة مشتراة

وحدة نقدية او نسبة من ثمن الشراء او البيع

د طريقة حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الصافية

يمكن حساب مختلف التكاليف بطريقة التكاليف الكلية وفق العلاقات التالية

- **تكلفة الشراء :**

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

حيث أن ثمن الشراء = سعر شراء الوحدة * الكمية المشتراة

تكلفة شراء الوحدة الواحدة = تكلفة الشراء الاجمالية / الكمية المشتراة

تكلفة شراء مواد مستعملة = تكلفة شراء الوحدة* كمية المواد المستعملة

لحساب تكلفة الشراء يمكننا الاستعانة بالجدول الموالي

البيان	المادة الأولية		
	كمية	سعر الوحدة	المبلغ (س *ك)
• ثمن الشراء	.....	.....	.....
• مصاريف الشراء المباشرة	.....	.....	.....
• مصاريف الشراء غير المباشرة	.....	.....	.....
تكلفة شراء الفترة	مشتريات الفترة	-	مج المبلغ

تكلفة الانتاج :

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء مواد مستعملة + مصاريف الإنتاج

تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة = تكلفة الإنتاج / عدد الوحدات المنتجة

تكلفة انتاج منتجات مباعة = تكلفة انتاج الوحدة * عدد الوحدات المباعة

لحساب تكلفة الانتاج يجب الاستعانة بالجدول الموالي :

البيان	المنتج المعني		
	الكمية المستعملة	سعر الوحدة	المبلغ
الاستعمالات			.....
المادة الأولية	.....	.....	.....
اللوازم المختلفة	.....	.....	.....
مصاريف الإنتاج المباشرة	عدد الساعات	تكلفة الساعة	.....
مصاريف إنتاج غير مباشر	تؤخذ من جدول الأعباء غير المباشر	كلفة الوحدة	.....
الورشة 1	عدد وحدات العمل	تكلفة الوحدة	.....
الورشة 2	عدد وحدات العمل	تكلفة الوحدة	.....
تكلفة الانتاج	**.الكمية .المنتجة**	**تكلفة انتاج الوحدة**	**مج المبالغ .....**

■ **سعر التكلفة**

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج منتجات مباعة + مصاريف التوزيع

يمكن حساب سعر التكلفة من خلال الجدول :

البيان	المنتج المعني		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع	الكمية المباعة	CUMP للإنتاج	.....
مصاريف توزيع مباشرة	من المعطيات	.....	.....
مصاريف توزيع غير مباشرة	من قسم التوزيع	.....	.....
سعر التكلفة	الكمية المباعة	.....	.....

■ **النتيجة التحليلية الصافية :**

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال – سعر التكلفة

حيث أن رقم الأعمال = سعر البيع *عدد الوحدات المباعة

البيان	*المنتج المعني*		
	الكمية	*تكلفة الوحدة*	*المبلغ*
رقم الأعمال – سعر تكلفة			
النتيجة التحليلية			
الأعباء الإضافية			
الأعباء الغير معتبرة			
النتيجة التحليلية الصافية			

المحور الثالث: مدخل
تطبيقي للتكاليف الكلية

أولا : حساب تكلفة الشراء

1 – حساب تكلفة شراء في مؤسسة تجارية – بضائع –

كما سبق واشرنا في الفصل السابق فيمكن حساب تكلفة الشراء في المؤسسة التجارية بنفس الطريقة كما المؤسسة الصناعية وبنفس التقنية حيث ان تكلفة الشراء هي كل الاعباء المنفقة الى غاية وصول البضاعة الى مخازن المؤسسة ، اي كل مصروف بما في ذلك ثمن الشراء والنقل الى غير ذلك مما يتعلق بعملية الشراء

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

مثال توضيحي

قامت مؤسسة الراشدية للتجارة بشراء بضاعة كما يلي :

M1 : 1000 كلغ ب120 د للكلغ الواحد

M2 : 3500كلغ ب 20 د للكلغ الواحد

كانت المصاريف المتعلقة بالشراء 8000 د موزعة بنسبة 60% و 40 % على التوالي بين المواد المشتراة

المطلوب : اوجد تكلفة الشراء للمادتين وكذا تكلفة الشراء للوحدة الواحدة

الحل

حساب تكلفة الشراء

في البداية نقوم بتوزيع مصاريف الشراء

8000 * 60% = 4800 د بالنسبة للمادة M1

8000 *40% = 3200 د بالنسبة للمادة M2

تكـلفة الشـــراء	االبضاعة M1			البضاعة M2		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
ثمن الشراء مصاريف الشراء	2000 -	120 -	240000 4800	1000 -	22.8 -	22800 3200
تكلفة الشراء الاجمالية	**2000**	**122.4**	**244800**	**1000**	**26**	**26000**

تكلفة الشراء للوحدة الواحدة **M1** = 244800/ 2000 = 122.4 د

تكلفة الشراء للوحدة الواحدة M2 = 1000/26000 = 26 د

2 تكلفة الشراء في مؤسسة صناعية

مثال توضيحي :

تقوم وحدة النسيج لمعسكر المختصة في الخياطة وتفصيل القمصان بصنع صنفين من القمصان للأطفال هما:

القمصان الصوفية و القمصان القطنية و لدينا المعطيات الخاصة بشهر جوان 2018 كما يلي:

قماش قطني 6000 متر بـ 20دج المتر وقماش صوفي 6500 متر بـ 25 دج للمتر.

بالنسبة لمصاريف الشراء تقدر ب 20 % من ثمن الشراء

الحل :

مصاريف الشراء للمادة الاولية

قماش قطني (6000 * 20)*20% = **24000**

قماش صوفي(6500*25) *20% = **32500**

وبالتالي لحساب تكلفة المواد الاولية المشتراة نستعين بالجدول التالي :

تكـلفة الشـــراء	قماش قطني			قماش صوفي		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ		تكلفة الوحدة	المبالغ
ثمن الشراء	6000	20	120000	6500	25	162500
مصاريف الشراء	6000	4	24000	6500	5	32500
تكلفة الشراء الاجمالية	**6000**	**24**	**144000**	**6500**	**30**	**195000**

تكلفة شراء الوحدة الواحدة = االتكلفة الاجمالية للشراء / الكمية المشتراة

تكلفــة الشراء للوحدة الواحدة للقماش القطـــني = 144000/6000 = 24

تكلفــة الشراء للوحدة الواحدة للقماش الصوفي = 195000/ 6500 = 30

ثانيا : طرق معالجة وتقييم المخزون واعداد بطاقة التخزين :

هناك عدة طرق لإخراج المخزونات سواء تعلق الامر بالمشتريات من البضاعة اذا تعلق الامر بمؤسسة تجارية او المواد الاولية والمنتجات التامة الصنع أو المنتجات الوسيطية (نصف تامة) و طرق تقييم المخزون طبقا للمعايير ثلاث : الوارد اولا يصرف اولا : الوارد اخيرا يصرف اولا : المتوسط المرجح : و يتم الاختيار بينهم حسب نوعية النشاط و نوعية السلع و الاصناف في المخزون لان لكل طريقة تأثيرها على تكلفة المنتج و بالتالي على تكلفة الانتاج المباع و بالتالي على مجمل و صافى النتيجة ، و انسبها للحيادية طريقة المتوسط المرجح و لكن احيانا الطريقة الثانية تكون انسب لتكلفة الاستيراد حيث الارتباط بأسعار الصرف و عملات اجنبية و الطريقة الاولى تكون انسب للمواد الغذائية و التى تكون عرضه لصلاحية استخدام محددة .

أ طريقة الوارد أولا منصرف أولا FIFO

في هذه الطريقة يتم افتراض أن المواد التي يتم شراؤها أولاً هي التي يتم بيعها أولاً

او ان المواد الاولية التي يتم شراؤها اولا هي التي تدخل الورشات لعملية التحويل أولا وبتكلفتها وهذا ينسحب ايضا على المنتجات التامة الصنع او النصف مصنعة .

طريقة الوارد اولا صادر اولا بموجب هذه الطريقة يتم حساب تكلفة المواد المستهلكة حسب التسلسل الزمني لدخولها المخازن فنبدأ بإخراج الكميات التي وردت أولا ثم نمر إلى التي تليها حتى نستنفذ المخزون.

يترتب على هذه الطريقة ما يلي:

- تكلفة البضاعة المباعة تتضمن تكلفة المواد التي تم شراؤها أولاً (الأقدم).

- تكلفة المخزون في نهاية الفترة تتضمن تكلفة المواد التي تم شراؤها حديثاً.

القانون الأساسي : مخ 01+ المدخلات = المخرجات + مخ 02.

مخ 01= المخرجات +مخ02- المدخلات

المدخلات= المخرجات + مخ02- مخ01.

المخرجات= مخ01+ المدخلات – وخ02.

مخ2= مخ01+ المدخلات – المخرجات

حيث ان المدخلات في المشتريات هي الكميات المشتراة من المواد الاولية أو البضاعة والمخرجات هي المبيعات في البضاعة في المؤسسة التجارية والكميات الموجهة للتصنيع في الورشات في المؤسسات الصناعية .

اما بالنسبة للجرد في المنتجات التامة المدخلات هي الكميات المنتجة والمخرجات هي المبيعات من الانتاج وهذا للانتاج التام والمنتجات الوسيطية هو الكميات الموجهة للتصنيع النهائي .

تكلفة شراء الفترة (**مدخلات**)	مشتريات الفترة	-	مج المبلغ
مخزون أول الفترة **مخ 1**	من المعطيات	من المعطيات	س*ك
المجموع	مج الكمية	مج المبلغ/مج الكمية	مج المبلغ
المخرجات – الاستعمالات – المبيعات-			
مخزون نهاية المدة **مخ 2**	.....	.....	.....

مثال توضيحي : تقوم مؤسسة بإنتاج منتوج باستعمال مادة اولية وحيدة M وكانت المعلومات المحاسبية التالية :

مخزون بداية الشهر 1000 كلغ بقيمة اجمالية 200000 د

مشترايات الشهر 2000 كلغ ب 220 د للوحدة

مصاريف الشراء 10 د عن كل كلغ تم شراؤه

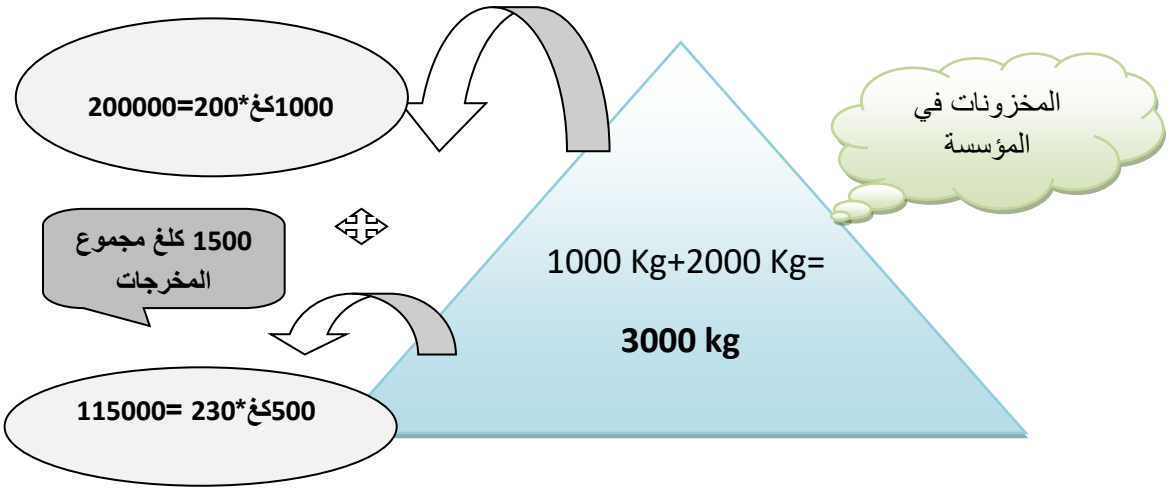
خلال الشهر تم استعمال 1500 كلغ من المادة الاولية M مع العلم ان المؤسسة تطبق طريقة الوارد اولا منصرف اولا

احسب تكلفة الشراء مع اعداد بطاقة التخزين حسب هذه الطريقة

الحل :

تكـلفة الشـــراء	M		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
ثمن الشراء مصاريف الشراء	2000 2000	220 10	440000 20000
تكلفة الشراء الاجمالية	**2000**	**230**	**460000**
مخزون اول الشهر مخ 1	1000	200	200000
المجموع	3000		660000
المخرجات **من المخزون القديم 1000كلغ** **مخزون جديد 500 كلغ**	**1000** **500**	**200** **230**	**200000** **115000**
مخزون نهاية الفترة مخ 2	**1500**	**230**	**345000**

بهذه الطريقة تم اخراج اجمالي مواد اولية قدرها 1500 كلغ والموجود في المخزون 3000 كلغ منها 1000 من المخزون السابق و 2000 كلغ من المخزون الجديد أي طريقة الاخراج تكون كما يلي :



يوضح هذا الشكل طريقة ادخال واخراج المخزونات من مخازن المؤسسة بطريقة FIFO

ب **طريقة متوسط التكلفة المرجحة CMUP:**

من الطرق المحاسبية المنصوص عليها ايضا في المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 طريقة متوسط التكلفة المرجحة .

طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وتحسب في نهاية الدورة وتعتمد على تكلفة وسطية بين قيمة مخزون اول المدة وقيمة مجموع المشتريات خلال الفترة.

CMUP = التكلفة الاجمالية للشراء + تكلفة المخزون اول المدة / مجموع الكمية

.مجموع الكمية يتضمن الكمية المشتراه + الكمية الموجودة اول المدة

مثال توضيحي : نفس المثال السابق مع العلم ا ن المؤسسة تستخدم طريقة متوسط التكلفة المرجحة في عملية الإخراجات وتقييم المخزونات .

المطلوب احسب تكلفة الشراء للمادة الاولية المشتراة مع اعداد بطاقة المخزون للمادة الاولية

الحل : باستخدام نفس المعطيات في المثال السابق الذكر

تكـلفة الشـــراء	M		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
ثمن الشراء	2000	220	440000
مصاريف الشراء	2000	10	20000
تكلفة الشراء الاجمالية	**2000**	**230**	**460000**
مخزون اول الشهر مخ 1	1000	200	200000
المجموع	3000	220	660000
الاستعملات -المخرجات	**1500**	**220**	**330000**
مخزون نهاية الفترة مخ 2	**1500**	**220**	**330000**

متوسط التكلفة المرجحة للمادة M = 200000+460000 / 2000+1000

CMUP$_M$ = 660000 / 3000 = | 200 |

ج طريقة الوارد اخيرا صادر اولا LIFO :

تفترض هذه الطريقة ان المخزون السلعي الوارد اخيرا الى المخازن هو الذي يباع او يستهلك اولا حسب طبيعته فيتم بيع البضاعة الواردة اخيرا حسب التسلسل الزمنني و يتم اخراج المواد الاولية الى ورشات التصنيع والمنتجات التامة الصنع الواردة اخيرا كما سبق الذكر ويترتب على هذه الطريقة ما يلي :

- تكلفة البضاعة المباعة تتضمن تكلفة المواد التي تم شراؤها اخيرا (الاحدث)
- تكلفة المخزون في نهاية الفترة تتضمن تكلفة المواد التي تم شراؤها اولا (الاقدم)

ثالثا : تكلفة الانتاج

هي كل التكاليف المنفقة والتي يستلزمها الانتاج والتي يستلزمها المشروع للحصول على منتوج تام او نصف تام من خلال مزج عناصر الانتاج (مواد اولية –طاقة محركة – عمل) داخل العلبة السوداء ويمكن تقسيم هذه التكاليف على اساس علاقتها بوحدة المنتوج .

كما تكلفة الانتاج ايضا على انها التكلفة المحصل عليها بعد عملية التحويل للحصول على منتج او تقديم خدمة خلال فترة معينة

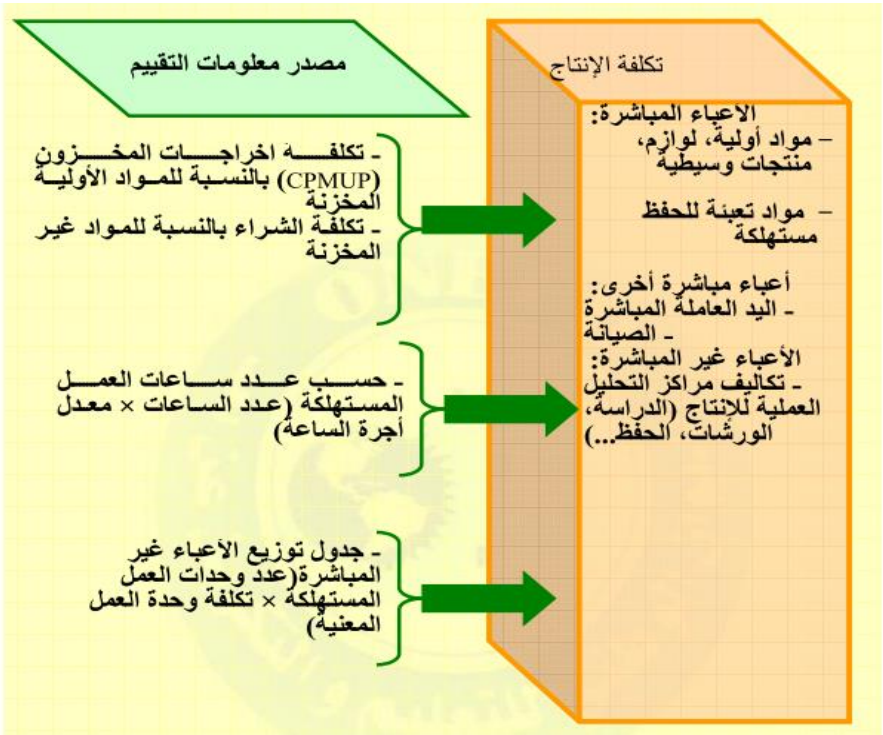
حساب تكلفة الانتاج : يمكننا حساب تكلفة الانتاج بالعلاقات التالية

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء مواد مستعملة + مصاريف الإنتاج

تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة = تكلفة الإنتاج / عدد الوحدات المنتجة

تكلفة انتاج منتجات مباعة = تكلفة انتاج الوحدة * عدد الوحدات

الشكل رقم (5) مكونات تكلفة الانتاج



www. Onefd.edu.dz

يمكن صياغة العلاقة السابقة الذكر لحساب تكلفة الانتاج كما يلي في الجدول لتسهيل حساب تكلفة الانتاج

البيان	المنتج المعني		
	الكمية المستعملة	سعر الوحدة	المبلغ
الاستعمالات			.....
المادة الأولية	.....	.....	.....
اللوازم المختلفة	.....	.....	.....
مصاريف الإنتاج المباشرة	عدد الساعات	تكلفة الساعة	.....
مصاريف إنتاج غير مباشر	تؤخذ من جدول الأعباء غير المباشر	كلفة الوحدة	.....
الورشة 1	عدد وحدات العمل	تكلفة الوحدة	.....
الورشة 2	عدد وحدات العمل	تكلفة الوحدة	.....
تكلفة الانتاج	**.الكمية .المنتجة**	**تكلفة انتاج الوحدة**	**مج المبالغ .....**

مثال توضيحي : باستعمال نفس المثال السابق لحساب كلفة الشراء تم انتاج 100 وحدة من المنتوج p باستعمال 1500 كلغ من المادة M ، وكانت تكاليف الانتاج متمثلة ساعة عمل الالة حيث قدر عدد الساعات بـ1300 ساعة بتكلفة الوحدة تقدر بـ 150 د للساعة الواحدة

المطلوب : احسب تكلفة الانتاج الكلية الانتاج 100 وحدة وحدد كم تكلفة الانتاج الوحدوية

الحل

تكـلفة الانتاج	P		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
الاستعمالات			
- المادة الاولية M	1500	220	330000
مصاريف الانتاج المباشرة			
- ساعة عمل الالة	1300	150	195000
تكلفة الانتاج الاجمالية	**100**	**5250**	**525000**

اعداد بطاقة التخزين للمنتوج P

استنادا الى المثال السابق لو فرضنا ان المخزون الاولي من المنتوج التام P هو 20 وحدة بقيمة **4350** د للوحدة والمؤسسة تستخدم طريقة متوسط التكلفة المرجحة في الاخراجات وتقييم المخزونات قم إعداد بطاقة التخزين واحسب متوسط التكلفة المرجحة للمنتوج التام P اذا علمت انه بقي 40 وحدة في نهاية الشهر من المنتوج التام

الحل

تكـلفة الإنتاج	P		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
الاستعمالات **- المادة الاولية M** **مصاريف الانتاج المباشرة** **- ساعة عمل الالة**	1500 1300	220 150	330000 195000
تكلفة الإنتاج الاجمالية	**100**	**5250**	**525000**
مخزون اول المدة مخ 1	**20**	**4350**	**87000**
المجموع	**120**	**5100**	**612000**
المبيعات	**80**	**5100**	**408000**
مخزون تخر المدة مخ 2	**40**	**5100**	**204000**

متوسط التكلفة المرجحة $CMUP_P$ = 20+100/ 87000+525000 = **5100 د**

الكمية المباعة خلال الفترة

المبيعات = مخ 1 +انتاج الفترة – مخ 2

المبيعات = 20+100–40 = 80 وحدة مباعة

رابعا –سعر التكلفة للانتاج المباع : سعر التكلفة للوحدات المباعة هو عبارة عن تكلفة انتاج الوحدات المباعة إضافة الى تكاليف التوزيع :

مثال توضيحي : نواصل نفس المثال السابق لتوضيح طريقة حساب سعر التكلفة

كما علمنا من المعطيات السابقة فإنه تم بيع 80 وحدة من المنوج P بـ قيمة 7000 د للوحدة الواحدة

كما ان مصاريف التوزيع تتمثل 300 د لكل وحدة مباعة

الحل :

تكاليف التزييع = 80 * 300 = 24000 د

سعر التكلفة	P		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
تكلفة الانتاج المباع	80	5100	408000
مصاريف التوزيع	80	300	24000
سعر التكلفة	**80**	**5400**	**432000**

سعر التكلفة للوحدة الواحدة =432000/ 80 = 5400 د

4-حساب النتيجة الصافية

النتيجة الصافية هي الفرق بين رقم الاعمال وسعر التكلفة

مثال توضيحي : نواصل نفس المثال السابق

احسب نتيجة بيع 80 وحدة من المنتوج P

الحل

النتيجة الصافية	P		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
رقم الاعمال	**80**	**7000**	**556000**
سعر التكلفة	**80**	**5400**	**432000**
النتيجة	**80**	**1600**	**128000**

خامسا : طريقة الاقسام المتجانسة

يعرف القسم المتجانس على أنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، تموين، إنتاج، توزيع). بحيث تتصف كل الأنشطة التي يقوم بها بالتجانس كما يمكن قياس هذه الأنشطة وقياس مصاريفه.

تهدف طريقة القسام المتجانسة إلى تحليل وتحميل الأعباء غير المباشرة لمختلف مراحل النشاط، ويمثل محتوى هذه الطريقة فيما يلي:

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة منها أقسام خدمية مساعدة ومنها اقسام رئيسية.
- توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام بمعدلات توزيع تستخرج من معطيات إحصائية تكون أساسا لتحميل الأعباء ويسمى هذا التوزيع توزيعا أوليا.
- توزيع أعباء القسام المساعدة على الأقسام الرئيسية باستخدام معدلات تحميل تعبر عن درجة استفادة القسم من خدمات القسم المساعدة وفي حالة وجود أقسام مساعدة تتبادل الخدمات فيما بينها يلجأ إلى استخدام جملة المعادلات حتى يتم توزيع كل اعباء الأقسام المساعدة.
- يتم تحميل أعباء القسم الرئيسي لمختلف مراحل النشاط باستخدام وحدات القياس، فتحمل أعباء قسم التموين للمواد التي تم شراؤها خلال الفترة وتحمل أعباء أقسام للإنتاج للوحدات المنتجة خلال الفترة وفيما يلي تصميم للأقسام المتجانسة في مؤسسة صناعية.

1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

الأقسام الأعباء	أقسام مساعدة		اقسام رئيسية		
	مساعد 1	مساعد 2	تموين	إنتاج	توزيع
مواد غير مباشرة	***	***	***	***	***
يد عاملة غير مباشرة	***	***	***	***	***
خدمات	***	***	***	***	***
مصاريف مالية	***	***	***	***	***
ضرائب	***	***	***	***	***
اهتلاكات	***	***	***	***	***
	***	***	***	***	***
مجموع التوزيع الأول	****	****	***	***	***
التوزيع الثانوي مساعد1 مساعد 2			وحدة من المادة المشراة	وحدة من المادة الثانية	رقم الاعمال
مجموع التوزيع الثانوي	صفر	صفر	***	***	***
طبيعة وحدات القياس			وحدة من المادة المشراة	وحدة من المنتجات الثانية	رقم الأعمال
عدد وحدات القياس			**	**	**
			*	*	*

ملاحظة: إذا لم يحدد التمرين طبيعة وحدة القياس فإن الأعباء غير مباشرة تحمل بالمبلغ الاجمالي عند حساب التكلفة المعينة(عدم المراعاة للوحدة أو الكمية)

تكلفة وحدة القياس = مجموع التوزيع الثانوي للقسم / عدد وحدات القياس

مثال توضيحي : اليك الجدول التالي والمطلوب هو اعادة التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة .

الاقسام / الاعباء	المجموع الموزع	الاقسام المساعدة	الاقسام الرئيسية			
		الصيانة	التموين	التصنيع	الانهاء	التوزيع
ح- 61	12000	%30	%10	%40	%10	%10
ح- 62	18000	%20	%20	%20	%20	%20
ح-63	260000	%10	%20	%30	%30	%10
ح-64	5000	%20	%50	-	-	%30
ح-65	2000		%50	-	-	%50
ح-66	10000	-	%25	%25	%25	%25
ح-68	20000	%10	%10	%30	%40	%10
مجموع التوزيع الاولي	327000					

الحل:

الاقسام / الاعباء	المجموع الموزع	الاقسام المساعدة	الاقسام الرئيسية			
		الصيانة	التموين	التصنيع	الانهاء	التوزيع
ح- 61	12000	3600	1200	4800	1200	1200
ح- 62	18000	3600	3600	3600	3600	3600
ح- 63	260000	26000	52000	78000	78000	26000
ح- 64	5000	1000	2500	-	-	1500
ح- 65	2000	-	1000	-	-	1000
ح- 66	10000	2000	2000	2000	2000	2000
ح- 68	20000	2000	2000	6000	8000	2000
مجموع التوزيع الاولي	327000	38200	64300	94400	92800	37300

هناك عدة أنواع من التوزيعات معتمدة يمكن استخدامها ويجب ان نعرج عليها

أ : التوزيع التنازلي :

طبقا لهذه الطريقة يتم توزيع التكاليف في كل مركز خدمة على مراكز الانتاج ومراكز الخدمات وفقا للأهمية النسبية للاستفادة التنازلية من خدمات كل مركز خدمة على حدى وذلك يتطلب هذه الطريقة ، ان يتم ترتيب مراكز الخدمات الانتاجية ترتيبا تنازليا حسب الاهمية النسبية بحيث يتم ترتيب مراكز الخدمة بدأ بمراكز الخدمة الاهم الذي يؤدي خدمات لأكبر عدد ممكن من مراكز الخدمات ومراكز الانتاج بحيث ينتهي توزيع تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي خدمات اقل من المراكز أي الانتاج فقط بحيث توزع مراكز الخدمة الاهم نسبيا أولا ثم الذي يليه ، وينتهي بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الاخير على مراكز الانتاج فقط .

مثال توضيحي

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية		
	الادارة	الصيانة	التموين	الانتاج	التوزيع
م ت الأولى	10000	20000	100000	200000	100000
التوزيع2 الإدارة الصيانة	%100- 	%10 %100-	%30 %20	%30 %40	%30 %40
مج ت2					
طبيعة وحدة القياس			كلغ مادة مشتراه	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات القياس					
تكلفة وحدة القياس					

الطلوب : اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة

الحل

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية		
	الادارة	الصيانة	التموين	الانتاج	التوزيع
م ت الأولى	10000	20000	100000	200000	100000
التوزيع2 الإدارة الصيانة	-10000 	1000 21000-	3000 4200	3000 8400	3000 8400
مج ت2	0	0	107200	211400	111400
طبيعة وحدة القياس			كلغ مادة مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات القياس			500 كلغ	2114 وحدة	1000 وحدة
تكلفة وحدة القياس			214.4	100	111.4

في هذا المثال تم ترتيب وتبويب مراكز الخدمة حسب الاهمية و نلاحظ التوزيع التنازلي بين الاقسام المساعدة فقد اعطى قسم الادارة قيمة 1000 د وتم توزيع باقي مركز الادارة على المراكز الاخرى حسب الاهمية

ب التوزيع التبادلي :

هذه الطريقة تراعي فكرة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الانتاجية ، وفي ظل هذه الطريقة يضاف الى تكاليف كل مركز خدمات تكلفة أية خدمات استفادها من مركز الخدمات الاخرى وتطرح نفس التكلفة المتبادلة من تكلفة المركز الذي افاد مراكز الخدمات تبادليا ، ثم يتم توزيع صافي تكلفة كل مركز خدمة بعد اضافة وطرح تكلفة الخدمات المتبادلة على مراكز الانتاج والخدمات المتبادلة على مراكز الانتاج باستخدام طريقة التوزيع التنازلي .

مثال توضيحي :

اليك جدول توزيع الاعباء غير المباشرة

الأقسام / البيان	أقسام مساعدة		أقسـام رئيـسية			
	إدارة	صيانة	تموين	ورشة (1)	ورشة(2)	توزيع
مج التوزيع الأولي	78000	32000	46000	12400	79000	57400
التوزيع الثانوي:						
- إدارة	-100%	+ 10%	20 %	30 %	25 %	15 %
- صيانة	+ 5 %	-100%	15 %	20 %	30 %	30 %
طبيعة وحدة العمل	/	/	gK مادة أولية مشتراة	gK مادة أولية مستعملة	وحدات منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات القياس			3400 كلغ	1850 كلغ	370وحدة	370 وحدة

المطلوب : اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة في هذه الحالة

الحل :

- اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

الأقسام / البيان	أقسام مساعدة		أقسام رئيسية			
	إدارة	صيانة	تموين	ورشة (1)	ورشة(2)	توزيع
مج ت الأولي	78000	32000	46000	12400	79000	57400
التوزيع الثانوي:						
- إدارة	-80000	+8000	16000	24000	20000	12000
- صيانة	+2000	-40000	6000	8000	12000	12000
مج ت .الثانوي	0	0	68000	44400	111000	81400
طبيعة وحدة العمل			gK مادة أولية مشتراة	gK مادة أولية مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات العمل			3400	1850	370	370
تكلفة وحدة العمل	/	/	20	24	300	220

- نرمز لقسم الادارة بـ: x.
- نرمز لسم الصيانة بـ: y

و منه $\begin{cases} x = 78000 + 0.05y \\ y = 32000 + 0.1x \end{cases}$

بحل حملة المعادلتين نحصل على: $\begin{cases} x = 80000DA \\ y = 40000DA \end{cases}$

القيمة الواجب توزيعها لقسم الادارة هي 80000 د

القيمة الواجب توزيعها لقسم الصيانة 40000 د

سادسا : مشاكل تكلفة الإنتاج تكلفة الإنتاج:

1 الإنتاج الجاري " قيد التنفيذ"

تكلفة الإنتاج للفترة عند وجود إنتاج جاري= تكلفة شراء الكمية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة+ مصاريف الإنتاج غير المباشرة+ الإنتاج الجاري بداية المدة– الإنتاج الجاري نهاية المدة.

2 الإنتاج نصف المصنع

تكلفة المنتج النصف مصنع

هو المنتج التام في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج لكنه لم يصل للمرحلة النهائية ليوجه لعملية البيع، ويتم حساب تكلفة الإنتاج مثل المنتج التام كما درسنا سابقا ويستعمل كمادة أولية في المرحلة الموالي

مسألة :

تقوم مؤسسة صناعية " الأمير " بإنتاج منتجين"P_1 " و "P_2 " في ورشتين مختلفتين حيث تظهر البطاقة الفنية للمنتجين ما يلي :

يتطلب إنتاج وحدة من المنتج "P_1 " استعمال 3kg من المادة "M_1 " و 2kg من المادة "M_2 " و ما قيمته 80DA من اللوازم المختلفة للوحدة الواحدة.

في حين يتطلب إنتاج وحدة من المنتج "P_2 " استعمال 2kg من المادة "M_1" و3kg من المادة "M_2" و ما قيمته 160 DA من اللوازم المختلفة للوحدة الواحدة .

لخصت المعلومات المتعلقة بشهر مارس 2018 كما يلي:

1- **المخزونات في 2018/03/01 :**

- المادة الأولية "M_1 " : 400 gK بـ : 45 DA/gK .
- المادة الأولية "M_2 " : 500 gK بـ : 62 DA/gK .
- اللوازم المختلفة : ما قيمته 58000 DA.
- المنتج "P_1 ": 50 وحدة بـ:DA 1340,4 للوحدة .
- المنتج "P_2 ": 60 وحدة بـ:DA 1457 للوحدة .
- الإنتاج قيد التنفيذ (الجاري): 8520 DA من المنتج "P_1 "، و 21060 DA من المنتج "P_2"

2- **المشتريات خلال شهرمارس2018:**

- المادة الأولية "M_1" : 1400 gK بـ 6 DA /gK.
- المادة الأولية "M_2" : 2000 gK بـ 12 DA /gK.

3- الإنتاج خلال شهرمارس 2018: أنتجت المؤسسة

- 160 وحدة من المنتج "P_1"، و 210 وحدة من المنتج"P_2".

4- المصاريف المباشرة:

مصاريف الشراء: 34000DA تتوزع على المادتين "M_1" و"M_2" حسب الكمية المشتراة

اليد العاملة المباشرة: 830 ساعة يد عاملة مباشرة بـ 250 DA للساعة الواحدة منها 380 ساعة للمنتج"P_1" و الباقي للمنتج "P_2".

5: المصاريف غير المباشرة: موزعة حسب الجدول التالي :

الأقسام / البيان	أقسام مساعدة		أقسـام رئيـسية		
	إدارة	صيانة	تموين	ورشة (1)	ورشة(2)	توزيع
مج التوزيع الأولي	78000	32000	46000	12400	79000	57400
التوزيع الثانوي:						
- إدارة	-100%	+ 10%	20 %	30 %	25 %	15 %
- صيانة	+ 5 %	-100%	15 %	20 %	30 %	30 %
طبيعة وحدة العمل	/	/	gK مادة أولية مشتراة	gK مادة أولية مستعملة	وحدات منتجة	وحدة مباعة

- المبيعات: تم بيع المنتج "P_1" بسعر 1700 DA للوحدة ،و المنتج "P_2"بسعر1650 DA للوحدة

6- المخزون في 2018/03/31:

- 60 وحدة من المنتج "P_1" ، و 50 وحدة من المنتج "P_2" .

ملاحظة: تقيم الإخراجات بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة باعتبار المخزون الأولي .

العمل المطلوب:

1. تحديد الكميات المباعة من المنتجين"P_1 " و "P_2 "
2. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
3. حساب تكلفة شراء المادتين "M_1" ، "M_2" و حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة.
4. حساب تكلفة إنتاج المنتجين "P_1 "، "P_2 " و حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة
5. حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتجين "P_1 "، "P_2 "

حل المسألة:

-البحث عن عدد الوحدات المباعة

عدد الوحدات المباعة = مخ1 +عدد الوحدات المنتجة – مخ2.

عدد الوحدات المباعة من المنتج "P_1 " = 50+160-60= 150 وحدة.

عدد الوحدات المباعة من المنتج"P_2 " = 60+210-50 = 220 وحدة.

و منه عدد وحدات قسم التوزيع = 150+220=370 وحدة مباعة

2- اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

- نرمز لقسم الادارة بـ: x.
- نرمز لسم الصيانة بـ: y
- و منه $\begin{cases} x = 78000 + 0.05y \\ y = 32000 + 0.1x \end{cases}$
- بحل حملة المعادلتين نحصل على: $\begin{cases} x = 80000\,DA \\ y = 40000\,DA \end{cases}$

الأقسام / البيان	أقسام مساعدة		أقسام رئيسية			
	إدارة	صيانة	تموين	ورشة (1)	ورشة(2)	توزيع
مج ت الأولي	78000	32000	46000	12400	79000	57400
التوزيع الثانوي:						
- إدارة	-80000	+8000	16000	24000	20000	12000
- صيانة	+2000	-40000	6000	8000	12000	12000
مج ت .الثانوي	0	0	68000	44400	111000	81400
طبيعة وحدة العمل			gK مادة أولية مشتراة	gK مادة أولية مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات العمل			3400	1850	370	370
تكلفة وحدة العمل	/	/	20	24	300	220

- عدد وحدات العمل للورشة (2): 160×3+160×2+210×2+210×3 = 1850 kg مستعمل.

3-حساب تكلفة شراء المادتين "M_1" ، "M_2"

البيـــــــان	"M_1"			"M_2"		
	Q	PU	M	Q	PU	M
ثمن الشراء	1400	6	8400	2000	12	24000
أعباء الشراء المباشرة	1400	10	14000	2000	10	20000
الأعباء غير المباشرة:قسم التموين	1400	20	28000	2000	20	40000
تكلفة شراء الفترة	1400	36	50400	2000	42	84000

التكلفة الوسطية المرجحة للمادتين M1 و M2:

$$CUMP_{M1} = \frac{(400' \ 45) + (1400' \ 36)}{400 + 1400} = 38DA / kg$$

$$CUMP_{M2} = \frac{(500' \ 62) + (2000' \ 42)}{500 + 2000} = 46DA / kg$$

4 - حساب تكلفة الانتاج

البيـــــــــان	P_1			P_2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
الإنتاج الجاري لبداية المدة	-	-	8520	-	-	21060
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: "M_1"	480	38	18240	420	38	15960
"M_2"	320	46	14720	630	46	28980
تكلفة شراء اللوازم المختلفة	160	80	12800	210	160	33600
أعباء الإنتاج المباشرة: ساعة يد عاملة مباشرة	380	250	95000	450	250	112500
	800	24	19200	1050	24	25200
أعباء الإنتاج غير المباشرة : الورشة 01: الورشة 02	160	300	48000	210	300	63000
تكلفة إنتاج الفترة	160	1353	216480	210	1430	300300

حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لإنتاج الوحدة من المنتج "P_1 " :

$$Cmup = \frac{(50 \times 1340.4) + (160 \times 1353)}{50 + 160} = 1350DA$$

حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لإنتاج الوحدة من المنتج"P_2 ":

$$Cmup = \frac{(60 \times 1457) + (210 \times 1430)}{60 + 210} = 1436DA$$

5 حساب سعر التكلفة لكل من P1 , P2

البيـــــــــان	P_1			P_2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة	150	1350	202500	220	1436	315920
أعباء التوزيع غير المباشرة:قسم التوزيع	150	220	33000	220	220	48400
سعر التكلفة	150	1570	235500	220	1636	364320

6 حساب النتيجة التحليلية الصافية لبيع P1 ,P2

البيان	P_1			P_2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
سعر البيع	150	1700	255000	220	1650	363000
سعر التكلفة	150	1570	235500	220	1636	364320
النتيجة التحليلية	150	130	19500	220	-6	-1320

المحور الرابع

الطرق الحديثة لحساب التكلفة

لقد اصبحت طريقة التكاليف الكلية غير كافية لإعطاء نتائج تحليلية تسمح لمسيري المؤسسات والقائمين على الاعمال واتخاذ القرار باتخاذ القرارات السليمة لما فيها من عيوب ونقائص كما انها غير كافية للتحليل الاقتصادي ، خاصة في اختيارات المنتوجات ذات التكاليف المنخفضة لمواجهة المنافسة لذا كان لزاما على المسيرين الى الفصل بين الاعباء من اجل تحديد الصيغة العملية او الثابتة لهاته الاعباء التي ستتحملها المؤسسة لذا ظهر ما يسمى بأنظمة التكاليف الجزئية التي تقوم على مبدأ الفصل في التكاليف الاجمالية للمنتوجات وقد تنقسم هاته الطريقة الى ما يلي :

- طريقة التكاليف المتغيرة
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
- طريقة التكاليف المباشرة

من خلال هذا المطلب سنحاول التعرض الى اهم ما يتعلق بهذه الطرق المذكورة لحساب التكاليف وتقييمها مع ابراز دور كل منها في تحديد النتيجة وتحسين مستوى المردودية

أولا : نقطة التعادل والتكلفة المتغيرة

تُعد **طريقة التكلفة المتغيرة** من أهم الأدوات المستخدمة في تحليل العلاقة بين التكاليف، حجم النشاط، والنتائج المالية. وهي تُستخدم لمراقبة الأداء ودراسة تأثير مستوى النشاط على التكاليف والربحية، كما تساعد في تحديد **عتبة المردودية**)نقطة التعادل) باستخدام الأساليب الجبرية والبيانية.

تعريف طريقة التكلفة المتغيرة

تعتمد هذه الطريقة على حساب **الهامش على التكلفة المتغيرة**، وهو المبلغ الذي يغطي التكاليف الثابتة للوصول إلى النتيجة النهائية. وقد تطورت لاحقًا إلى **طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة** أو **التكاليف المتغيرة الخاصة**، حيث يتم تصنيف التكاليف الثابتة إلى:

1. **تكاليف ثابتة مباشرة** :تُحمَّل على المنتج مباشرة.
2. **تكاليف ثابتة غير مباشرة**

:تُحمَّل على النتيجة النهائية وتُعرف بالتكاليف الثابتة المشتركة.

تساعد هذه الطريقة المؤسسات في تحسين قرارات التسعير والإنتاج، وتعزز من قدرتها على تحقيق الأرباح بكفاءة

تحليل سلوك التكاليف

تُرتب التكاليف وفقًا للغرض من استخدامها، حيث يتم تصنيفها في النظام المحاسبي **SCF** حسب طبيعتها، مثل **مصاريف المستخدمين**، التي تشمل جميع التكاليف المتعلقة بأجور ورواتب العمال. أما في **المحاسبة التحليلية**، فتصنَّف التكاليف إلى **مباشرة وغير مباشرة** .ومع ذلك، فإن هذه التصنيفات لا توضح العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط، الذي يمكن التعبير عنه بعدة مقاييس، مثل **حجم الإنتاج**، **عدد الوحدات المباعة**، أو الأكثر شيوعًا **رقم الأعمال** المبيعات .

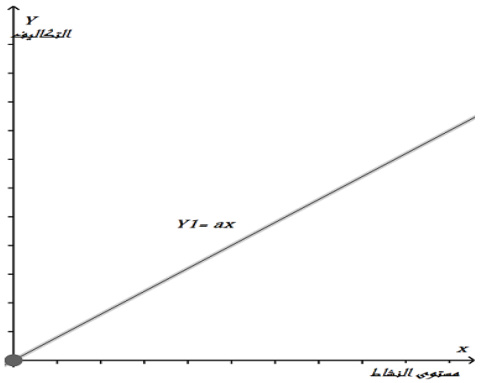
من هذا المنطلق، تنقسم التكاليف إلى نوعين رئيسيين:

1. **التكلفة المتغيرة** :وهي التكاليف التي تتغير طرديًا مع حجم النشاط، أي كلما زاد النشاط زادت التكلفة، والعكس صحيح. وتشمل:
   - تكلفة المواد الأولية المستهلكة.
   - تكلفة اليد العاملة المباشرة.
   - الجزء المتغير من مصاريف الإنتاج.
   - الجزء المتغير من مصاريف التوزيع.

2. **التكلفة الثابتة** :وهي التكاليف التي تبقى مستقلة عن حجم النشاط، ولا تتغير بتغير مستوى الإنتاج أو المبيعات.

يساعد تحليل سلوك التكاليف المؤسسات في فهم طبيعة تكاليفها واتخاذ قرارات استراتيجية دقيقة فيما يتعلق بالتسعير والإنتاج والربحية.

التمثيل البياني للتكاليف :



وعليه **التمثيل البياني** للتكلفة المتغيرة للوحدةCV

Y_1= ax => Y'=axx = a => ثابت

التكاليف الثابتة :

التكاليف الثابتة هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بتغير مستوى النشاط، حيث تبقى قيمتها الإجمالية ثابتة حتى في حالة زيادة أو انخفاض حجم الإنتاج أو المبيعات.

خصائص التكاليف الثابتة:

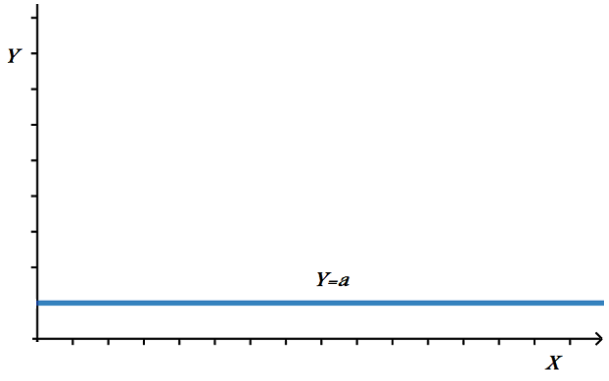
- يُطلق عليها **"التكاليف الهيكلية "**لأنها ترتبط بهيكل المؤسسة، ولا تتغير إلا إذا حدث تغيير جوهري في هذا الهيكل.
- يتم تحديدها نتيجة قرارات **مجلس الإدارة**، وتخضع لرقابته وإشرافه.

- تبقى ثابتة في مجموعها، لكنها تتغير **بالنسبة للوحدة الواحدة من الإنتاج(CFu)** ، حيث تنخفض كلما زاد الإنتاج وترتفع عند انخفاضه.

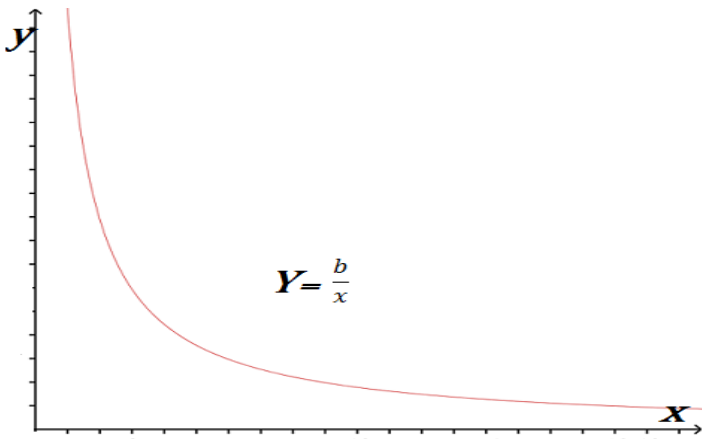
أمثلة على التكاليف الثابتة:

- مخصصات الاهتلاك (الاستهلاك)
- إيجار المحل أو المباني.
- مصاريف الإدارة العامة.
- أقساط التأمين.

يساعد فهم التكاليف الثابتة في تحسين التخطيط المالي، وضبط التكاليف، واتخاذ قرارات إدارية أكثر كفاءة.



أما التكلفة الثابتة للوحدة تكون متغير



العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط

تظل **التكاليف الثابتة** في مجموعها ثابتة بغض النظر عن مستوى النشاط، ولكن **نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف** يكون متناقصًا. فكلما زاد حجم النشاط، انخفضت التكلفة الثابتة لكل وحدة، مما يجعل المؤسسات تسعى إلى **زيادة الإنتاج والمبيعات** لتوزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات، وبالتالي تقليل التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة.

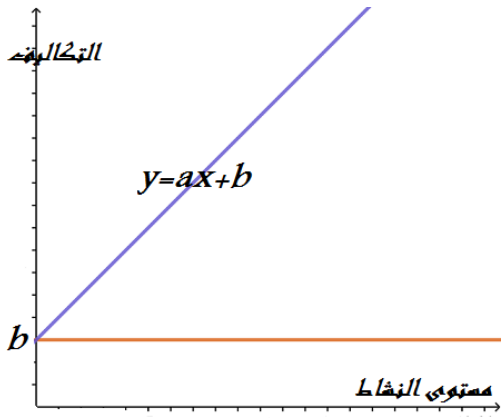
التمثيل البياني لمجموع التكاليف

يمكن التعبير عن **مجموع التكاليف** من خلال العلاقة التالية:

مجموع التكاليف=التكاليف المتغيرة+التكاليف الثابتة

- **التكاليف الثابتة** :تمثل خطًا أفقيًا في الرسم البياني، لأنها لا تتغير مع حجم النشاط.
- **التكاليف المتغيرة** :تزداد مع زيادة حجم النشاط، مما يجعل مجموع التكاليف يأخذ شكل خط مائل للأعلى عند تمثيله بيانيًا.

هذا التحليل يساعد المؤسسات في فهم تأثير حجم الإنتاج على التكاليف واتخاذ قرارات تسعير وإنتاج فعالة



تحدد المردودية على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة

$M/CV = CA - CV$

حيث يمثل (CF) ت ثا ، هامش/ت م M/CV ، تمثلCV ت المتغيرة ،CA رقم الإعمال

1 نتيجة ربح+R => $M/CV > CF$

نقطة التعادل او رقم الإعمال الحرج SR) عتبة المردودية

2 $M/CV = CF <= R_0$

3 –R نتيجة خسارة => $M/CV < CF$

من بين استعمالات هذه الطريقة في التسيير هو قياس ربحية المنتوج واتخاذ القرار فيما يخص المحافظة أو التخلي عن المنتج غير المرغوب فيه.

P3	P2	P1	البيان / المنتوجات
CA3	CA2	CA1	رقم الأعمال CA
CV3	CV2	CV1	التكاليف المتغيرة CV
M/CV3	M/CV2	M/CV1	الهامش M/CV
CF			التكاليف الثابتة CF
R			النتيجة

ويعرف هذا الجدول بجدول الاستغلال التفاضلي

ولدينا المعلومات الخاصة بالمبيعات P3، P2 ، P **تطبيق** :تنتج وتوزع مؤسسة الرتاج ثلاثة منتوجات والتكاليف في الجدول التالي :

P3	P2	P1	البيان / المنتوجات
300	250	200	سعر البيع
400	600	500	عدد الوحدات المباعة
225	125	100	التكلفة المتغيرة للوحدة Cvu
5	50	50	التكلفة الثابتة الخاصة CFs

التكلفة الثابتة الإجمالية هي 100000 دج

المطلوب :باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة حدد المنتوجات المرغوب الاحتفاظ بها و الغير المرغوب فيها؟

الحل:

البيان / المنتوجات	P1	P2	P3	المجموع
رقم الأعمال CA	100000	150000	120000	370000
التكاليف المتغيرة CV	50000	75000	90000	215000
الهامش M/CV	50000	75000	30000	155000
التكاليف الثابتة CF	100000			100000
النتيجة				55000

المنتج 0 هو أحسن مردودية برغم من أن كل المنتوجات هـ/ت م موجب

2-طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة Direct costing évolué

يطلق عليها أيضا بطريقة التكاليف الخاصة وتعتبر تمديد وتحديث طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة وترتكز

على مايلي:

توزيع وتحميل التكاليف لا يتم فقط على التكاليف المتغيرة وانما جزء من التكاليف الثابتة المباشرة التي تعرف بالتكاليف الثابتة الخاصة CFspécifique وبالتالي المنتوج يتحمل في نفس الوقت التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة الخاصة به بينما الجزء المتبقي من التكاليف الثابتة التي تدعى بالتكلفة الثابتة المشتركةCFcommune وعليه تحسب النتيجة التي تغطى بهامش التكلفة الثابتة الخاصة M/CFs

وفق هده الطريقة كتالي:

$$M/CFs = M/CV - CFs$$

$$R = M/CFs - CFc$$

البيان / المنتوجات	P1	P2	P3
رقم الأعمال CA	CA1	CA2	CA3
التكاليف المتغيرة CV	CV1	CV2	CV3
الهامش M/CV	M/CV1	M/CV2	M/CV3
التكلفة الثابتة الخاصة CFs	CFs		
M/CFs	M/CFs1	M/CFs2	M/CFs3
CFc	CFc		
R	R		

تحليل نقطة التعادل " عتبة المردودية "

مفهوم نقطة التعادل :هي وسيلة تحليلية تسمح بدراسة العلاقة الموجودة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والأرباح .وهي النقطة التي عندها لا تتحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة حيث أن الأرباح تبدأ عند تجاوز هذه النقطة.

رقم الأعمال العتبة الحرج = (CA. Critique) مجموع التكاليف (تكلفة متغيرة + تكلفة ثابتة)

➢**فرضيات الطريقة** :لتحديد تلك القيمة نفترض أن:

–التكاليف المتغيرة تتناسب طرديا مع رقم الأعمال.

–التكاليف الثابتة لا تتغير في إطار دورة معينة.

–ثمن البيع موحد.

–حجم المبيعات هو الذي يؤثر على التكاليف المتغيرة.

➢**تحديد نقطة التعادل** :انطلاقا من أن رقم الأعمال يغطي مجموع التكاليف حتى تتحقق نقطة التعادل:

$$CA.C = CV + CF$$

$$CA.C - CV = CF$$

$$M/CV = CF$$

وعليه تكون النتيجة في نقطة التعادل مساوية للصفر

$$R = M/CV - CF = 0$$

وتحديد نقطة التعادل(عتبة المردودية) رياضيا بالعلاقة التالية:

$$SR = CA \times CF \div M/CV$$

ويمكن استخدام نسبة هـ /ت م (M/CV) taux التي تمثل نسبة مئوية من رقم الاعمال

$$Taux\ M/CV = M/CV \div CA$$

وتصبح عتبة المردودية كالتالي:

$$SR = CF \div taux\ M/CV$$

وتحسب عتبة المردودية بالكميات (Q) بالعلاقة التالية:

حيث P :سعر البيع و CVu تكلفة متغيرة للوحدة

$$CA = P \times Q$$

$$CV = CVu \times Q$$

لدينا

$$CA = CV + CF$$

$$P \times Q = CVu \times Q + CF$$

$$P \times Q - CVu \times Q = CF$$

ومنه $SR = CF \div P - CVu$

مثال :من أجل الحصول على رقم الأعمال قدره 400000 دج بلغت التكاليف المتغيرة 300000 دج والتكاليف الثابتة التي تتحملها المؤسسة 75000 دج.

المطلوب:

✓إعداد جدول تحليل الاستغلال التفاضلي.

✓أحسب عتبة المردودية.

الحل:

-جدول الاستغلال التفاضلي:

الرقم	البيان	المبالغ	%
1	رقم الأعمال الصافي	400000	100
2	التكاليف المتغيرة	300000	
3	الهامش على التكلفة المتغيرة	100000	25
4	التكلفة الثابتة	75000	
5	نتيجة الاستغلال	25000	

$$SR = CA \times CF \div M/CV$$

$$SR = 400.000 \times 75.000 \div 100.000 = 300.000$$

نسبة هـ /ت م = هـ / ت م. ÷ الاعمال رقم

$$100.000 \div 400.000 = 0.25$$

$CF \div taux\ M/CV$ = SR =300000 وهو رقم الأعمال الذي يحقق التعادل

3- استخرج نقطة التعادل بيانيا :

يمكن تمثيل رقم الأعمال والتكاليف بدالات خطية وهذا استخراج وتعيين نقطة التعادل بيانيا حيث:

-رقم الاعمال يكون على الشكلy=x

-التكاليف المتغيرة والهامش هي دالات خطية حسب رقم الأعمال من الشكلy=ax

-التكاليف الثابتة على الشكلy=b

-التكاليف الإجمالية هي دالة خطية على الشكلy=ax+b

وهناك ثلاثة علاقات تسمح لنا بتحديد نقطة التعادل حسابيا وبيانيا مستمدة من مفهوم التعادل.

⇦هامش على التكاليف المتغيرة = M/CV التكاليف الثابتةCF

النتيجة = R هامش على التكلفة المتغيرة – التكلفة الثابتة

⇦رقم الأعمال = CV التكاليف الإجمالية(ت متغيرة + ت ثابتة)

4-**العلاقة الأولى** :تعتمد على الهامش على التكلفة المتغيرة = التكلفة الثابتة

M/CV = CF

ويكفي لإستحراج نقطة التعادل بيانيا تحديد فاصلة نقطة تقاطع المستقيمان الممثلين للمعادلتين

نعود إلى المثال السابق نقطة التعادل حسابيا وبيانيا

حيث: لدينا $Y_2 = b = CF = 75000$. $à = 0.25$

تتحقق نقطة التعادل عندما $M/CV = CF$

$$Y_1 = àx = 0.25x$$

$$Y_2 = CF = 75000$$

$$Y_1 = Y_2$$

$$0.25x = 75000 \Rightarrow x = \frac{75000}{0.25} = 300.000$$

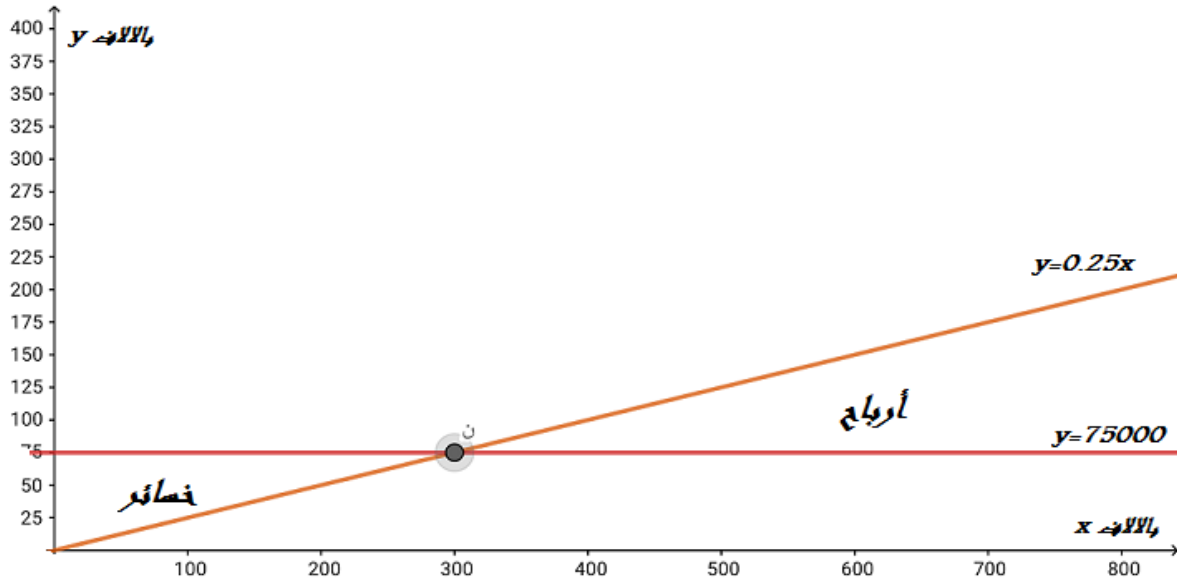
بيانيا:

يكفي تمثيل $Y_2 = 75000$. $Y_1 = 0.25x$

حيث نضع على المحور الأفقي (x) مستوى النشاط، وعلى المحور العمودي (y) التكاليف وهامش على التكلفة المتغيرة $Y_1 = 0.25\ x$

X	0	200000	300000	400000
Y	0	50000	75000	100000

نقطة التعادل هي فاصلة النقطة (ن) وتساوي 300 ألف



ثانيا : طريقة التكاليف المعيارية(نظام التكاليف المعيارية)

إن المنشأة تقوم بالرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه التكلفة وذلك لمقارنة التكلفة الفعلية بهذه المعايير، حيث أن التكلفة الفعلية التي تحدث في فترة معينة ليس لها أي قيمة دون مقارنتها بأساس معياري، ولذلك فإن الإدارة العليا لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية، ولكن ايضاً تقوم بتحديد أو معرفة إذا ما وصلت هذه التكاليف إلى مستوى مرضي بالنسبة للمعايير الموضوعة لها أم لا ويعتبر نظام التكاليف **المعيارية** أساس اً لتقييم التكلفة الفعلية التي حدثت مع معايير محددة مقدماً، حيث أن معايير التكلفة تمثل التكاليف التي ينبغي أن تكون في ظل ظروف الأداء المرضية والممكنة وليس بالضرورة التكلفة التي ينبغي أن تكون في ظل الظروف المثالية، كما أن التكاليف المعيارية تختلف عن التكاليف المقدرة مسبق اً حيث أن التكاليف المعيارية تعتبر أكثر دقة لأنها تحدد بطريقة علمية(من خلال دراسة الوقت واستخدام التقديرات الهندسية.)

كما يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى زيادة وعي المديرين بالتكاليف لأن إنح ا رفات التكاليف تظهر في تقارير الأداء، فمعايير التكلفة تعبر عن الحد الأقصى للتكاليف وبالتالي فإن زيادة التكاليف الفعلية عن هذه المعايير يؤدي إلى فحص هذه الانحرافات والوقوف على أسبابها، كما أن عملية وضع المعايير يمكن أن تساعد في عملية التخطيط لتحقيق كفاءة العمليات عن طريق تحديد العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف واستقطاب جهود الإداريين والمحاسبين والمهندسين في وضع المعايير وتحقيق التنسيق بينهم لتحقيق أهداف المنشأة.

كما أن هناك ثلاثة أنشطة رئيسية لنظام التكاليف المعيارية تتمثل في:

1. إعداد المعايير :وهي أول خطوة أو مرحلة في نظام التكاليف المعيارية التي يمكن استخدامها كأساس لقياس وتقييم الأداء، وهذه الخطوات يجب أن تلق العناية والاهتمام حتى يتم وضع معايير

يمكن الاعتماد عليها.

2. تجميع التكاليف الفعلية :إن وجود التكاليف المعيارية لا ينفي الحاجة إلى التكاليف الفعلية بل بالعكس هي جزء لا يتجزأ من نظام التكاليف المعيارية والتي يجب أن تكون متاحة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية للحصول على ما قد ينشأ من انحرافات

3. تحليل الإنحرفات :تحدث االانجرافات عندما تتغير الإرادات أو التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية والتي يمكن تحليلها إلى إنحرفات فرعية وذلك لتسهيل التحليل ولزيادة المعلومات المقدمة لمتخذ القرار

ثالثا : تعريف طريقة التحميل العقلاني :

يمكن تعريف طريقة التحميل العقلاني كما يلي :

هي اسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية ، وذلك بتغير مستوى الفعالية حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة اي انه من غير العقلاني أن يتحمل الانتاج كل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية ، وبالتال ندرك أن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي الطريقة التي تسمح بمعالجة الاعباء على اساس مستوى النشاط اي الاخذ بعين الاعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا بمقارنة مستوى النشاط العادي بمستوى النشاط الفعلي [1]

[1] نفس المرجع ص137-138

مبادئ طريقة التحميل العقلاني :

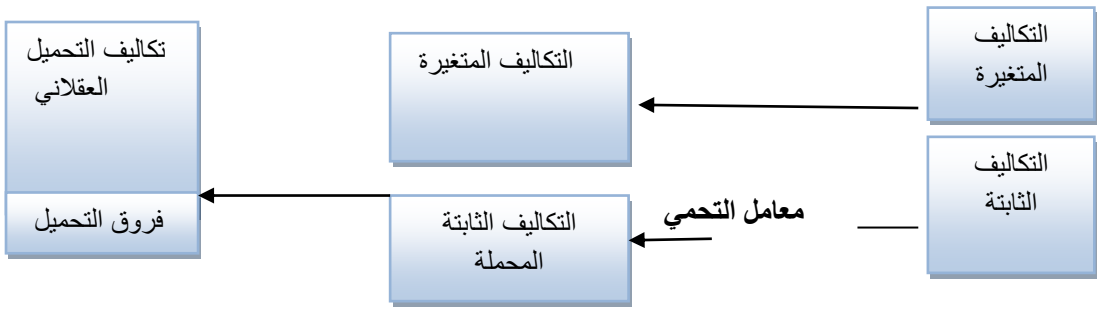
ان طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تقوم على مبدأ تحميل التكاليف الثابتة الى التكاليف الكلية من اجل تحديد سعر التكلفة النهائي للمنتوج وفقا لمعامل التحميل الذي يحدد بدوره بحاصل قسمة النشاط الفعلي المحقق في المؤسسة على النشاط العادي .

يحدد النشاط العادي للمؤسسة بناءا على نقاط ثلاث اساسية :

- القدرة الانتاجية للمؤسسة
- مستوى انتاج المؤسسة المحقق خلال فترات محددة
- الاستجابة لمتطلبات السوق

والشكل الموالي يوضح طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

الشكل رقم 06 طريقة التحميل العقلاني



اذا كان حجم النشاط العادي مساويا لحجم النشاط الحقيقي فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كليا على سعر التكلفة ويكون معامل التحميل يساوي 1 ولا ينتج اي فرق بينهما

اذا كان حجم النشاط العادي اكبر من حجم النشاط الحقيقي يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تستعمل وفي هذه الحالة يقل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة وعليه معامل التحميل يكون اقل من 1 وبالفرق بين التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف الثابتة العادية قبل التحميل نحصل على تكلفة نقص النشاط – نقص الفعالية – او خسارة تكلفة البطالة بالنسبة للنشاط العادي .

اما اذا كان حجم النشاط الحقيقي اكبر من النشاط العادي اي ان المؤسسة فاقت قدرتها الانتاجية العادية فتتحول التكاليف الثابتة اكبر من التكاليف النظرية ومعامل التحميل أكبر من 1 والفرق بينهما هو ربح زيادة النشاط ، و يبقى في كل الحالات الثلاث سعر التكلفة للوحدة ثابت بدون تأثير تغيرات حجم النشاط .

رابعا : طريقة التكاليف على اساس الانشطة A B C

ظهرت محاسبة التكاليف بسبب عجز المحاسبة المالية من تقديم معلومات مالية وكمية مفصلة عن تكاليف الأنشطة المختلفة في المشروع، ولم يقتصر وجود محاسبة التكاليف في المشروعات الصناعية فقط، وإنما امتد وجودها ليصل إلى المشاريع التجارية والخدمية والزراعية وغيرها من المشاريع. وفي نهاية ثمانينات القرن الماضي، عرف العالم تطورا ملحوظا في نظام التكاليف، من خلال ما عرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، كبديل عن الأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف والذي يرتكز على تقسيم المؤسسة إلى أنشطة.

ان طريقة التكاليف على اساس الانشطة من الطرق الحديثة في ادارة وتسيير التكاليف في المؤسسات الحديثة ، نظرا لشدة الانتقادات التي طالت الطرق التقليدية في ادارة وحساب التكلفة وسعر التكلفة هذه الانتقادات قادت الباحثين في هذا المجال الى ايجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الادارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات وكنتيجة لتلك التحديات اتجهت العديد من الدراسات من اجل يجاد افضل السبل والبدائل للأنظمة التقليدية للتكاليف حيث تكون لها القدرة على

مد المسير في المؤسسة بالبيانات المناسبة للبيئة الحديثة التي تنشط فيها المؤسسة من اجل اتخاذ القرارات التسييرية ، الامر الذي ادى كما قلنا الى عدة باحثين في المحاسبة من اجل ايجاد حلول لمشكلة توزيع التكاليف الغير مباشرة والتكاليف الثابتة ، ومن بين الباحثين نجد باكت Bekett سنة 1951 شيبيك Shubik سنة 1963 وفي نفس الفترة اجريت دراسات في الولايات المتحدة الامريكية اهمها الدراسة التي اجرتها شركة جنرال الكتريك عام 1963 حيث تطرقت الى افضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة حيث اقترح كلا من روبيرت كابلان Robert Kaplan وروبين كوبر Robin cooper بضرورة احكام الرقابة على الانشطة التي تسبب هذه التكاليف حيث انصبت الدراسة على تحليل تكاليف الانشطة ، وكل هذه الدراسات خرجت بعدها بخلاصة على ايجاد نظام جديد لتوزيع التكاليف غير المباشرة والذي اضحى يسمى بنظام التكاليف المرتكز على الانشطة A B C والذي تم تحديثه فيما بعد بعدما كان نظاما احادي البعد حيث انه كان نظاما منصبا بالدرجة الاولى الى حساب سعر التكلفة اكثر دقة فحسب ليتحول الى نموذج ذو بعدين البعد الاول يتعلق بالتكلفة والبعد الثاني يتعلق ب العمليات والانشطة المتعلقة بالإنتاج.

1- تعريف نظام التكاليف A B C :

يعرف **Davidson** هذا الاخير على انه نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث ان المرحلة الاولى يتم فيها تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على احواض التكاليف Cost Pool والتي تمثل الانشطة اما في المرحلة الثانية يتم يتم تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الانشطة اللازمة لإنهائها .

كما يعرف **Horqngren** نظام التكاليف على اساس الانشطة على انه طريقة او مدخل لتحسين قيم التكلفة والذي يرتكز الانشطة كأغراض التكلفة الرئيسية ، كما انه يستخدم تكلفة هذه الانشطة كأساس لتعيين تكاليف اغراض اخرى مثل السلع والخدمات والزبائن .

كما يعرف **P.Mevellec** هذا النظام على انه مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات اكثر منه نظام لحساب التكاليف ، هذه النمذجة يمكن ان تستعمل ايضا لبناء ادوات حساب سعر التكلفة ، للقيادة والتحكم في قياس الاداء وللتنسيق فضلا عن كونها تستعمل ايضا في الخيارات الاستثمارية .[2]

2- اهمية نظام التكاليف على اساس الانشطة A B C

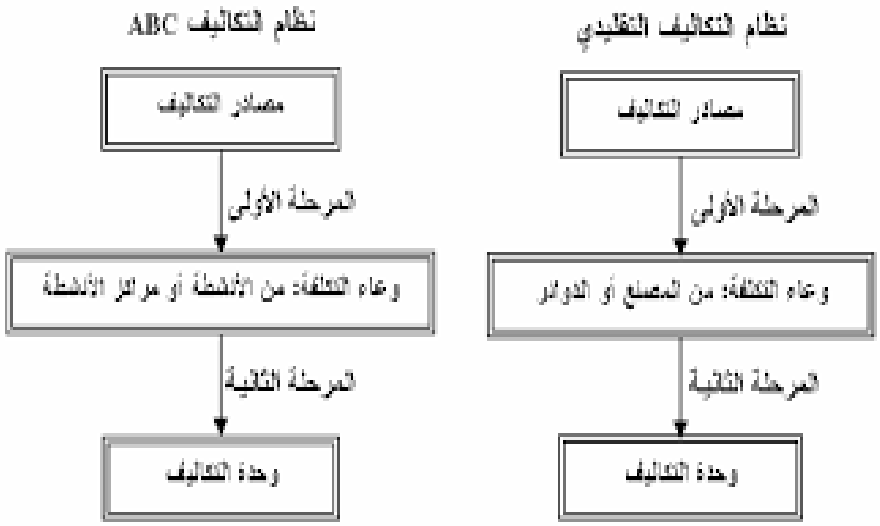
يسعى هذا النظام الخاص بحساب التكاليف الى تحقيق اهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي :

- توزيع التكاليف الغير مباشرة بدقة بين المنتجات المختلفة
- تحديد اسباب ارتفاع التكاليف وتقديم معلومات دقيقة ومهمة لجهات اتخاذ القرار اي الادارة
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة ين المنتجات المختلفة
- يساعد ادارة المؤسسة الاقتصادية في تقديم صورة لها ودقيقة عن الانشطة المسببة للتكاليف وبالتالي معرفة نصيب كل منتج من كل نشاط على حدى

[2] حفيظ فتحي ، اشكالية قياس الاداء المتميز باستخدام الانظمة الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية أطروحة دكتوراه جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس 2019/2018 ص 76-78

- يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج والتخلص منها .

الشكل رقم 06 الفرق بين الانظمة التقليدية والحديثة للتكلفة



يعد الأداء من المفاهيم التي أصبحت المؤسسات تعتمد عليها لمعرفة حالتها، كما أن تحسين هذا الأخير أصبح أمرا ضروريا، لذلك تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيق النجاح في عملياتها وأنشطتها باستمرار، لبناء مركز إستراتيجي وتنافسي متميز يضمن لها البقاء وتحسين الأداء في ظل البيئة التي تعمل فيها وانطلاقا من هذه الأهمية الكبيرة للأداء، فقد أدركت المؤسسات الاقتصادية ذلك وبدأت في التركيز عليه، لتحقيق معدلات نمو أعلى في مستويات الإنتاجية والعائد وزيادة نسب الانتفاع من الطاقات الإنتاجية لديها.

يمكن إرجاع الظهور الأولى و الفعلي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بدراسة الباحث William Vatter سنة 1954، والتي حاول من خلالها وضع إطار شامل

لمحاسبة التكاليف ينسجم مع هيكل أنشطة المؤسسة، ليقوم بعدها Staubus سنة 1971 بتقديم تحليل أولي لنظام محاسبة التكاليف أخذا بعين الاعتبار الأنشطة الممارسة. بعدها قام كل من الباحثان Johnson and Kaplan سنة 1987 بدراسة مدى ملائمة الطرق و الأساليب التقليدية لمحاسبة

التكاليف بحيث تمثلت أبرز النتائج التي تم التوصل إليها في ضرورة تبني طرق جديدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات و مختلف أغراض التكلفة الأخرى.[3]

وأيا كانت فكرة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قديمة أم حديثة فإن المهم أن دخولها حيز التطبيق و استخدامها في الجوانب الإدارية المهمة كتحليل الربحية و التسعير و تطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن و بالضبط سنة 1988 جعل كل من Cooper and Kaplan من خلال سلسلة من المقالات أفكار نظام التكلفة على أساس الأنشطة مفهومة و قابلة للتطبيق و أحدثت نوعا من الدعاية لتطبيق أنظمة ABC.

كان تطورها عبر ثلاث مراحل هي:

- **أولا: إدارة النشاط AM:** ركزت على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي و المالي.
- **ثانيا: محاسبة التكاليف الأنشطة ACA:** جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال تحديد مسببات التكلفة و ارتباطها بالأنشطة و تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.
- **ثالثا: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** يقوم هذا النظام على تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة إلى مستويات متعددة و من ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة باستخدام مسببات تكلفة مناسبة.

[2] إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2013،ص96.

1. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تعريف 1:

يعرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم CAM-1 نظام ABC بأنه: منهج يقيس تكلفة الأداء الأنشطة و الموارد و أغراض التكلفة، يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على استخدامها و يميز العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة.

تعريف 2:

نظام التكلفة على أساس الأنشطة عبارة عن مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة و المتكاملة التي تهدف لقياس هيكل و ربحية المنتجات و الخدمات التي تقدمها المنشأة عن طريق تقسيم الأداء إلى المجموعة من الأنشطة و إيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة. [4]

تعريف 3:

عرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءا على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لحساب التكلفة الأساسية و التي تنجم عنها خدمات مشتركة و تجمع تكاليف كل نشاط على حدى، و تحمل المنتجات على أساس حجم استهلاكهم للخدمة باستخدام محركات التكاليف.

نستنتج من هذه التعاريف أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر بمثابة نظام يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

---

[1] إبراهيم ميدة و عطا الله وراد خليل، **محاسبة التكاليف**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010-2011، ص452.

2 محمد حنفي زكي و آخرون، **أساسيات محاسبة التكاليف**، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000، ص420.

2. أوجه قصور الأنظمة التقليدية و الفرق بينهما و بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

1.3. أوجه قصور أنظمة التكاليف التقليدية:

عمليات و طرق ممارسات المحاسبة التقليدية أصبحت غير ملائمة و من الانتقادات الموجهة لها ما يلي:

- اهتمام نظم المحاسبة التقليدية بالقرارات الروتينية و الهيكلية على حساب القرارات الأخرى، مما أثر على فعاليتها كنظام داعم للقرارات بصفة عامة ،
- عدم تلبيتها حاجة الإدارة من المعلومات بسبب تركيزها على المستوى التشغيلي، و عدم توزيع التكاليف على الأنشطة التي تسبب التكلفة، و تقديم معلومات غير دقيقة عن سلوك التكاليف،
- تتضمن نظم المحاسبة التقليدية عمليات كثيرة و معقدة تتطلب أعمالا غير مضيفة للقيمة،
- سكون عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي، و عدم مراقبتها للتغيرات الدورية و المستمرة في الإنتاج،
- عدم صلاحيتها لقياس الأداء في النظم الإنتاجية الحديثة، بسبب عدم تطورها بنفس سرعة تطور الأنظمة الإنتاجية الحديثة، مما جعلها تمثل عائقا أمام البيئة.

الفرق بين الأنظمة التقليدية و نظام التكلفة على أساس الأنشطة: [5]

أوجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام تكلفة الأنشطة
مجمع التكلفة	التكاليف المجمعة في مركز واحد غير متجانسة و لا تعود إلى عامل واحد.	كل مجمع يحتوي على تكاليف الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	على أساس حجم الإنتاج أو العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات.	تتم من واقع مخرجات مجمعات تكلفة الأنشطة.

[3] كمال خليفة أبو زيد و عطية عبد الحي مرعي، **مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة**، الإسكندرية،دار الجامعية،2004، ص32.

هبة الله محمود منشآت عباس برديسي، **دور نظام التكاليف في تدعيم فعالية أساليب استبعاد الفاقد في البيئة الصناعية المصرية**، دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة بني سويف، 2019، ص3.

موضع التكلفة	تركيز جميع التكاليف على عنصر وحدة المنتج أو الخدمة.	قد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، خطوط الإنتاج ...الخ.
دعم عملية اتخاذ القرار	لا يدعم ترشيد اتخاذ القرار لأن هذه الطريقة تتسبب في تحميل التكاليف بالزيادة أو النقصان.	تدعم ترشيد القرارات لدقة و جودة و شفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.
تكلفة التطبيق	منخفضة و تناسب المؤسسات الصغيرة و عدد منتجاتها قليل.	مرتفعة و هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة.

المصدر: أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، **أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية**، رسالة ماجستير محاسبة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان،

توضيح : مثال كوبر وكابلان Cooper and Kapalin

نفرض انه لدينا مصنعين

المصنع الاول : ينتج مليون قلم بالون الازرق

المصنع الثاني : ينتج مليون قلم ولكن بألوان مختلفة 100000 قلم ازرق 80000 قلم اسود 30000 قلم احمر 5000 قلم اخضر 500 قلم بنفسجي ... والوان اخرى حيث ان المجموع النهائي هو مليون قلم اي ملون وحدة

بمقارنة بسيطة بين المصنعين

المشتريات نفسها في كلا المصنعين وكذا ساعات العمل المباشر وساعات عمل الالة متساوية .

ولكن لو القينا نظرة على التكاليف غير المباشرة او المساندة لوجدنا اختلاف بين المصنعين الاول والثاني فالمصنع الاول ينتج فقط اللون الازرق من الاقلام وبالتالي الطلبيات تخص هذا اللون فقط ليس هناك تخزين خاص ولا فرز ولا تغليف ولا تصنيف خاص بكل لون ...الخ . بينما المصنع

الثاني التكاليف غير المباشرة تكون زائدة حتما لوجود خطوط والوان كثيرة تزيد من حجم هذه التكاليف .،

مثال توضيحي :

تنتج مؤسسة القدس نوعين من المنتجات س و ص ويمر كل منهما بنفس المراحل وعمليات الانتاج ويتطلب نفس المعدات والاختلاف بينهما يكمن في حجم المنتج وكانت معلومات المدخلات والمخرجات وتكاليف الانشطة على النحو التالي :

	ساعة عمل الالة لكل وحدة	ساعات العمل المباشرة للوحدة	الانتاج السنوي	ساعات العمل الالي	ساعات العمل المباشر	عدد طلبيات الشراء	عدد مرات التجهيز
المنتج س	2	4	1000	2000	4000	80	40
المنتج ص	2	4	10000	20000	40000	160	60
				22000	44000	240	100

تكاليف الانشطة

التكاليف المتعلقة بحجم الانتاج 110000

التكاليف المتعلقة بالمشتريات 120000

التكاليف المتعلقة بالتجهيز 210000

الاجمالي 440000

المطلوب : حساب تكلفة الوحدة بالطريقة التقليدية ثم بطريقة ABC

الحل :

1 باستخدام الطريقة التقليدية للتكلفة

مجموع التكاليف غير المباشرة = 440000 د

لو فرضنا ان معدل التحميل يكون على اساس ساعات العمل المباشرة

44000/440000 = 10 د لكل ساعة عمل مباشر

تحتاج كل وحدة من س وص 4 ساعات عمل مباشر فنصيب كل وحدة هو 10*4 = 40د لكل وحدة من المنتج

نصيب المنتوج س من التكاليف الغير مباشرة 1000* 40 = 40000د

نصيب المنتوج ص من التكاليف غير المباشرة 10000*40= 400000د

الطريقة الثانية باستخدام طريقة A B C

تحديد الانشطة الرئيسة في المشروع : الانتاج – المشتريات – التجهيز

تحديد سبب التكلفة لكل نشاط عدد الوحدات المنتجة لنشاط الانتاج عدد الطلبيات لنشاط الشراء وعدد مرات التجهيز لنشاط التجهيز

	الانتاج	الشراء	التجهيز
التكاليف	110000	120000	210000
سبب التكلفة	11000	240	100
معدل التحميل	10 د لكل وحدة	500 لكل طلبية	2100 د لكل تجهيزة

نصيب المنج س من التكاليف غير المباشرة

134000= 2100*40+500*80+10*1000

نصيب المنتج ص من التكاليف غير المباشرة

306000 =2100*60+500*160+10*10000

نصيب الوحدة الواحدة من المنتج س 1000/134000 = 134 د / للوحدة

نصيب الوحدة الواحدة من المنتج ص 10000/306000 = 30.6 د / للوحدة

مقارنة التكاليف بين الطريقتين

	الطريقة التقليدية	**طريقة ABC**
المنتج س	**40 دينار**	**134 دينار**
المنتج ص	**40 دينار**	**30.6 دينار**

خامسا : التكلفة المستهدفة:

مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعبر عن مدخل متكامل لإدارة التكلفة استراتجيا بما يساعد إدارة الشركة على التأكد من تحقيق الربحية المرغوبة في كل ن الأجل القصير و الطويل حيث يحقق استخدام هذا المدخل منفعة عن طريق التغذية الأمامية feed – forward تسمح بمنع التكلفة خلال مرحلة التصميم بدلا من محاولة تخفيضها خلال مرحلة الإنتاج و بالتالي فإن أي منتج جديد يتضح خلال مرحلة تصميمه أنه لن يحقق هامش ربح كافي تغض إدارة الشركة النظر عن إنتاجه.

تهدف التكلفة المستهدفة إلى إدماج أربعة أبعاد لإدارة أعمال المؤسسة.

- الأخذ بعين الحسبان المحيط (الأسواق و المنافسة).
- إدماج إمكانيات و قدرات مختلفة لوظائف المؤسسة.
- تقدير آثار القرارات الحالية على النتائج المستقبلية تصميم المنتجات.
- خلق علاقة وثيقة بين التخطيط و المراقبة اليومية للأنشطة. [6]

مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

تتميز عن النظم التقليدية في مجال تخطيط الأرباح و التكاليف بمجموعة من المبادئ أهمها:

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط و طويل الأجل للتكاليف و الأرباح.
- تحديد تكلفة المنتج وفق للمعادلة التالية: السعر المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.

---

[6] محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجي،**مبادئ محاسبة التكاليف**،ط04، دار وائل للنشر ، الكويت،2006، ص58.

عبد الحق عطوط، **دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،تخصص محاسبة، 2012–2013، ص28.

- تركز على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، و أيضا الموردين و الوسطاء و الموزعين.
- تهتم بمشاركة الموردين في عملية التخطيط للتكاليف و تطوير المنتجات لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع.
- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيقا لأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- تهتم بمشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

تعتمد على أساس دقيق و صحيح من المعلومات الجديدة من داخل و خارج المشروع.

مراحل التخطيط لتطبيق التكلفة المستهدفة:

1. على مستوى السوق:

نظام التكلفة المستهدفة يقوم على فكرة تخفيض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، و ليس تخفيض الأسعار السائدة في السوق، و بالتالي عند تحديد الأسعار يجب أن تهتم بالنقاط التالية: [7]

- أذواق و احتياجات و رغبات العملاء التي ستؤثر على تكلفة و سعر المنتج أو الخدمة.
- السعر المستهدف، و هو السعر الذي يناسب العملاء و يكونوا على استعداد لدفع قيمته.
- ظروف المنافسين في السوق، من حيث جودة المنتج أو الخدمة و أسعارها و وظائفها.

[1] سامي محمد أحمد غنمي، **مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية**، مجلة البحوث التجارية، كلية الزقازيق،بنها،2014،ص25.

- حصة المؤسسة في السوق التي تهدف للحصول عليها بالأسعار التنافسية.

2: على مستوى المنتجات.

يتم فيها الأخذ بعين الاعتبار قدرات المنظمات أو الموردين عند تقدير التكلفة، بحيث يتم تصميم المنتج أو الخدمة لتتوافق مع التكلفة المستهدفة، و يجب الوصول إلى التكلفة المستهدفة مع مراعاة الاحتفاظ بالجودة، و هنا يجب مراعاة العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة، و التي من أهمها: إستراتيجية الإنتاج الخاصة بالمنتج أو الخدمة، حجم الإنتاج المخطط، و عملية تكرار تجديد التصميم، و درجة هذا التجديد. و خصائص المنتج، من حيث درجة التعقيد، و ضخامة الاستثمارات اللازمة، و الفترة الزمنية اللازمة لتطويره.

3: على مستوى الأجزاء:

تتم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية حيث يتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية و محاولة تخفيض تكلفة كل جزء على حده، مع مراعاة العوامل المؤثرة، و التي من أهمها: درجة التكامل الأفقي، طبيعة علاقات الموردين و القوة تجاه أغلبية الموردين.

سادسا : نظام الإنتاج في الوقت المناسب (jit)

تعريف نظام الإنتاج في الوقت المناسب:

عرف نظام Jit بأنه برنامج يسعى لإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أي عملية بغرض إنتاج منتجات مرتفعة الجودة، و مستويات إنتاجية مرتفعة، و مستويات مخزون منخفضة، و تطوير علاقات طويلة المدة مع الموردين.

و في ظل هذه الطريقة يتم استلام مواد الخام و الأجزاء نصف المصنعة اللازمة للإنتاج في الوقت المناسب للبدء العملية الإنتاجية كما يتم إنتاج الوحدات التامة من المنتج بحيث تسلم مباشرة لمراكز تسليم المنتج و منها للعملاء.و هذا يعني أن الهدف الأساسي لنظام الإنتاج الفوري هو استبعاد كل أنواع المخزون الصناعي، لذا فإن البعض يطلق عليه نظام الإنتاج بدون مخزون. إذا فإن هذا النظام يعتمد على مدخل السحب بدلا من مدخل الإرسال التقليدي، و الذي يترتب عليه عادة بناء مخزون مكثف. و تقوم فلسفة نظام الإنتاج الفوري على التركيز على الأنشطة التي تلبي الاستخدامات و الاحتياجات فورا و ذلك من خلال أربعة سمات رئيسية هي:

نظام السحب و ليس نظام الدفع لتدفق المواد و الإنتاج بين مراحل النظام الإنتاجي.

- الترتيب الداخلي الكفء للتسهيلات الإنتاجية بالمصنع.[8]
- التأكد من الجودة عند المنبع.
- تخفيض وقت تجهيز الآلات.

ولا يقتصر هذا النظام فقط على وظيفة الإنتاج فقط بل يمكن استخدامه في وظائف أخرى: الشراء، التوزيع، البيع بالتجزئة، المناطق الإدارية.

1. مستلزمات تطبيق نظام (jit):

إن مستلزمات نظام jit كالآتي:

---

[1] جيمس ستوك، دوجلاس لامبرت، ترجمة سرور علي ابراهيم سرور، **الادارة الإستراتجية للإمدادات**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص400.

2 بعضي أسيا، **مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية**، دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب بتقرت، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019-2020، ص37.

1.2. الشراء في الوقت المحدد: و يقصد به أن المشتريات تصل في الوقت المحدد لاستخدامها في العمليات التصنيعية، و أن مستلزمات تطبيق jit تحديد طبيعة العلاقة بين الشركة و المجهز، و ضمان حصول الشركة على المواد بالجودة التي يطلبها الزبون، وذلك من خلال مجموعة من الأنشطة.

2.2. الحد الأدنى من المخزون: في ظل الظروف المثلى تقوم الشركة المطبقة لنظام jit بشراء كمية من المواد اللازمة لاحتياجات هذا اليوم فقط، إذ لا يكون هناك إنتاج تحت التشغيل في نهاية اليوم، و يسلم الإنتاج التام للعملاء، بحيث ألا يكون هناك رصيد من الإنتاج التام في المخازن، ويتم تسليم المواد الخام في الوقت المحدد لتدخل الإنتاج فورا، و لكي تتجنب الشركة نقص المواد أو القطع عند مراحل الإنتاج المختلفة لضمان تدفق و انسياب الإنتاج بسهولة في ظل jit يجب على الشركة المطبقة أن تتبنى مدخل الجذب (السحب) أو الطلب القاطرة.

3.2. وجود عمال متعددي المهارات: و يركز هذا النظام على العاملين ذوي المهارات العالية الذين يبحثون عن مشكلات الإنتاج لغرض حلها حيثما تظهر، ويتم ذلك من خلال ثبات نسبة دوران العمل و زيادة كفاءة العاملين و تخفيض وقت انتظار الإنتاج و وقت التهيئة و الإعداد.

4.2. حجم الدفعة الصغيرة: يقوم على أساس الإنتاج بكميات صغيرة، مما يساعد على تخفيض تكاليف المخزن و تكاليف المناولة و الاكتشافات السريع للتلف، إذ أن الوجبات الصغيرة تحقق التغذية العكسية الفورية عن الوحدات التالفة.

5.2. إدارة الجودة الشاملة: يركز على مفهوم إدارة الجودة الشاملة و التحسين المتواصل للجودة،

ولا يمكن تحقيق **أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:** يمكن عرضها في النقاط التالية: [9]

[1 1] ماجدة محسن عبد الرحمن، الفن ناظر الداؤود، **إمكانية إقامة مستلزمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد**، المجلة العربية للإدارة مجلد 36 عدد 2، 2016، كلية الإدارة و لاقتصاد، جامعة دهوك، العراق، ص 216-217.

- تخفيض أو إلغاء كافة أنواع المخزون من مواد أولية ، الإنتاج تحت التشغيل، و مخزون الإنتاج التام لأن المخزون هو أساس المشاكل في المؤسسات، و الذي يمكن أن يؤدي إلى زيادة الاستثمار في أحد الجوانب غير المثمرة للمؤسسة.
- تقليل الفاقد و التالف في المواد و الوقت اللازم للعملية الإنتاجية، و يأتي تحقيق ذلك من خلال إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و تؤدي إلى زيادة التكلفة.
- الشراء بالكميات المناسبة لتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب و بالجودة المناسبة.
- تنمية الثقة بين المؤسسة و مجهزيها و تقوية العلاقة بينهما، من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينها.

المحور الخامس

تطبيقات محلولة

مواضيع محلولة

الموضوع الثاني

مؤسسة الأصيل تنتج وتبيع ثلاثة منتجات A .B. D باستعمال مادتين اوليتين M1, M2 في ورشتين حيث:

الورشة 01: يتم إنتاج المنتوج A . D الورشة 02 يتم إنتاج المنتج B فقط.

والمعلومات التالية مقدمة للفترة المعتبرة من شهر أفريل 2015 كالتالي:

المخزون 2015-04-01	مشتريات الفترة	المخزون في 2015-04-30
• M1: 12000 كلغ بـ23 دج/ كلغ • M2: 1500 كلغ بتكلفة إجمالية 271750 دج • B: 500 وحدة بـ، 174.5 دج/ للوحدة • إنتاج جاري A 3476 دج • إنتاج جاري D 2626 دج	M 18000 -كلغ بـ15 دج/ كلغ M2 2000 بـ 17 دج/ كلغ	• M1 200كلغ • M2 500كلغ

الإنتاج والاستعمالات تم إنتاج 1500 وحدة من Aب استعمال M1 و M2 وثم إنتاج 2500 وحدة

من B باستعمالM2 فقط - تم إنتاج 2000 وحدة من D باستعمالM1 و M2

ملاحظة: استعمالات M1 توزع 50% لـ A و 50 % ل D أما استعمالات المادة الاولية M2 لـ A .B .D تتناسب مع الأعداد 2-5-3 على الترتيب.

وظهر الجرد الدائم لـ M1بتاريخ 2015-04-30 كالتالي:

بالنسبة لـ M1

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1 الإدخالات	....	..... 22.6	....	الاخراجات مخ2	....	....	....
المجموع	.....	.....	.....	المجموع	.....	.....	.....

بالنسبة لـM2:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1 الإدخالات	....	....	....	الاخراجات مخ2	....	....	....
المجموع	.....	.....	.....	المجموع	.....	24.5	.....

الأعباء المباشرة للشراء 122000 دج تنوزع على اساس ثمن الشراء.

للإنتاج في الورشة 01 9000 دقيقة منها 50 ساعة لـA والباقي لـ Bبسعر 120 دج/ ساعة.

في الورشة 02- 75 ساعة بسعر 80 دج لـ D.

الأعباء الغير مباشرة:

ملخصة في الجدول الموالي مع الأخذ بعين الاعتبار كعناصر إضافية 1500 دج والأعباء الغير معتبرة تقدر بـ 1100 دج.

البيان	التموين	الورشة 01	الورشة 02	التوزيع
مجموع توزيع ثانوي	؟؟	37500	30400	72000
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة أولية مشترى	ساعة عمل مباشرة		وحدات مباعة

مبيعات الفترة:

A: 1000 وحدة بـ 370د ج و B 2200 وحدة ب 180 دج/ للوحدة . D-1600 وحدة بـ 320دج/ للوحدة.

المطلوب ملاحظة: تقسيم الاخراجات بالتكلفة الوسيطية المرجحة مع مخزون اول مدة:

إعادة الجرد الدائم للموا الأولية M2 . M1

تحديد الكميات المستعملة من M2. M1 للمنتجاتD . B

إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، مع تحديد مجموع التوزيع الثانوي لقسم التموين.

حساب تكلفة إنتاج كل من المنتجين فقط. D.B

حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية ل -D.B فقط.

حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية لـ D.B علما أن النتيجة التحليلية الاجمالية لـ، Aتقدر بـ13000 دج.

الموضوع الثالث

تقوم مؤسسة الأصيل للصناعات الجلدية بإنتاج نوعين من الحقائب الصغيرة النوع P1, P2 تستعمل الجلد الاصطناعي كمادة أولية أساسية في صناعة الحقائب بالإضافة إلى اللوازم المختلفة كما يلي:

كل حقيبة P1 تحتاج لـ 0.2 M^2 من الجلد وما قيمته 3دينار من اللوازم المختلفة

كل حقيبة P2 تحتاج لـ M^2 0.15 من الجلد وما قيمته 2 دينار من اللوازم المختلفة.

تمر عملية الإنتاج بورشتين:

في الورشة 01: يتم تفصيل الجلد

في الورشة 02: يتم خياطة القطع وإضافة اللوازم.

بالنسبة لشهر سبتمبر N تم التوصل للمعلومات التالية:

مخزون أول الشهر:

1500 M^2من الجلد الاصطناعي بـ 229.70 واللوازم المختلفة ما قيمته 35000 DA

المنتج التام1P : وحدة بتكلفة إجمالية 122750 DA

المنتج التام P2 وحدة بتكلفة إجمالية 57710 DA

مشتريات الشهر:

3000 M^2من الجلد الاصطناعي بت250 دينار للمتر المربع ومن اللوازم المختلفة ما قيمته 40000 د

إنتاج الشهر: 10000 وحدة من P1 و9160 وحدة منP2

الأعباء المباشرة:

للشراء 0.15 DA عن كل M^2 من الجلد الاصطناعي و300 دج لكل اللوازم المختلفة

للإنتاج: كلا حقيبة من كلا النوعين تتطلب 30 دقيقة عمل بـ 500دينار للساعة.

الأعباء غير المباشرة: لخصت في الجدول التالي:

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية			
	الإدارة	الصيانة	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
م ت الأولى	35300	44000	17750	84370	70000	51590
التوزيع 2 الإدارة الصيانة	-100% 20%	20% 10%	20% 10%	25% 30%	25% 30%	20% 10%
طبيعة وحدة القياس			100د من ثمن الشراء	ساعة يد عمل م	وحدة منتجة	100 د من رقم الأعمال

المبيعات: 9500 وحدة منP1 بسعر 650 دج، وحدة 9000 وحدة منP2 بسعر 450دج وحدة.

المطلوب: ملاحظة كم تقييم الاخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة باعتبار المخزون الأولي

إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ثم احسب النتيجة التحليلية.

الموضوع الرابع

تقوم وحدة خياطة وتفصيل القمصان الأمير عبد القادر بصنع نوعين من القمصان للأطفال هما:

القمصان الصوفية مادتها الأولية قماش صوفين القمصان القطنية مادتها الأولية قماش قطني.

لدينا المعطيات الخاصة بشهر افريل N كما يليك

مخزون اول الشهر:

- قمصان قطنية 200 وحدة بـــ 46.8 د للوحدة وقمصان صوفية 300 وحدة بـ 68 د للوحدة.
- قماش قطني: 2000 متر بتكلفة إجمالية 44000 د وقماش صوفي 1000 متر بتكلفة إجمالية 19500دج.

المشتريات:

- قماش قطني 6000 متر بـ 20دج المتر وقماش صوفي 6500 متر بـ 25 دج للمتر.

الاستهلاكات ومصاريف الإنتاج:

- 1680 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 36 دقيقة لكل قميص قطني بت 10 دج الساعة.
- 2880 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 54 دقيقة لكل قميص صوفي بـ 12 دج للساعة.
- 1.5 متر من القماش لكل قميص منتج من كل نوع.

مخزون أخر الشهر: قمصان قطنية، 250 وحدة وقمصان صوفية 500 وحدة.

معلومات اخرى:

- سعر بيع الوحدة 100 دج للقميص القطني 120 دج للقميص الصوفي.
- اشتغلت الآلات 3000 ساعة لإنتاج القمصان القطنية و2000 ساعة لإنتاج القمصان الصوفية.

الأعباء غير المباشرة:

يعطي الجدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

البيان	الأقسام الرئيسية				
	التموين	التفصيل	الخياطة	الإنهاء	التوزيع
مجموع توزيع 2	25000	30000	18000	13680	15875
طبيعة وحدة العمل	متر قماش مشترى	سعة عمل الة	وحدة منتجة	ساعة يد عمل مباشرة	100 دج من رقم الأعمال

المطلوب: ملاحظة: تقيم الاخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة باعتبار المخزون الأولي

1- حدد عدد القمصان المنتجة والمباعة من كل نوع.

2- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

3- حساب تكلفة شراء القماش الصوفي والقطني.

4- حساب تكلفة إنتاج المنتجين القمصان الصوفية والقمصان القطنية

5- حساب سعر التكلفة

6- حساب النتيجة التحليلية للاستغلال لكل منتج

الموضوع الخامس

مؤسسة الهدى تنتج منتجين A2.A1 باستخدام مادتين أوليتين M2.M1 في ورشتين ولقد أعطيت لكم المعلومات التالية الخاصة بشهر جانفي 2009.

المشتريات: 500 كلغ من M1 بـــ12 د للكغ و 400 كلغ من M2 بـــ40د للكلغ

الاستهلاكات:

تم استهلاك 455 كلغ من المادة الأولية M1 كما تم استهلاك 420 كلغ من المادة M2 مع العلم ان كل وحدة منتجة من A1 تتطلب 2.5 كلغ من M1 و 1.5 كلغ من M2 وان كل وحدة منتجة من A2 تتطلب 1 كلغ من M1 و 2كلغ من M2

وضعية المخزونات: ملخصة في الجدول التالي:

البيان	مخزون اول المدة		مخزون آخر المدة	
	الكمية	القيمة الاجمالية	الكمية	القيمة الاجمالية
M1	3000 كلغ	4200 د	؟	؟
M2	200 كلغ	5000 د	؟	؟
A1	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
A2	15 وحدة	9000 د	50وحدة	؟
انتاج جاري A1	ـــــ	5516 د	ـــ	ـــ
انتاج جاري A2	ـــــ	ـــ	ـــــ	15508.5 د

المبيعات: تم بيع 140 وحدة من A1 ب 630 DA / وحدة.

و70 وحدة من A2 حيث طبقت هامش على سعر البيع يقدر بـ 30%.

اليد العاملة المباشرة: 700 ساعة عمل مباشرة بـ 50 للساعة توزع بين المنتجين حسب الكميات المستعملة.

العباء الغير المباشرة: وزعت في الجدول التالي علما ان الأعباء الاضافية 8208 د والعناصر غير محملة 11250.25 د .[1]

[1] عياشي الاخضر , تمارين متنوعة في التسيير المحاسبي ج 3 2017 ص 4 -13

الأقسام	الطاقة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج ت 1 توزيع ثانوي الطاقة الصيانة	7000 -100% 20%	4200 10% -100%	5050 10% 15%	33450 30% 25%	5287.5 30% 30%	1102.5 20% 10%
طبيعة والعمل			100د مشتريات	سا عمل مباشرة	كلغ مواد أولية مستعملة	وحدات مباعة

العمل المطلوب: المؤسسة تطبق طريقة الكلفة المتوسطة المرجحة

1- إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

2- حساب تكلفة الشراء لـ M2 و M1 والتكلفة الوسطية المرجحة لكل منهما

3- حساب الكمية المنتجة منA2 و A1 ثم احسب الكمية المستهلكة من M1.لـ A2و A1– ثم من M2لـ A1و A2

4- حساب كلفة الإنتاج ل A1. A2 وإعداد جدول الجرد الدائم ل A2 فقط.

5- أحسب سعر الكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة التحليلية الصافية للمنتجين A2و A1

الموضوع السادس

مؤسسة الوسط الانتاجية تنتج نوعين من المنتجاتP1و P2 في ورشتين الورشة الأولى يتم تحضير المادة الاولية M1ثم تحول إلى الورشة الثانية أين تضاف لها المادة الأوليةM2 لتصبح جاهزة المعلومات المتعلقة بالفترة كما يلي :

مخزون اول الفترة

البيان	الكمية	التكلفة
المادة الأولية M1	1000 لتر	180 دج للتر الواحد
المادة الأولية M2	500 كلغ	420 دج للكلغ الواحد
المنتج P1	400 وحدة	885 دج للوحدة
المنتج P2	200 وحدة	775 دج للوحدة

مشتريات الفترة 5000 لتر M1 ثمن اللتر 140 دج 2500 كغ M2 ثمن الواحد 250 دج.

إنتاج الفترة 1400 وحدة P1 من 1500 وحدة من P2

الاستعمالات المادة الأولية المستعملة موزعة كما يلي:

المادة المستعملة	الكمية	P1	P2
في الورشة 1	5500 لتر	%80	%20
في الورشة 2	2400 كلغ	%20	%80

اليد العاملة المباشرة

الورشة 1 : 400 ساعة تكلفة الساعة 200 دج حيث 30 % منها للمنتج P1 والباقي لـ P2

الورشة 02: 500 ساعة. تكلفة الساعة 300 دج حيث 60% منها للمنتج P1 والباقي لـ P2

أعباء مباشرة أخرى: للمنتج P1 و 9200 دج وللمنتج P2 7800 دج.

المبيعات سعر بيع الوحدة من P1 : 1200 دج، سعر بيع الوحدة من P2-1000 دج.

مخزون آخر الفترة: P1 300 وحدة و P2 700 و حدة

الأعباء غير المباشرة للفترة علما بان الأعباء الصافية 120000 دج والأعباء غير المحملة 2000 دج.

البيان	إدارة	طاقة	تموين	ورشة 1	ورشة2	توزيع
Σ	25000	41800	243700	146800	77800	115900
التوزيع الاولي	10-	2	3	2	2	1
التوزيع الثانوي	1	8-	2	2	2	1
إدارة						
طاقة						
طبيعة وحدة العمل			100 من ثمن الشراء	المادة الأولية المستعملة	المادة الأولية المستعملة	وحدة مباعة

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الصافية الاجمالية

الموضوع السابع

تنتج مؤسسة جهاد التي يبلغ رأسمالها 600000 دج نوعين من البسكويت – بسكويت بالشكولاطة، بسكويت عادي

تنظيم الإنتاج:

يتم إنتاج البسكويت بالشكولاطة في الورشة الأولى والثانية باستعمال دقيق القمح الشكولاطة اللوازم المختلفة للفترة المعتبرة شهر ماي 2014- قدم لكم المدير الفني المعلومات التالية:

وضعية المخزونات في 30 أفريل 2014:

- دقيق القمح: 200 كلغ بتكلفة إجمالية تقدر بـ 11080 دج.
- الشكولاطة: 25 كلغ بتكلفة إجمالية تقدر بـ 1050 دج.
- اللوازم المختلفة 12650 دج.
- بسكويت بالشكولاطة، 400 علبة، بتكلفة إجمالية تقدر بـ 13650 دج.

مشتريات شهر ماي 2014:

- دقيق القمح 800 كلغ بسعر 40 دج للكلغ. الشكولاطة 125 كلغ بسعر 30 دج للكلغ.

التحليل الفني للإنتاج أظهر ما يلي:

لإنتاج علبة واحدة من البسكويت بلالشكولاطة يتطلب استعمال 200 غرام من دقيق القمح و80 غرام من الشكولاطة و12 دقيقة كيد عاملة بالإضافة إلى 4575 دج من اللوازم المختلفة للإجمالي.

لإنتاج علبة واحدة من البسكويت العادي يتطلب استعمال 300 غرام من دقيق القمح و4.50 دج من اللوازم المختلفة و0.20 ساعة كيد عاملة مباشرة.

إنتاج شهر ماي 2014: 1500 علبة من البسكويت بالشكولاطة و1200 علبة من البسكويت العادي.

الأعباء المباشرة على:

المشتريات 3 دج لكل ملغ مشتري.

الإنتاج ساعة بتكلفة 35 دج للساعة الواحدة.

التوزيع 5200 دج وهي توزع على أساس 100 وحدة مباعة.

الأعباء غير المباشرة: هي موزعة في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار الفائدة المطبقة على رأس المال بنسبة 06 سنويا وخسارة استثنائية 5420 دج.

	الأقسام الثانوية		الأقسام الأساسية			
	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة الأولى	الورشة الثانية	التوزيع
التوزيع الاولي	11884	8900	6196	9493	5397	6115
التوزيع الثانوي						
الإدارة	%100	%12	%25	%25	%20	%18
الصيانة	%20	%100	%30	%15	%10	%25
			1د ج مشتريات	ساعة يد عمل مباشرة	وحدة منتجة	100 دج من رقم الأعمال

مبيعات شهر ماي 2014:

1600 علبة من البسكويت بالشكولاطة بت 60 دج للعلبة، 100 علبة من البسكويت العادي بـ 45للعلبة.

العمل المطلوب:

اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

حساب تكلفة شراء المواد الأولية

حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة

حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجات المباعة.

حساب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية

الموضوع الثامن

تقوم مؤسسة الرياضي للتجهيزات الرياضية بإنتاج كرات القدم وكرات اليد باستعمال مادتين أوليتين هما الجلد الطبيعي ومادة المطاط في ورشتي التحضير والاتمام.

ولشهر افريل 2010 اعطيت لك المعلومات التالية:

مخزون 01-04-2010:

- مطاط 100 كلغ بـ 166.25 دج.
- جلد طبيعي ب500 متر مربع ب 240د للمتر المربع .
- كرات قدم 800 كرة بـــــ600 دج للكرة الواحدة.
- كرات اليد 200 كرة بـ500 دج للكرة الواحدة.
- إنتاج جاري من كرات القدم بمبلغ 86030 دج.

مشتريات الشهر:

- مطاط 2500 كلغ بـ 150 دج /كلغ.
- جلد طبيعي 1000متر مربع ب 250 د للمتر

الإنتاج والاستعمالات:

- 1200 كرة قدم باستعمال 1600 كلغ من المطاط و 750 و 750متر مربع من الجلد الطبيعي

- 800 كرة يد باستعمال 1200 كلغ من المطاط و 600 متر مربع من الجلد الطبيعي وبقي إنتاج جاري بقيمة 40480 دج.

الأعباء المباشرة:

- أعباء خاصة بالإنتاج: 700 ساعة منها 400 ساعة لكرات القدم والباقي لكرات اليد بـ240 دج ساعة.

- أعباء خاصة بالتوزيع 5100 توزع على المنتجين حسب الكمية المباعة.

الأعباء غير المباشرة: لخصت في الجدول التالي مع اعتبار 12000دج عناصر إضافية و1000 دج أعباء غير معتبرة

العناصر	الإدارة	الصيانة	التموين	التحضير	الإتمام	التوزيع
مج التوزيع الأولي	16400	30000	22050	48200	83600	14100
التوزيع الثانوي:						
-الإدارة	-100%	30%	10%	20%	20%	20%
-الصيانة	10%	-100%	20%	30%	10%	30%
طبيعة وحدة القياس			100دج من ثمن الشراء	ساعة ع م	وحدة منتجة	وحدة مباعة

المبيعات: تم بيع:

100 كرة قدم بت 900 دج للكرة الواحدة

700 كرة يد بت 800 دج للكرة الواحدة

المطلوب:

إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

أحسب تكلفة شراء المادتين الاوليتين

احسب تكلفة إنتاج المنتجين

احسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل منتج

أحسب النتيجة التحليلية الصافية

ملاحظة: تقييم الإخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة

حلول المواضيع المقترحة

حل الموضوع الثاني

1-اعداد الجرد الدائم ل M1 و M2

بالنسبة لـــ -M1-

البيـــــان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيـــــان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ الادخالات	12000	23	276000	الإخراجات	29800	22.76	678248
	18000	22.6	406800	مخ2	200	22.76	4552
المجموع	30000	22.76	682800	المجموع	30000	22.76	682800

بالنسبة لـــ -M2-

البيـــــان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيـــــان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ الادخالات	11500	23.63	271750	الإخراجات	31000	24.5	759500
	20000	25	500000	مخ2	500	24.5	12250
المجموع	31500	24.5	771750	المجموع	31500	24.5	771750

2-تحديد الكميات المستعملة:

بالنسبة لـــ M1 لدينا: المخرجات =29800 منها ل D=14900

بالنسبة لـــ M2 المخرجات/10= D/3 =B/5 =A/2 =10/31000= 3100

بالنسبة للمنتوج =D-3100×3-9300 كغ و بالنسبة للمنتوج B-3100×5-15500كغ

تحديد التوزيع الثانوي لقسم التموين:

لدينا: تكلفة الشراء= ثمن الشراء +الأعباء المباشرة للشراء +قسم التموين (أعباء غير مباشرة)

تكلفة الشراء لـ M1

406800= (18000×15)+ 0.2×270000+ قسم التموين لـ M1

قسم التموين لـ M1-82800

تكلفة شراء M2:

500000=(20000×17)+340000×0.2+قسم التموين لـ M2

قسم التموين لـ M2-92000

قسم التموين= 82800+92000=174800

3-إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

البيـــان	التموين	الورشة1	الورشة2	التوزيع
Σ التوزيع الثانوي	174800	37500	30400	72000
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة مشتريات	سا/ مباشرة	-	وحدات مباعة
عدد و وحدات	38000	150	-	4800
تكلفة وحدة العمل	4.6	250	-	15

4 -تكلفة الانتاج :

	B			D		
البيـــان	الكمية	ت و	المبلغ	كمية	ت و	المبلغ
ت ش م م M1	15500	24.5	379750	3900	24.5	227850
M2	-	-	-	14900	22.76	339124
يد العاملة المباشرة	100	120	12000	75	80	6000
أعباء الإنتاج غير مباشرة						
الورشة01	100	250	25000	-	-	-
و الورشة02	-	-	-	-	-	30400
انتاج جاري01						2626
تكلفة النتاج	2500	166.7	416750	2000	303	606000
مخزون أول مدة	500	174.5	87250	-	-	-
المجموع	3000	168	504000	2000	303	606000

5-سعر التكلفة

البيـــان	الكمية	ت و	المبلغ	كمية	ت م	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع	2200	168	369600	1600	303	484800
أعباء التوزيع غير م	2200	15	33000	1600	15	24000
سعر التكلفة	2200	183	402600	1600	318	508800

3-النتيجة التحليلية و النتيجة التحليلية الصافية

البيـــان	الكمية	ت و	المبلغ	كمية	ت و	المبلغ
رقم الاعمال	2200	180	396000	1600	320	512000
سعر التكلفة	2200	183	402600	1600	318	508800
النتيجة التحليلية	2200	3-	6600-	1600	2	3200
النتيجة الاجمالية	=3200+6600-13000+9600					
الأعباء الإضافية	15000					
الأعباء غير معتبرة	-1100					
النتيجة التحليلية الصافية	10000					

حل الموضوع الثالث

-جدول توزيع الأعباء غير المباشرة: يوجد توزيع تبادلي بين قسم الإدارة و الصيانة:
نرمز بـ: X: قسم الإدارة، Y: قسم الصيانة

$X= 33500+ 0.2\ Y$ ..... المعادلة 1

$Y= 44000+0.1X$ .....المعادلة 2

بالتعويض 1 في 2 نجد

$X= 33500+0.2(44000+0.1X)$

$0.98\ X =44100$ ومنه $X = 44100/0.98$

$X= 45000$

بالتعويض نجد قيمة $Y= 48500$:

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية			
	الادارة	الصيانة	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
م ت الأولى	35300	44000	17750	84370	70000	51590
التوزيع2 الإدارة الصيانة	45000- 9700	4500 48500-	9000 4850	11250 14550	11250 14550	9000 4850
مج ت2	0	0	31600	110170	95800	65440
طبيعة وحدة القياس			100DA من ثمن الشراء	ساعة يد عمل مباشرة	وحدة منتجة	100 DA من رقم الأعمال
عدد وحدات القياس			7900	9580	19160	102250
تكلفة وحدة القياس			4	11.5	5	0.64

حساب عدد وحدات القياس:

-التموين: 7900=100/40000+(250×3000)

-ورشة1: 9580+2/1×(9160+10000)

-ورشة2: 19160=9160+10000

-التوزيع: 102250=100/(450×9000)+(650×9500)

2-حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة:

تكلفة الشراء:

البيـــان	الجلد الصناعي			اللوازم المختلفة		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	ت. الوحدة	المبلغ
• ثمن الشراء	3000	250	750000	/	/	40000
• أعباء الشراء المباشرة	3000	0.15	450	/	/	300
• أعباء التموين غير المباشرة	7500	4	3000	400	4	1600
تكلفة الشراء	3000	260.15	780450	/	/	41900
مخزون أول المدة	1500	229.70	344550	/	/	35000
المجموع	4500	250	1125000	/	/	76900

تكلفة انتاج P1 و P2:

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
الأعباء المباشرة:						
• تكلفة شراء الجلد	2000	250	500000	1375	250	343500
• المستهلك	10000	3	30000	9160	2	18320
• تكلفة اللوازم المستهلكة	5000	500	2500000	4580	500	2290000
• اليد العاملة						
الأعباء الغير مباشرة:						
• ورشة01	5000	11.5	57500	4580	11.5	52670
• ورشة02	10000	5	50000	9160	5	45800
تكلفة الإنتاج	10000	313.75	3137500	9160	300.25	2750290
مخزون أول مدة	350	/	122750	200	/	57710
المجموع	10350	315	3260250	9360	300	2808000

تحديد الاستهلاكات من مادة الجلد: المنتج P1: $10000 \times 0.2 = 2000$ m^2 المنتج P2:
$9160 \times 0.15 = 1374$ m^2

سعر التكلفة:

البيـــان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
تكلفة انتاج المنتجات المباعة	9500	315	2992500	9000	300	2700000
أعباء التوزيع غير المباشرة	61750	0.64	39520	40500	0.64	25920
سعر التكلفة	9500	319.16	3032020	9000	302.88	2725920

3-النتيجة التحليلية للاستغلال:

البيـــان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال	9500	650	6175000	9000	450	4050000
سعر التكلفة	9500	391.16	3032020	9000	302.88	2725920
النتيجة التحليلية لكل منتج	9500	330.84	3142980	9000	147.12	1324080

حل الموضوع الرابع

-جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيـــان	الأقسام الأساسية				
	التموين	التفصيل	الخياطة	الانهاء	التوزيع
مجموع التوزيع2	25000	30000	18000	13680	15875
طبيعة العمل	متر قم مشتري	ساعة عمل آلة	وحدة منتجة	ساعة يد عمل مباشرة	DA100 من رقم العمل
عدد و العمل	12500	5000	6000	4560	6350
تك و العمل	2	6	3	3	2.5

- تحديد عدد القمصان المنتجة:

القمصان الصوفية: 2880÷0.9سا=3200 قميص. القمصان القطنية:
1680÷0.6سا:2800قميص.

- تحديد عدد القمصان المباعة: المبيعات=مخ1+الادخالات (الكمية المنتجة)-مخ2.

القمصان الصوفية: 200+2800-250=27500 قميص. القمصان القطنية:
300+3200-500=3000قميص.

2-حساب تكلفة شراء القمصان الصوفي و القطني: توزيع الأعباء المباشرة للشراء:
1300/(28×2000)+(32×1500)=0.125

البيـــان	القماش الصوفي			القماش القطني		
	الكمية	تكلفة الشراء	المبلغ	الكمية	ت. الشراء	المبلغ
ثمن الشراء	6500	25	162500	6000	20	12000
أعباء التموين غير المباشرة	6500	2	13000	6000	2	12000
تكلفة الشراء	6500	27	175500	6000	22	132000
مخزون أول المدة	1000	/	19500	2000	/	44000
المجموع	7500	26	195000	8000	22	176000

3-تكلفة انتاج القمصان الصوفية و القمصان القطنية:

البيـــان	القمصان الصوفية			القمصان القطنية		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
الأعباء المباشرة:						
تكلفة ش الصوفي المستهلك	4800	26	124800	/	/	/
تكلفة ش القطني المستهلك	/	/	/	4200	22	92400
اليد العاملة	2880	12	34560	1680	10	16800
الأعباء الغير مباشرة:						

التفصيل	2000	6	12000	3000	6	18000
الخياطة	3200	3	9600	2800	3	8400
الانهاء	2880	3	8640	1680	3	5040
تكلفة الإنتاج	3200	59.25	189600	2800	50.22	140640
مخزون أول المدة	200	86	20400	200	46.8	9360
المجموع	3500	60	210000	3000	50	150000

4-سعر التكلفة:

البيـــان	القمصان الصوفية			القمصان القطنية		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
تكلفة انتاج المنتجات	27500	60	165000	3000	50	150000
المباعة	3300	2.5	2850	3000	2.5	7500
أعباء توزيع غير مباشرة						
سعر التكلفة	2750	63	173250	3000	52.5	157500

5-النتيجة التحليلية للاستغلال:

البيـــان	القمصان الصوفية			القمصان القطنية		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال	2750	120	330000	3000	100	300000
سعر التكلفة	2750	63	173250	3000	52.5	157500
النتيجة التحليلية لكل منتج	2750	57	156750	3000	47.5	142500

حل الموضوع الخامس

1-إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيـــان	طاقة	صيـــانة	تمويـــن	ورشة01	ورشة02	توزيـــع
مجموع التوزيع الأولي	70000	4200	5050	33450	5287.5	1102.5
التوزيع الثانوي	8000-	800	800	2400	2400	1600
طاقة	1000	5000-	750	1250	1250	500
صيانة						
مجموع توزيع ثانوي	00	00	6600	37100	9187.5	3202.5
طبيعة وحدة القياس			DA100مشتريات	سا عمل مباشرة	كلغ مستعملM1,M2	وحدة مباعة
عدد وحدات القياس			220	700	875	210
تكلفة وحدة القياس			30	53	10.5	15.25

1

ـحساب تكلفة شراء المواد الأولية M1,M2:

تكـلفة الشـــراء	M1			M2		
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
ثمن الشراء	500	12	6000	400	40	16000
أعباء مركز التموين	60	30	1800	160	30	4800
تكلفة الشراء الاجمالية	500	15.6	7800	400	52	20800
مخزون أول المدة	300	——	4200	200	——	5000
C MU P	800	15	12000	600	43	25800

2ـحساب الكمية المنتجة من A2,A1 و الكميات المستهلكة من المواد الأولية M2,M1:

انطلاقا من علاقة الجرد الدائم: مخ أول المدة+ ادخالات= مخ آخر المدة+ إخراجات

انتاج A1=مخ آخر المدة+ مبيعات –مخ أول المدة=0+140-0=140 وحدة منتجة انتاج A2=50+70-15=105 و منتجة.

	الكمية المستعملةM1	الكمية المستعملة M2
المنتج A1	2.5×140 =350Kg	1.5×140=210Kg
المنتج A2	1×105 =105L	2×105=210L

1 -حساب تكلفة الإنتاج لـ A2,A1:

البيـــان	A1					
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة المواد الأولية المستعملة						
M1	350	15	5250	105	15	1575
M2	210	43	9030	210	43	9030
اليد العاملة المباشرة	448	50	22400	252	50	12600
أعباء غير مباشرة للإنتاج						
ورشة01	448	53	23744	252	53	13356
ورشة02	560	10.5	5880	315	10.5	3307.5
انتاج جاري أول المدة	——	——	5516	——	——	——
انتاج جاري آخر المدة	——	——	——	——	——	-15508.5
تكلفة الإنتاج	140	513	71820	105	232	24360

اعداد الجرد الدائم للمنتج A2:

البيـــان	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ	البيـــان	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مخزون أول المدة	15	——	9000	إخراجات	70	278	19460
ادخالات (انتاج الفترة)	105	232	24360	مخزون آخر المدة	50	278	13900
المجموع	120	278	33360	المجموع	120	278	33360

4-سعر التكلفة:

البيـــان	A1			A2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع	140	513	71820	70	278	19490
مصاريف التوزيع	140	15.25	2135	70	15.25	1067.5
سعر التكلفة	140	528.25	73955	70	293.25	20527.5

5-حساب النتيجة التحليلية:

البيـــان	A1			A2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال	140	630	88200	70	318.225	26685.75
سعر التكلفة	140	528.25	73955	70	293.25	20527.5
النتيجة التحليلية	140	101.75	14245	70	87.975	6158.25

النتيجة التحليلية الصافية= نتيجة المحاسبة التحليلية الجمالية+ عناصر إضافية- أعباء غير معتبرة

النتيجة التحليلية الصافية= 20403.25+8208-11250.25=17360 دج

حل الموضوع السادس

1- إتمام جدول توزيع و حساب تكلفة وحدة العمل:

البيـــان	إدارة	طاقة	تموين	ورشة01	ورشة02	توزيع
Σت1	25000	41800	243700	146800	77800	115900
ت2 إدارة	(31000)	6200	9300	6200	6200	3100
طاقة	6000	(48000)	12000	12000	12000	6000
Σت2	0	0	265000	165000	96000 مادة	125000وحدة
ط. و ع	/	/	100من ثمن DAالشراء	مادة أولية مستعملة	أولية مستعملة	مباعة
ع و ع	/	/	13250	5500	2400	2500
ت ر ع	/	/	20	30	40	50

2- ـحساب تكلفة الشراء:

البيـــان	P1			P2		
	Q	P. U	M	Q	P. U	M
ثمن الشراء	5000	140	700000	2500	250	625000
أ الشراء غ	7000	20	140000	6250	20	125000
ت/ الشراء	5000	168	8400000	2500	300	750000

حساب التكلفة المتوسطة المرجحة :

ت م المرجحة : (840000+180000)/(5000+1000)=170 ت م لـKg=
(750000+210000)/(2500+500)=320

3- ـحساب تكلفة الإنتاج لـP1 و P2:

البيـــان	P1			P2		
	Q	P. U	M	Q	P. U	M
المادة الأولية المستعملة						
M1	4400	170	748000	1100	170	187000
M2	480	320	153600	1920	320	614400
العمل المباشر						
ورشة1	120	200	24000	280	200	56000
ورشة2	300	300	90000	200	300	60000
أ. مباشرة أخرى	—	—	9200	—	—	7800
ب. غ مباشرة						
ورشة1	4400	30	132000	1100	30	33000
ورشة2	480	40	19200	1920	40	76800
ت/ انتاج الفترة	1400	840	11760000	1500	690	1035000

حساب التكلفة المتوسطة للوحدة المنتجة:

ت و لـP1= (1176000+354000)/(1400+400)=850 ت و لـP2=
(1035000+155000)/(1500+200) =700

4- ـسعر التكلفة و النتيجة التحليلية الاجمالية:

البيـــان	P1			P2		
	Q	P. U	M	Q	P. U	M
تكلفة المنتجات المباعة أ. غ. مباشرة	1500 1500	850 50	1275000 75000	1000 1000	700 50	700000 50000
سعر التكلفة رقم الأعمال	 1500	 1200	1350000 1800000	/ 1000	/ 1000	(750000) 1000000
نتيجة اجمالية	/	/	450000	/	/	250000

5- ـنتيجة تحليلية صافية

النتيجة التحليلية الصافية= (4500

20000-120000+(250000+00

ن ت ص = 800 000

حل الموضوع السابع

1--انهاء جدول توزيع الأعباء غير مباشرة:

لنفرض أن تكلفة قيم الإدارة –X- وقسم الصيانة –Y-

(1).....Y0.20+11884=X

(2).....X0.12+8900=Y

بحل المعادلتين نجد أن X= 14000دج. Y=10580دج.

البيـــان	الادارة	الصيانة	التموين	الورشة1	الورشة2	التوزيع
مجموع التوزيع1	11884	8900	6196	9493	5397	6115
التوزيع2	(14000)	1680	3500	3500	2800	2520
	2116	(10580)	3174	1587	1058	2645
مجموع ت2	0	0	12870	14580	9255	11280
طبيعة وحدة القياس			1دج من المشتريات	س ع مباشر	و. منتجة	100دج ر ع ص
عدد وحدات القياس			35750	450	1500	1410
تكلفة وحدة القياس			0.36	27	6.17	08

2-حساب تكلفة شراء المواد الأولية:

البيـــان	البسكويت بالشوكولاطة			بسكويت عادي		
	الكمية	ت و	المبلغ الاجمالي	الكمية	ت و	المبلغ الاجمالي
المشتريات	800	40	32000	125	30	3750
مصاريف الشراء المباشرة	800	3	2400	125	3	375
مصاريف الشراء غ مباشرة	32000	036.	11520	3750	0.36	1350
تكلفة شراء الفترة	800	57.4	45920	125	43.5	5475
مخزون أول الفترة	200	-	1180	25	-	1050
التكلفة الو. المرجحة	1000	57	57000	150	43.5	6525

3 /حساب تكلفة المنتجات التامة:

البيـــان	البسكويت بالشوكولاطة			بسكويت عادي		
	الكمية	ت و	المبلغ	الكمية	ت و	المبلغ
تكلفة المواد المستعملة:						
دقيق القمح	300	57	17100	360	57	20520
الشوكولاطة	120	43.5	5220	-	-	-
اللوازم المختلفة	-	-	4575	-	-	5400
مصاريف الإنتاج المباشرة	300	35	10500	240	35	8400
مصاريف الشراء غير المباشرة						
	300	27	8100	240	27	6480
	1500	6.17	9255	-	-	-
تكلفة شراء الفترة	1500	36.5	54750	1200	34	40800
مخزون أول الفترة	400	-	13650	-	-	-
التكلفة الوسيطية المرجحة	1900	36	68400	-	-	-

-تحديد الاستعمالات في انتاج البسكويت بالشكلاطة:

-دقيق القمح= 1500×1000/200=300كلغ –الشكلاطة=1500×1000/80=120كلغ.

اليد العاملة المباشرة= 1500×60/12=300ساعة

-تحديد الاستعمالات في انتاج البسكويت العادي:

دقيق القمح =1200×1000/300=360كلغ اللوازم المختلفة=4.5×1200=54دج

اليد العاملة المباشرة= 0.20×1200=240ساعة

4/حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتجات المباعة:

-حساب سعر التكلفة:

البيـــان	البسكويت بالشوكولاطة			بسكويت عادي		
	الكمية	ت و	المبلغ	الكمية	ت و	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع	1600	36	57600	1000	34	34000
مصاريف التوزيع المباشرة	-	8	3200	-	-	200
مصاريف التوزيع غير المباشرة	960		7680	450	8	3600
سعر التكلفة	1600	42.8	68480	1000	39.6	39600

-حساب النتيجة التحليلية الاجمالية:

البيـــان	البسكويت بالشوكولاطة			بسكويت عادي		
	الكمية	ت و	المبلغ	الكمية	ت و	المبلغ
رقم الأعمال الصافي	1600	60	96000	1000	45	45000
سعر التكلفة التوزيع غ مباشر	1600	42.8	(68480)	1000	39.6	(39600)
النتيجة التحليلية	1600	17.2	27520	1000	5.4	5400

-حساب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية= مج النتيجة التحليلية+ عناصر إضافية- أعباء غير معتبرة

ن. ت. ص= (5400+27520)+600000×1200/6-5420=30500دج

حل الموضوع الثامن

جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة تبادل الخدمات نفترض X= أعباء الإدارة Y= أعباء قسم الصيانة

المعادلتين X=16400+0.1Y

Y=30000+0.30X

X=20000DA

Y=36000DA

1-جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

العناصر	الإدارة	الصيانة	التموين	التحضير	الاتمام	التوزيع
Σ. ت. 1	16400	30000	22050	48200	83600	14100
التوزيع الثانوي						
الإدارة	(20000)	6000	2000	4000	4000	4000
الصيانة	3600	(36000)	7200	10800	3600	10800
Σ. ت. ث	00	00	31250	63000	91200	28900
الطبيعة والقياس			100DA من ثمن الشراء 6250	ساعة عمل مباشرة700	وحدة منتجة2000	وحدة مباعة1700
عدد و العمل						
تكلفة و القياس			5	90	45.6	17

2 -تكلفة الشراء

البيـــان	المطاط			الجلد الطبيعي		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	2500	150	375000	1000	250	250000
التموين	3750	5	18750	2500	5	12500
تكلفة الشراء	2500	157.5	393750	1000	262.5	262500

C M U P للمطاط –DA 160 C M U P للجلد الطبيعي -255 DA

3-تكلفة الإنتاج:

البيـــان	كرة القدم			كرة اليد		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الاستعمالات						
المطاط	1600	160	256000	1200	160	192000
الجلد الطبيعي	750	255	191250	600	255	153000
يد العاملة المباشرة	400	240	96000	300	240	72000
ورشة لتحضير	400	90	36000	300	90	27000
ورشة الاتمام	1200	45.6	54720	800	45.6	36840
الإنتاج الجاري1			86030			
الإنتاج الجاري2						40480
تكلفة الانتاج	1200	600	720000	800	550	440000

C M U P لكرات اليد –DA 600 C M U P لكرات اليد -DA 540

4-سعر التكلفة للمنتجين:

البيـــان	كرة القدم			كرة اليد		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
ت الإنتاج المباع	1000	600	600000	700	540	378000
مصاريف التو المباشرة	1000	3	3000	700	3	2100
م التوزيع غير المباشر	1000	17	17000	700	17	11900
تكلفة الانتاج	1000	620	620000	700	560	392000

5- النتيجة التحليلية:

البيـــان	كرة القدم			كرة اليد		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال	1000	900	900000	700	800	560000
سعر التكلفة	1000	620	620000	700	560	392000
النتيجة التحليلية	1000	280	280000	700	240	168000

6 -التنيجة التحليلية الصافية:

البيـــان	المبالغ
النتيجة التحليلية للكرات القدم	280000
النتيجة التحليلية لكرات اليد	+168000
النتيجة الاجمالية	=448000
العناصر الإضافية	+12000
الأعباء غير معتبرة	-10000
النتيجة التحليلية الصافية	=450000

قائمة المراجع

1. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1997م.

2. ناصر دادي عدون ،تقنيات مراقبة التسيير ،الجزء الثاني" المحاسبة التحليلية ،دار المحمدية الجزائر 1994

2 محمد سعيد أوكيل،فنيات المحاسبة التحليلية،الجزء الأول ، الجزء الثاني، دار الآفاق، بدون تاريخ.

3 ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

4 نصر الدين عيساوي، المحاسبة التحليلية: تقنيات مراقبة التسيير في الشركات الصناعية، بدون دار نشر، الجزائر، 2017.

5 عرقابي عادل، المحاسبة التحليلية، مطبوعة محاضرات، جامعة الحاج لخضر –باتنة 1، الجزائر، 2018/2017.

6 قاسمي السعيد، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة محاضرات، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.

7 بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،الجزء الأول،دار هومة ،الجزائر 2010م.

8. محمد كوشي ، التسيير المحاسبي والمالي،دار المعاصرة ،الجزائر،2012م

9. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية "سير الحسابات وتطبيقاتها" pages bleues international ،الجزائر، 2010م.

10. الجريدة الرسمية ،قرار مؤرخ في 23رجب عام1429الموافق 26يوليو سنة 2008م "قواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها ،مدونة الحسابات وقواعد سيرها " العدد19 يوم25مارس2009م.

المراجع باللغة الأجنبية:

11 . Abd ellah Boughaba ,comptabilité analytique ,berti édition,1994

12. Raullet chritian et christiane, comptabilité analytique et contrôle de gestion ; éd,dunod bordas, 2ème édition,1982

13. Henri culman ; comptabilité analytique, édition bouchére 1993.