



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة مصطفى اسطمبولي
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

ملزمة دروس و محاضرات في مقياس:

المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير

من إعداد الأستاذ: يقور أحمد

موجهة لطلبة

- السنة الثانية جذع مشترك " علوم مالية و علوم التسيير "

- السنة الأولى ماستر تخصص " مالية المؤسسة "

السنة الجامعية 2020-2021

تقديم

يعتبر هذا الجهد المتواضع الذي أقدمه لطلبتنا الكرام مساهمة متواضعة لتسهيل عملية الاستيعاب لديهم، من خلال مجموعة من المحاضرات في المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير الموجهة أساسا للسنة الثانية تخص تسيير و مالية و للسنة الأولى الأولى ماستر تخصص " مالية المؤسسة " ، حيث حاولت قدر الإمكان شرح و تبسيط مختلف قواعد المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير و تقنياتها في شكل دروس و تطبيقات لتمكينهم من التحليل و اتخاذ القرار داخل المؤسسة مستقبلا في الحياة العملية.

مقدمة: إن التسيير الاقتصادي و المالي الجيد، يفرض على المؤسسة معرفة التقدم التكنولوجي و دراسة الموارد و الإمكانيات المتاحة لها، التي أصبحت تعد من المميزات المهمة للمسير الناجح.

و من أجل التخصيص الأمثل لهذه الموارد و الإمكانيات و رفع الكفاءة و الفعالية للمؤسسة، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، أصبح لزاما عليها أن تخضع لمنطق دقيق و مقاييس محددة من الناحيتين الهندسية و البشرية و من الأدوات المهمة في هذا الشأن المحاسبة التحليلية و بعدها محاسبة التسيير خصوصا في توفير المعلومات الكافية و الضرورية لتحليل الأنشطة و التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة.

فمحاسبة التسيير تلعب دورا مهما في مراقبة المؤسسة مما يسمح لها بالتحكم الجيد في الموارد المالية و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة و تحقيق أهدافها بفعالية و كفاءة و التمتع بشكل إيجابي في السوق.

فالمحاسبة بشكل عام أداة لترتيب و تبويب المعلومة المالية و الاقتصادية و القانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، بينما المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير فهما أداتان للتسيير العلمي مهمتها إبراز مراكز التكلفة و تقوية المردودية التي أصبحت ضرورة ملحة.

أضع هذه المطبوعة بين أيدي أبنائنا الطلبة الأعزاء على مستوى السنة الأولى ماستر تخصص مالية المؤسسة (محاسبة التسيير)، و على مستوى السنة الثانية تسيير و مالية (المحاسبة التحليلية) بهدف تنمية قدراتهم الذهنية و إكسابهم الأسس و القواعد التي تمكنهم من الخوض في الجوانب النظرية و التطبيقية لموضوع المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير باعتبارهما مكملا لبعضهما البعض من خلال مراجعة عروض التكوين و البرنامج المخصص لكل مقياس.

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجيد، يفرض على المؤسسة معرفة التقدم التكنولوجي و دراسة الموارد والإمكانات المتاحة لها، التي أصبحت تعد من المميزات المهمة للمسير الناجح.

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين سيدنا و مولانا و حبيبنا و نبينا محمد بن عبد الله و على آله و صحبه أجمعين
أما بعد:

لقد تم برمجة مقياس " المحاسبة التحليلية " لطلبة السنة الثانية تسيير و السنة الثانية مالية و " محاسبة التسيير " لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص " مالية المؤسسة " ضمن وحدة التعليم الأساسية للسداسي الأول بحجم ساعي يقدر بـ 42 ساعة لكلاهما موزعة على 14 أسبوعا ببرمجة حصتين في الأسبوع إحداهما محاضرة و الأخرى أعمال موجهة بمقدار زمني يقدر بساعة و نصف (1.5 ساعة) لكل منهما.

أهداف المقياس:

يهدف مقياسي المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير إلى تحقيق ما يلي:

- اكتساب الطالب لإطار مفاهيمي معمق حول المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير باعتبارهما أداتان لتحليل التكاليف داخل المؤسسة.
- إدراك الطالب لصيرورة بناء برنامج تكويني مع قدرته على تحديد الأهداف العامة و الخاصة المتعلقة بمساره الدراسي و التكويني.
- إدراك الطالب لمختلف أنواع تقييم مختلف التكاليف و تحديد أثارها الإيجابية و السلبية في مختلف مراحل الإنتاج و مستوياته.

➤ إدراك الطالب لأهمية مقياسي المحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير في تكوينه و اكتسابه لعملية التسيير و اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

برنامج المقياس:

لقد اعتمدت في إعداد هذه المطبوعة على البرنامج المقرر من طرف اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان التكوين في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و المحررة في محضر اجتماعها لضبط برامج مواد الوحدات الأساسية و توحيدها تبعا لكل تخصص، و التي كانت يومي 11 و 12 من شهر يناير لسنة 2015 بجامعة الإخوة منتوري بمدينة الجسور المعلقة قسنطينة، حيث قمت بتحديد المحاور الكبرى للبرنامج و إعادة ترتيب بعضها بما رأيتة مناسبا هادفا من خلال ذلك كالتذكير ببعض الجوانب الخاصة بمقياس المحاسبة التحليلية، باعتبار أن محاسبة التسيير هي تكملة أو الجزء الثاني لمحاسبة التسيير و إلى تحقيق تناسق و تناسب لتمكين الطالب من تكوين درجات اكتساب أكثر من خلال الانتقال تدريجيا من العام إلى الخاص مع التركيز على بناء قاعدة معرفية تدفعه إلى الإلمام بالإطار الاصطلاحي و العلمي لعناصر كل محاضرة.

الفصل الأول

المحاسبة التحليلية

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المحاسبة التحليلية ومختلف التكاليف المرتبطة بها

إن المؤسسة الاقتصادية هي عبارة عن نظام معلومات متكامل، ينقسم إلى عدة أنظمة فرعية مختلفة من حيث الوظيفة و أسس التصميم عن بعضها البعض إلا أنها تتسجم و تتداخل لتشكل سلسلة واحدة تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف، وعليه يجب عند تصميم نظام معلومات فرعي أن يراعى في ذلك مواصفات و عمل الأنظمة الفرعية الأخرى، حتى يحدث الانسجام و لا يقع التعارض في الأهداف والوسائل و نضمن سريان المعلومات بشكل ملائم، و من بين الأنظمة الفرعية نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية و محاسبة التسيير.

المطلب الأول: التكاليف المرتبطة بالمحاسبة التحليلية

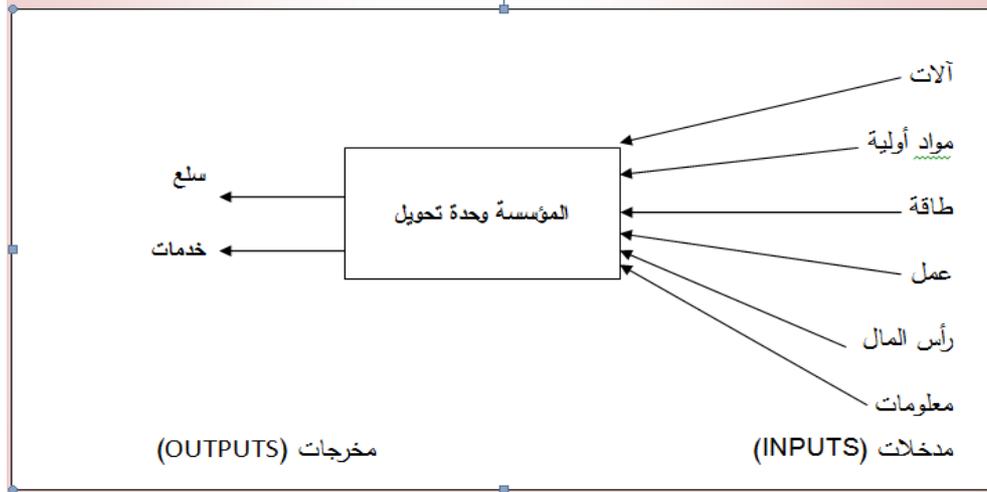
إن تحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية و معرفة سعر التكلفة الذي من خلاله يتم معرفة وتحديد سعر البيع و كذا هامش الربح، مما يساعد في اتخاذ القرارات اللازمة، التي من شأنها تطوير المؤسسة من مهام المحاسبة التحليلية الأساسية، فنظام المحاسبة التحليلية من بين أهم الأنظمة التي تستعملها المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي في الوقت الراهن و ذلك من أجل مراقبة و ضبط تكاليف التسيير و هذا من خلال مجموعة من الطرق و التقنيات تستخدم حسب حاجات و ضروريات المؤسسات، حيث أن لهذا النظام القدرة على تحليل التكاليف و كيفية تسييرها و تخفيضها داخل المؤسسة.

1- مفهوم المحاسبة التحليلية: تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة المالية، مهمتها تقدير و تجميع و تسجيل و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بتكاليف الإنتاج و التوزيع، فهي تهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة،

حيث تعمل على مدها بكل البيانات اللازمة لتنفيذ المهام، و تقديم المعلومات دقيقة اللازمة لإدارة المؤسسة، و التي تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوميا و تحديد المسؤوليات و اتخاذ القرارات¹.

2- **المطلب الثاني: المؤسسة و التكلفة:** لقد شغلت المؤسسة الاقتصادية و لا تزال حيزا معتبرا في كتابات و أعمال الكثير من الاقتصاديين، بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية، و عليه 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 الزمني الذي يوجد فيه تبعاً لحجمه و نوعية نشاطه " ¹.

الشكل (1): المؤسسة وحدة تحويل المدخلات إلى مخرجات²

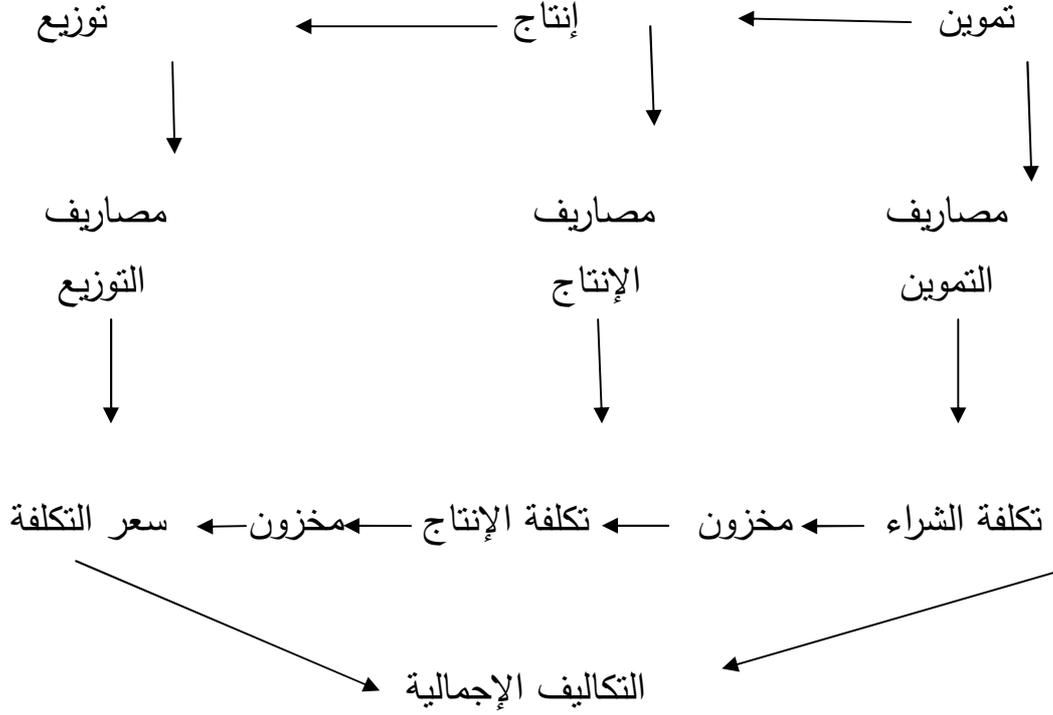


Source : JEAN LONGATTE, JACQUES MULLER, ECONOMIE D'ENTREPRISE PARIS 2004, P01

¹ بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997 ص 10

² Source0 : JEAN LONGATTE, JACQUES MULLER, ECONOMIE D'ENTREPRISE PARIS 2004, P01

الشكل (2): مختلف التكاليف في عملية الإنتاج



المصدر: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ص 19

المطلب الثالث: وظائف و أهداف المؤسسة كوحدة اقتصادية

أولاً: وظائف المؤسسة: يمكن تصنيف وظائف المؤسسة الإنتاجية إلى وظائف رئيسية و أخرى ثانوية، نقتصر في هذا المبحث على دراسة الوظائف الرئيسية للمؤسسة و المتمثلة فيما يلي:

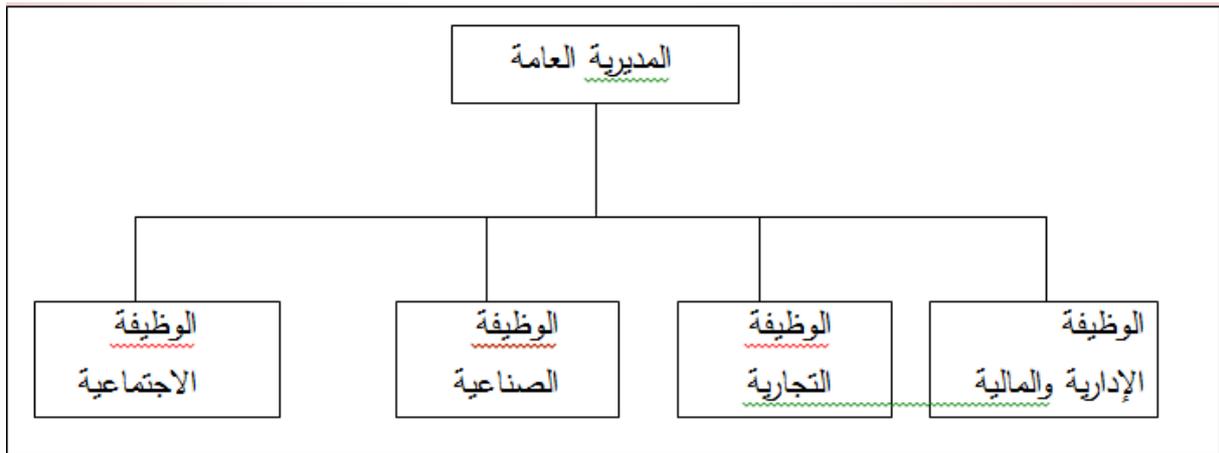
1 - وظيفة الإدارة و المالية:

أ - وظيفة المالية: ترتبط الوظيفة المالية في المؤسسة بشكل كبير بالعمليات المالية والتي تشكل الحياة المالية للمؤسسة، باعتبار أن كل نشاط اقتصادي يعتمد على الموارد المالية و تتمثل مهام الوظيفة المالية في هذا الإطار في التفاوض و في إعداد برامج لتمويل المؤسسة و الإشراف على تنفيذها و تتمثل المهمة الرئيسية لهذه الوظيفة في إدارة و تسيير الخزينة (La gestion de la trésorerie) ³

³ - PIERRE CONSO, Gestion financière de l'entreprise, 8^{ème} édition, Dunod, Paris 2000 P54

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 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 و نفوذ كبيرين في المؤسسة مقارنة بالوظائف الأخرى و تتمثل مهامها في هذا الإطار في التوفيق بين الموارد المالية المتاحة للمؤسسة، وحاجياتها مع الأخذ في الحسبان إمكانياتها و مواردها الحقيقية (Les contraintes) و كذلك الملائمة بين أهداف المؤسسة و أهداف المساهمين فالهدف النهائي للمؤسسة هو تحقيق القدرة على تعظيم القيمة السوقية للأسهم و هو الهدف الإستراتيجي الذي تسعى لتحقيقه معظم المؤسسات و تدور حوله جميع القرارات المالية.

الشكل رقم 3: 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 و المسؤوليات والعمليات المرتبطة بالبحث عن الموارد المالية من مصادرها الممكنة، و في إطار محيطها المالي، و هذا بعد تحديد الحاجات الضرورية، من خلال إعداد برامجها، وخططها الاستثمارية و كل ما يتعلق بالتمويل، ثم يتم اتخاذ التدابير و الإجراءات اللازمة التي تسمح بتحقيق برامجها وخططها و لضمان استمرار نشاطها بصفة عادية، وصولاً إلى تحقيق أهدافها المتعلقة. بالإنتاجية، و تعظيم أرباحها في ظل الظروف الاقتصادية

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

و لضمان 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 و الجداول الملحقة الأخرى، و هي عبارة عن مخرجات نظام للمحاسبة في المؤسسة.

ب- وظيفة الإدارة: تقصد بالوظيفة الإدارية هيكل المؤسسة، وتقسيم الأدوار والمسؤوليات و التنسيق بين مختلف أجزاء وأقسام المؤسسة، وكذلك تحديد العلاقات والقنوات التنظيمية المختلفة، من أجل بلوغ الأهداف المسطرة⁴ ، و هناك تداخل بين الوظيفة المالية والوظيفة الإدارية بحيث الأموال اللازمة لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة إنتاجية عالية و الوفاء بالتزاماته المستحقة في المواعيد المحددة و بأقل تكلفة.

و يمكن حصر وظائف الإدارة فيما يلي:

➤ **التخطيط أو الاستشراف:** يقصد به وضع خطط و برامج من أجل عملية استشراف المستقبل، والتنبؤ به مع وضع السياسات العامة التي يمكن للمؤسسة السير عليها في المستقبل.

➤ **التنظيم:** يعني التنظيم في الإدارة تحديد السلطات ومسؤوليات العاملين، وتصميم الهيكل التنظيمي و التنسيق بين مختلف أجزاء و مصالح المؤسسة المختلفة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

➤ **الرقابة:** هي عملية متابعة تنفيذ السياسات الموضوعة والعمل على تقييمها.

⁴ - عبد النور مدب، خالد طاهري، مرجع سبق ذكره، ص09

2- **وظيفة التموين:** تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية في المؤسسة وتشمل وظيفة الشراء ووظيفة التخزين⁵ ، و تظهر أهميتها من خلال تزويد المؤسسة باحتياجاتها الضرورية اللازمة للإنتاج، و تعرف في المؤسسة التجارية على أنها نشاط اقتصادي يستهدف الحصول على المنتجات من السلع و الخدمات التي سوف يعاد بيعها، و إن 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 المفاهيم:

- التموين يهدف إلى تقديم المنتج ليستطيع القيام بخدمة معينة في المؤسسة بالكمية المحددة، و في الأجل المحدد و بأدنى تكلفة، و بجودة عالية.

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

- التموين يتمثل في تسيير التدفقات المادية و التدفقات غير المادية و المالية.

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

2-1 : وظائف التموين الأساسية:

تتمثل وظائف التموين أو الشراء أساسا فيما يلي:

- تزويد المؤسسة بالكميات الضرورية و الكافية و بالجودة المرغوب فيها و بأدنى تكلفة، في الوقت المناسب لاحتياجات العملية الإنتاجية في المؤسسة⁶.

⁵ - عبد النور مدب، خالد طاهري، مرجع سبق ذكره ، ص08.

⁶ - عبد النور مدب ، نفس المرجع السابق ، ص 8-9.

- تزويد المصالح والوظائف المختلفة الأخرى في المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بالمنتجات المتواجدة في السوق

- دراسة و معرفة السوق، بغرض إيجاد طريقة مثلى للتموين بالسلع والخدمات بجودة، و بأقل تكلفة

- التنسيق مع الإدارات الأخرى في المؤسسة مثل إدارة الإنتاج أو إدارة التسويق

- إدارة المخزون

- تحديد الحاجات اللازمة

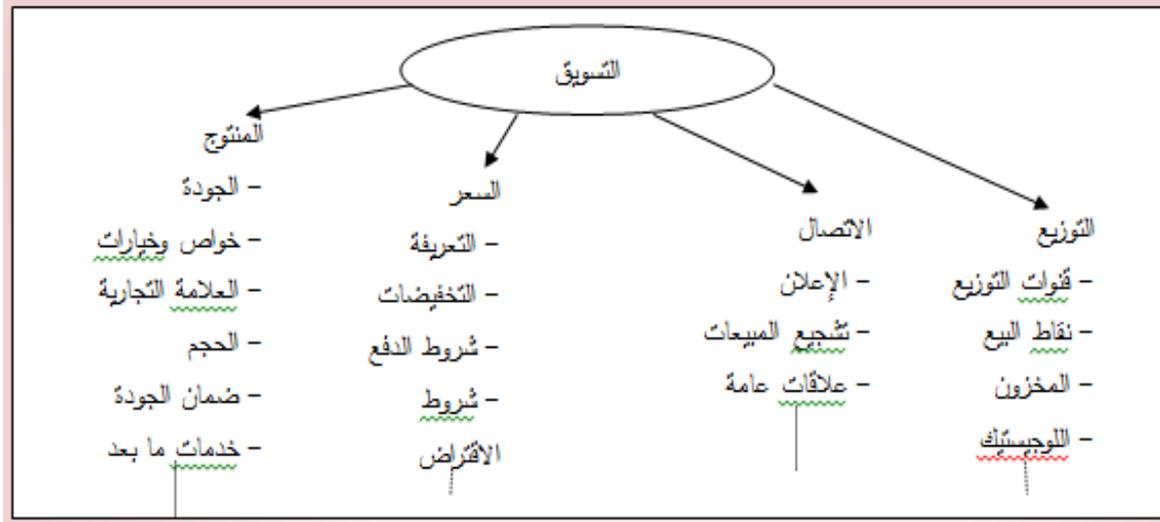
- المراقبة

3- وظيفة الإنتاج: 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 منتجات موجهة للأعوان الاقتصادية الأخرى، فالنشاط الأساسي للمؤسسة قائم على الإنتاج والتبادل، فهي عبارة عن عملية تقنية (Processus technologique) تتميز بفترة زمنية تتعلق بتحويل السلع و الخدمات وكذلك بالجانب المتعلق بالعوامل الضرورية لاستمرارية نشاطها كرأس المال و المواد الأولية و العمل، هذه العملية التقنية تؤثر في طبيعة هيكل رأس مال المؤسسة و على التبادلات سواء من أعلى أو من أسفل مستويات النشاط الإنتاجي، بعد صياغة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة المراد إنتاجها ، يتم تصنيعه ثم بيعه هذه المجموعة من العمليات تشكل ما يسمى بدورة الاستغلال التي تتجدد باستمرار.

4- وظيفة التوزيع أو البيع: كل مؤسسة مطالبة بإشباع بعض الحاجات من خلال بيعها لمنتجاتها من سلع وخدمات المستهلكين في مختلف الأسواق، و يمكن تحقيق هذا الغرض عن طريق التبادلات التي تتم بين المؤسسة والأسواق المختلفة والتسويق لا يختلف في مفهومه العام، عن هذا الإطار، فمعرفة السوق تمكن المؤسسة من التحكم في عدد معين من المتغيرات الرئيسية التي تتمثل في المنتج، السعر، الاتصال و التوزيع،

و 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 4: المتغيرات الأساسية في عملية التسويق



Source : JEAN LONGATTE, ECONOMIE D'ENTREPRISE, P19

- تعتبر دراسة السوق من المهام الرئيسية لإدارة عملية بيع المنتجات 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 المنتجات التي يحتاجها السوق والدراسات النوعية، و التي تهدف إلى تحليل مبررات، و دوافع سلوك المستهلكين العميقة اتجاه المنتج أو المؤسسة أو العلامة التجارية.
- دراسة السوق تتمثل في جمع و تحليل و استغلال كل المعلومات الضرورية واللازمة لعملية صنع و اتخاذ القرار في المؤسسة.

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

• الإشباع الكامل لحاجات و رغبات 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.

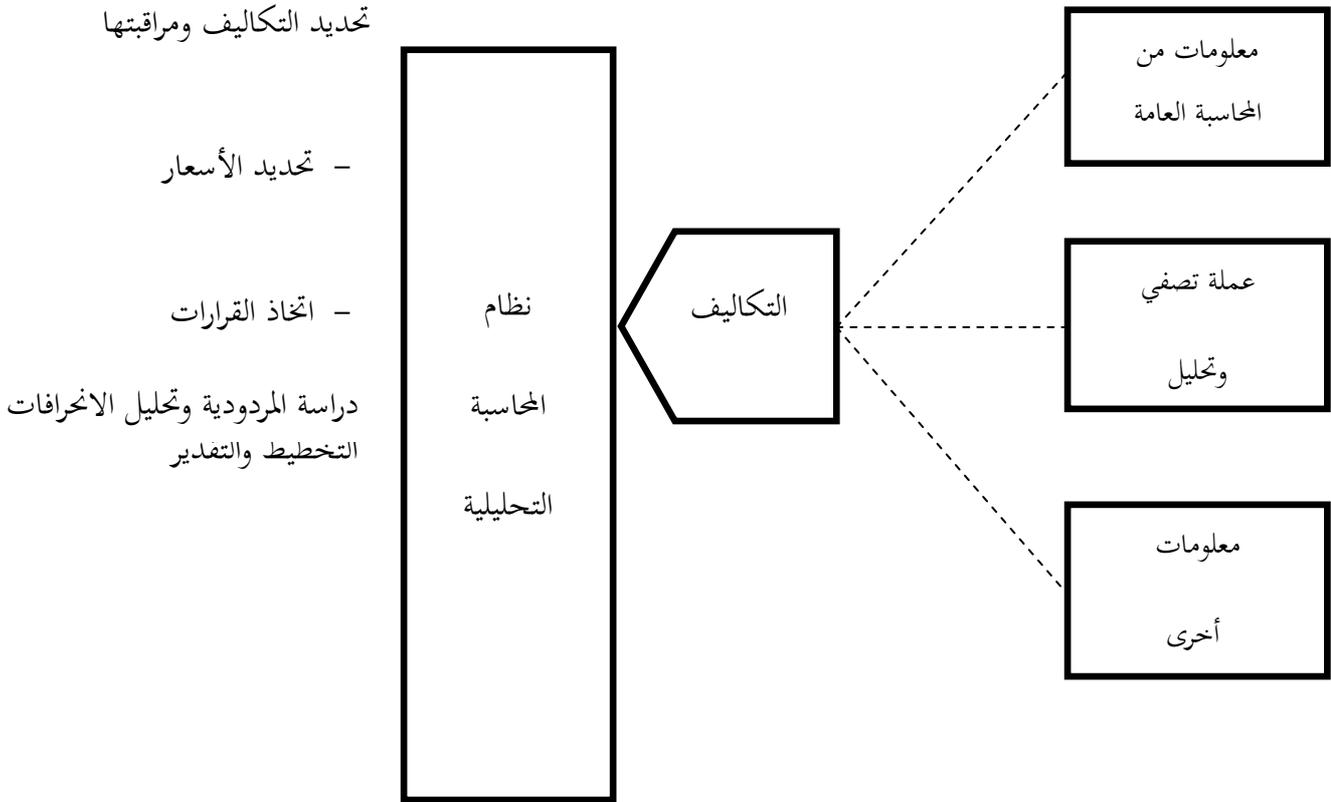
وعلى ضوء ما سلف يمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية تستعمل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، لحساب سعر التكلفة للمنتج و كذا النتيجة التحليلية لكل منتج و النتيجة التحليلية الإجمالية، فهي امتداد لها، بحيث تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج و سعر تكلفة بيع الوحدات من إنتاج أو خدمات مقدمة من قبل المؤسسة للغير.

ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية⁷

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية في المخطط التالي:

⁷: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص65.

شكل رقم 4: مخطط أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 65

ثالثا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى:

أ- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة: تأخذ المحاسبة التحليلية كل معلوماتها من المحاسبة العامة ، حيث تظهر علاقة المحاسبة التحليلية بهذه الأخيرة جليا في ما يلي:

أوجه الشبه: هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها:⁸

- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف (المحاسبة التحليلية) ثم تحليل الاستغلال و اتخاذ القرارات المناسبة.

⁸: عبد الحكيم كراجه، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2001، ص 15

- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة والتحليلية حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية بهدف تحديد وضعية المؤسسة.

- تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة صفة إجمالية ومحاسبة التسيير تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية ثم قراءة المعلومات أو التحليلات المستنبطة.

علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية	معايير
تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والموضوعية المالية للمؤسسة.	تحاول المحاسبة التحليلية من خلال تحليل التكاليف الحصول على نتيجة المؤسسة بالتفصيل (الشهرية و اليومية) لكل منتج على حدى (المحاسبة التحليلية) ثم تحليل استغلال المؤسسة عن طريق هيكله التكاليف و دراسة النتائج المرحلية و إظهار مدى تأثير كل نوع من التكاليف على رقم أعمال المؤسسة	من حيث الهدف
عادة دورة الاستغلال تكون محددة بنسبة	الفترة التي تكون مقياس التحليل عادة ما تكون شهرا إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السنة عند إظهار النتيجة التحليلية و النتيجة التحليلية الصافية و تحليل استغلال المؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة.	من حيث المدة الزمنية
المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية.	من حيث مصدر

<p>SFC الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.</p>		<p>المعلومات</p>
<p>نظرا لتبعتها 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.</p>	<p>مستعملها الأساسي هو مسير المؤسسة إذ تقيده في تحديد المسؤوليات واستعمال نتائجها كأساس في اتخاذ القرارات إذا هي وسيلة لاتخاذ القرارات و تحديد المسؤوليات.</p>	<p>من ناحية مستعملها</p>
<p>تستعمل حسابات خاصة بها و التي لا تكون حسب المصاريف و الإيرادات وتختلف باختلاف نظام البلاد</p>	<p>تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة وتهتم بالتكلفة وسعر التكلفة و تحليل الاستغلال الوظيفي و التفاضلي و مختلف التقنيات كرقم الأعمال الحرج.</p>	<p>من ناحية الحسابات المستعملة</p>
<p>أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر و السجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.</p>	<p>لا تعتبر إلزامية في المؤسسة بالرغم من أهميتها، حيث يتوقف استخدامها بناءا على رغبة الإدارة بهدف الحصول على المعلومات الضرورية (هيكله التكاليف و مدى تأثيرها ثم تحديد المسؤوليات و اتخاذ القرارات) على أن تستخدم الدفاتر المحاسبية و السجلات الخاصة بها في قسم التكاليف و التصنيع.</p>	<p>من حيث الإلزامية</p>

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

ب: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية:⁹

أوجه الشبه:

- التأكد من معطيات المحاسبة المالية يتم من خلال بيانات محاسبة التسيير (الجزء الخاص بالمحاسبة التحليلية).

- كلاهما تسيير على مبدأ تحديد الفترة الزمنية.

- بيانات محاسبة التسيير (الجزء الخاص بالمحاسبة التحليلية) تستخدمها المحاسبة المالية في حساب النتيجة و الميزانية الختامية.

أوجه الاختلاف:

الجدول (4): أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
- تهتم بالحاضر والمستقبل.	- تاريخية.
- تخدم الإدارة.	- لا تخدم الإدارة.
- يهتم المحاسب بدراسة المشروع وتحديد التكاليف المستعملة و مدى تأثيرها و إظهار الخلل و تحديد المسؤوليات.	- المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع و من الغير.
- تستخدم قائمة التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة بهدف اتخاذ القرارات الملائمة.	- تستخدم قائمة النتائج لتحديد الربح أو الخسارة.
- التركيز على حركة الأصول.	- التركيز على حركة الخصوم.

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

⁹: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير" مرجع سبق ذكره، 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 محاسبة التسيير من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يتحقق من منافع و خدمات 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.

ذ : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة التقديرية: المحاسبة التقديرية هي امتداد للمحاسبة التحليلية، و ذلك 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.¹⁰

المبحث الثاني: مفهوم الأعباء والتكاليف

نسمع في المجال المحاسبي الكثير من المصطلحات المتداخلة في معانيها مثلا : المصاريف، الأعباء، التكاليف وهي تبدو سطحيا ذا معنى واحد، إلا أن العرف بخبايا المحاسبة و المتعمق في هذا المجال يجد أن هناك فروقات في هذه المعاني وفي هذه الحالة التمييز بينها و معرفة كل مصطلح منها أمر هام للغاية، و حتى يتسنى لنا تحديد المعنى الدقيق لكل مصطلح بكل وضوح سنبيين ما يلي.

¹⁰: 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.

المطلب الأول: المفاهيم المختلفة للأعباء:

إن مفهوم الأعباء يخص المحاسبة، أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة العامة، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها تستعمل خصيصا لأغراض التسيير.¹¹

و من خلال ذلك يمكن إعطاء تعريف للأعباء وهو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات الموجهة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات، فمن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة (rémunération) للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج و البيع للسلع و الخدمات¹²

و مهما تنوعت الأعباء، فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة من جهة و الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة ثانية.

أ- الأعباء المباشرة وغير المباشرة

- الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي تخصص وتدخل في احتساب تكلفة منتج أو نشاط معين مباشرة و عادة ما تكون مكونة من:

○ المواد واللوازم التي تدمج في المنتج مباشرة

○ اليد العاملة المباشرة

○ الإهلاك الخاص بالآلة التي تصنع إلا منتج وحيد¹³

¹¹ Y .PESQUEUX et B. MARTORY . la nouvelle comptabilité des couts .PUF , France.1995 . p 30

¹² N.AFRAOUI et A.AMRANI, Méthodes d'analyse des couts .tome 1 , éditions du management . alger.

1991 p 31

¹³ J. ORSONL . comptabilité analytique .VUBERT .PARIS 1987 P 27

- الأعباء غير المباشرة:

تعتبر الأعباء غير المباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتجات أو إلى الطلبيات و هي أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات و بالتالي فهي تحتاج إلى توزيع أولي الذي يتم بشكل شبه عشوائية يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح التوزيع، كما تجدر الإشارة إلى انه في الآونة الأخيرة أصبح وزن الأعباء غير المباشرة أكبر من وزن الأعباء المباشرة وهو في تزايد مستمر و سبب هذه الظاهرة أساسا راجع إلى تعقد عمليات و تقنيات الإنتاج المستعملة، و إلى نمو حجم المؤسسات و كذلك الصعوبة في قيادة هذه التنظيمات¹⁴.

كما تعتبر الأعباء غير المباشرة أيضا مشكلة المشاكل في التكاليف كما يطلقون عليها وهي تتمثل كما اشرنا آنفا في مجموع النفقات و الأعباء التي يتحملها المشروع في سبيل الخدمات اللازمة لاستكمال عمليات التشغيل الصناعي و إتمام الدورات الإنتاجية له و ذلك بخلاف المواد المباشرة و الأجور المباشرة، و يختلف حجم هذه إلى تكاليف دقيقة لأي منتج أو نشاط إذا كنا نعلم أن هناك أعباء تنفق حتى وان لم تقم المؤسسة بأي عملية تصنيع أو نشاط إنتاجي أو خدماتي، بمعنى آخر أن هناك أعباء لا تتأثر بحجم نشاط المؤسسة و إنما يرجع وجودها لوجود المؤسسة و بقاؤها، في حين توجد أعباء سببها مرتبط فقط بوجود نشاط أو إنتاج داخل الوحدة الإنتاجية و لا يمكن أن تتفق إلا لهذا الغرض و بين النوع الأول والثاني أعباء مشتركة يصعب التفرقة بينها وتصنيفها إلا بالاعتماد على بعض التقنيات .

المطلب الثاني: النظرة الحديثة للأعباء المباشرة و الغير المباشرة

رغم أن الكثير من الباحثين في المجال المحاسبي و المحاسبة التحليلية تناولوا معيار الفصل بين الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة ، يرى بعضهم أن هناك أعباء لا هي مباشرة و لا هي غير مباشرة و يطلق عليه الأعباء شبه المباشرة و على سبيل المثال لا الحصر استهلاك الكهرباء مثلا فقد يعتبر هذا الاستهلاك مباشرا إذا كان

¹⁴ IBID. P 28

موضوع التكلفة هو المصنع يعتبر غير مباشرة إذا كان موضوع التكلفة هو المنتج ، إلا إذا تم تركيب عداد قياس استهلاك الكهرباء على كل آلة وهو شيء يصعب تصوره خصوصا في الوقت الحالي¹⁵.

المطلب الثالث: التكلفة مفاهيم و اتجاهات

التكلفة في مفهومها العام هي عبارة عن تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على مكسب أو منفعة مادية حاضرا أو مستقبلا، و بمعنى مختلف هي استهلاك واستنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل¹⁶

فهي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية، و يمكن قياسها بعملة نقدية والتي تبذل في سبيل الحصول على منفعة في الوقت الحاضر أو المستقبل، كما أن 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 المحاسبين ضرورة الفصل بين الأعباء من جهة وبين التكاليف من جهة أخرى حيث أن المصطلح المحاسبي يعتبر التكلفة كمجموع أعباء تخص قطب حساب معين و يعرفها p.lauzel و bouquin على أنها مجموعة الأعباء المدمجة التي تتناسب:

○ إما حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة

○ إما حساب خاص بشيء، بخدمة مقدمة أو بمرحلة ما عدا المرحلة النهائية

و من خلال المفاهيم السابقة يتضح لنا أن التكلفة يمكنها أن تتخذ أشكالا عدة و يمكن حسابها عبر مستويات عدة حسب نشاط كل مؤسسة هذا من جهة و على نوع

¹⁵ A.BOUGHABA. comptabilité analytique d'exploitations. Berti .éditions. ALGER 1998 .P 284-287

¹⁶ عبد المقصود ديان السيد ، اساسيات محاسبة التكاليف ، دار المعرفة الجامعية مصر 1999 ص 51

المنتج الذي تقدمه للعملاء و الزبائن من جهة أخرى غير أن المبدأ الكلاسيكي في تقسيم المؤسسات إلى تجارية وصناعية هو القائم في التفرقة وحساب التكاليف¹⁷ .

أ - **مراحل حساب التكاليف:** إن حساب التكاليف يختلف بين مؤسسة و أخرى حسب طبيعة كل مؤسسة من ناحية أنها تجارية أو صناعية .

- من وجهة نظر المؤسسة التجارية: ينحصر نوع التكاليف في هذا النوع من المؤسسات هي تكلفة الشراء ثم سعر التكلفة

- أما بالنسبة للمؤسسة الصناعية: يمكن الفصل بين تكاليف الشراء ثم تكاليف الإنتاج ثم سعر التكلفة.

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

تكلفة شراء الوحدة الواحدة = تكلفة الشراء / عدد الوحدات المشتراة

تكلفة الإنتاج: يمكننا حساب تكلفة الإنتاج بالعلاقات التالية:

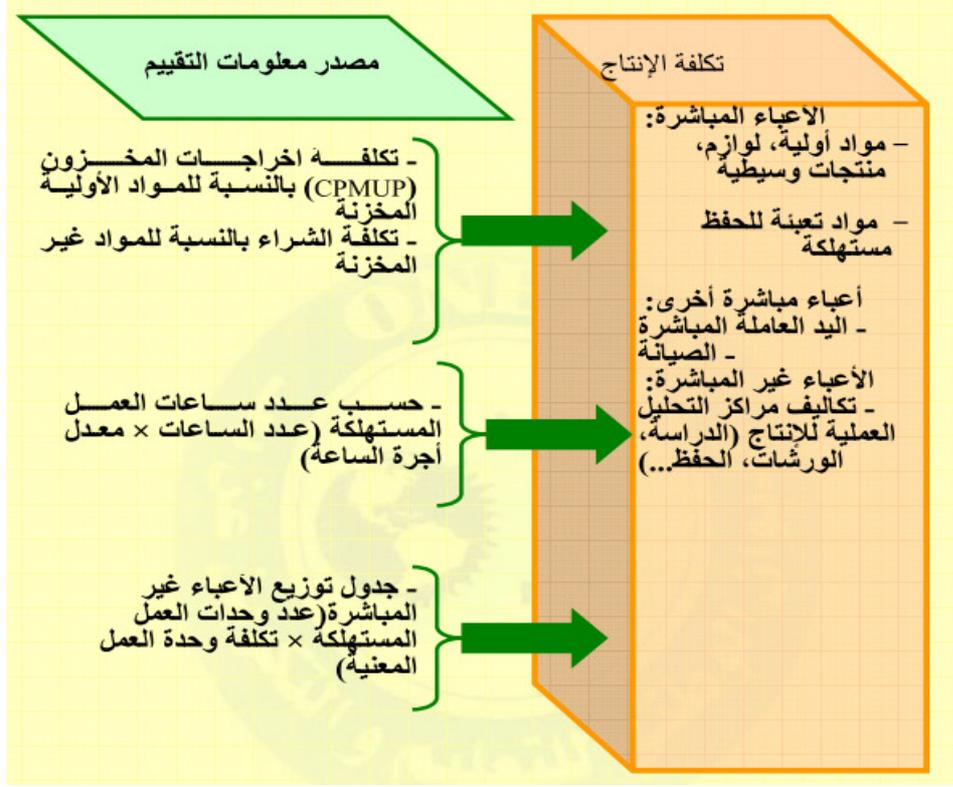
تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء مواد مستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة و الغير

تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة = تكلفة الإنتاج / عدد الوحدات المنتجة

تكلفة إنتاج منتجات مبيعة = تكلفة إنتاج الوحدة * عدد الوحدات المبيعة

¹⁷ ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير" مرجع سبق ذكره، ص 27

○ الشكل رقم 5: مكونات تكلفة الإنتاج



www. Onefd.edu.dz ○

تكلفة الإنتاج كما في الجدول أدناه:

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

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة و الغير المباشرة

المبحث الثالث: طرق معالجة وتقييم المخزون وإعداد بطاقة التخزين

هناك عدة طرق لإخراج المخزونات سواء تعلق الأمر بالمشتريات من البضاعة إذا تعلق الأمر بمؤسسة تجارية أو المواد الأولية والمنتجات التامة الصنع أو المنتجات الوسطية (نصف تامة)

و طرق تقييم المخزون طبقا لمعايير ثلاث هي: الوارد أولا يصرف أولا، الوارد أخيرا يصرف أولا، المتوسط المرجح و يتم الاختيار بينهم حسب نوعية النشاط و نوعية السلع والأصناف في المخزون لأن لكل طريقة تأثيرها على تكلفة المنتج و بالتالي على تكلفة الإنتاج المباع و بالتالي على مجمل و صافي النتيجة، و أنسبها للحياضية طريقة المتوسط المرجح و لكن أحيانا الطريقة الثانية تكون انسب لتكلفة الاستيراد حيث الارتباط بأسعار الصرف و عملات أجنبية و الطريقة الأولى تكون انسب للمواد الغذائية و التي تكون عرضه لصاحية استخدام محددة .

المطلب الأول: طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO

في هذه الطريقة يتم افتراض أن المواد التي يتم شراؤها أولاً هي التي يتم استعمالها أو التي تدخل الورشات لعملية التحويل أولاً وبتكلفتها و أن المنتجات التي يتم إنتاجها سواء كانت منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة هي التي يتم بيعها أو توزيعها أولاً.

فبموجب هذه الطريقة يتم حساب تكلفة المواد المستهلكة أو الوحدات المنتجة حسب التسلسل الزمني لدخولها المخازن فنبداً بإخراج الكميات التي وردت أولاً ثم نمر إلى التي تليها و هكذا 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: مخ₁ + المدخلات = المخرجات + مخ₂

مخ₁ = المخرجات + مخ₂ - المدخلات

المدخلات = المخرجات + مخ₂ - مخ₁

المخرجات = مخ₁ + المدخلات - مخ₂

مخ₂ = مخ₁ + المدخلات - المخرجات

ملاحظة: حيث أن المدخلات في المشتريات هي الكميات المشتراة من المواد الأولية أو البضاعة و المخرجات هي المبيعات في البضاعة في المؤسسة التجارية و الكميات الموجهة للتصنيع في الورشات في المؤسسات الصناعية.

أما بالنسبة للجرد في المنتجات التامة المدخلات هي الكميات المنتجة والمخرجات هي المبيعات من الانتاج و هذا للانتاج التام والمنتجات الوسطية هو الكميات الموجهة للتصنيع النهائي.

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

المطلب الثاني: طريقة متوسط التكلفة المرجحة CMUP

من الطرق المحاسبية المنصوص عليها أيضا في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 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.

$$CMUP = \text{التكلفة الاجمالية للشراء} + \text{تكلفة المخزون أول المدة} / \text{مجموع الكمية}$$

مجموع الكمية يتضمن الكمية المشتراه + الكمية الموجودة أول المدة

المطلب الثالث: طريقة الوارد اخيرا صادر اولاً LIFO

تفترض هذه الطريقة إن المخزون السلعي الوارد أخيرا إلى المخازن هو الذي يباع أو يستهلك أولاً حسب طبيعته فيتم بيع البضاعة الواردة أخيرا حسب التسلسل الزمني و يتم إخراج المواد الأولية إلى ورشات التصنيع والمنتجات التامة الصنع الواردة أخيرا كما سبق الذكر و يترتب على هذه الطريقة ما يلي:

- تكلفة البضاعة المباعة تتضمن تكلفة المواد التي تم شراؤها أخيرا (الحالي)

- تكلفة المخزون في نهاية الفترة تتضمن تكلفة المواد التي تم شراؤها أولاً (السابق)

مثال: تقوم مؤسسة بإنتاج منتج P باستعمال مادة اولية وحيدة M وكانت المعلومات المحاسبية التالية:

مخزون بداية الشهر 1000 كلغ بقيمة إجمالية 200000 دج

مشتريات الشهر 4000 كلغ ب 440 دج للوحدة

مصاريف الشراء 10 دج عن كل كلغ مشتراه

خلال الشهر تم استعمال 3000 كلغ من المادة الأولية M

أحسب تكلفة الشراء مع إعداد بطاقة التخزين حسب الطرق الثلاث:

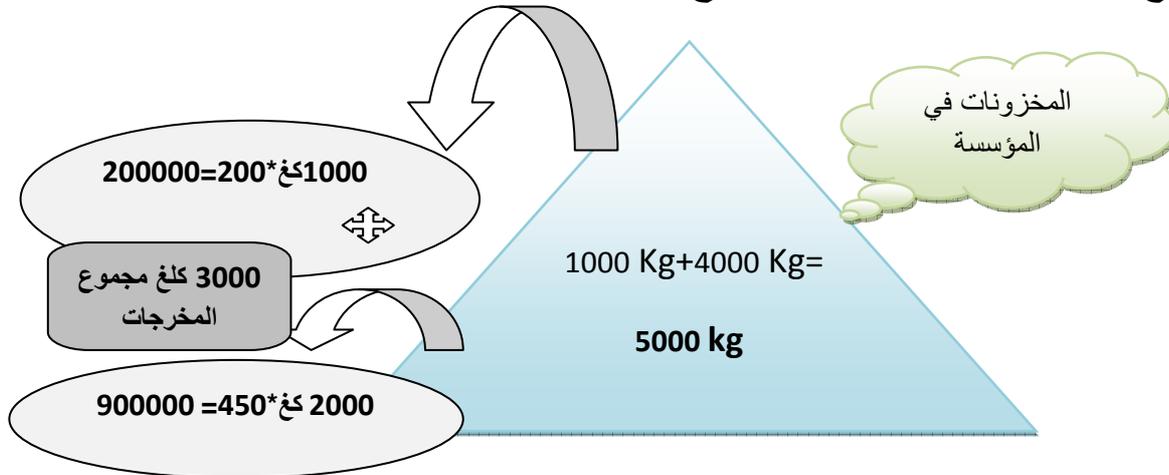
الحل :

• طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً:

M			تكلفة الشراء
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
1760000	440	4000	ثمن الشراء
40000	10	4000	مصاريف الشراء
1800000	450	4000	تكلفة الشراء الاجمالية
200000	200	1000	مخزون اول الشهر مخ 1
2000000	400	5000	المجموع
200000	200	1000	من المخزون القديم 1000 كلغ
900000	450	2000	مخزون جديد 2000 كلغ
900000	450	2000	مخزون نهاية الفترة مخ 2

بهذه الطريقة تم اخراج إجمالي المواد الأولية 3000 كلغ و الموجود في المخزون 5000 كلغ منها 1000 من المخزون السابق و 2000 كلغ من المخزون الجديد أي طريقة الإخراج تكون كما يلي :

يوضح هذا الشكل طريقة إدخال و إخراج المخزونات من مخازن المؤسسة بطريقة FIFO



• التكلفة المتوسطة المرجحة:

M			تكلفة الشراء
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
1760000	440	4000	ثمن الشراء
40000	10	4000	مصاريف الشراء
1800000	450	4000	تكلفة الشراء الاجمالية
200000	200	1000	مخزون اول الشهر مخ 1
2000000	400	5000	التكلفة المتوسطة المرجحة
1200000	400	3000	المخرجات
800000	400	2000	مخزون نهاية الفترة مخ 2

متوسط التكلفة المرجحة للمادة M = $4000+1000 / 200000+1800000$

$$400 = 5000 / 2000000 = \text{CMUPM}$$

• الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO

M			تكلفة الشراء
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
1760000	440	4000	ثمن الشراء
40000	10	4000	مصاريف الشراء
1800000	450	4000	تكلفة الشراء الاجمالية
200000	200	1000	مخزون اول الشهر مخ 1
2000000	400	5000	المجموع
1350000	450	3000	من المخزون الجديد 3000 كلغ

			مخزون نهاية الفترة =
200000	200	1000	من المخزون القديم
450000	450	1000	من المخزون الجديد

مثال: من نفس معطيات المثال السابق لو افترضنا أن الاستعمالات كانت لإنتاج 1000 وحدة من المنتج P باستعمال 3000 كلغ من المادة M ، وكانت تكاليف الإنتاج متمثلة في ساعة عمل الآلة، حيث قدر عدد الساعات بـ 1300 ساعة بتكلفة الوحدة تقدر بـ 150 دج للساعة الواحدة

المطلوب: أحسب تكلفة الإنتاج الكلية و الوحودية للمنتج P علما أن هذه المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة في إخراجاتها

الحل

P			تكلفة الانتاج
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
1200000	400	3000	الاستعمالات - المادة الاولية M مصاريف الإنتاج المباشرة
195000	150	1300	- ساعة عمل الآلة
1395000	1395	1000	تكلفة الإنتاج

مثال: من نفس المثال دائما لو افترضنا أن هذه المؤسسة باعت 800 وحدة من المنتج P بـ قيمة 4500 دج للوحدة الواحدة، و أنها تحملت في ذلك مصاريف توزيع تقدر بـ 60 دج لكل وحدة مباعة.

الحل:

P			سعر التكلفة
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
1116000	1395	800	تكلفة الانتاج المباع
48000	800	60	مصاريف التوزيع
1164000	1455	800	سعر التكلفة

سعر التكلفة للوحدة الواحدة = $800 / 1164000 = 1455$ دج

4- حساب النتيجة الصافية

النتيجة الصافية هي الفرق بين الإنتاج المباع (رقم الاعمال) و سعر التكلفة

مثال : نفس المثال السابق إذا علمت أن هذه المؤسسة باعت كل منتجاتها بسعر بيع وحدوي قدره 6000 دج، احسب نتيجة بيع 800 وحدة من المنتج P

الحل:

P			النتيجة الصافية
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
4800000	6000	800	رقم الاعمال
1164000	1455	800	سعر التكلفة
3636000	-	-	النتيجة

المبحث الرابع: توزيع الأعباء الغير المباشرة بين أقسام المؤسسة

تقوم المؤسسة بعد تحديد الأعباء التي يتحملها كل قسم من مختلف أعباء المحاسبة العامة (الصنف 6) في المرحلة الأولى، ثم بعد ذلك توزيع ما يتحمله كل قسم ثانوي إلى الأقسام الرئيسية تنازليا أو التبادل فيما بين الأقسام الرئيسية أحيانا.

المطلب الأول: التوزيع التنازلي

و هو توزيع يحدد الأعباء الغير المباشرة التي يتحملها كل قسم رئيسي حيث يتم تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية و الرئيسية تنازليا، أي أن الأقسام الفرعية توزع ما لديها للأقسام التي تليها و هكذا.

1- تحديد وحدات القياس وأنواعها :

تعتبر وحدة القياس المعدل الذي يتم من خلاله قياس نشاط القسم ، حيث أن تجميع التكاليف في داخل كل قسم ليس له أي معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز ، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط يمكنه أن 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 الإجمالية 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 أن تستعمل كوحدة قياس في قسم معين، كما أنه يتعين اختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطا بينها وبين تكاليف القسم¹⁸ .

ويمكننا ذكر الوحدات التي يمكن أن تستعمل كمقياس لتوزيع الأعباء كما يلي:

- وحدة منتج (العدد أي عدد الوحدات – الوزن – المساحة – الحجم ..)
- ساعة اليد العاملة
- ساعة عمل الآلة
- وحدات مباعه

¹⁸ ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ص 40

- كلغ مادة مستعملة

- كلغ مادة مشتراة

- وحدة نقدية أو نسبة من ثمن الشراء أو البيع

مثال: تنتج إحدى المؤسسات الصناعية منتجين P_1 و P_2 باستعمال مادتين أوليتين 1 و M_2 حيث كان جدول التوزيع الأولي و مفاتيح التوزيع كما يلي:

التوزيع	الإنتاج	الشراء	الصيانة	الإدارة	
20000	50000	45000	25000	40000	التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي:
20%	35%	25%	20%	(- 100%)	- الإدارة
30%	40%	30%	(-100%)		- الصيانة

المطلوب: إنهاء جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة، إذا علمت أن وحدات القياس (العمل) كانت على النحو التالي:

- التموين (الشراء) لتر حليب مستعمل 400 لتر

- الإنتاج ساعة يد عاملة مباشرة 200 ساعة

- التوزيع وحدات مباعه 1000 وحدة

الحل:

التوزيع	الإنتاج	الشراء	الصيانة	الإدارة	
20000	50000	45000	25000	40000	التوزيع الأولي
8000	14000	10000	8000	(- 40000)	التوزيع الثانوي:
9900	13200	9900	(-33000)		- الإدارة
					- الصيانة
37900	67200	64900	00	00	المجموع
وحدات	سا/عمل	لتر حليب			ط. وحدة القياس
مباعة	مباشرة	مستعمل			
1000	200	400			عدد الوحدات
3.97	336	162.25			تكلفة الوحدة

المطلب الثاني: التوزيع التبادلي

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات، حيث تقدم الأقسام الثانوية ما لديها من خدمات للأقسام الأساسية أو قد تتبادل أحيانا الأقسام الأساسية الخدمات فيما بينها و لتحديد ما قد يتحصل عليه كل قسم من الخدمات التي يقدمها له قسم آخر يمكن الاعتماد على الطريقة الجبرية القائمة على أساس معادلات من الدرجة الأولى.

مثال: تحصلنا من مؤسسة على الجدول التالي الذي يبين التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة و مفاتيح التوزيع لتبادل الخدمات بين الأقسام:

الأقسام الأساسية			الأقسام الثانوية		مج.موزع	
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
98480	156976	30388	6400	32316	324560	ت. أولي
10%	60%	20%	10%	(- 100%)		ت. ثانوي
-	80%	15%	(- 100%)	5%		- الإدارة
						- الصيانة

المطلوب: أتمم جدول التوزيع علما أن وحدات القياس و العمل كانت كما يلي:

- قسم التموين: كلغ مواد مشتراة البالغة 16000 كلغ
- قسم الإنتاج: ساعة يد عاملة مباشرة البالغة 13000 ساعة
- 100 دج من رقم الأعمال البالغ 852400 دج
- الحل:

6400
10%

32316
%5

$$X=32316+0.05Y \quad (1)$$

$$Y=6400+0.1X \quad (2)$$

$$X=32316+0.05(6400+0.1X) \Rightarrow X=32316+320+0.005X$$

$$\Rightarrow X-0.005X=32636 \Rightarrow X= 32800$$

بالتعويض بقيمة X في المعادلة الثانية نتحصل على قيمة Y كما يلي:

$$Y=6400+0.1(32800) \Rightarrow Y= 6400+3280=9680$$

و منه يصبح جدول التوزيع كما يلي:

الأقسام الأساسية			الأقسام الثانوية		
الإدارة	الصيانة	الإدارة	الصيانة	الإدارة	
98480	156976	30388	6400	32316	ت. أولي
3280	19680	6560	3280	(32316 -)	ت. ثانوي
-	7744	1452	(9680-)	484	- الإدارة
					- الصيانة

101760	184400	38400	00	00	المجموع
100 دج ر.ع	سا/يد عاملة	كلغ مشترى	-	-	وحدات القياس
8524	13000	16000			عدد و. القياس
0,119	14,18	2,4			تكلفة الوحدة

مثال تطبيقي شامل: تقوم مؤسسة صناعية " الأمير " بإنتاج منتجين " P₁ " و " P₂ " في

ورشتين مختلفتين حيث تظهر البطاقة الفنية للمنتجين ما يلي:

يتطلب إنتاج وحدة من المنتج " P₁ " استعمال 3kg من المادة " M₁ " و 2kg من المادة

" M₂ " و ما قيمته 80DA من اللوازم المختلفة للوحدة الواحدة.

في حين يتطلب إنتاج وحدة من المنتج " P₂ " استعمال 2kg من المادة " M₁ " و 3kg من

المادة " M₂ " و ما قيمته 160 DA من اللوازم المختلفة للوحدة الواحدة .

لخصت المعلومات المتعلقة بشهر أبريل 2010 كما يلي:

1- المخزونات في 2010/04/01 :

- المادة الأولية " M₁ " : 400K g : 45 DA/Kg .

- المادة الأولية " M₂ " : 500K g : 62 DA/Kg .

- اللوازم المختلفة : ما قيمته 58000 DA .

- المنتج " P₁ " : 50 وحدة : 1340,4 DA للوحدة .

- المنتج " P₂ " : 60 وحدة : 1457 DA للوحدة .

2- المشتريات خلال شهر أبريل 2010:

- المادة الأولية " M₁ " : 1400K g : 6 DA /Kg .

- المادة الأولية " M₂ " : 2000K g : 12 DA /Kg .

3- الإنتاج خلال شهر أبريل 2010: أنتجت المؤسسة

- 160 وحدة من المنتج " P₁ "، و 210 وحدة من المنتج " P₂ ".

4- المصاريف المباشرة:

مصاريف الشراء: 34000DA تتوزع على المادتين " M₁ " و " M₂ " حسب الكمية المشتراة

5- اليد العاملة المباشرة: 830 ساعة يد عاملة مباشرة بـ 250 DA للساعة الواحدة منها 380 ساعة للمنتج " P₁ " و الباقي للمنتج " P₂ ".

2- المصاريف غير المباشرة: موزعة حسب الجدول التالي، مع اعتبار مبلغ 1020 DA كأعباء غير محملة، و أجر نظري لصاحب المؤسسة يعادل 46080 DA سنويا.

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

- المبيعات: تم بيع المنتج " P₁ " بسعر 1700 DA للوحدة ، و المنتج " P₂ " بسعر 1650DA للوحدة

6- المخزون في 2010/04/30:

- 60 وحدة من المنتج " P₁ " ، و 50 وحدة من المنتج " P₂ " .

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

العمل المطلوب:

تحديد الكميات المباعة من المنتجين " P₁ " و " P₂ "

إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

حساب تكلفة شراء المادتين " M₁ " ، " M₂ " و حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة.

حساب تكلفة إنتاج المنتجين " P₁ " ، " P₂ " و حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتجين " P₁ " ، " P₂ "

حساب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية علما أن العناصر الإضافية بلغت 1600 دج و أن الأعباء الغير معتبرة بلغت 800 دج.

الحل:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة:

$$X=78000 + 0.05Y \quad (1)$$

$$Y=32000 + 0.1X \quad (2)$$

$$X=78000 + 0.05 (32000 + 0.1X) = 78000 +1600 + 0.005X$$

$$X-0.005X=79600$$

$$X= 80000$$

$$Y= 40000$$

أقسام رئيسية				أقسام مساعدة		البيان
توزيع	ورشة (2)	ورشة (1)	تموين	صيانة	إدارة	
57400	79000	12400	46000	32000	78000	مج التوزيع الأولي
12000	20000	24000	16000	8000	(- 80000)	التوزيع الثانوي:
12000	12000	8000	6000	40000	2000	- إدارة
						- صيانة
81100	111000	44400	68000	00	00	مجموع التوزيع 2
وحدة مبيعة	وحدات منتجة	Kg مادة أولية مستعملة	Kg مادة أولية مشتراة	/	/	طبيعة وحدة العمل
370	370	1850	3400			عدد الوحدات
220	300	24	20			تكلفة الوحدة

إيجاد الاستعمالات:

$$480 + 420 = 900 \leftarrow P_1 \text{ المنتج}$$

$$320 + 630 = 950 \leftarrow P_2 \text{ المنتج}$$

إيجاد عدد الوحدات المبيعة:

$$\text{مخ}_2 = \text{مخ}_1 + \text{المدخلات} - \text{المخرجات}$$

$$\text{مخ}_2 = \text{مخ}_1 + \text{الاستعمالات} - \text{المبيعات}$$

$$\text{و منه المبيعات} = \text{مخ}_1 + \text{المنتجات} - \text{مخ}_2$$

$$150 = 60 - 160 + 50 \leftarrow P_1 \text{ المنتج}$$

$$220 = 50 - 210 + 60 \leftarrow P_2 \text{ المنتج}$$

2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية:

المادة P ₂			المنتج P ₁			البيان
ق	س و	ك	ق	س و	ك	
24000	12	2000	8400	6	1400	ثمن الشراء +
20000			14000			م/الشراء المباشرة +
40000	20	2000	28000	20	1400	م/الغير المباشرة
84000		2000	50400		1400	تكلفة الشراء
31000	62	500	18000	45	400	مخزون أول مدة
115000	46	2500	68400	38	1800	التكلفة المتوسطة المرجحة
43700	46	950	34200	38	900	الاستعمالات
71300	46	1550	34200	38	900	مخزون آخر مدة

3- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة:

المنتج P ₂			المنتج P ₁			البيان
ق	س و	ك	ق	س و	ك	
15960	38	420	18240	38	480	الاستعمالات M ₁
28980	46	630	14720	46	320	M ₂ +
16800	80	210	12800	80	160	اللوازم +
112500	250	450	95000	250	380	م/الإنتاج المباشرة يد عاملة مباشرة +

22800	24	950	21600	24	900	م/الغير المباشرة الورشة 1
77700	370	210	59200	370	160	الورشة 2
274740		210	221560		160	تكلفة الإنتاج
87420	1457	60	67020	1340,4	50	مخزون أول مدة
362160	1341,33	270	288520	1373,9	210	التكلفة المتوسطة المرجحة
295092,6	1341,33	220	206085	1373,9	150	المبيعات
67067,4	1341,33	50	82435	1373,9	60	مخزون آخر مدة

4- حساب سعر التكلفة:

المنتج P ₂			المنتج P ₁			البيان
ق	س و	ك	ق	س و	ك	
295092,6	1341,33	220	206085	1373,9	150	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة +
48400	220	220	33000	220	150	مصاريف التوزيع الغير المباشرة
343492.6			239085			سعر التكلفة

5- حساب النتيجة التحليلية:

المنتج P ₂			المنتج P ₁			البيان
ق	س و	ك	ق	س و	ك	
363000	1650	220	255000	1700	150	رقم الأعمال الصافي -
343492.6			239085			سعر التكلفة
19507.4			15915			النتيجة التحليلية

6- حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتجين:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + العناصر الإضافية - الأعباء الغير
المعتبرة + أو - فوارق الأقسام + أو - فوارق الجرد

$$= 15915 + 19507.4 - 1600 - 800 = 36222.4 \text{ دج}$$

تمارين تطبيقية

الموضوع الأول

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

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

والمعلومات التالية مقدمة للفترة المعتبرة لشهر أبريل 2013 كالتالي:

المخزون في 2015-04-30	مشتريات الفترة	المخزون 2015-04-01
<ul style="list-style-type: none"> • M1 200 كلغ • M2 500 كلغ 	<ul style="list-style-type: none"> M 18000 - كلغ بـ 15 دج/ كلغ M2 2000 بـ 17 دج/ كلغ 	<ul style="list-style-type: none"> • M1: 12000 كلغ بـ 23 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

الإنتاج والاستعمالات تم إنتاج 1500 وحدة من A ب استعمال M1 و M2 وتم إنتاج 2500 وحدة

من B باستعمال M2 فقط - تم إنتاج 2000 وحدة من D باستعمال M1 و M2

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

وظهر الجرد الدائم لـ M1 بتاريخ 2015-04-30 كالتالي:

بالنسبة لـ M1

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1	الإخراجات	.....	.....	.....
الإدخالات	مخ 2	.....	22.6	.....
المجموع	المجموع	.....	.....	.....

بالنسبة لـ M2:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1	الإخراجات	.....	.....	.....
الإدخالات	مخ 2	.....	.....	.....
المجموع	المجموع	.....	24.5	.....

الأعباء المباشرة للشراء 122000 دج تنوزع على أساس ثمن الشراء.

يتطلب الإنتاج في الورشة 01 9000 دقيقة منها 50 ساعة لـ A والباقي لـ B بسعر 120 دج/ ساعة.

في الورشة 02 يتطلب 75 ساعة بسعر 80 دج / ساعة لـ D.

الأعباء الغير مباشرة:

ملخصة في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار 1500 دج كعناصر إضافية و 1100 دج كأعباء غير معتبرة.

البيان	التموين	الورشة 01	الورشة 02	التوزيع
مجموع توزيع ثانوي	??	37500	30400	72000

وحدات مباعه		ساعة عمل مباشرة	كلغ مادة أولية مشترى	طبيعة وحدة القياس
-------------	--	--------------------	-------------------------	----------------------

المبيعات: A: 1000 وحدة بـ 370 دج و B 2200 وحدة بـ 180 دج/ للوحدة .

D-1600 وحدة بـ 320 دج/ للوحدة.

المطلوب:

1-إعادة الجرد الدائم للموا الأولية M1 . M2

2- تحديد الكميات المستعملة من M1. M2 للمنتجات B . D

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

4- حساب تكلفة إنتاج كل من المنتجين فقط D.B

5- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية لـ D.B فقط.

6- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية لـ D.B علما أن النتيجة التحليلية الإجمالية لـ A تقدر بـ 13000 دج.

الموضوع الثاني

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 م² من الجلد وما قيمته 3 دج من اللوازم المختلفة

كل حقيبة P2 تحتاج لـ 0.15 م² من الجلد و ما قيمته 2 دج من اللوازم المختلفة.

تمر عملية الإنتاج بورشتين:

في الورشة 01: يتم تفصيل الجلد

في الورشة 02: يتم خياطة القطع وإضافة اللوازم.

بالنسبة لشهر سبتمبر 2014 تم التوصل للمعلومات التالية:

مخزون أول الشهر:

1500 م² من الجلد الاصطناعي بـ 229.70 واللوازم المختلفة ما قيمته 35000 دج

المنتج التام P₁: وحدة بتكلفة إجمالية 122750 دج

المنتج التام P₂ وحدة بتكلفة إجمالية 57710 دج

مشتريات الشهر:

3000 م² من الجلد الاصطناعي بـ 250 دج للمتر المربع ومن اللوازم المختلفة ما قيمته 40000 دج

إنتاج الشهر: 10000 وحدة من P₁ و 9160 وحدة من P₂

الأعباء المباشرة:

للشراء 0.15 DA عن كل M² من الجلد الاصطناعي و 300 دج لكل اللوازم المختلفة

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

الأعباء غير المباشرة: لخصت في الجدول التالي:

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	
51590	70000	84370	17750	44000	35300	م ت الأولى

التوزيع 2	%100-	%20	%20	%25	%25	%20
الإدارة	%20	%10	%10	%30	%30	%10
الصيانة						
طبيعة وحدة القياس	100 د من	ساعة يد	100 د من	وحدة	100 د من	رقم الأعمال
	ثمن الشراء	عمل م	ثمن الشراء	منتجة		

المبيعات: 9500 وحدة من P_1 بسعر 650 دج، وحدة 9000 وحدة من P_2 بسعر 450 دج وحدة.

المطلوب:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2- أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ثم احسب النتيجة التحليلية.

ملاحظة: تم تقييم الإخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة باعتبار المخزون الأولي.

الموضوع الثالث

تقوم وحدة خياطة وتفصيل القمصان بصنع نوعين من القمصان للأطفال هما:

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

لدينا المعطيات الخاصة بشهر أبريل N كما يليك

مخزون أول الشهر:

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

المشتريات:

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

الإستهلاكات ومصاريف الإنتاج:

- 1680 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 36 دقيقة لكل قميص قطني بـ 10 دج الساعة.
 - 2880 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 54 دقيقة لكل قميص صوفي بـ 12 دج للساعة.
 - 1.5 م من القماش لكل قميص منتج من كل نوع.
- مخزون آخر الشهر: قمصان قطنية، 250 وحدة وقمصان صوفية 500 وحدة.

معلومات أخرى:

- 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:

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

المطلوب:

- 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

ملاحظة: تقييم الإخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة باعتبار المخزون الأولي

الموضوع الرابع

مؤسسة الهدى تنتج منتجين $A_1.A_2$ باستخدام مادتين أوليتين $M_1.M_2$ في ورشتين ولقد أعطيت لكم المعلومات التالية الخاصة بشهر جانفي 2009.

المشتريات: 500 كلغ من M_1 بـ 12 دج للكلغ و 400 كلغ من M_2 بـ 40 دج للكلغ
الإستهلاكات:

تم استهلاك 455 كلغ من المادة الأولية M_1 كما تم استهلاك 420 كلغ من المادة M_2

مع العلم ان كل وحدة منتجة من A_1 تتطلب 2.5 كلغ من M_1 و 1.5 كلغ من M_2

وأن كل وحدة منتجة من A_2 تتطلب 1 كلغ من M_1 و 2 كلغ من M_2

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	50 وحدة	؟

—	—	5516 د	—	انتاج جاري A1
15508.5 د	—	—	—	انتاج جاري A2

المبيعات: تم بيع 140 وحدة من A1 بـ 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.
 الأعباء الغير المباشرة: وزعت في الجدول التالي علما ان الأعباء الاضافية 8208 دج والعناصر غير محملة 11250.25 دج.¹⁹

الأقسام	الطاقة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج ت 1	7000	4200	5050	33450	5287.5	1102.5
توزيع ثانوي	100-%	10-%	10-%	30-%	30-%	20-%
الطاقة	20-%	100-%	15-%	25-%	30-%	10-%
الصيانة						
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 M_2 و M_1 والتكلفة الوسطية المرجحة لكل منهما
- 3- حساب الكمية المنتجة من A_2 و A_1 ثم احسب الكمية المستهلكة من M_1 .
لـ A_2 و A_1 - ثم من M_2 لـ A_1 و A_2
- 4- حساب كلفة الإنتاج لـ A_1 . A_2 وإعداد جدول الجرد الدائم لـ A_2 فقط.
- 5- أحسب سعر الكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة التحليلية الصافية للمنتجين A_2 و A_1

الموضوع الخامس

¹⁹ عياشي الاخضر , تمارين متنوعة في

مؤسسة الوسط الانتاجية تنتج نوعين من المنتجات P_1 و P_2 في ورشتين الورشة الأولى يتم تحضير المادة الاولية M_1 ثم تحول إلى الورشة الثانية أين تضاف لها المادة الأولية M_2 لتصبح جاهزة المعلومات المتعلقة بالفترة كما يلي :

مخزون اول الفترة

التكلفة	الكمية	البيان
180 دج للتر الواحد	1000 لتر	المادة الأولية M_1
420 دج للكغ الواحد	500 كغ	المادة الأولية M_2
885 دج للوحدة	400 وحدة	المنتج P_1
775 دج للوحدة	200 وحدة	المنتج P_2

مشتريات الفترة 5000 لتر M_1 ثمن اللتر 140 دج 2500 كغ M_2 ثمن الواحد 250 دج.

إنتاج الفترة 1400 وحدة P_1 من 1500 وحدة من P_2

الاستعمالات المادة الأولية المستعملة موزعة كما يلي:

المادة المستعملة	الكمية	P_1	P_2
في الورشة 1	5500 لتر	80%	20%
في الورشة 2	2400 كغ	20%	80%

اليد العاملة المباشرة

الورشة 1 : 400 ساعة تكلفة الساعة 200 دج حيث 30 % منها للمنتج P_1 والباقي لـ P_2

الورشة 2: 500 ساعة. تكلفة الساعة 300 دج حيث 60% منها للمنتج P_1 والباقي لـ P_2

أعباء مباشرة أخرى: للمنتج P_1 و 9200 دج وللمنتج P_2 7800 دج.

المبيعات سعر بيع الوحدة من P_1 : 1200 دج، سعر بيع الوحدة من P_2 -1000 دج.

مخزون آخر الفترة: P_1 300 وحدة و P_2 700 وحدة

الأعباء غير المباشرة للفترة علما بان الأعباء الصافية 120000 دج والأعباء غير

المحملة 2000 دج.

البيان	إدارة	طاقة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
--------	-------	------	-------	--------	--------	-------

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

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الصافية الإجمالية؟

الموضوع السادس

تنتج مؤسسة أمال التي يبلغ رأسمالها 600000 دج نوعين من البسكويت – بسكويت بالشكولاتة، بسكويت عادي
تنظيم الإنتاج:

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

وضعية المخزونات في 30 أبريل 2014:

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

مشتريات شهر ماي 2014:

- دقيق القمح 800 كلغ بسعر 40 دج للكلغ. الشكولاتة 125 كلغ بسعر 30 دج للكلغ.
- التحليل الفني للإنتاج أظهر ما يلي:

لإنتاج علبة واحدة من البسكويت بالشكولاتة يتطلب استعمال 200 غرام من دقيق القمح و80 غرام من الشكولاتة 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 بالشكولاتة و1200 علبة من البسكويت العادي.

الأعباء المباشرة:

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 6% سنويا وخسارة استثنائية 5420 دج.

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

مبيعات شهر ماي 2014:

1600 علبة من البسكويت بالشكولاتة بت 60 دج للعبدة، 100 علبة من البسكويت

العادي بـ 45 للعبدة.

العمل المطلوب:

- 1- اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- 2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية
- 3- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة
- 4- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجات المباعة.
- 5- حساب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية

الموضوع السابع

تقوم مؤسسة الرياضي للتجهيزات الرياضية بإنتاج كرات القدم وكرات اليد باستعمال مادتين أوليتين هما الجلد الطبيعي ومادة المطاط في ورشتي التحضير والإتمام. ولشهر افريل 2010 أعطيت لك المعلومات التالية:

1- مخزون 2010-04-01:

- مطاط 100 كلغ بـ 166.25 دج.
- جلد طبيعي بـ 500 متر مربع بـ 240 دج للمتر المربع .
- كرات قدم 800 كرة بـ 60 دج للكرة الواحدة.
- كرات اليد 200 كرة بـ 500 دج للكرة الواحدة.
- إنتاج جاري من كرات القدم بمبلغ 86030 دج.

2- مشتريات الشهر:

- مطاط 2500 كلغ بـ 150 دج /كلغ.
- جلد طبيعي 1000م مربع بـ 250 دج للمتر

3- الإنتاج والاستعمالات:

- 1200 كرة قدم باستعمال 1600 كلغ من المطاط و 750 م مربع من الجلد الطبيعي
- 800 كرة يد باستعمال 1200 كلغ من المطاط و 600 م مربع من الجلد الطبيعي وبقي إنتاج جاري بقيمة 40480 دج.

4- 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 12000 دج عناصر إضافية و1000 دج أعباء غير معتبرة

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

5- المبيعات:

تم بيع 100 كرة قدم بـ 900 دج للكرة الواحدة

700 كرة يد بـ 800 دج للكرة الواحدة

المطلوب:

- 1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؟
- 2- أحسب تكلفة شراء المادتين الأوليتين؟
- 3- أحسب تكلفة إنتاج المنتجين؟
- 4- احسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل منتج؟
- 5- أحسب النتيجة التحليلية الصافية؟

ملاحظة: تقييم الإخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة

الفصل الثاني

محاسبة التسيير

المبحث الأول: المغزى من استخدام محاسبة التسيير:

في هذه النقطة يمكن الطرق إلى نقطتين مهمتين جدا

هما - أهمية المحاسبة التحليلية و النقطة الثانية الأهداف المرجوة من استخدام المحاسبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: أهمية محاسبة التسيير:

محاسبة التسيير هي عبارة عن عملية متشابكة تشمل الجمع والتحليل للتكاليف، و تلخيص و تقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، حيث تشمل: حساب التكاليف و تقديم المشورة للإدارة عن أنسب مسار للعمل على أساس الكفاءة و التكلفة و المقدره 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 نقشفية؟ 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 الأهمية البالغة للمحاسبة التحليلية من خلال التعرف على المهام التي تمارسها للوصول إلى النتائج التي تحققها والتي لا يمكن للمحاسبة العامة أو المحاسبة المالية تحقيقها.

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

- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها.
- دراسة أنواع و تسلسل 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.

• تحليل 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 و من 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، و إمداد 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.

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التسيير: و تتمثل أهداف محاسبة التسيير في الآتي

1- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة

و يعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف و التسيير حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة و بالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة و تحليل استغلال المؤسسة و معرفة التأثيرات السلبية من الإيجابية في التكاليف.

و يتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية :

1- حصر جميع المنتجات و التعرف على طبيعتها و مواصفاتها

2- دراسة أنواع و تسلسل 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 و تكاليف 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

المطلب الثالث: الرقابة على التكاليف: يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد و العمالة و الآلات و غيرها من عوامل الإنتاج، و إمداد 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 الانتقال 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 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، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالية إلى مستوى أقل منه مستقبلا.

مما سبق ذكره 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 والخدمات، ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك.

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

و من المعروف أن العلاقة بين التكلفة و السعر 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، تغير أسعار المواد الأولية)

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

1- منتجات و خدمات أساسية

2- منتجات و خدمات عادية

3- منتجات و خدمات كمالية

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

4- ترشيد القرارات الإدارية: إن عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، و لكي 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 المؤسسة، فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف و الأحوال المحيطة بالمؤسسة.

و تعد 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 المؤسسة لفترة محددة مقبلة، و هي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف و السياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها، و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمؤسسة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع.

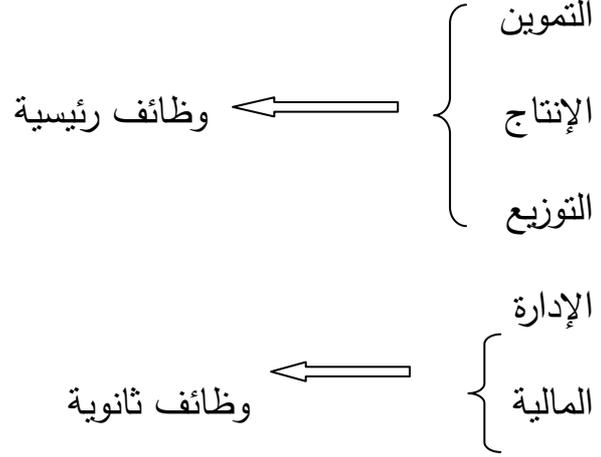
و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد و الأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.

المبحث الثاني: هيكلية التكاليف

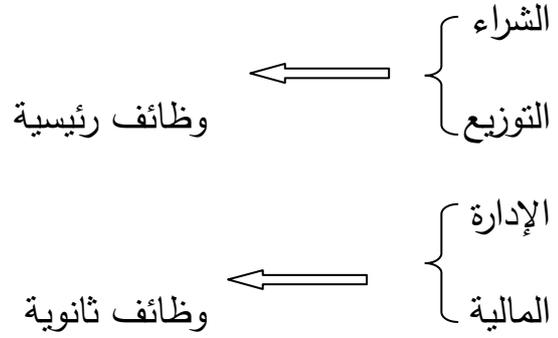
المطلب الأول: هيكله التكاليف حسب الوظائف

يمكن تقسيم الوظائف في المؤسسة إلى وظائف رئيسية و أخرى ثانوية كما رأينا سابقا في المحاضرات الخاصة بمقياس المحاسبة التحليلية و هي كما يلي:

- في المؤسسة الإنتاجية أو الصناعية



- في المؤسسة التجارية:



أولا: التحليل الوظيفي للاستغلال في المؤسسة: حيث تحسب النتائج مرحليا عند مستوى كل وظيفة عن طريق جدول ترتب فيه المصاريف حسب المعيار الوظيفي و يكون الجدول على الشكل التالي:

- في المؤسسة التجارية:

البيان	مدین (مبلغ جزئي)	دائن (مبلغ نهائي)	%
رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات أو تخفيضات			
رقم الأعمال الصافي			100%
مخزون أول مدة + مشتريات المدة - مخزون آخر مدة - خصومات أو تخفيضات + مصاريف الشراء			
= تكلفة شراء البضائع المباعة			
الهامش على تكلفة الشراء (1 - (2			
مصاريف التوزيع			
الهامش على التكلفة المتغيرة			
التكاليف الإدارية و المالية - نواتج مالية			
النتيجة (5-6)			

- في المؤسسة الصناعية:

البيان	مدین (مبلغ جزئي)	دائن (مبلغ نهائي)	%
رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات أو تخفيضات			
رقم الأعمال الصافي			100%
المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الإنتاج - تغيرات المخزون			
= كلفة إنتاج المنتجات المباعة			2
الهامش على تكلفة المنتجات المباعة			3
- مصاريف التوزيع			4
الهامش على مصاريف التوزيع			5
- مصاريف الإدارة و المالية			6
النتيجة (5-6)			7

مثال: من الدفاتر المحاسبية لإحدى المؤسسات تحصلنا على ما يلي:

الإدارة	التوزيع	الشراء	المجموع الموزع	
4200	5600	4200	14000	الخدمات
63000	35000	42000	140000	مصاريف العاملين
-	7200	1800	9000	ضرائب و رسوم
-	1800	2400	4200	مصاريف مختلفة
-	-	-	1800	مصاريف مالية
16000	40000	24000	80000	مخصصات الاهتلاك
83200	89600	74400	249000	المجموع

العمل المطلوب: إعداد جدول تحليل الاستغلال الوظيفي، علماً أن رقم أعمال هذه المؤسسة بلغ 2100000 دج في حين بلغت النواتج المالية 1800 دج.

الحل: إعداد جدول تحليل الاستغلال الوظيفي

%	دائن (مبلغ نهائي)	مدين (مبلغ جزئي)	البيان	
	2100000	-	رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات أو تخفيضات	
100%	2100000		رقم الأعمال الصافي	1
	1674400	1600000 74400	بضائع مستهلكة + مصاريف الشراء = تكلفة الشراء	
	425600		الهامش على تكلفة الشراء	
	89600		مصاريف التوزيع	
	336000		الهامش على مصاريف التوزيع	
	81400	83200 - 1800	مصاريف الإدارة و المالية - نواتج مالية	

	254600		النتيجة	
--	--------	--	---------	--

المطلب الثاني: هيكل التكاليف حسب الثبوت و التغير

أ- التكاليف الثابتة: هي تكاليف تتحملها المؤسسة بصرف النظر عن حجم الإنتاج، حيث تبقى مبالغها ثابتة مهما بلغ مستوى النشاط كمخصصات الاهتلاك و فوائد القروض.

ب- التكاليف المتغيرة: تتغير بتغير مستوى نشاط المؤسسة و هي متناسبة مع حجم النشاط حيث تزيد بزيادة الكمية المنتجة و تنخفض بانخفاضها كأجور العمال المباشرة و المواد الأولية المستعملة.

2- النظرة الحديثة للأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة :

لقد تراجع معيار الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء 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 الأمر بعمال الورشات أو الإطارات أو حتى العمال المساعدين

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

و المواد المستهلكة وحتى ضمن هذه الأخيرة يوجد ما هو شبه متغير خاصة الطاقة²⁰

أما في ما يخص الأعباء الثابتة التقليدية من إهلاكات و أجور المؤطرين فقد بدأت تلقى نوع من المرونة، بحيث أصبحت المؤسسات اليوم تتخلى تدريجيا

²⁰ J.MARGEIRN. Comptabilité Analytique ,les éditions d'organisation paris 1994 p81

عن الاستثمارات و تعتمد اكثر على المقاوله من الباطن وبالتالي فهي تحافظ على نوع من التناسب بين مستوى النشاط ومبلغ القيم الثابتة ، كما يمكن القول ان الاعباء المتغيرة هي تلك الاعباء العملياتية أي المتعلقة بحجم النشاط في المؤسسة ، اما الاعباء الثابتة هي تلك المتعلقة بوجود المؤسسة مثل الاعباء الإدارية المتعلقة بالمستخدمين وغيرها .

التكاليف الشبه المتغيرة: و هي تكاليف تحتوي على جزء ثابت و جزء آخر متغير يتغير بحجم نشاط المؤسسة و يمكن الفصل بينهما كما يلي:

مثال: لدينا المعلومات التالية

الفترة	الدخل	المبيعات
جانفي	40000	1200000
فبراير	44000	1400000

حيث تشمل مرتبات التجار على الجزء الثابت و هو الأجر الشهري القاعدي و الجزء المتغير المتمثل في العمولة عن المبيعات

المطلوب: إيجاد الجزء الثابت و المتغير ؟

الحل: لتكن لدينا س تمثل الجزء الثابت و ع تمثل الجزء المتغير

$$\text{حيث: } 40000 = \text{س} + 1200000\text{ع}$$

$$44000 = \text{س} + 1400000\text{ع}$$

$$4000 = 200000\text{ع} \text{ و منه } \text{ع} = 0,02 \text{ أي } 2\%$$

$$\text{عمولة شهر جانفي } 24000 = 0,02 \cdot 1200000$$

$$\text{الأجر القاعدي } 16000 = 24000 - 40000$$

$$\text{عمولة شهر فبراير } 28000 = 0,02 \cdot 1400000$$

$$\text{الأجر القاعدي } 16000 = 28000 - 44000$$

الجزء الثابت هو 16000 و الجزء المتغير لشهر جانفي هو 24000 و لشهر فبراير هو 28000

جدوى الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة: إن الهدف من الفصل بين التكاليف هو تحقيق ما يلي:

1- تحديد تكلفة الإنتاج لأغراض تسعير المنتجات: لا تستطيع المؤسسة تحقيق أرباح إلا إذا ارتفع سعر البيع عن التكاليف الكلية، و لكن بالفصل بين المتغير و الثابت، تستطيع تحقيق ربح على الرغم من انخفاض سعر البيع عن التكاليف الإجمالية

2- الرقابة على نشاط المؤسسة: يمكن تحديد مسؤولية الانحرافات التي تحدث على تكاليف المؤسسة عند فصل الالبت من المتغير منها، حيث يكون الانحراف ظاهرا و معروفا و يمكن تعديله في الوقت المناسب.

3- البرمجة: إن الفصل بين التكاليف يؤدي إلى إعداد البرامج المستقبلية الملائمة، لأن التكاليف المتغيرة تتأثر مما يساعد البرمجة على اختيار البدائل الملائمة.

4- إعداد النتائج حسب كل عنصر من عناصر التكاليف (ثابتة و متغيرة): إن إعداد النتائج على مراحل حسب الفصل بين التكاليف بإظهار مختلف الهوامش من شأنه أن يؤدي معرفة مدى تأثير كل منها على نتائج المؤسسة و تكون هذه النتائج عن طريق:

أ- جدول الاستغلال التفاضلي:

- في المؤسسة التجارية:

البيان	مدین (مبلغ جزئي)	دائن (مبلغ نهائي)	%
رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات أو تخفيضات			
رقم الأعمال الصافي			100%
مخزون أول مدة + مشتريات المدة - مخزون آخر مدة - خصومات أو تخفيضات			
= كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف الشراء المتغيرة			
كلفة الشراء المتغيرة للبضائع المباعة			2
الهامش على تكلفة الشراء المتغيرة (1 - 2)			3
مصاريف التوزيع المتغيرة			4
الهامش على التكلفة المتغيرة			5
التكاليف الثابتة ()			6
النتيجة (5-6)			7

- في المؤسسة الصناعية أو الإنتاجية:

%	دائن (مبلغ نهائي)	مدين (مبلغ جزئي)	البيان	
			رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات أو تخفيضات	
			رقم الأعمال الصافي	1
			التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة التكلفة المتغيرة للتوزيع	
			الهامش على التكلفة المتغيرة	2
			التكاليف الثابتة	3
			النتيجة	4

مثال توضيحي: لدينا التكاليف الخاصة لإحدى المؤسسات كما يلي:

عناصر التكاليف	المجموع الوزع	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة
مواد ولوازم مستهلكة	200000	%20	%80
خدمات	30000	%15	%85
مصاريف العاملين	500000	%30	%70
ضرائب و رسوم	36000	%10	%90
مصاريف مالية	60000	%10	%90
مصاريف مختلفة	20000	%20	%80
مخصصات الاهتلاك	100000	%100	
المجموع	946000		

العمل المطلوب:

- إتمام جدول التوزيع؟

- إعداد جدول الاستغلال التفاضلي، إذا علمت أن رقم أعمال هذه المؤسسة

بلغ 2000000 دج؟

الحل:

1- إتمام جدول التوزيع:

عناصر التكاليف	المجموع الوزع	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة
مواد ولوازم مستهلكة	200000	40000	160000
خدمات	30000	4500	25500
مصاريف العاملين	500000	150000	350000
ضرائب و رسوم	36000	3600	32400
مصاريف مالية	60000	6000	54000
مصاريف مختلفة	20000	4000	16000
مخصصات الاهتلاك	100000	100000	
المجموع	946000	308100	637900

2- إعداد جدول الاستغلال التفاضلي:

البيان	مدین (مبلغ جزئي)	دائن (مبلغ نهائي)	%
رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات أو تخفيضات	2000000	-	
رقم الأعمال الصافي		2000000	100%
التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة التكلفة المتغيرة للتوزيع		637900	31,89%
الهامش على التكلفة المتغيرة		1362100	68,10%
التكاليف الثابتة	308100		
النتيجة		1054000	

المطلب الثالث: عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج

Le seuil de rentabilité ou chiffre d'affaire critique

1- مفهوم عتبة المردودية : عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج تعني تساوي التكاليف مع رقم الأعمال المحقق، أي تحقيق التعادل أو التساوي بينهما أو تحقيق نتيجة مساوية للصفر بمعنى لا ربح و لا خسارة و تسمى كذلك بنقطة التوازن أو التعادل أو الصفر.

أ- حساب عتبة المردودية: يتم حسابها باستعمال علاقة النتيجة

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - مجموع التكاليف

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - (التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة)

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة

النتيجة = هامش التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

عند نتيجة = 0 فإنه ه/ت. م = ت.ثا

و منه فإن:

رقم الأعمال الحرج أو عتبة المردودية = رقم الأعمال الصافي * التكاليف الثابتة / هامش التكلفة المتغيرة

أو رقم الأعمال الحرج أو عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / نسبة هامش التكلفة المتغيرة إلى رقم الأعمال

Résultat= chiffre d'affaire net – couts variables – couts fixes

Résultat = Marge sur couts variables – couts fixes

R= M/CV – CF

R=0 \implies M/CV= CF

Seuil de rentabilité = chiffre d'affaire.couts fixes/marge sur couts variables

عتبة المردودية = رقم الأعمال . التكاليف الثابتة/هامش التكلفة المتغيرة

مثال: تتوقع مؤسسة مايلي:

رقم أعمال سنوي 1800000 دج

تكاليف متغيرة 600000 دج

تكاليف ثابتة 100000 دج

أحسب عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج أو الأدنى ؟

الحل:

$$\text{ه/ت م} = 1800000 - 600000 = 1200000 \text{ دج}$$

$$\text{ه/ت م /رع ص} = 1800000 / 1200000 = 0.66$$

$$\text{عتبة المردودية} = 0.66/100000 = 150000 \text{ دج}$$

$$\text{عتبة المردودية} = 1800000 . 1200000/100000 = 150000 \text{ دج}$$

ب - حساب الزمن الذي تتحقق فيه عتبة المردودية:

يحسب بنفس القانون السابق وبتعويض ر ع ص ب 12 أو 360

$$\text{بالأشهر} = 12 . \text{ت ثا} / \text{ه/ت م}$$

$$\text{بالأيام} = 360 . \text{ت ثا} / \text{ه/ت م}$$

$$12 . 1 = 1200000 / 100000 \text{ شهر}$$

$$360 . 30 = 1200000 / 100000 \text{ يوم}$$

أي إذا افترضنا أن هذه المعطيات كانت في بداية السنة (N /01/01) فإن العتبة تتحقق في N/02/01

ت- تمثيل العتبة بيانيا: لتمثيل العتبة بيانيا نستعمل 3 علاقات

- علاقة ر ع ص = مج التكاليف

$$Y_1=X$$

$$Y_2= ax + b$$

X = chiffre d'affaire net

a=couts variables/ chiffre d'affaire net

b=couts fixes

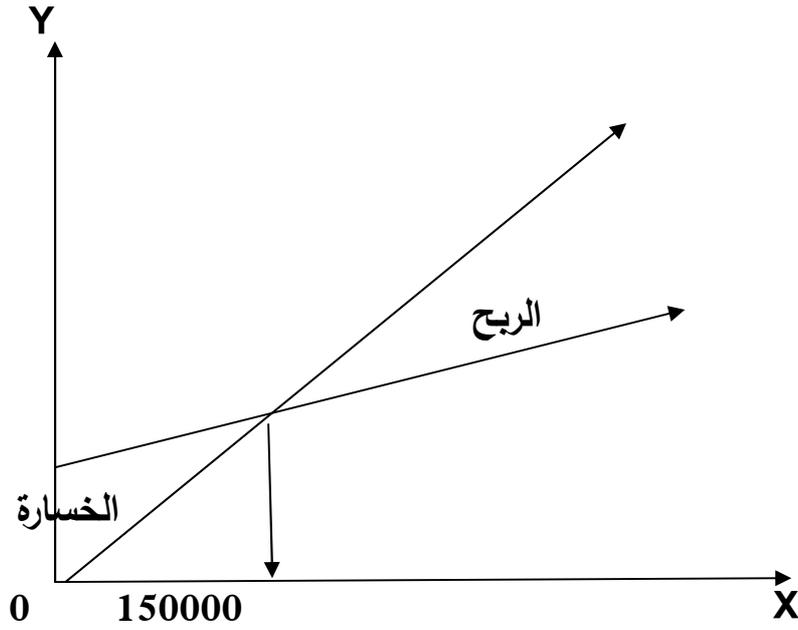
من نفس المثال السابق فإن

$$Y_1=X$$

$$Y_2= 0.33x + 100000$$

جدول مساعد:

X	0	1000000	2000000
Y ₁	0	1000000	2000000
Y ₂	100000	430000	760000



_ علاقة ه/ت م = ت ثا

$$Y_1 = aX$$

$$Y_2 = b$$

X = chiffre d'affaire net

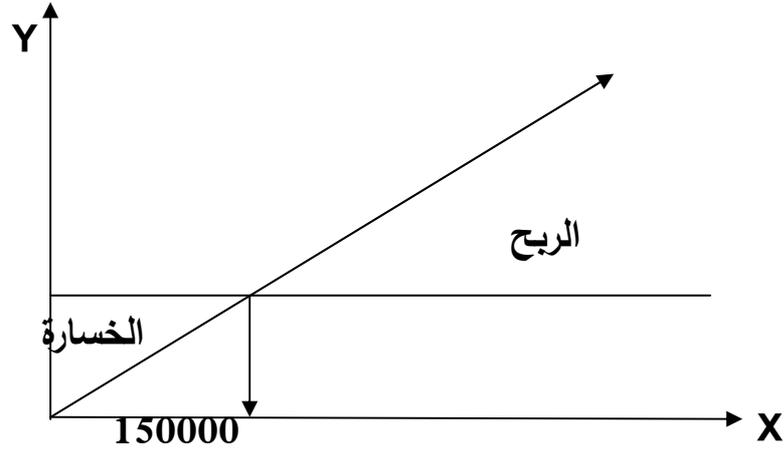
$a = (\text{Marge} / \text{couts variables}) / \text{chiffre d'affaire net}$

b = couts fixes

$$Y_1 = 0.33x$$

$$Y_2 = 100000$$

X	0	100000	200000
Y ₁	0	33000	66000
Y ₂	100000	10000	10000

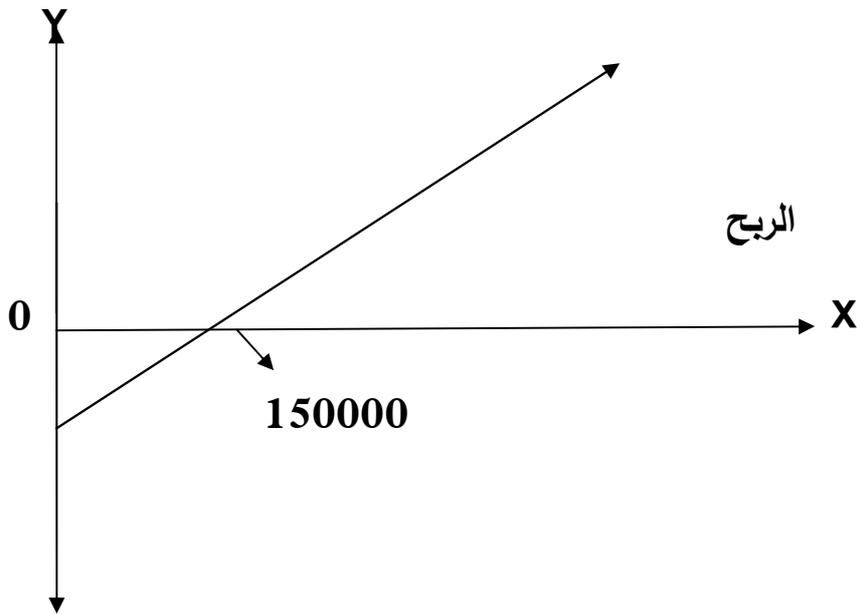


- علاقة النتيجة

$$Y = ax - b$$

$$Y = 0.33x - 100000$$

X	0	1000000	2000000
Y ₁	-100000	230000	560000



ملاحظة: قيمة العتبة هي عند تقاطع المحورين

ث - حساب هامش الأمان

هامش الأمان = ر ع ص - العتبة

و من المثال السابق = 1800000 - 150000 = 1650000 دج

المبحث الثاني : طرق أخرى لحساب التكلفة

الاعتماد على التكاليف الكلية فقط كما رأينا في المحاسبة التحليلية في الجزء الأول من المطبوعة أصبح غير كافي لإعطاء نتائج تحليلية تسمح لمسيرى المؤسسات و القائمين على الأعمال و اتخاذ القرار باتخاذ القرارات السليمة لما فيها من عيوب و نقائص كما أنها غير كافية للتحليل الاقتصادي، خاصة في اختيارات المنتجات ذات التكاليف المنخفضة لمواجهة المنافسة، لذا كان لزاما على المسيرين إلى الفصل بين الأعباء من أجل تحديد الصيغة العملية أو الثابتة لهاته الأعباء التي ستحملها المؤسسة، حيث ظهر ما يسمى بأنظمة التكاليف الجزئية التي تقوم على مبدأ الفصل في التكاليف الإجمالية للمنتجات و قد تنقسم هذه الطريقة إلى ما يلي:

• طريقة التكاليف المتغيرة

• طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

• طريقة التكاليف المباشرة

من خلال هذا المطلب سنحاول التعرض إلى أهم ما يتعلق بهذه الطرق المذكورة لحساب التكاليف و تقييمها مع إبراز دور كل منها في تحديد النتيجة و تحسين مستوى المردودية

المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة:

إن تحديد تكاليف المنتج على أساس التكاليف الكلية أو الإجمالية يكون غير دقيق إذا تغير حجم النشاط أو الإنتاج، لذا ظهر ما يسمى التكاليف المتغيرة التي تعتمد مبدأ الفصل بين التكاليف كما وسبق أن اشرنا و الفصل في هذه الطريقة بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة مع حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة أي بطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال حيث نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل

كمؤشر لاتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ويطرح التكاليف الثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة الصافية ويمكن التمييز بينها على النحو التالي:

1- الأعباء المتغيرة:

هي أعباء مرتبطة في الأساس بعملية الاستغلال والإنتاج في المؤسسة للقدرات والوسائل المتاحة لها و تسمى أيضا بالأعباء التناسبية لأنها تتعلق بنشاط المؤسسة و يتم التعبير عن هذا النشاط بعدد العمليات المحققة، و بالرجوع إلى التصنيف الأول فقد تكون الأعباء المتغيرة مباشرة كاستهلاك المواد الأولية، الساعات الإضافية لليد العاملة، كما يمكن أن تكون الأعباء المتغيرة غير مباشرة كاستهلاك الطاقة على سبيل المثال.

2- الأعباء الثابتة:

هي أعباء ترتبط بوجود المؤسسة و لا تتغير إلا نسبيا بتغير حجم النشاط في المؤسسة و باعتبارها ثابتة أو كما يطلق عليها البعض الأعباء الهيكلية فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة، ولكن كما هو الحال بالنسبة للأعباء المتغيرة فقد نجد من بين الأعباء الثابتة ما هي مباشرة كاهتلاك الآلة التي لا تصنع إلا منتج وحيد أو إشهار خاص بمنتج واحد، و منها ما هو غير مباشرة وتمثل غالبية هذه الأعباء كالإيجار، التأمين ، فوائد القروض، أجور عمال الإدارة²¹...

من خلال هذه التصنيفات الأربع يمكن إعداد جدول يوضح شكل العلاقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة والثابتة و المتغيرة مع ذكر طبيعة هذه الأعباء على سبيل المثال لا على سبيل الحصر

²¹/ J.MARGEIRN.Comptabilité Analytique ,les éditions d'organisation paris 1994 p84

المطلب الثاني: مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة

ترتكز التكاليف المتغيرة على مبدأ حساب و تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يحسب وفق المعادلة التالية :

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة}$$

بعد تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة يتم تحديد نسبة الهامش على التكلفة المتغير وفق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الاعمال}} * 100$$

ثم تحدد النتيجة وفقا للمعادلة التالية

$$\text{النتيجة} = \text{مجموع الهوامش على التكاليف المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة}$$

إن الهامش على التكلفة المتغيرة هو عبارة عن مؤشر تقييم أداء المنتج أو النشاط الكلي للمؤسسة والذي يسمح بـ:

- مدى إسهام المنتج أو النشاط في تغطية التكاليف الثابتة
 - تحديد مردودية كل منتج على حدى.
 - السماح للمؤسسات الصناعية بتحسين مردودية بعض المنتجات أو التوقف عن إنتاجها كونها غير مربحة أو أقل مردودية مقارنة بمنتجات أخرى
- المطلب الثالث: استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير:** تظهر استعمالات هذه الطريقة من خلال ما يلي:

- تحليل النتيجة
- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة
- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات والتي تشكل صعوبات أثناء حسابها
- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة و الثابتة .
- إذا كانت هناك عدة منتجات فندرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدى ويتم تحديد أحسنها ملائمة .
- تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدى أو لكل وظيفة في المؤسسة وهذا أفضل من عتبة المردودية الإجمالية
- الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب رقم الأعمال نقطة الصفر أو نقطة التعادل .
- كما تمكن هذه الطريقة من حساب هامش الأمان في المؤسسة.

مثال توضيحي

كانت المعلومات المتعلقة بنشاط مؤسسة الامل لشهر جوان 2011 كما يلي :

الأعباء المتغيرة : اليد العاملة 120000

- المواد الأولية 258000

- التكاليف الثابتة: 189000

المبيعات خلال الشهر مقدرة ب 675000 (10000 وحدة بسعر 6.75 دج)

المطلوب:

1- حساب نتيجة المؤسسة للشهر و تحديد النسب إلى رقم الأعمال ورقم الأعمال نقطة التعادل

2- إذا كانت التغيرات المتوقعة لشهر جويلية 2011 حسب الحالات التالية:

الحالة أ:

- زيادة في سعر البيع ب 10%

- انخفاض في عدد الوحدات ب 25%

- ارتفاع تكلفة المواد الأولية ب 2%

الحالة ب:

- انخفاض سعر البيع ب 5%

- ارتفاع المصاريف المتعلقة بالمستخدمين ب 3%

- انخفاض تكلفة المواد المستعملة ب 10%

الحل:

جدول تحليل الاستغلال التفاضلي

النسبة	المبلغ الجزئي	المبلغ	البيان
100%	675000		رقم الأعمال
56%	378000		التكلفة المتغيرة
		258000	-المواد الأولية
		120000	-مصاريف المستخدمين

%44	297000		هـ / تكلفة متغيرة
%28	189000		تكلفة ثابتة
%16	108000		النتيجة

ر ع ص = التكاليف الثابتة * 100 / نسبة هـ تكلفة المتغيرة

$$449545.45 = 44/100 * 189000$$

أو ت ثابتة * ر ع / هـ ت متغيرة

$$297000/675000 * 189000$$

$$429545.45 =$$

أ الحالة الاولى

رقم الاعمال الجديد : لدينا رقم الاعمال = سعر البيع في عدد الوحدات

$$\text{رقم الاعمال الجديد} = 10000 + (0.1 * 10000) * -6.75 - (0.05 * 6.75)$$

$$\text{رقم الاعمال الجديد} = (1.1 * 10000) - (0.95 * 6.75)$$

$$705375 =$$

التكاليف المتغيرة الجديدة

$$\text{المواد الأولية المستعملة} = 258000 * 0.95 * 1.02 = 250002$$

$$\text{مصاريف اليد العاملة:} = 120000 * 0.95 = 114000$$

$$\text{التكاليف المتغيرة الجديد} = 114000 + 250002 = 364002$$

ب الحالة الثانية :

$$\text{رقم الأعمال الجديد} = 675000 * 0.95 = 641250 \text{ أثر انخفاض سعر البيع}$$

المواد الأولية الجديدة : $258000 * 0.9 = 232200$ أثر انخفاض تكلفة الوحدة

مصاريف اليد العاملة الجديدة : $120000 * 1.03 = 123600$ أثر ارتفاع تكلفة الوحدة

$$\text{مجموع التكاليف المتغيرة} = 123600 + 232200 = 355800$$

يمكن المفاضلة بين الحالتين و يفضل للمؤسسة اختيار الحالة الأولى لأن نسبة النتيجة إلى رقم الأعمال مرتفعة مقارنة بالنسبة للحالة الثانية هذا الارتفاع ناتج عن ارتفاع في الهامش على التكلفة المتغيرة إذ أصبح 48.4 % بعد ان كانت النسبة في حدود 44 % ، كما أن هناك ارتفاع في رقم الأعمال يقدر ب 4.5%.

$$100 * 675000 / 675000 - 705375 = 4.5\%$$

المبحث الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تقوم على مبدأ تحديد المسؤوليات بدقة وذلك بتحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة ، هل هي من تغير حجم الإنتاج أم تغير تكاليف عوامل الإنتاج أو تغير المردودية التقنية في المؤسسة.

كما تقوم هذه التقنية أيضا على تحديد سعر التكلفة منفصل عن تأثيرات التغير في الإنتاج ، ويتحقق ذلك بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة مع تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف ويظهر اثر كل منها في سعر التكلفة الإجمالي.²²

المطلب الأول: تعريف طريقة التحميل العقلاني:

يمكن تعريف طريقة التحميل العقلاني كما يلي :

²² ناصر دادي عدون المحاسبة التحليلية مرجع سابق ص 115

هي أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية ، وذلك بتغيير مستوى الفعالية حيث نجاه مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة أي أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج كل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية، و بالتالي ندرك أن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي الطريقة التي تسمح بمعالجة الأعباء على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا بمقارنة مستوى النشاط العادي بمستوى النشاط الفعلي²³

1-1 مبادئ طريقة التحميل العقلاني :

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

يحدد النشاط العادي للمؤسسة بناء على نقاط ثلاث أساسية:

- القدرة الإنتاجية للمؤسسة

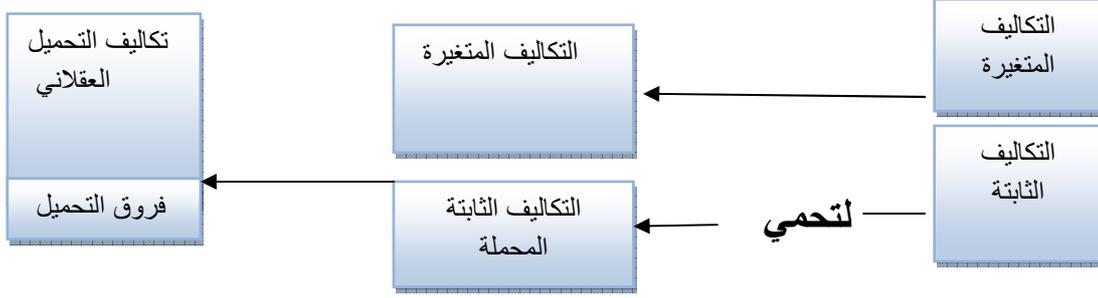
- مستوى إنتاج المؤسسة المحقق خلال فترات محددة

- الاستجابة لمتطلبات السوق

و الشكل الموالي يوضح طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

²³ نفس المرجع ص137-138

الشكل رقم 06 طريقة التحميل العقلاني



إذا كان حجم النشاط العادي مساويا لحجم النشاط الحقيقي فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كليا على سعر التكلفة ويكون معامل التحميل يساوي 1 و لا ينتج أي فرق بينهما.

إذا كان حجم النشاط العادي أكبر 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 و بالفرق بين التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف الثابتة العادية قبل التحميل نحصل على تكلفة نقص النشاط - نقص الفعالية - أو خسارة تكلفة البطالة بالنسبة للنشاط العادي.

أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من النشاط العادي أي إن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فنتحول التكاليف الثابتة أكبر من التكاليف النظرية ومعامل التحميل أكبر من 1 و الفرق بينهما هو ربح زيادة النشاط، و يبقى في كل الحالات الثلاث سعر التكلفة للوحدة ثابت بدون تأثير تغيرات حجم النشاط.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة A B C: إن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من الطرق الحديثة في إدارة وتسيير التكاليف في المؤسسات الحديثة ، نظرا لشدة الانتقادات التي طالت الطرق التقليدية في إدارة وحساب التكلفة وسعر التكلفة هذه الانتقادات قادت الباحثين في هذا المجال إلى إيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات وكنتيجة لتلك التحديات اتجهت العديد من الدراسات من أجل إيجاد أفضل السبل و البدائل 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 أدى كما قلنا إلى عدة باحثين في المحاسبة من اجل إيجاد 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 الأمريكية أهمها الدراسة التي أجرتها شركة جنرال الكتريك عام 1963 حيث تطرقت إلى أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة حيث اقترح كلا من روبرت كابلان Robert Kaplan وروبين كوبر Robin cooper بضرورة أحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف حيث انصبت الدراسة على تحليل تكاليف الأنشطة، وكل هذه الدراسات خرجت بعدها بخلاصة على إيجاد نظام جديد لتوزيع التكاليف غير المباشرة والذي أضحي يسمى بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة A B C و الذي تم تحديثه فيما بعد بعدما كان نظاما أحادي البعد حيث انه كان نظاما منصبا بالدرجة الأولى إلى حساب سعر التكلفة أكثر دقة فحسب ليتحول إلى نموذج ذو بعدين البعد الأول يتعلق بالتكلفة والبعد الثاني يتعلق ب العمليات و الأنشطة المتعلقة بالإنتاج.

1- تعريف نظام التكاليف A B C: يعرف Davidson هذا الأخير على انه نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث أن المرحلة الاولى يتم فيها تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض التكاليف Cost Pool و التي تمثل الأنشطة أما في المرحلة الثانية يتم تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.

كما يعرف Horgren: نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة والذي يركز الأنشطة كأغراض التكلفة الرئيسية ، كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع و الخدمات و الزبائن.

كما يعرف P.Mevellec هذا النظام على أنه مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أكثر منه نظام لحساب التكاليف ، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء ادوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الأداء وللتنسيق فضلا عن كونها تستعمل أيضا في الخيارات الاستثمارية .²⁴

2- أهمية نظام التكاليف على اساس الأنشطة A B C

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

- توزيع التكاليف الغير مباشرة بدقة بين المنتجات المختلفة
- تحديد أسباب ارتفاع التكاليف وتقديم معلومات دقيقة ومهمة لجهات اتخاذ القرار أي الإدارة
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- يساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية في تقديم صورة لها ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف وبالتالي معرفة نصيب كل منتج من كل نشاط على حدى
- يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و التخلص منها.

²⁴ 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

الشكل رقم 06 الفرق بين الأنظمة التقليدية والحديثة للتكلفة



توضيح : مثال كوبر وكابلان Cooper and Kaplan

نفرض أنه لدينا مصنعين

المصنع الأول: ينتج مليون قلم باللون الأزرق

المصنع الثاني : ينتج مليون قلم ولكن بألوان مختلفة 100000 قلم ازرق 80000 قلم أسود 30000 قلم احمر 5000 قلم اخضر 500 قلم بنفسجي ... وألوان أخرى حيث أن المجموع النهائي هو مليون قلم أي ملون وحدة

بمقارنة بسيطة بين المصنعين

المشتريات نفسها في كلا المصنعين و كذا ساعات العمل المباشر وساعات عمل الآلة متساوية.

و لكن لو القينا نظرة على التكاليف غير المباشرة أو المساندة لوجدنا اختلاف بين المصنعين الأول والثاني فالمصنع الأول ينتج فقط اللون الأزرق من الأقلام وبالتالي الطلبات 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 و ألوان كثيرة تزيد من حجم هذه التكاليف .،

مثال:

تنتج إحدى المؤسسات نوعين من المنتجات س و ص و يمر كل منهما بنفس المراحل وعمليات الإنتاج و يتطلب نفس المعدات والاختلاف بينهما يكمن في حجم المنتج و كانت معلومات المدخلات والمخرجات وتكاليف الأنشطة على النحو التالي:

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

تكاليف الأنشطة

التكاليف المتعلقة بحجم الإنتاج 110000 دج

التكاليف المتعلقة بالمشتريات 120000 دج

التكاليف المتعلقة بالتجهيز 210000 دج

الإجمالي 440000 دج

المطلوب: حساب تكلفة الوحدة بالطريقة التقليدية ثم بطريقة ABC

الحل:

1 باستخدام الطريقة التقليدية للتكلفة

مجموع التكاليف غير المباشرة = 440000 دج

لو فرضنا ان معدل التحميل يكون على أساس ساعات العمل المباشرة

$10 = 44000/440000$ دج لكل ساعة عمل مباشر

تحتاج كل وحدة من س و ص 4 ساعات عمل مباشر فنصيب كل وحدة هو $4 * 10 = 40$ دج لكل وحدة من المنتج

نصيب المنتج س من التكاليف الغير مباشرة $40 * 1000 = 40000$ دج

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

الطريقة الثانية باستخدام طريقة A B C

تحديد الأنشطة الرئيسة في المشروع : الإنتاج - المشتريات - التجهيز

تحديد سبب التكلفة لكل نشاط عدد الوحدات المنتجة لنشاط الإنتاج عدد الطلبات لنشاط الشراء وعدد مرات التجهيز لنشاط التجهيز

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

نصيب المنتج 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 دج / للوحدة

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

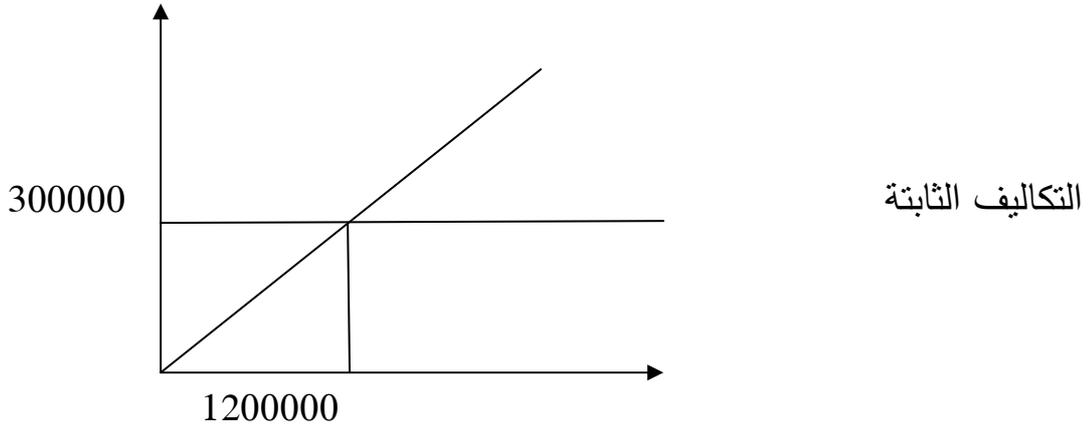
مقارنة التكاليف بين الطريقتين

طريقة ABC	الطريقة التقليدية	
134 دج	40 دج	المنتج س
30.6 دج	40 دج	المنتج ص

تمارين تطبيقية:

التمرين الأول

من مؤسسة الأنوار لبيع العطور أعطيت لنا المعلومات التالية:



حيث بلغ ه/ت م 4400000 دج و المصاريف المتغيرة للشراء 40000 دج علما أن فترة التخزين 3 أشهر و المخزون النهائي أكبر من المخزونه البدائي بـ 300000 دج و أن المصاريف المتغيرة الأخرى بلغت 31000 دج.

المطلوب:

1- إعداد جدول تحليل الاستغلال التفاضلي؟

2- أحسب رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة استغلال قدرها 870000 دج؟

التمرين الثاني

في مؤسسة تجارية بلغت عتبة المردودية 750000 دج أما التكاليف الثابتة فقد بلغت 240000 دج حيث كانت النتيجة 182400 دج دوران المخزون قدر بـ 6 عند مخزون

أولي يزيد بـ 8000 دج عن مخزون نهائي، فإذا علمت أن تكلفة شراء السلع المباعة و مصاريف التوزيع تتناسب فيما بينها كالأرقام 9 و 3 في حين أن مصاريف الشراء تقدر بـ 80% من مصاريف التوزيع.

المطلوب:

1- إعداد جدول تحليل الاستغلال لهذه المؤسسة؟

2- للسنة المقبلة يتوقع ارتفاع التكاليف المتغيرة بـ 2% من قيمتها في حين أن التكاليف الثابتة ترتفع لتصبح 260000 دج، أحسب العتبة المتوقعة؟ و احسب رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة تزيد بـ 10% عن نتيجة السنة السابقة و احسب التغيرات المتوقعة؟

التمرين الثالث

بلغ رقم الأعمال الإجمالي لإحدى المؤسسات 1600400 دج لسنة 2017 ، في حين بلغت التكاليف الثابتة 292000 دج و التكاليف المتغيرة 1140000 دج منها 700000 دج مواد أولية، منحت المؤسسة تخفيضات للزبائن بنسبة 8% من فاتورة تقدر بـ 5000 دج

المطلوب:

1- أحسب نتيجة هذه المؤسسة

2- و حسب الظروف الاقتصادية تتنبأ هذه المؤسسة بما يلي:

الحالة أ - زيادة في سعر بيع الوحدة لمنتجاتها بنسبة 4%

- انخفاض في حجم مبيعاتها بـ 6%

- ارتفاع في تكاليف الانتاج (غير المواد الأولية) بنسبة 2%

- ارتفاع في التكاليف الثابتة بنسبة 3%

الحالة ب - انخفاض في سعر البيع ب 5%

- زيادة في حجم المبيعات ب 8%

- زيادة في سعر شراء المواد الأولية ب 5%

- زيادة في التكاليف الثابتة ب 10%

المطلوب:

1- أدرس المردودية العامة لهذه المؤسسة

2- وضح الحالة أو الوضعية التي تراها أحسن بالنسبة لهذه المؤسسة مع التعليق؟

الفهرس

تقديم

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المحاسبة التحليلية ومختلف التكاليف المرتبطة بها

المطلب الأول: التكاليف المرتبطة بالمحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: المؤسسة و التكلفة

المطلب الثاني: المؤسسة و التكلفة

المبحث الثاني: مفهوم الأعباء والتكاليف

المطلب الأول: المفاهيم المختلفة للأعباء

المطلب الثاني: النظرة الحديثة للأعباء المباشرة و الغير المباشرة

المطلب الثالث: التكلفة مفاهيم و اتجاهات

المبحث الثالث: طرق معالجة وتقييم المخزون وإعداد بطاقة التخزين

المطلب الأول: طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO

المطلب الثاني: طريقة متوسط التكلفة المرجحة CMUP

المطلب الثالث: طريقة الوارد اخيرا صادر اولاً LIFO

المبحث الرابع: توزيع الأعباء الغير المباشرة بين أقسام المؤسسة

المطلب الأول: التوزيع التنازلي

المطلب الثاني: التوزيع التبادلي

تمرين شامل

تمارين تطبيقية

الفصل الثاني: محاسبة التسيير

المبحث الأول: المغزى من استخدام محاسبة التسيير

المطلب الأول: أهمية محاسبة التسيير

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التسيير

المطلب الثالث: الرقابة على التكاليف

المبحث الثاني: هيكلية التكاليف

المطلب الأول: هيكلية التكاليف حسب الوظائف

المطلب الثاني: هيكلية التكاليف حسب الثبوت و التغيير

المبحث الثالث: عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج

Le seuil de rentabilité ou chiffre d'affaire critique

المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية

أ- حسابها جبريا

ب- حسابها زمنيا

ج- تمثيلها بيانيا

المطلب الثاني: حساب هامش الأمان

المبحث الثاني : طرق أخرى لحساب التكلفة

المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة

المطلب الثاني: مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة

المطلب الثالث: استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير

المبحث الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

المطلب الأول: تعريف طريقة التحميل العقلاني

المطلب الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة A B C

المطلب الثالث: تمارين تطبيقية

المراجع

1- بالعربية:

- 1- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997
- 2 - عبد الحكيم كراجه، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2001
- 3- ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير" ديوان المطبوعات الجامعية، 1986
- 4- ضيفلي هشام وبوزيد عبد الوهاب، "المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2008.
- 5- حفيظ فتحي ، اشكالية قياس الاداء المتميز باستخدام الانظمة الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية أطروحة دكتوراه جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس 2019/2018.

2- بالفرنسية:

- 1- JEAN LONGATTE, JACQUES MULLER, ECONOMIE D'ENTREPRISE PARIS 2004.
- 2- PIERRE CONSO, Gestion financière de l'entreprise, 8^{ème} édition, Dunod, Paris 2000.
- 3- ESQUEUX et B. MARTORY . la nouvelle comptabilité des couts .PUF , France.1995 . p 30

4-N.AFRAOUI et A.AMRANI, Méthodes d'analyse des couts .tome 1 ,
éditions alger 1991.

5-J. ORSONL ,comptabilité analitique ,VUBERT .PARIS 1987