



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مصطفى اسطنبولي بمعسكر



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة دروس:

محاضرات في مقياس

المحاسبة التحليلية

موجهة إلى طلبة السنة الثانية شعبة العلوم المالية والمحاسبة

إعداد:

د. صفح صادق

السنة الجامعية 2020-2021

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
1	مقدمة
2	الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية
2	1. تعريف المحاسبة التحليلية
3	2. تطور المحاسبة التحليلية
4	1.2. المحاسبة التحليلية التقليدية
4	2.2. المحاسبة التحليلية المعاصرة
4	3. مبادئ المحاسبة التحليلية
5	1.3. مبدأ التقسيم الإداري
5	2.3. مبدأ تحليل البيانات
5	3.3. مبدأ تقدير التكاليف
6	4. أهداف المحاسبة التحليلية
6	1.4. الرقابة على التكاليف
6	2.4. تحليل الانحرافات وإعداد التقارير
7	3.4. إعداد الكشوف المالية
7	4.4. ترشيد اتخاذ القرار
7	5.4. التخطيط وإعداد التقديرات
8	5. وظائف المحاسبة التحليلية
8	1.5. الوظيفة التسجيلية
8	2.5. الوظيفة التحليلية
8	3.5. الوظيفة الرقابية
8	4.5. الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية
9	5.5. الوظيفة التحفيزية

9	6. المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
9	1.6. عناصر الارتباط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
10	2.6. أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
11	3.6. أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
12	الفصل الثاني: حساب التكاليف والأعباء
12	1. مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف وسعر التكلفة
12	1.1. تعريف التكاليف
13	2.1. تعريف الأعباء
14	3.1. تعريف المصاريف
14	4.1. سعر التكلفة
15	2. تقسيمات التكاليف
15	1.2. تقسيم التكاليف حسب الوظيفة
16	2.2. تقسيم التكاليف حسب الهيكل التنظيمي
16	3.2. تقسيم التكاليف حسب حجم النشاط
18	4.2. تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالمنتج
18	5.2. تقسيم التكاليف حسب علاقتها باتخاذ القرار
19	6.2. تقسيم التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية
19	7.2. تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية
20	3. حساب مختلف التكاليف، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:
20	1.3. تكلفة الشراء (التموين)
21	2.3. تكلفة الإنتاج (الصنع)
21	3.3. تكلفة التوزيع (البيع)
21	4.3. سعر التكلفة
24	5.3. النتيجة التحليلية الإجمالية

26	6.3. النتيجة التحليلية الصافية
32	7.3. الحالات الخاصة لتكلفة الإنتاج
38	تمارين
46	الفصل الثالث: محاسبة المخزونات
46	1. تعريف المخزون
46	2. أنواع المخزونات في المؤسسة
49	3. تقييم المخزونات
49	1.3. تقييم الادخالات
49	2.3. تقييم الإخراجات
62	4. فروق جرد المخزونات
66	تمارين
72	الفصل الرابع: طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)
72	1. تعريف طريقة التكاليف الكلية
73	2. تصنيف التكاليف الكلية (الحقيقية)
73	1.2. التكاليف المباشرة
73	2.2. التكاليف غير المباشرة
74	3. تحديد الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)
74	1.3. تعريف الأقسام المتجانسة
74	2.3. تصنيف الأقسام المتجانسة
75	4. توزيع وتحميل التكاليف (الأعباء) غير المباشرة على الأقسام
75	1.4. التوزيع الأولي
75	2.4. التوزيع الثانوي
79	5. اختيار وحدة القياس (وحدة العمل)
80	6. تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة القياس

85	7.تقييم طريقة التكاليف الكلية
85	1.7. مزايا طريقة التكاليف الكلية
86	2.7. عيوب طريقة التكاليف الكلية
87	تمارين
98	الفصل الخامس: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
98	1.تعريف طريقة التحميل العقلاني
98	2.مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
99	3.حجم النشاط
99	1.3. النشاط العادي
100	2.3. النشاط الحقيقي (الفعلي)
102	4.الخطوات الأساسية للتحميل العقلاني
105	5.تقييم طريقة التحميل العقلاني
105	1.5. مزايا طريقة التحميل العقلاني
105	2.5. عيوب طريقة التحميل العقلاني
107	تمارين
115	المراجع

مقدمة:

عرفت المحاسبة التحليلية تطورات ملحوظة تماشيا مع التطورات التي شهدتها وظائف وأهداف المؤسسة الاقتصادية، حيث ارتبط مفهوم المحاسبة التحليلية مرتبطة في البداية بالمؤسسات الصناعية الهادفة إلى تحقيق الربح، ثم شهد بعد ذلك توسعات كبيرة ليشمل جميع المؤسسات سواء الصناعية أو التجارية أو الخدماتية.

بالموازاة مع ذلك ومهما اختلفت طرق التكاليف المستعملة من طرف المؤسسة لتحليل استغلالها ومراقبة تسييرها الداخلي والخارجي، إلا أن الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية يبقى متمثلا في تحديد كيفية حساب مختلف التكاليف، وكذا سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة من جهة، واستعمال مثل هذه المؤشرات المحاسبية في مراقبة التكاليف وتطوير وتحسين أنظمة التسيير وبناء السياسة التسعيرية للمؤسسة.

تشتمل هذه المطبوعة على محاضرات في مادة المحاسبة التحليلية مدعمة بتطبيقات وتمارين محلولة، ومضمونها متوافق مع البرنامج المعتمد من طرف اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، وهي موجهة إلى طلبة السنة الثانية شعبة العلوم المالية والمحاسبة.

تغطي هذه المحاضرات البرنامج الكامل لمادة المحاسبة التحليلية، مقدمة بطريقة مبسطة وبشرح مبسّط للدروس، مدعّمة بالعديد من الأمثلة التطبيقية، وقد تم تقسيم تلك الدروس إلى خمسة فصول كالآتي:

الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

الفصل الثاني: حساب التكاليف والأعباء

الفصل الثالث: محاسبة المخزونات

الفصل الرابع: طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)

الفصل الخامس: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

الفصل الأول:

مدخل إلى المحاسبة التحليلية

1. تعريف المحاسبة التحليلية

لقد تعددت تعريف نظام المحاسبة التحليلية، باختلاف توجهات الكتاب والمختصين في مجال المحاسبة والتسيير، ويمكن الإشارة في هذا الإطار إلى أن هناك اختلاف في تسمياتها أيضاً، فقد يشار إليها بمحاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية للاستغلال ومحاسبة التسيير، وسوف نحاول في هذا العنصر استعراض أهم تعريف المحاسبة التحليلية

- هي تقنية معالجة المعلومات المتصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطاتها، كما تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما انها تسمح بمراقبة المسؤو ليات سواء على مستوى التنفيذ أو الإدارة
- عبارة عن نظام معلومات محاسبي داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، الذي يسمح للمدراء ب: متابعة تطور التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة، اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير
- أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى، تمد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف، وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية او المعيارية المحددة مسبقا وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببها في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد، بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية
- أداة من أدوات الإدارة الحديثة تدل على تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبية في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال التي تمت داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة في التخطيط والقياس وتقييم نتائج الأعمال والرقابة عليها واتخاذ القرارات اللازمة.

- هي مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاطات المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ.
 - وسيلة لمراقبة التسيير، تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي.
 - طريقة كمية تعمل على تجميع وتصنيف، تلخيص وتفسير المعلومات من خلال وضع ثلاثة أهداف رئيسية هي: أنشطة التخطيط والرقابة، اتخاذ القرارات غير العادية، تقييم المنتج
 - عملية تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية، وللتخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.
 - أداة دراسة وتحليل لمسار التدفقات من الأموال، مواد، عمل،... الخ، على المستوى الداخلي للمؤسسة من أجل حساب قيمتها في شكل أعباء، مصاريف وتكاليف ومقارنتها بالمداخيل لتحديد نتيجة النشاط
 - تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية
 - عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء.
 - أداة دراسة وتحليل لمسار التدفقات من الأموال، مواد، عمل،... الخ، على المستوى الداخلي للمؤسسة من أجل حساب قيمتها في شكل أعباء، مصاريف وتكاليف ومقارنتها بالمداخيل لتحديد نتيجة النشاط
- 2. تطور المحاسبة التحليلية:**

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما أدى على ظهور تطور صناعي وحضاري رافقه

تطور في الفكر المحاسبي، حيث زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ونظرا لعجز المحاسبة المالية عن معالجة ذلك، ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت إلى تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات، كما أنها استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها اسم المحاسبة الإدارية، ويمكن تقسيم فترة تطورها إلى مرحلتين:

1.2. المحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة المالية هو المنهج الوحيد المتبع، والذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة في ظل أزمة الكساد العالمي الكبرى لسنة 1929، والذي نجم عن عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

2.2. المحاسبة التحليلية المعاصرة:

بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث أدى تقدم الصناعة في تلك السنوات إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

3. مبادئ المحاسبة التحليلية:

تقوم المحاسبة التحليلية على مجموعة من المبادئ، حيث يمكننا هنا أن نذكر أهم هذه المبادئ فيما يلي:

1.3. مبدأ التقسيم الإداري:

تستمد المحاسبة التحليلية هذا المبدأ من القواعد المحددة في مجال التسيير والتنظيم، بحيث تمكن الإدارة العليا من الاستفادة من مختلف البيانات التي تعدها المحاسبة التحليلية والتي تساعدها في التخطيط والرقابة، ويكون ذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع مبدأ التقسيم الإداري، وبالتالي فالمحاسبة التحليلية تنظر للمؤسسة بأنها مجموعة من الأقسام والمراكز المستقلة، تقيس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز وتقيم كفاءته.

2.3. مبدأ تحليل البيانات:

يستخدم هذا المبدأ في العديد من المجالات وتتمثل أغراضه فيما يلي:

- تحليل البيانات لتوزيعه على مراكز التكاليف
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في حساب تكلفة الوحدة المنتجة
- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لأغراض التخطيط ورسم السياسات
- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة بالمؤسسة كخطوط إنتاج المستهدفة، أو تشكيلة العملاء، أو مناطق البيع، وذلك للمقارنة بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى مساهمته في تغطية أعباء المؤسسة.

3.3. مبدأ تقدير التكاليف:

تعتمد المحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانية التقديرية والتكاليف المقدرة لاستخدامها في عملية التخطيط والرقابة، حيث تعتبر أكبر فعالية من الاعتماد على البيانات التاريخية، وهذا لا يعنى أن جميع نظم المحاسبة التحليلية المستخدمة حالياً تقوم على هذا المبدأ. وتقوم المحاسبة التحليلية بتحليل الأعباء والإيرادات وفقاً لمعايير خاصة بكل مؤسسة، وعملية وضعها ال تنتج عن إطار فكري مستقل وإنما عن دراسة وافية لكافة أعمال ونشاطات المؤسسة وأهدافها وتنافسيتها التي يتطلب تسييرها الأخذ بعين الاعتبار لجانبين مرتبطين ببعضهما وهما كما يلي:

- إنتاج المنتجات أو الخدمات التي تبيعها المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة
- إنتاج هذه المنتجات أو الخدمات وفقا لخصائص متميزة للحصول على القيمة وهناك نوعين من العوامل التي تتحكم في ذلك والمتمثلة فيما يلي:
- عوامل خارجية (مثل مستوى الأسعار) ترتبط بالمرودية، أي إمكانيات تحقيق الربح
- عوامل داخلية تعرض بواسطة التكلفة مختلف عناصر النشاط: المشتريات، أعباء المستخدمين، مصاريف أخرى، والتي تحدد الإنتاجية.

4. أهداف المحاسبة التحليلية:

1.4. الرقابة على التكاليف

استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

2.4. تحليل الانحرافات وإعداد التقارير:

القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات عن التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المتوقعة مسبقا بشكل تقديري، تمكّن القائمين على المؤسسة من الوصول إلى عدة استنتاجات حول مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح ابطط المعدة ونجاعة الأساليب المطبقة في قيا التكلفة والموازنات التقديرية، وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية وابدمائية، ومنه تحسين اتخاذ القرار في المؤسسة.

3.4. إعداد الكشوف المالية:

من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة التحليلية جمع البيانات، تسجيلها وتبويبها، بالإضافة إلى تحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة

4.4. ترشيد اتخاذ القرار:

تواجه الإدارة في المؤسسة العديد من المشاكل، سواء في مجال الإنتاج أو البيع، الأمر الذي يجعلها بحاجة إلى بيانات تفصيلية حتى تتمكن من اتخاذ القرار الأمثل، حيث عن طريق البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تتمكن إدارة المؤسسة من التعرف على مختلف البدائل المتاحة، والقيام بتقييم تلك البدائل وتحديد نقاط القوة والضعف من أجل اختيار البديل الأمثل منها.

ومن بين القرارات الإدارية التي تعتمد على بيانات المحاسبة التحليلية نذكر:

- شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج
- التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج
- فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية

5.4. التخطيط وإعداد التقديرات:

من الضروري على المحاسبة التحليلية إمداد الإدارة في المؤسسة بالبيانات والمعلومات التي ترشدها في مجال التخطيط سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا المدى، والمحاسبة التحليلية بما لديها من إمكانية على تحليل ومتابعة لعناصر التكاليف من وقت توفيرها حتى استخدامها في النشاط يمكنها الوفاء بهذا الواجب المنوط بها.

حيث يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في:

- مراقبة التنفيذ وشرح الانحرافات؛

- الحصول على أساس نظام معلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة ولتحضير سياسات ومشاريع مستقبلية

5. وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أن هذه الوظائف بتحققها يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن، وضمان الاستمرارية للمؤسسة في السوق، وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

1.5. الوظيفة التسجيلية:

يعنى أن يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

2.5. الوظيفة التحليلية:

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

3.5. الوظيفة الرقابية:

وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

4.5. الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية:

بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.

5.5. الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

وفي الاخير ما يمكن قوله أن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، وبالقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في اطار صياغته للتقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.

6. المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

ظهور المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) جاء نتيجة عجز المحاسبة العامة على القيام بوظائفها في المشاريع الاقتصادية بالكفاءة المطلوبة بسبب عدم قدرتها على توفير المعلومات الكافية عن كل منتج وكل مرحلة إنتاجية، مما تتطلب وجود نظام محاسبة تحليلية مستقل يهتم بتوفير المعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات وترشيدها بكفاءة وفعالية.

1.6. عناصر الارتباط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

نظرا لأن المحاسبة التحليلية هي امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، تبعا لذلك يمكن ذكر أوجه الارتباط بين المحاسبتين من خلال العناصر التالية:

- تقدم المحاسبة التحليلية البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تكاملا بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد المحاسبة التحليلية ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت بداية في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف

- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات للمحاسبة التحليلية لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجر...
- تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية كوسيلة للرقابة والضبط والتأكد من صحة البيانات المستخرجة من المحاسبة المالية
- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة.

2.6. أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

- كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة
- كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن المحاسبة التحليلية تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية
- تساعد البيانات والمعلومات المحاسبية التي توفرها كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة ضرورية لعملية الرقابة والضبط داخل المؤسسة، فالمعلومات المستمدة من نظام المحاسبة التحليلية تستخدم للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من المحاسبة المالية
- كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهرها المحاسبة التحليلية بصورة تفصيلية.
- تطبق كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات
- يعتبر نظاما المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفى بمتطلبات النظامين

- تركز كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين.

3.6. أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

- تهدف المحاسبة المالية إلى إعطاء صورة عامة عن النتائج العامة للسنة المالية كوحدة واحدة خلال فترة زمنية عادة ما تكون السنة، أما المحاسبة التحليلية فتحاول الحصول على النتيجة التفصيلية لكل وحدة أو منتج خلال فترة تحليل معينة الشهر، الثلاثي، السداسي...
- المحاسبة المالية إجبارية بقوة القانون بهدف حماية حقوق الشركة وحقوق أصحاب الملكية فيها، في حين المحاسبة التحليلية فهي اختيارية (أي للمؤسسات الحرة في مسكها من عدمه)
- تخضع المعلومات التي تستعملها المحاسبة المالية للنظام المحاسبي والمالي، الذي يعتبر المرجعية التي يستند إليها المحاسب في كيفية تسجيل المعلومات المحاسبية، بينما المحاسبة التحليلية فتحصل على المعلومات من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى
- يهدف العمل المحاسبي إلى تحليل وتسجيل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي، أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد كلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.

الفصل الثاني:

حساب التكاليف والأعباء

تتحمل المؤسسة خلال الدورة المحاسبية عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، منها تكاليف تتغير بشكل منتظم مع التغير في حجم النشاط وأخرى تبقى ثابتة، إضافة إلى ذلك هناك تكاليف خاصة بكل مرحلة من مراحل النشاط الإنتاجي.

تهتم المحاسبة التحليلية بجانب التكاليف في المؤسسة، فهي تعمل على تجزئة النتائج حسب مصدرها والتكاليف حسب اتجاهها، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة، وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة.

1. مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف وسعر التكلفة:

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، التكاليف والأعباء هي ذات معنى واحد، غير أن هذا من الناحية المحاسبية غير صحيح، فمن خلال مفاهيم المحاسبة التحليلية يتم التفريق بين كل من التكلفة والعبء والمصروف، وهذا ما يدفعنا إلى استعراض الفرق بين هذه المصطلحات من وجهة نظر المحاسبة التحليلية.

1.1. تعريف التكاليف

تحمل التكاليف معاني عديدة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية ينظر إليها على أنها:

قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية من خلال وتعرف التكاليف أيضا على أنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعنى أنه بانقضاء الغرض أو الهدف ينتفى وجود التكلفة في حد ذاتها.

وتعرف أيضا على أنها مجموع الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة، أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو خدمة معينة، أو مجموعة من المواضيع أو الخدمات

نلاحظ أن مفهوم التكاليف حمل تعريفات مختلفة، غير أنه ينظر إليها من منظور المحاسبة المالية على أنها مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة، ...)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار...)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في التزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب.

2.1. تعريف الأعباء:

مصطلح الأعباء مصطلح خاص يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف (6) من النظام المحاسبي والمالي (SCF) هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير.

انطلاقا من ذلك يمكن تعريف الأعباء على أنها كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات.

من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات

كما تعرف الأعباء على أنها جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات.

كما تشير الأعباء إلى نفقات أو أسباب أخرى تؤدي إلى نقص في الأصول (انخفاض في التثبيات، نقص في المخزونات، المدينون...)، ولا يكون لها مقابل في ارتفاع الثروة (زيادة في الأصول أو انخفاض في الديون).

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

ومن بين الأعباء نذكر استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك...، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية فهي تتميز بأن لها الصفة غير المادية، بمعنى أنها تجريدية وقابلة للتقييم.

3.1. تعريف المصاريف

تعرف المصاريف بأنها عبارة عن نفقة مالية تدفع مقابل خدمة تم الحصول عليها (الصيانة، التنظيف،...)، ويكون ذلك عادة مقابل شيء حقيقي.

كما تعبر المصاريف أيضا على أنها الإنفاق الذي لا يقابله دخول مادي مثل: مصاريف العاملين، مصاريف النقل،...

وتعرف أيضا بأنها نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات.

وعلى العموم المصاريف هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات بعد مرور مدة طويلة من حياة المؤسسة، أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بالنسبة للإيرادات.

4.1. سعر التكلفة:

مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، انطلاقا من عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة

النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، بمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى تكلفة وحيدة وهي مجموع التكاليف التي تتعلق به

ويعبر سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف ابتداء من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.

وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم كل من تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من كل من تكلفة شراء الوحدات المباعة ومصاريف التوزيع.

2. تقسيمات التكاليف

تتعدد أنواع التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعا لتغير حجم النشاط في المؤسسة، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف أخرى عامة تخص جميع المنتجات، كما يوجد تكاليف تساهم في اتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة لذلك، وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص هذه الأنواع المختلفة من التكاليف، من أجل الاستفادة منها لأهداف التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات، التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية.

هناك العديد من المقاييس والمعايير التي يمكن الاعتماد عليها في تصنيف التكاليف إلى مجموعات متجانسة، وفيما يلي سنحاول التطرق إلى أهم تصنيفات التكاليف

1.2. تقسيم التكاليف حسب الوظيفة:

الغرض الرئيسي من هذا التقسيم هو تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، وذلك من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، ويمكننا في هذا الإطار التمييز بين ثلاث أنواع من التكاليف هي:

1.1.2. تكلفة الشراء:

تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتي المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

2.1.2. تكلفة الإنتاج أو الصنع:

تتضمن مجموع التكاليف التي تتحملها عملية إنتاج أو صنع منتج معين إلى غاية المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن من أجل البيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

3.1.2. تكلفة التوزيع:

تشمل جميع التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية أو خدمية).

2.2. تقسيم التكاليف حسب الهيكل التنظيمي:

وفق هذا التقسيم، يمكن بين نوعين من التكاليف:

1.2.2. التكاليف الهيكلية: تنتج هذه التكاليف عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة،...).

2.2.2. التكاليف العملية: وتنتج هذه التكاليف عن طريق استخدام موارد المؤسسة.

3.2. تقسيم التكاليف حسب حجم النشاط: وفق هذا المعيار يمكن التمييز بين ثلاث أنواع رئيسية من التكاليف

1.3.2. التكاليف الثابتة:

هي تلك التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه، وتظل هذه التكاليف الثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية، ووجود التكاليف الثابتة في

المؤسسة لا يطرح لها أي مشاكل أو صعوبات، ذلك أنها تتخذ اتجاهها عكسيا مع التغير في حجم النشاط، حيث كلما زاد حجم النشاط ينخفض نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف، والعكس كلما انخفض حجم النشاط، ارتفع نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة.

2.3.2. التكاليف المتغيرة:

تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط، فتزيد بزيادته وتقلص بنقصانه، وتكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة مساوية لنسبة الزيادة في حجم النشاط، ويطلق عليها بالتكاليف المرنة مرونة كاملة.

3.3.2. التكاليف المختلطة (شبه ثابتة وشبه متغيرة):

تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة، وتتميز هذه التكاليف بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، الهاتف، الصيانة، أجور العمل غير المباشرة،...

تتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير 9، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج، ويمكننا هنا أن نصنف هذه التكاليف إلى صنفين كما يلي:

- أ. التكاليف شبه المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، حيث أنها تتغير بنسبة أقل، والجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة ويمكن فصلها مثل مرتبات وعمولات البيع.
- ب. التكاليف شبه الثابتة: وهي التكاليف التي تشكل فيها التكاليف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالتكاليف المتغيرة المتضمنة في إجمالي التكلفة.

4.2. تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التكاليف إلى نوعين رئيسيين، ويمكن تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى صنفين كما يلي:

1.4.2. التكاليف المباشرة:

هي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تتفق مباشرة على الوحدة المنتجة، وهي تمثل عناصر التكاليف التي يمكن تمييزها وتتبعها وتخصيصها بشكل مباشر لمنتج أو لخدمة معينة، ومن بينها تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

2.4.2. التكاليف غير المباشرة:

تشمل تلك التي تعذر تحميلها مباشرة على المنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تتفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل، ويطلق عليها بالتكاليف العامة، ويتم تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، ويجدر بالذكر أنه في الآونة الأخيرة أصبح وزن التكاليف غير المباشرة أكبر من المباشرة نظرا لتعدد تقنيات الإنتاج المستعملة، وكذلك نمو حجم المؤسسات.

5.2. تقسيم التكاليف حسب علاقتها باتخاذ القرار: وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التكاليف إلى ثلاثة أنواع

1.5.2. تكاليف الفرصة البديلة (الضائعة):

تعرف بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلا من إجراء آخر، ويمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي نتنازل عنها بسبب اختيارنا حلا ما بدلا من اختيار أحسن حل موجود عند الآخرين

2.5.2. التكاليف التفاضلية:

هي الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة، والتكاليف التفاضلية قد تكون ثابتة أو متغيرة، وتلعب هذه التكاليف دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات

3.5.2. التكاليف الغارقة:

هي تكاليف لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة باختيارات سابقة، وبالتالي لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.

6.2. تقسيم التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية: وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التكاليف إلى

نوعين رئيسيين

1.6.2. تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم:

تشتمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد فيها التحكم كلما انخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاية الأداء

2.6.2. تكاليف غير خاضعة للرقابة والتحكم:

وهي التكاليف التي تخضع لرقابة مسؤول في مستوى إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، ومن أمثلتها المواد والأجور غير المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام معينة، مصاريف الإيجار ومرتب مدير المصنع، واهتلاك المباني، التأمين.

7.2. تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية: وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التكاليف إلى

نوعين رئيسيين

1.7.2. التكاليف التاريخية:

هي التكاليف التي حدثت فعلا خلال فترة أو فترات ماضية من أجل إنتاج سلع أو تقديم خدمات، يمكن تحديد هذه التكاليف بالرجوع إلى السجلات التي تم تسجيلها فيها، فهي واضحة ومثبتة لا تحتاج إلى تنبؤ أو تقدير شخصي.

2.7.2. التكاليف التقديرية:

هي التكاليف التي نتوقع الالتزام بها، نجدها مسجلة في الموازنة، وتتوافق مع تقدير المواد التي يتوجب الالتزام بها من أجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدف، وهي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير محددة، ويتم إعدادها باستخدام الأساليب العلمية، مع مراعاة ظروف المؤسسة وذلك لتحقيق الهدف منها وهو المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس كفاءة وفعالية الأداء.

3. حساب مختلف التكاليف، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:

من الواضح أن حساب التكلفة النهائية في المؤسسة يمر بعدة مراحل تختلف بإخلاف شكل ونوع المؤسسة، بمعنى أن مراحل حساب التكلفة النهائية في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية تختلف عن مراحل حساب التكلفة في المؤسسة التجارية، ونحن هنا سوف نقتصر على مراحل حساب التكلفة النهائية في المؤسسة الصناعية.

1.3. تكلفة الشراء (التموين):

وهي تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم، وتتضمن كل من ثمن الشراء بالإضافة إلى كل المصاريف الملحقة بالشراء كالتأمين، النقل، الجمركة،...، وهذا إلى غاية دخول المشتريات إلى مخازن المؤسسة.

تكلفة الشراء (التموين) = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة)

ثمن الشراء (المشتريات) = سعر شراء الوحدة X عدد الوحدات المشتراة (الكميات المشتراة)

$$\frac{\text{تكلفة شراء الفترة}}{\text{عدد الوحدات المشتراة}} = \text{تكلفة شراء الوحدة}$$

2.3. تكلفة الإنتاج (الصنع):

تشمل جميع التكاليف المتعلقة بإنتاج منتج معين حتى وصوله للمرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخزن)، وتتضمن تكلفة شراء المواد واللوازم المستهلكة، مضافا إليها جميع المصاريف المتعلقة بالإنتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة (مصاريف عمال قسم الإنتاج كساعات العمل، ساعات آلة، مصاريف التحويل، مصاريف التركيب...)

وتعطى تكلفة الإنتاج بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف التصنيع (المباشرة وغير المباشرة)}$$

ملاحظة:

تكلفة شراء المواد واللوازم المستعملة = عدد الوحدات المستعملة (الكمية المستهلكة) من المواد واللوازم المشتراة x تكلفة شراء الوحدة الواحدة

$$\frac{\text{تكلفة إنتاج الفترة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \text{تكلفة إنتاج الوحدة}$$

3.3. تكلفة التوزيع (البيع):

وتشمل جميع المصاريف المرتبطة بتوزيع المنتج أو البضاعة، مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتبوات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع، نفقات التصدير...

4.3. سعر التكلفة:

هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة معينة، بالتالي يمثل مجموع نفقات الفترة المحددة للاستغلال، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتج للزبون،

حتى خدمات ما بعد البيع تحتسب ضمن سعر التكلفة، ويمثل هذا الأخير الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة.

ويحسب سعر التكلفة وفق المعادلة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{تكلفة توزيع المنتجات المباعة (مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة)}$$

ملاحظة:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} = \text{عدد الوحدات المباعة (الكمية المباعة)} \times \text{تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة}$$

مثال:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات A و B باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2، تعطى لك المعلومات التالية المستقاة من قسم المحاسبة

المشتريات:

- 480 كغ من المادة M1 بـ 3.5 دج/كغ.
- 320 كغ من المادة M2 بـ 4 دج/كغ.

الإنتاج:

- لإنتاج 120 وحدة من المنتج A باستعمال 250 كغ.
- لإنتاج 80 وحدة من المنتج B باستعمال 240 كغ.

المبيعات:

- بيع 100 وحدة من المنتج A بسعر 20 دج للوحدة.
- بيع 70 وحدة من المنتج B بسعر 25 دج للوحدة.

النفقات:

- مصاريف الشراء: 640 دج توزع على أساس الكمية المشتراة.
- مصاريف الإنتاج: 800 دج توزع على أساس الكمية المستعملة.
- مصاريف التوزيع: 375 دج توزع على أساس إجمالي المبيعات.

المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين
2. حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة.
3. حساب سعر التكلفة

الحل:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين M1 و M2

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء						
M2			M1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
1280	4	320	1680	3.5	480	ثمن الشراء
265	384-640		384	(800÷480) 640		مصاريف الشراء
1536	4.8	320	2064	4.3	480	تكلفة الشراء

2. حساب تكلفة إنتاج المنتجين P1 و P2

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج						
P2			P1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
1152	4.8	240	1075	4.3	250	تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة
391.84	408.16-800		408.16	(490÷250)800		مصاريف الإنتاج
1543.84	19.29	80	1483.16	12.36	120	تكلفة الإنتاج

3. سعر تكلفة المنتجين P1 و P2

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع						
P2			P1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
1350.3	19.29	70	1236	12.36	100	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
124.42	250.58-375		250.58	(170÷100)375		مصاريف التوزيع
1474.72	21.06	70	1486.58	14.865	100	سعر التكلفة

5.3. النتيجة التحليلية الإجمالية:

تعتبر النتيجة التحليلية على العلاقة القائمة بين رقم الأعمال (الإيرادات)، وسعر التكلفة (مجموع التكاليف)، حيث تكون موجبة (ربح) عندما يكون رقم الأعمال أكبر من سعر التكلفة، وتكون سالبة (خسارة) في حالة العكس، وتبين النتيجة التحليلية الإجمالية مدى مساهمة كل نوع من المنتجات في تكوينها، وهذا يسمح بمعرفة أي المبيعات التي تحقق أكثر مردودية للمؤسسة.

تحسب النتيجة التحليلية الإجمالية كما يلي:

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = \text{رقم الأعمال الصافي} - \text{سعر تكلفة المنتجات المباعة}$$

ملاحظة:

$$\text{رقم الأعمال الصافي} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر البيع للوحدة}$$

$$\text{سعر بيع الوحدة} = \text{سعر التكلفة للوحدة الواحدة} + \text{هامش الربح للوحدة}$$

مثال:

تنتج مؤسسة المنتج P باستعمال نوعين من المواد الأولية M1 و M2، وإليك المعلومات

التالية:

المشتريات:

- 200 كغ من M1 بسعر 15 دج/كغ
- 500 كغ من M2 بسعر 12 دج/كغ

- بلغت مصاريف الشراء المباشرة 2 دج لكل 1 كغ مشتري.

الإنتاج والاستعمالات:

- إنتاج 200 وحدة باستعمال 100 كغ من M1 و 200 كغ من M2

اليد العاملة المباشرة:

- تطلب الإنتاج 100 ساعة عمل مباشرة بسعر 5 دج للساعة الواحدة

المبيعات:

- بيع 100 وحدة بسعر 40 دج/للوحدة
- بلغ إجمالي مصاريف التوزيع 500 دج

المطلوب:

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة
- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

الحل:

1. حساب تكلفة شراء المواد الأولية

M2			M1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
6000	12	500	3000	15	200	ثمن الشراء
1000	2	500	400	2	200	مصاريف الشراء
7000	14	500	3400	17	200	تكلفة الشراء

2. حساب تكلفة الإنتاج:

P			البيان	
المبلغ	س.و	الكمية		
1700	17	100	M1	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
2800	14	200	M2	
500	5	100		مصاريف الإنتاج المباشرة
5000	25	200		تكلفة الإنتاج

3. حساب سعر التكلفة

P			البيان	
المبلغ	س.و	الكمية		
2500	25	100		تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
500	5	100		مصاريف التوزيع المباشرة
3000	30	100		سعر تكلفة

4. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

P			البيان	
المبلغ	س.و	الكمية		
4000	40	100		رقم الأعمال الصافي
(3000)	(30)	100		سعر التكلفة (تطرح)
1000	10	100		النتيجة التحليلية الإجمالية

6.3. النتيجة التحليلية الصافية:

بعد تحديد النتيجة الإجمالية، يتم حساب النتيجة التحليلية الصافية التي تأخذ بعين الاعتبار العناصر الإضافية والأعباء المعتبرة وغير المعتبرة

أ. الأعباء المعتبرة أو المحملة (أعباء المحاسبة المالية):

هي أعباء مشتركة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، حيث من بين الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية، هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، هذا الجزء الذي يسمى بالأعباء المعتبرة أو المحملة. وتتمثل هذه الأعباء في عناصر المجموعة السادسة (الحساب من 60 إلى 68)، وهي عبارة عن أعباء الاستغلال التي تتماشى والنشاط العادي وتنتج عن النشاط الاستغلالي، وبالتالي تحتسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف وسعر التكلفة.

ب. الأعباء غير المعتبرة:

هي الأعباء التي تحسب ضمن المحاسبة المالية ولا تحسب ضمن سعر التكلفة (لا تؤخذ بعين الاعتبار ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية)، وهي تمثل فروقات محاسبية وفروق التحميل تؤخذ لاحقاً من أجل تقريب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية، ومن هذه الأعباء يمكن ذكر أعباء خارج الاستغلال (ح/69)، وهي أعباء لم تنتج عن دورة الاستغلال العادية، بالإضافة إلى مخصصات استثنائية (الاهتلاكات والمؤونات)، ديون محصلة، مصاريف إعداد اللافتات، منح استثنائية مثل منح التأمينات لمواجهة بعض الأخطار...

ج. العناصر أو الأعباء الإضافية:

وهي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة، إلا أنها تحتسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية (وهمية) في بادئ الأمر، ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة، ومحاسبياً تضاف بطريقة غير مباشرة إلى باقي إيرادات المؤسسة، وتتمثل هذه العناصر أساساً في:

- راتب مالك ومسير المؤسسة الذ لا يمثل عبئاً، وفي المحاسبة المالية يفتطع من الأرباح، غير

أن المحاسبة التحليلية تعتبره عبئاً نظرياً أو وهمياً

- الفائدة المحسوبة على رأس المال، حيث أنه عند استخدام المؤسسة لأموال خارجية في شكل ديون أو قروض، تدفع فوائد تحسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية، أما عند استعمالها رأس المال الخاص فلا تدفع فوائد، ومع ذلك تحتسب في المحاسبة التحليلية.
انطلاقاً مما سبق نستنتج أن:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية-الأعباء غير

المعتبرة

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية الأعباء غير

المعتبرة

مثال:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات A و B باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2، تعطى لك المعلومات التالية المتعلقة بإحدى الدورات:

المشتريات:

- 480 كغ من المادة M1 بسعر 50 دج/كغ.
- 360 كغ من المادة M2 بإجمالي 9000 دج/كغ.
- بلغت مصاريف الشراء المباشرة الإجمالية للمادتين 8400 دج موزعة وفق الكمية المشتراة

الإنتاج والاستعمالات:

- إنتاج 200 طن من المنتج A
- كل وحدة من المنتج A تستعمل 1 كغ من M1 و 0.8 كغ من M2
- بلغ إجمالي الاستعمالات للمنتج B 120 كغ من M1 و 180 كغ من M2
- كل وحدة من المنتج B تستعمل 1.2 كغ من M1 و 1.8 كغ من M2

اليد العاملة المباشرة:

- بلغت الساعات الإجمالية لليد العاملة 390 ساعة بتكلفة 10 دج/الساعة، منها 150 ساعة للمنتج B

المبيعات:

- بيع 150 وحدة من المنتج A بنسبة هامش على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة 20%.
- بيع 80 وحدة من المنتج B بنسبة هامش ربح من سعر التكلفة.
- بلغت مصاريف التوزيع الإجمالية 4600 دج منها 3000 دج للمنتج A

المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين
2. حساب تكلفة الإنتاج المنتجين
3. سعر التكلفة للمنتجين
4. حساب سعر بيع المنتجين
5. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية
6. حساب النتيجة التحليلية الصافية مع الأخذ بعين الاعتبار مبلغ 1200 دج كأعباء غير معتبرة، وأن العناصر الإضافية تقدر بـ 2730 دج

الحل:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين M1 و M2

مصاريف الشراء الإجمالية للمادتين 8400 دج

الكمية المشتراة الإجمالية = 480 + 360 = 840 كغ

مصاريف الشراء الإجمالية
 = $\frac{\text{مصاريف الشراء الإجمالية}}{\text{الكمية المشتراة الإجمالية}}$ = مصاريف الشراء المباشرة للوحدة

مصاريف الشراء المباشرة للوحدة = 10 دج

مصاريف الشراء المباشرة M1 = 10 X 480 = 4800 دج

مصاريف الشراء المباشرة M2 = 10 X 360 = 3600 دج

M2			M1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
9000	25	360	24000	50	480	ثمن الشراء
3600	10	360	4800	10	480	مصاريف الشراء
12600	35	360	28800	60	480	تكلفة الشراء

2. حساب تكلفة إنتاج المنتجين P1 و P2

الاستعمالات الكلية من M1 للمنتج A = 2000 وحدة X 1 كغ = 200 كغ

الاستعمالات الكلية من M2 للمنتج A = 2000 وحدة X 0.8 كغ = 160 كغ

الاستعمالات الكلية من M1 للمنتج B = إنتاج B X استعمالات الوحدة M1

$$\frac{\text{الاستعمالات الكلية لـ M1 لـ B}}{\text{استعمالات الوحدة M1}} = \text{إنتاج B}$$

$$\text{إنتاج B} = \frac{120}{1.2} = 100 \text{ وحدة}$$

توزيع ساعات الإنتاج:

- المنتج B 150 ساعة
- المنتج A 390 - 150 = 240 ساعة

P2			P1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
7200	60	120	12000	60	200	M1 تكلفة شراء المادة الأولية
6300	35	180	5600	35	160	M2 المستعملة
1500	10	150	2400	10	240	مصاريف الإنتاج
15000	150	100	20000	100	200	تكلفة الإنتاج

3. سعر تكلفة المنتجين P1 و P2

توزيع مصاريف التوزيع:

- المنتج A 3000 دج
- المنتج B 4600-3000 = 1600 دج

P2			P1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
12000	150	80	15000	100	150	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
1600	20	80	3000	20	150	مصاريف التوزيع
13600	170	80	18000	120	150	سعر التكلفة

4. حساب أسعار بيع المنتجات

المنتج A

البيع بنسبة هامش على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة 20% تعني ه/ت.إ.م.م = 0.2 رقم الأعمال الصافي

تكلفة إنتاج المنتجات المباعة = 0.8 رقم الأعمال الصافي

$$\frac{15000}{0.8} = \frac{\text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة}}{0.8} = \text{رقم الأعمال الصافي}$$

$$18750 = \text{رقم الأعمال الصافي}$$

$$\frac{\text{رقم الأعمال الصافي}}{\text{عدد الوحدات المباعة}} = \text{سعر البيع}$$

$$\text{سعر البيع} = 125 \text{ دج/للوحدة}$$

المنتج B

سعر البيع = سعر تكلفة الوحدة X (1+%) هامش الربح من سعر التكلفة)

$$\text{سعر البيع} = (0.2+1) \times 170$$

سعر البيع = 204 دج/للوحدة

5. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية:

P2			P1			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
16320	204	80	18750	125	150	رقم الأعمال الصافي
(13600)	(170)	80	(18000)	(120)	150	سعر التكلفة
2720	34	80	750	05	150	النتيجة التحليلية لكل منتج
3470 = 2720 + 750						النتيجة التحليلية الإجمالية

6. النتيجة التحليلية الصافية

دائن	مدين	البيان
3470	-	النتيجة التحليلية الإجمالية
-	1200	أعباء غير معتبرة
2730	-	عناصر إضافية
-	5000	النتيجة التحليلية الإجمالية الصافية

7.3. الحالات الخاصة لتكلفة الإنتاج

تمر المنتجات التامة بعدة مراحل من أجل وصولها للمرحلة النهائية، فقد لا يكتمل إنتاجها وتنتهي الفترة المحاسبية فنحصل على الإنتاج الجاري (قيد التنفيذ أو الإنجاز)، وقد تنتج المؤسسة وفقا للطلبات، كما قد تنتهي الدورة ويكون لدى المؤسسة منتجات نصف مصنعة، وقد ينتج أثناء العملية الصناعية فضلات ومهملات يتم التخلص منها أو استرجاعها أو بيعها، كما يمكن أن تحصل المؤسسة على منتجات ثانوية.

1.7.3. الإنتاج الجاري (قيد التنفيذ أو الإنجاز)

هو منتج غير جاهز وغير منتهي الصنع عند نهاية الفترة المحاسبية، حيث يكتمل صنعه في الفترة المحاسبية القادمة، وهو غير قابل للتخزين أو للبيع على حاله، وفي نهاية الدورة المحاسبية يتم تقييم المنتجات الجارية، وتدرج ضمن الإنتاج

ويتميز المنتجات الجارية بمجموعة من الخصائص، نذكر أهمها:

- عدم إتمام الإنتاج قيد التنفيذ لا يعود إلى عدم توفر الإمكانيات، بل السبب يعود إلى وجود حاجز زمني متمثل في نهاية الدورة الاستغلالية التي يجب أن نتوقف عندها لجرد ما للمؤسسة في هذه الدورة وما عليها.
- يمكن أن نحصل على الإنتاج قيد التنفيذ في مرحلة إنتاج الإنتاج النصف مصنع أو في المرحلة الأخيرة عند إنتاج الإنتاج التام الصنع
- لا توجد فروق جرد للإنتاج قيد التنفيذ، والسبب في ذلك يعود إلى ان له قيمة مخزون آخر المدة الحقيقي فقط
- الإنتاج الجاري عموماً غير مرغوب فيه، وظهور هذا النوع من المنتجات في الدورة الاستغلالية يبرز عدم مسايرة الإمكانيات للهدف المسطر لها.

تعطى المنتجات الجارية غالباً على شكل أرقام تقريبية وعليه ولحساب تكلفتها يستعمل ما يسمى بالإنتاج المكافئ، والذي يتمثل في إجمالي الإنتاج الحقيقي لدورة معينة، ويتميز أنه يحسب لكل عنصر تكلفة على حدى كما يختلف حسابه في حالة وجود منتجات جارية في بداية المدة ومنتجات جارية في نهاية المدة، ويتم تقييم المنتجات الجارية ومعالجتها محاسبياً كما يلي:

الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة = الإنتاج التام فعلياً + منتجات جارية محولة إلى منتجات

تامة في آخر المدة منتجات جارية محولة إلى منتجات تامة في بداية المدة

تكلفة الإنتاج الجاري لبداية المدة = عدد الوحدات الجارية في بداية المدة X نسبة الإنجاز لكل

عنصر تكلفة X تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة للفترة السابقة

تكلفة الإنتاج الجاري لنهاية المدة = عدد الوحدات الجارية في نهاية المدة X نسبة الإنجاز لكل
عنصر تكلفة X تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة

ومن خلال العلاقات السابقة التي يمكننا من خلالها تحديد قيمة المنتجات الجارية يتم
معالجتها محاسبيا وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الجاري الأولي + أعباء الإنتاج لفترة تكلفة الإنتاج الجاري
- النهائي

2.7.3. الإنتاج نصف المصنع (نصف التام)

المنتج نصف التام هو منتج وصل مرحلة معينة من الإنجاز ويعد جاهزا لاستعماله في مرحلة
لاحقة في تصنيع المنتج التام، ويطلق أيضا على المنتج النصف المصنع اسم منتج وسيط، ومن
خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للاستهلاك والتخزين، وقد يكون
محل بيع في بعض الاحيان

من الضروري حساب تكلفة الإنتاج النصف مصنع وذلك للأسباب التالية:

- لإدماجها في تكلفة الإنتاج الإجمالية للمنتج النهائي
- لتقييم المخزون من المنتج النصف مصنع في حالة عدم استهلاك كل ما ينتج
- لتحديد سعر البيع في حالة بيع المنتج النصف مصنع. 4 حساب تكلفة المنتج نصف مصنع.

وباعتبار المنتج النصف مصنع منتج له شكل نهائي وأتم مرحلة من مراحل الإنجاز أن
تحسب له تكلفة إنتاج وحدوية، ثم يقيم استعمالات المنتج النصف مصنع في تكلفة المنتج التام
الصنع بتكلفة الوحدة المحسوبة سابقا، وتتم المعالجة المحاسبية للمنتج النصف مصنع كما يلي

تكلفة المنتج النصف مصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج
المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة شراء المواد المستعملة + تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع المستعمل + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

3.7.3. الإنتاج بالطلبات

يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على أوامر طلب العملاء، وتكون الكميات المنتجة في ظله قليلة نسبياً، ويستلزم ذلك ضرورة وجود برامج خاصة للإنتاج، حيث يمكن ملاحظة ما يلي:

- كل ما ينتج يباع.
- تكلفة إنتاج الفترة تساوي تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، أي قيمة المخزون تساوي صفر.
- تعامل الطلبية على أنها منتج واحد.
- جدول الأعباء غير المباشرة يخص مجموع الطلبيات المنجزة خلال الفترة وليس طلبية واحدة.
- النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية للطلبية + النتائج التحليلية للطلبات الأخرى.

4.7.3. الفضلات (البقايا) والمهملات

قد تنجر عن عملية الإنتاج فضلات يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها، وتعرف الفضلات على أنها بقايا العملية الإنتاجية، أما المهملات فهي منتجات مصنعة أو نصف مصنعة بها عيوب حدثت أثناء عملية الإنتاج، تمنع بيعها كمنتجات سليمة.

ويمكن تقسيم الفضلات والمهملات إلى:

- فضلات ومهملات غير مسترجعة (يتم التخلص منها): يتم إضافة مصاريف التخلص إلى تكلفة الإنتاج، بحيث تصبح:

تكلفة الإنتاج = مجموع أعباء الإنتاج + مصاريف التخلص من الفضلات.

- فضلات ومهملات مباعة: تطرح تكلفة إنتاجها من تكلفة إنتاج المنتج الذي نتجت عنه، بحيث يصبح:

تكلفة الإنتاج = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة الفضلات المباعة

تكلفة إنتاج الفضلات المباعة = سعر البيع المحتمل للفضلات - (هامش البيع المحتمل +

مصاريف التوزيع)

- فضلات ومهملات مسترجعة: هي الفضلات التي يتم استرجاعها في العملية الانتاجية، بحيث يصبح:

تكلفة الإنتاج = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة (المادة المعوضة فقط)
 تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة = تكلفة المادة المعوضة + مصاريف المعالجة.

مثال:

أنتجت مؤسسة 1250 وحدة تامة الصنع باستعمال مواد أولية تكلفة شرائها قدرت بـ 112000 دج، ومصاريف اليد العاملة 36000 دج، بالإضافة الى مصاريف غير مباشرة 72000 دج، كما نتج عن العملية الإنتاجية فضلات ليس لها قيمة، حيث تم التخلص منها بتكلفة 2500 دج كمصاريف نقل، كما نتجت عن العملية 130 وحدة بها عيوب، وقد بيعت بسعر 150 دج مع افتراض 10 % كمصاريف توزيع وهامش ربح.

المطلوب: حساب تكلفة الإنتاج التام

الحل:

- حساب تكلفة إنتاج المهملات المباعة

تكلفة إنتاج المهملات المباعة = رقم الأعمال - الهامش

$$\text{رقم الأعمال} = 150 \times 30 = 4500 \text{ دج}$$

لدينا الهامش يمثل 10 % من رقم الأعمال، وبالتالي الإنتاج المباع يمثل 90% من رقم الأعمال

$$\text{تكلفة إنتاج المهملات المباعة} = 0.9 \times 4500 = 4050 \text{ دج}$$

- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة

المبالغ	البيان
11200	تكلفة شراء المواد المستعملة
36000	مصاريف اليد العاملة
72000	مصاريف غير مباشرة

2500	مصاريف التخلص من الفضلات
(4050)	-تكلفة إنتاج الفضلات المباعة
218450	تكلفة إنتاج منتجات الدورة
1250	عدد الوحدات المنتجة
174.76	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

5.7.3. المنتجات الثانوية

هي تلك المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة في عملية إنتاجها لمنتج آخر أساسي، وهي 0تنتج بالتوازي مع المنتجات الأساسية.

يتم معالجتها محاسبيا بنفس الطريقة التي تعالج بها الفضلات المباعة، حيث يمكن اعتبار هذه الأخيرة كمنتجات ثانوية عند إعادة بيعها، ونجد أن:

تكلفة المنتجات الأساسية = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية

تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية = سعر البيع المحتمل - (مصاريف المعالجة + مصاريف التوزيع + هامش الربح)

تمارين

التمرين 01:

لتكن لديك المعلومات التالية حول المادة الأولية M:

الكمية المشتراة: 4000 لتر، بسعر 50 دج/ للتر

مصاريف مرتبطة بالشراء:

• النقل: 20000 دج

• التأمين: 16000 دج

• الشحن: 24000 دج

• التفريغ 10000 دج

مصاريف عمال قسم الشراء: 12000 دج

مصاريف تسيير المخزونات: 18000 دج

المطلوب:

حساب تكلفة شراء المادة الأولية M

التمرين 02:

تنتج مؤسسة منتجين تامين P1 و P2 وذلك باستعمال ثلاث أنواع من المواد الأولية M1،

M2، M3، حيث يتطلب إنتاج المنتج P1 استعمال المادة الأولية M1، في حين يتطلب إنتاج

المنتج P2 استعمال المادتين الأوليتين M2 و M3، وفي نهاية إحدى الفترات تحصلنا على المعلومات

التالية:

المشتريات:

• المادة الأولية M1 بسعر 20 دج للكغ

• المادة الأولية M2 بسعر 18 دج للكغ

- المادة الأولية M3 بسعر 14 دج للكلغ
- تم استهلاك كل المواد المشتراة خلال عملية الإنتاج
- بلغت مصاريف الشراء المباشرة 9300 دج موزعة وفق الكمية المشتراة

الإنتاج والاستعمالات:

- كل وحدة من المنتج P1 تستعمل 1,8 كلغ من M1
- كل وحدة من المنتج P2 تستعمل 0,7 كلغ من M2 ، و 1,4 كلغ من M3
- يتطلب إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج P1 ضعف المدة التي يتطلبها إنتاج الوحدة الواحدة من P2
- كل وحدة من المنتج P2 تتطلب 12 دقيقة

اليد العاملة المباشرة:

- بلغت الساعات الإجمالية لليد العاملة 240 ساعة بسعر 12,5 دج، منها 130 ساعة للمنتج P2

المبيعات:

- 230 وحدة من المنتج P1 بسعر 60 دج للوحدة
- 600 وحدة من من المنتج P2 بسعر 55 دج للوحدة
- بلغ إجمالي مصاريف التوزيع المباشرة 4380 دج منها 1500 دج خاصة بالمنتج P1

المطلوب:

1. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة
2. حساب النتيجة التحليلية لهذه المؤسسة

التمرين 03:

من أجل إنتاج منتجين P1 و P2 وباستعمال M1 و M2 على الترتيب، قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

المشتريات:

- 700 كلغ من المادة M1 بسعر 14 دج للكلغ
- 500 كلغ من المادة M2 بسعر 15 دج للكلغ،
- مصاريف الشراء ب 5400 دج تم توزيعها على المادتين على أساس الكمية المشتراة.

الإنتاج:

- 350 وحدة من المنتج P1 وذلك باستعمال 600 كلغ من المادة M1
- 300 وحدة من P2 باستعمال 340 كلغ من المادة M2
- بلغت مصاريف الإنتاج 6400 دج للمنتج P1، و 5370 دج للمنتج P2

المبيعات:

- بيع 250 وحدة من المنتج P1 بسعر 65 دج للوحدة
- بيع 220 وحدة من المنتج P2 بسعر 55 دج للوحدة
- بلغت مصاريف التوزيع 5640 دج تم توزيعها على المنتجين على أساس الكمية المباعة.

المطلوب:

1. حساب مختلف التكاليف
2. حساب سعر التكلفة
3. حساب النتيجة التحليلية

التمرين 04:

تنتج إحدى المؤسسات منتجين P1 و P2 باستعمال مادة أولية M، وتعطى لك المعلومات التالية:

مشتريات الفترة:

- 15000 وحدة من M بسعر 26 دج/للوحدة
- مصاريف الشراء 4300 دج

الاستهلاكات:

- 3000 وحدة من M لإنتاج P1
- 5700 وحدة من M لإنتاج P2

مصاريف الإنتاج:

- اشتغلت الورشة 2400 ساعة بسعر 68 دج/للساعة، منها 1020 ساعة تخص المنتج P2
- بلغت مصاريف الإنتاج غير المباشرة 140000 دج، توزع على أساس ساعات العمل المباشرة

الإنتاج:

- 800 وحدة من P1
- 1200 وحدة من P2

المبيعات:

- بيع كل المنتج P1 بسعر 40% من سعر التكلفة
- بيع كل المنتج P2 بسعر 300 دج/ للوحدة
- بلغت مصاريف التوزيع 48000 دج منها الثلثان للمنتج P1

المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادة الأولية

2. حساب تكلفة إنتاج المنتجين

3. حساب سعر تكلفة المنتجات المباعة

4. حساب النتيجة التحليلية

التمرين 05:

تعطى لك المعلومات التالية لشهر جانفي 2020:

المشتريات:

- 7000 كلغ من المادة الأولية M1 بسعر 12 دج/ للكلغ.
- 6500 كلغ من المادة الأولية M2 بسعر 15 دج/ للكلغ.
- 8000 كلغ من المادة الأولية M3 بسعر 14 دج/ للكلغ.
- قدرت مصاريف الشراء بـ 64500 دج توزع بين المواد على أساس الكمية المشتراة.

الإنتاج:

- لإنتاج وحدة واحدة من المنتج P1 تستعمل المؤسسة 6 كلغ من المادة الأولية M1 و 4 كلغ من المادة الأولية M3 .
- لإنتاج وحدة واحدة من المنتج B تستعمل المؤسسة 4.5 كلغ من المادة الأولية M2 و 3 كلغ من المادة الأولية M3 .
- استعملت المؤسسة 90% من المادة الأولية M3 لإنتاج المنتجين منها 40% من مجموع استعملات M3 خاصة بالمنتج A وبالباقى خاص بالمنتج B.
- مصاريف الإنتاج قدرت بـ 90000 دج توزع بين المنتجين حسب الكمية المستعملة من المادة.

المبيعات:

- بيع 650 وحدة من المنتج A.
- بيع 93.75% من إنتاج الفترة من المنتج B.

- باعت الوحدة الواحدة بتحقيق هامش ربح يقدر ب 40% من سعر التكلفة للوحدة لكل منتج.
- مصاريف التوزيع قدرت ب 40000 دج توزع على أساس الكمية المباعة.

المطلوب:

1. أحسب تكلفة الشراء.
2. أحسب عدد الوحدات المنتجة من المنتجين والكمية المستعملة من المواد الأولية.
3. أحسب تكلفة الإنتاج المنتجين
4. أحسب سعر التكلفة المنتجات المباعة
5. أحسب النتيجة التحليلية.

التمرين 06:

تنتج مؤسسة منتجين P1 و P2 باستعمال مادتين أوليتين M1 و M2، وتعطى المعلومات الخاصة بعمليات فترة معينة:

مشتريات الفترة:

- 3000 كغ من M1 ب 18.5 دج/كغ
- 2500 كغ من M2 ب 24 دج/كغ

الاستهلاكات والإنتاج:

- لإنتاج 410 وحدة من P1 تم استعمال 840 كغ من M1 و 1250 كغ من M2
- لإنتاج 480 وحدة من P2 تم استعمال 1950 كغ من M1 و 1000 كغ من M2

مصاريف الإنتاج المباشرة:

- 980 ساعة يد عمل للمنتج P1 بسعر 54 دج/الساعة
- 2450 ساعة يد عمل للمنتج P2 بسعر 54 دج/الساعة

مصاريف أخرى:

- الشراء: 22000 دج توزع كالتالي: 12000 دج خاصة بالمنتج M1 والباقي للمنتج M2

- الإنتاج: 90955 دج منها 55130 دج خاصة بالمنتج P2 والباقي خاص بالمنتج P1
- التوزيع: 15450 دج منها 9450 دج خاصة بالمنتج P1 والباقي للمنتج P2

المبيعات:

- 400 وحدة من P1 بسعر 520 دج/للوحدة
- 450 وحدة من P2 بسعر 660 دج/للوحدة

المطلوب: أحسب ما يلي

1. تكلفة شراء المواد الأولية
2. تكلفة الإنتاج
3. سعر تكلفة المنتجات المباعة
4. النتيجة التحليلية الصافية علما بأنه تم الأخذ بعين الاعتبار أعباء غير محملة 13930 دج، وأعباء إضافية 1980 دج
5. نتيجة المحاسبة المالية

التمرين 07:

تنتج مؤسسة منتجين P1 و P2 باستعمال مادتين أوليتين M1 و M2، وتم تسجيل العمليات

التالية:

المشتريات:

- M1: 600 كغ بسعر 4,5 دج/كغ
- M2: 300 كغ بسعر 6 دج/كغ
- مصاريف الشراء 450 دج توزع على أساس الكمية المشتراة

الإنتاج:

- 250 وحدة من P1 باستعمال 400 كغ من M1
- 200 وحدة من P2 باستعمال 200 كغ من M2

- مصاريف الإنتاج 900 دج توزع على أساس الكمية المستعملة

المبيعات:

- 180 وحدة من P1 بسعر بيع 15 دج/للوحدة
- 140 وحدة من P2 بسعر بيع 12 دج/للوحدة
- مصاريف التوزيع 438 دج توزع على أساس رقم الأعمال

المطلوب: أحسب ما يلي:

1. تكلفة شراء المواد الأولية
2. تكلفة إنتاج المنتجين
3. سعر تكلفة المنتجات المباعة
4. النتيجة التحليلية
5. نتيجة المحاسبة المالية

الفصل الثالث:

محاسبة المخزونات

1. تعريف المخزون:

المخزون هو جزء من رأس المال العام للمؤسسة، متمثلاً في أصل متداول يتكون من مواد أو بضائع بغرض إعادة بيعها أو توريدها أو استخدامها لإنتاج مواد أخرى.

كما يشير المخزون جميع العناصر المادية التي تشتريها المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في مخازنها، وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في التصنيع أو في البيع إلى الغير.

تحظى المخزونات بأهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغيير عليها نظراً لتعرضها لظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير احتياجاتها وفقاً لما هو متوفر لديها في المخازن، وتتمثل أهمية المخزون في:

- ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون إضافي راكد، لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛

- يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- إمكانية تقادي التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تقادي توقف أو تعطل الإنتاج؛
- الاستفادة من وفرة الإنتاج الكبير، حيث يمكن المؤسسة من العمل بكامل طاقتها الإنتاجية؛
- إمكانية تقادي طول فترات التوريد، وحدوث تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛

2. أنواع المخزونات في المؤسسة

لقد تم من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) التفصيل بدقة كبيرة في الأنواع المختلفة للمخزونات التي يمكن أن نجدها في المؤسسة، والمتمثلة فيما يلي:

- **ح/30 البضاعة:** هي السلعة التي تشتري لغرض بيعها على نفس شكلها الأولى دون تغيير في شكل أو مضمون تلك السلعة، وهذا النوع من المخزون نجده على مستوى المؤسسة التجارية؛
- **ح/31 المواد الأولية واللوازم:** ويتكون هذا الحساب من عنصرين كما يلي:
 - **المادة الأولية:** وهي السلعة التي تشتري لغرض تحويلها وتصنيعها، ونحصل من خلالها على المنتجات، وهذا النوع من المخزون يكون في المؤسسة الإنتاجية؛
 - **مواد ولوازم:** وهي السلعة التي تشتري لا لغرض تحويلها ولا لغرض بيعها، وإنما لغرض تركيبها في المنتج التام والذي لا يكون تام وكامل إلا بها، وهذا النوع من المخزون نجده في المؤسسة الإنتاجية؛
- **ح/32 تموينات أخرى:** عبارة عن سلع مساعدة على الإنتاج أو الاستغلال دون وجود علاقة مباشرة بينها وبين المنتجات المحصل عليها، وهي تنقسم إلى:
 - **ح/321 المواد القابلة للاستهلاك:** مثل زيوت التشحيم، مواد التنظيف... الخ؛
 - **ح/322 اللوازم القابلة للاستهلاك:** مثل اللوازم المكتبية كالأقلام، الأوراق،... الخ؛
 - **ح/326 الأغلفة التالفة:** الأغلفة التي تستعمل مرة واحدة في العملية الإنتاجية وتدخل تكلفتها ضمن تكلفة المنتجات المصنعة؛
- **ح/33 سلع قيد الإنتاج:** وهي عبارة عن منتجات قيد التصنيع أو أشغال تحويل خاصة بمنتجات معينة والتي تنقسم إلى ما يلي:
 - **ح/331 المنتجات الجاري إنجازها:** وهي المنتجات التي لم تبلغ بعد المرحلة النهائية ضمن الدورة التصنيعية، والإشكالية هنا ليست في محدودية الإمكانيات ولكن في المحدودية الزمنية
 - **ح/335 الأشغال الجاري إنجازها:** وهي العمليات التحويلية على المادة الأولية في المراحل الأولى من إنتاج المنتجات المصنعة، انتهت الدورة التصنيعية ولم يأخذ المنتج شكله الأولي بسبب عدم بلوغ نهاية المرحلة الأولى بعد؛

- ح/ 34 خدمات قيد الإنجاز: وهي عبارة عن الخدمات المقدمة للغير والتي انتهت الدورة المحاسبية ولم تنتهي بعد، والتي تنقسم بدورها إلى ما يلي:
 - ح/ 341 الدراسات الجاري إنجازها: عبارة عن الدراسات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بإنجازها للغير أين انتهت الدورة المحاسبية ولم تنجز بعد؛
 - ح/ 345 الخدمات الجاري تقديمها: وهي عبارة عن الخدمات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بتقديمها للغير أين انتهت الدورة المحاسبية ولم تقدم كاملة؛
- ح/ 35 مخزونات المنتجات: وهي عبارة عن الأنواع المختلفة من المنتجات التي يمكن ان نصادفها في المؤسسة، والتي تنقسم إلى ما يلي:
 - ح/ 351 المنتجات الوسيطة: وهي المنتجات التي خرجت من مرحلة صنع معينة كاملة الصنع بالنسبة للهدف الذي سطر إليها، ونجد هذا النوع من المنتجات على مستوى المؤسسات التي تنتج منتجاتها على أساس مجموعة من المراحل المتوالية؛
 - ح/ 355 المنتجات المصنعة: وهي المنتجات التي خرجت من المرحلة النهائية للصنع كاملة وقابلة للبيع؛
 - ح/ 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة: وهذا النوع من المخزون ينقسم إلى فرعين كما يلي:
 - المواد المسترجعة (البقايا المسترجعة): وهي بقايا العملية الإنتاجية التي لها قيمة بيع أو التي يمكن إعادة استعمالها ضمن العملية الإنتاجية كمواد معوضة؛
 - المنتجات المتبقية (المهملات): وهي المنتجات التي تحمل عيب معين في إنتاجها إما أن يكون ظاهري أو باطني، هذا النوع من المنتجات إما أن يباع بسعر أقل من سعر المنتجات السليمة أو إعادة اللورشات لغرض تعديلها؛
- ح/ 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات: وهي مختلف مكونات التثبيتات التي يمكن الحصول عليها حالة تفكيك التثبيت جزئيا أو كليا لإعادة استعمالها؛

• **ح/ 37 المخزونات في الخارج:** وهي المخزونات التي تحولت ملكيتها للمؤسسة المعنية من دون استلامها وتخزينها إما مخزنة لدى الغير، مسبق عليها ولم تستلم أو في طريقها إلى المؤسسة.

3. تقييم المخزونات:

نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسة وتأثير قيمتها على سعر التكلفة النهائي لمنتجات المؤسسة، كان من الضروري أن تقوم المؤسسة بالسهر على تتبع حركة المخزون (الوارد والصادر)، وذلك من أجل التحكم بشكل فعال ودقيق في تكلفة هذه المخزونات، وعلى هذا الأساس فإن الإدخالات من المخزونات تقيم بتكلفة الشراء بالإضافة إلى مختلف مصاريف الشراء الأخرى، في حين أن الإخراجات من المخزونات تقيم بطرق مختلفة، وذلك من أجل معالجة مشكل تعدد تكاليف الإدخالات

1.3. تقييم الادخالات:

إن عملية تقييم المدخلات إلى المخزن عملية بسيطة ولا تطرح أي مشكلة، فتقيم وتسجل المشتريات بتكلفة شرائئها، وتقيم وتدخل المنتجات إلى المخزن بتكلفة إنتاجها، في حين تقيم المرودات بنفس قيمتها عند الإخراج.

2.3. تقييم الإخراجات من المخزونات:

تختلف عملية تقييم الإخراجات من المخزونات عن عملية تقييم الإدخالات من المخزونات من حيث، فكما تم الإشارة إليه سابقا فإن عملية تقييم الإدخات تتميز بالبساطة والبساطة، في يعتبر تقييم الإخراجات أكثر تعقيدا، وذلك بسبب اختلاف تكاليف الشراء من مورد إلى آخر ومن سوق إلى آخر، وكذا تغير أوقات التموين ووسائل النقل...، وعلى هذا الأساس هناك مجموعة من الطرق يتم الاعتماد عليها في تقييم الإخراجات من المخزونات والتي يمكن تفصيلها فيما سيأتي.

1.2.3. التقييم بالتكاليف الحقيقية:

تتميز طرق التقييم بالتكاليف الحقيقية بأنها تعتمد على معلومات تخزينية حقيقية يتم الحصول عليها من الواقع، حيث نميو في هذا الإطار بين طريقتين للتقييم:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
- طريقة نفاذ المخزون

أ. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMUP:

1. التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع إدخلات الفترة:

وفقا لهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة، لذا فإن الإخراجات تسجل بكميتها فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخلات تحسب لها التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخلات وتقيم بها جميع الإخراجات، وتحسب هذه التكلفة بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة مجموع الإدخلات}}{\text{كمية مجموع الإدخلات}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة CMUP}$$

ملاحظة: يتم استبعاد تكلفة وكمية مخزون بداية المدة

مثال:

لتكن حركة المخزون في مؤسسة "الورود" خلال شهر مارس من السنة N كما يلي

- بتاريخ 03/01: مخزون أول المدة 1500 كلغ بـ 20 دج /للكلغ
- بتاريخ 03/02: شراء 2000 كلغ بـ 21.05 دج لكللغ مع تخفيض تعجيل الدفع يقدر بـ 10%
- بتاريخ 03/07: إخراج إلى قسم الإنتاج 1800 كلغ من المواد الأولية.
- بتاريخ 03/10: شراء 1600 كلغ من المواد بـ 23 دج، تشمل أغلفة قابلة للإرجاع تقدر بـ 1.575 دج للوحدة.
- بتاريخ 03/16: إخراج إلى الاستعمال 1800 كلغ.
- بتاريخ 03/18: إخراج إلى الاستعمال 700 كلغ.
- بتاريخ 03/23: شراء 2000 كلغ بـ 21.7 دج/للكلغ.
- بتاريخ 03/30: إخراج إلى الإنتاج 1500 كلغ

المطلوب:

إعداد بطاقة لحركة المواد الأولية لشهر ماي بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لجميع الإدخلات.

$$CMUP = \frac{\text{قيمة مجموع الإدخالات}}{\text{كمية مجموع الإدخالات}}$$

$$CMUP = \frac{42100 + 34280 + 43100}{2000 + 1600 + 2000}$$

$$CMUP = 21.39$$

بطاقة المخزون

رصيد نهائي			إخراجات			إدخالات			التاريخ
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	
30000	20	1500	-	-	-	-	-	-	03/01
72100	-	3500	-	-	-	42100	21.05	2000	03/02
33598	-	1700	38502	21.39	1800	-	-	-	03/07
67878	-	3300	-	-	-	34280	21.425	1600	03/10
29376	-	1500	38502	21.39	1800	-	-	-	03/16
14403	-	800	14973	21.39	700	-	-	-	03/18
57803	-	2800	-	-	-	43400	21.7	2000	03/23
25718	-	1300	32085	21.39	1500	-	-	-	03/30
330876	-	16400	124062	-	5800	149780	-	7100	المجموع

• مزايا الطريقة: تسوية التغيرات في السعر في حالة تقلبات الأسعار التعامل بأسعار الفترة دون السابقة.

• عيوب الطريقة: يجب انتظار آخر الفترة لتقييم الإخراجات، وبالتالي حساب التكاليف الخاصة بها.

أ.2. التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:

حسب هذه الطريقة الإخراجات من المخزن تقيم بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال إلى المخزن، أي أن المخرجات تختلف في عملية تقييمها، حيث بعد كل دخول تحسب تكلفة الوحدة المرجحة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم تكرر العملية على هذا المنتج بعد كل دخول، وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة الإدخال الجديد} + \text{قيمة المخزون المتبقي}}{\text{كمية الإدخال الجديد} + \text{كمية المخزون المتبقي}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة CMUP}$$

مثال:

لنكن لديك المعطيات المتعلقة بحركة المخزون لشهر جانفي من المادة الأولية M لمؤسسة

كما يلي:

- بتاريخ 01 / 01 كان مخزون بداية المدة (الشهر) 100 كلغ بتكلفة 20 دج/كلغ.
- بتاريخ 01 / 03 قامت المؤسسة بشراء 400 كلغ بتكلفة 22 دج/كلغ.
- بتاريخ 01 / 05 تم استهلاك 300 كلغ من المادة الأولية M
- بتاريخ 01 / 08 قامت المؤسسة بشراء 600 كلغ بتكلفة 20 دج/كلغ.
- بتاريخ 01 / 18 تم استهلاك 400 كلغ من المادة الأولية M .
- بتاريخ 01 / 24 قامت المؤسسة بشراء 800 كلغ بتكلفة 24 دج/كلغ.
- بتاريخ 01 / 26 تم استهلاك 800 كلغ من المادة الأولية M
- بتاريخ 01 / 27 قامت المؤسسة بشراء 100 كلغ بتكلفة 18 دج/كلغ.
- بتاريخ 01 / 29 تم استهلاك 300 كل من المادة الأولية M

المطلوب:

إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال.

الحل:

رصيد نهائي			إخراجات			إدخالات			التاريخ
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	
2000	20	100	-	-	-	-	-	-	01/01
10800	21.6	500	-	-	-	8800	22	400	01/03
4320	21.6	200	6480	21.6	300	-	-	-	01/05
16320	20.4	800	-	-	-	1200	20	600	01/08
8160	20.4	400	8160	20.4	400	-	-	-	01/18
27360	22.8	1200	-	-	-	19200	24	800	01/24

9120	22.8	400	18240	22.8	800	-	-	-	01/26
10920	21.84	500	-	-	-	1800	18	100	01/27
4368	21.84	200	6552	21.84	300	-	-	-	01/29
93368	-	4300	39432	-	1800	31000	-	1900	المجموع

• مزايا الطريقة: تسوية التغيرات في السعر في حالة تقلبات الأسعار التعامل بأسعار الفترة دون السابقة.

• عيوب الطريقة: يجب انتظار آخر الفترة لتقييم الإخراجات، وبالتالي حساب التكاليف الخاصة بها.

أ.3. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة:

وفق هذه الطريقة نقوم بحساب تكلفة وسطية مرجحة مرة واحدة في نهاية الفترة (الشهر)، والتي تأخذ في عين الاعتبار كل مدخلات الشهر بالإضافة إلى مخزون أول المدة، وهي بذلك تساهم في التخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخالات، والتي يتم من خلالها تقييم الإخراجات، وبالتالي تسمح بالحصول على تكلفة نهائية أقل تأثراً بتلك التغيرات. وتحسب هذه التكلفة بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة إدخالات الفترة} + \text{قيمة مخزون أول مدة}}{\text{كمية إدخالات الفترة} + \text{كمية مخزون أول امدة}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة CMUP}$$

مثال:

إليك حركة المادة الأولية لشهر فيفري:

- 02/02 مخ 1 200 كغ بـ 12 دج/كغ
- 02/03 إخراج 40 كغ.
- 02/12 إخراج 60 كغ.
- 02/15 استلام : 100 كغ بـ 24 دج/الكغ.
- 02/17 إخراج 50 كغ
- 02/22 إخراج 80 كغ
- 02/25 إخراج 20 كغ

• 02/28 استلام : 100 كغ بـ 28.8 دج/ الكغ.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون لمجموع الإدخالات ومخزون أول المدة.

التاريخ	إدخالات			إخراجات			رصيد نهائي	
	الكمية	س و	المبلغ	الكمية	س و	المبلغ	س.و	المبلغ
02/02	200	12	2400	-	-	-	12	2400
02/03	-	-	-	40	19.2	768	-	1632
02/12	-	-	-	60	19.2	1152	-	480
02/15	100	24	2400	-	-	-	-	2880
02/17	-	-	-	50	19.2	960	-	1920
02/22	-	-	-	80	19.2	1536	-	384
02/25	-	-	-	20	19.2	348	-	00
02/28	100	28.8	2880	-	-	-	-	2880
المجموع	400	-	7680	250	-	4800	-	2880

• مزايا الطريقة : تسوية التغيرات في السعر في حالة تقلبات الأسعار.

• عيوب الطريقة: يجب انتظار آخر الفترة لتقييم الإخراجات، وبالتالي حساب التكاليف الخاصة

بها.

ب. طريقة نفاذ المخزون

تعتمد هذه الطريقة على إبقاء المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها،

أي المخزونات تحتفظ بمميزاته (سعرها وكميتها)، دون الجمع فيما بينها، وتتفرع هذه الطريقة إلى طريقتين:

ب.1. طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً (الوارد أولاً الصادر أولاً) FIFO

تقيم الإخراجات من المواد الأولية او المنتجات وفقا لهذه الطريقة بتكلفة المخزونات التي وجدت أولاً في المخازن، وتستهلك تدريجيا مما دخل أولاً إلى أن تنفذ نهائيا ثم تستهلك بتكلفة ما دخل ثانيا ثم ثالثا مع الحرص على ضرورة عدم استخدام التكلفة الجديدة إلا بعد نفاذ المخزون القديم. 1 فالمخزونات التي دخلت أولاً تخرج أولاً، ثم تخرج التي تليها، وهكذا ينتابح الخروج حسب الأقدمية في

الدخول حتي نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.

تقوم هذه الطريقة على فكرة تسعير المواد (المواد الأولية أو المنتجات) الخارجة وفق أقدم الإدخالات، وبالتالي تسعير الكميات الصادرة حسب أقدم سعر شراء أو دخول للمواد الموجودة في المخازن لحظة إخراجها، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يقوم وفق أحدث أسعار الشراء أو الإدخال، فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها، وهكذا ينتابح الخروج حسب الأقدمية في الدخول حتى نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي:

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة
- تكون تكاليف مخزون آخر المدة أحدث تكاليف، ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية لها
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين
- تقدم الطريقة أساسا محددًا وواضحًا لتحديد تكلفة المخزون السلعي لآخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية
- تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لغرض الحسابات الختامية
- رغم المزايا السابقة، توجد عدة عيوب لهذه تتمثل في ما يلي:
- عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستمت المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمؤسسة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار

- لا يفضل استعمال هذه الطريقة في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح وبالتالي الزيادة الضرائب

مثال:

إليك حركة المادة الأولية لشهر فيفري :

- 01 / 02 مخزون أول المدة 500 كغ بتكلفة 50 دج/كغ.
- 02 / 02 تم شراء 1000 كغ بتكلفة 54 دج/كغ.
- 02 / 08 تم استعمال 300 كغ.
- 02 / 14 تم استعمال 300 كغ.
- 02 / 20 تم شراء 400 كغ بتكلفة 52 دج/كغ.
- 02 / 24 تم استعمال 500 كغ.
- 02 / 26 تم شراء 600 كغ بتكلفة 51 دج/كغ.

المطلوب:

إعداد بطاقة الجرد الدائم باستعمال طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO)

رصيد نهائي			إخراجات			إدخالات			التاريخ
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	
25000	50	500	-	-	-	25000	50	500	02/01
54000	54	1000	-	-	-	54000	54	1000	02/02
10000	50	200	15000	50	300	-	-	-	02/08
54000	54	1000							
48600	54	900	-	-	300	-	-	-	02/14
			10000	50	200				
			54000	54	100				
20800	52	400	-	-	-	20800	52	400	02/20
21600	54	500	27000	54	500	-	-	-	02/24

20800	52	400							
306	51	600	-	-	-	306	51	600	02/26
73000	-	1400	57400	-	1100	130400		2500	المجموع

حيث:

- قيمة الكميات المستعملة في هذه الفترة هي: 57400 دج .
- مخزون آخر مدة بالقيمة = 130400 - 57400 = 73000 دج
- مخزون آخر مدة بالكمية = 1100 - 2500 = 1400 كغ

ب.2. طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا (LIFO):

يجب الإشارة إلى أن النظام المحاسبي والمالي (SCF) لم يعتمد هذه الطريقة واقتصر فقط على التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة FIFO، غير أننا ارتأينا إلى ذكرها على سبيل زيادة المعرفة، حيث تعتمد هذه الطريقة على أن المخزون يخرج من المخازن بطريقة عكسية أي المخزون الذي يدخل للمخازن أخيرا يخرج أولا وهكذا إلى أن نصل إلى أول دخول.

مثال:

لتكن لدينا حركة المخزون من المادة الأولية لشهر ماي كما يلي:

- بتاريخ 01 ماي كان مخزون بداية المدة يقدر بـ 20 كغ بتكلفة 10 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 04 ماي قامت المؤسسة بشراء كمية 40 كغ من المادة بتكلفة 12 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 07 ماي تم خروج 30 كغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 12 ماي تم شراء 80 كغ من المادة بتكلفة 11 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 14 ماي تم شراء 20 كغ من المادة بتكلفة 10 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 19 ماي خروج 50 كغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 22 ماي تم شراء 30 كغ من المادة بتكلفة 13 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 23 ماي 2012 تم شراء 20 كغ من المادة بتكلفة 11.5 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 26 ماي خروج 90 كغ من المادة من المخازن إلى الورشات.

- بتاريخ 28 ماي تم شراء 30 كلغ من المادة بتكلفة 12.5 دج/ للكلغ.
- بتاريخ 29 ماي خروج 40 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات.
- بتاريخ 30 ماي خروج 10 كلغ من المادة من المخازن إلى الورشات

المطلوب:

إعداد بطاقة الجرد الدائم باستعمال طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا (LIFO)

رصيد نهائي			إخراجات			إدخالات			التاريخ
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	المبلغ	س و	الكمية	
200	10	20	-	-	-	200	10	20	05/01
200	10	20	-	-	-	480	12	40	05/04
180	12	40							
200	10	20	360	12	30	-	-	-	05/07
120	12	10							
200	10	20	-	-	-	880	11	80	05/12
120	12	10							
880	11	80							
200	10	20	-	-	-	200	10	20	05/14
120	12	10							
880	11	80							
200	10	20							
200	10	20	200	10	20	-	-	-	05/19
120	12	10	330	11	30				
550	11	50							
200	10	20	-	-	-	390	13	30	05/22
120	12	10							

550	11	50							
390	13	30							
200	10	20							
120	12	10							
550	11	50	-	-	-	230	11.5	20	05/23
390	13	30							
230	11.5	20							
200	10	20	230	11.5	20				
120	12	10	390	13	30	-	-	-	05/26
110	11	10	440	11	40				
200	10	20							
120	12	10							
110	11	10							
375	12.5	30	-	-	-	375	12.5	30	05/28
200	10	20	375	12.5	30				
120	12	10	110	11	10	-	-	-	05/29
200	10	20	120	12	10	-	-	-	05/30
200	-	20	2555		220	2755		240	المجموع

مخزون آخر مدة بالكمية = $20=220-240$

مخزون آخر مدة بالقيمة = $200=255-2755$

2.2.3. التقييم بالتكاليف النظرية:

تتمثل نقطة الاختلاف بين طرق التقييم النظرية عن طرق التقييم الحقيقية في أن معلومات المخزن المعالجة ليست معلومات حقيقية تعكس موجودات المخزن، بل قد تكون إما معلومات تقديرية على ما سوف تكون عليه الظروف الاقتصادية مستقبلاً، ومن ثم أسعار المخزونات في تلك الفترة،

وإما أن تكون معلومات عن أسعار السوق الحقيقية في فترة معينة لتعوض أسعار موجودات المخزن وهذا لمسايرة التطورات، ومن بين الطرق النظرية نذكر:

أ. طريقة التكلفة النظرية التقريبية:

تعتمد التكلفة التقريبية في بداية الفترة المحاسبية، وهي تكلفة محددة مسبقا على ضوء معطيات السوق، ويتم تقييم الإخراجات بتكلفة واحدة، وفي المرحلة اللاحقة يتم مقارنة التكلفة التقريبية المعتمدة في بداية الفترة مع التكلفة الحقيقية المحسوبة في نهاية الفترة المحاسبية، وذلك بغرض استخراج ما يسمى فرق التحميل

$$\text{فرق التحميل} = (\text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة التقريبية}) \times \text{استهلاكات الفترة}$$

مثال:

تعطى لك المعلومات التالية المتعلقة بحركة المخزون من المادة الأولية لمؤسسة خلال شهر ديسمبر كما يلي:

- 01 / 12 كان مخزون بداية الشهر 2000 كلغ بتكلفة 80 دج/الكلغ.
- 07 / 12 تم شراء 1000 كلغ ب 84 دج للكلغ.
- 09 / 12 شراء 1500 كلغ ب 86 دج للكلغ.
- 12 / 12 شراء 500 كلغ ب 82 دج للكلغ.
- 20 / 12 استهلاك 2500 كلغ.
- 25 / 12 استهلاك 1500 كلغ.
- 27 / 12 استهلاك 500 كلغ.

المطلوب:

- أحسب التكلفة الوسطية المرجحة للفترة وفرق التحميل إذا علمت أنه تم الاعتماد على التكلفة النظرية التقريبية في تقييم جميع الإخراجات تقدر ب 83 دج.
- إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة التكلفة النظرية.

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة CMUP} = \frac{\text{قيمة إدخلات الفترة} + \text{قيمة مخزون أول مدة}}{\text{كمية إدخلات الفترة} + \text{كمية مخزون أول امددة}}$$

$$cmup = \frac{(80 \times 2000) + (82 \times 50 + 86 \times 1500 + 80 \times 2000)}{(2000) + (50 + 1500 + 2000)}$$

$$CMUP = 82.8 DA$$

فرق التحميل = (التكلفة الحقيقية - التكلفة التقريبية) x استهلاكات الفترة

$$400 \times (83 - 82.8) = \text{فرق التحميل}$$

$$\text{فرق التحميل} = -900 \text{ دج}$$

الإخراجات				الإدخالات			
المبلغ	ت.و	الكمية	البيان	المبلغ	ت.و	الكمية	البيان
-	-	-	-	160000	80	2000	مح 1
207500	83	2500	12/20	84000	84	1000	12/07
124500	83	1500	12/25	129000	86	1500	12/09
41500	83	500	12/27	41000	82	500	12/12
41400	82.5	500	مخ 2	(900)	-	-	فرق التحميل
414900	-	5000	-	414900	-	5000	المجموع

ب. طريقة التكلفة النموذجية (المعيارية):

يتم اعتماد هذه الطريقة باستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة اقتصاديا وماليا، ومن ضمن العناصر المحددة في هذه التقديرات تكلفة الوحدة للمواد المستعملة في الإنتاج، وبعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية، ثم القيام بحساب الفروقات بينها وبين التكاليف المعيارية من أجل تحديد الأسباب والمسؤوليات عنها.

مثال:

مخزون المادة في 07/31 يقدر بـ 120 كغ بقيمة 6040 دج

الإدخالات:

08/06: 125 كغ بسعر 49.46 دج/كغ

08/27: 75 كغ بسعر 50.72 دج/كغ

الإخراجات:

08/04 : 50 كغ

08/15 : 120 كغ

08/29 : 80 كغ

التكلفة المحددة مسبقا للمادة الأولية: 52 دج/لكغ

الإخراجات				الإدخالات			
المبلغ	ت.و	الكمية	البيان	المبلغ	ت.و	الكمية	البيان
2600	52	50	08/14	6240	52	120	08/01
6240	52	120	08/15	6500	52	125	08/06
4160	52	80	08/29	3900	52	75	08/27
3640	52	70	مخ 2	-	-	-	-
16640	52	320	-	16640	52	320	المجموع

4. فروق جرد المخزونات:

عند مقارنة الجرد الحقيقي (الناتج عن معاينة المخزونات الموجودة فعلا في المخازن) بالجرد المحاسبي أو الدفترى (الناتج عن متابعة سير حركة المخزونات على بطاقة المخزون)، أي مقارنة مخزون آخر المدة الحقيقي (الموجود فعلا في المخزن في آخر الفترة) مع مخزون آخر المدة المحاسبي (المسجل على بطاقة المخزون في آخر الفترة) بالكمية ثم بقيم احدى طرق تقييم المخزونات المعتمدة، قد نحصل على اختلافات تسمى بفارق الجرد، وينتج ذلك عن عدة أسباب منها أخطاء في التسجيل، تلف المخزون، سهو المحاسب، السرقة...

إذا كان الفرق موجبا فهذا يعني أن مخزون آخر مدة الحقيقي أكبر من مخزون آخر مدة المحاسبي، تعتبر قيمة الفائض كإيراد بالنسبة للمؤسسة وتضاف عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، أما إذا كان الفرق سالبا، فهذا يعني أن مخزون آخر مدة الحقيقي أقل من مخزون آخر مدة المحاسبي، فيعتبر ذلك عبء على المؤسسة يطرح عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، وتكون هذه العملية في نهاية الفترة المحاسبية.

يتم حساب فوارق الجرد كما يلي:

فرق الجرد للمواد: يتم الجرد بالكميات، ويتم تقييمه بإحدى طرق تقييم المخزونات المعتمدة

مخزون آخر مدة المحاسبي = مخزون أول مدة + المشتريات - الاستعمالات

فرق الجرد = مخ2 الحقيقي - مخ2 المحاسبي

قيمة فرق العجز = كمية الفائض أو العجز X التكلفة النعمدة في الإخراجات

- إذا كان الفرق فائض يضاف عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من ح/601

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة عند حساب نتيجة المحاسبة المالية

- إذا كان الفرق عجز يطرح عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف من ح/601 تكلفة

شراء المواد الأولية المستعملة عند حساب نتيجة المحاسبة المالية

فرق الجرد للمنتجات نصف مصنعة: يتم الجرد بالكميات، ويتم تقييمه بإحدى طرق تقييم المخزونات

المعتمدة

مخزون آخر مدة المحاسبي = مخزون أول مدة + الإنتاج نصف مصنع - استعمال الإنتاج نصف

مصنع

فرق الجرد = مخ2 الحقيقي - مخ2 المحاسبي

قيمة فرق العجز = كمية الفائض أو العجز X التكلفة النعمدة في الإخراجات

- إذا كان الفرق فائض يضاف عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف ح/724 إلى

قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة المالية

- إذا كان الفرق عجز يطرح عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح ح/724 من قيمة

الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة المالية

فرق الجرد للمنتجات تامة الصنع: يتم الجرد بالكميات، ويتم تقييمه بإحدى طرق تقييم المخزونات

المعتمدة

مخزون آخر مدة المحاسبي = مخزون أول مدة + الإنتاج التام - المبيعات

فرق الجرد = مخ2 الحقيقي - مخ2 المحاسبي

قيمة فرق العجز = كمية الفائض أو العجز X التكلفة النعمدة في الإخراجات

- إذا كان الفرق فائض يضاف عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف ح/724 إلى قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة المالية
- إذا كان الفرق عجز يطرح عند حساب النتيجة التحليلية الصافية، وي طرح ح/724 من قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة المالية
- وعلى العموم تظهر معالجة فروق الجرد من خلال حساب النتيجة التحليلية الصافية وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتبرة} + \text{فروق الجرد الموجبة (فائض)} - \text{فروق الجرد السالبة (العجز)}$$

مثال:

من خلال دفاتر المخازن للمادة الأولية تبين أن مخزون بداية المدة 57000 دج، في حين كانت قيمة الإدخالات المقيمة حسب تكلفة الشراء بقيمة 65600 دج، أما الإخراجات للعملية الإنتاجية فكانت قيمتها 81732 دج.

في نهاية الدورة أجري جرد حقيقي بين أن مخزون نهاية المدة 650 وحدة، تم تقييمها بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع إدخالات الفترة مضافا إليها مخزون أول مدة بسعر 58.35 دج/للوحدة

المطلوب: حساب فوارق الجرد

$$\text{الجرد المحاسبي مخ} 2 = \text{مخ} 1 + \text{المشتريات} - \text{الاستعمالات}$$

$$\text{الجرد المحاسبي مخ} 2 = 57000 + 65600 - 81732$$

$$\text{الجرد المحاسبي مخ} 2 = 40868$$

$$\text{المخزون الحقيقي مخ} 2 = \text{عدد الوحدات} \times \text{التكلفة الوسطية المرجحة}$$

$$\text{المخزون الحقيقي مخ} 2 = 58.35 \times 650$$

$$\text{المخزون الحقيقي مخ} 2 = 37947$$

$$\text{فرق الجرد} = \text{مخ} 2 \text{ الحقيقي} - \text{مخ} 2 \text{ المحاسبي}$$

فرق الجرد = 40868 - 37947

فرق الجرد = -2921

تمارين

التمرين 01 :

تقوم مؤسسة باستعمال المادة الأولية X في عملية الإنتاج، وكانت حركة هذه المادة خلال شهر جانفي 2020 كما يلي:

- مخزون أول المدة: 1500 كغ ب: 20 دج/كغ؛
- بتاريخ 04 / 01 / 2020 : تم إدخال 2500 كغ ب: 22 دج/كغ؛
- بتاريخ 10 / 01 / 2020 : تم إخراج 2800 كغ؛
- بتاريخ 15 / 01 / 2020 : تم إدخال 1800 كغ ب: 22.5 دج/كغ؛
- بتاريخ 22 / 01 / 2020 : تم إدخال 1000 كغ ب: 25.8 دج/كغ؛
- بتاريخ 26 / 01 / 2020 : تم إخراج 3200 كغ؛

المطلوب:

إعداد بطاقة حركة المادة الأولية X بالكمية والقيمة وذلك حسب الطرق التالية:

1. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال
2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة؛
3. حسب طريقة FIFO (الوارد أولاً الصادر أولاً)

التمرين 02:

لنكن لدينا حركة المخزون من المنتج A خلال شهر ماي، حيث:

- مخزون أول الشهر: 200 وحدة بتكلفة إجمالية 240000 دج
- 05/05: بيع 150 وحدة.
- 05/12: إنتاج 400 وحدة بـ 1500 دج/وحدة.
- 05/18: بيع 200 وحدة.
- 05/21: إنتاج 100 وحدة بـ 1000 دج/وحدة.
- 05/27: إنتاج 170 وحدة بـ 1400 دج/وحدة.
- 05/28: بيع 130 وحدة.

- 05/30: بيع 250 وحدة.

المطلوب:

حساب تكلفة المنتجات المباعة وفق طريقة الوارد أول الصادر أول FIFO.

التمرين 03:

تعطى لك حركة المخزون من المادة الأولية لشهر مارس كما يلي

- 03/01 قدر مخزون أول الشهر من المادة ب 500 كلغ ب 40 دج للكلغ.
- 03/05 شراء 200 كلغ من المادة ب 57.5 دج للكلغ.
- 03/10 استهلاك 420 كلغ من المادة.
- 03/15 شراء 700 كلغ من المادة ب 52 دج للكلغ.
- 03/20 شراء 620 كلغ من المادة ب 50 دج للكلغ.
- 03/25 استهلاك 1400 كلغ من المادة.
- 30/03 استهلاك 80 كلغ من المادة.

المطلوب:

- إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال
- إعداد جدول الجرد الحسابي الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات فقط.

التمرين 04: إليك المعلومات التالية الخاصة بحركة المادة الأولية:

الادخالات	الاستعمالات
04/01 مخ 1 150 كلغ بتكلفة 80 دج للكلغ.	04/08 استهلاك 400 كلغ
04/03 شراء 340 كلغ بتكلفة 100 دج للكلغ	04/18 خروج 300 كلغ.
04/17 دخول 330 كلغ بتكلفة 120 دج للكلغ	04/30 استهلاك 380 كلغ.
04/22 شراء 280 كلغ بتكلفة 80 دج للكلغ	-
04/27 شراء 120 كلغ بتكلفة 105 دج للكلغ	-

المطلوب:

1. إعداد بطاقة المخزون لهذه المادة الأولية إذا علمت أن المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال.
2. حساب كمية وقيمة المواد الأولية المستهلكة.
3. أحسب فرق الجرد إذا علمت أن قيمة المواد الأولية المتبقية في المخزن تساوي 11400 دج.

التمرين 05:

في بداية شهر مارس كان مخزون المادة الأولية بالمؤسسة M يقدر بـ 2500 كغ بتكلفة 35 دج للكغ، وكانت حركة المخزون لهذا الشهر كما يلي :

- 03/05 خروج 2000 كغ.
- 03/09 دخول 3500 كغ 40 دج/كغ .
- 03/12 خروج 2400 كغ.
- 03/15 خروج 1300 كغ.
- 03/21 دخول 4000 كغ بـ 45 دج/كغ.
- 03/25 خروج 2600 كغ .

المطلوب:

إعداد بطاقة تخزين المادة الأولية وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

التمرين 06:

لتنك لديك المعطيات المتعلقة بحركة المخزون من المادة الاولية M لمؤسسة كما يلي:

- بتاريخ 01/01 كان مخزون بداية المدة 100 كغ بـ 20 دج .
- بتاريخ 01/03 قامت المؤسسة بشراء 400 كغ بـ 22 دج .
- بتاريخ 01/05 تم استهلاك 300 كغ من المادة M .
- بتاريخ 01/08 قامت المؤسسة بشراء 600 كغ بـ 20 دج .
- بتاريخ 01/18 تم استهلاك 800 كغ من المادة M .
- بتاريخ 01/24 قامت المؤسسة بشراء 800 كغ بـ 24 دج .

- بتاريخ 01/26 تم استهلاك 800 كغ من المادة M .
- بتاريخ 01/27 قامت المؤسسة بشراء 100 كغ بـ 18 دج .
- بتاريخ 01/29 تم استهلاك 300 كغ من المادة M .

المطلوب:

- اعداد بطاقة حركة المخزون (الجرد الدائم) بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل وارد (إدخال)
- اعداد بطاقة حركة المخزون (الجرد الدائم) بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات
- اعداد بطاقة حركة المخزون (الجرد الدائم) بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة

التمرين 07:

تصنع إحدى الدؤوسات أحد منتجاتها باستعمال المادة الأولية M، في بداية شهر ماي يوجد في مخازن المؤسسة 80 كغ من تلك المادة بسعر 60.2 دج للكلغ، حركة المخزونات خلال شهر ماي موضحة كما يلي:

الادخالات:

- 05/08: 100 كغ بـ 59.2 دج/كغ
- 05/225: 140 كغ بـ 60.4 دج/كغ

الإخراجات:

- 05/05: 40 كغ
- 05/12: 60 كغ
- 05/19: 50 كغ
- 05/25: 40 كغ

المطلوب :

- إعداد بطاقة المخزون وفقا لطريقة التكاليف الحقيقية ، وطرق نفاذ المخزون

- إعداد بطاقة المخزون باعتبار 60 دج تكلفة نظرية

التمرين 08:

تعطى لك المعلومات التالية الخاصة بحركة المادة الأولية في مؤسسة

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد	
		كمية	ت.و.	المبلغ	كمية	ت.و.	المبلغ	كمية	ت.و.
03/01	مخ 1	300	....	3000	-	-	-	....	....
03/02	مشتريات	....	....	....	-	-	-	1200	12
03/05	مشتريات	200	....	....	-	-	-	....	....
03/07	إستهلاك	-	-	-	300	....	....	200	....
					1200	....	....	2800	....
03/09	إستهلاك	-	-	-	....	....	....	....	....
					2100	....	....	....	....
03/10	مشتريات	350	12.5	....	-	-	-	....	....
03/12	إستهلاك	-	-	-	50	....	....	....	12.5
					1875	....	....	2500	....
03/14	مشتريات	....	....	....	-	-	-	100	....
				
03/15	إستهلاك	-	-	-	100	....	....	....	....
				
03/18	إستهلاك	-	-	-	100	....	....	....	....
					....	13	....	650	....

إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO) في تقييم مخرجاتها من المادة الأولية

1. أكمل الجدول.
2. أحسب تكلفة المواد المستعملة .
3. أحسب تكلفة المخزون المتبقي في نهاية الشهر.
4. إذا اتضح أن الكمية المتبقية فعلا في مخزون المؤسسة من هذه المادة 80 كغ ، أحسب قيمة فرق الجرد.

التمرين 09:

تم استخراج البيانات التالية الخاصة بالمواد الأولية خلال شهر ديسمبر

- 12/02 مخ 1 1000 كغ بسعر 40 دج/لكغ
- 12/06 شراء 1500 كغ بسعر 50 دج/لكغ
- 12/10 شراء 3500 كغ بسعر 45 دج/لكغ
- 12/12 خروج للاستهلاك 2500 كلغ
- 12/18 شراء 500 كغ بسعر 40 دج/لكغ
- 12/19 خروج للاستهلاك 1500 كلغ
- 12/24 خروج للاستهلاك 100 كلغ
- 12/25 شراء 2500 كغ بسعر 50 دج/لكغ
- 12/28 خروج للاستهلاك 1500 كلغ

المطلوب:

1. إعداد بطاقة حركة مخزون المواد الأولية وفقا لطرق التكلفة الوسطية المرجحة
2. إعداد بطاقة حركة مخزون المواد الأولية وفقا لطريقة FIFO
3. حساب فرق الجرد علما أن كمية المخزون الفعلي في المخزن 1100 كلغ

الفصل الرابع:

طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)

تعتبر طريقة التكاليف الحقيقية طريقة أساسية للمحاسبة التحليلية تشمل على مجموعة من الإجراءات لتوزيع إجمالي الأعباء المباشرة وغير المباشرة، التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد تكلفتها النهائية. كما تهدف هذه الطريقة إلى تحميل كلي للأعباء على المنتجات، مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية وتصحيح بعض تقييمات المحاسبة المالية يعتبر تحليل التكاليف الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، حيث تتمكن من خلاله المؤسسة من تحديد نتائجها عن طريق حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة، وهو ما يسمح لها بالتعرف على كل التفاصيل المتعلقة بمراحل إنتاج المنتجات وبيعها، انطلاقاً من مرحلة شراء المواد إلى غاية مرحلة توزيعها.

1. تعريف طريقة التكاليف الكلية:

سميت هذه الطريقة بهذا الاسم لأنها تحمل وحدات الإنتاج بجميع الأعباء المباشرة (المواد الأولية والعمل) وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما تحمل الكميات المباعة بتكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة.

وتعرف هذه الطريقة أيضاً بأنها الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع، تحميل

وتستخدم هذه الطريقة غالباً كمرجع لتحديد سعر البيع ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- حساب التكاليف النهائية الكلية للمنتجات التي تشكل الأساس المرجعي
- إضافة نسبة من المصاريف لتغطية الأعباء المحتملة من طرف المؤسسة، والتي لا تدمج ضمن
- التكلفة النهائية للمنتج مثل المصاريف الإدارية أو مصاريف البيع؛
- إضافة هامش الربح المرتبط بمعدل الربح المستهدف من طرف المؤسسة على أساس التكلفة
- النهائية بإضافة نسبة من المصاريف لتحديد سعر البيع النهائي.

تطبق طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) في المحاسبة التحليلية على أساس الفصل بين التكاليف المباشرة (تدخل وتحمل مباشرة على المنتج) والتكاليف غير المباشرة (لا تتعلق مباشرة بالمنتج بل بمجموعة من المنتجات أو مراحل الإنتاج)، والذي يتم بموجبه تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، والتي تسمى بالأقسام المتجانسة، حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة وحجم ونوع نشاطها.

2. تصنيف التكاليف الكلية (الحقيقية)

تصنف التكاليف الكلية حسب علاقتها بالوحدة المنتجة أو المبيعة أو الخدمة المؤداة إلى صنفين من التكاليف هما التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

1.2. التكاليف المباشرة:

وهي التكاليف التي ترتبط مباشرة بوحدة المنتج، أي التي يمكن تحديدها وتخصيصها بسهولة للوحدة المنتجة، (مواد أولية، يد عاملة مباشرة)

التكاليف المباشرة هي التي ترتبط مباشرة بوحدة المنتج، أي التي يمكن تحديدها وتحميلها بسهولة على وحدة المنتج، وتتكون من تكلفة المواد المباشرة (المواد الأولية) التي تدخل بشكل مباشر في إنتاج السلعة، كما تشمل كذلك تكلفة العمل المباشر (أجور العاملين على الخطوط الإنتاجية بشكل مباشر)

2.2. التكاليف غير المباشرة:

وهي التكاليف التي لا ترتبط بشكل مباشر بوحدة المنتج، بل ترتبط بنشاط المؤسسة ككل، وهذه التكاليف يصعب تحميلها أو نسبها بسهولة إلى وحدة المنتج (تكاليف عموما مشتركة بين المنتجات أو الأقسام، مثل: رواتب موظفي الإدارة، مصاريف إيجار، صيانة الآلات، التأمين والضرائب وما شابه ذلك...)، الأمر الذي يستوجب تحليلها ومعالجتها حسب مراكز المسؤولية (الأقسام المتجانسة)، قبل تحميلها على المنتج عن طريق ما يسمى بوحدة القياس (وحدة العمل) المستوحاة من التكلفة نفسها.

3. تحديد الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)

نظرا للإشكالات التي تطرحها التكاليف غير المباشرة عند حسابها وتحميلها على مختلف التكاليف، فإنها تخضع لعدة عمليات ترتيب وفرز وحسابات وسيطية، بمعنى أن حسابها ضمن التكاليف يتم بعد عمليات حسابية وسيطية

وفي هذا الإطار، هناك عدة طرق لتحميل الأعباء غير المباشرة، حيث سنعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة، وهي الطريقة التي تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة، إذ يستعمل القسم المتجانس في تحليل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها على مختلف التكاليف وسعر التكلفة بواسطة وحدات عمل.

1.3. تعريف الأقسام المتجانسة:

القسم المتجانس هو مركز عمل (تحليل) حقيقي من مراكز المسؤولية يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك. يمكن قياس نشاطه بنفس الوحدة وتسمى "وحدة العمل" أو "وحدة القياس".

كما يعرف أنه نظام محاسبي تجمع فيه الأعباء وعناصر التكاليف مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.

2.3. تصنيف الأقسام المتجانسة:

ويمكن تصنيف الأقسام المتجانسة إلى:

1.2.3. أقسام رئيسية:

وهي الأقسام التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها، وهي الأقسام التي لا ترصد أبدا مثل: قسم التموين، الإنتاج، النقل وذلك حسب نوع نشاط المؤسسة، فنجد مثلا:

- قسم التموين: ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين.
- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا قسم الصنع، ويتمثل في الورشات.

- قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع.

2.2.3. أقسام ثانوية (مساعدة):

وهي أقسام يصعب قياس نشاطها، مهمتها الأساسية تتمثل في تقديم خدمات إلى الأقسام الأساسية، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كلية عند عملية التوزيع الثانوي، ما يعني أنه يتم ترصيدا بعد التوزيع الثانوي، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية: قسم الإدارة، قسم المالية...

4. توزيع وتحميل التكاليف (الأعباء) غير المباشرة على الأقسام:

تأتي هذه الخطوة بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية للمؤسسة، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين عبر استخدام جدول التوزيع

1.4. التوزيع الأولي:

يتم من خلاله تحديد الأعباء غير المباشرة التي تعود لكل قسم، ثم تحميل تلك الأعباء على الأقسام وفق مفاتيح معينة، حيث ترتب وتسجل الأعباء حسب طبيعتها (نقل، صيانة، كهرباء، مستخدمين، إيجار، ضرائب...)، ثم توزع على مختلف الأقسام الرئيسية والمساعدة وذلك حسب نصيب كل قسم من هذه الأعباء. ثم تجمع المبالغ المحصل عليها في كل قسم لنحصل على النصيب الإجمالي للقسم الرئيسي أو المساعد من الأعباء غير المباشرة.

2.4. التوزيع الثانوي:

يتم توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية، ويحمل كل قسم رئيسي بنصيبه من الخدمات المقدمة له من قبل الأقسام الثانوية. ويلاحظ أن التوزيع الثانوي يمكن أن يكون وفق عدة أساليب:

1.2.4. توزيع مباشر:

يتم توزيع الأعباء غير مباشرة لكل قسم مساعد منفردا على الأقسام الأساسية فقط، أي لا يتبادل خدمات مع قسم مساعد آخر ولا يقدم له خدمات.

مثال:

أكمل الجدول التالي

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة	
12000	22000	10000	8000	9000	مجموع ت 1
%30	%40	%30	00	(%100)	إدارة
%50	%20	%30	(%100)	00	نقل

الحل:

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة	
12000	22000	10000	8000	9000	مجموع ت 1
2700	3600	2700	00	(9000)	الإدارة
4000	1600	2400	(8000)	00	النقل
18700	27200	15100	00	00	مجموع ت 2

ملاحظة: يجب أن يكون نصيب كل قسم مساعد بعد التوزيع معدومة (صفرًا)

2.2.4. توزيع تنازلي:

تقوم هذه الطريقة على توزيع الأعباء غير المباشرة للقسم المساعد على باقي الأقسام المساعدة والرئيسية، لكن دون تبادل للخدمات، لذلك يفضل قبل القيام بعملية التوزيع، ضرورة ترتيب الأقسام المساعدة ترتيباً تنازلياً (من القسم الذي يوزع أكثر إلى القسم الأقل منه توزيعاً وهكذا).

مثال:

أكمل الجدول التالي

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة			البيان
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	نقل	إدارة	
60000	170000	80000	420000	20000	30000	مجموع ت 1
%20	%50	%20	-	%10	(%100)	الإدارة
%20	%40	%10	%30	(%100)	-	النقل
2/3		1/3	(1)	-	-	الصيانة

الحل:

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة			البيان
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	نقل	إدارة	
60000	170000	80000	420000	20000	30000	مجموع ت 1
6000	1500	6000		3000	(30000)	الإدارة
4600	9200	2300	6900	(23000)		النقل
32600		16300	(48900)			الصيانة
103200	194200	104600	00	00	00	مجموع ت 2

3.2.4. التوزيع التبادلي:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، بحيث يستفيد قسم ثانوي من خدمات أقسام ثانوية أخرى، ويقوم هذا القسم في المقابل بتقديم خدمات لتلك الأقسام الثانوية. فتبادل الخدمات

بين الأقسام يستوجب تبادلاً للأعباء. ولتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم للآخر، نعتمد على الطريقة الجبرية

مثال:

إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة	
98480	156976	30288	6400	32316	مجموع ت 1
%10	%60	%20	%10	(%100)	إدارة
	%80	%15	(%100)	%5	صيانة

الحل:

هناك تبادل في الخدمات بين قسمي الإدارة والصيانة، ولإيجاد نصيب كل قسم من الأعباء

غير المباشرة نضع:

a الأعباء غير المباشرة لقسم الإدارة

b الأعباء غير المباشرة لقسم الصيانة

$$a=32316+0.05b$$

$$b= 6400+0.1a$$

$$a= 32800$$

$$b= 9680$$

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة	
98480	156976	30288	6400	32316	مجموع ت 1
3280	19680	6560	3280	(32800)	إدارة
	7744	1452	(9680)	484	صيانة
101760	184400	38300	00	00	مجموع ت 2

5. اختيار وحدة القياس (وحدة العمل)

تمثل وحدة القياس الوحدة التي يمكن من خلالها قياس نشاط قسم معين، أو هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات، وهناك العديد من معايير اختيار وحدة القياس:

- الطريقة العادية: يتم استنباط وحدة القياس من التكلفة نفسها، مثل: الكمية المشتراة من المواد الأولية، الكمية المستعملة من المواد الأولية، الوحدات المنتجة، الوحدات المباعة من المنتج النهائي.
- طريقة التعويض المنطقي: نتيجة عدم تجانس الوحدات المختارة في طبيعتها، مثلاً الوحدات المشتراة (كغ، متر، متر مربع...)، فإنه يتم اللجوء إلى قيمة الكمية المشتراة أو قيمة الوحدات المستعملة.
- الطريقة الإحصائية: عند اشتراك عدة وحدات القياس وصلاحيتها لأن تكون وحدة قياس لنشاط ما، فإنه يتم اختيار إحداها (أفضلها) عن طريق حساب معامل الارتباط الأكثر ارتباطاً بطبيعة القسم الذي نريد تحميل تكاليفه للوحدات المنتجة والمباعة. من أمثلتها:
 - قسم التموين: يمكن أن تقاس على أساس كمية المواد الأولية المشتراة، أو على أساس قيمة شراءها.
 - قسم الإنتاج: يمكن أن تقاس على أساس كمية المواد الأولية المستعملة أو قيمتها، أو على أساس عدد ساعات العمل المباشر أو قيمتها، أو عدد الوحدات المنتجة.

- قسم التوزيع: يمكن أن تقاس على أساس عدد الوحدات المباعة، أو على أساس قيمة رقم الأعمال.

يتم حساب تكلفة وحدة القياس بعد تحديد وتوزيع إجمالي التكاليف على مستوى كل قسم رئيسي كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة القياس (و/دج)} = \frac{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة بعد التوزيع الثانوي (للقسم الرئيسي)}}{\text{عدد وحدات قياس القسم}}$$

6. تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة القياس

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي للأعباء، يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على تكاليف المنتجات، ويكون ذلك بضرب تكلفة وحدة القياس في القسم في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية، بحيث يتم تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف غير المباشرة.

مثال تطبيقي:

تقوم مؤسسة الصناعية ببيع ونتاج منتوجين: المنتج X باستعمال المادة الأولية M1، والمنتج Y باستعمال المادة الأولية M2، حيث تطبق هذه المؤسسة أسلوب الأقسام المتجانسة في محاسبتها، وتستخدم طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP في حساب التكاليف

إليك المعلومات التالية الخاصة بالدورة الإنتاجية الماضية

مخزون أول مدة		
البيان	الكمية	تكلفة الوحدة
المادة M1	300 كغ	30 دج/كغ
المادة M2	400 كغ	50 دج/كغ
المنتج X	500 وحدة	60 دج/ للوحدة
المنتج Y	600 وحدة	80 دج/ للوحدة

المشتريات		
البيان	الكمية	ثمن الشراء
المادة M1	2000 كغ	35 دج/كغ
المادة M2	2500 كغ	80 دج/كغ

- بلغت مصاريف الشراء 5 دج/كغ
- تمثلت اليد العاملة المباشرة في 2000 ساعة عمل مباشر بسعر 20 دج/ساعة، منها 800 ساعة لإنتاج المنتج X
- الإنتاج والاستعمالات: تم إنتاج 2000 وحدة من X باستعمال 1500 كغ من M1، وإنتاج 2500 وحدة من Y باستعمال 1800 كغ من M2.
- المبيعات: تم بيع 1700 وحدة من X بسعر 100 دج/الوحدة، وبيع 2000 وحدة من Y بسعر 120 دج/الوحدة.
- التكاليف غير المباشرة: يتم تبيانها في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار 1000 دج كمصاريف إضافية.

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	التحضير	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	14000	7000	20000	30000	50000	12000
التوزيع الثانوي	الإدارة (100%)	20%	10%	20%	30%	20%
	10%	(100%)	20%	30%	30%	10%
طبيعة وحدة القياس			100 دج المشتريات	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

- اتمام جدول التوزيع الثانوي
- حساب مختلف تكاليف كل منتج.
- تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية والصافية.

جدول التوزيع الثانوي

التوزيع	الإنتاج	التحضير	التمويل	الصيانة	الإدارة	البيان	
12000	50000	30000	20000	7000	14000	التوزيع الأولي	
3000	4500	3000	1500	3000	(15000)	الإدارة	التوزيع
1000	3000	3000	2000	(10000)	1000	الصيانة	الثانوي
16000	57500	36000	23500	00	00	إجماليات أ غ المباشرة	
وحدة مباعة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	100 دج المشتريات	-	-	طبيعة وحدة القياس	
3700	4500	4500	2700	-	-	عدد وحدات القياس	
4.32	12.77	8	8.7	-	-	تكلفة وحدة القياس	

نرمز لتكاليف الإدارة بـ a، وتكاليف الصيانة بـ b

$$a=14000+0.1b$$

$$b=7000+0.2a$$

$$a=15000$$

$$b=10000$$

حساب مختلف تكاليف كل منتج

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة)

المادة M2			المادة M1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
200000	80	2500	70000	35	2000	ثمن الشراء
12500	5	2500	10000	5	2000	مصاريف الشراء المباشرة
17400	8.7	2000	6090	8.7	700	مصاريف الشراء .غ. المباشرة
229900	91.96	2500	86090	43.045	2000	تكلفة الشراء
20000	50	400	9000	30	300	تكلفة مخزون أول مدة
249900	86.17	2900	95090	41.34	2300	تكلفة وسطية مرجحة/و.مشتراة

ملاحظة:

تكلفة وسطية مرجحة/و. مشتراة = تكلفة (الشراء + مخزون أول مدة) / كمية (الشراء + مخزون أول مدة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج (مباشرة وغير المباشرة)

المنتج Y			المنتج X			البيان
المبلغ	ت/و	الكمية	المبلغ	ت/و	الكمية	
155106	86.17	1800	62010	41.34	1500	تكلفة شراء المواد المستعملة
24000	20	1200	16000	20	800	مصاريف إنتاج مباشرة
20000	8	2500	16000	8	2000	مصاريف إنتاج .غ. تحضير
31925	12.77	2500	25540	12.77	2000	المباشرة إنتاج
231031	92.412	2500	119550	59.77	2000	تكلفة الإنتاج

48000	80	600	30000	60	500	تكلفة مخزون أول مدة
279031	90.01	3100	149550	59.82	2500	تكلفة وسطية مرجحة/و.منتجة
تكلفة وسطية مرجحة/و.منتجة = تكلفة (الإنتاج + مخزون أول مدة) / كمية (الإنتاج + مخزون أول مدة)						

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج مباع + مصاريف التوزيع (مباشرة وغير المباشرة)

المنتج Y			المنتج X			البيان
المبلغ	ت/و	الكمية	المبلغ	ت/و	الكمية	
180020	90.01	2000	101694	59.82	1700	تكلفة إنتاج مباع
-	-	-	-	-	-	مصاريف توزيع مباشرة
8640	4.32	2000	7344	4.32	1700	مصاريف توزيع غ. المباشرة
188660			109038			سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

المنتج Y			المنتج X			البيان
المبلغ	ت/و	الكمية	المبلغ	ت/و	الكمية	
240000	120	2000	170000	1000	1700	رقم الأعمال
188660			109038			سعر التكلفة
+ 51340			+ 60962			ن. م. ت. الإجمالية /منتج
+ 112302						ن. م. ت. الإجمالية

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

البيان	المنتج X	المنتج Y
ن. م. ت. الإجمالية		+ 112302
عناصر إضافية		1000
أعباء غير معتبرة		00
ن. م. ت. الصافية /منتج		+ 113302

7. تقييم طريقة التكاليف الكلية

تتميز هذه الطريقة بالعديد من المزايا، كما أن استعمالها من قبل المؤسسة ينجر عنه مجموعة من العيوب

1.7. مزايا طريقة التكاليف الكلية

من أهم مزايا هذه الطريقة نذكر:

- تساعد على تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: الشراء، الإنتاج والتوزيع.
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.
- عنصر ضروري عند تطبيق سياسة اللامركزية في التسيير عن طريق تحديد مراكز المسؤولية.
- تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وسعر التكلفة.
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل دورة الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،)

2.7. عيوب طريقة التكاليف الكلية

توجه لهذه الطريقة العديد من الانتقادات نذكر منها:

- تعتبر طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الاعباء غير المباشرة، ولا يمكن التعرف على سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج المسيرون إلى معرفة سعر تكلفة منتجاتهم خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف.
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل أو تحليل.
- صعوبة إيجاد أساس سليم لاختيار وحدات القياس وتحميل الأعباء غير المباشرة.
- محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الإقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له علاقة قوية ودقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتي وإن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة

تمارين

التمرين 01:

كان جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة اقتصادية في إحدى الدورات كما يلي:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
5500	18000	9500	14000	30000	مج ت 1
%25	%20	%35	%20	(%100)	ت 2 إدارة
%30	%30	%40	(%100)	-	ت 2 صيانة
100 دج رقم الأعمال	ساعة يد عاملة	100 دج مشتريات			طبيعة و العمل
25000	3000	1550			عدد و القياس

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التمرين 02:

في مؤسسة إنتاجية كان جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لإحدى الدورات كما يلي:

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	
15250	18500	15800	14500	23750	19000	مج ت 1
%15	%30	%20	%10	%25	؟	ت 2 إدارة
6	5	3	2	؟	4	ت 2 صيانة
؟	؟	؟	؟	؟	؟	مج ت 2
وحدات مباعه	وحدات منتجة	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مشتراة			طبيعة و العمل
4600	6560	4000	5300			عدد و ع

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التمرين 03:

تقوم مؤسسة بإنتاج منتجين A و B باستعمال مادة أولية واحدة M وفق الخطة التالية:

- الورشة 1: تقوم بإنتاج الزجاج السائل (منتج نصف مصنع) وذلك باستعمال المادة الأولية "M"
- الورشة 2: تقوم بإنتاج المنتجين A و B باستعمال الزجاج السائل

وفي نهاية شهر مارس 2020 تحصلنا على المعلومات التالية:

1. مخزون أول المدة:

- المادة M: 35000 كغ بسعر 2.8 دج/كغ
- المنتج A: 540 م² بسعر 88546 دج
- المادة B: 200 م² بسعر 64355 دج
- إنتاج جاري A بقيمة 7697.8 دج

2. المشتريات:

المادة M: 25000 كغ بسعر 2.38 دج/الكغ

3. الإنتاج والاستعمالات:

- في الورشة 1: تم إنتاج 1000 م² من الزجاج السائل باستعمال 36000 كغ من المادة M
- في الورشة 2: تم تحويل الزجاج السائل (1000 م²) إلى 460 م² من المنتج التام A و 530 م² من المنتج التام B
- تم استعمال 450 م² من الزجاج السائل لإنتاج A، و 550 م² لإنتاج B

4. اليد العاملة المباشرة:

- الورشة 1: بلغت قيمة اليد العاملة المباشرة 12000 دج
- الورشة 2: بلغت عدد الساعات الإجمالية 2991 ساعة منها 696 ساعة للمنتج A، والباقي للمنتج B بسعر 15 دج/الساعة

5. المبيعات:

- المنتج A: 700 م² بسعر 154000 دج
- المنتج B: 600 م² بسعر 171000 دج

6. مخزون آخر المدة للإنتاج الجاري:

- إنتاج جاري A: بقيمة 7053 دج
- إنتاج جاري B: بقيمة 3558.5 دج

7. الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الإدارة	الدراسات	
19300	3900	9400	13500	16000	19100	مج ت 1
%20	%40	%10	%20	%10	-	الدراسات
%30	%20	%20	%25	-	%5	الإدارة
100 دج من رقم الأعمال	ساعة عمل مباشرة	م ² من الزجاج السائل المستعمل	كغ مادة مشتراة			طبيعة وحدة العمل

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
 2. حساب تكلفة شراء المادة M
 3. حساب تكلفة إنتاج الزجاج السائل والمنتجين A و B
 4. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجين
- ملاحظة: جميع الإخراجات تقيم بالتكلفة الوسطية المرجحة.

التمرين 04:

تقوم مؤسسة بإنتاج منتجين "A" و "B" وفق الخطة التالية:

- الورشة 1: تقوم بإنتاج المنتج النصف مصنع "A" باستعمال المادة الأولية M1 وقد خلفت عملية الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها بمبلغ 1386 دج.
- الورشة 2: يتم إنتاج المنتج التام "B" باستعمال المنتج النصف مصنع "A" والمادة الأولية M2 وقد خلفت عملية إنتاج المنتج "B" فضلات يمكن بيعها بسعر محتمل، وفضلات سوف يتم استرجاعها في العملية الإنتاجية.
- الورشة 3: تختص بمعالجة الفضلات المسترجعة، حيث تم الحصول على فضلات تقدر بـ: 100 كغ والتي يمكن أن تعوض 20 كغ من المادة M2 بعد معالجتها، حيث قدرت مصاريف المعالجة المباشرة بـ: 390 دج.

وفي نهاية شهر مارس 2019 تحصلنا على المعلومات التالية:

الأقسام الرئيسية					البيان
التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	
6000	429	10295	9000	24797	مج ت 2
وحدة مباعه B	كغ مادة معوضة	ساعة عمل مباشرة	وحدة منتجة	كغ مادة مشتراة	طبيعة وحدة العمل

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
2. حساب تكلفة شراء المادتين M1، M2
3. حساب تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع A
4. حساب تكلفة إنتاج المنتج التام "B" مع تحديد تكلفة الفضلات المباعه والمسترجعة
5. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتج التام "B"
6. حساب فوارق الجرد
7. حساب النتيجة التحليلية الصافية.

ملاحظة: تقيم مخرجات المواد الأولية والمنتجات بالتكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة.

التمرين 05:

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

- القمصان الصوفية باستعمال القماش الصوفي
- والقمصان القطنية باستعمال القماش القطني.

ولیکن لديك المعلومات الخاصة بشهر أبريل من سنة 2020 كما يلي:

مخزون أول الشهر:

- قمصان قطنية: 200 وحدة ب 46.8 دج للوحدة.
- قمصان صوفية: 300 وحدة ب 68 دج للوحدة.
- قماش قطني: 2000 متر بتكلفة إجمالية قدرها 44000 دج.
- قماش صوفي: 1000 متر بتكلفة إجمالية قدرها 19500 دج.

مشتريات الفترة:

- قماش قطني: 6000 متر بسعر 20 دج للمتر.
- قماش صوفي: 6500 متر بسعر 25 دج للمتر.

الاستهلاكات ومصاريف الإنتاج المباشرة:

- يتم استهلاك 1.5 متر من القماش لإنتاج كل قميص من كل نوع.
- 1680 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 36 دقيقة لكل قميص قطني ب 10 دج للساعة.
- 2880 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 54 دقيقة لكل قميص صوفي ب 12 دج للساعة.

مخزون آخر الشهر:

- قميص قطني: 250 وحدة.
- قميص صوفي: 500 وحدة.

معلومات أخرى:

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

جدول الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الرئيسية					البيان
تموين	تفصيل	خياطة	إنهاء	توزيع	
25000	30000	18000	13680	15875	مج ت 2
متر قماش مشتري	ساعة عمل آلة	وحدة منتجة	ساعة يد عاملة	100 دج من رقم الأعمال	طبيعة وحدة العمل

ملاحظة: جميع الإخراجات تقيم بالتكلفة الوسطية المرجحة للفترة

المطلوب:

1. حدد عدد القمصان المنتجة والمباعة من كل نوع.
2. إتمام 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 للمنتجين.
6. حساب النتيجة التحليلية للمنتجين.

التمرين 06:

تقوم مؤسسة الفتى الرياضي للتجهيزات الرياضية بإنتاج كرات القدم وكرات اليد باستعمال مادتين أوليتين هما الجلد الطبيعي ومادة المطاط في ورشتي التحضير والإتمام. ولشهر ماي 2020 أعطيت لك المعلومات التالية:

مخزون أول مدة:

- مطاط: 1000 كلغ بسعر 166.25 دج للكلغ.
- جلد طبيعي: 500 م² بسعر 240 دج/م²
- كرات القدم: 800 كرة بسعر 600 دج للكرة الواحدة.
- كرات اليد: 200 كرة بسعر 500 دج للكرة الواحدة.
- إنتاج جاري من كرات القدم بمبلغ 86030 دج.

مشتريات الشهر:

- مطاط: 2500 كلغ بسعر 150 دج للكلغ.
- جلد طبيعي 1000 م² بسعر 25 دج/م²

الإنتاج والاستعمالات:

- 1200 كرة قدم باستعمال 1600 كلغ من المطاط و150 م² من الجلد الطبيعي
- 800 كرة يد باستعمال 1200 كلغ من المطاط و600 م² من الجلد الطبيعي وبقى إنتاج جاري بقيمة 40480 دج.

الأعباء المباشرة:

- أعباء خاصة بالإنتاج: 700 ساعة منها 400 ساعة لكرات القدم والباقي لكرات اليد بسعر 240 دج للساعة.
- أعباء خاصة بالتوزيع: 5100 دج توزع على المنتجين حسب الكمية المباعة.

جدول الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الإتمام	التحضير	التمويل	الصيانة	الإدارة	
14100	83600	48200	22050	30000	16400	مج ت 1
%20	%20	%20	%10	%30	(%100)	ت 2 إدارة

ت2 صيانة	%10	(%100)	%20	%30	%10	%30
طبيعة وحدة العمل			100 دج من ثمن الشراء	ساعة عمل مباشر	وحدة منتجة	وحدة مباعة

المبيعات:

- بيع 1000 كرة قدم بسعر 900 دج للكرة الواحدة.
- بيع 700 كرة يد بسعر 800 دج للكرة الواحدة.

ملاحظة: تقيم جميع الإخراجات بالتكلفة الوسطية المرجحة للفترة.

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. أحسب تكلفة شراء المادتين المطاط والجلد الطبيعي.
3. أحسب تكلفة إنتاج المنتجين كرات القدم وكرات اليد.
4. أحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة التحليلية الصافية للمنتجين.

التمرين 07:

تصنع مؤسسة نوعين من قطع الغيار X و Y، وذلك في ثلاث أقسام أساسية، وتعطى لك المعلومات المحاسبية التالية المستقاة من الدفاتر المحاسبية لشهر جانفي 2020

1. مخزون أول الشهر من المواد الأولية:

- المادة الأولية M1: 300 كغ بقيمة 10060 دج
- المادة الأولية M2: 500 كغ بقيمة 10500 دج
- المادة الأولية M3: 100 كغ بقيمة 3710 دج

2. مشتريات الشهر:

- المادة الأولية M1: 8000 كغ بسعر 25 دج/كغ

- المادة الأولية M2: 10000 كغ بسعر 18 دج/كغ
- المادة الأولية M3: 14000 كغ بسعر 20 دج/كغ

3. الإنتاج والاستعمالات:

- إنتاج 5000 قطعة من X باستعمال 7000 كغ من M1 و 6000 كغ من M3
- إنتاج 8000 قطعة من Y باستعمال 9000 كغ من M2 و 7500 كغ من M3

4. المبيعات:

- بيع 4000 قطعة من X بسعر 108 دج/القطعة
- بيع 7500 قطعة من Y بسعر 83 دج/القطعة

5. مصاريف الإنتاج:

- استغرق إنتاج X: 1000 ساعة عمل بأجر 29 دج/الساعة
- استغرق إنتاج Y: 1510 ساعة عمل بأجر 25 دج/الساعة

6. المصاريف غير المباشرة:

التوزيع	الإنتاج	التموين	الطاقة	الصيانة	البيان
46900	132950	84250	25400	20000	مج ت 1
%20	%35	%25	%20	(%100)	ت2: صيانة
%20	%50	%20	(%100)	%10	ت2: طاقة
قطعة مباحة	قطعة منتجة	كغ مواد مشتراة			طبيعة وحدة القياس

- قدرت الأعباء الإضافية بـ 1600 دج
- قدرت الأعباء غير معتبر 2000 دج
- بلغ الإنتاج الجاري لآخر الشهر 9360 دج للمنتج X

- أعطى المنتج X فضلا تقدر بنسبة 6% من وزن المواد الأولية المستعملة فيه، يمكن بيعها بسعر 15 دج، مع أخذ هامش ربح ومصاريف توزيع بنسبة 20%

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
2. حساب تكلفة الشراء والتكلفة الوسطية المرجحة للمواد
3. حساب تكلفة الإنتاج وتكلفة القطعة من المنتجين
4. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

التمرين 08:

تنتج مؤسسة صناعية منتج يمر عبر ورشتين، تستعمل الورشة الأولى المادة الأولية M1 لإنتاج منتجات غير تامة، أما الورشة الثانية تستخدم منتج الورشة الأولى وتحوله إلى منتج تام بعد إضافة المادة الأولية M2، وتعطى لك المعلومات المحاسبية الخاصة بهر جوان 2020

1. مخزون بداية الشهر:

- المادة الأولية M1: 27000 كغ بقيمة 189000 دج
- المادة الأولية M2: 22500 كغ بقيمة 115500 دج

2. مشتريات الشهر:

- المادة الأولية M1: 90000 كغ بسعر 5.6 دج/كغ، مع تحمل مصاريف شراء مباشرة بقيمة 36000 دج
- المادة الأولية M2: 72000 كغ بسعر 3.5 دج/كغ، مع تحمل مصاريف شراء مباشرة بقيمة 33000 دج

3. إنتاج الشهر:

- الورشة 1: إنتاج 75000 وحدة غير تامة
- الورشة 2: إنتاج 45000 وحدة تامة

4. مخزون نهاية الشهر:

- المادة الأولية M1: 19500 كغ
- المادة الأولية M2: 19500 كغ
- منتجات غير تامة 30000 وحدة
- منتجات تامة 3000 وحدة

5. المبيعات:

- سعر بيع الوحدة من المنتج التام هو 37.5 دج

6. التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	البيان
59880	125940	107400	46060	51060	40170	مج ت 1
%10	%20	%40	%10	%20	(%100)	ت 2 إدارة
-	%40	%40	%10	(%100)	%10	ت 2 صيانة
100 من رقم الأعمال	الوحدة المنتجة	الوحدة المنتجة	كغ مواد مشتراة			طبيعة وحدة القياس

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، مع تحديد تكلفة وحدة القياس لكل قسم
2. حساب تكلفة شراء المواد وتكلفة الإنتاج
3. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

الفصل الخامس:

طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1. تعريف طريقة التحميل العقلاني:

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة طريقة محاسبية مطورة لطريقة الأقسام المتجانسة، حيث تهدف إلى تحاشي بعض العيوب المسجلة في طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)، والتي تتمثل في تحميل التكاليف الثابتة بنفس المستوى مهما تغير حجم النشاط، حيث تقوم طريقة التحميل العقلاني على أساس تحميل سعر تكلفة المنتج بجزء من الأعباء الثابتة الضرورية لإنتاجه العادي، والذي يسمح بما يلي:

- تحديد المسؤوليات بدقة وذلك بتحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة، هل هي ناتجة عن التغير في حجم الإنتاج، أو من التغير في تكاليف عوامل الإنتاج، أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة.
 - تحديد سعر تكلفة منفصل عن تأثيرات تغير حجم الإنتاج
- ويتم ذلك بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، حيث يظهر أثر كل منها في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضاً بتحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وتعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إحدى الوسائل للوصول إلى لك.
- إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحيدة الكلية لمراكز النشاط والمنتجات.

2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة

تهدف هذه الطريقة إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الحقيقي على الإنتاج العادي، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانياً بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية

(معامل التحميل العقلاني) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني، وتصبح تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتعلق بحجم النشاط وتغيراته

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

وتحسب التكاليف الثابتة وفق هذه الطريقة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية (الحقيقية)} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

3. حجم النشاط:

يمكننا هنا التمييز بين نوعين من مستوى النشاط، وهما كما يلي:

1.3. النشاط العادي:

يمثل حجم المبيعات والإنتاج الذي تحققه المؤسسة في ظروف الإنتاج العادية (عدم وجود عطب في الآلات، حضور جميع العمال، عدم وجود انقطاع في التيار الكهربائي، تمويل عادي من المادة الأولية)، وعلى العموم تقل نسبته بين 15% و 25% من النشاط الأمثل (الأعظمي). يعتبر تحديد حجم النشاط العادي (الطبيعي) من أهم الصعوبات المطروحة في تطبيق طريقة التحميل العقلاني، نظرا لوجود تقطعات لا يمكن تجنبها مثل: الإصلاحات، الغيابات، العطل، الجرد، وغيرها مما يؤدي إلى الانخفاض عن الطاقة النظرية، ويمكن تحديد الطاقة العادية بإحدى الطريقتين التاليتين:

- تحديد الإنتاج المتوقع حيث عن طريق الاستعانة بتقديرات المبيعات يمكن الوصول إلى تقديرات الإنتاج ومن ثم الوصول إلى الطاقة الموافقة لهذا الإنتاج، والتي تعتبر كطاقة عادية، والتي تتغير من دورة إلى أخرى.
- تحديد الإنتاج الذي يجب الوصول إليه بدلالة المبيعات لعدة سنوات سابقة، وباستبعاد أثر الاضطرابات الموجودة في كل سنة، نستخرج الإنتاج الموافق لذلك والذي يمثل طاقة طبيعية خلال عدة دورات لاحقة.

2.3. النشاط الحقيقي (الفعلي):

هو نشاط يكون أقل أو أكثر أو يساوي للنشاط العادي، وهو ما تم تحقيقه فعلا من إنتاج ومبيعات خلال الفترة المعنية

من خلال تحديد حجم النشاط العادي، يمكن الحصول على ثلاث حالات ممكن:

أ. حجم النشاط الحقيقي يساوي حجم النشاط العادي أي معامل التحميل العقلاني = 1

يعني ذلك أن التكاليف الثابتة المفروضة تحميلها، قد تم تحميلها فعليا وبصفة كلية، وعليه فإن الفرق يكون معدوماً، أي لا يوجد فرق بين التكاليف الثابتة المحسوبة في سعر التكلفة بالطريقة الحقيقية وبين التكاليف الثابتة المحسوبة في سعر التكلفة بالطريقة العقلانية، في هذه الحالة لا تسجل المؤسسة لا خسارة ولا ربح في الفعالية.

ب. حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي أي معامل التحميل العقلاني أكبر من 1:

يعنى ذلك أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية، وبالتالي فإن المؤسسة حملت تكاليف ثابتة أكثر من التكاليف الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية (الفرق يضاف إلى النتيجة).

ج. حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط العادي أي معامل التحميل العقلاني أقل من 1:

يعنى أن المؤسسة لم تستغل طاقاتها الإنتاجية بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كتكاليف نقص النشاط أو الفعالية (الفرق يطرح من النتيجة)، لأنه يمثل خسارة للمؤسسة، أي أنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط.

مثال:

مؤسسة مختصة في صنع البطاريات، يتراوح نشاط المؤسسة بحسب عدد الوحدات المنتجة بين حجم بسيط إلى حجم إنتاج مضاعف تفل إلى 1000 وحدة شهريا وهو حجم النشاط الأعظمي، حسب المسؤولين في المؤسسة، فإن النشاط العادي يمثل 75 % من النشاط الأعظمي أي ما يعادل 750 وحدة، تحليل تكاليف النشاط العادي سمحت بملاحظة ما يلي:

- التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة 60 دج
- الأعباء الثابتة الشهرية بلغت 67500 دج

المطلوب:

1. أحسب سعر تكلفة البطارية عند مستويات النشاط الثلاث أدنى بـ 500 وحدة، عادي بـ 750 وحدة وأعظم بـ 1000 وحدة.
2. أحسب سعر التكلفة وفق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

الحل:

1. سعر التكلفة حسب مساوى النشاط

حجم النشاط				البيان		
أعظم (1000 وحدة)		عادي (750 وحدة)				أدنى (500 وحدة)
60000=1000x60		45000=750x60		30000=500x60		التكاليف المتغيرة
67500		67500		67500		التكاليف الثابتة
127500		112500		97500		سعر التكلفة
1000		750		500		عدد الوحدات
127.5		150		195		سعر التكلفة
ت.م 60	ت.ث 67.5	ت.م 60	ت.ث 90	ت.م 60	ت.ث 135	الوحدوي

نلاحظ أن سعر التكلفة الوحدة ليس ثابتا بالنسبة للبطارية الواحدة، إذ يتغير سعر التكلفة الوحدوي حسب تغير حجم النشاط، حيث ينخفض سعر التكلفة الوحدوي مع ارتفاع مستوى النشاط، كما نلاحظ انخفاض العبء الوحدوي الثابت انتقل من 135 دج للوحدة عند مستوى النشاط الأدنى (500 وحدة) ليصبح 67.5 دج للوحدة عند مستوى النشاط الأعظم (1000 وحدة).

2. طريقة التحميل العقلاني

حجم النشاط						البيان
أعظم (1000 وحدة)		عادي (750 وحدة)		أدنى (500 وحدة)		
60000=1000x60		45000=750x60		30000=500x60		التكاليف المتغيرة
67500		67500		67500		التكاليف الثابتة
$1.33 \dots = \frac{1000}{750}$		$1 = \frac{750}{750}$		$0.66 \dots = \frac{500}{750}$		معامل التحميل العقلاني
90000		67500		45000		التكاليف الثابتة المحملة
22500		0		- 22500		فوارق التحميل العقلاني
150000		112500		75000		سعر التكلفة العقلاني
1000		750		500		عدد الوحدات
150		150		150		سعر التكلفة العقلاني
ت. ت. 90	ت. م. 60	ت. ت. 90	ت. م. 60	ت. ت. 90	ت. م. 60	العقلاني الوحدوي

4. الخطوات الأساسية للتحميل العقلاني:

وتتبع طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نفس خطوات طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)، لكن بتقسيم أعمدة الأقسام ضمن جدول توزيع الأعباء غير المباشرة إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة حيث يتم بعد ذلك اتباع الخطوات التالية:

- تحديد النشاط العادي
- توزيع الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة.
- إعداد جدول التوزيع الأولي لكل قسم، حيث يقسم هذا الأخير إلى عمود للتكاليف الثابتة وآخر للتكاليف المتغيرة

- تخصيص مبلغ التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على مجموع التوزيع الثانوي
 - تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لكل قسم.
 - حساب قيمة الأعباء الثابتة المحملة
 - حساب إجمالي التكاليف حيث يتم إضافة التكاليف الثابتة المحملة إلى التكاليف المتغيرة لكل قسم.
 - تحديد فروق التحميل والتي تمثل تكلفة عطالة أو ربح زيادة النشاط
 - استخلاص النتائج بخصوص تطور التكاليف المتغيرة
- مثال:

أنتجت مؤسسة للصناعات الكهرومنزلية نوع جديد من الثلاجات خلال سنة 2020، والجدول الموالي يوضح الأعباء الخاصة بالثلاث أشهر الأولى (يناير، فبراير ومارس)، مع العلم أن الإنتاج العادي يقدر بـ 1500 ثلاجة

البيان	يناير 2020	فبراير 2020	مارس 2020
التكاليف المتغيرة			
المواد الأولية	60000	52000	71700
اليد العاملة	120000	107600	150000
التكاليف الثابتة	37500	37500	37500
التكاليف الإجمالية	217500	197100	259200
عدد الوحدات المنتجة	1500	1350	1800
تكلفة إنتاج الوحدة	145	146	144

المطلوب:

1. تحديد معامل التحميل الشهري للأعباء الثابتة
2. تحديد فروق التحميل

الحل:

1. تحديد معامل التحميل الشهري للأعباء الثابتة

البيان	يناير 2020	فبراير 2020	مارس 2020
عدد الوحدات المنتجة	1500	1350	1800
معامل التحميل	$1 = \frac{1500}{1500}$	$0.9 = \frac{1350}{1500}$	$1.2 = \frac{1800}{1500}$

2. تحديد فروق التحميل

البيان	يناير 2020	فبراير 2020	مارس 2020
الأعباء المتغيرة	180000	159600	221700
التكاليف الثابتة	37500	37500	37500
التكاليف الإجمالية العادية	217500	197100	259200
التكاليف الثابتة المحملة	37500	33750	45000
التكاليف الإجمالية المحملة	217500	193350	266700
فروق التحميل	00	- 3750	+ 7500
		(تكلفة عطالة)	(ربح زيادة النشاط)

- خلال شهر يناير كان الإنتاج الحقيقي (الفعلي 1500 وحدة) مساويا للإنتاج العادي (1500 وحدة) وبالتالي لم تكن هناك فروق التحميل.
- خلال شهر فبراير كان نشاط المؤسسة الحقيقي (الفعلي 1350 وحدة) أقل من نشاطها العادي (1500 وحدة) أي انخفاض بـ 150 وحدة، مما كلفها خسارة بمقدار 3750 دج، وهي تمثل تكلفة عطالة
- خلال شهر مارس كان نشاط المؤسسة الحقيقي (الفعلي 1800 وحدة) أكبر من نشاطها العادي (1500 وحدة) أي ارتفاع بـ 300 وحدة، ونتج عن ذلك ربح بقيمة 3750 دج، وهو يمثل ربح زيادة النشاط، وهذا الربح ناتج عن تحميل سعر التكلفة بجزء من الأعباء الثابتة أكبر من العادية، وهذه الجزء من الأعباء وهمي ولا وجود له.

5. تقييم طريقة التحميل العقلاني

1.5. مزايا طريقة التحميل العقلاني:

- تساعد طريقة التحميل العقلاني على إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة، وتحديد
- سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية.
- تسمح هذه الطريقة بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس تغير هذا الأخير على أسعار البيع
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث
- أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة والمواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية
- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة، والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها

2.5. عيوب طريقة التحميل العقلاني:

- يعتبر مشكل تحديد النشاط العادي داخل المؤسسة من أهم السلبيات التي تواجهها طريقة التحميل العقلاني نظرا لكون ذلك له انعكاسات على تحميل التكاليف ومن ثم تحديد السعر.
- كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات

- عدم حل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة عند وجود اعباء شبه متغيرة
- تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة، لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة
- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للتكاليف، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات على اللجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف
- لا تساعد هذه الطريقة الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

تمارين

التمرين 01:

تصنع مؤسسة منتوجين في 3 ورشات، ورشة التحضير، ورشة التركيب وورشة التشطيب، حيث تصنع في ورشة التشطيب منتوجات نصف مصنعة X باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2. تجمع المنتوجات نصف المصنعة في ورشة التركيب للحصول على المنتجين التامين P1 و P2، حيث يحتاج P1 إلى 4 وحدات منتوجات نصف مصنعة X، بينما يحتاج المنتج التام P2 إلى 5 وحدات منتوجات نصف مصنعة X، وتنتهي المنتجات P1 و P2 في ورشة التشطيب بإضافة قطعة Y (2 Y لكل P1، 3 Y لكل P2).

لتكن المعلومات التالية الخاصة بشهر يناير 2020

مخزونات بداية المدة:

- المادة M1: 4000 كغ بقيمة 1620 دج
- المادة M2: 500 كغ بقيمة 3100 دج
- القطع Y: 500 وحدة بقيمة 5000 دج
- المنتج P1: 40 وحدة بسعر 285 دج /للوحدة
- المنتج P2: 50 وحدة بسعر 330 دج /للوحدة
- إنتاج قيد التنفيذ خاص بالمنتوجات نصف المصنعة X بقيمة 6740 دج.

مشتريات الشهر:

- المادة M1: 1400 كغ بسعر 5.7 دج /لكغ، مضافا إليها 2100 دج من التكاليف المباشرة
- المادة M2: 1800 كغ بسعر 7.2 دج /لكغ، مضافا إليها 2340 دج من التكاليف المباشرة
- القطع Y: 2000 وحدة بسعر 12 دج /للوحدة، مضافا إليها 3000 دج من التكاليف

المباشرة

الاستهلاكات:

- المادة M1: 1400 كغ
- المادة M2: 1900
- القطع Y: ؟

حجم الإنتاج في نهاية الشهر:

- المنتجات نصف المصنعة X: 1800 وحدة
- المنتج P1: 160 وحدة
- المنتج P2: 210 وحدة
- إنتاج قيد التنفيذ X: 7310 دج

اليد العاملة المباشرة:

- ورشة التحضير: 480 ساعة بسعر 22 دج / للساعة
 - ورشة التركيب: 840 ساعة بسعر 25 دج/ للساعة منها 380 ساعة خاصة بالمنتج P1.
- تتوزع الأعباء غير المباشرة حسب الجدول التالي، مع العلم ان الأعباء الإضافية قدرت بـ 1980 دج، وي طرح 2340 دج من الأعباء غير المعتبرة.

البيان	إدارة	صيانة	تحضير	تركيب	تشطيب	توزيع
مج ت 1	14692	13500	8410	9080	10760	7928
ت:2: إدارة	- 100	12	20	30	30	8
ت:2: صيانة	18	- 100	20	25	25	12
مج ت 2						
وحدة القياس				ساعة يد عاملة	القطع Y	كميات مباعة

المبيعات:

- المنتج P1: 150 وحدة بسعر 400 دج/للوحدة
- المنتج P2: 220 وحدة بسعر 450 دج/للوحدة

خلال شهر يناير 2020 كان نشاط ورشة التحضير عاديا، بينما كان نشاط الأقسام الأخرى

كالآتي:

- قسم التركيب 80%
- قسم التشطيب 90% بعد التوزيع الثانوي

- قسم التوزيع 80%

وقدرت الأعباء الثابتة لهذه الأقسام:

- قسم التركيب 3360 دج
- قسم التشطيب 3800 دج
- قسم التوزيع 3700 دج

المطلوب: باستعمال طريقة التحميل العقلاني

1. إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
2. حساب تكلفة شراء المادتين M1 و M2.
3. حساب تكلفة إنتاج المنتجين التامين P1 و P2
4. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية
5. حساب النتيجة التحليلية الصافية.

التمرين 02:

- تقوم مؤسسة بصناعة نوعين من الكراريس C1 و C2، باستعمال مادة الحلفاء F ومواد كيميائية M، بالإضافة إلى لوازم أخرى، حيث تتم عملية الإنتاج على مرحلتين:
- المرحلة الأولى تقوم فيها المؤسسة بصنع الورق P في ورشة التحضير باستعمال الحلفاء F والمواد الكيميائية M.
 - المرحلة الثانية تقوم فيها المؤسسة بتقطيع الورق ثم إدماج النوعين من الكراريس C1 و C2 مع استعمال لوازم أخرى.

تعطى لك المعلومات التالية المتعلقة بشهر ماي 2020

مخزون أول الشهر:

- مادة الحلفاء F: 2 طن بقيمة إجمالية قدرها 12300 دج.
- المواد الكيميائية M: 97 كغ بقيمة إجمالية قدرها 1333.75 دج.
- لوازم مختلفة بقيمة إجمالية قدرها 5800 دج
- الورق P: 800 كغ بقيمة إجمالية قدرها 21450 دج
- إنتاج جاري للكراريس من نوع C1 بقيمة 500 دج

- إنتاج جاري للكراريس من نوع C2 بقيمة 300 دج

مشتريات الشهر:

- مادة الحلفاء F: 14 طن بسعر 4.5 دج/الكغ
- المواد الكيماوية M: 26 قنطار بسعر 12.5 دج / للكغ.

الإنتاج والاستعمالات:

- في المرحلة الأولى: لإنتاج 3400 كغ من الورق P استعملت المؤسسة 8500 كغ من المادة F و 1700 كغ من المادة M.

- في المرحلة الثانية: لإنتاج 11000 كراس من النوع C1 استعملت المؤسسة 2200 كغ من المنتج P، وما قيمته 3500 دج من اللوازم، ولإنتاج 400 كراس من النوع C2 استعملت المؤسسة 1600 كغ من المنتج P، وما قيمته 1700 دج من اللوازم

الأعباء المباشرة:

- على الشراء: 20750 دج توزع على المادتين على أساس الكمية المشتراة.
- على الإنتاج: في المرحلة الأولى ما قيمته 8725 دج، أما في المرحلة الثانية 380 ساعة بسعر 40 دج / للساعة، منها 220 ساعة للمنتج C1 والباقي للمنتج C2

الأعباء غير المباشرة:

- لخصت الأعباء غير المباشرة في الجدول أدناه، مع الأخذ في عين الاعتبار مبلغ 5000 دج كأعباء غير معتبرة، و 1500 دج كعناصر إضافية.

البيان	تحضير	تقطيع	إتمام	توزيع
مج ت 2	11600	19000	22500	39000
تكاليف ثابتة	9000	8000	7500	10000
معامل التحميل	0.65	0.62	0.4	1.65
وحدة القياس		كمية الورق المستعمل	الكمية المنتجة	الكمية المباعة

المبيعات:

- باعت المؤسسة 10000 كراس من النوع C1 بسعر 16 دج / للكراس

- باعت المؤسسة 3000 كراس من النوع C2 بسعر 28 دج / للكراس

ملاحظات:

- هناك إنتاج جاري لآخر الشهر خاص بالمنتج C2 بقيمة قدرها 1250 دج
- تطبق المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للفترة لتقييم جميع إخراجاتها

المطلوب:

1. إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة المحملة
2. تكلفة شراء المواد الأولية F و M.
3. تكلفة إنتاج الورق P
4. تكلفة إنتاج الكراس من النوعين C1 و C2
5. سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجين
6. النتيجة التحليلية الصافية للمنتجين

التمرين 03:

شركة خياطة الملابس الرجالية تضم الأقسام التالية: التقطيع، الخياطة اليدوية، آلات خاصة، الكي، الإنهاء، المصاريف والأعباء المسجلة خلال شهر يناير 2021 (بعد توزيع المصاريف على الأقسام المساعدة) كان كالتالي:

المصاريف الثابتة:

- المصاريف الإدارية: 1040000 دج
- مصاريف المباني: 90000 دج
- اهتلاكات الآلات: 150000 دج
- مصاريف التخزين والحفظ: 80000 دج

المصاريف المتغيرة:

- أجور وأعباء اجتماعية: 1600000 دج
- القوى المحركة: 30000 دج
- ماء وغاز: 9000
- كهرباء: 10000 دج

مفاتيح التوزيع:

- مصاريف إدارية توزع حسب مصاريف العاملين
 - مصاريف المباني: 10% للتقطيع، 40% للخياطة اليدوية، 20% للآلات الخاصة، 5% للكي و5% للإنتهاء
 - الاهتلاكات: 20% للتقطيع، 30% للخياطة، 15% للآلات الخاصة، 25% للكي و10% للإنتهاء
 - مصاريف التخزين والحفظ: 30% للتقطيع، 30% للخياطة، 10% للآلات الخاصة، 20% للكي و10% للإنتهاء.
 - القوى المحركة: 15% للتقطيع، 45% للخياطة، 20% للآلات الخاصة، 10% للكي و10% للإنتهاء.
 - مصاريف العاملين توزع كالاتي: التقطيع 175000 دج، الخياطة 1050000 دج الآلات الخاصة 205000 دج، الكي 80000 دج، الإنتهاء 90000 دج
- المؤسسة تتبع طريقة التحميل العقلاني، وقد كان النشاط العادي والفعلي بالنسبة لكل قسم كالاتي:

الأقسام	وحدات القياس	النشاط العادي	النشاط الفعلي
التقطيع	عدد الألبسة المعدة للتجهيز	13000	9750
الخياطة	ساعة يد عاملة	6500	5200
الآلات الخاصة	ساعة عمل آلة	1000	880
الكي	ساعة يد عاملة	500	350
الإنتهاء	الألبسة الجاهزة	10400	7800

المطلوب:

1. إعداد جدول توزيع الأعباء مع تحديد فروق التحميل
2. حساب تكلفة الإنتاج للكلمية 98 التي تتضمن 500 سروال رجالي مع العلم:
 - تكلفة قماش السروال الواحد 40 دج واللوازم 7 دج
 - السروال يشكل 1.5 من الألبسة المعدة للتجهيز (التفصيل) و1.2 للإنتهاء

إنجاز الطلبية يتطلب الوقت التالي:

- الخياطة 310 ساعة يد عاملة
- الآلات الخاصة 75 ساعة عمل آلة
- الكي 40 ساعة

التمرين 04:

مؤسسة إنتاجية تصنع المنتج P باستعمال منتج نصف مصنع X، حيث يتم في الورشة 1 صنع المنتج X باستعمال المادة الأولية M1، وفي الورشة 2 يصنع المنتج P باستعمال منتج نصف مصنع X والمادة الأولية M2، ولتكن المعطيات المسجلة حول نشاط المؤسسة لشهر نوفمبر 2020:

مخزون بداية الشهر:

- المادة الأولية M1: 18000 كغ بقيمة 126000 دج
- المادة الأولية M2: 15000 كغ بقيمة 76700 دج
- المنتج نصف مصنع X: 1000 وحدة بقيمة 110500 دج
- المنتج التام P: 6000 وحدة بقيمة 98000 دج

المشتريات:

- المادة الأولية M1: 60000 كغ بقيمة 360000 دج
- المادة الأولية M2: 48000 كغ بقيمة 190000 دج

الإنتاج:

- المنتج نصف مصنع X: 54000 وحدة
- المنتج التام P: 30000 وحدة

اليد العاملة المباشرة:

- الورشة 1: 3000 ساعة بسعر 5 دج / للساعة
- الورشة 2: 11250 ساعة بسعر 4 دج / للساعة

مخزون نهاية الشهر:

- المادة الأولية M1: 13000 كغ

- المادة الأولية M2: 23000 كغ
- المنتج نصف مصنع X: 30000 وحدة
- المنتج التام P: 12000 وحدة
- سعر البيع حدد بـ 30 دج

المصاريف غير المباشرة، الأعباء الثابتة، والنشاط العادي تظهر كما يلي:

التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	البيان
40000	106500	100000	37800	مج ت 2
24000	75000	60000	16200	الأعباء الثابتة
30000 وحدة	50000 وحدة	60000 وحدة	120000 كغ	النشاط العادي
وحدة مباعه	وحدة منتجة	وحدة منتجة	مواد مشتراه	وحدة القياس

المطلوب: باستعمال طريقة التحميل العقلاني

1. أحسب تكلفة شراء المواد الأولية
2. أحسب تكاليف الإنتاج
3. أحسب النتيجة التحليلية

المراجع:

- أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001
- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000
- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، القاهرة، 2007
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، الأردن، 2006
- بدار عاشور، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015-2016
- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012
- بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004
- جرادي عيسى، محاسبة التكاليف: دروس نظرية، دار الشهاب، باتنة
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005
- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
- سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991
- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر
- عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة دروس، جامعة باتنة 1، 2016-
- 2017
- محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال مآح المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005
- محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2009

-
- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999
 - ناصر دادي عدون، دراسات الحالة في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009
 - يوحنا آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، دار الحامد، عمان، الأردن، 2000
 - Beatrice et Francis Grandguillot, Comptabilité analytique, éditeur Gualino, France, 1999.
 - Ben Fadhel A., Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003.
 - Boughaba Abdallah, Comptabilité Analytique d'exploitation, Ed BERTI, Alger, 1998.
 - Charles Horngren et d'autre, Comptabilité de gestion, Traduit par Gzorges Langlois, 3e édition, Prarson Education, Paris, 2006.
 - Farid Makhoulouf, Comptabilité analytique, édition pages bleues, Algérie, 2006.