الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة باتنة -1- الحاج لخضر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية

محاضرات في المحاسبة التحليلية

مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي

إعداد:

أعضاء لجنة الخبرة

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب

السنة الجامعية: 2017/2016

برنامج المحاسبة التحليلية للسنة الثانية ليسانس

1- أهداف البرنامج: يهدف البرنامج إلى تعريف الطالب بالمحاسبة التحليلية وأهدافها بالإضافة إلى تدريبه على كيفيات حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة وإلى كيفية توفير المعلومة المحاسبية من الزاوية التكاليفية لمتخذي القرار هذا من جهة، ومن جهة أخرى تكييف المحاسبة التحليلية مع متطلبات النظام المحاسبي والمالي لسنة 2007، وذلك بالحفاظ على الأهداف الرئيسية للمادة.

2- الكفاعة: تتحدد الكفاءة المتوخاة من البرنامج بالنسبة للطالب من خلال ما يلي:

- القدرة على فهم طبيعة المحاسبة التحليلية وأهدافها وطرقها المختلفة المعتمدة في حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة.
 - التحكم في آليات المعالجة التكاليفة حسب كل حالة من الحالات.
 - توفير للطالب المهارات الأساسية في تحليل كل تكلفة.

3- مستوى الأداع المطلوب: أن يصل الطالب إلى إتقان هذه الكفاءة بأكبر نسبة ممكنة.

4- الوسائل المساعدة على تحقيق الكفاءة:

- تمارین
- واجبات منزلیة
- حلقات نقاش بين الأساتذة والطلبة
- 5- أهداف المطبوعة: تهدف المطبوعة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها ما هو بيداغوجي ومنها ما هو علمي والتي سنوردها في ما يلى:

• **الأهداف البيداغوجية**: والتي نوجزها في ما يلى:

1- اكتساب الطالب المهارات والكفاءات اللازمة التي تمكنه من حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة باستخدام الطرق المختلفة كون أن محاسبة التكاليف تعد آداه فعلة لتسيير المؤسسة الاقتصادية وأدة لمراقبة التسيير.

2- وضع هذا الجهد العلمي في متناول الطلبة لإثراء أفكارهم ومعارفهم العلمية.

- 3- إثراء مكتبة الكلية، عن طريق تقديم مرجع علمي إضافي محكم (من طرف مجموعة من الخبراء) لطلبة الكلية.
- 4- تقديم عرض وشرح واضح وشامل للمفاهيم والطرق المحاسبية المعتمدة من الزاوية التكاليفية مع تدعيمها بتطبيقات عملية.
- 5- تقريب مادة المحاسبة التحليلية من الطالب، وذلك بوضع مطبوعة تحتوي على دروس وتمارين تحت تصرفه.

• الأهداف العلمية:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية والتي يمكن تلخيصها على النحو الاتى:

- 1-اكتساب الطلبة للمفاهيم الأساسية المرتبطة بمحاسبة التكاليف والتعرف على المصطلحات الأساسية في المحاسبة التحليلية وتعميق مكتسباتهم القبلية.
- 2-تدريبهم على كيفية حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة وذلك بتمكينهم من إعداد الجداول المتعلقة بتكاليف المراحل بما يسمح لهم بتحديد العناصر الأساسية لكل جدول ومكونات كل تكلفة.
 - 3-معرفة مجالات وكيفيات استعمالها في التحليل واتخاذ القرار
 - 4-استخلاص النتائج بغرض اتخاذ القرارات المناسبة بقدر كبير من الصحة والدقة.

الفصل الأول: المؤسسة والمحاسبة التحليلية

تمهيد:

تهدف المحاسبة عموما إلى توليد البيانات والمعلومات الوقتية والصالحة لاتخاذ القرارات وتوصيلها إلى ذوى الحاجة إليها بالطريقة المطلوبة وبالصورة المرغوبة، غير أن المحاسبة المالية قد تخلفت كثيرا عن إمكانية تحقيق هذا الهدف، وذلك لالتزامها بقيود القبول العرفي وما جرت عليه العادة والتقليد على مر الزمن بما جعل التطور في أساليبها ووسائلها والبيانات الناتجة عنها لا يتلاءم مع احتياجات العصر، ومقومات الاستمرار، ودواعي الاحتفاظ بإمكانية الملائمة.

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقوم بها المؤسسة، وعلى مواجهة المنافسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعب وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها، وعليه فمن خلال هذا الفصل سنحاول تقديم صورة موجزة عن المؤسسة ودورها من خلال نشاطاتها إلى جانب إعطاء نظرة عامة عن المحاسبة التحليلية من حيث نشأتها وأهدافها، والنظام المحاسبي المتبع في مختلف المؤسسات، وكذلك مدخل للتكاليف والتكلفة النهائية.

المبحث الأول: المؤسسم: مفهومها خصائصها أنواعها

إن للمؤسسة أهمية ودور في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي تلعب دورا هاما في اقتصاد المجتمع، بحيث أنها تعتبر المؤشر الرئيسي على تقدمه وتطوره، فنجد في كل بلد عدد كبير من المؤسسات التي تختلف من حيث الشكل القانوني والحجم وطبيعة النشاط، فمنها المؤسسات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، الثقافية والتربوية، غير أن التركيز ينصب على المؤسسة الاقتصادية التي تلعب دورا هاما في اقتصاد السوق بحيث أنها تعتبر مركز لاتخاذ القرار الاقتصادي فيما يتعلق بطبيعة وكمية المنتجات وأسعار ها وكذلك بكمية ونوعية المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية.

إن المؤسسات الاقتصادية لها أشكال متعددة، فمنها المؤسسات الخاصة التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعة من الأفراد، وإما مؤسسات عامة أو عمومية والتي تعود ملكيتها للدولة.

تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم أكثر من أي وقت مضى تحديات مصدرها أساسا اتساع البيئة الخارجية التي تمارس في إطارها نشاطها وسط العديد من المتغيرات التي تمتاز بالتعقد والتداخل، حيث تعمل هذه المتغيرات على تحديد مكانة ومستوى وقيمة المؤسسة في المجتمع على مستوى كل الأصعدة، والمؤسسات الناجحة هي التي تعتمد على إدارة جيدة تمكنها من مواجهة المشاكل والصعوبات وذلك بالاعتماد على مجموعة من الوظائف والعمليات الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، حيث أن هذه العناصر تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وضمان بقائها واستمرارها وتحسين أدائها وفاعليتها وضمان قدرتها على التكيف ومواجهة المنافسة الحادة التي تتعرض لها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة.

هناك تعاريف متعددة أعطيت للمؤسسة فمنهم من عرفها من الناحية الاقتصادية ومنهم من عرفها من الناحية الاجتماعية ، ومنهم من عرفها من الناحية الإدارية ، غير أنه سيتم التركيز على البعد الاقتصادي للمؤسسة.

- 1- تعريف 01: " المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين ، الهدف منه هو أيجاد قيمة سوقية من خلال جمع عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح [1]."
- هذا التعريف اهتم بقيمة المؤسسة السوقية كتنظيم يهدف إلى إنتاج سلع معينة بغرض تحقيق الربح بناءا على قانون العرض والطلب دون أن يتطرق إلى دورها الاجتماعي المتكون من العلاقات الفردية التي تحقق هذه الأهداف.
- 2- تعريف 02: " المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة من تخزين، شراء، بيع ، من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت المؤسسة من أجلها."[2]

تبين الدراسات الحالية أن المؤسسة أصبحت مجموعة شبكات مرتبطة بالعناصر الداخلية والخارجية وللقيام بالتسيير المحكم يجب على المؤسسة أن تتعرف على مدى تدخل كل عنصر من عناصر الإنتاج، وتنظم قواعد تسييرها على أساس المعرفة الدقيقة لمساهمة هذه العناصر في تكلفة الوحدة المنتجة، وعلى هذا

الأساس تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية للتسيير العلمي للمؤسسة، بعدما كانت مجرد محاسبة تكاليف في بداية القرن تهتم خاصة بالحسابات، تطورت فأصبحت محاسبة تحليلية تهتم بإبراز ومعرفة مراكز التكلفة لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح، حيث أن معرفة مراكز التكلفة تهدف إلي تقوية المر دودية التي أصبحت ضرورة ممكنة في آن واحد بواسطة المحاسبة التحليلية التي تكون حاليا فرعا من فروع علوم التسيير.

المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية[3]

للمؤسسة الاقتصادية مجموعة من الصفات والخصائص التي تتصف بها وهي كالتالي:

- 1- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها
- 2- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من امتلاكها لحقوق وصلاحيات من حيث واجباتها ومسؤولياتها
- 3- أن تكون قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة
- 4- التحديد الواضح للأهداف والبرامج واساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا تسعى لتحقيقها (أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين...إلخ)
- 5- ضمان الموارد المالية كي تستمر عملياتها، يبكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها، أو بعضها حسب الظروف.
- 6- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا توجد منعزلة ، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهامها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة ، فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها الموجودة وتفسر أهدافها.
- 7- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو
 الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد
- 8- يجب أن يشمّل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

المطلب03: أنواع المؤسسات الاقتصادية.

يمكن تصنيف المؤسسات حسب معايير مختلفة، نذكر منها: قطاع النشاط، طبيعة الملكية، الحجم... إلخ

أولا ـ تصنيف حسب قطاع النشاط:

هذا التصنيف مفيد على مستوى الاقتصاد الوطني أو الاقتصاد الكلى، حيث يمثل القطاع عندما نقوم بالتحليل على المستوى الوطني مجموعة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الأساسي، وتصنف عادة المؤسسات إلى ثلاث قطاعات: القطاع الأولى، القطاع الثانوي، القطاع الثالث.

- القطاع الأولى Secteur Primaire: يشمل المؤسسات التي يتميز نشاطها بعلاقة متينة مع الطبيعة. إذ نجد ضمن هذا الصنف المؤسسات الاستخراجية (المناجم)، المؤسسات الزراعية، مؤسسات الصيد البحرى.
- القطاع الثانوي Secteur Secondaire: يتضمن هذا القطاع المؤسسات التحويلية للقطاع الصناعي، بالإضافة إلى مؤسسات البناء والأشغال العمومية.

• القطاع الثالث Secteur Tertiaire: أي قطاع الخدمات يتضمن هذا الأخير مؤسسات التوزيع والتسويق، مؤسسات النقل، مؤسسات التأمين، البوكإلخ

ثانيا ـ حسب طبيعة الملكية

إن طبيعة الملكية هي المحدد لنمط القوانين والأنظمة التي تحكم إجراءات قواعد تسييرها، ويتجلى تصنيف المؤسسة وفق هذا المعيار في ثلاثة أنواع، على النحو التالي:

- 1- المؤسسة الخاصة: هي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كالمشاريع الفردية وشركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية وشركات التضامن وشركات المساهمة.... على أن كل نوع من هذه الشركات يحكمه نمط قانوني معين، يحدد طرق وإجراءات تسييرها.
- 2- المؤسسة المختلطة: وهي تلك المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص، أي تشترك فيها الدولة والقطاع الخاص، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.
- 3- المؤسسات العمومية: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة ، وتهدف هذه المؤسسات من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق مصلحة المجتمع وليس هناك أهمية كبيرة للربح، فهي تعمل من تحقيق أقصى ما يمكن من الأهداف العامة بمعنى تحقيق أقصى إنتاج أو تحقيق نصيبها المحدد في الخطة الوطنية.
- تتصف هذه المؤسسات بالضخامة والتمركز، بحيث نجد في الصناعة الواحدة مؤسسة عامة واحدة تسيطر على مرافق هذه الصناعة، كما تختلف هذه المؤسسات العامة في النظام الاشتراكي عنها في النظام الرأسمالي.
- 4- تصنيف المؤسسات حسب الحجم: تستعمل عدة معايير لتصنيف المؤسسات حسب الحجم، وقد يختلف التصنيف حسب موضوع التحليل أو البحث، ويمكن تصنيف المؤسسات حسب حجمها تبعا لمعيار من المعايير التالية:
- حجم وسائل الإنتاج: ويتم التصنيف في هذه الحالة على اساس عدد العمال (مؤسسات صغيرة ويتراوح عدد عمالها من 01 إلى 10، مؤسسات صغيرة و كبيرة وتستخدم ما بين 10 -500 عامل، مؤسسات كبيرة أو قيمة رأس المال).
 - حجم الإير ادات حسب هذا المعيار تستعمل الأرباح أو القيمة المضافة...إلخ

المبحث الثاني: مفاهيم المحاسبة التحليلية

إن التسيير الجيد و العقلاني للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال وتكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا.

إحدى تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة و دقيقة ونافعة.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

1- نظرة حول نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها:

إن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسات واصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي[4] و يمكن تقسيم مسيرة نشوء وتطور الفكر التكاليفي الحقيقي إلى عدة مراحل نوردها على النحو التالي:

المرحلة الأولى: ويمكن تسمية هذه المرحلة مجازا باسم " مرحلة الاجتهادات والمحاولات المتفرقة" لغرض ابتكار نظام معلومات محاسبية جديد يكون قادرا عمليا على توفير وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بتكلفة الوحدات والمنتجة، وتحدد هذه المرحلة تاريخيا بالفترة ما بين بدايات القرن 14 وحتى بدايات القرن 17. تعد هذه المرحلة بشكل عام النواة لظهور بعض المعالم التكاليفية المقبولة التي أخذت فيما بعد في التطور والانتشار على السنوات اللاحقة.

المرحلة الثانية: ويمكن وصفها بأنها مرحلة السعي نحو التأصيل العلمي والبلورة الفكرية، تحدد هذه الفترة ما بين بدايات القرن 17 وحتى مطلع القرن 19. لقد اتسمت هذه الفترة بظهور الكتابات النظرية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف والتي طالبت بالتمييز بين المحاسبة في المشروعات الصناعية والتجارية، كما بلورت إلى حد كبير النظم المحاسبية والتكاليفية لقياس تكلفة عنصر الأجور والرقابة عليها وتحليلها وتحميلها على الإنتاج، كما تعرضت إلى دراسة أثر التكاليف في تحديد الأسعار لغرض مواجهة تقلبات السوق سواء في حالة الركود أو حالة احتدام المنافسة.

المرحلة الثالثة: ويمكن إطلاق عليها مرحلة الانطلاق الحقيقي لمحاسبة التكاليف واعتمادها كمصدر أساسي من مصادر المعلومات التي تخدم الإدارة كي تزيد من فاعلية استخدامها للموارد الاقتصادية المتاحة في المشروع وتحقيق أفضل النتائج المتوخاة. هذه المرحلة بدأت عمليا في أعقاب الثورة الصناعية ، إن ما تميزت به هذه المرحلة هو استكمال حسم الكثير من القضايا التي بقيت عالقة في المرحلتين الأولى والثانية،

بيد أن القضية الأكثر أهمية التي حسمت فيها كانت قضية التكاليف الصناعية غير المباشرة وخطوات معالجتها،

ما يمكن القول أن مسيرة محاسبة التكاليف لم تتوقف عند هذه المراحل الثلاث، بل لا تزال مستمرة وهذا ما يضمن إمكانية إيجاد الحلول لكل المسائل العالقة وكذا تسهيل كل العمليات المعقدة وتبسيطها.

2- تعريف المحاسبة التحليلية:

لقد تعددت التعريفات الواردة بشأن المحاسبة التحليلية، وعليه نورد منها على وجه الخصوص ما يلى:

أ-تعريف المعهد المحاسبي للتكاليف لندن" عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة، وفي معناها الأوسع تتضمن إعداد البيانات الإحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة".[5]

ب- تعريف 102: "تعبر محاسبة التكاليف عن " المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المنشأة التخطيط ومراقبة الموارد المضحي بها من قبل المنشأة [6]"

وأيا كانت التعريفات فإنها غالبا ما تؤكد أن:

- محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ الأساليب والنظم والإجراءات والقواعد المتخصصة.
- أنها، أي محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة، ولكي تحقق هذه الوسيلة الغايات المرجوة منها عليها أن تؤدى مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل. إذا ما رجعنا إلى الكم الهائل من التعريفات والذي تعرفه الأدبيات المحاسبية لوجدنا أنها وإن كانت في معظمها لا تهمل النقاط السابقة، إلا أنها لا تختلف في تحديد مكوناتها وفقا لنظريتين أساسيتين، يطلق على الأولى النظرية التقليدية والتي تعتبر محاسبة التكاليف مجرد جزء مكمل للمحاسبة المالية، ويطلق على الثانية النظرية المعاصرة، والتي تعتبر محاسبة التكاليف واحدة من أهم مصادر البيانات.

مما سبق ، يمكن القول أن محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة غليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

تعد محاسبة التكاليف أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة والتي يمكن إجمالها في ما يلي:

أ- قياس التكلفة cost computation يطلق على هذا الهدف لفظ cost computation الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا، ويسميه البعض الأخر بباسم تحديد ثمن التكلفة وcost-finding ، والهدف من قياس التكلفة السعي نحو تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة داخل المشروع الواحد من العمليات الصناعية أو المراحل الداخلية للإنتاج أو تكلفة الخدمات الداخلية أو تكلفة أوامر التشغيل ككلإلخ.

إن السعى نحو تحقيق هذا الهدف يساعد على تحقيق العديد من الأهداف الفرعية منها:

- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة.
- تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي يتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة.
 - المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف وبالتالي ضبطها.
- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي.
- ب- الرقابة على التكاليف cost control: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تكفل لإدارة المشروع من أن عملية الإنفاق تسير وفقا للحدود والأهداف والتصورات التي حددت لها سالفا، والتي تؤدي أيضا إلى محاولة الارتقاء بالأداء الفعلي للمشروع للتطابق مع الأداء المنشود.

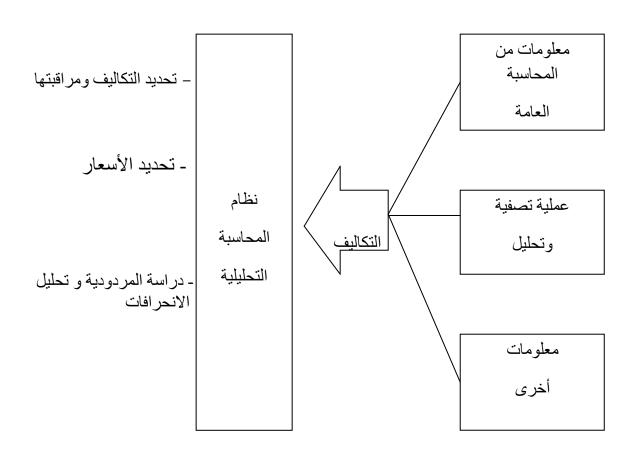
إن هدف الرقابة بالنسبة لمحاسب التكاليف أصبح يمثل أولى المهام التي يسعى إلى تحقيقها ، باعتباره عملية انتقال مركز الثقل في أهداف المحاسبة من القياس إلى الرقابة، حيث أصبح اهتمام المحاسب ينصب في الأساس على محاولة التوصل إلي إجابة صحيحة عن السؤال الاتي (في ظل الهدف الرقابي): كم ينبغي أن ينفق المشروع لغرض خلق سلعة أو منتوج ما؟، بعد أن كان السؤال المطروح عليه (في ظل هدف القياس): كم أنفق المشروع لغرض خلق سلعة ما أو منتوج ما؟.

ج- ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات décision rationalization and policies

- على مستوى عملية اتخاذ القرار: تواجه الإدارة العديد من القضايا والمشاكل التي يتعين عليها حلها واتخاذ القرار بشأنها سواء من حيث التطلع نحو معرفة البدائل المتاحة لمواجهة هذه القضايا والمشاكل، أو من خلال تقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها، وهي في هذا أو ذلك تحتاج إلى بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، لا يقوى على تقديمها بالصورة الملائمة سوى نظام معلومات التكاليف.
- على مستوى التخطيط، فإن محاسبة التكاليف آذاه هامة بل شريكا هاما للإدارة، فهي تخدم عملية التخطيط والرقابة وكذا رسم السياسات واتخاذ القرارات وتلك سمة من سمات الاتجاهات المعاصرة لمسايرة تطور محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة استثمار...الخ، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية،

المؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الإنتاج أو التخفيض منه، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما[7]. بالإضافة إلى مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات.

• ملخص أهداف المحاسبة التحليلية:



شكل 01: مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية

المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية والتحليلية

إن العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية هي علاقة تكامل وليست علاق تنافس، وكلاهما نظام فرعى للمعلومات ضمن نظام المعلومات المتكامل الذي تعتمد عليه الإدارة للقيام بوظائفها.

1- تهتم المحاسبة المالية بنشاط المؤسسة خلال السنة المالية لأنها لا تبالي بالوضعية العامة للمؤسسة إلي جانب عملها على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طول فترة الاستغلال أما المحاسبة التحليلية قاعدة الزمنية المستعملة هي الشهر عادة إلا في حالات خاصة فستعمل الفصل أو السنة كمقياس للتحليل .

2- المحاسبة التحليلية تهدف إلى الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الشهرية وهذا لكل منتوج على حدي، أما الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو تحديد نتائج أعمال السنة المالية للمؤسسة إما ربح أو خسارة إلى جانب إعداد الميزانية.

3- المحاسبة التحليلية ترتب التكاليف المتعلقة بالتموين، الإنتاج والتوزيع أما المحاسبة المالية ترتب العلاقات مع الغير كالزبائن والموردين.

4- المعلومات التي تستخدم في المحاسبة المالية مصدرها الأعمال التي يقوم بها المحاسب بينما المحاسبة التحليلية تستخدم المعلومات التي تتحصل عليها من المحاسبة المالية وأدوات أخري كعتبة المردودية. يمكن حصر أوجه الاختلاف بين المحاسبتين في النقاط التالية:

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	الطبيعة
اختيارية	إجبارية التطبيق	من جهة نص القانون
تفصيلية	شاملة	من جهة نص المؤسسة
الحاضر و المستقبل	الماضي	الأفاق
اقتصادية	مالية	الأهداف
داخلية (المسيرون)	خارجية (الجباية، المساهمين)	طبيعة التدفقات
داخلية و خارجية	خارجية	الوسائل الأساسية
حسب النشاط (نشاط ،زبون)	حسب طبيعتها (ديون أعباء)	ترتيب المصاريف
مسيرو المؤسسة	الغير+الإدارة	المستعملون
سريعة وملائمة	دقيقة	الأنظمة
نقدية و حجمية	نقدية	البيانات
	محددة و جامدة	القواعد

Source : Guy Raimbault ; Comptabilité Analytique prévisionnelle ; Outils de gestion ; Alger Chihab – Ey Rolles p08

المبحث الثالث: النظام المحاسبي

تتميز المشروعات الحديثة بكبر حجم عملياتها واتساع نشاطها وتنوع منتجاتها الأمر الذي ترتب عليه تعقد عملية المراقبة مما استلزم تقسيم المشروع إلى مجموعة من مراكز المسؤولة وزادت الحاجة إلى تدفق البيانات اللازمة لمختلف المستويات الإدارية في المشروع واعتمدت الإدارة على نظام المحاسبي باعتباره أداة الرقابة الأولى في المشروع.

المطلب الأول: تطور النظام المحاسبي:

ظهرت المحاسبة المالية مع ابتكار طريقة لكتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة للقيمة كأساس للمبادلة وتطورت المحاسبة بتطور الوحدات المنظمة سواء كانت هذه الوحدات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، فلما تطورت المشروعات الفردية إلى مساهمة، زادت أعمال المشروع وتضخمت أمواله وزادت مسؤوليته تجاه الغير من الأفراد والهيئات فزادت أهمية المحاسبة باعتبارها لغة عالمية للمال بعد ثورة الصناعية الحديثة وقيام المشروعات الصناعية الضخمة التي صاحبت التوسع التجاري والمالي ولم تصبح المحاسبة المالية علما له أهمية واستقلاله إلا في سنة 1494عندما وضع Lucca Pacioli الإيطالي الجنسية، مؤلفا شرح فيه نظرية علمية للقيد وطريقة عملية لتسجيل العمليات التي يمكن التعبير عنها ماليا بقيود اليومية وتبويبها في دفتر الأستاذ واستخلاص نتائجها في ميزان المراجعة وإعداد حسابات ختامية من تشغيل ومتاجرة وأرباح وخسائر وأخيرا إظهار المركز المالي أو الميزانية .

مع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها اشتدت حاجة أصحاب المشروعات إلى مزيد من البيانات التحليلية عن أنشطتها المختلفة وقد أدى ذلك إلى ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة والذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات واستخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للإدارة حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها المحاسبة الإدارية.

وبعد تطور مشاكل الإدارة بزيادة حجم المشروعات الصناعية وعجز نظرية التكاليف التاريخية عن حل مشاكل الجديدة وتحقيق دورة الرقابة بدأ اتجاه إلى استخدام التكاليف .

وبعد تطور التحليل الهندسي مقارنة مع التحليل الاقتصادي وظهور الاقتصاد الرياضي اشتدت الحاجة إلى در اسة تحليل العملية في الأجل القصير على أساس إحصائي من غير تقيد بشكل دفتر المحاسبي ويطلق عليها نظام المحاسبة الإحصائية.

وقد زادت حاجة الإنسان لأرقام بتقدم الحضارة وتعدد أنواع العمليات المحاسبية واتساع نطاق الأعمال والحاجة لرسم سياسات إدارية مختلفة في مجالات البيع الإنتاج، التوزيع، الشراء مما استلزم ضرورة استعمال الوسائل الآلية والإلكترونية فأصبحت المحاسبة الآلية فرعا جديدا من فروع المحاسبة.

المطلب الثاني: تعريف النظام المحاسبي

النظام هو مجموعة من الترتيبات تساعد على تحقيق الأهداف والنظام في المشروع عبارة عن الوسائل العلمية التي تساعد على تنسيق العمالة وتدفق الخدمات وتوفير الآلات وتنظيم الأنشطة المختلفة في المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة من قيام المشروع وبذلك فإن النظام في المشروع يعتبر وسيلة أو وسيط لترجمة القرارات الإدارية إلى نتائج هادفة.

ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه الأداة التي يمكن عن طريقها تحقيق ما يلي:

- 1- تساعد الإدارة على ممارسة مهامها الأساسية في الرقابة وإصدار القرارات الرشيدة
- 2- يمكن أصحاب المصالح في المشروع من مساهمين ومقرضين وعاملين بالمشروع ومستهلكين لإنتاجه من تحديد موافقتهم تجاهه .
- 3- ترشيد الدولة في توجيه سياستها المالية والاقتصادية الوجهة الصحيحة للمحافظة على التوازن بين الإنتاج والتوزيع وتوفير الرخاء لأفراد الشعب .

وخلاصة القول:

فإن النظام المحاسبي هو الإطار الذي يجمع الخطة والإجراءات والسياسات والمفاهيم التي تحكم كل المعالجات ذات الطبيعة المالية في المشروع.

المطلب الثالث: وظائف التنظيم المحاسبي:

أصبحت عملية التنظيم المحاسبي في العصر الحديث عملية هامة ذات أغراض معينة ويفيد النظام المحاسبي فيما يلي:

- 1- استخراج وعرض بيانات مالية دقيقة وتحديد نتيجة عمليات المشروع من ربح أو الخسارة أثناء فترة معينة.
- 2- تحديد مركز أو علاقة المشروع بأصحاب المصالح وذلك بتحديد قيمة حقوق أصحاب المشروع والمقرضين والدائنين والمدينين وحصة العمال في الأرباح.
 - 3- تتبع حركة نشاط وتحقيق دورة الرقابة على جميع أجهزة المشروع وذلك لحماية أموال المشروع.
- 4- المساهمة في تشخيص المشكلات الحالية و التنبؤ بالمشكلات المستقبلة وإصدار القرارات الرشيدة في علاجها .
- 5- تنفيذ القوانين والقرارات الحكومية بإمساك سجلات معينة أو إصدار تقارير معينة لأن النظام المحاسبي السليم يوفر هذه السجلات ويزيد الثقة فيما تحويه من البيانات.
- 6- توجيه التنمية الاقتصادية في الدولة وحماية الادخار القومي وتنظيم سياسة التوزيع والاستهلاك والادخار
 والاستثمار بين أفراد الشعب.

المطلب الرابع: الشروط الواجب توافرها في النظام المحاسبي

حتى يمكن للنظام المحاسبي أن يحقق الأغراض المتعددة الذي يصمم من أجله فإنه يشترط في النظام المحاسبي ما يلي:

- 1- التناسب مع احتياجات الإدارة :يجب أن يكون النظام متناسبا مع احتياجات المشروع من حيث طبيعته ونشاطه وحجم وكفاية أفراده والظروف المحيطة به .
- 2- الوضوح والسهولة :يجب أن يكون النظام واضحا ويسهل تنفيذه وخاليا من التعقيد ولذا يجب التبسيط في التعبير مع عدم الإخلال بالمعانى .
- 3- تحقيق الأعراض: يجب أن يكون النظام مفيدا ومحقق للأغراض التي يتم تحديدها قبل إعداد النظام ويجب أن يحقق النظام توفير البيانات المطلوبة في الوقت المناسب.
- 4- المرونة : يجب أن يكون النظام مرنا وقابلا للتعديل بسهولة مع توسع والانكماش أو التعديلات التي تطرأ على نشاط المشروع والتطور العالمي للفن المحاسبي .
 - الدقة مع السرعة :يجب أن يكون النظام دقيقا ويتصف بالانتظام والسرعة في تبويب وعرض البيانات .
- 6- الاقتصاد في النفقة: لا يمكن أن يكون النظام سليما إلا إذا كان اقتصاديا قليل التكاليف بالقياس إلى الفائدة التي تعود من استخدامه.
- 7- التفصيل والإجمال: إن التفصيل أمر مرغوب فيه في أعراض التكلفة كما أن الإجمال مستحب في إصدار القرارات الإدارية العاجلة فالنظام المحاسبي يجب أن يوفق بين النقيضين.
- 8- التسوية والتوفيق:: لا تكون نتائج الأعمال مؤكدة إلا إذا كانت النتائج الظاهرة يمكن تسويتها وتوفيقها مع بعضها مثل تسوية كشف الحسابات والتوفيق بين صافي الربح الطاهر في دفاتر التكاليف ويجب أن يكون النظام المحاسبي قابلا للإجراء التسويات والتوفيق والمراجعة.
- 9- تدفق البيانات: يراعي أن يكون النظام المحاسبي قادرا على إصدار التقارير الداخلية والخارجية وموافاة المسئولين بالبيانات المطلوبة والتقارير الخاصة باعتبارها المنتج الرئيسي للنظام.
- 10- المسؤوليات والاختصاصات: ينبغي في تقيم النظام المحاسبي أن يطابق احتياجات الهيكل التنظيمي في المعلومات المطلوبة ويجب الاهتمام بالعوامل والعلاقات الإنسانية والمسؤوليات والاختصاصات ومدى كفاية وتدريب الأفراد الذين سيقومون بتنفيذ النظام.

المطلب الخامس :مشاكل التنظيم المحاسبي :

إن كل عملية جديدة لها مشاكل ومن المشاكل التي تظهر عادة عند إعداد نظام محاسبي جديد أو تعديل نظام محاسبي قائم ما يلي:

1- مشاكل الاتصال: إن عملية تجميع البيانات عن طريق المستندات وتسجيل هذه البيانات باستخدام السجلات ثم تشغيل هذه البيانات وتحويلها من بيانات أولية إلى معلومات إدارية عن طريق تصنيف هذه البيانات وإجراء عمليات الحسابية عليها والمقارنات لازمة لها ثم عرض هذه البيانات بصورة علمية سليمة وتفسير

النتائج التي أمكن استخلاصها كل هذه الأمور تحتاج إلى اتصالات مستمرة بين إدارات والأقسام مما يؤدي إلى اضطراب نظام المواصلات بين أجهزة المشروع ووجود تداخل بين الأقسام وتكرار بعض الأعمال وارتفاع نفقات التسجيل وزيادة الأخطاء فإنه يجب على منظم الحسابات مراعاة التنسيق بين رغبات أجهزة المشروع .

2- زيادة النفقات: إن تكلفة النظام تعوق الإدارة في الاستفادة بخبراء التنظيم الخارجين ويجب توزيع هذه النفقات على عدة فترات مالية ، حسب المدة المتوقعة للاستفادة من النظام الجديد.

3- صعوبة تقبل نظام جديد: إن إعداد نظام جديد أو تعديل نظام قائم يؤدي إلى نفور بعض العاملين اشعور هم بأن النظام الجديد سيزيد الجهد المبذول منهم في تطبيقه حيث أن الوضع القديم قد تعود العاملين إتباعه ويجب إعداد در اسات تدريبية على النظام الجديد، ومنح حوافز معنوية ومادية للعاملين عند نجاح النظام.

المبحث الرابع ماهية التكلفة وترتيب الأعباء

المطلب الأول : مفاهيم أساسية

مفهوم التكلفة وسعر التكلفة:

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف ولقد وجد هناك تباين في التعاريف المختلفة لكل من

التكاليف، الأعباء، المصاريف بين الاقتصاديين والمحاسبين حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا قبل التطرق إلى دراسة وتحليل التكاليف وسعر التكلفة إلى إبراز الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة.

LES COUTS: التكاليف.

هي مجموعة الأعباء التي صرفت على المنتوج أو الخدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج ، كما عرفت على أنها مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتوج مادى معين أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.

من خلال التعريفين يمكن إعطاء تعريف شامل التكلفة.

التكاليف هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة (منتوج ـ الخدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء .

2-المصاريف LES FRAIS[9]:

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

3- الأعباء LES CHARGES

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

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

مفهوم سعر التكلفة:

- " هي مجموع الأعباء التي يتكلفها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية."
 - "هي مجموع الأعباء المتعلقة بالمنتجات المباعة التي تشمل تكلفة الإنتاج المباع ومصاريف التوزيع" .

المطلب الثاني: تصنيف الأعباء:

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة ولهذا فإننا نجد عدة تصنيفات للأعباء هي كالتالي:

- 1- تصنيف الأعباء حسب الأقسام: إذا نظرنا إلى الجانب التنظيمي للمؤسسة نلاحظ أنها مقسمة إلى أقسام رئيسية تهتم بالإنتاج وبالتالي فإن تحميل الأعباء الخاصة بها يكون على السلع التي أنتجت فيها وأقسام مساعدة تعمل على تقديم خدمات للأولى وفي هذه الحالة فأعبائها توزع على الأقسام الرئيسية (الأساسية).
 - 2- تصنيف الأعباء حسب حجم النشاط: تصنف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة.
- 3- حسب وظيفتها في المؤسسة : الوظائف الرئيسية في معظم المؤسسات هي :وظيفة الإنتاج، التسويق والإدارة وحسب هذه الوظائف لدينا التصنيفات التالية :
- أ ـ تكاليف التصنيع (الإنتاج): وهي كل الأعباء الناجمة عن عملية التصنيع سواء كانت مواد مباشرة أو عمل مباشر بالإضافة إلى مصاريف قسم أو أقسام الإنتاج.
 - ب ـ تكاليف التسويق : كل عملية ترويج لتصريف المنتجات تنجم عنها أعباء مثل أعباء التوزيع .
 - ج ـ تكاليف الإدارة العامة وتتمثل في الأعباء التي تواجه لتسيير الإدارة.
- 4- تصنيف الأعباء حسب السلعة: تصنف الأعباء إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة هي الطريقة التي يعتمد عليها محاسب التكاليف في تبويب عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتوجد طريقة أخرى في هذا المجال وهي ترتيب الأعباء إلى متغيرة وثابتة.
- المحاسبة التحليلية ترتب الأعباء حسب الهدف من إنفاقها عكس المحاسبة المالية التي ترتبها حسب طبيعتها من الترتيب لدينا:
- 1- الأعباء المباشرة : هي الأعباء التي تدخل مباشرة في إنتاج منتوج معين وبالتالي يمكن تحديدها وتحميلها بسهولة كالمواد الأولية ، أجرة اليد العاملة .
- 2- الأعباء غير المباشرة: وهي الأعباء المشتركة بين منتجين وأكثر أو بين عدة وظائف وأقسام لا يمكن تحميل هذه الأعباء إلا بعد معالجة أولية ومن أمثلة هذه الأعباء أجور الوظيفة الإدارية وكذا أعباء التسويقالخ
- 3- الأعباء الثابتة: هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط ولا تتأثر بزيادة الإنتاج أو انخفاضه فبالإضافة على أنها ثابتة فهي تتميز بما يلي :
 - _ تتناقص التكلفة الثابتة للوحدة بزيادة الإنتاج والعكس صحيح أي أنها تتناسب عكسيا وحجم النشاط.
 - _ يجري توزيعها على الأقسام بواسطة قرارات إدارية.

- ـ تنتج عن قرارات إدارية.
- 4- الأعباء المتغيرة: هي الأعباء المرتبطة بحجم الإنتاج، إذا زاد حجم الإنتاج زادت وإذا انخفض انخفضت ومن خصائصها ما يسلى:
 - _ تتغير مع حجم النشاط (الإنتاج)أي أنها متغيرة بالنسبة للمجموع وثابتة بالنسبة للوحدة .
 - _ يمكن تحميلها بسهولة وبدرجة معقولة من الدقة إلى أقسام إنتاج.
 - _ يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها .

المطلب الرابع :طبيعة الأعباء التي تعالجها المحاسبة التحليلية :

بما أن مصدر المعلومات المحاسبة التحليلية ليست المحاسبة المالية فقط فإننا نستطيع تصنيف الأعباء التي تدرس في المحاسبة التحليلية إلى:

1- الأعباء غير المحملة:

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف ليس له معنى وتعتبر كفوارق تحمل على أعباء أخرى وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرد التكاليف من معناها ويمكن ترتيبها كما يلى:

أ -منها ما ليس محددا في الصنف 6من حسابات النظام المحاسبي والمالي وهي أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة في إحدى حسابات الأصول.

ب. الأعباء التي توجد في الصنف (6) من المحاسبة المالية وتتمثل في العناصر التالية:

ج- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأعباء مثل خسائر القيمة عن التثبيتات، مصاريف إعداد اللافتات أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة أو في أخرى.

2- الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية):

هي الأعباء لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولا تدخل ضمن تقديم عناصر الأصول في الميزانية وتتمثل فيما يلي:

أ ـ مبلغ الفائدة المحسوبة على رأسمال الموظف الخاص: وهي تكلفة رأس المال الموظف الخاص.

ب ـ الدفع لصاحب المشروع : وهي أجور بعض الأعمال الإدارية يقوم بها الإطارات في المؤسسة .

3- الأعباء المعتبرة (المحملة)

وهي كل الأعباء العادية في الدورة الاستغلالية والتي نجدها في القسم 06 من النظام المحاسبي والمالي وهذه الأعباء يمكن حصرها في ما يلي:

- _ح/60 المشتريات المستهلكة
- _ ح/61 وح/61 الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى
 - _ ح/63 مصاريف المستخدمين
 - _ ح/64 الضرائب والرسوم
 - _ حـ65 الأعباء العملياتية الأخرى
 - _ح/66 الأعباء المالية
 - ــ حـ/68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

خلاصة الفصل الأول:

تمحور الفصل الأول علي تقديم لمحة عن المحاسبة التحليلية، وهي من أهم المحاسبات التي تتبعها المؤسسة، حتى وإن هي غير ملزمة قانونيا إلا أن الأخذ بها يساعد المؤسسة علي تحسين وضعيتها المالية أو السوقية، فكان موضوعها ينصب حول تحديد التكاليف وأسعار التكلفة هذه الأخيرة تعتبر أهم نقطة في المحاسبة التحليلية ،بحيث تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الناجعة ورسم السياسات.

الفصل الثاني : طرق تقييم المخزون وتحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

إن تحليل التكاليف الأساسية للمحاسبة التحليلية من تكلفة الشراء و تكلفة إنتاج ...الخ هو الهدف الرئيسي لهذه التقنية لأن بتحليلنا لهذه التكاليف نتمكن من التحكم في تسير مؤسستنا.

وسنحاول عن طريق هذا الفصل التطرق إلي طرق تقيم المخزونات التي تدخل ضمن التكاليف وسعر التكلفة دراسة وتحليل مختلف التكاليف الأساسية للمحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: طرق تقيم المخزون (محاسبة المواد)

إن حساب الأعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتجات أو الطلبيات، يجب أن يمر بعملية ترتيب ومراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتجات أو الطلبيات، والمتابعة أو مراقبة المخزونات تكون تسجيل كل الإدخالات من هذه الأخيرة واخراجاتها، أو ما يسمي بحركة المخزون بالكميات وبالقيم، بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف وسعر التكلفة التي يزيد حسابها، ويمكن أن تخرج مختلف المخزونات إما إلى الاستعمال في الإنتاج أو إلى البيع، وفي كلتا الحالتين يجب حساب تكلفة المخزونات عند خروجها من المخزن وهناك مجموعة من المخزونات تختلف استخداماتها أساسا بين نوعين: الإنتاج والبيع.

المطلب الأول: تعريف المخزونات

يقصد بالمخزونات الصنف 03 من النظام المحاسبي والمالي جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير.

من أنواع المخزونات يمكن أن نميز ما يلي حسب المخطط المحاسبي الوطني:

- البضائع حـ/30: هي مجموعة السلع التي ينتجها المشروع أو يشتريها بهدف إعادة بيعها كما هي ، أي دون إحداث أي تغيير عليها .
- المواد واللوازم حـ/31: هي المواد الأولية والوسائل التي تدخل أو تساعد في عملية الإنتاج وتدعي بالمواد الاستهلاكية وكذلك الغلافات التالفة باعتبارها مصنفة ضمن المخزون في هذا الحساب
 - ح/321 مواد أولية قابلة للاستهلاك مثل مواد التنظيف
 - ح/ 322 لوازم قابلة للاستهلاك مثل الأواني البلاستيكية
 - حـ/326 التغليفات
- سلع قيد الإنجاز حـ/33 هي سلع ومنتجات وصلت إلى مرحلة معينة من الصنع وتستلزم جانب من العمل مماثلا للذي مرت به.

- الخدمات الجاري إنجازها حـ/34هي الأعمال التي مازالت قيد التكوين أو التحويل بمستوى معين ، في نهاية الدورة الحسابية .
 - المخزونات من المنتجات (حـ/35) والذي يضم الحسابات الفرعية التالية:
 - ح/351المنتجات الوسيطية
 - ح/355 المنتجات المصنعة
 - ح/358منتجات متبقية ومواد مسترجعة (الفضلات والمهملات)
- حـ /36 /المخزونات المتأتية من التثبيتات مثل المحركات المفككة في شكل قطع غيار أو البقايا والرواسب من أية طبيعة كانت والتي نتجت أثناء عملية الصنع.
- مخزونات خارج المؤسسة حـ/37يعتبر هذا الحساب من حسابات التسوية حيث يظهر في .../31/12 وقد يقصد به أيضا تلك المواد والسلع التي في طريقها إلى المخازن المؤسسة ولم تصل بعد .

إن الأسلوب المتبع عادة من طرف المؤسسات في مراقبة المخزون هو أسلوب الجرد المحاسبي المستمر، وهو عبارة عن تنظيم لحركة المخزون الذي يمكن من معرفة كمية المخزونات وقيمتها بصفة دائمة وخلال الدورة الاستغلالية المسك أو الاعتماد على مثل هذا الأسلوب يتضمن أساسا اختيار القيم أو الأسعار وذلك بغرض استعمالها في تقيم كل من الإدخالات والإخراجات..

المطلب الثاني: تقيم الإدخالات

تعتبر المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج الصناعي أهم عنصر من عناصر التكاليف. إذ تبلغ نسبتها الوسطية حوالى 55 % من التكلفة الإجمالية في معظم الصناعات [11]، وقد ترتفع أحيانا لتزيد عن ثلثي هذه التكلفة، كما هي الحال في صناعة الحديد والصلب وصناعة الآلات.

لذلك تولى إدارة المؤسسات موضوع ترشيد استخدام المواد الأولية عليها أهمية خاصة، لأن أي وفر في استخدام المواد يؤدى إلى خفض في التكلفة الإجمالية، وبالتالي إلى تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة في السوق. اضف إلى ذلك ، فإن التقدم التكنولوجي الصناعي أدى إلى تعقيد العملية الإنتاجية وإلى ابتعاد الإدارة عن الإشراف المباشر على استخدام المواد، الأمر الذى سهل حدوث الهدر والإسراف في استخدامها وأوجب بالتالي إيجاد نظام فعال للرقابة على تخزين المواد وصرفها واستخدامها في الإنتاج.

تشكل المادة الأولية في تركيبة سعر التكلفة عنصرا أساسيا، الآمر الذي يستوجب إعطاء عناية كبيرة لمعرفة حركة المادة الأولية كما (بطاقة التخزين) وقيمة "الجرد الحسابي الدائم ."I.C.P".

تقوم المؤسسة الصناعية بشراء المادة الأولية والاحتياجات الأخرى، كيف يتم ذلك؟

1- التنظيم الإداري للتموين:

تختلف عملية التنظيم الإداري للتموين من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب حجم الإنتاج من خلال المصالح المعنية:

أ-مصلحة الشراء: وتتمثل مهامها في:

- البحث عن أحسن الممونين وذلك الاختيار أقل سعر شراء ممكن وأحسن نوعية للمادة الأولية .

- تقديم الطلبية

ب-مصلحة التخزين :Service Stockage وتتمثل مهامها في:

*إعطاء أمر لمصلحة الشراء بتنفيذ عملية الشراء.

*استقبال ومراقبة المواد الأولية المشتراة .

*تخزين المشتريات.

تسجيل حركات المادة الأولية كميا بالمخزون [الدخول والخروج من المخازن.]

ملاحظة: تسجيل هذه الحركات الملاحظة يتم عن طريق بطاقات التخزين.

ج-مصلحة المحاسبةService comptable ويتمثل مهامها في:

*تسجيل وتسديد الفواتير.

*تسجيل حركات المادة الأولية بالقيمة، لهذا الغرض تستعمل هذه الأخيرة الجرد الحسابي الدائم.

2 - الإدخالات المشتراة: يمكن أن نميز بين عدة إدخالات وهي:

أ- الإدخالات من البضائع أو المواد الأولية

تكلفة الشراء _ثمن الشراء +مصاريف الشراء

لا إشكال يطرح بالنسبة للإدخالات من البضائع أو المواد الأولية، تدخل المخزن بتكلفة الشراء أي أن المصاريف المترتبة عن تنفيذ العمليات المذكورة هي مصاريف الشراء.

ب المنتجات الجاهزة: تقيم هذه الإدخالات عادة بتكلفة صنعها.

ج - المردودات: تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج

إن المبدأ القائم هو أن توضع تكلفة شراء واحدة لكل نوع من أنواع البضائع أو العناصر المادية الأخرى.

المطلب الثالث: تقيم الاخراجات

تشكل المادة الأولية في تركيبة سعر التكلفة عنصرا أساسيا، حيث أنها تمثل 60%-40من سعر التكلفة (إجمالي الأعباء)، الآمر الذي يستوجب إعطاء عناية كبيرة لمعرفة حركة المادة الأولية كما (بطاقة التخزين)وقيمة "الجرد الحسابي الدائم I.C.P

إذا كان تقيم الإدخالات يتم بدون صعوبة تذكر، فإن تقيم الإخراجات يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأن المشتريات لا تتم حتميا وفقا لسعر واحد فأسعارها تختلف باختلاف الموردين أو الأسواق، أوقات التموين ووسائل النقلالخ.

و نظرا لكل هذا ،فإن المؤسسات الصناعية خاصة تعتمد في تقيم إخراجاتها على إحدى الطرق المختلفة التاليــــة:

✓طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة .

√طربقة نفاذ المخزون.

√طريقة التكلفة التقريبية "النظرية"

✓طريقة التكلفة النموذجية (المعيارية)

√طريقة سعر التعويض .

• طريقة متوسط التكلفة المرجحة

تضم هذه الطريقة ما يلي:

• $\frac{1}{2}$ dريقة التكلفة المتوسطة المرجحة مع مخ

تعتبر هذه الطريقة أكثر الطرق تداولا واستعمالا، وتحسب باستخدام الجرد الحسابي الدائم الذي يقدم على الشكل التالي:

المبلغ	السعر	الكمية	البيان	المبلغ	السعر	الكمية	البيان
Z_1	Χ	q_1	الإخراجات	T_1	X_1	q_1	مخزون أول المدة
Z_{n-1}	Χ	q_{n-1}		T_2	X_2	q_2	الإدخالات
Z _n	Х	q_n	مخزون آخر المدة	T_n	Χ	q_n	
Т	Χ	Q	المجموع	Т	Χ	Q	المجموع

متوسط التكلفة المرجحة للوحدة Q/T=

لدينا: مخ 1 + الإدخالات = مخ 2 + الإخراجات

مثال01: من بطاقة المخزون المقدمة من مؤسسة الصناعات النسيجية خلال شهر مار س 2015

03/01 : مخزون أول المدة 100 قنطار بـ 9800 دج للقنطار

03/07: ارسال إلى الورشات 30 قنطار

03/10 : شراء 50 قنطاربـ 9510 دج للقنطار

03/15: إرسال إلى الورشات 45 قنطار

03/20: شراء 50 قنطارب 10010 دج للقنطار

03/28: إرسال إلى الورشات 35 قنطار

المطلوب: إعداد الجرد الدائم لمادة القطن .I.C.P

الحل:

بطاقة الجرد الحسابى الدائم

Т	Pu	Q	البيان	Т	P _u	Q	البيان
293400	9780	30	الإخراجات	980000	9800	100	مخ1
440100	9780	45					
342300	9780	35		475500	9510	50	الإدخالات
880200	9780	90	مخ2	500500	10010	50	
1.956.000	9780	200	المجموع	1.956.000	9780	200	المجموع

• طريقة متوسط التكلفة المرجحة بعد كل دخول:

وفقا لهذه الطريقة يتم حساب تكلفة الوحدة في كل مرة يكون فيها إدخال جديد، ويحسب متوسط التكلفة المرجحة بعد كل دخول كما يلى:

متوسط التكلفة المرجحة بعد كل دخول= تكلفة المخزون المتبقى + تكلفة الإدخال الجديد

كمية المخزون المتبقي + كمية الإدخال الجديد

مثال02: خلال شهر ماي 2013 كانت حركة المخزون للمادة M كالتالى:

05/01 مخزون أول المدة 300 كلغ بـ 40 دج للكلغ

05/05 إرسال إلى الورشات 240 كلغ

05/10 شراء 140 كلغ بـ 50 دج للكلغ

05/15 إرسال إلى الورشات 160 كلغ

05/20 شراء 100 كلغ بـ 48.4 دج للكلغ

05/25 إرسال إلي الورشات 120 كلغ

المطلوب: أنجز بطاقة الجرد الحسابي الدائم باستخدام متوسط التكلفة المرجحة للوحدة بعد كل دخول

الحل:

المجموع	السعر	الكمية	البيـــان	المجموع	السعر	الكمية	البيان
9600	40	240	خروج 05/05	12000	40	300	مخ1
				2400	40	60	المخزون المتبقي
				7000	50	1 40	بعد إدخال 05/10
7520	47	160	خروج 05/15	9400	47	200	المجموع
				1880	47	40	المخزون المتبقي
				4840	48.4	100	بعد إدخال 05/20
5760	48	120	خروج 05/25	6720	48	140	المجموع

• طريقة متوسط التكلفة المرجحة لمجموع الإدخالات

وتحسب كما يلى:

متوسط التكلفة المرجحة لمجموع الإدخالات= تكلفة مجموع الإدخالات / كمية مجموع الإدخالات

حسب هذه الطريقة يستوجب انتظار نهاية الفترة الحسابية لمعرفة المشتريات هذا من جهة ومن جهة أخرى لا تأخذ في الحسبان مخزون أول المدة.

2_ أسلوب الاستنفاذ:

يتضمن هذا الأسلوب طريقة FIFO و طريقة LIFO (لم تعد معتمدة من طرف النظام المحاسبي والمالي لسنة 2007)

أ- طريقة FIFO: تعنى هذه الطريقة أن المواد تصرف على أساس أقدمية دخولها إلى المخازن إلى أن تنفذ، حيث أنه عند نفاذ الكمية الواردة في الأول، تأخذ الكمية التي تليها و هكذا. تتمثل هذه الطريقة في تقديم المادة الأولية إلى الورشات حسب دخولها إلى المخازن وبالتالي فهي تخرج حسب ترتيب دخولها من القديم إلى الجديد.

تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج سوف تدخل في تكلفة هذا الأخير بالسعر الأقدم للمواد ولهذا فيتأثر سعر التكلفة للمنتوجات عكسيا مع تغيرات أسعار المواد المستعملة، فيرتفع سعر التكلفة عند انخفاض أسعار المواد الأولية في السوق، بالمقارنة مع الأسعار المواد الموجودة في المخازن وينخفض بارتفاعها .كما أن

هذه الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة، فإذا ارتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذا المخزون وبالتالي التأثير يكون إيجابيا علي النتيجة أما العكس يكون بالعكس.

ميزاتها: تقييم الخروج في وقته، المخزون النهائي يعبر عنه بأسعار قريبة من سعر السوق. مساوؤها: تتمثل في تقديم المادة الأولية إلى الورشات وهذا في وقت واحد بالإضافة إلى أن عملية التقييم تتم بأسعار قديمة.

مثال03: نفس معطيات المثال 01 باستخدام طريقة FIFO ، أنجز بطاقة المخزون

بطاقة المخزون

النهائي	المخزون		إخراجات	¥1		ث	الإدخالاد		التاريخ
Total	Pu	q	Total	Pu	q	Total	Pu	q	
980000	9800	100				98000	9800	100	03/01
686000	9800	70	294000	9800	30				03/07
686000	9800	70				475500	9510	50	03/10
475500	9510	50							
245000	9800	25	441000	9800	45				03/15
475500	9510	50							
245000	9800	25				500500	10010	50	03/20
475500	9510	50							
500500	10010	50							
380400	9510	40	245000	9800	25				03/28
500500	10010	50	95100	9510	10				

ب- طريقة LIFO الواردأخيرا، الصادرأولا:

إن النظام المحاسبي والمالي SCF لم يعتمد هذه الطريقة واقتصر فقط على التكلفة المتوسطة وطريقة OFIFO إلا أنه إرتيأنا التطرق إليها علي سبيل الإعلام، وحسب هذه الطريقة تخرج المواد حسب ترتيب دخولها إلى المخزن من الجديد إلى القديم أي حسب ما يلى: أخر دخول، أول خروج ومن مساوئ هذه الطريقة الحصول على مخزون نهائى من نفس المادة ولكن بأسعار مختلفة.

مثال04: نفس معطيات المثال 01 بإستخدام طريقة LIFO ، أنجز بطاقة المخزون

الحل:

ئي	مخزونالنها	li.	ات	الإخراجا		ت	الإدخالان		التاريخ
Total	Pu	q	Total	Pu	q	Total	Pu	q	
980000	9800	100				980000	9800	100	03/01
686000	9800	70		9800	30				03/07
686000	9800	70				475500	9510	50	03/10
475500	9510	50							
686000	9800	70	427950	9510	45				03/15
47550	9510	5							
686000	9800	70				500500	10010	50	03/20
47550	9510	5							
500500	10010	50							
686000	9800	70	350350	10010	35				03/28
47550	9510	5							
150150	10010	15							

3- التكلفة التقريبية النظرية:Cout théorique

يتم اعتماد التكلفة التقريبية في بداية الفترة الحسابية أي أنها تكلفة وحيدة محددة مسبقا على ضوء معطيات السوق، ويتم التقييم بالنسبة للإخراجات"الاستهلاكات " بتكلفة واحدة، وفي المرحلة اللاحقة يتم مقارنة التكلفة التقريبية المعتمدة في بداية الفترة مع التكلفة الحقيقية المحسوبة في نهاية الفترة الحسابية بغرض استخراج ما يسمى "فرق التحميل" "

فرق التحميل = (تكلفة حقيقية - تكلفة تقريبية) x مجموع الاستهلاكات

Différence d'imputation وهذا الأخير إما أن يكون موجبا أو سالبا.

ملحظة: الإخراجات تتم على أساس التكلفة التقريبية أما المخزون النهائية SF يتم تقييمه بالتكلفة الحقيقية أي متوسط التكلفة المرجحة للوحدة كونه يتوافق ونهاية الفترة، يوضع فرق التحميل في الجانب الأصغر.

مثال 05 : من المثال السابق قرر مسؤولو المؤسسة عدم انتظار أخر الشهر لحساب التكلفة المتوسطة المرجحة وتم اعتماد سعر تقريبي للخروج يقدر بـ 9785 دج للقنطار.

المطلوب:

- 2- أنجز بطاقة الجرد الحسابي الدائم

الحل: بطاقة الجرد الحسابي الدائم

TOTAL	PU	Q	البسيان	TOTAL	PU	Q	البيان
1.076.350	9785	110	الإخراجات	980.000	9800	100	مخ 1
880.200	9780	90	مخ 2	475.500	9510	50	الإدخالات
				500.500	10010	50	
				1.956.000	9780	200	
				550			فرق التحميل
1.956.550		200	المجموع	1.956.550			المجموع

مما سبق يمكن اعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لها نفس الهدف في المؤسسة وهو الاحتفاظ بالمخزون لأخر الشهر بأقل تكلفة وتحميل أكثر تكلفة على الإنتاج في حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل إلى المخزون نحو الارتفاع، فمن الأحسن أن نستعمل طريقة ما دخل آخر خرج أولا، وتستعمل الطريقة الأخرى في حالة تغير الأسعار نحو الانخفاض، لكي نحصل دائما على مخزون آخر مدة بقيمة أقل، وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق .

4- التكلفة النموذجية (المعيارية)

هي طريقة يعتمد عليها في محاسبة التكاليف 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، وبعد ذلك تحسب الفرو قات بينها وبين التكاليف المعيارية أو النظرية وتحدد إثر ذلك الأسباب والمسؤوليات عنها.

5- طريقة سعر التعويض:

تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخر من المخزن ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تتكلفها عملية تعويض هذه المخزونات المستهلكة، وبعبارة أخرى بالتكلفة السوقية لنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ استعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستويات الأسعار في السوق.

وهناك من يعتبر هذه الطريقة أحسن طريقة موضوعية يجب استعمالها في تقيم إخراجات المخزونات بما لها من تأثر على الأرباح، وباستعمالها فإن الأرباح المحصل عليها تكون اقتصاديا حقيقية إلا أنه يمكن الملاحظة بأن المواد قد تتأثر وخاصة في المؤسسات التي تخضع للمنافسة في إنتاج منتوج معين بالزمن وتتغير نوعيتها سلبيا أو إيجابيا، وبالتالي لا تنفصل تكلفتها عن حالتها عند استعمالها.

6- فارق الجرد

إن العلاقة التالية :مخ₁ +الإدخالات = مخ₂ + الإخراجات هي قيمة حسابية جبرية، قد لا تتطابق في أغلب الأحيان مع كمية وقيمة الجرد الفعلي (المادي) الذي أعتمد من طرف مسؤولو المخازن، حيث يمكن أن تظهر عملية الجرد المادي إما عجزا أو فائضا ويكون تأثير ذلك على النتيجة التحليلية الصافية. يقيم فارق الجرد على أساس التكلفة الحقيقية.

فارق الجرد = المخزون النهائي الحقيقي - المخزون النهائي المحاسبي

- أسباب فوارق الجرد: تعود أسباب فارق الجرد إلى ما يلى:
 - أخطاء في الحساب عند الشحن والتفريغ
 - السرقة أثناء النقل أو داخل المؤسسة
 - التبخر بالنسبة لبعض المنتجات السائلة

مثال: كانت حركة المخزون للمادة الأولية M خلال شهر مارس 2015كما يلى:

05/01 مخزون أول الشهر 4000 كغ بـ 50 دج للكلغ

05/05 شراء 3500كغ بـ 54 دج للكلغ

05/10 استهلاك 5000 كغ

05/15 شراء 2500 كغ بـ 60 دج للكلغ

05/25 استهلاك 3800 كلغ

في 05/31 تبين أن الكمية الموجودة في المخزن هي 1195كغ

المطلوب: أنجز بطاقة الجرد الدائم للمادة وأستخرج فارق الجرد

الحل: بطاقة الجرد الحسابي الدائم

TOTAL	PU	Q	البيـــان	TOTAL	PU	Q	البيــان
269500	53.9	5000	الإخراجات	200000	50	4000	مخ 1
204820	53.9	3800		189000	54	3500	الإدخالات
64410.5	53.9	1195	مخ 2	150000	60	2500	
269.5	53.9	5	عجز				
539000	53.9	10000	المجموع	539000	53.9	10000	المجموع

فارق الجرد = المخزون النهائي الحقيقي - المخزون النهائي المحاسبي = = 1200 - 1195 - 5 - 5 البحث الثاني: تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية

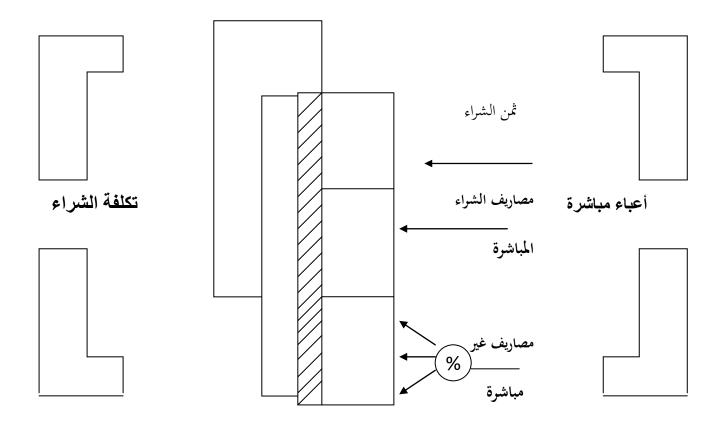
فى هذا المبحث سيتم استعراض تسلسل التكاليف من خلال تحليل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة المطلب الأول: تحليل تكلفة الشراء

حتى نحال تكلفة الشراء يجب التطرق إلى وظيفة التموين لأنها تجمع بين ثلاث مصالح رئيسية لا يمكن التفريق بينهما وهي مصلحة الشراء، مصلحة الزبائن، مصلحة المحاسبة تتمحور وظيفة التموين حول العمليات التاليــــــــة:

- -تقديم الطلبيات إلى الممونين
- استقبال المشتريات داخل المؤسسة
 - -تخزين المشتريات
 - . -تسيير محلات التخزين
 - تسديد ثمن الشراء
- تسليم المشتريات إلى الورشات المنتجة.

إن المصاريف المترتبة عن تنفيذ العمليات المذكورة هي إذن مصاريف الشراء والتي يجب توزيعها على مجمل المشتريات، إذا أضفنا هذه المصاريف إلى سعر الشراء المدفوع إلى الممون نحصل على تكلفة الشراء من جراء القيام بعمليات التموين، نستخلص أن المؤسسة الصناعية والتجارية أيضالا تدفع فقط ثمن الشراء وإنما تتحمل أيضا مصاريف الشراء أي تكلفة إجمالية تسمى تكلفة الشراء حيث:

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



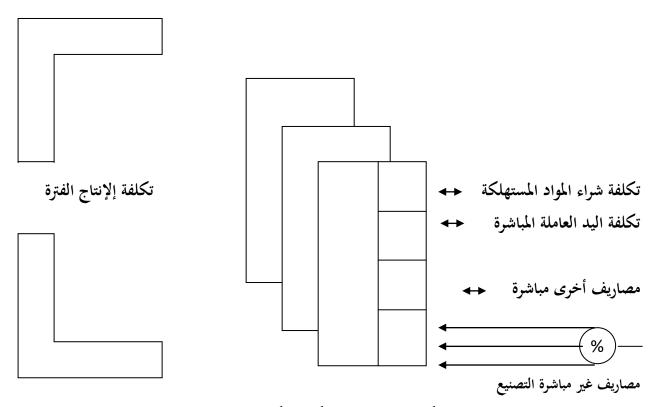
شكل 2: العناصر المكونة لتكلفة الشراء

المطلب الثاني: تعليل تكلفة الإنتاج

يقصد بتكلفة الصنع كل الأعباء التي تستلزمها العملية الإنتاجية ، وتتألف بصفة عامة من العناصر التالية:

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة واللوازم المستهلكة.
 - تكلفة اليد العاملة المباشرة.
- -المصاريف غير المباشرة لقسم أو أقسام الإنتاج الواجب تحميلها على المنتوج المصنع.

تكلفة الإنتاج للفترة =أعباء الإنتاج المباشرة +أعباء الإنتاج غير المباشرة



شكل 3: العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج

المطلب الثالث: تعليل سعر التكلفة::

يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي،حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلي حين إعداد المنتوج و بيعه. تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسات الصناعية إلى المؤسسات التجارية[12].

♦ مكونات سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية

- -تكلفة الشراء للمواد المستعملة
- -تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة
- -مصاريف التوزيع للوحدات المباعة

♦ مكونات سعر التكلفة في المؤسسة التجارية:

- -تكلفة الشراء للوحدات المباعة.
- -مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

♦يحسب سعر التكلفة:

- -على مستوى المؤسسة ككل
- -على مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية منها
 - -بالنسبة لكل منتوج
- -بالنسبة لكل طلبية يعتمد كمقياس لتحديد سعر البيع [13]

إن تحديد سعر التكلفة للمصاريف المنفقة على الإنتاج وتوزيع منتوج معين لا يعبر بصدق على مدى الاستعمال الرشيد لمواد المؤسسة ،من هنا تصبح محاولة تخفيض أعباء الاستغلال احد الاهتمامات الرئيسية . إن نتيجة الاستغلال مرتبطة بسعر التكلفة فكلما انخفض هذا الأخير ارتفعت النتيجة ،وهذا يمثل قدرة المؤسسة على توسيع الدائرة الإنتاجية من فترة إلى أخرى .

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع +مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

المطلب الرابع :مصاريف التوزيع

• تعريف: مصاريف التوزيع هي المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداءامن استلام المنتوج من الورشات

إلى حيث بيعه، وقد تمتد إلى مصاريف ما بعد البيع[14] .

■ **مكونات مصاريف التوزيع وكيفية معالجتها:** أصبحت مصاريف التوزيع تحتل مكانة هامة في سعر التكلفة حي تتساوى في بعض الأحيان مع مصاريف الإنتاج:

إن دراسة وتحليل مصاريف التوزيع تأخذ أهميتها من ضرورة معرفة مكونات سعر التكلفة وبالتالي توفير إمكانية تخفيضه غالبا ما تتكون عملية وظيفة التوزيع من العمليات التالية

- تخزين المنتوج النهائي بعد استعماله من الورشات، القيام بتغليفه، ارساله في حالة البيع بالمراسلة، نقله وتسليمه إلى الزبائن.
 - البيع بالتجزئة والجملة، دراسة السوق، الإشهار التجاري و تحضير الفواتير.
- - مصاريف النقل: حسب عدد الكيلومترات المقطوعة أو الحمولة المسلمة
 - مصاريف البيع :حسب عدد الفواتير المسجلة ، رقم الأعمال ، الوحدات المباعة.
 - مصاریف ما بعد البیع : حسب عدد ساعات العمل
- مثال 01: أنتجت ملبنة الأوراس خلال شهر أبريل 2015نوعين من الياوورت "ياوورت بالفواكه وياوورت معطر."خلال الفترة المعتبرة لشهر جويلية أعطيت لك المعلومات التالية

1-مخزونات أول الشهر

- ياوورت بالفواكه 2000 وحدة بـ 15.9 دج للوحدة
 - ياوورت معطر 1000 وحدة بـ 9.25 دج للوحدة تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة كانت كالتالى:
 - ياوورت بالفواكه 18 دج للوحدة
 - ياوورت معطر 10.8 دج للوحدة

• إنتاج الشهر:

- ياوورت بالفواكه 40000وحدة
- ياوورت معطر 30000 وحدة
- بلغت مصاريف التوزيع الإجمالية ما قيمته 131000 دج وتوزع حسب الكمية المباعة من النوعين

• مبيعات الشهر:

- ياوورت بالفواكه 36000 وحدة بـ 22 دج للوحدة
- ياوورت معطر 29500 وحدة بـ 15 دج للوحدة

المطلوب:

- أنجز حساب الجرد الدائم لكل نوع من الياوورت
- أحسب مصاريف التوزيع لكل نوع من الياوورت وتحميلها بواسطة وحدة القياس التالية :عدد الوحدات المباعة
 - حساب سعر التكلفة لكل نوع من الياوورت

الحل:

الجرد الدائمللياوورت بالفواكه

المبلغ	السعر	الكمية	البيان	المبلغ	السعر	الكمية	البيان
644600	17.9	36000	المبيعات	31800	15.9	2000	مخزون أول المدة
107400	17.9	6000	مخزون أخر المدة	720000	18	40000	إنتاج الشهر
751800	17.9	42000	المجموع	751800	17.9	42000	المجموع

الجرد الدائم لليا وورت المعطر

المبلغ	السعر	الكمية	البيان	المبلغ	السعر	الكمية	البيان
317125	10.75	29500	المبيعات	9250	9.25	1000	مخ ₁
16125	10.75	1500	مخ ₂	324000	10.8	30000	إنتاج الشهر
333250	10.75	31000	المجموع	333250	10.75	31000	المجموع

. حساب مصاریف التوزیع

دج
$$59000 = 131000 \times 29500 = 131000$$
 دج مصاریف التوزیع للیا وورت المعطر $36000 + 29500$

سعر التكلفة:

یاوورت معطر	ياوورت بالفواكه	البيا
317125	644600	تكلفة الإنتاج المباع
59000	72000	مصاريف التوزيع
376125	716600	سعر التكلفة
29500	36000	عدد الوحدات المباعة
12.75 دج	19.9 دج	سعر تكلفة الوحدة

مثال: <u>02:</u> مثال تحملت مؤسسة CEVITAL مصاريف النقل التالية خلال الثلاثي الأول من دورة 2016 كما يلى:

الكيلومتراتالمقطوعة	الحمولة المسلمة (طن)	مبلغ المصاريف	الفترة
4000	240	2000	جانفي
8200	400	4000	فيفري
7200	260	3000	مارس

المطلوب: إختر وحدة القياس التي تم بواسطتها تحميل المصاريف المطلوب: إختر وحدة القياس التي تم بواسطتها تحميل المصاريف

لاختيار وحدة القياس المناسبة يتم استعمال معامل الارتباط بين مصاريف النقل والحمولة المسلمة من جهة، وبين مصاريف النقل والكيلومترات المقطوعة من جهة أخرى وذلك باستعمال معامل الارتباطr

أ-حساب معامل الارتباط "r" بين مبلغ المصاريف "x" والحمولة المسلمة "y"

X	У	ху	x ²	y ²
2000	240	480.000	4.000.000	57.600
4000	400	1600.000	16.000.000	160.000
3000	260	780.000	9.000.000	67.600
9000	900	2.860.000	29.000.000	285.200

ب- حساب معامل الارتباط " r " بين مبلغ المصاريف والكيلومترات المقطوعة "y"

Х	У	ху	x ²	y ²
2000	4000	8.000.000	4.000.000	16.000.000
4000	8000	32.000.000	16.000.000	64.000.000
3000	6000	18.000.000	9.000.000	36.000.000
9000	18.000	58.000.000	29.000.000	116.000.000

بعد حساب معامل الارتباط بين الحمولة المحملة والكيلومترات المقطوعة تبين معامل الارتباط بالنسبة للحمولة المحملة = 0.997 وعليه يتم اختياره كوحدة القياس الكيلومترات المقطوعة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الفصل السابق نستخلص أن للتكاليف معايير عدة ومختلفة منها ما تهم المحاسب أكثر من غيرها وهي التكلفة الفعلية، ومنها ما تهم الاقتصاد وتمكنه من تحديد عدة أهداف اقتصاديا وهي التكلفة الحقيقية ولتحليل التكاليف ارتأينا تصنيفها وذلك حسب علاقتها مع الوظيفة إلى مباشرة وغير مباشرة وحسب علاقتها مع الأقسام إلى ثابتة ومتغيرة .وكذلك طرق تقيم المخزون .

الفصل الثالث: طرق حساب التكاليف و أسعار التكلفة.

تمهيد

أخذ السعي الدائم من طرف المؤسسات إلي تحقيق القدر الأكبر من الربح إلي البحث عن الطريق الأنجع لذلك، والتي لا تكتمل إلا من خلال تخفيض التكاليف إلي أدنى حد ولا يتم هذا التخفيض إلا بالتوصل إلي حسابها بطرق مبينة علي أسس علمية تحدد عن طريقها كيفية الوصول إلى سعر التكلفة للمنتوج وفقا للأهداف المؤسسة.

و تشمل المحاسبة التحليلية علي مختلف الطرق المستعملة في مراقبة وحساب التكاليف لذلك تسمي بمحاسبة التكاليف وسنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف طرق حساب سعر التكلفة.

البحث01: طريقة التكاليف الكلية

المطلب الأول : مفهوم طريقة التكاليف الكلية ومبادؤها

. مفهوم طريقة التكاليف الكلية

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل أو الأقسام المتجانسة، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتوج (التموين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة.

تعريف 10 16]: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة ، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتوجات بسهولة، في حين أن الثانية أي الأعباء غير المباشرة تعالج في مراكز التحليل ، لتحمل بعد ذلك عن طريقة وحدة العمل " القياس" بصفة متجانسة.

في هذا التعريف يتضح امكانية تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف ، منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة، ومنها ما يتعلق بنشاط واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة ، بما يسمح تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة.

تعريف<u>17</u>102: القسم المتجانس عبارة عن نظام محاسبي تجمع فيه عناصر الأعباء بغرض تحمليها على مختلف التكاليف وأسعار التكلفة باستعمال ما يسمى وحدة القياس أو العمل".

إن الوظائف الأساسية للمؤسسة تموين ـ إنتاج ـ توزيع ـ إدارة هي عموما مقسمة بين خلايا الاستغلال لإنجاز عمل معين، وكل خلية تحتوي على مركز نشاط والذي يتميز بالخصائص التاليــــة:

- المركز يحتوى على مجموعة من الوسائل المادية التي تساهم لتحقيق نفس الهدف.
 - المركز موضوع تحت مراقبة مسؤول.

- نشاطه يمكن قياسه إما بإنتاج ، إما بحجم المبيعات أو خاصة بمدة العمل .

ومما سبق يتضح أن القسم المتجانس تقسيم حقيقي للمؤسسة، متكون من مجموعة من الوسائل المادية التي تهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة، حيث أن النشاط يقاس بوحدة تسمى وحدة عمل كما يمكن القول أن القسم المتجانس هو عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة من الوسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك وبعبارة أخرى القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي يمكننا من تجميع أو حصر الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات.

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على تحديد مختلف الوظائف التي تتكون منها المؤسسة ثم محاولة حصر الأعباء التي تعود إلى كل قسم ثم تحميل هذه الأعباء على المنتجات بالتناسب مع عدد وحدات العمل المستعملة والمستهلكة.

وللقسم هدف حساب التكاليف وسعر التكلفة بصفة دقيقة للمنتجات، وتلعب الأقسام المتجانسة دور في مراقبة التسيير فيما يخص الأقسام الحقيقية.

• مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة

تعتمد هذه الطريقة على أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها والمتمثلة في::

أ- تحديد الأقسام

تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة دراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية والأقسام المساعدة..

- ب تحديد مفاتيح التوزيع وطبيعة وحدة العمل: يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقاتها بالأقسام، وتختلف من حالة إلى أخرى.
- مفاتيح التوزيع: نسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة المرتبة حسب طبيعتها بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية، ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع[18]
- مفاتيح التوزيع الأولى: وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع، وتستعمل لتوزيع الأعباء على مختلف المراكز (التوزيع الأولى)، فمثلا يمكن استعمال المساحات المستعملة لتوزيع أعباء المباني، كذلك قوة المصابيح المستعملة في المراكز لتوزيع أعباء الكهرباء.
 - مفاتيح التوزيع الثانوي: وتستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية .
- وحدات القياس: تتم عملية الإنتاج عادة في أماكن مخصصة ومجهزة بالمعدات والآلات تسمى بالورشات، و كما هو معلوم يتكون النشاط الاقتصادي داخل المؤسسات الصناعية من 3مراحل هي: التموين، الإنتاج، التوزيع، حيث على مستوى كل مرحلة يتم حساب تكلفة معينة:
 - في مرحلة الشراء يتم حساب تكلفة الشراء، حيث تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

- في مرحلة الإنتاج يتم حساب تكلفة الإنتاج، حيث تكلفة الإنتاج = أعباء الإنتاج المباشرة + أعباء الإنتاج غسر المباشرة
 - في مرحلة التوزيع يتم حساب سعر التكلفة، حيث:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع

تستعمل وحدة القياس بغرض تحميل الأعباء غير المباشرة وتستعمل على مستوى مراكز التحليل الرئيسية والمتمثلة في قسم التموين، قسم أو أقسام الإنتاج، قسم التوزيع، يتم اختيار وحدة القياس الملائمة مع نشاط المركز أو القسم.

و تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس قياس:

- ـ ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع آلي .
 - ـ ساعة دوران الآلات.
 - حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية).
 - عدد الوحدات المنتجة.
- - ـ أن تكون ملائمة لنشاط المراكز.
 - ـ تسمح بمراقبة المر دودية الإنتاجية.
 - أن يكون لها معنى بالنسبة للمسيرين

ولتحديد وحدة قياس مناسبة يجب :

- اختيار وحدات القياس التي يمكن أن تكون ملائمة لمركز التحليل.
 - الأخذ برأي الأخصائيين فيما يخص وحدة القياس المختارة.
- مقارنة رأي الأخصائيين مع النتائج التي يمكن أن نحصل عليها من المعالجة الإحصائية لاختيار أفضل وحدة قياس للمركز [19]

وتوجد عدة طرق الختيار وحدة القياس الملائمة لقسم معين، منها على وجه الخصوص:

- الطريقة الأولى: طبيعة وحدة القياس للأقسام الرئيسية تعطى.
- <u>الطريقة العادية:</u> إن وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستنبطة من التكلفة نفسها.

مثلا: قسم التموين : الكمية المشتراة، 1 دج من ثمن الشراء

قسم الإنتاج: كمية المواد الأولية المستعملة، عدد ساعات اليد العاملة المباشرة، الكمية المنتجةإلخ قسم التوزيع: كمية مباعة، 1 دج من رقم الأعمال

• طريقة التعويض المنطقي: ويتعلق الأمر بقسمي التموين والتوزيع.

مثال: خلال شهر أكتوبر 2014 كانت المعطيات المستخرجة من الدفاتر التكاليفية لمؤسسة صناعية:

1- مشتريات المواد

المادة M : 5900 كغ بـ 40 دج للكلغ

المادة N 6500 كغ بـ 15 دج للكلغ

2- تكلفة الشراء للفترة: المادة M = 259600 دج ، المادة N 107250 دج

المطلوب:

1-حدد أعباء غير المباشرة قسم التموين

2-حدد وحدة القياس التي بواسطتها تحميل الأعباء غير المباشرة على M و.N

الحل: 1- تحديد أعباء غير المباشرة قسم التموين جدول تكلفة الشراء

	N			М		البيان
Т	PU	Q	Т	PU	Q	
97500	15	6500	236000	40	5900	ثمن الشراء
/			/			مصاريف الشراء المباشرة
9750			23600			م.غ.م قسم التموين
107250	16.5	6500	259600	44	5900	تكلفة الشراء للفترة

مصاريف غير مباشرة قسم التموين = تكلفة الشراء للفترة - ثمن الشراء (M+N)

= 33350 = (97500 + 236000) - (107250 + 259600)=

وه*ي* مشتركة بين M وN

2- تحديد الأساس" وحدة القياس "التي تم بواسطتها تحميل الأعباء غير المباشرة

01 دج من ثمن الشراء	الكمية المشتراة	البيان
33350	33350	التوزيع الثانوي
(M + N)	كغ مادة مشتر اة	ط.و.ق
	(M + N)	
333500	12400	ع.و .ق
0.1	2.70	تكلفة وحدة القياس

ملاحظة: بالتعويض في جدول تكلفة الشراء يلاحظ:

- 1- عدم تطابق النتائج على أساس الكمية المشتراة 5900 * 2.7 = 23600
 - 9750 ≠ 2.7 * 6500 •

• 2- التطابق التام على أساس ثمن الشراء

23600 = 0.1 * 236000

9750 = 0.1 * 97500

تمثل طريقة ثمن الشراء وحدة القياس الملائمة لقسم التموين

الطريقة الإحصائية: وتقوم هذه الريقة على أساس حساب معامل الإرتباط" r"، حيث يتم إختيار معامل الارتباط الأقرب إلى الواحد الصحيح.

المطلب الثاني: تصنيفات الأعباء ومضمون طريقة الأقسام المتجانسة

• تصنيف الأعباء حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

بغرض حساب التكاليف الحقيقية يتم تصنيف الأعباء إلى:

-أعباء مباشرة: وتضم المواد الأولية المستهلكة، واليد العاملة المباشرة

-أعباء غير مباشرة" وتشمل أعباء الورشات"

<u>أ -الأعباء المباشرة:</u> وهي تلك الأعباء التي تدخل مباشرة في تكلفة إنتاج المنتجات والتي يمكن تحديدها بسهولة وبالتالي تخصيصها.

ب - الأعباء غير المباشرة: وهي الأعباء المشتركة بين عدة منتجات أي أنها تمثل المبالغ التي تصرف من أجل صنع منتجات وبالتلى فهي تدخل بطريقة غير مباشرة في تكلفة المنتجات الأمر الذي يستوجب تحليلها ومعالجتها في مراكز التحليل "أقسام". ومن ثم تحميلها عن طريق ما يسمى وحدات العمل أو القياس.

2-المراحل المتبعة لمعالجة وتحليل الأعباء غير المباشرة

أ - <u>تصنيف الأقسام المتجانسة</u>: تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيمها، ولا يمكن بأي حال من الأحوال تحديد العدد المثالي للمراكز أو الأقسام، لأن ذلك مرتبط بنشاط المؤسسة وبحجمها وكذلك تنظيمها.

غير أنه يمكن تقسيمها وتصنيفها بصفة عامة إلي نوعين و هي كالتالي:

- الأقسام الرئيسية : وهي الأقسام المخولة بإنجاز وظائف تشغيلية رئيسية للمؤسسة ، إما للتموين كمكتب شراء أو للإنتاج كورشة صناعية أو للتوزيع كمصلحة الإشهار [20].
- الأقسام الثانوية: وهي الأقسام التي يكون دورها هو تسيير عوامل الإنتاج التي تستعملها المؤسسة مثل قسم الصيانة ، قسم الكهرباء ، قسم نقل العمال، وهذه الأقسام تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى [21].

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء غير المباشرة وكذلك على وحدات قياس لتحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف، وحتى نتعرف على طبيعة هذه المفاتيح ووحدات العمل سنقوم بدراسة وتحليل كل منها.

ب - توزيع الأعباء على الأقسام:

إن توزيع الأعباء العائدة لكل قسم يتطلب مسبقا تحديد الأعباء العائدة لكل فترة زمنية محددة عادة بمدة شهر.

• تحديد أعباء المدة:

هناك بعض الأعباء تدفع كل ثلاثة أشهر (إيجار أو كل سنة أقساط التأمين) ، وهناك نفقات أخرى لا يتم تسجيلها إلا في نهاية السنة (الإهتلاكات) ، ولمعرفة نفقات التي يجب تحميلها على الأقسام كل شهر لابد من إعادة النظر في النفقات المسجلة في المحاسبة أي الاعتماد عليها .

والطريقة المستعملة بالنسبة لمثل هذه النفقات هي تحديد قيمتها السنوية ثم توزيعها إلى ثابتة ومتغيرة وبالنسبة للنفقات المتغيرة يتم تعديلها بالاستناد إلى تقديرات السنوات السابقة ثم يحمل 12/1منها سعر التكلفة الشهرى.

• التوزيع الأولى للأعباء غير المباشرة:

يتم في هذه الحالة بإعادة ترتيب الأعباء والتي تكون مرتبة حسب طبيعتها ، حسب اتجاهها أي حسب الوظائف وذلك باستعمال مفاتيح توزيع مناسبة.

تختلف عملية توزيع الأعباء غير المباشرة باختلاف:

- * ظروف العمل
- * حجم الأعباء غير المباشرة
- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

إن تقسيم الأقسام المتجانسة إلى أقسام أساسية وأقسام مساعدة يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية ، وبالتالي تحمل كل الأعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وذلك حسب نسب استقادها من خدماتها والتي تقاس بواسطة بنسبة مئوية أو أعداد وهذا التوزيع يتخذ نوعان :

· التوزيع التنازلي:

وهو توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الثانوية من قسم إلى قسم موالي دون أن يقدم هذا الأخير خدمات للقسم الأول.

يطبق هذا التوزيع في حالة وجود خدمات متبادلة بين الأقسام المساعدة ، حيث أن هذه الطريقة تقوم على أساس توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد ويكون ذلك في شكل نسب مئوية أو أعداد.

مثال: لدينا جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة الشروق الصناعية

	أقسام مساعدة أقسام رئيسية		أقسام مه	البيـــان	
توزيع	إنتاج	تموین	صيانة	إدارة	
8000	18000	10000	30000	20000	∑ التوزيع الأولى
20%	40%	40%		100%	التوزيع الثانوي-إدارة
30%	40%	30%	100%		-صيانة
وحدة	وحدة	كغ مادة			طوق
مباعة	منتجة	مشتراة			
800	1000	2000			ع و ق

المطلوب: أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وأحسب تكلفة وحدة القياس للأقسام الرئيسية.

الحل:

جدول الأعباء غير المباشرة

	سام رئيسية	أقس	أقسام مساعدة		البيا
توزيع	إنتاج	تموین	صيانة	إدارة	
8000	18000	10000	30000	20000	∑ تI
4000	8000	8000		(20000)	<u>ت.ث</u> -إدارة
9000	12000	9000	(30000)		-صيانة
21000	38000	27000	0	0	∑ت II
وحدات	وحدة	كغ مادة			طُ و ق
مباعة	منتجة	مشتراة			
800	1000	2000			ع و ق
26.25	38	13.5			ت.و.ق

التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام:

ويكون هذا التوزيع نتيجة تبادل الخدمات بين الأقسام ، فمثلا قسم الإدارة في المؤسسة معينة يساهم في النشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد الإدارة، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام، ولكي نعرف مجموع القسم الأول يجب معرفة مجموع القسم الثاني والعكس صحيح ولحل هذه الإشكالية تستعمل طرق عديدة من بينـــها:

• طريقة التكاليف النظرية:

هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة ، يمكن أن نحدد بواسطة حساب جبري ، وتعدل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم والملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في التكاليف الأقسام لفترة مقبلة .

• الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي ، وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ، ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها ، ولعدد ـ ن ـ من الأقسام المتبادلة الخدمات نحصل على ـ ن ـ من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى ، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم ، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى .

وهناك طريقة أخرى طريقة المصفوفات وهي تستعمل في حالة ما إذا كان التبادل بين أكثر من قسمين أين تصبح الطريقة الجبرية غير ملائمة.

مثال : لدينا جدول توزيع الأعباء غ م لمؤسسة الرياض كما يلى:

	أقسام رئيسية			أقسام مس	البيـــان
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة	
4500	18500	7000	7000	14000	آ ت I
10% 20%	30% 40%	40% 30%	20% (%100)	(%100) 10%	<u>ت II</u> - إدارة - نقل
100 دج	ساعة يد عمل	كغ مادة			طوق
من رع	مباشر	مشتراة			
4000	1000	2000			ع و ق

المطلوب: أتمم الجدول أعلاه

. الحل: إتمام جدول الأعباء غير المباشرة لنرمز للإدارة ب X

لنرمز للصيانة ب ٢

$$X = 14000 + 0.1(7000) = 14700 = 15000$$

 $1 - (0.2x0.1)$ 0.98

$$Y = 7000 + 0.2 (15000) = 10.000$$
 بالتعویض فی 2 نجد

	أقسام رئيسية		ساعدة	أقسام مس	البيان
توزيع	إنتاج	تموین	نقل	إدارة	
4500	18500	7000	7000	14000	<u>ک</u> ت I
					<u>ت II</u>
1500	4500	6000	3000	(15000)	-إدارة
2000	4000	3000	(10000)	(1000)	ـ نقل
8000	26000	16000	0	0	\sum II
Da 100	ساعة	Kgمادة مشتراة			طو ق
منرع	ي ع م	مشتراة			
4000	1000	2000			ع و ق
2	26	8			ت.و.ق

التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية

إن تبادل الخدمات بين الأقسام لا يقتصر على الأقسام الثانوية فقط بل يمكن هناك تبادل بين الأقسام الأساسية ، ولحل مشكلة هذا التبادل نلجأ إلى نفس الطرق المستعملة في حساب التبادل بين الأقسام الثانوية.

ملاحظـــة:

لا يتم حساب تكلفة هذه الخدمات إلا بعد التوزيع الثانوي البسيط أو التبادل الذي يتم بين الأقسام الثانوية والأساسية.

ملاحظة مجموع التوزيع الأولى = مجموع التوزيع الثانوى

المجموع الجبري للأقسام المساعدة بعد التوزيع الثانوي = 0

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن بعضها حقيقيا أو جزء من هيكل المؤسسة، وبعضها قد يكون نظريا، وكلها تعتبر عن مراكز تجميع الأعباء وتحليلها، ثم تحميلها على التكاليف . هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة قياس إذا يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات، وبضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتوج أو الطلبية، نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتوج أو الطلبية من أعباء القسم .

المطلب 03: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

لقد لعبت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، حيث زاد الاهتمام بتطويرها وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخربالا أنها تعرضت إلى انتقادات أدت بمفكري المحاسبة الاهتمام بطرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة[22].

المزايا

- ، تعتبر هذه الطريقة أحسن الطرق لحساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.
 - · تزويد متخذي القرار بالأعباء الإجمالية لكل قسم
 - تحديد مفهوم وحدة العمل وكيفية حسابها
 - تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام
 - تعتبر إحدى أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة
 - تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام
- تسمح بمقارنة تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة بأسعار البيع السوقية بهدف اتخاذ القرارات الصائبة في هذا المجال.

سلبيات الطريقة

- إن اهم عيب في هذه الطريقة هو أنها لا تسمح بالاطلاع غلى سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال، في حين يحتاج مسيرو المؤسسة معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الفترة المعتبرة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات.
- صعوبة تقسيم المؤسسة على مراكز العمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع استراتيجية الإنتاج المتنوع
- . ـ تعتمد هذه الطريقة على حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل إن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فهي تأخذها كلها دون مراعاة تغيير مستوى النشاط وهذه ما قد يؤثر على التكاليف والتكلفة النهائية .
 - كثرة الحسابات من توزيع اولى ، مفاتيح التوزيع إلخ
- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات، وتستغرق وقت كبير حتى توزع وتحمل كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة، بينما يحتاج المسير يئن إلى التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف وذلك لاتخاذ القرارات.
 - تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل
- عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة ، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب والبعض الأخر بالسلب أي حسب زيادة أو نقص حجم النشاط وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة.
- ، طريقة التكاليف الكلية تهتم وتهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية ، غير أن العيوب التي عانت منها أدى إلى ظهور الطرق الجزئية لمحاسبة التكاليف.

 M_2 و M_1 باستخدام مادتین M_1 و M_2 باستخدام مادتین M_1 و M_1 للفترة المعتبرة الخاصة بشهر ماي 2015 أعطیت لکم المعلومات التالیة:

• وضعية المخزونات والاستهلاكات

الاستهلاكات	المشتريات/الإنتاج	المخزونات في01/05	البيان
	1200كغ بـ 150 دج للكغ	300 كغ بـ 245 دج للكغ	\mathbf{M}_1 المادة
	800 كغ بـ 200 دج للكغ	200 كغ بـ 330 دج للكغ	${ m M}_2$ المادة
600 كغ من M ₁ و 400 كغ من _M	400 وحدة	لا شيء	P_1 المنتوج
$ m M_2$ كغ من $ m M_1$ و 360 كغ من $ m M_2$	360 وحدة	لا شيء	P_2 المنتوج

• الأعباء المباشرة: على الشراء 80000 دج وتوزع على أساس الكمية المشتراة

- P_1 على الإنتاج 280 ساعة بـ 1060 دج للساعة منها 160 ساعة للمنتوج على الإنتاج
- المبيعات : 350 وحدة من P_1 ب P_2 دج للوحدة و 300 وحدة من P_2 ب P_2 دج للوحدة

• لخصت الأعباء غير المباشرة في الجدول التالي:

التوزيع	الإنتاج	التموين	البيـــان
192500	285000	??????	∑التوزيع الثانوي
100 دج من رقم الأعمال	وحدات منتجة	1دج من ثمن الشراء	ط.و .ق

ملاحظة: التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة هي 225دج للمادة M_1 و290 دج للمادة M_2

- أحسب كالتوزيع الثانوي لقسم التموين
- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
 - \mathbf{M}_2 أحسب تكلفة الشراء لـ \mathbf{M}_1 و
 - P_1 أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج
 - P_1 أحسب سعر التكلفة للمنتوج
 - \mathbf{P}_1 أحسب النتيجة التحليلية للمنتوج

<u>الحل:</u>

-1 حساب ∑التوزيع الثانوي لقسم التموين

يمكن حسابه إما بدلالة جدول تكلفة الشراء أو بدلالة التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

• بدلالة التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

م.ت.ت.م للوحدة = تكلفة مخ 1 + تكلفة المشتريات

كمية مخ $_1$ + كمية المشتريات

(40*1200) + (150*1200) + M1 =225 م.غ.م قسم التموين (40*1200) + (150*1200) = (40*1200)

1200 + 300

م.غ.م لقسم التموين للمادة $M_1=36000$ دج

(40*800) + (200*800) + M2 مغ.م قسم التموين + ((330*200) = 290

800 + 200

 $32000 = M_2$ م.غ.م لقسم التموين للمادة

• بدلالة جدول تكلفة الشراء

	\mathbf{M}_2 المادة			\mathbf{M}_1 المادة			البيـــان
T	P	U	Q	T	PU	Q	
160	0000	200	800	180000	150	1200	ثمن الشراء
320	000	40	800	48000	40	1200	مصاريف الشراء
???	????			666666			المباشرة
							م غ م قسم التموين
224	1000		800	264000		1200	تكلفة الشراء للفترة
		220			245		+
660	000	330	200	73500	245	300	مخزون أول المدة
290	0000	290	1000	337.500	225	1500	ت.م.م.و

من الجدول يتضح أن م.غ.م لقسم التموين = 32000+36000

2-إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التوزيع	الإنتاج	التموين	البيـــان
192500	285000	68000	التوزيع الثانوي \sum
100دج من رقم الأعمال	وحدات منتجة	1دج من ثمن الشراء	ط.و.ق
13750	760	340.000	ع.و.ق
14	375	0.2	ت.و.ق

2- حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام P1

T	P.U	Q	البيا
135000	225	600	تكلفة شراء المادة الأولية M_1 المستعملة
116000	290	400	تكلفة شراء المادة الأولية M_2 المستعملة
169600	1060	160	تكلفة اليد العاملة المباشرة
150000	375	400	مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج
570600	1426.5	400	تكلفة الشراء للفترة

4 سعر التكلفة للمنتوج P1

T	P.U	Q	البيا
499250	1426.5	350	تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة
98000	14	7000	مصاريف غير مباشرة قسم التوزيع
597250	1706.42	350	سعر التكلفة

وقم الأعمال -سعر التكلفة -10 وقم الأعمال -سعر التكلفة -102750 وقم الأعمال -سعر التكلفة التحليلية لـ
$$P1$$
 = $P1$ دج

تمرين 02: تصنع مؤسسة النجم الذهبي وتبيع منتوجين "س "و "ع" في ورشة واحدة باستخدام مادتين أوليتين 0: تصنع مؤسسة النجم الذهبي وتبيع منتوجين "س "تستخدم 0كغ من المادة 01 من المادة 01 من المادة 01 من المادة 01 ولإنتاج وحدة واحدة من المنتوج "ع "تستخدم 02 من المادة 01 من المادة 02 من المادة 03 من المادة 04 من المادة 05 من المادة 05 من المادة 06 من المادة 06 من المادة 07 من المادة 08 من المادة 09 من المادة م

• كانت حركة المخزونات لشهر ماي 2015 كما يلى:

مخزونات أخر	مشتريات /إنتاج	مخزونات أول المدة	البيان
المدة			
	20000 كغ بـ 6 دج للكغ	4000 كغ بـ 8.1 دج للكغ	المادة م1
	70000كغ بـ 11 دج للكغ	6000 كغ بـ 12.5 دج للكغ	المادة م2
50 وحدة	250 وحدة	100 وحدة بـ 2565 دج	المنتوج التام "س"
		للوحدة	
50 وحدة	300 وحدة	50 وحدة بـ 3488 دج	المنتوج التام "ع"
		للوحدة	

اليد العاملة المباشرة:

بلغت ساعات اليد العاملة المباشرة للمنتوج "س 3000 "ساعة بـ 25 دج للساعة ، في حين بلغت عدد ساعات اليد العاملة المباشرة للمنتوج "ع 4000 "ساعة بـ 26.75دج للساعة.

• جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كان كالتالى:

توزيع	الإنتاج	تموین	صيانة	إدارة	البيان
67000	121000	118000	44000	50000	∑التوزيع الأولى
30%	40%	20%	10%	(100%)	• إدارة
10%	60%	10%	(100%)	20%	• صيانة
1دج من	ساعة يد	كغ مادة			ط.و .ق
رقم	عاملة	أولية مشتراة			
الأعمال	مباشرة				

• المبيعات : سعر بيع الوحدة من "س 3200" دج سعر بيع الوحدة من "ع 2800" دج

المطلوب:

- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
 - و م $_1$ أحسب تكلفة شراء للمواد م $_1$ و م
 - أحسب تكلفة إنتاج "اس "و "ع"
- أحسب سعر التكلفة لكل منتوج و أحسب النتيجة التحليلية لكل منتوج

• أحسب تكلفة مخزون أخر المدة للمواد الأولية م 1وم2

الحل:

• إتمام جدول الأعباء غير المباشرة:

X = 50000 + 0.2 Y....(1)

Y= 44000 + 0.1 X....(2)

X = 50000 + 0.2(44000) = 58800 = 15000

1- (0.2x0.1) 0.98

بالتعويض في (2)نجد Y بالتعويض في

1- جدول الأعباء غير المباشرة

توزيع	الإنتاج	تموین	صيانة	إدارة	البيا
67000	121000	118000	44000	50000	التوزيع الأولى \sum
18000	24000	12000	6000	(60000)	• إدارة
5000	30000	5000	(50000)	10000	• صيانة
90000	175000	135000	0	0	التوزيع الثانوى \sum
1دج من	ساعات اليد	كغ مادة			ط.و.ق
رقم الأعمال	العاملة	أولية			
	المباشرة	مشتراة			
1800000	7000	90000			ع.و.ق
0.05	25	1.5			ت.و.ق

2- تكلفة الشراء لـ م₁ و م₂

26	المادة،			المادة م ₁	البيـــان	
T	' U	Q	T	PU	Q	
770000	11	70000	120000	6	20000	ثمن الشراء
105000	1.5	70000	30000	1.5	20000	م.غ.م قسم التموين
875000		70000	150000		20000	تكلفة الشراء للفترة
75000	12.5	6000	32400	8.1	4000	+ مخزون أول المدة
950000	12.5	76000	182400	7.6	24000	التكلفة المتوسطة
						المرججة للوحدة

3 حساب تكلفة الإنتاج لـ "س" و "ع"

تحديد الإستعمالات من المواد الأولية

المادة م2	المادة م1	البيان	
250 x 120 کغ	250 x 40کغ = 250 x 40کغ	س	
42000 = 300 x 140 کغ	300 x 20 کغ	ع	

	ع		س			البيان
Т	PU	Q	Т	PU	Q	
45600	7.6	6.000	76000	7.6	10.000	تكلفة شراء م1 المستعملة
525000	12.5	42.000	375000	12.5	30.000	تكلفة شراء م2 المستعملة
107.000	26.75	4.000	75.000	25	3.000	تكلفة اليد العاملة المباشرة
100.000	25	4.000	75.000	25	3.000	مصاريف غير مباشرة قسم
						الإنتاج
777600		300	601000		250	تكلفة الإنتاج للفترة
174400	3488	50	256500	2560	100	+ تكلفة مخزون أول المدة
952000	2720	350	857500	2450	350	التكلفة الوسطية المرجحة

4- سعرالتكلفة لـ"س "و"ع"

*عدد الوحدات المباعة من " س = 100+250-50 = 300 وحدة

*عدد الوحدات المباعة من " ع = 50+300 -50 = 300 وحدة

ع			س			البيان
Т	PU	Q	Т	PU	Q	
816000	2720	300	735000	2450	300	تكلفة الإنتاج المباع
42000	0.05	840000	48000	0.05	960000	مصاريف غير مباشرة للتوزيع
858000	2860	300	783000	2610	300	سعر التكلفة

5- النتيجة التحليلية

	ع		س			البيان
Т	PU	Q	Т	PU	Q	
840000	2800	300	960000	3200	300	رقم الأعمال
(858000)		300	(783000)		300	ـ سعر التكلفة
-18000			+ 177000			النتيجة التحليلية

6- حساب تكلفة مخزون اخر المدة

لدينا العلاقة الجردية التالية: مخ ا + مشتريات حمخ 2 + استهلاكات

تكلفة مخ $_2 = 2$ تكلفة المشتريات + 2 تكلفة مخرا - تكلفة الاستهلاكات

 $45600 = (45600 + 76000) - 150000 + (8.1 X 4000) = مخ <math>_2$ للمادة م

 $_{2}$ مخ $_{2}$ للمادة م $_{2}$ = (525000 +375000) - 875000 + (6000 X12.5) = مخ مخ مخ يناسانه مخ

 M_2 و M_1 و باستعمال مادتين P_2 و P_3 و التمرين P_3 و وذلك في ورشة واحدة.

كانت البطاقة الفنية لإنتاج وحدة واحدة كما يلى:

- F من P_1 وما قيمته M_1 وما قيمته P_1 ستعمل P_1 عن المادة وحدة واحدة من P_1
 - ${
 m F}$ کنوازم ${
 m M}_2$ قیمته 12 دج کلوازم ${
 m P}_2$ تستعمل ${
 m P}_2$ تستعمل ${
 m P}_2$ کنوازم

كانت المعطيات المتعلقة بشهر مارس 2016 كما يلى:

1- مشتریات الشهر: المادة M_1 1200 كغ بـ 50 دج المادة M_2 ???????كغ بـ 40 دج للكلغ

اللوازم المختلفة F 20000 دج

مصاریف الشراء المباشرة 5 دج لکل کغ مشتری

2- إنتاج الشهر: المنتوج 1000 : P₁ وحدة المنتوج 4000 : P₂ وحدة

3- اليد العاملة المباشرة: $| Y_1 |$ وحدة واحدة $| P_2 |$ من تستعمل 45 دقيقة عمل مباشر بـ 20 دج للساعة $| P_3 |$ و لإنتاج وحدة واحدة $| P_2 |$ من تستعمل 30 دقيقة عمل مباشر بـ 25 دج للساعة

4- كان جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلى:

توزيع	الإنتاج	تموین	صيانة	إدارة	البيان
*********	57100	35300	5100	7800	∑ت.
					تII.
30	30	30	10	(100%)	-إدارة
10	30	40	(100%)	20	صيانة
وحدة مباعة	كغ مادة	كغ مادة			ط.و.ق
	مستعملة	مشتراة			
******	•••••	*****			ع.و.ق
******	40	20			<u>ت.و.ق</u>

سعر بيع الوحدة الواحدة	رقم الأعمال	5- المبيعات
50دج	225000دج	P_1 المنتوج
446ع	174800دج	المنتوج P ₂

المطلوب:

 M_2 و M_1 المستهلكة من المادتين M_1 و M_2

2-أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

 M_2 و أنجز حساب الجرد الدائم M_2 و M_1 الجرد الدائم

 P_2 و P_1 احسب تكلفة الإنتاج لـ P_1

 P_2 و P_1 النتيجة التحليلية و P_2

6- أحسب النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن الأعباء غير المحملة تقدر ب 4500 دج

الطلب 04: الحالات الخاصة للإنتاج

في الحالات العادية يمكن حصر العناصر العبئية التي تكون تكلفة الإنتاج في العناصر السالفة الذكر، إلا أنه قد تظهر حالات خاصة تستدعى معالجة إضافية على مستوى المنتوج التام أو النصف المصنع، وهذه الحالات يمكن حصرها في ما يلى:

- المنتجات نصف المصنعة
- المنتجات الجارية أو قيد التنفيذ
 - الفضلات والمهملات
 - الإنتاج حسب الطلب

أولا: المنتجات نصف المصنعة: المنتوج نصف المصنع هو منتوج وصلت به عملية التصنيع إلي درجة معينة قد تكون نهائية كما قد تكون جزئية، و من خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتوج النهائي يمكن أن تخضع إلى عملية تخزين كما يمكن أن تنتقل مباشرة من ورشة لأخرى دون تخزين، إن مصطلح نصف مصنع لا يعنى أن المنتجات قد أنجزت بنسبة % 50، بل يحتمل أن تكون نسبة الإنجاز أقل أو أكبر من هذه النسبة.

حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج النصف مصنع تتم بجمع كل المصاريف التي ترتبت عن إنتاجه من مادة أولية إلى مصاريف العمال، صيانة، نقل ،طاقة، إلى غير ذلك.

و في هذه الحالة يتم حساب تكلفة الإنتاج النصف المصنع بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج للمنتوج النصف المصنع = مجموع أعباء الإنتاج للفترة

يقصد بمجموع أعباء الإنتاج للفترة العناصر التكاليفية المذكورة آنفا والمتمثلة في المواد الأولية المستهلكة، اللوازم المستهلكة إن وجدت، اليد العاملة المباشرة، مصاريف الإنتاج غير المباشرة.

تمرین 01

تنتج مؤسسة الوردة الذهبية وتبيع المنتوج التام P في ورشتين.

Kفي الورشة 01 وباستعمال المادة الأولية 10 يتم الحصول على المنتوج الوسيطي 10

 * في الورشة 02 وباستعمال المنتوج الوسيطي * والمادة الأولية * يتم الحصول على المنتوج التام * كانت المعلومات المتعلقة بالفترة التكاليفية لشهر مارس 2016كما يلى:

1- مخزونات أول مارس:

- المادة \mathbf{M}_1 : 300 كغ بـقيمة إجمالية تقدر بمبلغ 90270 دج
- المادة M_2 : 200 كغ بقيمة إجمالية تقدر بمبلغ 68940 دج
- المنتوج الوسيطى: 210 وحدة K بقيمة 150360 دج للإجمالي
 - المنتوج التام: 175 وحدة P بقيمة 10390دج للإجمالي

<u>2- مشتریات شهر مارس 2015</u>

المادة M1: 1300 كغ بـ 162دج للكلغ المادة M2: 620 كغ بـ 90دج للكلغ

3- الإنتاج والإستعمالات:

 M_1 المادة M_1 المادة M_1 المادة M_1 المادة M_1 المادة M_2 المادة M_2 المادة M_2 المادة M_2 المادة M_2 المادة M_2 المادة M_2

4- الأعباء المباشرة:

*للشراء % 5من ثمن الشراء لكل مادة

*للإنتاج : في الورشة 01 : 1040 ساعة بـ 70 دج دج للساعة وفي الورشة 02 :980 ساعة بـ ساعة بـ 110 دج للساعة.

*للتوزيع % 2 من رقم الأعمال

5- الأعباء غير المباشرة

ملخصة في الجدول مع أخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية بقيمة 4500دج والأعباء غير المحملة بقيمة ملخصة في الجدول مع أخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية بقيمة 4500دج

التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	التموين	صيانة	إدارة	البيان
66050	163000	100250	23575	34400	35225	∑التوزيع الأولى
3	2.5	1.5	2	1	?	• إدارة
1	3	2	2.5	6	1.5	• صيانة
			كغ مادة			ط.و.ق
			مشتراة			

• المبيعات

باعت المؤسسة 625 وحدة تامة الصنع من Pب 1800 دج للوحدة

المطلوب:

- أتمم جدول الأعباء غير المباشرة
- \mathbf{M}_2 ه أحسب تكلفة الشراء للمادتين أحسب تكلفة الشراء المادتين ا
- أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج الوسيطي ٨
 - أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام P
 - أحسب سعر التكلفة للمنتوج التام P
- أحسب النتيجة التحليلية لـ Pوالنتيجة التحليلية الصافية

الحل:

و إتمام جدول الأعباء غير المباشرة:

X= 35225+1.5/10 Y....(1)

Y = 34400 + 1/10 X....(2)

X = 35225 + 0.15 (34400) = 40385 = 41000

 $1-(0.15 \times 0.1)$ 0.985

Y = 34400 + 0.15 (41000) = 38.500

التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	التموين	صيانة	إدارة	البيان
66050	163000	100250	23575	34400	35225	∑التوزيع الأولى
12300	10250	6150	8200	4100	(41000)	• إدارة
3850	11550	7700	9625	(38500)	5775	• صيانة
82200	184800	114100	41400	0	0	∑التوزيع الثانوي
			كغ مادة			ط.و.ق
			مشتراة			
			2300			ع.و.ق
			18			ت.و.ق

<u>2 تكلفة الشراء لـ م وم 2</u>

	M_2 المادة			N	I_1 المادة		البياان
Т	P	Č	Q	Т	PU	Q	
900	00	90	1000	210600	162	1300	ثمن الشراء
450	00	0.05	90000	10530	0.05	2106	مصاريف الشراء المباشرة
180	00	18	1000	23400	18	00	م.غ.م قسم التموين
						1300	
1125	500		1000	244530		1300	تكلفة الشراء للفترة
							+
689	40		620	90270		500	مخزون أول المدة
1814	140	112	1620	334800	186	1800	التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

3 <u>تكلفة المنتوج الوسيطي K</u>

K			البيــــان
T	PU	Q	
245520	186	1320	تكلفة شراء المادة M_1 المستعملة
72800	70	1040	تكلفة اليد العاملة المستعملة
114100	_	_	مصاریف غیر مباشرة ورشة 01
432420		630	تكلفة الإنتاج للفترة
153060		210	+تكلفة مخزون أول المدة
585480	697	840	التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

• 4- تكلفة المنتوج التام P

	Р		البيـــان
Т	PU	Q	
125440	112	1120	تكلفة شراء المادة $ M_{2} $ المستعملة
390320	697	560	تكلفة K الوسيطي المستعمل
107800	110	980	تكلفة اليد العاملة المستعملة
184800		_	مصاریف غیر مباشرة ورشة 02
808360		560	تكلفة الإنتاج للفترة
110390		175	+تكلفة مخزّون أول المدة
918750	1250	735	التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

• 5_ سعرالتكلفة لـP

Ŀ	البيان		
Т	PU	Q	
781250	1250	625	تكلفة الإنتاج المباع
22500	0.025	1125000	مصاريف التوزيع المباشرة
82200			.م.غ. م قسم التوزيع
885950	1417.52	625	سعر التكلفة

6-التحليلية والنتيجة الصافية

• النتيجة التحليلية

	Р	البيان	
Т	PU	Q	
1125000	1800	625	رقم الأعمال سعر التكلفة
(885950)	1417.52	625	سعر التكلفة
		625	النتيجة التحليلية
+239050			

• النتيجة التحليلية الصافية

المبالغ	البيان
239050	النتيجة التحليلية
+4500	+أعباء إضافية
-4550	اعباء غير محملة
+239000	النتيجة التحليلية الصافية

ثانيا: المنتجات الجارية التنفيذ : "هي المنتجات التي تظهر أثناء أو خلال مرحلة الإنتاج (عملية التصنيع)، ولهذا نقول أن المنتجات الجارية هي المنتجات التي لم تأخذ الشكل المميز لها أثناء مرحلة التصنيع وتظهر بصفة مستمرة و دائمة خلال دورة الإنتاج ، بمعني أن المنتجات الجارية هي المنتجات التي وصلت عملية إنتاجها إلي نسبة مئوية معينة، و إذا أصبحت هذه النسبة إلي شرية منتوج تام و لهذا يجب حساب تكلفة الإنتاج التام و تكلفة الإنتاج الجاري لحساب تكلفة الدورة الكاملة.

1-مميزات المنتجات الجارية: تتميز هذه المنتجات بما يلى:

- لا تأخذ شكلها النهائي إلا في الفترة التكاليفية اللاحقة
 - نسبة تصنيعها غير محدد
- يمكن أن توجد في بداية الفترة التكاليفية كما يمكن أن توجد في نهايتها

2-المعالجة التكاليفية للمنتجات الجارية

تعطى المنتجات الجارية غالبا على شكل أرقام تقريبية وعليه ولحساب تكلفتها يستعمل ما يسمى: الإنتاج المكافئ والذي يتمثل في إجمالي الإنتاج الحقيقي لدورة معينة

يتميز أنه يحسب لكل عنصر تكلفة على حدى كما يختلف حسابه في حالة وجود منتجات جارية في بداية المدة ومنتجات جارية في نهاية المدة.

الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة =الإنتاج التام فعليا +منتجات جارية محولة إلى منتجات تامة في أخر المدة -منتجات جارية محولة إلى منتجات تامة في بداية المدة

تكلفة الإنتاج الجاري لبداية المدة =عدد الوحدات الجارية في بداية المدة $_{\rm X}$ نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة $_{\rm X}$ تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة للفترة السابقة

حيث تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة =مجموع تكلفة كل عنصر

الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة

تكلفة الإنتاج الجاري لنهاية المدة =عدد الوحدات الجارية في نهاية المدة $_{
m X}$ نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة $_{
m X}$ تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الجاري في بداية الدورة + أعباء الإنتاج للدورة - الإنتاج الجاري في نهاية الدورة

ملاحظـــة:

المنتجات الجارية غير قابلة للبيع ، إلا أنه في آخر كل فترة حسابية تسجل قيمتها في حساب "34" منتوجات و أعمال تحت التنفيلية.

مثال 01: تقوم مؤسسة صناعية بصناعة منتوج وحيد وذلك باستعمال مادتين M N0 كانت المعلومات الخاصة بالمنتجات الجارية "قيد التنفيذ" كالتالى:

منتجات جارية في نهاية المدة	منتجات جارية في بداية المدة	العناصر التكاليفية
35%	25%	المادة الأولية M
30%	40%	المادة الأولية N
20%	30%	اليد العاملة المباشرة
30%	40%	مصاريف غير مباشرة للإنتاج
400وحدة	200وحدة	عدد الوحدات الجارية

- عدد الوحدات المنتجة التامة الصنع 1500وحدة
 - تكلفة الوحدة للفترة السابقة كانت كالتالى:

المادة الأولية M=65 دج

المادة الأولية N=80 دج

اليد العاملة المباشرة = 42 دج

تكلفة الوحدة لقسم الإنتاج = 6 دج

- أثناء عملية الإنتاج تحملت المؤسسة الأعباء التالية:
- تكلفة المادة الأولية M المستعملة =104940دج
 - تكلفة المادة الأولية N المستعملة 123200دج
 - تكلفة اليد العاملة المباشرة 68400 دج
- مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج = 103180 دج

المطلوب:

- أحسب الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة
- أحسب تكلفة المنتجات الجارية في بداية المدة
 - أحسب تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة
- أحسب تكلفة المنتجات الجارية في نهاية المدة
 - أحسب تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة

الحل:

1- حساب الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة

- وحدة $(0.25 \times 200) (0.35 \times 400) + 1500 = M$ وحدة وحدة الإنتاج المكافئ للمادة
 - وحدة $= (0.4 \times 200)$ (0.3 $= (0.4 \times 200)$ (0.3 $= (0.4 \times 200)$ وحدة الإنتاج المكافئ للمادة $= (0.4 \times 200)$
- وحدة $1520 = (0.3 \times 200) (0.2 \times 400) + 1500 = 1520$ وحدة •
- = (0.4 x 200) (0.3 x 400) + 1500 = 1500 الإنتاج المكافئ للمصاريف غير المباشرة للإنتاج = 0.4 x 200

· 2- حساب تكلفة المنتجات الجارية في بداية المدة

- دج $3250 = 65 (0.25 \times 200) = M$ المادة •
- و المادة $N=80(0.4 \times 200)=N$ دج
- اليد العاملة المباشرة= (0.3 x 200) دج
- المصاريف غير المباشرة للإنتاج = $(0.4 \times 200) = 4880$ دج

تكلفة المنتجات الجارية في بداية المدة ط880 +2520 + 6400 + 2520 دج

3_ ـ تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة

- حج نكلفة الوحدة للمادةM = 1590/104940 = 66 دج
- دج 80 = 1540/123200 = N دج المادة الوحدة للمادة
- و تكلفة الوحدة لليد العاملة المباشرة = 1520/68400 = 45 دج
 - تكلفة الوحدة لقسم الإنتاج = 67 = 1540/103180

• 4- حساب تكلفة المنتجات الجارية في نهاية المدة

- $9240=(400 \times 0.35) 66 = M$ المادة •
- $9600 = (400 \times 0.30) \times N$ المادة المادة .
- دج $3600 = (400 \times 0.20)$ دج اليد العاملة المباشرة 450×0.20 دج
- المصاريف غير المباشرة للإنتاج =67 (400 x 0.30) =8040 دج

تكلفة المنتجات الجارية في نهاية المدة = 8040 + 9600 + 9600 + 9040 دج

5-تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة =تكلفة المنتجات الجارية في بداية المدة +أعباء الإنتاج للفترة -تكلفة المنتجات الجارية في نهاية المدة

30480- 103180+68400+123200+104940 + 17050 = نكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة

386290 =

مثال $\mathbf{02}$: تقوم مؤسسة المنار الصناعية بإنتاج منتوجين \mathbf{P}_1 و \mathbf{P}_2 بإستعمال مادتين \mathbf{M}_1 و ذلك في ورشة واحدة.

كانت البطاقة الفنية لإنتاج وحدة واحدة كما يلى:

- \mathbf{M}_2 من المادة \mathbf{M}_1 و \mathbf{M}_1 عن المادة \mathbf{P}_1 و 3 من المادة وحدة واحدة من \mathbf{P}_1
 - M_2 ألمادة وحدة واحدة من P_2 تستعمل 3 كغ من المادة P_2

للفترة المعتبرة الخاصة بشهر مارس 2016 ، أعطيت لكم المعلومات التالية:

1- وضعية المخزونات والإستهلاكات

المخزونات	المشتريات/الإنتاج	المخزونات في 03/01	البيان
فى 31/31			
100 كغ	800 كغ بـ 40 دج للكغ	300 كغ بـ 50 دج للكغ	\mathbf{M}_1 المادة
300 كغ	2600 کغ بـ 50 دج	400 كغ بـ 60 دج للكغ	${ m M_2}$ المادة
	للكغ		
200 وحدة	???????	100 وحدة بـ 673 دج للوحدة	P_1 المنتوج
لا شيء	????????	50 وحدة بـ 555 دج للوحدة	P_2 المنتوج
600 دج		1800 دج	P_1 إنتاج جاري

- 2- الأعباء المباشرة: 2700 ساعة بـ 80 دج للساعة وتوزع بين المنتوجين حسب عدد الوحدات المنتحة
 - **8-** المبيعات: سعر بيع الوحدة من P_1 700 دج، في حين سعر بيع الوحدة من P_2 600 دج
 - 4- الأعباء غير المباشرة: لخصت في الجدول مع أخذ بعين الاعتبار:
- الأعباء الإضافية بقيمة 10000 دج والتي توزع بين الأقسام كما يلى: 5/2 للإدارة والبقي يوزع بالتساوى بين الصيانة والتموين والإنتاج.
 - الأعباء غير المعتبرة بقيمة 6000 دج وتوزع كالتالي: 50% : الإدارة، 30% للتموين، 20%
 للتوزيع

توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	البيــــان
34.000	50300	3600	52000	66600	∑الأعباء من
					.608602
					+الأعباء الإضافية
					-الأعباء غير المعتبرة
. i.i.i.i.	?????	66666	???? ?		∑التوزيع الأولى
					<u>توزيع ثانوي</u>
20%	40%	30%	10%	(100%)	• إدارة
10%	60%	10%	(100%)	20%	• صيانة
01 دج من رقم	ساعة يد	كغ مادة			ط.و.ق
الأعمال	عمل مباشر	مشتراة	_	-	

ملاحظة: تطبق المؤسسة طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة مع مخزون أول المدة.

- M_2 M_1 الإستهلاكات من المواد M_1 و 1-
- 2- أحسب عدد الوحدات المنتجة بدلالة الإستهلاكات
 - 3- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
 - \mathbf{M}_1 أحسب تكلفة الشراء للمادتين ا
- 5- أحسب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة للمنتوج P_1 فقط.

<u>الحل:</u>

- - ف استهلاکات M_2 = 300-2600+400 هـ استهلاکات .

2- حساب عدد الوحدات المنتجة

1000=
$$P_1 \times 2$$
 (1) $P_1 = 1000/2 = 500 \text{ Unités}$

$$2700 = P_1 \times 3 + P_2 \times 3$$
 (2) $P_2 = 400 \text{ Unités}$

3-إتمام جدول الأعباء غير المباشرة

$$X = 67600 + 0.2 Y$$
 (1) $X = 80000$

توزيع	إنتاج	تموین	صيانة	إدارة	البيا
34000	50300	3600	52000	66600	∑ التوزيع الأولى
	2000	2000	2000	4000	+الأعباء الإضافية
(1200)		(1800)		(3000)	-الأعباءغيرالمعتبرة
32.800	52.300	3800	54000	67.600	∑ التوزيع الأولى
16000 6200	32000 37200	24000 6200	8000 (62.000)	(80.00) 12400	التوزيع الأولى • إدارة • صيانة
55000	121500	34000	0	0	∑ التوزيع الثانوي
1 دج من رقم الأعمال	ساعة يد عمل مباشر	كغ مادة مشتراة			∑ التوزيع الثانوى ط.و.ق
550.000	2700	3400		-	ع.و.ق
0.1	45	10			ت.و.ق

4-حساب تكلفة شراء المواد الأولية

N	$ m M_2$ المادة			\mathbf{M}_1 المادة		البيان
Т	PU	Q	Т	PU	Q	
130000	50	2600	32000	40	800	ثمن الشراء
26000	10	2600	8000	10	800	م.غ.م قسم التموين
156000		2600	40000		800	تكلفة الشراء للفترة
24000	60	400	15000	50	300	+تكلفة مخزون أول المدة
180000	60	3000	55000	50	1100	التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

5_تكلفة الإنتاج لـ P1

P_1			البيــــان
Т	PU	Q	
1800	-	_	إنتاج جاري أول المدة
50.000	50	1000	تكلفة شراء المادة M1 المستعملة
90000	60	1500	تكلفة شراء المادة M2 المستعملة
120000	80	1500	تكلفة اليد العاملة المباشرة
67500	45	1500	م.غ.م قسم الإِنتاج
(600)	_		إنتاج جارى أخر المدة
328700		500	تكلفة الإنتاج للفترة
67300	673	100	+ تكلفة مخزون أول المدة
396.000	660	600	التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة

6- حساب سعر التكلفة

P_1			البيان
Т	PU	Q	
264.000	660	400	تكلفة الإنتاج المباع
28000	0.1	280000	م.غ.م قسم التوزيع
292.000	730	400	سعرالتكلفة

ثالثا: النفايا و البقايا: حـ 358/منتجات متبقية ومواد مسترجعة

لقد خصص النظام المحاسبي والمالي حسابا خاصا بالنفايا والبقايا تحت رقم حـ 358منتجات متبقية ومواد مسترجعة، وهو ما يعرف بالفضلات والمهملات.

عن بعض عمليات الإنتاج تنجر الفضلات والمهملات، الفضلات موجودة مثلا في صناعة الجلود الخشب ، البلاستيك ، النسيج ... الخ أما المهملات فهي خاصية تطلق على كل منتوج لا تتوفر فيه مميزات المنتوج السليم ، وجود هذه الفضلات و المهملات يؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج.

• المعالجة التكاليفية للفضلات والمهملات

أ- فضلات ومهملات غير مسترجعة (ضائعة)

في هذه الحالة فالمؤسسة مجبرة للتخلص منها، كما يستحيل بيعها لافتقارها لأي قيمة .

عن عملية الرمي يترتب مصاريف إضافية تتمثل في مصاريف الشحن ، النقل ، تنظيف المكان، تخزين ، تفريغ الخ ، هذه المصاريف تضاف بالطبع لحساب تكلفة الإنتاج الإجمالية و في هذه الحالة يتم حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التاليـــــــة :

تكلفة الإنتاج للمنتوج =أعباء الإنتاج للفترة +تكلفة +مصاريف نزع أو التخلص من الفضلات والمهملات الضائعة

ب فضلات ومهملات مسترجعة

إن الفضلات والمهملات المسترجعة قد تكون محل بيع أو قد يعاد استعمالها في العملية الإنتاجية.

- فضلات ومهملات مباعة: أن الفضلات والمهملات التي أفرزتها العملية الإنتاجية يمكن أن تكون ذات استعمال خارجي أي أن لها قيمة سوقية تباع بها وعليه تعالج كما يلي:
 - إما تخفيض تكلفة الإنتاج الإجمالية بقيمة المبيعات.
 - -وإما إضافة قيمة المبيعات إلي النتيجة المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الإنتاج.

في حالة إذا ما تم بيعها فإن تكلفتها تتحدد كما يلي:

تكلفة الفضلات والمهملات المباعة =ثمن البيع المحتمل مصاريف التوزيع وهامش الربح مصاريف المعالجة (إن وجدت)

و في هذه الحالة يتم حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التاليــــة:

تكلفة الإنتاج للمنتوج التام = أعباء الإنتاج للفترة _ تكلفة الفضلات و المهملات المباعة

ج- فضلات ومهملات مسترجعة في العملية الإنتاجية

غالبا ما تفضل المؤسسات إعادة استعمال الفضلات والمهملات إذا كان ذلك ممكنا في عملية الإنتاج علي بتخصيص مصاريف إضافية تطرح قيمة الفضلات و المهملات التي أعيد استعمالها من تكلفة الإنتاج علي أن تضاف هذه المصاريف لتكلفة الإنتاج في الفترة التي أعيد فيها الاستعمال.

فالمؤسسة في هذه الحالة تستغنى على شراء المواد الأولية وعليه فالفضلات والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية تعد بمثابة مادة أولية معوضة.

تكلفة الفضلات والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية =تكلفة شراء المادة الولية المعوضة + مصاريف المعالجة (إن وجدت).

و في هذه الحالة تتحدد تكلفة الإنتاج بالعلاقة التاليـــــة:

تكلفة الإنتاج للمنتوج التام = أعباء الإنتاج للفترة $_{\rm X}$ تكلفة الفضلات والمهملات المسترجعة تكلفة الفضلات والمهملات المسترجعة بعد المعالجة $_{\rm X}$ الأولية المعوضة

التمرين: 01

تقوم مؤسسة الهضاب الصناعية بإنتاج وبيع منتوج وحيد وذلك باستعمال المادة الأولية M، وخلال الفترة المعتبرة الخاصة بشهرى ماى 2015تم الحصول على المعلومات التالية:

- أعباء الإنتاج للفترة :المادة الأولية Mالمستعملة 200 :كغ بـ 160دج للكلغ اليد العاملة المباشرة 100 :ساعة عمل مباشر بـ 250دج للساعة مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج 18.000دج
- ، أثناء العملية الإنتاجية تحصلت المؤسسة على فضلات والتي تم بيعها بـ 10000دج وذلك بافتراض %20كمصاريف التوزيع و هامش الربح.

المطلوب:

- أحسب تكلفة الفضلات المباعة
- أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام

الحل:

حساب تكلفة الفضلات المباعة

تكلفة الفضلات المباعة =ثمن البيع المحتمل -مصاريف التوزيع و هامش الربح تكلفة الفضلات المباعة = 10000 - 10000 = 8000 = 8000 دج

حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام

تكلفة الإنتاج للمنتوج التام =أعباء الإنتاج للفترة تكلفة الفضلات و المهملات المباعة

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
32000	160	200	المادة الأولية المستعملة
25000	250	100	اليد العاملة المباشرة
18000			مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج
75000			∑أعباء الإنتاج للفترة
(8000)			ـ تكلفة الفضلات المباعة
67000			تكلفة الإنتاج للمنتوج P

التمرين :02

إن إنتاج المنتوج التام Pيسمح للمؤسسة الصناعية أفاق بالحصول على فضلات ضائعة تقدر بـ %6من وزن المادة الأولية المستعملة، بلغت مصاريف التخلص من الفضلات ما قيمته 5720 دج.

كانت أعباء الإنتاج للفترة المعتبرة كما يلى:

المادة الأولية المستعملة: 1500كغ بـ 40 دج للكلغ

اليد العاملة المباشرة: 1200ساعة عمل مباشر بـ 85 دج للساعة

مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج 9000 دج

ملاحظة: تحتوى كل وحدة منتجة من المنتوج التام Pعلى 0.75 كغ من المادة الأولية.

المطلوب:

- أحسب وزن الفضلات
- أحسب الوزن الصافي الباقي للمادة الأولية
 - أحسب عدد الوحدات المنتجة من P
 - أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام P

الحل:

1- حساب وزن الفضلات

وزن الفضلات $500 \times 0.06 = 90$ من وزن المادة الأولية المستعملة وزن الفضلات وزن المادة الأولية المستعملة وزن الفضلات

2- الوزن الصافى الباقى للمادة الأولية

الوزن الصافي الباقي للمادة الأولية =90-1500 كغ

3- حساب عدد الوحدات المنتجة من P

عدد الوحدات المنتجة =0.75/1410 =1880وحدة

4- حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام P

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
60.000	40	1500	المادة الأولية المستعملة
102.000	85	1200	اليد العاملة المباشرة
9000			مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج
171000			أعباء الإنتاج للفترة
5720			+ تكلفة الفضلات الضائعة
176720	94	1880	تكلفة الإنتاج للمنتوج P

التمرين 03

من المعطيات التكاليفية لمؤسسة الصومام الصناعية لدورة 2015تم استخراج ما يلى:

• أعباء الإنتاج للفترة:

المادة الأولية المستعملة: 3000 كغ بـ 70 دج للكلغ

اليد العاملة المباشرة: 1400 ساعة عمل مباشر بـ 100 دج للساعة

- مصاریف غیر مباشرة قسم الإنتاج = 60.000 دج
- أثناء العملية الإنتاجية تحصلت المؤسسة على فضلات قابلة للاسترجاع تقدر بـ 8%من وزن المادة الأولية المستعملة.
 - بلغت مصاريف معالجة الفضلات المسترجعة ما قيمته 800 دج
 - الكلغ الواحد المعالج من الفضلات يكافئ 0.25 كغ من المادة الأولية

المطلوب:

- أحسب وزن الفضلات
- أحسب وزن الفضلات المسترجعة بعد المعالجة (الكمية المعالجة)
 - أحسب تكلفة الفضلات المسترجعة بعد المعالجة
 - أحسب تكلفة الإنتاج للمنتوج التام

رابعا: الإنتاج حسب الطلب

تختلف طريقة تكاليف الطلبيات عن طريقة تكاليف المرحلة في عدة أمور، و في ما يلى مقارنة بين النظامين

تكاليف الطلبيات		تكاليف المراحل	
الإنتاج متقطع لتلبية احتياجات الزبائن	•	الإنتاج يستمر لمواجهة احتياجات السوق	•
الإنتاج غير متجانس وذو مواصفات مختلفة	•	الإنتاج متجانس	•
يمكن أن لا تمر وحدات الإنتاج بكافة	•	تحول الوحدات المنتجة من مرحلة إلى	•
الأقسام		أخرى	
تحسب التكلفة على أساس حصر التكاليف	•	تحسب التكلفة الإجمالية على أساس التكلفة	•
في الأقسام المختلفة		الوسطية للوحدة في كل مرحلة	
يمكن معرفة نتيجة النشاط من ربح أو	•	صعوبة تحديد نتيجة الوحدات المنتجة في	•
خسارة بالنسبة لكل طلبية		كل مرحلة	

ملاحظة:

رغم وجود اختلافات أثناء مقارنة النظامين إلا أن طريقة حساب تكاليف الطلبيات لا تختلف عن الطريقة العادية من حيث أنها تخضع لدراسة مسبقة لتحديد الأعباء والزمن الذى تنفذ الطلبيات، كما يمكن إيجاد طلبيات قيد الإنجاز في بداية المدة وكذلك في نهايتها، وعلية فتكلفة الطلبيات المنجزة تتحدد كما يلي:

تكلفة الطلبيات المنجزة تكلفة الطلبيات قيد الإنجاز في بداية المدة +أعباء الإنتاج للفترة - تكلفة الطلبيات قيد الإنجاز في نهاية المدة

مثال:

تصنع الشركة الوطنية للإنجازات البحرية زوارق صغيرة حسب الطلب، وذلك باستعمال مادتين Mو.N كانت المعطيات المتعلقة بالفترة التكاليفية المعتبرة كما يلى:

- ، طلبيات قيد الإنجاز في بداية الفترة : لا شيء
- مشتريات الفترة: المادة M 8000 كغ بـ 40000دج للطن

المادة 4000N كغ بـ 60000 دج للطن

اليد العاملة المباشرة: 5000ساعة من اليد العاملة المباشرة بـ 100دج للساعة

صنعت الشركة طلبيتين

- **الطلبية رقم 25** لوزارة الشبيبة والرياضة التي تسعى لتطوير رياضة الزوارق الشراعية التي أنجزت وتم بيعها بـ 1000000 دج والتي تطلبت ما يلي:
 - -5000 كغ من المادة M
 - 2000 كغ من المادة N
 - 3000-ساعة من اليد العاملة المباشرة
 - الطلبية رقم26 للديوان الجهوى للصيد البحري والتي هي تحت التشغيل والتي تطلبت ما يلى:
 - -2800 كغ من المادة M
 - -1800 كغ من المادة N
 - -2000 ساعة من اليد العاملة المباشرة

- كان جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلى:

توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	البيان
37550	145650	16180	4000	4620	\subseteq ت.الأولى
30% 20%	30% 60%	25% 12%	15% -100%	- 100% 8%	<u>تII.</u> -إدارة -صيانة
100دج من رقم الأعمال	ساعة يد عمل مباشر	كغ مادة مشتر اة			ط.و .ق

المطلوب:

- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
 - ${\sf N}$ أحسب تكلفة شراء المادتين ${\sf M}$ و
- أحسب تكلفة إنتاج الطلبية المنجزة والطلبية قيد التشغيل
 - أحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للطلبية رقم 25

الحل:

1- إتمام جدول الأعباء غير المباشرة

لنرمز للإدارة ب X

لنرمز للصيانة ب Y

$$X = 4620 + 0.08 \text{ Y}$$
 (1)

$$Y = 4000 + 0.15 X$$
 (2)

4750 = Y و 5000 = X بحل المعادلتين نجد

توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	البيان
37550	145650	16180	4000	4620	\sum ت.الأولى
					<u>تII.</u>
1500	1500	1250	750	(5000)	-إدارة
950	3850	570	(4750)	380	-صيانة
40000	150000	18000	0	0	∑ت الثانوي
					-
100دج من	ساعة يد عمل	كغ مادة			ط.و .ق
ر.ع	مباشر	مشتراة			
10000	5000	12000			ع.و .ق
4	30	1.5			ت.و.ق

2- حساب تكلفة شراء المادتين

${f N}$			M			البيان
T	PU	Q	T	PU	Q	
240000	60	4000	320000	40	8000	ثمن الشراء
6000	1.5	4000	12000	1.5	8000	م غ م قسم التموين
246000	61.5	4000	332000	41.5	8000	تكلفة الشراء للفترة

3- تكلفة إنتاج الطلبية المنجزة رقم 25 والطلبية قيد التشغيل رقم 26

الطلبية رقم 26			الطلبية رقم 25			البيـــان
T	PU	Q	Т	PU	Q	
116200	41.5	2800	207500	41.5	5000	تكلفة المادة M المستعملة
110700	61.5	1800	123000	61.5	2000	تكلفة المادة Nالمستعملة
200000	100	2000	300000	100	3000	تكلفة اليد العاملة المباشرة
60000	30	2000	90000	30	3000	م.غ.م قسم الإنتاج
486900			720500			تكلفة الإنتاج للفترة

4 سعر تكلفة الطلبية المنجزة رقم 25

T	PU	Q	البيان
720500			تكلفة إنتاج الطلبية
40000	4	10000	المباعة
			م.غ.م قسم التوزيع
760500		-	سعر التكلفة

239500 + = 760500 - 1000000 = النتيجة التحليلية - 5

المبحث الثانى : طريقة التكلفة الجزئية

المطلب الأول: مفهوم و مبد أطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

1- مفهوم الطريقة: تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير، وعلى هذا الأساس فهي تعتمد على مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

إن مفهوم التحميل العقلاني مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة للوحدة المنتجة خاصة عندما ينخفض مستوى النشاط

- 2- مبدأ الطريقة: تقوم الطريقة على مبدأ تحميل الأعباء الثابتة بالجزء المناسب لهذا المستوى، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة، لأن التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية ومنطقية تستند إلى الإجراءات التالية:
 - تحليل الأعباء إلى متغيرة وثابتة
- تحديد مستوى الإنتاج الطبيعي للمؤسسة والمتمثل في حجم النشاط العادي والذي يتحدد باعتبار عدة عوامل منها الحد الأقصى للنشاط
 - إيجاد الأعباء الثابتة المحملة باستخدام معامل التحميل العقلاني
 - حساب الفرق بين الأعباء الإجمالية والأعباء المحملة عقلانيا.

3- الفصل بين الأعباء: تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين نوعين من الأعباء

أ - الأعباء الثابتة: وهي تلك الأعباء المستقلة عن حجم النشاط ولا تتغير بتغير هذه الأعباء الثابتة بالنسبة للمجموع ولكن متغيرة بالنسبة للوحدة الواحدة فهي ذات علاقة عكسية مع حجم النشاط ونظرا لثباتها إجمالية فكلما كان عدد الوحدات أكثر كلما كان نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف أقل والعكس في حالة انخفاض عدد الوحدات .

ب - الأعباء المتغيرة: هي الأعباء التي تتناسب مع حجم النشاط فتزداد بزيادته و تنقص بنقصانه فهي تكاليف متغيرة إجماليا لكنها ثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة.

فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة الأقسام المتجانسة حيث الجزء من الأعباء الثابتة المحملة يتم حسابه بالعلاقة التاليـــــة:

الأعياء الثابتة المحملة = أعياء الثابتة الإجمالية بمعامل التحميل

أو بعبارة أخرى:

الأعباء الثابتة المحملة =الأعباء الثابتة الإجمالية x (النشاط الحقيقي /النشاط العادي)

المطلب الثاني : تحميل الأعباء الثابتة وفق طريقة التحليل العقلاني

قبل التطرق لكيفية تحميل الأعباء الثابتة يجب معرفة ما يللي:

<u>أ</u> <u>النشاط العادي</u>: هو مستوي معين من النشاط الذي تهدف المؤسسة إلي تحقيقيه إذن فهو عبارة عن هدف يحدد قبل انطلاق النشاط الحقيقي للمؤسسة .ويمكن القول أنه يتمثل في مستوى النشاط الذى تحققه المؤسسة في الظروف العادية باستعمال طاقتها الكاملة، ويجب مراعاة ما يلي :

- هيكل المؤسسة
- الحد الأقصى للنشاط

وكذلك لابد من مراعاة إمكانية التوسع المستقبلي، العوامل الاقتصادية الخارجية كالعرض، الطلب، المنافسة، و لتحديد النشاط العادى لدينا اختيار بين:

- 1- **الطاقة النظرية:** وهي تعبر عن المستوي العالي للنشاط ولا تؤخذ بعين الاعتبار الطلبيات المكررة ،التعطيلات، حوادث العمل، الأعياد الرسمية، الإضراب ...الخ
- 2- الطاقة الواقعية: هذه الطاقة تأخذ في الحسبان مختلف العوامل لمتعطلات للآلة، أوقات الراحة اليومية.

حجم النشاط العادي يساوي حجم النشاط الحقيقي معناه معامل التحميل يكون مساويا للواحد و تفسر علي أن التكاليف الثابتة تحمل بشكل إجمالي علي سعر التكلفة، فلا تكون إذا هنا فرق التحميل.

حجم النشاط العادي أكبر من حجم النشاط الحقيقي وبالتالي معامل التحميل يكون أكبر من الواحد ونقول أن الأعباء الثابتة الحقيقية، فالمؤسسة تتحمل أعباء ثابتة إضافية الفرق المحمل عليه يضاف إلى النتيجة.

حجم النشاط العادي أقل من حجم النشاط الحقيقي: يعني معامل التحميل أقل من الواحد، فالأعباء المحملة أقل من الأعباء الحقيقية، هذه الحالة تحمل جزء من الأعباء الثابتة على التكاليف وسعر التكلفة النهائي.

الفرق يمثل نقص يحذف من النتيجة ويسمي فرق نقص الفعالية في كل الحالات يبقي سعر التكلفة ثابت بدون تأثير تغيرات حجم النشاط تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة.

<u>ب النشاط الحقيقى</u>: وهو يعبر عن ذلك النشاط الذي استطاعت المؤسسة أن تحققه فعلا خلال فترة زمنية معينة و بالتالي فهو يتحدد بشكل نهائي عند نهاية الفترة المحاسبية المعمول به بعد تحديد النشاط الحقيقي والنشاط العادى، وبقسمة النشاط الحقيقي على النشاط العادى ينتج لدينا نسبة تسمى معامل التحميل العقلاني.

المطلب الثالث: كيفية تطبيق هذه الطريقة:

يكون تطبيق الطريقة بحساب معامل التحميل العقلاني، هذا الأخير يمثل العلاقة بين حجم النشاط العادى، ويحسب كما يلى:

معامل التحميل العقلاني = النشاط الحقيقي /النشاط العادي

أولا: تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة التي تسعى إلى إقصاء تأثير حجم النشاط على التكاليف، وبعد فصل الأعباء الثابتة عن الأعباء المتغيرة يتم تحميل الأعباء الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني الذي قد يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية.

- إن تطبيق معامل التحميل العقلاني على الأعباء الثابتة يؤدى إلى فرق بين الأعباء المحملة والأعباء الثابتة الدي قد الحقيقية، هذا الفرق قد يكون موجبا، وقد يكون سالبا، وقد يكون معدوما وذلك حسب معامل التحميل الذي قد يأخذ أحد الحالات التالية:
- معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد أي أن الأعباء الثابتة المحملة أكبر من الفعلية ، فهناك ربح فعالية
- معامل التحميل العقلاني أقل من الواحد أي أن لأعباء الثابتة المحملة أصغر من الفعلية ، فهناك تكلفة بطالة
- معامل التحميل العقلاني يساوى واحد أي أن لأعباء الثابتة المحملة أتساوى الفعلية ، فلا يوجد لا ربح فعالية و لا تكلفة بطالة.

الفرق = الأعباء الثابتة المحملة _ الأعباء الثابتة الحقيقية

1- توزيع الخدمات بمعامل التحميل واحد

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلي جزء ثابت والآخر متغير ,فالجزء الثابت يضرب بالمعامل التحميل و بالتحديد المجموع المحمل أي الأعباء الثابتة المحملة +الأعباء المتغيرة يوزع علي الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي ونحسب تكلفة وحدة العمل.

2 - توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة:

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع احدي الطريقتين التاليتين:

- از دواج حقول التوزيع داخل جدول واحد .
 - فتح أو الاستعانة بجداول ملحقة.

الطريقة الأولى:

إن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي:

- ♦ يخصص حقلان لكل قسم: الأول للأعباء المتغيرة والثاني للنفقات الثابتة .
 - ♦ توزع الأعباء وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة .
- ♦يحدد جزء الأعباء الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم.

- ♦أما الفرق بين مبلغ الأعباء الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فرو قات التحميل حسب طبيعته.
 - ♦ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد .

الطريق ــة الثانية:

تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين:

- تحديد الجزء من الأعباء الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع الأعباء وذلك في جدول ملحق ثانوى بفتح جدول لكل نوع من الأعباء الثابتة.
 - نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي .

ثانيا: أثر الانتقال من المخطط الوطنى للمحاسبة PCN إلى النظام المحاسبي والمالي SCF على تحديد التكاليف:

إن التغييرات المدرجة في تحديد التكاليف يمكن أن يكون لها أثر على إعادة المعالجة، حيث يجب أخذ بعين الاعتبار النقاط التالية في إعادة المعالجة الواجب القيام بها:

- 1- عندما يكون مستوى الإنتاج الحقيقي أقل من مستوى النشاط العادي للإنتاج، فإن المصاريف الثابتة العامة frais fixes généraux للإنتاج ومنها: مخصصات الإهتلاكات للبناءات والمنشآت التقنية معدات وأدوات صناعية، مصاريف التسيير والإدارة المخصصة للإنتاج، تحمل لتكلفة الإنتاج في حدود النشاط الحقيقي للإنتاج مقارنة بالنشاط العادي وبالتالي يتم إلغاء تكلفة البطالة sous activité
- 2- إن قيمة الفضلات غير العادية anormaux للمواد الأولية، اليد العاملة، النفقات الضائعة التي ليس لها علاقة بدورة الإنتاج، لا تدخل في حساب تكلفة الإنتاج.

إن القرار المتضمن تطبيق النظام المحاسبي والمالي في مادته 112.4 ينص على أن الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل لطاقات الإنتاج (تكلفة البطالة) تستبعد عند تحديد تكلفة الإنتاج للأصل.

لقد أكد النظام المحاسبي والمالي على استبعاد تكلفة البطالة، مما يستوجب على كل قطاع إنتاجي أو كيان تحديد طاقته العادية، مما يسمح بضبط التكاليف في حالة استخدام لهذه الطاقات تحت المستوى العادي، فالأعباء الثابتة تخصص لتكاليف التحويل على أساس الطاقة العادية لمعدات الإنتاج،

مثال: لنفرض أن الطاقة العادية لكيان ما هي 1.000.000 وحدة سنويا وذلك لمنتوج وحيد P. ولنفرض أن الكيان يطبق طريقة التكاليف الكلية باستخدام أسلوب الجرد الدائم.

- بلغ الإنتاج الفعلي لسنة 2015 ما يقارب **750.000** وحدة.
- بلغت التكلفة المتغيرة للوحدة ما قيمته 320 دج، في حين أن التكاليف الثابتة السنوية تقدر بـ 127600000دج.
 - لنفرض أن مخزون أول المدة معدوم، وأن مخزون أخر المدة = 24000 وحدة.
 - معدل الضريبة على أرباح الشركات 19 %.

المطلوب:

- 1- أحسب تكلفة الوحدة باستخدام طريقة التكاليف الكلية
- 2- أحسب تكلفة الوحدة باستخدام طريقة التكاليف العقلانية

الحل:

1- حساب تكلفة الوحدة باستخدام طريقة التكاليف الكلية

تكلفة الوحدة = 320 ا 490.14 = 170.14 + 320 = (750000 / 127600000) + 320 دج

2- حساب تكلفة الوحدة باستخدام طريقة التكاليف العقلانية

لقد تم تحميل التكاليف الأعباء الإجمالية لتكلفة المنتوج في الطريقة السابقة، في حين أنه كان يستوجب ادراجها عقلانيا على أساس الإنتاج الحقيقي، ولهذا يتم تحديد معامل التحميل العقلاني والذي يتحدد كما يلى:

معامل التحميل العقلاني = النشاط الحقيقي / النشاط العادي = 0.75 = 1000000/750000 وبالتالي :

 $95700000 = 0.75 \times 127600000 = 95700000 = 127600000$ الأعباء الثابتة المحملة

تكلفة الوحدة بطريقة التحميل العقلاني = 320 + 447.6 = (750000/95700000) + 320 دج

42.54 = 42.54 = 95700000 = 95700000 - 127600000 دج أو

مما سبق يلاحظ أن المخزونات قيمت على أساس 490.14 دج للوحدة عوض 447.60 دج للوحدة أي زيادة في تقييم المخزونات تقدر بـ 490.14 - 447.6. \pm 447.6 دج \pm 42.54 دج \pm 24000 دج، مما يستوجب تصحيح قيمة مخزونات المنتجات التامة في نهاية السنة.

مما سبق ، وتطبيقا للتعليمة المتضمنة تطبيق النظام المحاسبي والمالي، وبما أن الأمر يتعلق بتعديلات ناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية، فإن الفرق يتم تحميله لـ حـ/115 "ترحيل من جديد" مع أثر الضريبة التي تقدر بـ: $13982.4 = 0.19 \times 1020960$ وتسجل في حـ/133

المطلب الرابع :مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني

- 1- تسمح بحساب سعر التكلفة الذي يفيد في الاطلاع على المر دودية التقنية ونظام المؤسسة، كما تسمح بمراقبة فعالية التسيير.
 - .2- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا .
- 3. تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة .
 - . 4- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .
- .5- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر التكلفة للوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند الخير عند الخير عن سياسة غير جيدة.

II العيـــوب:

- 1- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
 - 2 . التميز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة وخاصة في وجود أعباء نصف متغيرة.
- 3- تقيم المخزونات النهائية منتوجات أو مشتريات التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم النشاط أعلى من العادي و العكس عند عدم بلوغ المستوي العادي للنشاط و يكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

تطبيق 01

إليك حجم النشاط لمؤسسة القدس الصناعية والأعباء المتعلقة بها خلال دورات 2013-2014-2015

دورة 2015	دورة 2014	دورة 2013	البيان
5000وحدة	4000وحدة	2000وحدة	حجم النشاط
250000	200000	100000	أعباء متغيرة
80000	80000	80000	أعباء ثابتة

المطلوب:

- 1- أحسب تكلفة الوحدة في الدورات الثلاث، ماذا تلاحظ؟
- إذا علمت أن النشاط العادي للمؤسسة هو 4000وحدة
- 2- حسب معامل التحميل العقلاني للأعباء الثابتة حسب كل حالة
 - 3- أحسب الأعباء الثابتة المحملة
 - 4- أحسب الفرق على الأعباء الثابتة المحملة
- 5- قارن بين تكلفة الوحدة بطريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التحميل العقلاني لمختلف الدورات

الحل:

1- حساب تكلفة الوحدة في الدورات الثلاث

دورة 2015	دورة 2014	دورة 2013	البيان
5000وحدة	4000وحدة	2000وحدة	حجم النشاط
250000	200000	100000	أعباء متغيرة
80000	80000	80000	أعباء ثابتة
330000	280000	180000	أعباء إجمالية
66دج	70دج	90دج	تكلفة الوحدة

يلاحظ مما سبق أن تكلفة الوحدة لها علاقة بحجم النشاط حيث إذا ارتفع حجم النشاط تنخفض تكلفة الوحدة والعكس صحيح.

• <u>2</u> حساب معامل التحميل العقلاني

معامل التحميل العقلاني =النشاط الحقيقي /النشاط العادي

بما النشاط العادي للمؤسسة هو 4000 وحدة

0.5 = 4000/2000 = 2013 *معامل التحميل العقلاني لدورة

4000/4000 = 2014 لاورة العقلاني لدورة *

1.25 = 4000/5000 = 2015 معامل التحميل العقلاني لدورة *معامل التحميل العقلاني الع

3- حساب الأعباء الثابتة المحملة

دورة 2015	دورة 2014	دورة 2013	البيان
80000	80000	80000	الأعباء الثابتة
1.25	01	0.5	معامل التحميل العقلاني
100000	80000	40000	الأعباء الثابتة المحملة
66 دځ	70دج	90دج	تكلفة الوحدة

4- حساب الفرق على الأعباء الثابتة المحملة

دورة 2015	دورة 2014	دورة 2013	البيان
80000	80000	80000	الأعباء الثابتة الفعلية
100000	80000	40000	الأعباء الثابتة المحملة
+20000	0	-40000	فرق التحميل
+فعالية النشاط		تكلفة بطالة	نوع الفرق

5- المقارنة بين التكاليف الحقيقية وتكاليف التحميل العقلاني

2015	دورة ;	2014	دورة!	2013	دورة ا	البيان
250000	250000	200000	200000	100000	100000	الأعباء المتغيرة
100000	80000	80000	80000	40000	80000	الأعباء الثابتة
350000	330000	280000	280000	140000	180000	الأعباء الإجمالية
70	66	70	70	70	90	تكلفة الوحدة

مما سبق يمكن استخلاص ما يلى:

• تكلفة الوحدة بطريقة التكلفة الحقيقية متغيرة من حجم نشاط إلى أخر، في حين تكلفة الوحدة بطريقة التحميل العقلاني متساوية مهما كان حجم النشاط

 M_2 و M_2 و M_1 و وذلك في P_2 و P_1 باستعمال مادتين أوليتين M_2 و وذلك في M_2 و وذلك في ورشات . لشهر ماي 2015 أعطيت لك المعلومات التالية:

• مشتريات الشهر:

المادة الأولية M₁: 5000 كغ بـ 30 دج للكلغ

المادة الأولية M_2 : 12 كغ بـ 12 دج للكلغ

• إنتاج الشهر:

 $\mathbf{M_2}$ من $\mathbf{P_1}$ وحدة من $\mathbf{P_1}$ باستعمال 3000 كغ من $\mathbf{M_1}$ و 1500 كغ من 400

 \mathbf{M}_1 فقط \mathbf{M}_1 فقط وحدة من و \mathbf{P}_2 باستعمال 2000 كغ من

• الأعباء المباشرة

على الإنتاج 800 ساعة عمل منها 500ساعة للمنتوج ${f P}_1$ والباقي للمنتوج 2 ${f P}_1$ ، تكلفة الساعة 110 دج

 P_2 على التوزيع 04 دج لكل وحدة مباعة من P_1 و

• جدول الأعباء غير المباشرة كان كالتالى:

التوزيع	الورشة03	الورشة02	الورشة01	التموين	البيان
15600	71000	24800	83000	55400	∑التوزيع الثانوي
10000	66000	16800	58000	49400	الأعباء المتغيرة
1	1.2	0.9	0.8	1.1	معامل التحميل
					العقلاني
وحدة مباعة	وحدة منتجة	ساعات عمل	كغ مادة أولية	كغ مادة أولية	ط.و.ق
		مباشرة	مستعملة	مشتراة	

· مبيعات الشهر:

وحدة من \mathbf{P}_1 بسعر 350 دج للوحدة \mathbf{P}_1

وحدة من \mathbf{P}_2 بسعر 280دج للوحدة

المطلوب:

علما أن المؤسسة تطبق طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
- \mathbf{M}_2 أحسب تكلفة الشراء للمواد أحسب تكلفة الشراء المواد
- \mathbf{P}_2 و \mathbf{P}_1 وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لـ \mathbf{P}_1 و و

المبحث الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ طريقة التكلفة المتغيرة

أولا: مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، كما تهتم بدراسة المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره وتقوم على أساس طرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال ليتم الحصول على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ثم تطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش ليتم الحصول على النتيجة [24].

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين الأعباء المتغيرة والثابتة وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر الأعباء إلى وحدات الإنتاج.

يعرف نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أوخط الربح فهذه الطريقة تعتمد على تقسيم الأعباء إلى أعباء متغيرة وأعباء ثابتة كما تهتم بمستوى المردودية.

1- مفهوم الأعباء المتغيرة والثابتة

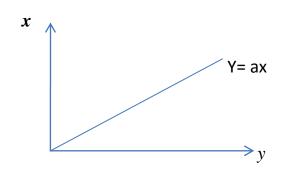
1-1 الأعباء المتغيرة

• مفهومها: الأعباء المتغيرة هي جزئية وتتكون من الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تتغير بتغير حجم النشاط مثل: المشتريات المستهلكة من المواد الأولية والتموينيات الأخرى واليد العاملة المباشرة

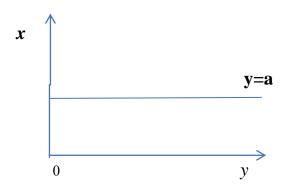
• التمثيل البياني للأعباء المتغيرة:

الأعباء المتغيرة الإجمالية =التكلفة المتغيرة للوحدة Xحجم النشاط بالكمية وبالتالي فإن معادلتها هي من الشكل y=ax: حيث a يمثل رقم الأعمال و a حجم النشاط ويكون التمثيل البياني لها كما يلى:

التمثيل البياني للمعادلة:



الأعباء المتغيرة للوحدة فهي ثابتة عند مختلف مستويات النشاط ويكون التمثيل البياني لها كما يلي:



• مكونات التكلفة المتغيرة في مؤسسة تجارية:

تتكون التكلفة المتغيرة في مؤسسة تجارية من العناصر التالية:

- تكلفة شراء البضائع المباعة حـ/600
- الأعباء المتغيرة للتموين مباشرة وغير مباشرة
- الأعباء المتغيرة للتوزيع مباشرة وغير مباشرة
- مكونات التكلفة المتغيرة في مؤسسة صناعية:
- تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة حـ/601
 - الأعباء المتغيرة للتموين مباشرة وغير مباشرة
 - الأعباء المتغيرة للإنتاج مباشرة وغير مباشرة
 - الأعباء المتغيرة للتوزيع مباشرة وغير مباشرة

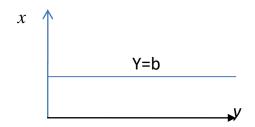
1-2 الأعباء الثابتة:

مفهومها: هي الجزء الباقي من الأعباء الإجمالية بعد طرح الأعباء المتغيرة منها، والأعباء الثابتة تتحملها المؤسسة مهما كان حجم نشاطها المحقق ضمن هيكلة قاعدية معينة.

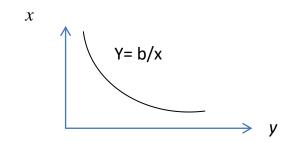
الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها على كل منتج ولكن يتم معالجتها إجماليا من أجل تحديد النتيجة.

• التمثيل البياني للأعباء الثابتة

• الأعباء الثابتة الإجمالية لا تتغير بتغير مستوى حجم النشاط وبالتالي فمعادلتها من الشكل y=b حيث، y=b تمثل التكاليف الثابتة الإجمالية و يكون تمثيلها البياني كما يلي:



الأعباء الثابتة للوحدة فهي تتناسب عكسيا ومستوى حجم النشاط أي أنها تتناقص بزيادة حجم النشاط وشكلها هو y = b/x وبالتالي يكون تمثيلها البياني كما يلي :



مثال 101: قدمت لك مؤسسة الشروق الصناعية الجدول التالي الذي يمثل الأعباء المقابلة لمستويات الأنشطة التالية:

8000	5000	4000	2000	1000	البيــــان
وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	
880000	580000	480000	280000	180000	الأعباء الإجمالية
800000	500000	400000	200000	100000	الأعباء المتغيرة الإجمالية
80000	80000	80000	80000	80000	الأعباء الثابتة الإجمالية

- حدد الأعباء المتغيرة للوحدة عند مستوى كل النشاط ومثل بيانيا كل من الأعباء المتغيرة
 الإجمالية وللوحدة
- حدد الأعباء المتغيرة للوحدة عند مستوى كل نشاط ، ومثل بيانيا كل الأعباء الثابتة الإجمالية وللوحدة.

ثانيا: مبدأ ومحتوى الطريقة [25]:

1- مبدأ الطريقة: تقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ منها على وجه الخصوص:

- تحليل عناصر الأعباء حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية وتكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.
 - تقسيم عناصر الأعباء إلى متغيرة وثابتة
- تحميل الوحدات المنتجة بالجزء المتغير فقط لتحديد تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة
 - تعتبر الأعباء الثابتة أعباء زمنية يجب على نتيجة الدورة تغطيتها
 - المنتجات التامة الصنع والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.
- تحديد الهامش /التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطى التكاليف المتغيرة
 - تبويب ألأعباء المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة
 - يمكن تلخيص مبادئ هذه الطريقة في الجدول التالي والذي يمثل جدول حساب النتائج التفاضلي

النسبة	المبالغ	البيــــان	الرقم
100%	Xxxx	رقم الأعمال الصافي خارج الرسم	01
	(xxxx)	التكاليف المتغيرة	02
	Xxxx	الهامش /التكلفة المتغيرة	03
	(xxxx)	التكاليف الثابتة	04
	XXXX	نتيجة الاستغلال	05

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص.180

يتضح أن هدف طريقة التكاليف المتغيرة ليس حساب النتيجة وإنما أداة لتحليل الاستغلال.

2-محتوى الطريقة: يشترط أن يغطي رقم الأعمال C.A ما يلي:

-التكاليف المتغيرة CV

CF - التكاليف الثابتة

- يعطى ربحا - للمؤسسة RE

مما سبق يستنتج أن التكاليف الثابتة تتحملها الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة وأن تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعة)، يكون بواسطة التكاليف المتغيرة

في ما يتعلق بمراحل حساب النتيجة فهو كالاتي

النتيجة حرقم الأعمال التكاليف المتغيرة التكاليف الثابتة (01)

RE = CA - CV - CF

الهامش /التكاليف المتغيرة حرقم الأعمال التكاليف المتغيرة

M/CV = CA - CV

وبالتعويض في معادلة النتيجة (01) نجد ما يلى:

النتيجة الهامش /التكاليف المتغيرة التكاليف الثابتة (02) أي، من العلاقة السابقة يتبين ما يلى :

RE = M/CV - CF

- إذا كان الهامش /التكاليف المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة فإن النتيجة موجبة
 - إذا كان الهامش /التكاليف المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة فإن النتيجة سالبة
- النشاط المامش /التكاليف المتغيرة =التكاليف الثابتة فإن النتيجة =0، وفي هذه الحالة يقال أن النشاط الاقتصادي أو الاستغلالي قد بلغ عتبة المردودية بمعنى أن رقم الأعمال = إجمالي التكاليف

المطلب الثاني: تعريف عتبة المر دودية ومجالات استعمالها:

1- تعريف عتبة المردودية

تتعلق بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة[26]

- بعبارة آخري هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الكلى مع التكلفة الكلية، كما في نقطة التعادل يتساوى الهامش / التكلفة المتغيرة مع التكاليف الثابتة .[27]:

تعريف عتبة المردودية وتسمى أيضا رقم الأعمال نقطة التعادل (عن) ويرمز لها ب SRحيث تصل فيها المؤسسة إلى تغطية تكاليفها.

تعرف أيضا على أنها مستوى النشاط الذى يحقق نتيجة معدومة، وبعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الكلى مع التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة.

الثابتة.

 $SR \times M/CV = CF$ الهامش /التكاليف المتغيرة =التكاليف الثابتة ومنه

وانطلاقا من هذه النقطة تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح وقبلها تكون قد حققت خسارة ويمكن حساب عتبة المر دودية عن طريق المعادلة التاليــــة:

 $SR = CF = CA \times CF$

%M/CV M/CV

ملاحظة: كوضع حسابي تأخذ عتبة المردودية المفاهيم التالية: حالات تحقق عتبة المردودية:

-إذا كان الهامش /التكاليف المتغيرة =التكاليف الثابتة

-إذا كانت النتبجة =0

-إذا كان رقم الأعمال = إجمالي التكاليف وتسمى في هذه الحالة رقم الأعمال الحاسم (CAC)

1- حالة المبيعات المنتظمة (نشاط معتدل)

يتم حساب عتبة المردودية ثم تاريخ بلوغ العتبة ويسمى نقطة التعادل PM

$$PM = \underline{SR} \quad x \quad 12 = \underline{CF} \quad x \quad 12$$

$$CA \qquad M/CV$$

■حدود عتبة المردودية:

من أجل حساب عتبة المردودية تكتب علاقة النتيجة بدلالة عدد الوحدات.

النتيجة الهامش /التكاليف المتغيرة التكاليف الثابتة

النتيجة = (الهامش/التكاليف المتغيرة للوحدة x عدد الوحدات المباعة)- التكاليف الثابتة

النتيجة = (سعر بيع الوحدة التكلفة المتغيرة للوحدة) xعدد الوحدات المباعة - التكاليف الثابتة

$$\mathbf{R} = (\mathbf{P}\mathbf{V}_{\mathbf{U}} - \mathbf{C}\mathbf{V}_{\mathbf{U}}) \mathbf{Q} - \mathbf{C}\mathbf{F}$$

للعتبة 04 حدود وهي:

◄ سعر البيع الأدنى للوحدة ويقصد به أدنى سعر بيع يمكن أن تبيع به المؤسسة دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة ويتحدد حسب العلاقة التالية:

$$R = (x - CV_U) Q - CF = 0$$

$$x = QCV_{U + CF}$$

♣ التكلفة المتغيرة للوحدة القصوى وهي أقصى تكلفة متغيرة للوحدة يمكن أن تتحملها المؤسسة دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة وتتحدد حسب العلاقة التالية:

$$R = (\begin{array}{ccc} PV_U & -x \end{array}) \quad Q \quad -CF = 0$$

$$x = \quad \underline{QPV_U \cdot CF}$$

$$O$$

♣ حجم المبيعات الأدنى ويقصد به عدد الوحدات الممثلة للعتبة وهي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق نتيجة معدومة كما يمثل الحد الأدنى للكمية المباعة ويتحدد حسب العلاقة التالية:

$$\mathbf{R} = (\mathbf{P}\mathbf{V}_{\mathbf{U}} - \mathbf{C}\mathbf{V}_{\mathbf{U}}) \quad \mathbf{x} - \mathbf{C}\mathbf{F} = \mathbf{0}$$

$$\mathbf{x} = \frac{\mathbf{CF}}{\mathbf{PV}_{\mathbf{H}} - \mathbf{CV}_{\mathbf{H}}}$$

وتتحدد ايضا كما يلي: SR

 PV_{U}

التكاليف الثابتة القصوى وتتحدد حسب العلاقة التالية:

$$\mathbf{R} = (\mathbf{P}\mathbf{V}_{\mathbf{U}} - \mathbf{C}\mathbf{V}_{\mathbf{U}}) \quad \mathbf{Q} - \mathbf{x} = \mathbf{0}$$

$$\mathbf{x} = (\mathbf{P}\mathbf{V}_{\mathbf{U}} - \mathbf{C}\mathbf{V}_{\mathbf{U}}) \quad \mathbf{Q}$$

مثال 020 في سنة 2013 حققت مؤسسة الشرق للخزف الصحي رقم أعمال قدره 8.000.000 دج ، بلغت التكاليف المتغيرة والثابتة علي التوالي 6.400.000 دج .

1- أحسب عتبة المردودية 2- أحسب تاريخ العتبة 3- ماذا تلاحظ

الحل

1- عتبة المردودية SR

$$SR = C.F = \underline{600.000} = 3000000$$

% M/CV 0.2

2-حساب تاريخ بلوغ عتبة المردودية P.M

عتبة المردودية تتحقق في 15ماي

%	31/12/2013	15/05	01/01/2013	البيا
100%	8.000.000	3.000.000	0	رقم الأعمال
80%	6.400.000	2.400.000	0	التكاليف المتغيرة
20%	1.600.000	600.000	0	الهامش /التكاليف المتغيرة
	600.000	600.000	600.000	التكاليف الثابتة
	+1.000.000	0	-600.000	النتيجة
	3000000			عتبة المردودية
	15ماي			تاريخ عتبة المردودية

3- يلاحظ أن نظام التكاليف المتغيرة يشمل فترتين

-فترة تغطية التكاليف يتم فيها حساب معدل التغطية

-فترة المردودية أو الربح يتم فيها حساب معدل المردودية، و من هنا تظهر أهمية بلوغ عتبة المردودية في أسرع وقت ممكن.

حيث فترة التغطية IC + فترة المردودية IR = 00% المردودية IR + فترة المردودية IR + فترة الأعمال الحاسم ملاحظة: في حالة رقم الأعمال يغطي تماما التكاليف الثابتة والمتغيرة يسمى أيضا برقم الأعمال الحاسم C.A.C.

2- حالة المبيعات غير المنتظمة

تظهر المبيعات غير المنتظمة في أغلب الحالات، وهنا يتم استخدام طريقة المربعات الصغرى لتحديد التكلفة المتغيرة للوحدة وكذلك التكاليف الثابتة الإجمالية.

y = ax + b يتم تحديد المعادلة من الشكل: ax + b الشكل: قدمت لك المعطيات التالية حول تحليل الاستغلال لمؤسسة ملبنة الأوراس لسنة 2015

التكاليف	عدد الوحدات	الشهر	التكاليف	عدد الوحدات	الشهر
الإجمالية	المباعة		الإجمالية	المباعة	
18800	1400	جويلية	14000	1000	جانف ي
12800	900	أوت	11600	800	فيفري
18800	1400	سبتمبر	15200	1100	مارس
21200	1600	أكتوبر	16400	1200	أفريل
22400	1700	نوفمبر	20000	1500	ماي
26000	2000	دیسمبر	17600	1300	جوان

المطلوب:

- a أحسب التكلفة المتغيرة للوحدة
- 2- أحسب التكاليف الثابتة الإجمالية

الحل:

1- حساب التكلفة المتغيرة للوحدة a

\mathbf{Y}^2	X^2	XY	Y	X	التكاليف	المبيعات	الأشهر
					الإجمالية	X	
					y		
15210000	105625	1267500	3900	325-	14000	1000	جانفي
3969000	275625	3307500	6300-	525-	11600	800	فيفري
7290000	50625	607500	2700-	225-	15200	1100	مارس
2250000	15625	187500	1500-	125-	16400	1200	أفريل
4410000	30625	367500	2100+	175+	20000	1500	ماي
90000	625	7500	300-	25-	17600	1300	جوان
810000	5625	67500	900+	75+	18800	1400	جويلية
26010000	180625	2167500	5100-	425-	12800	900	أوت
810000	5625	67500	900+	75+	18800	1400	سبتمبر
10890000	75625	907500	3300+	275+	21200	1600	أكتوبر
20250000	140625	1687500	4500+	375+	22400	1700	نوفمبر
65610000	455625	5467500	8100+	675+	26000	2000	ديسمبر
193320000	1342500	16110000	0	0	214800	15900	المجموع

ملاحظة: تم استخدام طريقة الانحرافات

$$a = \frac{\sum XY}{\sum X^2} = \frac{16.110.000}{1.342.500} = 12$$

2- تحديد قيمة التكاليف الثابتة الإجمالية

$$\overline{y} = a\overline{x} - b \implies b = \frac{214800}{12} - 12 \times \frac{15900}{12}$$
$$b = 2000$$

3- تحديد معادلة المستقيم

$$y = ax + b \implies y = 12x + 2000$$

مثال 03 : تعلم مصلحة المحاسبة أن المعلومات السابقة هي معلومات تخص النشاط الاقتصادي للمؤسسة ككل و على افتراض أن المؤسسة تصنع منتوجين "س "و "ص "وبالتالي أعطيت لك المعلومات التالية حولهما حيث بلغ رقم الأعمال للمنتوج "س "ما قيمته 5600000دج والتكاليف الثابتة المرتبطة به 2400000دج.

• أحسب النتيجة لكل منتوج

الحل: جدول النتائج التفاضلي

المنتوج ''ص''	المنتوج ''س''	النشاط الاقتصادي	البياان
		للمؤسسة	
2.400.000	5.600.000	8.000.000	رقم الأعمال
1.920.000	4.480.000	6.400.000	التكاليف المتغيرة
480.000	1.120.000	1.600.000	الهامش /التكاليف
			المتغيرة
180.000	420.000	600.000	التكاليف الثابتة
+300.000	+700.000	+1.000.000	النتيجة
			عتبة المردودية
			نقطة التعادل

هامش الأمان

عندما يكون رقم الأعمال أكبر من عتبة المردودية ، فغن المؤسسة يمكنها حساب النشاط ذو المردودية أو ما يسمى هامش الأمان، حيث هامش الأمان حرقم الأعمال حتبة المردودية

ومنه يمكن حساب معدل هامش الأمان كما يلى:

$$100 x$$
 هامش الأمان $=$ هامش الأمان معدل هامش الأمان الأعمال رقم الأعمال

2-مجالات استعمال عتبة المردودية

- دراسة نشاط قسم معين داخل المؤسسة
 - دراسة نشاط المؤسسة ككل
- دراسة التسيير التقديري لقسم واحد أو على مستوى المؤسسة ككل

المطلب الثالث: استعمالات هذه الطريقة في التسيير

- 1- تحليل النتيجة: إن التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما هي أداة تحليل للاستغلال، إذا لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف)التكاليف الثابتة (، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في حساب النتيجة، لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة، هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر.
- 2- تسمح التكاليف المتغيرة لمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة حيث يمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل، ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على التخفيض من مبلغها.
- 3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقيم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابها وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقيم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط ونحسب التكاليف الثابتة كالتكاليف للدورة أي تسهيلا لتغطيتها .
- 4- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة ، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع .
- 5- إذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدى ويتم تحديد أحسنها .
 - 6-كما أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المر دودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى 7- تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة.
 - 8- ستعمل هذه الطريقة في اتخاذ القرارات وخاصة ما تعلق بدراسة تغيرات شروط الاستغلال

ملاحظات:

- 1- إذا كان الهامش /التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة فإن هناك ربحا
- 2- إذا كان الهامش/التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية فسوف تحقق المؤسسة خسارة ولكن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية، لذا فإن استمرار المؤسسة أحسن من غلقها إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف الثابتة الهيكلية.
- 3- إذا كان الهامش /التكلفة المتغيرة أقل من تكاليف النشاط الثابتة فيكون من الأحسن اقتصاديا توقيف نشاط المؤسسة .

المطلب الرابع: مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة

I مزايـــا طريقة التكاليف المتغيرة [28]:

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة جيدة لفعالية التسيير حيث تسمح بمتابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة .
- ـ توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجدها واضحة في التكاليف الإجمالية أو الكلية .
 - تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتوج على حدي .
- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذلك مستوى سعر البيع.
 - ـ سهولة حسابها لمقارنتها مع طريقة التكلفة الكلية .

-II ع<u>د وبها [29]:</u>

على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق سبب الإنتاج، ولكن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها وقد نشأت من أجله .

- · صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وخاصة في المشروعات الكبرى التي تنتج سلع متعددة .
- لا يمكن التعرف على التكاليف المتغيرة إلا بالاعتماد على حجم الإنتاج أو المبيعات، في حين لا يمكن التشابه بين المنتوجات والمبيعات إلا في المدى الطويل.
 - صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظر الاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار.
- استبعاد التكاليف الثابتة في الوهلة الأولى مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في يكوين هذه المنتجات.

تطبيقات حول التكاليف المتغيرة

التطبيق 01: المعطيات التالية مستخرجة من استغلال مؤسسة الصومام لدورة 2015

- عدد الوحدات المباعة 5000وحدة بـ 100 دج للوحدة
 - % التكاليف المتغيرة = 80 % من رقم الأعمال
 - التكاليف الثابتة = 70000 دج

المطلوب

- 1- أحسب النتيجة RE
- 2- أحسب عتبة المردودية SR
- 3- أحسب تاريخ بلوغ العتبة P.M
- 4- أحسب عدد الوحدات الممثلة للعتبة
- 5- أحسب معدل التغطية ومعدل هامش الأمان
- 6- عبر بدلالة x حيث x يمثل رقم الأعمال ، عن معادلة النتيجة
 - 7- مثل بيانيا عتبة المردودية

الحل:

1- حساب النتيجة R.E

$$RE = C.A - C.V - C.F$$

RE =
$$500.000 - (500000 \times 0.8) - 70.000 = +30.000$$

2- حساب عتبة المردودية SR

SR = C.F/% M/CV = 70.000/0.2 = 350.000

3- حسابتاريخ بلوغ العتبة PM

 $P.M = (SR/CA) \times 12 = (350.000/500000) \times 12 = 8.4 \text{ mois} = 12 \text{ septembre}$

4- حساب عدد الوحدات الممثلة للعتبة

SR(Q) = SR/P.V.U = 350.000/80 = 4375 UNITES

5- حساب معدل التغطيةة I.C ومعدل المردودية I.R

I.C = SR/CA = 350.000/500.000= 0.7.....

6- التعبيربدلالة X حيث X رقم الأعمال عن معادلة النتيجة

RE = C.A - C.V - C.F = M/CV - CF
Y= ax - b
$$\longrightarrow$$
 Y= 0.2 x - 70.000

7-التمثيل البياني للعتبة

يمكن استعمال إما طريقة النتيجة وإما طريقة الهامش / ت.م = تكاليف ثابتة أو طريقة إجمالي التكاليف التكاليف التكاليف التكاليف التكاليف التكاليف التكاليف ثابتة أو طريقة المحققة المحققة المحققة مؤسسة جمانة عتبة المردودية بتاريخ 15/04/2015، في حين كانت النتيجة المحققة في 2015 ما قيمته 700000حج،

 $v = 0.4~{
m x}$ كانت معادلة الهامش /التكاليف المتغيرة كما يلى:

المطلوب:

- احسب مبلغ التكاليف الثابتة
- احسب رقم الأعمال الصافي
- أحسب رقم الأعمال عتبة المردودية
 - أحسب هامش الأمان ومعدله
- ما هو رقم الأعمال الذي يحقق نتيجة 2 =مرة النتيجة السابقة

التطبيق رقم 03: تطبق مؤسسة السلام طريقة التكاليف المتغيرة في حساب التكاليف والنتيجة وللفترة المعتبرة الخاصية بدورة 2016أعطيت لك المعلومات التالية:

- الكمية المنتجة والمباعة 6000 وحدة بسعر 300دج للوحدة
 - الكمية المستعملة من المواد الأولية في الوحدة ككغ
 - تكلفة الشراء المتغيرة 24 دج لكل كيلوغرام
- أعباء الإنتاج المتغيرة المباشرة 400ساعة بـ 150 دج للساعة
- أعباء الإنتاج المتغيرة غير المباشرة 7دج لكل كغ مستعمل من المواد الأولية
 - أعباء التوزيع المتغيرة غير المباشرة % 10من رقم الأعمال
 - التكاليف الثابتة الإجمالية 350000دج

المطلوب:

- إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي
- أحسب رقم الأعمال عتبة المردودية
- أحسب تاريخ بلوغ عتبة المردودية (نقطة الصفر)
- مثل بيانيا عتبة المردودية بطريقة الهامش /التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة
 - أحسب حدود عتبة المردودية

التطبيق 04: تحليل المردودية:

تصنع ملبنة الأوراس03منتجات A، B، A ، ومن أجل تحليل المردودية الخاصة بكل منتوج لدورة 2015 قدمت لك المعلومات التالية :

• بالنسبة لدورة 2015

المنتوج C	المنتوج B	المنتوج A	البيان
1000000	1400000	2000000	رقم الأعمال
360000	600000	1100000	تكلفة المواد الأولية
			المستعملة
120000	180000	220000	أعباء متغيرة أخرى
	480000	التكاليف الثابتة الإجمالية	

توقعات دورة 2016

المنتوج C	المنتوج B	المنتوج A	البيان
-2%	-5%	-10%	سعر بيع الوحدة
+8%	+10%	+15%	الكمية المباعة
-3%	-4%	+2%	تكلفة المواد المستعملة
-6%	+3%	-5%	أعباء متغيرة أخرى
	التكاليف الثابتة الإجمالية		

المطلوب:

قارن بين نتيجة كل منتوج بالنسبة للدورتين والنتيجة الكلية للمؤسسة محددا المنتوج الأكثر مردودية والنتيجة الأمثل

المبحث الثالث: طريقة التكاليف الميارية

المطلب الأول: مفهوم الطريقة وأهدافها

1- مفهوم الطريقة: اختلف المحاسبون في تعريف التكاليف المعيارية، ولقد أعطيت عدة تعاريف ومنها:

تعريف 01: "هي تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المؤسسة من سابق خبرتها "أو أنها "خطة تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي وفنى دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتوج أو عملية ، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا ومنه فهي تساعد الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" [30].

تعريف 02 القد ركز أخر على أسلوب إعداد المعايير والهدف منها فعرف التكاليف المعيارية بانها" خطة تكاليف محددة مقدم اعلى أساس فنى وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون علية وحدة التكلفة من منتوج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى إداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا. [31]"

3- أهداف التكاليف المعيارية

يحقق استخدام التكاليف المعيارية عدة أهداف منه[32]:

-المساهمة في التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التخطيط المسبق وبصورة علمية وموضوعية عناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم خدا التحديد المسبق أغراض متعددة منها: المساعدة على تحديد أسعار البيع، وكذلك دخل المؤسسة

-المساهمة في الرقابة: من الأهداف الأساسية لنظام التكاليف المعيارية الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي، فمن خلال المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية تحدد الانحرافات ومنه تتضح أسبابها والمسؤولون عليها، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

-المساعدة في اتخاذ القرار (الإعلام): تساعد التكاليف المعيارية في تحديد حد أدنى للسعر الذى تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استعمال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، وهو ما يمهد إلى اتخاذ العديد من القرارات مثل استبدال مواد أولية جديدة، استخدام طرق إنتاج بديلة...إلخ

إن عملية الإعلام تكمن في تزويد الإدارة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بخصوص تحديد مختلف الانحرافات بالإضافة إلى كيفية تحليل مختلف الانحرافات.

يتحدد الفرق الإجمالي كما يلى:

الفرق الإجمالي = تكاليف فعلية _ تكاليف معيارية أو الفرق الإجمالي = تكاليف معيارية _ تكاليف فعلية

المطلب 02 : الخطوات العملية المتبعة في التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات

الخطوات العملية المتبعة لحساب التكاليف المعيارية

لحساب التكاليف المعيارية يمكن إتباع الخطوات التالية:

• تحديد الكمية المعيارية للوحدة على أساس الإنتاج المعياري" التقديري أو العادي" قد تعطى وقد تحسب وفقا للعلاقة التالية:

الكمية المعيارية للوحدة = الكمية المعيارية الإجمالية المقدر استهلاكها / الإنتاج التقديري

- تحديد التكلفة المعيارية للوحدة: قد تعطى وقد تحسب باستخدام العلاقة التالية: تع = المبلغ الإجمالي / الكمية المعيارية الإجمالية المقدر استهلاكها
 - تحديد الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي "كع" كويا الكمية المعيارية للوحدة في ظل الإنتاج العادي X الإنتاج الفعلي
 - إنجاز جدول مقارنة التكاليف الحقيقية " الفعلية " والتكاليف المعيارية:

ىق	القر	يارية	اليف المع	التك	التكاليف الحقيقية			البيان
غ	ملائم	T	PU	Q	T	PU	Q	
ملائم.								
								المواد الأولية
								اليد العاملة المباشرة
								مصاریف غیر مباشرة
								للإنتاج
								المجموع

+ تحليل الفروقات

بعد إعداد جدول المقارنة بين التكاليف الحقيقية " الفعلية " والتكاليف المعيارية يتم تحليل الفروقات لكل عنصر تكلفة " مواد أولية، يد عاملة مباشرة، مصاريف غير مباشرة"

في هذا الصدد سيتم اعتماد التحليل وفقا للعلاقة التالية:

الفرق الإجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية

التكاليف الحقيقية " الفعلية "= الكمية الحقيقية $_{\rm X}$ الإنتاج الحقيقي $_{\rm X}$ السعر الحقيقي

التكاليف المعيارية \mathbf{x} الكمية المعيارية \mathbf{x} الإنتاج الحقيقي \mathbf{x} السعر المعياري

بالنسبة للفرق الإجمالي قد يظهر وفق إحدى الحالات التالية:

- يكون ملائما بالنسبة للمؤسسة وذلك عندما تكون التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الحقيقية
 - يكون غير ملائم وذلك عندما تكون التكاليف المعيارية أقل من التكاليف الحقيقية
 - يساوى الصفر وذلك عندما تكون التكاليف المعيارية تساوى التكاليف الحقيقية

أ- تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها بالنسبة للمواد الأولية

إن تحديد التكاليف المعيارية ليس هدفا في حد ذاته وإنما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الفعلية قصد تحديد الانحرافات.

إن حساب وتحليل الانحراف " الفرق " يكون بالنسبة لكل مادة على انفراد، أما مكونات الانحراف الإجمالي فيمكن تلخيصها في ما يلي:

- انحراف الكمية: يستند معيار الكمية إلى دراسات فنية وهندسية وتجارب معلميه تقوم بها إدارة الإنتاج في المؤسسة وفقا لأسلوب الرقابة المنهجية على التكاليف، إذ تعتبر هذه الإدارة مسؤولة عن تخطيط الإنتاج وتنظيمه، فتعد بذلك الجداول الكمية والزمنية للإنتاج وتنظم خطوط سيره، وتقوم بتحديد الآلات والمعدات اللازمة لكل عملية إنتاجية ولكل منتوج بشكل يؤدى إلى الإقلال من الأعطال ومن المواد التالفة إلى أدنى حد ممكن.
- انحراف السعر: إن إعداد معيار السعر ليس بالأمر السهل، خاصة وأن الأسعار تخضع لعوامل خارجية ، وبالتالي لا تستطيع إدارة المؤسسة التأثير عليها إلا في حالة الاحتكار. تعد الأسعار المعيارية للمواد المستخدمة في العملية الإنتاجية بالتعاون بين إدارتي التكاليف والمشتريات في بداية كل فترة زمنية متفق عليها استنادا إلى إحصائيات الفترة السابقة وإلى دراسات السوق لمعرفة الأسعار الحالية واحتمالات تطورها نتيجة مختلف الظروف المتوقعة خلال الفترة الزمنية المقبلة.

يستخدم معيار السعر كأداة لتقييم مستوى أداء إدارة المشتريات ولقياس أثر ارتفاع أسعار المواد الأولية أو انخفاضها على إيراد وأرباح الوحدة المنتجة.

ملاحظة: إن أفضل طريقة لتحديد الانحرافات وتحليلها هي الطريقة البيانية نظرا لسهولتها ومرونتها وذلك في التعامل مع طبيعة العلاقة المطبقة، ويمكن تحديد من خلال المثال التطبيقي التالي:

مثال <u>01</u>: تستخدم إحدى المؤسسات الصناعية مادتين "م" و "ن" وذلك لإنتاج المنتوج التام "ل" البطاقة التالية أعدت على أساس إنتاج عادى" تقديري" قدره 4000 وحدة

- المادة "م": 4800 متر بسعر 18.5 دج للمتر
- المادة "ن" 5000 متر بـ 24 دج للمتر كانت المعلومات الفعلية لإنتاج 4400 وحدة كالتالي:
 - المادة "م": 5480 متر بسعر 18 دج للمتر
 - المادة "ن" 5300 متر بـ 22 دج للمتر

المطلوب:

- 1- أحسب الكمية المعيارية الوحدية على أساس الإنتاج التقديري لكل مادة
 - 2- حدد الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي كع لكل مادة
 - 3- أنجز جدول مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية
 - 4- حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره المكونة

الحل:

1- حساب الكمية المعيارية الوحدية على أساس الإنتاج التقديري لكل مادة

ب- المادة "م " = 4000/4800 = 1.2 متر

ت- المادة "ن" = 4000/5000 = 1.25 متر

2- تحديد الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلى كع لكل مادة

$$5280 = 4400 \text{ x } 1.2 = 6$$
 متر

$$5500 = 4400 \times 1.25 = (ن)$$
 متر

3- جدول مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية

ق	الفر	التكاليف المعيارية			التكاليف الحقيقية			الْبيان	
غ	ملائم	T	PU	Q	T	PU	Q		
ملائم.									
960		97680	18.5	5280	98640	18	5480	المادة الأولية م	
	15400	132000	24	5500	116600	22	5300	المادة الأولية ن	
960	15400	229680			215240			المجموع	
<u></u>		\							
→ 1 1 1 1	440	$1.11110\pm - 11.00$							

+14440 الأنحراف الإجمالي = +14440

4- تحليل الانحرافات

الانحراف الإجمالي = تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية " فعلية"

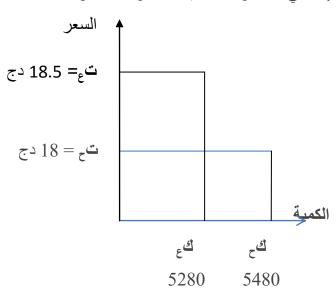
14440 + = 215240 - 229680 =

• حساب وتحليل الانحراف بالنسبة للمادة الأولية "م"

الانحراف الإجمالي "م " = تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية " فعلية"

الانحراف الإجمالي = 97680 - 98640 = - 960 و هو غير ملائم ويعتبر هدر تكاليفي

الانحر اف الإجمالي = انحر اف الكمية + انحر اف السعر



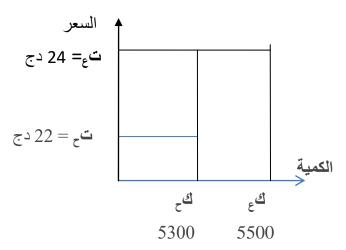
ك مثل الكمية الحقيقية

تع يمثل السعر المعياري

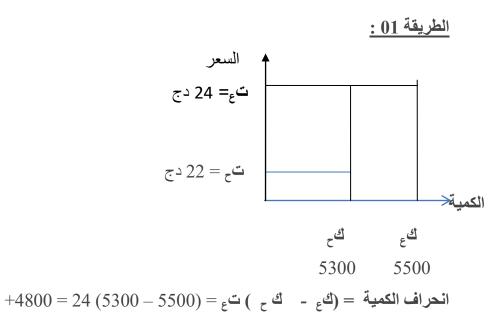
$$3600 - 18$$
 ($5480 - 5280$) $= (280 - 5280 - 2640 + 26$

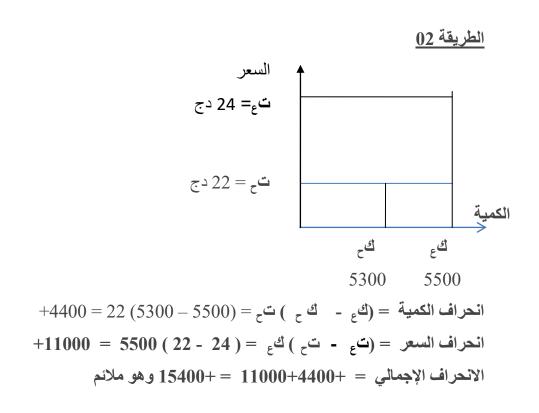
• حساب وتحليل الانحراف بالنسبة للمادة الأولية "ن"

الانحراف الإجمالي "م" = تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية " فعلية" الانحراف الإجمالي = 132000 - 13600 = 15400 + 16600 - 132000 وهو ملائم ويعتبر وفر تكاليفي الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر



في مثل هذه الحالة يمكن اعتماد طريقتين لحساب وتحليل الانحراف الإجمالي.





تحديد أسباب الانحرافات[33]: يعبر مصطلح الانحراف عن مدى الاستعمال العقلاني والرشيد للموارد الطبيعية والبشرية داخل المؤسسة، وعليه يجب دراسته ومتابعته لمعرفة الأسباب التي أدت لحدوثه وتحديد الأطراف المسؤولة عليه ، الأمر الذي يستوجب إعداد قائمة أو تصنيف الانحرافات حسب الأسباب والمسؤولين، الخاصة بكل انحراف إجمالي والتي يمكن إيجازها في الجدول التالي:

المسؤول	الرقم	الأسباب	الرقم
مصلحة الشراء	01	نوعية المادة، عدم تطابقه مع المواصفات	01
		التقنية	
مصلحة الشراء	01	تغيير المادة المستعملة	02
مصلحة الإنتاج	02	مستوى مهارة العامل داخل الورشات	03
المصلحة التقنية	03	عدم تو افق مؤ هلات العامل مع منصب	04
		العمل	
مصلحة الشراء	01	تغيير السعر	05
مصلحة الإنتاج	02	عدم احترام الخصائص الإنتاجية	06

التصنيف المقدم ليس نهائي بل يتم حسب خصوصيات كل مؤسسة، طبيعة الإنتاج ، نوعية المادة الأولية المستعملة، مستوى تأهيل العمال...إلخ

ب- تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها بالنسبة لليد العاملة المباشرة

إن طريقة حساب وتحليل الانحرافات بالنسبة لليد العاملة المباشرة لا تختلف عن سابقتها تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها بالنسبة للمواد الأولية.

الانحراف الإجمالي = انحراف الزمن " الوقت الله النحراف السعر الأجرة ال

المثال 02 : كانت البطاقة الفنية التي أعدت على أساس إنتاج عادى "تقديري" 2000 وحدة

اليد العاملة المباشرة: 1000 ساعة بتكلفة إجمالية 200.000دج.

كانت المعلومات الفعلية لإنتاج 2400 وحدة كما يلى:

اليد العاملة المباشرة: 1250 ساعة بـ 190 دج للساعة

المطلوب:

- 1- حدد الزمن المعياري الموافق للإنتاج الفعلي لليد العاملة زع
 - 2- أنجز جدول مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية
 - 3- حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره المكونة

الحل:

1- تحديد الزمن المعياري الموافق للإنتاج الفعلى لليد العاملة

$$2400 = 2400 = 1200 = 3400$$
 ساعة * 2000

*تكلفة أجر الساعة المعيارية = 1000/200000 = 200 دج

2- جدول مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية

ق	القر	عيارية	التكاليف المعيارية			اليف الـ	التك	
غ	ملائم	T	PU	Q	T	PU	Q	البيان
ملائم.								
	2500	240000	200	1200	237500	190	1250	اليد العاملة المباشرة

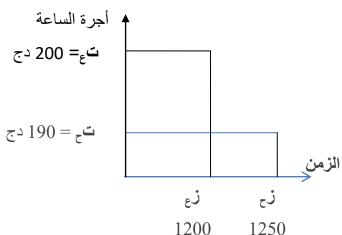
3- حساب وتحليل الانحراف بالنسبة لليد العاملة المباشرة

🚣 حساب الانحرافات

الانحراف الإجمالي = تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية " فعلية"

الانحراف الإجمالي = 240000 - 240000 وهو ملائم ويعتبر وفر تكاليف

الانحراف الإجمالي = انحراف الزمن " الوقت " + انحراف أجرة الساعة



2500+=237500-240000= الانحراف الإجمالي = تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية = 2500+=237500-240000= انحراف الزمن ' الوقت'' = $(i_3 - i_5) = (i_5 - i_5) = (i_5 - i_5)$ انحراف أجرة الساعة = $(i_3 - i_5) = (i_5 - i_5)$ وهو ملائم $(i_5 - i_5) = (i_5 - i_5)$ الانحراف الإجمالي = $(i_5 - i_5) = (i_5 - i_5)$ وهو ملائم

پ تحدید أسباب الانحرافات:

إن مصلحة المحاسبة ومن خلال فرع الرواتب والأجور هي المسؤولة عن انحرافات الأجرة ، كما أن عمال الورشات هم المسؤولون عن انحرافات وقت العمل.

مما سبق يمكن القول أنه من الأهداف الأساسية للتكاليف المعيارية هو تحديد موقع الانحرافات من العملية الإنتاجية، أي تحديد من هو المسؤول و ما هي الأسباب قصد اتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيح الوضعية الناتجة عن الانحراف. وعليه يمكن اقتراح الجدول التالي الذي يبين تصنيف الانحرافات حسب المسؤولين والأسباب الخاصة بكل انحراف إجمالي.

المسؤول	الرقم	الأسباب	الرقم
المصلحة التقنية	03	تغيير نظام العمل	01
مصلحة الشراء	01	انعدام أو نقص مستلزمات العمل، قطع	02
		الغيار	
مصلحة الإنتاج	02	أجرة إضافية لمعالجة الفضلات	03
مصلحة العمال	04	عدم تطابق منصب العمل مع شاغله	04
مصلحة العمال	04	عدم احترام العدد اللازم من العمال	05

ج- تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها بالنسبة للمصاريف غير المباشرة

يتم تحديد وتحليل المصاريف غير المباشرة على طريقتين:

الطريقة الأولى: ويتم ذلك بواسطة تحديد عدد وحدات العمل! القياس! تكلفة الوحدة، وتكون التحليل بنفس الطريقة المتبعة في المواد الأولية واليد العاملة المباشرة، إلا أن هذه الطريقة لا تسمح بالكشف عن الأسباب الحقيقية التي أدت إلى وقوع هذه الانحرافات، ولهذا السبب يفضل استخدام الطريقة الثانية.

الطريقة الثانية: ويتم ذلك من خلال ميزانية المصاريف المتغيرة والثابتة

الفرق الإجمالي = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردود فرق الميزانية = ميزانية المصاريف على أساس النشاط الفعلي - مصاريف غير مباشرة حقيقية = $(1 + \mu)$ - مصاريف غير مباشرة حقيقية

يقصد بالنشاط الفعلي عدد وحدات القياس الفعلية، أما ميز انية المصاريف على أساس النشاط الفعلي هي من الشكل : $\mathbf{y} = \mathbf{a}\mathbf{x} + \mathbf{b}$ التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة ، \mathbf{x} مستوى النشاط الحقيقي "الفعلي" أي عدد وحدات القياس الفعلية، \mathbf{b} التكاليف الثابتة المعيارية.

فرق النشاط = (تكاليف ثابتة معيارية x معامل التحميل) - تكاليف ثابتة معيارية حيث معامل التحميل = نشاط فعلى / نشاط عادى

انحراف النشاط = (تكاليف معيارية $_{\rm X}$ معامل التحميل) - الميزانية المرنة (أ س + ب)

أa=1 التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة

 $\mathbf{x} = \mathbf{x}$ مستوى النشاط الحقيقى "الفعلى" أي عدد وحدات القياس الفعلية

ب = b التكاليف الثابتة المعيارية

ملاحظة: يمكن حسابه بعدة طرق

فرق المردود = (عدد وحدات القياس الفعلية $_{-}$ عدد وحدات القياس المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي) $_{\rm X}$

مثال 03: البطاقة التالية أعدت على أساس إنتاج عادي "تقديري" 4000 وحدة

اليد العاملة المباشرة 4000 ساعة بـ 250 دج للساعة

-المصاريف غير المباشرة للإنتاج: 30 دج منها 10 دج متغيرة

كانت المعلومات الفعلية لإنتاج 4400 وحدة كما يلى:

اليد العاملة المباشرة 4600 ساعة بـ 255 دج للساعة

-المصاريف غير المباشرة للإنتاج: تكلفة وحدة القياس 32 دج

ط.و.ق: ساعة يد عاملة مباشرة

المطلوب

أحسب وحلل الانحراف على المصاريف غير المباشرة

الحل:

• تحديد عدد وحدات القياس المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي = $4400 \times 4400 = 4400$ وحدة قياس

4000

• - جدول مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية

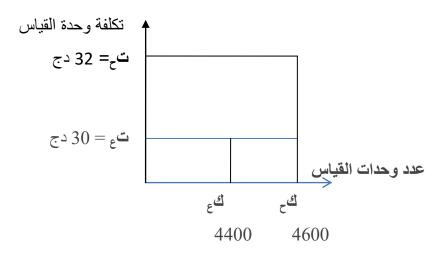
الفرق		التكاليف المعيارية			التكاليف الحقيقية		الت	
غ ملائم	ملائم	T	PU	Q	T	PU	Q	البيات
15200		132000	30	4400	147200	32	4600	المصاريف غير المباشرة

• تحليل الفرق الإجمالي على المصاريف غير المباشرة

الفرق الإجمالي = تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية = 147200-147200 = -15200 غير ملائم

الطريقة الأولى:

الفرق الإجمالي = فرق عدد وحدات القياس + فرق تكلفة وحدة القياس



- فرق عدد وحدات القياس = (4400 4600 6000 عدد وحدات القياس
 - 9200 4600 (32-30) = 1600 فرق تكلفة وحدة القياس

الفرق الإجمالي = -6000 -9200 وهو غير ملائم

ملاحظة: يمكن اعتماد الحل التالي:

- فرق عدد وحدات القياس = (4600 4400) = فرق عدد وحدات القياس
 - 8800 4400 (32-30) = 600 فرق تكلفة وحدة القياس
- الفرق الإجمالي = -6400 –6400 = -15200 وهو غير ملائم

الطريقة الثانية:

الانحراف الإجمالي = انحراف الميزانية + انحراف النشاط + انحراف المردود

انحراف الميزانية = ميزانية المصاريف على أساس النشاط الفعلى - مصاريف غير مباشرة حقيقية

<u>أو</u>

انحراف الميزانية = تكاليف ثابتة معيارية + (تكاليف متغيرة x معامل التحميل)

- مصاریف غیر مباشرة حقیقیة

$$21200 - = 147200 - \left\{ \frac{4600}{4000} (4000 \times 10) + (4000 \times 20) \right\}$$
 انحراف الميزانية

انحراف النشاط = (تكاليف ثابتة معيارية x معامل التحميل) - تكاليف ثابتة معيارية

$$12000+=(4000 \times 20) - 4600 \times (4000 \times 20) = فرق النشاط = 4000$$

<u>او</u>

- 12000+=126000-138000=+12000+انحراف النشاط
- فرق المردود = (عدد وحدات القياس الفعلية _ عدد وحدات القياس المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي) x التكلفة المعيارية

فرق المردود = (4400 -4400) = --6000

■ الانحراف الإجمالي = انحراف الميزانية + انحراف النشاط + انحراف المردود الانحراف الإجمالي = -15200 + 21200 = -15200

• تحديد أسباب الانحرافات

إن مسؤولية مختلف الانحرافات تتوزع كما يلي:

- مسؤولية انحراف الميزانية تقع على عاتق مصلحة المحاسبة
- مسؤولية انحراف لنشاط تقع على عاتق المصلحة التقنية أو مصلحة الإنتاج
 - مسؤولية انحراف المردود تقع على عاتق عمال الورشات

المطلب03: تقييم طريقة التكاليف الميارية

تسعي المؤسسة لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات لتحقيق أهدافها المخططة، وفي ما يلى سيتم استعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة.

1- مزايا الطريقة

-تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير، بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة مراجع ، أو أهداف وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع ، يمكن أن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير خاصة إذا حللت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة.

-سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية.

- -الإدارة بالاستثناء :إذا كان من أهداف الطريقة الرقابة على التكاليف، فإن هذا الهدف يزداد أهمية أكثر عند دراسة الانحرافات السالبة التي تعبر عن إنجاز ضعيف مقارنة بما كان مقدرا.
- الزام المؤسسة بدراسة السوق وهو ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي توسع مجال نشاط المؤسسة
 - -إمكانية اتخاذ إجراءات سليمة نتيجة تفسير سليم للانحرافات
 - تمثل أساسا لتحديد الأسعار
- يلزم نظام التكاليف المعيارية الإدارة على الدراسة والبرمجة من أجل الاستعمال الأقل اقتصاد لموارد المؤسسة.

2- عيوب الطريقة:

لهذه الطريقة بعض العيوب أو النقائص الناتجة عن سوء استخدامها وتطبيقها، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة ومنها:

-الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته، الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثم تكون مصدر المعلومات وتحاليل مضللة وقرارات غير صائبة.

- يعتمد إعداد برامج التكاليف المعيارية على التقديرات ومنه فقوة أو ضعف البرنامج المعد للموازنات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة.

-تكلفة استخدام البرنامج مرتفعة جدا أحيانا

-يجب إدخال على هذا الأسلوب الأساليب العلمية كأسلوب البرمجة الخطية وأسلوب المدخلات والمخرجات ليأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل ويربط بين جميع الأقسام.

خلاصة الفصل الثالث:

يلازم نظام التكاليف الفعلية أو التاريخية مجموعة من نقاط الضعف تجعله غير صالح لخدمة الإدارة فإبداء وظائفها الأساسية، التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فإن نظام التكاليف التاريخية لا يصلح أن يكون أداة للحكم والرقابة ومحاسبة المسؤولية. ويمكن إجمال أهم نقاط الضعف في ما يلى: تقديم البيانات والمعلومات في وقت متأخر بعد فوات أوان العلاج والتصحيح، لا يصلح أن يكون أداة للحكم، لا يصلح أن يكون آداه للرقابة ومحاسبة المسؤولية، لا يلبى احتياجات الإدارة في التخطيط، لا يصلح لرسم سياسة التسعير في نظام الأوامر الإنتاجية أو الطلبيات والدخول في المناقصات.

إن كل طريقة من الطرق التي تم التعرض إليها تنتهج مبدأ تعتمد عليه للوصول إلي تحديد التكاليف وسعر التكلفة وبعبارة أخرى تحديد نتيجة الاستغلال للمؤسسة.

فنجد طريقة الأقسام المتجانسة مبدئها يقوم علي تصنيف الأعباء إلي أعباء مباشرة وغير مباشرة هدفها الأساسي محاسبي أي حساب التكاليف المتدرجة الحقيقية، ونظرا لابتعاد هذه الطريقة عن الموضوعية كانت محل الانتقاد فعدلت بطريقتين، فطريقة التحميل العقلاني تهتم بدراسة الأعباء الثابتة وذلك بتحميل جزء منها علي أقسام المؤسسة حتى تستعمل بشكل امثل، أما طريقة التكلفة المتغيرة تقوم بدراسة الأعباء المتغيرة وذلك من أجل معرفة مدي مساهمتها في حجم التكاليف المنتوج، أما طريقة التكاليف المعيارية فيمكن القول أنها تبقى من أحسن الطرق لأنها لا تقتصر على حساب الانحرافات بل على تحليلها وتحديد قيمها، مكان وقوعها، المسؤول عنها، ضافة أن هذه الانحرافات تشكل أداة للتحكم في تسيير المؤسسة.

قائمة المراجع:

- 1- د. عدنان كركور ، التخطيط المعلمي، مؤسسة الأماني الجامعية، حلب، سوريا، 1994، ص95.[1]
 - 2- د. زكى حنوش، الرقابة والتخطيط في المشروع ، مديرية الكتب والمطبوعات، 1991، ص9.[2]
- George F. Gant; development administration concepts methods; année 1999; p23[3] -3
 - Solomon's; the historical development of costing; ED London; p04[4] -4
 - 5- د. مجدى عمارة ، در اسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، منشور ات كلية المحاسبة، 1992، ص 49. ، 1997.
- 6-محمد عادل إلهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية، الأسس العلمية والعملية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998، ص15.[6]
 - 7- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر[8].، [9]، [10]
 - 8-د. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، الدار الجامعية، بيروت 1984[11].
 - 9-أكيل محمد السعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، [12]
- 10-على رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999. [13]، [14]، [15]، [33]
- 11- B et F.Grandgouillot ; l'essentiel de la comptabilité analytique, Gualino ; édition , paris 1999.[16] ; [18]
- 12- Poly Jean et Rapin Albert; la comptabilité analytique d'exploitation ; Edition Dunod .[17]
- 13] 2000. محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000. [19] 14- Didier Le Clerc; l'essentiel de la comptabilité analytique; 4eme édition; édition d'organisation; Paris; 2004. [20]
- 15-.Burlaud Alain et C. Simon ; La comptabilité de gestion ; librairie Vuibert ; Paris ; 1993. [21].
 - 16- محمد الخطيب نمر، اعتماد الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد السعر،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2005-2006. [22] ، [29]
 - 17- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، طبعة 1998. ، [24]
 - 18-صالح الرزق، عطالله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري والعملي، دار زهران عمان الأردن، 1997. [23]

19- عبد الناصر تور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة للنشر ، الأردن، 2002[25].

- **20** Burlaud Alain et autres, la comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris ,1995. [26]
- 21- Teller Robert, Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant , stratégie et finance, édition managment et société , Paris,1990. [27]
- 22- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris.

 [28]
 - 23- محمد السيد الجزار، الرقابة على التكاليف، دار المعارف، النهضة العربية، القاهرة 1995. [30]
- 24- MAC Rae; T.W; Opportunity and Incrémental Cost An Attempt to définie in system terms; The Accounting Review; XLV April 1970.[32]