



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لوئيسي علي - البليدة 02 -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- الشهيد طالب عبد الرحمان -



قسم علوم: المالية والمحاسبة

مطبوعة بعنوان: محاسبة التسيير

موجهة لطلبة السنة ثانية ليسانس ل م د

من إعداد:

الأستاذ: مشقق الحسين

السنة الجامعية: 2025/2026

محاسبة التسيير

1. مقدمة:

تعتبر محاسبة التسيير من أهم أدوات إعداد وتنفيذ المخططات والقيام بالمهام الرقابية، من حيث أنها تستخدم في مجال مراقبة التسيير الداخلي بهدف تحليل النشاط الاستغلالي والاستثماري من حيث المداخيل والتكاليف قصد مراقبة ظروف الإستغلال والتعرف على مردودية النشاط.

لقد كان لتعدد ومرونة طرق المحاسبة التحليلية الأثر في تعزيز مكانتها ودورها ، فقد شهدت تطورا مهما صاحب تطور نظم الإنتاج، حيث تحتوي على معلومات وبيانات داخلية ضرورية وكافية لتحليل و مراقبة التكاليف بكيفية مفصلة و دقيقة يمكن الإعتماد عليها، كما تساهم في التخطيط والرقابة وتساعد على اتخاذ القرارات للوصول إلى أداء أفضل، فهي تعد أداة فعالة من أجل التحكم في التسيير لكل مؤسسة.

نضع اليوم بين أيدي طلبتنا الكرام هذه الدعامة العلمية المتمثلة في مطبوعة تتضمن برنامج مقياس محاسبة التسيير، الموجهة للسنة الثانية ليسانس، حيث أن غايتنا في هذ المطبوعة، هي تقديم مادة علمية متكاملة مترابطة، تساعد الطالب على فهم أوسع وأعمق للتكاليف وأنواعها وكيفية التعامل معها، وفق تسلسل بيذاغوجي يجمع بين الجانب النظري والتطبيقي من خلال أمثلة توضيحية، وتمارين محلولة عن كل محور، لتعزيز الفهم وربط المعارف النظرية مع الواقع المهني للمؤسسة، حيث تضمنت الإطار العام للمحاسبة التحليلية، وعلاقتها بالمحاسبة المالية و مختلف التكاليف، وشرح طرق حساب التكاليف تبعا لتنوع طرق المعالجة المحاسبية للتكاليف، انطلاقا من طريقة التكاليف الكلية، أين يتم إدماج مختلف التكاليف مهما كانت طبيعتها ومصدرها من أجل حساب إجمالي تكاليف الفترة والمعبر عنها محاسبيا بسعر التكلفة، إلى طرق التكاليف الجزئية أين يتم حساب نتائج مرحلية في شكل هوامش حتى الوصول إلى نتيجة الدورة مع حساب بعض المؤشرات المحاسبية والتي تعتمد في تحديد مستويات مختلفة لنتائج النشاط، مع إيلاء أهمية خاصة للتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لما له من دور في تحسين قة المعلومات المحاسبية ودعم اتخاذ القرار.

وفي ظل قصور الأدوات التقليدية ،ظهرت نماذج جديدة لحساب التكلفة ،حيث كانت التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة إختلالات تحميل التكاليف غير المباشرة والوصول إلى نتائج أكثر دقة

محاسبة التسيير

ما يتطلب تسليط الضوء على أساسيات الطريقة، وبما أن المؤسسة تهتم بمعلومات عن الحاضر والمستقبل ظهرت طريقة التكاليف المعيارية، التي تهدف إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على معلومات في الوقت المناسب، كما تسعى طريقة التكلفة الهامشية إلى اتخاذ قرارات تسعيرية ومحاولة تعظيم النتيجة من خلال إنتاج وحدات إضافية بمراعاة التكاليف المترتبة عنها، و اعتبار من أن المفهوم الحديث للتكلفة لا تعتبر كنتيجة أوحيدة، وإنما كمتطلبة قبلية، وتتحول إلى هدف يجب بلوغه إذا أرادت المؤسسة تحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال التكلفة المستهدفة.

محاسبة التسيير

2. الفهرس

الصفحة	العنوان
2-1	مقدمة
4-3	الفهرس
المحور الأول . حساب التكاليف في المؤسسة	
المحاضرة الأولى	
6	1.1 مفهوم محاسبة التسيير
7	2.1 أهداف محاسبة التسيير
7	3.1 إرتباط نظام المحاسبة العامة و نظام محاسبة التسيير
9	4.1 مقارنة نتيجة المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية
المحاضرة الثانية	
11	5.1 حساب النتيجة التحليلية
13	6.1 مفاهيم وتصنيفات التكلفة
15	7.1 مراحل حساب سعر التكلفة في المؤسسة
22-18	تمارين
المحور الثاني. طريقة التكاليف الكلية	
المحاضرة الثالثة	
23	1.2 مفهوم طريقة التكاليف الكلية
23	2.2 أهداف طريقة التكاليف الكلية
23	3.2 أسس ومبادئ طريقة التكاليف الكلية
27	4.2 مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية
45-34	تمارين
المحور الثالث. محاسبة المواد	
المحاضرة الرابعة	
46	1.3 تعريف المخزون
46	2.3 طرق تقييم المخزونات

محاسبة التسيير

46	1.2.3. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
51	2.2.3. طريقة الوارد أولا الخارج أولا FIFO
53	3.3. مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات
المحاضرة الخامسة	
54	4.3. حالات خاصة في تقييم المخزونات
80-56	تمارين
المحور الرابع: طريقة التكاليف المتغيرة	
المحاضرة السادسة	
81	1.4. مفهوم و مبادئ و طريقة التكاليف المتغيرة
84	2.4. جدول الاستغلال الوظيفي
87	3.4. التمثيل البياني للأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة
91	4.4. جدول الإستغلال التفاضلي
المحاضرة السابعة	
94	5.4. عتبة المرد ودية والنقطة الميتة حسابهما حسابيا وبيانيا
المحاضرة الثامنة	
100	6.4. طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة
117-102	تمارين
المحور الخامس: التحميل العقلاني للتكاليف	
المحاضرة التاسعة	
118	1.5. تعريف التحميل العقلاني و تحديد مستوى النشاط العادي
119	2.5. آلية حساب التكاليف والخطوات الأساسية للتحميل العقلاني
123	3.5. مزايا وعيوب الطريقة
134-127	تمارين
المحور السادس: طريقة التكلفة المعيارية	
المحاضرة العاشرة	
135	1.6. مفهوم التكاليف المعيارية وأسسها
138	2.6. مراحل حساب التكاليف المعيارية

محاسبة التسيير

المحور السابع: طريقة التكلفة الهامشية	
المحاضرة الحادية عشرة	
146	1.7. مفهوم التكلفة الهامشية
147	2.7. مكونات طريقة التكلفة الهامشية
المحور الثامن: التكاليف على أساس الأنشطة ABC	
المحاضرة الثانية عشرة	
150	1.8. الخصائص والمبادئ
151	2.8. مراحل حساب تكلفة مواضيع التكلفة في طريقة ABC
المحور التاسع: التكلفة المستهدفة	
المحاضرة الثالثة عشرة	
155	1.9. مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة
156	2.9. المبادئ الأساسية لطريقة التكلفة المستهدفة
المحور العاشر: التكلفة الخفية	
المحاضرة الرابعة عشرة	
159	1.10. تعريف التكاليف الخفية
159	2.10. أسباب ظهور التكاليف الخفية
160	3.10. مؤشرات التكاليف الخفية
172-162	تمارين متنوعة
173	المراجع المعتمدة

محاسبة التسيير

المحور الأول . حساب التكاليف في المؤسسة

1.1. مفهوم محاسبة التسيير:

رغم اختلاف التسميات، فإن المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير، و منهم من يرى أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات¹، وتبقى عبارة المحاسبة التحليلية صالحة مهما تغير نشاط أو طبيعة المؤسسة أو حجمها، فقد ذكر (LASARY) أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف (Cost accounting) وهي أيضا محاسبة التسيير (Management accounting).

تعريف 1: محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة².

تعريف 2: أداة علمية لتحقيق أهداف وغايات محددة ، وأهميتها تكمن في أنها نظام منهجي متكامل قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من اللمفاءة والفعالية³.

تعريف 3: المحاسبة التحليلية تتمثل في النشاط الذي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة، بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء انتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم معينة لغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة أو خدمة⁴.

تعريف 4: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة⁵.

تعريف 5: علم يدرس الأسس والمبادئ العلمية لمعاني التكلفة ونظرياتها ونظم تطبيقها في مختلف المشروعات ، وعلى ضوء هذه المعطيات يتخذ المديرون القرارات التي تهم المؤسسة⁶.

¹ LASARY, A., *Comptabilité analytique*, Imprimerie Es-Salem, 2001, p20

² محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص13.

³ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص19.

⁴ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص3.

⁵ ناصر دادي عدون، المحاسبة الوطنية وتقنيات التسيير، الجزء 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص8.

⁶ محرم زنات محمد وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص09.

محاسبة التسيير

2.1. أهداف محاسبة التسيير: تحقق محاسبة التسيير جملة من الأهداف تتمثل في:

- تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة: تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات، بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام، التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي قياس الأرباح.
- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية: يقيم مخزون المواد الأولية في المؤسسة الصناعية بتكلفة الشراء، أي بإضافة مصاريف التمويل لسعر الشراء، و بنفس الطريقة، يتم تقييم المخزون النهائي من المنتجات التامة الصنع و التي تقيم بتكلفة الإنتاج، بعد إضافة مصاريف الصنع لتكلفة المواد المستعملة.
- توفير معلومات للإدارة تساعد في الرقابة على التكاليف، عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة، أو عدة فترات سابقة، أو مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة؛ لتجنب الإسراف والضياع في الموارد في المستقبل.
- ترشيد القرارات الإدارية وتقويم الأداء من خلال:

تحليل النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة، فبالرغم أنها تهتم بالقرارات الداخلية إلا أن تحتوي جزء من القرارات الإستراتيجية الخارجية، كإستثمارات الجديدة أو فتح خطوط جديدة¹، أما داخليا فهي تهدف إلى تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سالبة أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية (نتيجة ربح)، ويتم التحليل على مستوى كل منتج (تكلفته ومبيعاته)، وعلى مستوى الوظائف الموجودة داخل المؤسسة لمعرفة مستوى كل قسم في سعر التكلفة وخاصة الرئيسية منها: كالتسويق، الإنتاج والتمويل، على مستوى كل طلبية و إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة.

- تحديد درجة المردودية وتسهيل إتخاذ القرارات الموضوعية: وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف (تجميع تكاليف الإستغلال حسب الأقسام)، مراكز للربح (تحديد لكل قسم نصيبه من رقم الأعمال ومساهمته في الربح الإجمالي)، ومراكز المردودية (تحديد مساهمة كل قسم في مردودية النشاط).

3.1 إرتباط نظام المحاسبة العامة و نظام محاسبة التسيير: ترتبط المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية من خلال

حسابات الأعباء و النواتج، إلا أن هناك نقاط تفرق بينهما سواء من الناحية القانونية أو من ناحية مضمون المعلومات و حتى الجهات المستعملة لهذه المعلومات.

¹ JULIA A SMITH: **Management Accounting**, GEE Publishing Ltd, London, 2007, p12

محاسبة التسيير

الجدول 1: إرتباط نظام المحاسبة المالية و نظام محاسبة التسيير

العناصر	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الوظيفة	-وظيفة قانونية إجبارية -المحاسبة العامة موحدة في الشركات ضمن إطار النظام المحاسبي الموحد	-وظيفة تسييرية اختيارية -المحاسبة التحليلية تختلف من شركة لأخرى
درجة الإفصاح	-تتميز المحاسبة العامة بإفصاح واسع	-تتميز معلوماتها بالسرية
الوثائق المحاسبية المستعملة	-فواتير الزبائن، فواتيرالموردين، حالات الأجور	-تعتمد في الغالب على وثائق ذات طابع داخلي: سندات خروج المواد، بطاقات المراقبة، سندات العمل، أوامر التصنيع، سندات الاستلا
درجة التفصيل	-تسمح المحاسبة العامة بإعطاء نظرة شاملة و ملخصة لحسابات المؤسسة	-تعطي المحاسبة التحليلية نظرة مفصلة لكل نشاط
نوعية الأهداف	مالية	إقتصادية
توقيت البيانات	-بيانات تاريخية تمت فعلا إجمالية	-بيانات فعلية ، بيانات تقديرية تفصيلية
نطاق العمليات	-الإيرادات والنفقات	-النفقات
الأطراف المستفيدة	- أطراف داخلية وخارجية	- أطراف داخلية
فترة التقرير	-عادة ما تكون سنة مالية	-تكون قصيرة نسبيا شهرية، فصلية
الدفاتر والسجلات	-هناك دفاتر تخدم المحاسبة التحليلية	-هناك دفاتر تخدم المحاسبة المالية
صفات المعلومات	-بيانات مالية وكمية -بيانات عن التكاليف -بيانات تتسم بالمرونة والسرعة	-بيانات مالية -بيانات عن النفقات والإيرادات -بيانات موضوعية وقابلة للتحقق
الإهتمام بتحديد نتيجة الأعمال	-تحديد النتائج بشكل إجمالي	-تحديد النتائج بشكل أكثر تفصيل

المصدر: من إعداد الأستاذ

4.1. مقارنة نتيجة المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية:

محاسبة التسيير

حتى لا تسبب انحرافات في تقييم نشاط المؤسسة، فإنه يجب القيام بمقارنة المعلومات الخاصة بالحسابتين، و إظهار الفروقات ، وأيضا حتى يتيح للمؤسسة الاستفادة من مصدرين للمعلومات تثبتان صحتها وإمكانية استعمالها في اتخاذ قرارات موضوعية تتعلق بمستقبل المؤسسة.

وفي ظل الطابع الإختياري للمحاسبة التحليلية، فإنه بإمكان القيام بتعديلات على مستواها لتقارب النتيجة، فمن الضروري إذن أن تقوم المؤسسة بمراقبة مرحلية للتحقق من صحة المعطيات و ذلك عن طريق حساب الفروقات التالية:

- فرق الإدماج على المواد؛
- فرق الإدماج على الاهتلاكات و المؤونات؛
- فرق الإدماج على العناصر المكملة؛
- فرق الإدماج على العناصر الإضافية (الأعباء)؛
- فرق الإدماج على نواتج المحاسبة العامة؛
- فرق الجرد؛
- فرق على تكلفة ونسبة التنازل.

ومن بين أهم التقنية المستعملة في تحقيق هذه المقاربة نجد تقنية الحساب المباشر، حيث أن الهدف من هذه التقنية هو البحث عن نتيجة المحاسبة العامة انطلاقا من النتيجة التحليلية، و هذا يمكن أن يظهر من خلال الجدول الموالي

الجدول رقم 02: فروقات المعالجة المحاسبية

محاسبة التسيير

تعليق		-	+	العناصر
النتائج (conséquences)	الأثر على النتيجة التحليلية			
	ربح أم خسارة	.....	.....	نتيجة إجمالية تحليلية
يطرح	+ ←	X		أعباء غير مدجة
يضاف	← -		X	أعباء مكملة
يطرح	+ ←	X		فروقات الجرد: ● مخزون حقيقي > مخزون نظري = نقص ● مخزون حقيقي < مخزون نظري = فائض
يضاف	← -		X	
يضاف	← -		X	منتجات غير مدجة
$\sum$ العمود "+" - $\sum$ العمود "-" = نتيجة تحليلية		X	X	مجموع
مطابقة لنتيجة المحاسبة العامة		.....	.....	نتيجة تحليلية

Source : BEATRICE et FRANCIS GRANDGUILLOT, QCM, (1999) : Comptabilité analytique, Gualino éditeur ; p70.

5.1. حساب النتيجة التحليلية:

محاسبة التسيير

عند حساب النتيجة التحليلية الإجمالية نقوم بحساب النتيجة الصافية وذلك بطرح الأعباء غير معتبرة ، وإضافة الأعباء المعتبرة وإضافة العناصر الإضافية للنتيجة الإجمالية.

- مفهوم الأعباء المعتبرة (**chargeable cost**): هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، لأنها مرتبطة مباشرة بنشاط المؤسسة والتي نعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية¹، ومن أمثلتها: المواد الأولية، الأجور المباشرة، الإهلاكات المتعلقة بوسائل الإنتاج.
 - الأعباء غير المعتبرة (**non chargeable cost**): هي أعباء تظهر في المحاسبة العامة ولكن لا تُحْمَل على التكلفة لأنها غير مرتبطة بالإنتاج (خارج الإستغلال)، ومن أمثلتها الغرامات والعقوبات المالية، الهدايا والتبرعات، المؤونات.
 - العناصر الإضافية (**imputed cost**) : تمثل الأعباء الوهمية ذات الصفة النظرية، وسميت بالعناصر الإضافية لأنها تضاف إلى التكاليف رغم أنها لا تُسجل في المحاسبة العامة، ومن أمثلتها أجر المسير (إذا كان صاحب المؤسسة لا يتقاضى أجرًا)، الفائدة المحسوبة على رأس المال المستثمر.
- النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

نتيجة المحاسبة العامة: ح7-ح6

ح62 ← ح69 = مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع + أعباء معتبرة - عناصر إضافية

مثال: قدمت لك مؤسسة "s.geem" البيانات التالية لشهر أفريل 2024، وذلك حسب الحسابات المسجلة في المحاسبة العامة:

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
601	مشتريات مواد أولية	420.000
607	كهرباء الورشة	24.000
611	خدمات خارجية (صيانة آلات)	35.000
6311	أجور العمال المباشرين	180.000
6312	أجور إدارية	55.000

¹ بربري محمد: المحاسبة التحليلية، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2017، ص28

محاسبة التسيير

635	أعباء اجتماعية للعمال	28.000
641	ضرائب ورسوم	12.000
656	غرامات وعقوبات	6.000
658	خسائر استثنائية	9.000

وقد تمثلت العناصر الإضافية غير المسجلة في المحاسبة العامة في :

أجر المسير (غير مسجل): 30.000 دج.

فائدة سنوية محسوبة على رأس المال المستثمر: 180.000 دج.

المطلوب:

- تصنيف الأعباء السابقة إلى معتبرة وغير معتبرة؟
- بافتراض أن النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة بلغت 1200.000 دج حدد النتيجة التحليلية الصافية للمحاسبة التحليلية ؟

الحل:

أولا: الأعباء المعتبرة:

رقم الحساب	إسم الحساب	مبلغ (دج)
601	مشتريات مواد أولية	420.000
607	كهرباء الورشة	24.000
611	صيانة آلات	35.000
6311	أجور مباشرة	180.000
635	أعباء اجتماعية للعمال	28.000
المجموع		687.000

ثانيا: الأعباء غير المعتبرة:

6312	أجور إدارية	55.000
------	-------------	--------

محاسبة التسيير

641	ضرائب ورسوم	12.000
656	غرامات	6.000
658	خسائر استثنائية	9.000
المجموع		82000

ثالثا: العناصر الإضافية:

العنصر	المبلغ (دج)
أجر المسير	30.000
فائدة رأس المال 12/180000	15.000
المجموع	45.000

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

$$\text{النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية} = 1200.000 + 687.000 - 45.000 = 1842000$$

6.1. مفاهيم وتصنيفات التكلفة: يمكن إدراج التعاريف التالية للتكلفة:

تعريف 1: يعرف البعض التكلفة بأنها تضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع في الحاضر، أو في المستقبل؛ بينما يعرفها آخرون بأنها الإستغناء عن مبالغ نقدية أو غير نقدية للحصول على منفعة مستقبلية¹.

تعريف 2: تعرف كذلك "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين"².

من خلال ماسبق يمكن تعريف التكلفة: التكلفة فهي الثمن الذي تدفعه المؤسسة مقابل استخدام عناصر الإنتاج فهي مجموعة الأعباء أو النفقات (قيمة الموارد المستهلكة) التي تتحملها المؤسسة من أجل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة خلال فترة معينة³، كما أن هناك عدة مرادفات للتكلفة:

¹ أسامة عبد اللطيف منصور وآخرون، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار نشر جامعة قطر الوطنية ط1، 2021، ص 30.

² فتح الرحمان الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا ط1، صنعاء، اليمن، 2009، ص 14.

محاسبة التسيير

- النفقة: التضحية بموارد اقتصادية للحصول على منافع.
- المصروف: تكلفة مستنفذة فقدت قدرتها على تقديم منافع مستقبلية.
- الخسارة: التضحية بموارد اقتصادية دون الحصول على منفعة.
- سعر التكلفة: مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموع خدمات في مرحلة بيعها ابتداء من من إنطالق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع¹.

³ أسامة عبد اللطيف منصور وأخرون، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار نشر جامعة قطر، ط1، 2021، ص14.

¹ بديسي فهمية، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص12.

محاسبة التسيير

1.6.1. التوزيع النوعي لعناصر التكاليف: يقصد بتبويب عناصر التكاليف تقسيمها إلى عناصر متجانسة خدمة لأهداف محاسبة التكاليف، يمكن تصنيف عناصر التكلفة إلى عدة تصنيفات مثلاً يمكن تصنيفها حسب الوظيفة إلى تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية والتي تشمل التكاليف البيعية والإدارية، وغيرها ويمكن تصنيفها إلى نوعين تكاليف مباشرة وغير مباشرة، وتكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.

2.6.1. عوامل تبويب التكاليف: إن طريقة تبويب التكاليف تستند إلى بعض العوامل أهمها:

- **سهولة أو صعوبة تمييز العنصر والتصاقه بوحدة المنتج النهائي:** فالعنصر الذي يدخل بصفة أساسية في صنع المنتج يعتبر مباشراً.
- **سهولة أو صعوبة تخصيص العنصر والربط بينه وبين وحدة المنتجة:** العنصر الذي يسهل تخصيصه والربط بينه وبين وحدة المنتج النهائي يُعتبر عنصراً مباشراً.
- **المعيار المحاسبي :** حسب هذا المعيار تصنف التكاليف في عناصر المجموعة السادسة في النظام المحاسبي والمالي **scf**.
- **المعيار الاقتصادي :** وهو ما يعرف بمعيار العلاقة بحجم النشاط وتصنيف التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.
- **معيار فترة الحساب :** تصنف إلى تكاليف حقيقية ، معيارية أو تقديرية.
- **المعيار الوظيفي :** حسب هذا المعيار تصنف التكاليف إلى تكاليف وظيفة الشراء ، تكاليف وظيفة الانتاج ، تكاليف وظيفة التوزيع.

محاسبة التسيير

3.6.1. طرق تبويب التكاليف: توجد عدة طرق لتبويب التكاليف منها:

أولاً: حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج: تبويب التكاليف حسب هذا الأساس إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

أ: التكاليف المباشرة: تعتبر التكلفة مباشرة إذا كانت متكونة من الأعباء المخصصة لها مباشرة، أي بدون حساب وسيط، وتتكون التكاليف المباشرة عموماً من:

● المواد المباشرة: كافة المواد الخام والمستلزمات الضرورية المرتبطة بالمنتج النهائي بصفة مباشرة ويمكن تحميلها بشكل مادي وواضح.

● الأجور المباشرة: هي أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على الإنتاج مثل: أجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التفصيل.

ب. التكاليف الصناعية غير المباشرة: تشمل كل عناصر التكاليف الصناعية فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة، وتضم العديد من العناصر والتي تختلف في طبيعتها وأهميتها وسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط، وتتضمن هذه التكاليف ثلاثة عناصر و هي:

● المواد غير المباشرة: تشمل هذه المجموعة المواد التي لا يمكن تتبعها أو يصعب تتبعها لوحدة الإنتاج مثل: مواد الصيانة وقطع الغيار.

● الأجور غير المباشرة: وتشمل أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة مثل: أجور المشرفين والمهندسين وأجور عمال المناولة وأجور عمال الصيانة والحراسة وغيرها.

ج. التكاليف الأخرى: وتشمل التكاليف الصناعية التي تتحملها المنشأة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين مثل الصيانة للآلات والكهرباء والمياه والإستهلاكات والهاتف والضرائب والرسوم والإيجارات، وتكاليف نقل عمال إدارة الإنتاج وعلاجهم وإيجار مبنى المصنع¹.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين: المحاسبة المالية والتكاليف، ط 1، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2014، ص 181.

محاسبة التسيير

ثانيا: حسب علاقتها بمحرك التكلفة أحجم النشاط: يقوم هذا المعيار على تتبع مدى التغير في إجمالي عنصر التكلفة وفقا للتغير في حجم النشاط، أو ما يعرف بسلوك التكاليف، حيث تصنف عناصر التكاليف كما يلي:

أ. التكاليف الثابتة (**Fixed cost**): هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه، بل تظل ثابتة في المدى القصير والمتوسط بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث إن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة أخرى في ظل طاقة معينة خلال الأجل القصير والمتوسط.

ب. التكاليف المتغيرة: (**Variable cost**): تزداد التكاليف المتغيرة كلما زاد الإنتاج وتنقص بنقصانه (علاقة طردية ثابتة)، لكن التغير المقصود هنا في إجمالي التكاليف، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط زيادة ونقصا يطلق عليها مرنة مرونة كاملة، أما التي تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية، مثل تكاليف اليد العاملة، المواد الأولية المستهلكة.

ج. التكاليف المختلطة (شبه المتغيرة) (**Mixed cost**): تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، تتصف بأنها تزداد مع زيادة الإنتاج لكن بنسبة مختلفة عن زيادة الإنتاج، أي أنها تتغير مع تغير حجم النشاط لكن ليس بنفس النسبة، ففيها شق متغير وشق ثابت، وتسمى أيضا التكاليف الكلية؛ لأنها تشمل التكاليف الثابتة والمتغيرة.

د. تكلفة الصنع (**Manufacturing Cost**) وهي عبارة عن مجموع تكاليف:

مواد المباشرة + الأجور المباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة (ت.ص. إضافية).

4.6.1..أسس قياس التكلفة: يمكننا استنباط الأسس التي يمكن الاستناد إليها في قياس التكلفة وهي :

محاسبة التسيير

الجدول رقم 3: أسس قياس التكلفة

الأساس	الخصائص	المزايا	العيوب
الأساس التاريخي	قياس تكلفة الانتاج بمقدار الموارد التي تتحملها في سبيل إنتاج المنتج بمستوى مل هذه التكلفة على التكلفة التاريخية للمواد المستخدمة في إنتاجية	موضوعي لأنه يعتمد على وقائع فعلية .	- لا يساهم في الرقابة المسبقة على التكاليف، لأنه يأتي بعد وقوعها. - لا يكشف الانحرافات إلا بعد انتهاء الإنتاج
الأساس المعياري	- تحديد ما يجب أن تكون عليه التكلفة لكل وحدة منتجة ، وتحدد التكلفة المعيارية للإنتاج بضرب وحدات الانتاج الفعلي في التكلفة المعيارية للوحدة. - وتحدد التكلفة على ضوء ما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي في ظل الظروف العادية ، حيث أنها تحدد مسبقا قبل البدء بعملية الانتاج، ثم تحمل للوحدات بناء معدلات تحددها الإدارة.	- يساعد في التخطيط والرقابة - يكشف الانحرافات بسرعة	- يتطلب خبرة ودقة في تحديد المعايير. - قد يصبح غير مناسب إذا تغيرت ظروف الإنتاج

المصدر: من إعداد الأستاذ

7.1. مراحل حساب سعر التكلفة في المؤسسة: يختلف حساب سعر التكلفة تبعا لنوع المؤسسة:

1.7.1. المؤسسة التجارية:

إن دورة الإستغلال في مؤسسة تجارية تتميز بالبساطة، فهي تبدأ من عملية شراء السلع ثم تخزينها وتنتهي ببيعها، وبالتالي تشملوظيفتين أساسيتين هما وظيفة التمويل ووظيفة التوزيع وعند تتبعنا لدورة الإستغلال يمكننا حساب مختلف التكاليف كما يلي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء} + \text{مصاريف التخزين (1)}$$

محاسبة التسيير

تكلفة التوزيع = مصاريف التخزين (1) + مصاريف الشحن والنقل + مصاريف الدعاية والإعلان + مصاريف أخرى

حيث أن مصاريف الشراء قد تتمثل في مصاريف الشحن والنقل والحقوق الجمركية ومصاريف العبور ومصاريف التخزين هي عملية متعلقة بتخزين البضاعة قبل بيعها وقد تحسب ضمن تكلفة الشراء إذا كانت تابعة لقسم الشراء أو تحسب ضمن تكلفة التوزيع إذا كانت تابعة لقسم التوزيع أي تحسب مرة واحدة.

2.7.1. المؤسسة الإنتاجية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء للمواد الأولية المستعملة في ورشات الإنتاج

+ مصاريف الصنع ، وتتمثل في اليد العاملة المباشرة وغير المباشرة ، المصاريف الأخرى المتعلقة بعملية التصنيع أو التحويل

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة المنتجات تحت التشغيل أول مدة - تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة .

تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج التام أول مدة - تكلفة الإنتاج التام آخر مدة .

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع .

محاسبة التسيير

3.7.1. جدول التوزيع الوظيفي للأعباء حسب التكاليف للمؤسسة الإنتاجية:

إن ترتيب الأعباء حسب طبيعتها يكون من خلال جدول ترتب فيه المصاريف حسب المعيار الوظيفي، يسمح بتقسيم المصاريف حسب طبيعة المحاسبة العامة بين مختلف الوظائف مع ترتيبها إلى مصاريف التمويل، مصاريف التوزيع، مصاريف الإدارة، وبعد عملية ترتيب الأعباء وتجميعها حسب وظائف المؤسسة، تأتي عملية تحليلها من أجل التعرف على نتيجة النشاط الاستغلالي، ويكون هذا من خلال جدول محاسبي يعرف بجدول الاستغلال الوظيفي.

الجدول رقم 04: جدول الاستغلال الوظيفي حسب التكاليف (مؤسسة إنتاجية)

البيان	مبلغ جزئي (الأعباء)	مبلغ جزئي (المداخل)	مبلغ كلي (المداخل)
المبيعات الإجمالية		****	
- الحسومات والمردودات		(***)	
= رقم الأعمال الصافي، أو صافي المبيعات		****	****
مشتريات المواد الأولية		****	
- الخصم التجاري		(***)	
+ مصاريف الشراء		****	
= تكلفة شراء المواد الأولية		****	
+ مخزون بداية الفترة من المواد الأولية		****	
- مخزون نهاية الفترة من المواد الأولية		(***)	
= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة		****	
+ مصاريف الصنع		****	
= تكلفة الصنع للوحدات المنتجة خلال الدورة		****	
+ مخزون بداية المدة من المنتجات التامة		****	
- مخزون نهاية المدة من المنتجات التامة		(***)	
= تكلفة الصنع للمنتجات التامة المباعة		****	
+ مصاريف البيع		****	
= تكلفة البيع للمنتجات التامة المباعة		****	
+ المصاريف الإدارية والمالية		****	
= سعر التكلفة		****	****
النتيجة التحليلية			****

محاسبة التسيير

تمارين المحور الأول:

التمرين 1:

اشترت إحدى المؤسسات الصناعية 500 كلغ من المادة (x) من أجل استعمالها في عملية التصنيع المنتج p بسعر 120 دج للكلغ الواحد .

أنتجت المؤسسة 1000 وحدة من المنتج (p)، ومن أجل ذلك استخدمت 300 كلغ من المادة (X) .
حيث بلغت كل من مصاريف التموين والتصنيع 8000 دج ، 11950 دج على التوالي .
المطلوب : - أحسب تكلفة شراء المادة (x) الكلية والجزئية .

- إيجاد التكلفة الكلية والجزئية للمنتج (p) .

الحل :

حساب تكلفة الشراء :

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	500	120	60000
مصاريف التموين	—	—	8000
تكلفة الشراء	500	136	68000

حساب تكلفة الإنتاج :

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الشراء للمادة (X)	600	136	81600
مصاريف التموين	—	—	11950
تكلفة الإنتاج	1000	93.55	93550

محاسبة التسيير

التمرين 2:

تقوم مؤسسة النصر بإنتاج منتج واحد p1، وكانت البيانات التالية لشهر مارس 2024 :
المواد الأولية المستعملة:

- كمية المواد المستهلكة: 500 كغ، سعر الكغ الواحد: 200 دج
 - الأجور المباشرة: عدد ساعات العمل المباشرة: 400 ساعة، أجر الساعة: 250 دج
 - الأعباء غير المباشرة:
 - كهرباء الورشة: 40.000 دج
 - صيانة الآلات: 20.000 دج
 - استهلاك معدات: 10.000 دج
 - عدد الوحدات المنتجة: 900 وحدة
- المطلوب حساب تكلفة الإنتاج للمنتج p1:

الحل:

حساب تكلفة الإنتاج :

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
المواد المستهلكة	500	200	100000
الأجور المباشرة	400	250	100000
كهرباء الورشة			40.000
صيانة الآلات			20.000
إستهلاك المعدات			10.000
تكلفة الإنتاج	900	300	270000

محاسبة التسيير

التمرين 3 : إليك المعطيات المحاسبية الشهرية ، المبينة في الجدول الموالي ، والخاصة بإحدى المؤسسات الصناعية:

طبيعة المصروف	المبلغ الإجمالي	وظيفة الشراء	وظيفة الانتاج	وظيفة التوزيع	الوظيفة الإدارية
مصاريف الشراء	2000	100%	-	-	-
مصاريف العاملين	80000	10%	50%	10%	30%
مصاريف الانتاج	80000	-	100%	-	-
مصاريف التوزيع	5600	-	-	100%	-
المصاريف الإدارية	20000	5%	5%	5%	85%
المجموع	187600	؟	؟	؟	؟

إذا علمت أن :

- سعر بيع الوحدة من المنتج التام (p) 3 دج / الوحدة .
- خصم ممنوح 5%
- إنتاج الفترة 92000 وحدة .
- مشتريات المواد الأولية قدرت بـ 33000 دج .
- مردودات المشتريات من المواد الأولية 4000 دج .
- مخزون أول الشهر من المواد الأولية 3000 دج .
- مخزون آخر الشهر من المواد الأولية 4000 دج .
- مخزون أول الشهر من المنتج التام 6000 وحدة بقيمة 6000 دج .
- مخزون آخر الشهر من المنتج التام 6500 وحدة بقيمة 6500 دج .
- مردودات المبيعات 4000 دج .

المطلوب : إعداد جدول الاستغلال الوظيفي حسب التكاليف .

الحل :

محاسبة التسيير

1. جدول توزيع الأعباء

طبيعة المصروف	المبلغ الإجمالي	وظيفة الشراء	وظيفة الانتاج	وظيفة التوزيع	الوظيفة الإدارية
مصاريف الشراء	2000	2000	-	-	-
مصاريف العاملين	80000	8000	40000	8000	24000
مصاريف الانتاج	80000	-	80000	-	-
مصاريف التوزيع	5600	-	-	5600	-
المصاريف الإدارية	20000	100	100	100	17000
المجموع	187600	11000	121000	14600	41000

2. جدول الاستغلال الوظيفي حسب التكاليف

A. علما أن عدد الوحدات المنتجة التامة المباعة = 91500 وحدة

أي : مخزون أول الشهر من المنتج التام + الوحدات التامة المنتجة - مخزون آخر الشهر من المنتج التام

عدد الوحدات المنتجة التامة المباعة = 6000 + 92000 - 6500

B. رقم الأعمال = عدد الوحدات المنتجة التامة المباعة X سعر بيع الوحدة

رقم العمال = 3 X 91500

رقم العمال = 274500 دج

C. الحسومات = 5% X 274500

= 13725 دج

محاسبة التسيير

جدول تحليل الإستغلال الوظيفي حسب التكاليف .

المبيان	مبلغ جزئي (الأعباء)	مبلغ جزئي (المداحيل)	مبلغ كلي (المداحيل)
المبيعات الإجمالية		274500	
مردودات المبيعات		(4000)	
حسومات ممنوحة للعملاء (خصم تجاري)		(13725)	
رقم الأعمال الصافي، أو صافي المبيعات		256775	256775
مشتريات المواد الأولية	33000		
مردودات المشتريات	(4000)		
مصاريف الشراء	11000		
تكلفة شراء المواد الأولية	40000		
مخزون بداية الفترة من المواد الأولية	3000		
مخزون نهاية الفترة من المواد الأولية	(4000)		
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة	39000		
مصاريف الصنع	121000		
تكلفة الصنع للوحدات المنتجة خلال الدورة	160000		
مخزون بداية المدة من المنتجات التامة	6000		
مخزون نهاية المدة من المنتجات التامة	(6500)		
تكلفة الصنع للمنتجات التامة المباعة	159500		
مصاريف البيع	14600		
تكلفة البيع للمنتجات التامة المباعة	174100		
المصاريف الإدارية والمالية	41000		
سعر التكلفة	215100		
النتيجة التحليلية			215100
			41675

محاسبة التسيير

المحور الثاني: طريقة التكاليف الكلية

1.2. مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

يرجع ظهور طريقة التكاليف الكلية، التي يطلق عليها أيضا مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة، أو "طريقة مراكز التحليل" أو كذلك "طريقة مراكز التكاليف" إلى سنوات الثلاثينات، وتم تحسين استعمالها في نهاية الأربعينات من طرف المنظرين الفرنسيين، استنبطت من أعمال العقيد الفرنسي EMILE RAIMAILHO، إثر التقرير الذي نشره سنة 1937 (لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي CEGOS)، والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي¹، حيث تعد هذه الطريقة أقدم طرق التكاليف، تعتمد هذه الطرق على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشتمل على جميع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة المنتجات، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية؛
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتوجات.

2.2. أهداف طريقة التكاليف الكلية:

- حساب مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج.
- البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، و من هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار .
- الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين فهي تكون أداة رقابة لتطور ظروف الاستغلال لكل منتوج، لكل ورشة أو لكل مركز نشاط.

3.2. أسس ومبادئ طريقة التكاليف الكلية: تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ تتمثل في:

أ. إنشاء مراكز التحليل (تصنيف الأقسام):

تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيمها، تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملاتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب

¹ إسماعيل حجازي، مرجع سابق، ص 59.

محاسبة التسيير

العمل المحاسبي ، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشر غير أنه يمكن تقسيمها وتصنيفها بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع هي ومكوناتها كالتالي:

- **الأقسام الرئيسية :** هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج ، وهي تلك الأقسام التي تختص بنشاطاتها في التموين والإنتاج والتوزيع وبذلك يمكن تقسيمها إلى:
- **أقسام الإنتاج :** المصانع ، المعامل.

- **أقسام التوزيع :** إدارة المبيعات ، مصلحة الشحن والنقل الخ.

- **الأقسام الثانوية :** (التابعة) وتسمى أيضا مراكز التسيير ، هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج. والهدف من هذه المراكز هو تسيير عوامل الانتاج المستعملة من طرف المؤسسة ويمكن أن تتألف من: قسم الصيانة ، قسم الكهرباء ، قسم نقل العمال ، وهذه الأقسام تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى.

- **الأقسام الإدارية والمالية :** هذه الأقسام تتمثل في النشاطات العامة مثل الإدارة ، المحاسبة أو التسيير المالي للمؤسسة.

ب. **تحديد مفاتيح التوزيع :** يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ، تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة وكذلك على وحدات قياس لتحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج ، قيمة التموين ، كمية التموين ، قيمة الآلات ، المساحة ، عدد العمال¹ ، فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل (ما يسمى بالتوزيع الأولي)، كما تلجأ إليها أيضا لتوزيع المراكز الثانوية في المراكز الرئيسية (ما يسمى بالتوزيع الثانوي) .

ج. **التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة - الصنف 6 -) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة) .

¹ ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني ، ط 2 ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 ، ص 39.

محاسبة التسيير

د. التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة:

إن التوزيع 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 إستفادها من خدماتها والتي تقاس بواسطة بنسبة مئوية وهذا التوزيع يتخذ نوعان:

• التوزيع التنازلي:

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

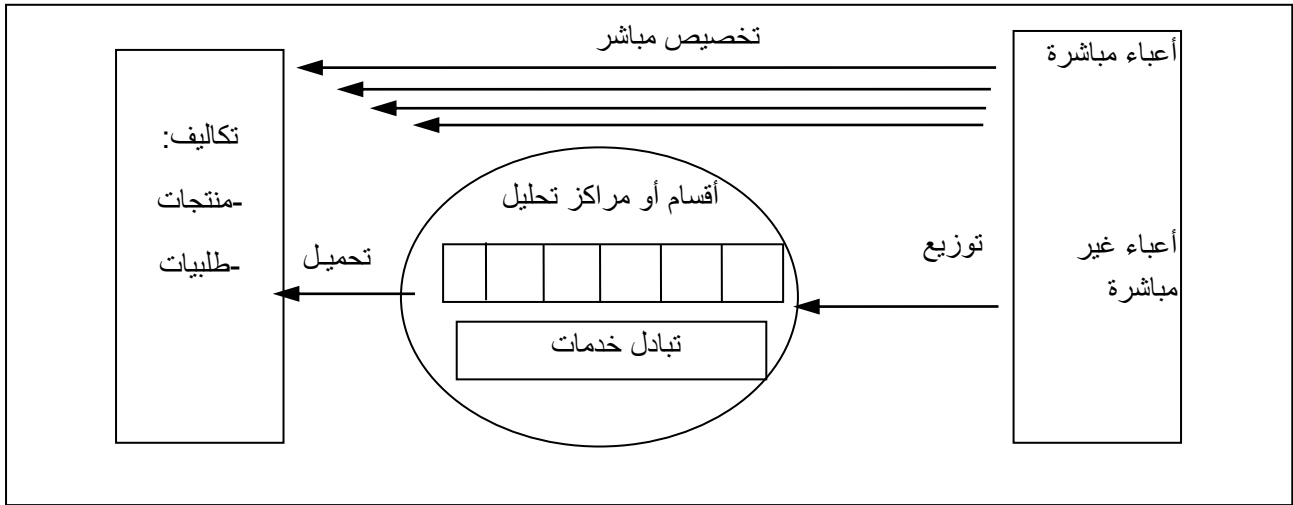
• **التوزيع المتبادل :** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، فمثلا قسم الإدارة في المؤسسة معينة يساهم في النشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد الإدارة ، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام ، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سالفاً إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.

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.

يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتمادا على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق الشكل التالي:

محاسبة التسيير

الشكل رقم 01: أسس طريقة التكاليف الكلية



Jacques Margerin, Gérard Ausset , **Comptabilité Analytique** – outil de gestion , aide à la décision , organisation, 1988, Paris , p 125

هـ. تحديد وحدة العمل (قياس نشاط المراكز): إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً ، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك ، إلا أنه تطرح مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة) ، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها، فوحدة العمل تعبر عن نشاط المركز، و من خلالها يمكن أن يتم التنازل عن تكلفة مركز عمل إلى مراكز عمل أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتوجات أو الطلبيات على أساس عمليات جدائية بسيطة

فمثلاً نجد كأساس قياس:

- ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع آلي.
- ساعة دوران الآلات.
- حجم أو وزن المادة المعالجة

محاسبة التسيير

● عدد الوحدات المنتجة.

كما يتم حساب تكلفة وحدة العمل هذه كالتالي:

تكلفة المركز

تكلفة وحدة العمل =

عدد وحدات العمل

4.2. مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائية، فلقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، إلى أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها:

الجدول رقم 05: مزايا وعيوب طريقة الأقسام المتجانسة

المزايا	العيوب
- تعتمد الطريقة على تقسيم المؤسسة إلى أقسام بسيطة وواضحة	- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات ، وتستغرق وقت كبير حتى توزع وتحمل كل الأعباء المباشرة والغير المباشرة
- إذا كانت أنشطة القسم متشابهة، تعطي الطريقة نتائج جيدة عند توزيع التكاليف	- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية
- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية و اتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمن	- 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
- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) و استخدامها في تقييم المخزون السلعي	- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل
- مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لأن عملياتها بسيطة ولا تحتاج إلى نماذج توزيع معقدة	- صعوبة تطبيقها في المؤسسات الكبيرة، عندما تتعدد الأنشطة وتختلف طبيعة الإنتاج، يصبح من الصعب إيجاد أقسام "متجانسة" فعل

المصدر: من إعداد الأستاذ

محاسبة التسيير

مثال 1:

إليك مجموع التوزيع الأولي الخاص بإحدى المنشآت الاقتصادية للأقسام الثانوية و الرئيسية بالنسبة للأقسام الثانوية:

المراكز	الإدارة	النقل	الصيانة	التمويل	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	4640	11300	9660	8050	17050	12000
- الإدارة	-100%			30%	30%	40%
- النقل		-100%		45%	15%	40%
- الصيانة			-100%	15%	75%	10%
التوزيع الثانوي						

حساب مجموع التوزيع الثانوي لكل الأقسام :

1. بالنسبة للأقسام الرئيسية:

$$\begin{aligned} \text{التمويل} &= \text{التوزيع الأولي (8050)} + 30\% \text{ من الإدارة (4640} \times 30\%) + 45\% \text{ من النقل (4640} \times 45\%) \\ &+ 15\% \text{ من الصيانة (9660} \times 15\%) \\ &= 8050 + 1392 + 5085 + 1449 = 15976 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{الإنتاج} &= \text{التوزيع الأولي (17050)} + 30\% \text{ من الإدارة (4640} \times 30\%) + 15\% \text{ من النقل (4640} \times 15\%) \\ &+ 75\% \text{ من الصيانة (9660} \times 75\%) \\ &= 17050 + 1392 + 1695 + 7245 = 27382 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{التوزيع} &: \text{التوزيع الأولي (12000)} + 40\% \text{ من الإدارة (4640} \times 40\%) + 40\% \text{ من النقل (4640} \times 40\%) \\ &+ 10\% \text{ من الصيانة (9660} \times 10\%) \end{aligned}$$

محاسبة التسيير

$$966 + 4520 + 1856 + 12000 =$$

$$19342 =$$

2. بالنسبة للأقسام الثانوية :

الإدارة = التوزيع الأولي (4640) - 30% من الإدارة للتمويل (30% x 4640) - 30% من الإدارة للإنتاج (30% x 4640) - 40% من الإدارة للتوزيع (40% x 4640)

$$1856 - 1392 - 1392 - 4640 =$$

$$00 =$$

النقل = التوزيع الأولي (11300) - 45% من النقل للتمويل (45% x 11300) - % من النقل للإنتاج (15% x 11300) - 40% من النقل (40% x 11300)

$$4520 - 1695 - 5085 - 11300 =$$

$$00 =$$

الصيانة = التوزيع الأولي (9660) - 15% من الصيانة للتمويل (15% x 9660) - 75% من الصيانة للإنتاج (75% x 9660) - 10% من الصيانة للتوزيع (10% x 9660)

$$966 - 7245 - 1449 - 9660 =$$

$$00 =$$

المراكز	الإدارة	النقل	الصيانة	التمويل	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	4640	11300	9660	8050	17050	12000
- الإدارة	4640			1392	1392	1856
- النقل		11300		5085	1695	4520

محاسبة التسيير

966	7245	1449	9660			- الصيانة
19342	27382	15976	00	00	00	التوزيع الثانوي

مثال 2:

المعطيات التالية متعلقة بتوزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النصر:

المراكز	الإدارة	النقل	الصيانة	التمويل	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	5138	10700	9660	9050	17050	12000
- الإدارة	-100%	10%		30%	25%	35%
- النقل	15%	-100%		40%	15%	30%
- الصيانة			-100%	10%	70%	20%
التوزيع الثانوي						

المطلوب : أحسب مجموع التوزيع الثانوي:

الحل:

في هذا التمرين لا يمكننا القيام مباشرة بتوزيع الأولي للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية لسبب واحد و هو أن هناك قسمين ثانويين يتبادلان الخدمات فيما بينهما و هما الإدارة و النقل و عليه يجب حساب المبلغ الحقيقي لهما و ذلك بالطريقة الجبرية التالية:

$$X = \text{(النقل)}, y, \text{(الإدارة)}$$

$$X = 5138 + 0.15y \dots\dots\dots 1$$

$$Y = 10700 + 0.1x \dots\dots\dots 2$$

من المعادلة (2) نعوض قيمة y في المعادلة (1): ومنه

$$6846 = x$$

$$11384.6 = Y$$

محاسبة التسيير

بالنسبة للأقسام الرئيسية:

$$\begin{aligned} \text{التمويل} &= \text{التوزيع الأولي (9050)} + 30\% \text{ من الإدارة (6846 x 30\%)} + 40\% \text{ من النقل للتمويل} \\ &+ (11384.6 \times 40\%) + 10\% \text{ من الصيانة للتمويل (9660 x 10\%)} \\ &= 9050 + 2053.8 + 4553.84 + 966 = \\ &= \mathbf{16623.64} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{الإنتاج} &= \text{التوزيع الأولي (17050)} + 25\% \text{ من الإدارة (6846 x 25\%)} + 15\% \text{ من النقل (x 15\%)} \\ &+ (11384.6 \times 70\%) + 70\% \text{ من الصيانة (9660 x 70\%)} \\ &= 17050 + 1711.5 + 1707.69 + 6762 = \\ &= \mathbf{27231.19} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{التوزيع:} &= \text{التوزيع الأولي (12000)} + 35\% \text{ من الإدارة (6846 x 35\%)} + 30\% \text{ من النقل (x 30\%)} \\ &+ (11384.6 \times 20\%) + 20\% \text{ من الصيانة (9660 x 20\%)} \\ &= 12000 + 2396.1 + 3415.38 + 1932 = \\ &= \mathbf{19743.48} \end{aligned}$$

بالنسبة للأقسام الثانوية:

$$\begin{aligned} \text{الإدارة} &= \text{التوزيع الأولي (6846)} - 10\% \text{ من الإدارة للنقل (6846 x 10\%)} - 30\% \text{ من الإدارة للتمويل} \\ &- (6846 \times 30\%) - 25\% \text{ من الإدارة للإنتاج (6846 x 25\%)} - 35\% \text{ من الإدارة للتوزيع (x 35\%)} \\ &- 6846 \\ &= 684.6 - 2053.8 - 1711.5 - 2396.1 = \\ &= \mathbf{00} \end{aligned}$$

محاسبة التسيير

النقل = التوزيع الأولي (11384.6) - 15% من النقل للإدارة (15% * 11384.6) - 40% من النقل للتمويل (40% * 11384.6) - 15% من النقل للإنتاج (15% * 11384.6) - 30% من النقل للتوزيع (30% * 11384.6)

$$= 11384.6 - 1707.69 - 4553.84 - 1707.69 - 3415.38 = 00$$

الصيانة = التوزيع الأولي (9660) - 10% من الصيانة للتمويل (10% * 9660) - 70% من الصيانة للإنتاج (70% * 9660) - 20% من الصيانة للتوزيع (20% * 9660)

$$= 9660 - 966 - 6762 - 1932 = 00$$

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

المراكز	الإدارة	النقل	الصيانة	التمويل	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	5138	10700	9660	9050	17050	12000
- الإدارة	(6846)	684,6		2053.8	1711.5	2396.1
- النقل	1707.69	(11384.6)		4553.84	1707.69	3415.38
- الصيانة			(9660)	966	6762	1932
التوزيع الثاني	00	00	00	16623.64	27231.19	19743.48

الإدارة = التوزيع الأولي (6846) - 10% من الإدارة للنقل (10% x 6846) - 30% من الإدارة للتمويل (30% x 6846) - 25% من الإدارة للإنتاج (25% x 6846) - 35% من الإدارة للتوزيع (35% x 6846)

$$= 6846 - 684.6 - 2053.8 - 1711.5 - 2396.1 = 00$$

محاسبة التسيير

النقل = التوزيع الأولي (11384.6) - 15% من النقل للإدارة (11384.6 x 15%) - 40% من النقل
للتموين (11384.6 x 40%) - 15% من النقل للإنتاج (11384.6 x 15%) - 30% من النقل
للتوزيع (11384.6 x 30%)

$$3415.38 - 1707.69 - 4553.84 - 1707.69 - 11384.6 =$$

$$00 =$$

محاسبة التسيير

تمارين المحور الثاني:

تمرين 1:

مؤسسة الفتح تنتج منتوجين p_1 و p_2 باستعمال مادتين أوليتين M_1 و M_2 ولوازم أخرى K المعطيات التالية متعلقة بشهر جانفي 2023:

1- مخزون أول الشهر:

المادة الأولية M_1 : 9500 وحدة ب 30 دج للوحدة

المادة الأولية M_2 : 8000 وحدة ب 90 دج للوحدة

اللوازم K : 900 وحدة ب 40 دج للوحدة

المنتوج P_1 : 4600 وحدة ب 35 دج للوحدة

المنتوج P_2 : 2800 وحدة ب 74 دج للوحدة

1. المشتريات:

M_1 : 12000 وحدة ب 35 دج للوحدة

M_2 : 2000 وحدة ب 86 دج للوحدة

2. المصاريف المباشرة:

- على الشراء: 130000 دج منها 9000 دج ل m_1 والباقي ل m_2
- على الإنتاج: 19200 دقيقة يد عاملة منها 200 ساعة ل P_1 بأجرة 250 دج للساعة

3. المصاريف غير المباشرة: ملخصة في الجدول التالي:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	البيع
عدد وحدات العمل	70000	84000	55000	21200
ط. وحدة العمل	وحدة مشرأة	وحدة مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

4. الإنتاج والإستعمال:

محاسبة التسيير

- تم إنتاج 9000 وحدة من P1 باستعمال 8000 وحدة من M1 و 4000 وحدة من M2 و 15900 دج من اللوازم K
 - تم إنتاج 13000 وحدة من 2P باستعمال 11000 وحدة من M1 و 5000 وحدة من M2 و 13800 دج من اللوازم K
5. المبيعات:

P1: 12500 وحدة ب 89 دج للوحدة

P2: 14000 وحدة ب 79 دج للوحدة

المطلوب:

أكمل جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة.

1- أحسب تكلفة الشراء للمواد M1 و M2 والتكلفة الوسطية المرجحة

2- أحسب تكلفة الإنتاج ل p1 و p2، والتكلفة الوسطية المرجحة

3- أحسب سعر التكلفة للمنتوج ; p1 و p2

4. حدد النتيجة التحليلية للمنتوج ; p1 و p2

حل التمرين 1:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التمويل	الورشة 1	الورشة 2	البيع
عدد وحدات العمل	70000	84000	55000	21200
ط. وحدة العمل	وحدة مشراة	وحدة مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات العمل:	14000	28000	22000	26500
ت. و. ع	5	3	2.5	0.8

محاسبة التسيير

2. تكلفة الشراء:

M2			M1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
172000	86	2000	420000	35	12000	الأعباء المباشرة:
13000			9000			ثمن الشراء
						مصاريف الشراء المباشرة
10000	05	2000	60000	05	12000	الأعباء غير المباشرة
						مركز التموين
195000	97.5	2000	489000	40.7	12000	تكلفة الشراء
			5			
720000		8000	285000		9500	مخ 1
915000	91.5	10000	774000	36	21500	ت.و.م

3. تكلفة الإنتاج:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
						الأعباء المباشرة:
						تكلفة شراء المواد
						المستعملة:
396000	36	11000	288000	36	8000	M1
457500	91.5	5000	366000	91.5	4000	M2
13800			15900			اللوازم
30000	250	120	50000	250	200	اليد العاملة المباشرة
						الورشة 1
48000	3	16000	36000	3	12000	الورشة 2
32500	2.5	13000	22500	2.5	9000	

محاسبة التسيير

977800	75.2	13000	778400	86.4	9000	تكلفة الإنتاج
207200		2800	404800		4600	مخ 1
1185000	75	15800	1183200	87	13600	ت.و.م

4. سعر التكلفة:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
1050000	75	14000	1087500	87	12500	ت.إ.م. مبيعة
11200	0.8	14000	10000	0.8	12500	مصاريف التوزيع المباشرة
1061200	75.8	14000	197500	87.8	12500	سعر التكلفة

5. النتيجة التحليلية:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
1050000	75	14000	1112500	89	12500	رقم الأعمال
1061200	75.8	14000	197500	87.8	12500	سعر التكلفة
44800	3.2	14000	15000	1.2	12500	النتيجة التحليلية
59800						النتيجة التحليلية الإجمالية

6. النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية: مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية 3400 دج والأعباء

غير المعتبرة 1800 دج:

بعد حساب النتيجة التحليلية الإجمالية نقوم بحساب النتيجة الصافية وذلك بطرح الأعباء غير معتبرة ، وإضافة العناصر الإضافية للنتيجة الإجمالية

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

محاسبة التسيير

$$61400 = 1800 - 3400 + 59800$$

التمرين 2:

تنتج مؤسسة الدراجيين منتوجين p_1 و p_2 باستعمال ثلاث مواد أولية، M_1 ، M_2 ، M_3 وخلال الفترة المعتبرة ماي 2019 أعطيت لك المعلومات التالية:

1. مخزون أول الشهر:

المادة الأولية M_1 : 9000 كغ ب 16 دج للكغ

المادة الأولية M_2 : 6000 كغ ب 20 دج للكغ

المادة الأولية M_3 : 9000 كغ ب 13.85 دج للكغ

المنتوج P_1 : 4000 وحدة ب 14 دج للوحدة

المنتوج P_2 : 6000 وحدة ب 12 دج للوحدة

2. المشتريات: 1200 كغ من M_1 بسعر 18 دج للكغ، و 12000 كغ من M_2 ب 24 دج

للكغ، و 3000 كغ من M_3 ب 11 دج للكغ

3. الإنتاج والاستعمال: أنتجت: 18000 وحدة من p_1 و 30000 وحدة من p_2 باستعمال

M_1 : 9500 كغ منها 5000 كغ ل p_1

M_2 : 14000 كغ منها 9000 كغ ل p_1

M_3 : 11000 كغ منها 6500 كغ ل p_2

4. المبيعات:

باع 21000 وحدة من P_1 ب 26 دج للوحدة

باع 35000 وحدة من P_2 ب 15 دج للوحدة

5. المصاريف المباشرة :

للشراء M_1 : 14400 دج، M_2 : 6000 دج، M_3 : 7350 دج

للإنتاج: 22850 ل p_1 ، و 42500 ل p_2

محاسبة التسيير

6. الأعباء غير المباشرة: ملخصة في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية 3400 دج والأعباء غير المعتبرة 1800 دج:

البيان	الإدارة	الطاقة	الشراء	الإنتاج		البيع
				الورشة 1	الورشة 2	
م ت الأولي	29000	17000	38600	49750	26400	32800
الطاقة	-	1	2	3	2	2
الصيانة	1	-	4	3	6	6
وحدة العمل			كغ مشترى	كغ مستعمل من M1	وحدة منتجة	وحدة مبيعة

العمل المطلوب:

- أكمل جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة.
- أحسب تكلفة الشراء للمواد M 1 و M2 و M3 والتكلفة الوسطية المرجحة
- أحسب تكلفة الإنتاج ل؛ p1 و p2، والتكلفة الوسطية المرجحة
- أحسب سعر التكلفة للمنتوج ؛ p1 و p2
- أحسب النتيجة التحليلية لكل منتج ثم حدد النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية ؟

حل التمرين 2:

$$X = 29000 + 1/20y$$

$$Y = 17000 + 1/10(29000 + 1/20y) = 20000 \text{ DA}$$

$$X = 30000 \text{ DA}$$

محاسبة التسيير

1. إنهاء جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	البيع
م ت ثا	29000	17000	38600	49750	26400	32800
الإدارة	30000)	3000	6000	9000	6000	6000
الصيانة	1000	(20000)	4000	3000	6000	6000
و العمل	_____	_____	16200	9500	48000	56000
ت الوحدة	_____	_____	3	6.5	0.8	0.8

2. تكلفة الشراء

البيان	M1			M2			M3		
	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ
الأعباء المباشرة	1200	18	21600	12000	24	288000	3000	11	33000
ثمن الشراء									
م الشراء المباشرة			14400			6000			7350
أ غير مباشرة									
التموين	1200	3	3600	12000	3	36000	3000	3	9000
المجموع	1200	33	39600	12000	27.5	330000	3000	16.45	49350
مخ 1	9000		144000	6000		120000	9000		124650
cmput	10200	18	183600	18000	25	450000	11000	14.5	159500

3. تكلفة الإنتاج:

البيان	P1			P2		
	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ
ت ش المواد المستعملة						
M1	5000	18	90000	4500	18	81000
M2	9000	25	225000	5000	25	125000

محاسبة التسيير

94250	14.5	6500	65250	14.5	4500	M3
42500			22850			م مباشرة للإنتاج
						أعباء غير مباشرة:
29250	6.5	4500	32500	6.5	5000	الورشة 1
24000	0.8	30000	14400	0.8	18000	الورشة 2
396000	13.2	30000	450000	25	18000	المجموع
72000		6000	56000		4000	مخ 1
468000	13	36000	506000	23	22000	Cmpu

4. سعر التكلفة:

P2			P1			البيان
المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	
455000	13	35000	483000	23	21000	تكلفة الإنتاج المباع
28000	0.8	35000	16800		21000	أعباء التوزيع غير المباشرة
483000	13.8	35000	499800	23.8	21000	المجموع

النتيجة التحليلية الإجمالية:

P2	P1	البيان
525000	546000	رقم الأعمال
483000	498000	سعر التكلفة
42000	46200	النتيجة التحليلية
	88200	النتيجة التحليلية الإجمالية
النتيجة الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة 89800 = 1800 - 3400 + 88200		النتيجة التحليلية الصافية

التمرين 3:

تنتج وتبيع مؤسسة الأهرام نوعين من المنتجات A1 و A2 باستخدام مادتين أوليتين m1 و m2 بإضافة إلى لوازم أخرى ، وكانت معلومات شهر مارس 2023 كما يلي :

1- مخزون 2023/03/01:

المادة الأولية m1: 6500 دج للإجمالي

المادة الأولية m2 14200 دج للإجمالي

محاسبة التسيير

اللوازم: 13800 دج للإجمالي
المنتوج A1: 6000 وحدة ب 132830 للإجمالي

المنتوج A2: 4500 وحدة ب 42750 للإجمالي
2. مخزون 2023/03/31:

- المادة الأولية m1: 23045 دج للإجمالي
- المادة الأولية m2: 13070 دج للإجمالي
- اللوازم: 3364 دج للإجمالي
- إنتاج جاري 35190 دج ل A2

3. مشتريات الشهر:

- المادة الأولية m1: 129000 دج للإجمالي
- المادة الأولية m2: 94000 دج للإجمالي
- اللوازم: 16800 دج للإجمالي

4. الأعباء المباشرة:

على الإنتاج: 55100 دج توزع على أساس اللوازم المستعملة في A1 و A2،
5. المبيعات:

- A1: 15400 وحدة ب 27 دج للوحدة
- A2: 29600 وحدة ب 12 دج للوحدة

الإنتاج والإستعمال:

- إنتاج 12000 وحدة من A1 باستعمال 85000 دج من m1 و 52000 دج من m2 و 11000 دج من اللوازم.
- إنتاج 26000 دج من A2 باستعمال 41000 دج من m1 و 53000 دج من m2 و 18000 دج من اللوازم

محاسبة التسيير

الأعباء غير المباشرة: الأعباء غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي مع العلم أن المؤسسة تستفيد بفائدة قدرها 1.5 دج سنويا من رأس المال المقدّر ب 620000 دج وأعباء غير معتبرة تقدر ب 1959 دج.

البيان	الإدارة	الطاقة	الشراء	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	التوزيع
التوزيع الأولي	143500	8000	21929	57000	32010	33750	30880
الإدارة	(-)	2	-	10	20	20	8
الصيانة	6	(-)	3	-	-	3	-
طبيعة وحدة العمل			1000 دج ثمن الشراء	ثمن المواد الاوية المستهلكة m1 و m2	لوازم مستهلكة	تكلفة الإنتاج	المبايع

المطلوب:

- أكمل جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة.
- أحسب تكلفة الشراء للمواد M 1 و M2 و M3 والتكلفة الوسطية المرجحة
- أحسب تكلفة الإنتاج ل ; A1 و A2، والتكلفة الوسطية المرجحة
- أحسب سعر التكلفة للمنتوج ; A1 و A2
- أحسب النتيجة التحليلية الإجمالية، النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية ؟

حل التمرين 3:

1. حساب تكلفة المواد المستعملة

تكلفة شراء الفترة + مخزون بداية المدة - مخزون نهاية المدة

$$M1 = 142545 + 6500 - 23045$$

$$= 126000$$

$$M2 = 103870 + 14200 - 13070$$

$$= 105000$$

$$= 18564 + 13800 - 3364$$

$$= 29000$$

محاسبة التسيير

$$Y = 8000 + 2/60(1435000 + 6/12y) = 13000 \text{ DA}$$

$$X = 435000 +$$

$$X = 150000 \text{ DA}$$

2. إنهاء جدول الاعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الطاقة	الشراء	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	التوزيع
التوزيع الأولي	143500	8000	21929	57000	32010	33750	30880
الإدارة	(150000)	5000	-	25000	50000	50000	20000
الصيانة	6500	(13000)	2350	-	-	3250	-
طبيعة وحدة العمل			1000 دج ثم المستهلكة m1 و m2	ثمن المواد الاولية	لوازم مستهلك	تكلفة الإنتاج	المبايع
ت و العمل			105	0.71	3	0.08	

3. تكلفة الإنتاج:

البيان	A1			A2		
	الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ
ت ش المواد المستعملة						
M1			85000			41000
M2			52000			53000
M3			11000			18000
م مباشرة للإنتاج						
1.9 = 29000/55100	1.9	11000	20900	1.9	18000	34200
أعباء غير مباشرة:						
الورشة 1	0.71	137000	97270	0.71	94000	66740
الورشة 2	11000	3	33000	18000	3	54000
إنتاج جاري اخر المدة						35190_
المجموع	12000	24.93	299170	26000	8.91	231750
مخ 1	6000		132830	4500		42750

د. مشفق الحسين

أستاذ محاضر ب

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - الشهيد طالب عبد الرحمان -

جامعة البليدة 2

محاسبة التسيير

274500	9	30500	432000	24	18000	Cmpu
--------	---	-------	--------	----	-------	------

4. سعر التكلفة:

A2			A1			البيان
المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	
266400	9	29600	369600	24	15400	تكلفة الإنتاج المباع
21312	0.08	266400	29568	0.08	369600	أعباء التوزيع غير المباشرة
287712	9.72	29600	399168	25.92	15400	المجموع

النتيجة الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

$$415800 + 355200 - 399168 - 287712 + 755 - 1959 = 82936 \text{ DA}$$

محاسبة التسيير

المحور الثالث: محاسبة المواد

يعتبر بند المخزون السلعي بعناصره المختلفة أحد العناصر الأساسية التي تتألف منها الأصول المتداولة، نظرا لأهميته النسبية بالمقارنة مع الأصول الأخرى، لذلك فإن أي خطأ في تحديد قيمته سوف يؤثر على دقة المركز المالي، لدخول هذا العنصر في تحديد نتيجة الأعمال، بالإضافة إلى أن الخطأ في تقييمه يؤثر على صحة إجمالي الأصول عموما، لذا فإن موضوع قياس تكلفة المخزون السلعي واختيار الطريقة الواجب تطبيقها لمعالجة المخزون تحتاج إلى اهتمام فائق نظرا لما له من تأثير كبير على تكلفة المنتجات وتكلفة المبيعات، وبالتالي قياس الدخل وقياس المركز المالي.

ويتم تصنيف المخزون ضمن الأصول الجارية أو ضمن الأصول الثابتة، ليس على أساس نوعه، بل تبعا لوجهته، فإذا قامت المنشأة بالحيازة على أصل معين بغرض بيعه فإنه يدرج ضمن المخزون، أما إذا كان الغرض من الحيازة هو الاستخدام فإنها تسجل كتشبيات.

1.3. تعريف المخزون: لقد عرف المعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS2) المخزونات على أنها أصول:

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي؛
- مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها؛
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية، واللوازم التي تشتري لتستهلك في العمليات الإنتاجية، أو تستهلك في تقديم الخدمات.

2.3. طرق تقييم المخزونات: يتم الإعتماد على عديد الطرق في تقييم الإخراجات من المخزون:

1.2.3. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP:

تقيم الإخراجات من المشتريات وفق أحد الطرق الأتي ذكرها :

❖ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال ، ويحدد السعر من العلاقة :

قيمة الوارد الجديد + قيمة المخزون المتبقي

ت.و.م =

كمية الوارد الجديد + كمية المخزون المتبقي

محاسبة التسيير

❖ طريقة التكلفة الوسطية لمجموع مشتريات الفترة مضافا إليها مخزون نهاية الفترة: ويحدد السعر من العلاقة :

$$\text{ت.و.م} = \frac{\text{مجموع قيمة المشتريات} + \text{قيمة مخزون بداية الفترة}}{\text{مجموع كمية مشتريات الفترة} + \text{كمية مخزون بداية الفترة}}$$

مثال لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة :

لنفترض أن مخزون أول شهر جوان من المادة (A) هو 1000 طن بتكلفة 29 دج للطن . وخلال الشهر تمت العمليات التالية :

- 6 جوان شراء 500 طن بتكلفة 30 دج للطن .
- 16 جوان شراء 800 طن بتكلفة 32 دج للطن .
- 13 جوان وبموجب وصل خروج رقم 2 ، خروج 300 طن للورشة 1 .
- 13 جوان وبموجب وصل خروج رقم 4 ، خروج 500 طن للورشة 2 .
- 23 جوان وبموجب وصل خروج رقم 3 ، خروج 700 طن للورشة 1 .

المطلوب: قم بإعداد بطاقة الجرد الدائم أو بطاقة المخزون حسب الطرق المختلفة للتكلفة الوسطية المرجحة CMP
الحل :

أولا: بطاقة المخزون أو بطاقة الجرد الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال :

رقم المادة (البضاعة)			اسم المادة (البضاعة)			نوع المادة (البضاعة)				
المخزون (الرصيد)			الصادر (الإخراج)			الوارد (الإدخال)			البيان	التاريخ
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية		

محاسبة التسيير

29000	29	1000	-	-	-	-	-	-	مخزون 1	/6/1
44000	29.33	1500	-	-	-	15000	30	500	دخول	/6/6
35201	29.33	1200	8799	29.33	300	-	-	-	خروج	/6/13
20536	29.33	700	14665	29.33	500	-	-	-	خروج	/6/13
46136	30.76	1500	-	-	-	25600	32	800	دخول	/6/16
24604	30.76	800	21532	30.76	700	-	-	-	خروج	/6/23
			44996		1500	40600		1300	المجموع	

للتحقق من صحة وكمية وقيمة المخزون في نهاية الشهر نطبق العلاقة :

$$\text{مخزون 2} = \text{الوارد} + \text{مخزون 1} - \text{الصادر}$$

$$\text{كمية المخزون 2: } 800 = 1300 + 1000 - 1500$$

دخول الكمية جديدة للمخازن يليه خروج لكمية ما من المخازن تحتسب تسعيرة جديدة لتقييم هذا الصادر , لذا يكون الصادر مقيم بأسعار تتماشى وسعر السوق . ما يعاب على هذه الطريقة هو كثرة الحسابات خاصة عندما يكون وتيرة حركة المخزون سريعة .

ثانيا: بطاقة مخزون أو بطاقة الجرد الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع مشتريات الفترة:

نوع المادة (البضاعة)			اسم المادة (البضاعة)			رقم المادة (البضاعة)		
التاريخ	البيان	الوارد (الإدخال)			الصادر (الإخراج)		المخزون (الرصيد)	
		الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية

محاسبة التسيير

29000	29	1000	-	-	-	-	-	-	مخزون 1	/6/1
44000	-	1500	-	-	-	15000	30	500	دخول	/6/6
34631	-	1200	9369	31.23	300	-	-	-	خروج	/6/13
19016	-	700	15615	31.23	500	-	-	-	خروج	/6/13
44616	-	1500	-	-	-	25600	32	800	دخول	/6/16
22755	-	800	21861	31.23	700	-	-	-	خروج	/6/23
			46845		1500	40600		1300	المجموع	

لتتحقق من صحة وكمية وقيمة المخزون في نهاية الشهر نطبق العلاقة :

$$\text{مخزون 2} = \text{الوارد} + \text{مخزون 1} - \text{الصادر}$$

$$\text{كمية مخزون 2: } 800 = 1500 - 1000 + 1300$$

$$\text{قيمة المخزون 2: } 22755 = 46845 - 29000 + 40600$$

$$\text{ت و م} = \frac{(500 \times 30) + (800 \times 300)}{500 + 800}$$

$$\text{ت.و.م} = 31.23$$

ملاحظة : تقييم المخزونات حسب هذه الطريقة لا يتم إلا عند دخول آخر كمية مبرمج شراؤها خلال الدورة ، لذا فإن خاوتي الصادر والمخزون لا يمكن إتمام الحساب بهما حتى الحصول على آخر طلبية ، بالتالي لا يمكن الإنهاء من وضع البطاقة حتى آخر عملية الشراء .

ثالثا: بطاقة المخزون أو بطاقة الجرد الدائم بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع مشتريات الفترة + مخزون بداية الفترة :

رقم المادة (البضاعة)			اسم المادة (البضاعة)			نوع المادة (البضاعة)		
المخزون (الرصيد)			الصادر (الإخراج)			الوارد (الإدخال)		
البيان	التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية

محاسبة التسيير

29000	29	1000	-	-	-	-	-	-	مخزون 1	/6/1
44000	-	1500	-	-	-	15000	30	500	دخول	/6/6
34922	-	1200	9078	30.26	300	-	-	-	خروج	/6/13
19792	-	700	15130	30.26	500	-	-	-	خروج	/6/13
45392	-	1500	-	-	-	25600	32	800	دخول	/6/16
24210	-	800	21182	30.26	700	-	-	-	خروج	/6/23
			45390		1500	40600		1300	المجموع	

للتحقق من صحة كمية وقيمة مخزون نهاية الشهر نطبق العلاقة :

مخزون 2 = الوارد + مخزون 1 - الصادر

كمية مخزون 2 : $800 = 1500 - 1000 + 1300$

قيمة مخزون 2 : $24210 = 45390 - 2900 + 40600$

سعر تقييم الصادر والذي حدد بمبلغ 30.26 دج فقد حسب من العلاقة :

مجموع قيمة مشتريات الفترة + قيمة مخزون بداية الفترة

ت.و.م =

مجموع كمية مشتريات الفترة + كمية مخزون بداية الفترة

$$\text{ت.و.م} = \frac{(500 \times 30) + (800 \times 32) + (1000 \times 29)}{500 + 800 + 1000}$$

30,26=

ملاحظة : كما هو الحال بالنسبة للطريقة السابقة ، فإن تقييم الصادر حسب هذه الطريقة اليتم إلا عند الحصول على آخر طلبية ، وكلتا الطريقتين يمكنهما محو أثر تغير الأسعار خلال الفترة الواحدة ، ومثلها مثل الطريقة السابقة ، لا يمكن حساب قيمة الصادر إلا في نهاية دورة الإستغلال ، وهذا ما يؤخر عملية الانتهاء من حساب سعر التكلفة وتعد هذه الطريقة أكثر استعمالا مقارنة بطرق التقييم الأخرى.

محاسبة التسيير

2.2.3. طريقة الوارد أولا الخارج أولا FIFO :

1.2.2.3 مفهوم FIFO : هذه الطريقة تعني أن المواد تصرف على أساس أقدمية دخولها إلى المؤسسة بثمن كلفتها إلى أن تنفذ¹، أي تستخدم المواد التي تخرج من المخزون بنفس الترتيب التي دخلت به ، أي أن المواد الأولى تخرج أولا ، ثم يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن تصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة ويمكن استعمالها في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة .

2.2.2.3 الانعكاسات التي تطرأ عند تغير الأسعار : عند إتباع طريقة FIFO وفي حالة تغير الأسعار تحدث الانعكاسات التالية :

- حالة ارتفاع الأسعار : الصادر يقيم بسعر منخفض (تكلفة الكميات الواردة أولا) ، مخزون نهاية الفترة يقيم بسعر مرتفع (تكلفة الكميات الواردة أخيرا) ، النتيجة ظهور أرباح مرتفعة .
- حالة انخفاض الأسعار : الصادر يقيم بسعر مرتفع (تكلفة الكميات الواردة أولا) ، مخزون نهاية الفترة يقيم بسعر منخفض (تكلفة الكميات الواردة أخيرا) ، النتيجة ظهور أرباح منخفضة .

الجدول رقم (01) : نموذج لبطاقة مخزون أو بطاقة الجرد الدائم

رقم المادة (البضاعة)			اسم المادة (البضاعة)			نوع المادة (البضاعة)				
المخزون (الرصيد)			الصادر (الإخراج)			الوارد (الإدخال)			البيان	التاريخ
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية		

¹ بو يعقوب غيد الكريم: المحاسبة التحليلية، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2015، ص71.

محاسبة التسيير

مثال لطريقة FIFO: لنأخذ معطيات المثال السابق

المطلوب : إعداد بطاقة الجرد الدائم أو بطاقة المخزون بطريقة FIFO

الحل :

بطاقة مخزون أو بطاقة الجرد الدائم حسب طريقة FIFO

رقم المادة (A)			اسم المادة (A)			نوع المادة (A)				
المخزون (الرصيد)			الصادر (الإخراج)			الوارد (الإدخال)			البيان	التاريخ
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية		
29000	29	1000	-	-	-	-	-	-	مخزون 1	/6/1
15000	30	500	-	-	-	15000	30	500	دخول	/6/6
20300	29	700	8700	29	300	-	-	-	خروج	/6/13
15000	30	500								
5800	29	200	14500	29	500	-	-	-	خروج	/6/13
15000	30	500								
25600	32	800	-	-	-	25600	32	800	دخول	/6/16
25600	32	800	20800	29	700	-	-	-	خروج	/6/23
			44000		1500	40600		1300	المجموع	

للتحقق من صحة كمية وقيمة مخزون نهاية الشهر نطبق العلاقة التالية :

$$\text{مخزون 2} = \text{الوارد} + \text{مخزون 1} - \text{الصادر}$$

$$\text{كمية المخزون : } 800 = 1500 - 1000 + 1300$$

$$\text{قيمة المخزون : } 25600 = 4400 - 29000 + 40600$$

3.3. مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات :

أولاً: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

أ. مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

- تتسم بالواقعية وتساعد الإدارة على تحليل نتائج العمليات والتنبؤ للمستقبل .
 - تقلل أثر الانخفاض والارتفاع غير العاديين في أسعار المواد , وبذلك عملية تقدير التكاليف وتخطيطها
 - تقلل من تضخيم الأرباح أو الخسائر: لأنها تعتمد على متوسط الأسعار وليس أسعار الدفعات الأولى أو الأخيرة
- ب. العيوب:

- تأخير المعلومات عن السوق: لأنها تستخدم متوسطاً عاماً ولا تعكس السعر الحقيقي الفوري للاقتناء.
- أقل دقة من FIFO عند ارتفاع الأسعار: لأنها تخلط بين تكلفة قديمة وجديدة

ثانياً: مزايا وعيوب طريقة FIFO:

أ. مزايا طريقة FIFO :

- تتبع التكاليف سير المواد ، بشكل منطقي ومعقول (أي أولاً بأول) .
- تفترض أن المواد تتحرك داخل المصنع في شكل يدل على رقابة فعالة ، فالمواد الأقدم تصرف أولاً حتى لا تفسد أو تصبح قديمة .

- إذا ما كانت المواد تصرف فعلاً ، أولاً بأول ، فإن تكاليف المنتج تكون اقرب إلى الواقع.

ب. العيوب:

- تعقيد في التطبيق : عندما تكون عمليات الشراء كثيرة خاصة عند تعدد الدفعات واختلاف الأسعار
- تضخيم نتيجة المؤسسة أحياناً: لأن تكلفة المبيعات تعتمد على الأسعار القديمة الأقل

4.3. حالات خاصة في تقييم المخزونات:

1.4.3. المفاهيم المتعلقة ب: المنتوجات المتصلة، المنتوجات الفرعية ، البقايا والنفايات:

محاسبة التسيير

إن التعقد المتزايد لدورات الإنتاج، تنظيم الاسترجاع و تحديد المواد كل هذه العوامل أدت إلى تكاثر المنتجات المتصلة، المنتجات الفرعية والبقايا، التي يعد تسييرها رهان إستراتيجي جدّ مهم، نظرا لما يمكن أن تعود به على المؤسسة من عوائد إذا استغلت بطرق مثلى كما قد تكلف المؤسسة أموالا طائلة في حالة عدم تنظيمها و تسييرها بطرق رشيدة.

أ.المنتجات المتصلة أو المرتبطة: هي منتجات تظهر بالضرورة أثناء القيام بنفس العملية الإنتاجية . و من أمثلة ذلك:

- تقطير البترول الذي ينتج عنه الكيروسين، البنزين، الزيوت، الزفت؛
- تحليل الماء بالكهرباء يتولد منه بالضرورة الأكسجين و الهيدروجين.

كل هذه المنتجات المختلفة لها قيمة مماثلة، بالتالي يستوجب القيام بمعالجة إضافية خاصة لاعطاء قيمة سوقية لكل منتج.

ب.المنتجات الفرعية: هي منتجات متصلة غير مرغوب فيها، ولها قيمة سوقية أكيدة، حيث أنها تحتاج في بعض الأحيان إلى معالجة إضافية. وكمثال على ذلك، في التربية الصناعية للمواشي، يمكن بيع اللحوم مباشرة للاستهلاك، كما يمكن بيع الجلود كمنتجات فرعية.

ج.البقايا والنفايات: بالنسبة للبقايا déchets هي مواد أولية، تم إدماجها في دورة الإنتاج و لكن لا تظهر في المنتج النهائي، كبقايا القياس، الخشب، الحديد في عمليات التقطيع découpage (و هي مرحلة من مراحل المسارات الإنتاجية). هذه البقايا يمكن أن تكون لها قيمة سوقية إما على حالها، أو بعد التحويل، كما يمكن إعادة إدخالها في دورة الإنتاج، ولكن مهما كان استعمالها، فإن قيمتها تكون دائما أقل من قيمة المنتجات المتصلة. كما أنها في بعض الأحيان تكون عديمة القيمة وقد تكلف المؤسسة مصاريف لنزعها*).

أما بالنسبة للنفايات فهي عبارة عن منتجات ليس لها نفس الحصة أو النوعية المنتظرة. فقد تلجأ المؤسسة إلى تخريبها، إعادة استعمالها**، أو بيعها على حالها مع منح تخفيض مرتفع لزبائن مخصصين***).

د. المنتجات قيد الإنجاز

(*) كما هو الحال بالنسبة لبقايا المواد الكيماوية مثلا.

(**) كالزجاج الذي يكسر و يعاد إدخاله في دورة تصنيع الزجاج.

(***) يلاحظ في أغلبية الصفقات التي تعقدتها المؤسسات الإنتاجية الوطنية، بيع منتجات من النوع الثالث 3^e choix أو النوع الرابع و هي منتجات تحتوي على عيوب كثيرة من الناحية النوعية وتمنح عليها تخفيضات قد تصل إلى 15% مقارنة بسعر النوع الأول

1^{er} choix

محاسبة التسيير

يمكن تعريف المنتوجات قيد الإنجاز أو الأشغال قيد الإنجاز بأنه عبارة عن إنتاج شرعت فيه المؤسسة أثناء الدورة "ن" والذي سينجز نهائيا في الدورة "ن+1" أو أثناء فترة لاحقة، و تزداد أهميتها حسب نوع قطاعات النشاط، خاصة الصناعية منها حيث تتميز بدورة إنتاج طويلة (كقطاع البناء، البناءات البحرية...)، والخدمية (أشغال الدراسة التي قد ستغرق بضعة أشهر)، هذا النوع من المنتوجات يطرح مشكل مزدوج:

- القيمة التي يجب أن تخصص لها؛
- المعالجة المحاسبية؛

2.4.3. المعالجة المحاسبية:

من بين أهم طرق المعالجة المحاسبية هي اعتبار القيمة السوقية للبقايا والنفايا على وجه الخصوص كإنقاص من تكلفة الإنتاج للمنتوج الأساسي. من الناحية التطبيقية، عادة ما يؤخذ سعر البيع الوحدوي مطروح منه نسبة الربح ومصاريف التوزيع المقدرة. فهذا النوع من الطرق، بخلاف النوع السابق، يطبق على البقايا والنفايا، لأنها تأخذ بعين الاعتبار طابعها التابعي (تخفيض تكلفة المنتوج الأساسي).

فيما يخص تقييم المنتوجات قيد الإنجاز، يمكن استعمال نفس الطرق المشار إليها سابقا و المتعلقة بتقييم المخزونات. أما محاسبيها، فإنها تعالج مثلها مثل الإنتاج المخزن، حيث أن إنتاج الفترة (الإجمالي أو حسب كل منتج) يمكن أن يحدد كالتالي :

$$\begin{aligned}
 & \text{منتوجات قيد الإنجاز في بداية الفترة} \\
 & + \text{تكاليف إنتاج الفترة} \\
 & - \text{منتوجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة} \\
 \hline
 & = \text{تكلفة إنتاج الفترة} \\
 & \text{هذه المرحلة تمكّن المؤسسة من حساب نتيجة الفترة (الإجمالية أو حسب كل منتج) كما يلي} \\
 & \text{تكلفة إنتاج الفترة} \\
 & + \text{المخزون الأولي للمنتوجات التامة} \\
 & - \text{المخزون النهائي للمنتوجات التامة} \\
 \hline
 & = \text{تكلفة الإنتاج المباع} \\
 & + \text{مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة} \\
 \hline
 & = \text{التكلفة النهائية للمنتوجات المباعة} \\
 & - \text{رقم أعمال الفترة} \\
 \hline
 & = \text{نتيجة الفترة}
 \end{aligned}$$

محاسبة التسيير

تمارين المحور الثالث:

التمرين 1:

تصنع مؤسسة إنتاجية منتوجا تام الصنع ل واحد في ثلاث ورشات، المعلومات التالية متعلقة بشهر جانفي 2024:

1. مسار الإنتاج:

الورشة 1 تنتج منتوج نصف مصنع (ص) انطلاقا من المادة الأولية م1

الورشة 2 : تنتج منتوج نصف مصنع (د) باستعمال المنتوج نصف مصنع (ص) والمادة الأولية م2

الورشة 2 : تنتج منتوج نصف مصنع (د) باستعمال المنتوج نصف مصنع (ص) والمادة الأولية م2

كل وحدة من المنتوج ل تحتاج إلى وحدة واحدة من المنتوج نصف مصنع (د).

2. مخزون أول مدة:

المادة م1: 18000 كغ ب 126000 دج للإجمالي

المادة م2: 15000 كغ ب 76700 دج للإجمالي

المادة م3: 50000 كغ ب 200000 دج للإجمالي

3. المشتريات:

المادة م1: 60000 كغ ب 360000 دج للإجمالي

المادة م1: 48000 كغ ب 190000 دج للإجمالي

4. الإنتاج:

المنتوج نصف المصنع (ص): 50000

المنتوج نصف المصنع (د): 30000

المنتوج تام الصنع (ل): 25000

5. اليد العاملة المباشرة:

محاسبة التسيير

الورشة 1: 3000 ساعة ب 5 دج للساعة، الورشة 2، 11250 ساعة ب 4 دج للساعة، الورشة 3 : 3000 ساعة ب 6 دج للساعة .

6 مخزون آخر المدة:

المادة م 1: 13000 كغ، المادة م 2: 23000 كغ، المادة م 3: 2000 كغ، المنتج تام الصنع (ل): 5000 وحدة.

7. المبيعات: تحقق المؤسسة هامش ربح 20% على سعر التكلفة للمنتج تام الصنع (ل).

8. الأعباء غير المباشرة: الأعباء غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي مع العلم أن المؤسسة تستفيد بفائدة قدرها 1% دج سنويا من رأس المال المقدّر ب 1000000 دج وأعباء غير معتبرة تقدر ب 15000 دج.

البيان	التمويل	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	التوزيع
التوزيع الثانوي	37800	100000	106500	100000	40000
وحدة القياس	كغ مادة أولية مشتراة				

المطلوب:

- حساب مختلف التكاليف، والنتيجة التحليلية الضافية
- تقديم حساب الجرد الدائم للمخزونات؟

حل التمرين 2:

1. جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	التمويل	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	التوزيع
التوزيع الثانوي	37800	100000	106500	100000	40000
وحدة القياس	كغ مادة أولية مشتراة	-	-	-	-
عدد الوحدات	108000 كغ	-	-	-	-
تكلفة الوحدة	0.35 دج	-	-	-	-

2- حساب مختلف التكاليف :

محاسبة التسيير

تكلفة شراء المادة م1

البيان	الكمية	س. الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	60000	-	360000
م. الشراء غ م	60000	0.35 دج	21000
تكلفة شراء م1	60000	6.35 دج	381000
مخزون أول مدة	18000		126000
تكلفة الوسطية م	78000	6.5 دج	507000

تكلفة شراء المادة م2

البيان	الكمية	س. الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	48000	-	190000
م. الشراء غ م	48000	0.35 دج	16800
تكلفة شراء م1	48000	4.30	206800
مخزون أول مدة	15000		76700
تكلفة الوسطية م	63000	4.5	283500

تكلفة إنتاج نصف مصنع (ص)

البيان	الكمية	س. وحدة	المبلغ
الاستعمالات م1	65000	6.5	422500
ساعة عمل مباشرة	3000	5	15000
الورشة 1			100000
تكلفة إنتاج ص	50000	10.75	537500

تكلفة إنتاج نصف مصنع (د)

البيان	الكمية	س. وحدة	المبلغ
الاستعمالات م2	40000	4.5	180000

محاسبة التسيير

322500	10.75	30000	نصف مصنع (ص)
45000	4	11250	ساعة عمل مباشرة
106500	-	-	الورشة 2
654000	21.8	30000	تكلفة إنتاج د

نعلم أن مخ 1 + المشتريات = الاستعمالات + مخ 2

استعمالات م 1 = مخ 1 + مشتريات - مخ 2

استعمالات م 1 = 18000 كلف + 60000 كلف - 13000 كلف

استعمالات م 1 = 65000 كلف

استعمالات م 2 = مخ 1 م 2 + مشتريات م 2 - مخ 2 م 2

استعمالات م 2 = 15000 كلف + 48000 كلف - 23000 كلف

استعمالات م 2 = 40000 كلف

تكلفة إنتاج المنتج التام (ت)

البيان	الكمية	س. الوحدة	المبلغ
الاستعمالات م 3	30000	4 دج	120000
نصف مصنع (د)	25000	21.8 دج	
ساعة عمل مباشرة	3000	6	18000
الورشة 3	-	-	100000
تكلفة إنتاج د	30000	7.93	238000

استعمالات م 3 = مخ 1 م 3 + مشتريات م 3 - مخ 2 م 3

استعمالات م 3 = 50000 كلف + 0 - 20000

محاسبة التسيير

استعمالات م3 = 30000 كلغ

تكلفة الكيلو غرام هي 200000 / 50000 دج = 4 دج

2. سعر تكلفة المنتج التام (ت)

البيان	الكمية	سعر. الوحدة	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع	25000	7.93	198250
م التوزيع غ/م	-	-	40000 دج
سعر تكلفة ص1	25000	9.53	238250

مبيعات المنتج (ت) = مخ1 (ت) + إنتاج الفترة (ت) - مخ2 (ت)

مبيعات (ت) = 5000 - 30000 + 0

مبيعات (ت) = 25000 وحدة

3. النتيجة التحليلية والنتيجة التحليلية الصافية :

النتيجة التحليلية (ت) :

البيان	الكمية	س. الوحدة	المبلغ
الإنتاج المباع	25000	20 دج	500000
سعر التكلفة	25000	9.53	238250
نتيجة تحليلية	25000	10.47	261750

ن. ت. ص = النتيجة التحليلية للمنتجات + العناصر الإضافية - أعباء غير معتبرة

ن. ت. ص = 15000 - 10000 + 261750

ن. ت. ص = **256750 دج** قبل الجرد الدائم للمخزون

تحديد المخزون النهائي من المنتجين النصف مصنعين (ص) و (د) :

محاسبة التسيير

مخ 2 (ص) = مخ 1 (ص) + إنتاج الفترة (ص) - استعمالات (ص)

مخ 2 (ص) = 0 + 30000 - 50000 = 20000 وحدة

مخ 2 (د) = مخ 2 (د) + إنتاج الفترة (د) - استعمالات (د) = 0 + 25000 - 30000

مخ 2 (د) = 5000 وحدة

4. الجرد الدائم للمخزونات :

بطاقة الجرد الدائم للمادة 1 :

الإدخالات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الإخراجات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مخ 1	18000	-	126000	إستعمالات	65000	6.5	422500
مشتريات	60000	-	360000	مخ 2	13000	6.5	84500
عجز			(21000)	-	-	-	-
المجموع	78000		507000		78000		507000

بطاقة الجرد الدائم للمادة 2 :

الإدخالات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الإخراجات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مخ 1	15000		76700	إستعمالات	40000	4.5	180000
مشتريات	48000		190000	مخ 2	23000	4.5	103500
عجز			(16800)				
المجموع	63000		283500	المجموع	63000		283500

بطاقة الجرد الدائم للمنتج نصف مصنع (ص) :

الإدخالات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الإخراجات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مخ 1	-	-	-	إستعمالات	30000	10.75	322500
الإنتاج	50000	10.75	537500	مخ 2	20000	10.75	215000
-	-	-	-	-	-	-	-
المجموع	50000	10.75	537500	المجموع	50000	10.75	537500

محاسبة التسيير

بطاقة الجرد الدائم للمنتج نصف مصنع (د) :

الإدخالات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الإخراجات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مخ 1	-	-	-	إستعمالات	25000	21.8	545000
الإنتاج	30000	21.8	654000	مخ 2	5000	21.8	109000
-	-	-	-	-	-	-	-
المجموع	30000	-	654000	المجموع	30000	21.8	654000

بطاقة الجرد الدائم للمنتج التام (ت) :

الإدخالات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الإخراجات	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مخ 1	-	-	-	إستعمالات	25000	7.93	198250
الإنتاج	30000	7.93	238000	مخ 2	5000	7.93	39650
-	-	-	-	-	-	-	100+
المجموع	30000	7.93	238000	المجموع	30000	7.93	238000

النتيجة التحليلية الصافية بعد الجرد الدائم = $219050 = 100 + 16800 - 21000 - 256750$

التمرين 3: مؤسسة الإتفاق تعتمد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم الإخراجات قدمت لك بطاقة المخزون

التالية يطلب منك إكمالها:

البيان	المدخلات	المخرجات	الرصيد	
مخ 1	.....	48000	.....	48000
مدخلات	400	.....	.....	72000
مخرجات	-	-	500	.....
مدخلات	300	.....	.....	71.25
مدخلات	.....	15000	...	72
مخرجات	-	-	400	....
رصيد	72	108000	.....	288000

الحل:

محاسبة التسيير

البيان	المدخلات	المخرجات	الرصيد			
مخ1	600	80	48000	-	-	600
مدخلات	400	60	24000	-	-	1000
مخرجات	-	-	-	36000	72	500
مدخلات	300	70	21000	-	-	800
مدخلات	200	75	15000	-	-	1000
مخرجات	-	-	-	432000	72	600
رصيد	1500	72	108000	79200	72	400

التمرين 4:

تقوم مؤسسة النجاح بإنتاج المنتجين التامين "A" و "B" وذلك وفق الخطة التالية:

يتم إنتاج المنتج التام "A" باستعمال المادة الأولية m1

يتم إنتاج المنتج التام "A" باستعمال المادة الأولية m2

وفي نهاية شهر أفريل 2020 تحصلنا على المعلومات التالية:

1. مخزون أول مدة:

المادة m1: 100 كغ ب 18 دج للكغ

المادة m2: 120 كغ ب 25 دج للكغ

المنتج A: 150 وحدة ب 64 دج للوحدة

المنتج B: 240 وحدة ب 61.5 دج للوحدة

2. المشتريات والإستعمالات: ملخصة في الجدول التالي:

التاريخ	m1		m2		التاريخ	m1	m2
	الكمية	ثمن الوحدة	الكمية	ثمن الوحدة			

محاسبة التسيير

170	150	الإستعمالات	2020/04/08	30	150	20	250	المشتريات	2020/04/06
350	600		2020/04/28	33	200	23	300		2020/04/16
				36	250	24	400		2020/04/26

3. الإنتاج والبيعات :

المنتج	الإنتاج	المبيعات	
		الكمية	سعر الوحدة
A	250 وحدة	200 وحدة	250 دج
B	260 وحدة	100 وحدة	72 دج

4. الأعباء المباشرة:

الأعباء	المبلغ	ملاحظة
مصاريف الشراء المباشرة	3100	توزع حسب الكمية المشتراة
اليد العاملة المباشرة	257 ساعة	منها 130 سا ل A، بتكلفة 20 دج للساعة

المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين m_1 و m_2 .
2. إعداد بطاقة حركة المادتين الأوليتين m_1 و m_2 بالكمية والقيمة علما أن الصاد ارت قُيِّمت بطريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO.
3. حساب تكلفة إنتاج المنتجين التامين A و B
4. حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتجين التامين A و B
5. لنأخذ نفس معطيات التمرين ونقوم بحساب النتيجة التحليلية للمنتوجين مع العلم أن تقييم مخرجات المواد حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة + مخزون أول مدة، أما مخرجات المنتجات تقيم حسب طريقة الوارد أولا الصادر أولا؟

الحل:

1. تكلفة الشراء:

2020/04/06

محاسبة التسيير

M2			M1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
4500	30	150	50000	20	250	ثمن الشراء
300	02	150	500	02	250	المصاريف المباشرة
4800	32	150	55000	22	250	المجموع

2020/04/16

M2			M1			البيان
السعر	الكمية	السعر	الكمية	السعر	الكمية	
6600	33	200	6900	23	300	ثمن الشراء
400	02	200	600	02	300	المصاريف المباشرة
7000	35	200	7500	25	300	المجموع

2020/04/26

M2			M1			البيان
السعر	الكمية	السعر	الكمية	السعر	الكمية	
9000	36	250	9600	24	400	ثمن الشراء
500	02	250	800	02	400	المصاريف المباشرة
9500	38	250	10400	26	400	المجموع

حركة المواد الأولية M1:

الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
س	ت و	ك	س	ت و	ك	س	ت و	ك		
1800	18	100	-	-	-	1800	18	100	مخ 1	04/01
1800	18	100	-	-	-	5500	22	250	إدخال	04/06
500	22	250								
00	00	00	1800	18	100		-	-	إخراج	04/08
4400	22	200	1100	22	50					
4400	22	200	-	-	-	7500	25	300	إدخال	04/16

محاسبة التسيير

7500	25	300								
4400	22	200	-	-	-	10400	26	400	إدخال	04/26
7500	25	300								
10400	26	400								
7800	26	300	4400	22	200	-	-	-	إخراج	04/28
			7500	25	300					
			2600	26	100					
7800	26	300	17400		750	25500	24	1050	المجموع	04/31

حركة المواد الأولية M2:

الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
س	ت و	ك	س	ت و	ك	س	ت و	ك		
3000	25	120	-	-	-	3000	25	120	مخ 1	04/01
3000	25	120	-	-	-	4800	32	150	إدخال	04/06
4800	32	150								
3000	25	120	3000	25	120		-	-	إخراج	04/08
4800	32	150	1600	32	50					
4800	32	150	-	-	-	7000	35	200	إدخال	04/16
7000	35	200								
4800	32	150	-	-	-	9500	38	250	إدخال	04/26
7000	35	200								
9500	38	250								
7600	38	200	3200	32	100	-	-	-	إخراج	04/28
			7000	35	200					
			1900	38	50					
7600	38	200	16700		250	24300	33.75	720	المجموع	04/31

محاسبة التسيير

2. تكلفة الإنتاج:

البيان			المنتج A			المنتج B		
			q	pu	m	q	pu	m
ت ش المواد المستعملة			750		17400	520		16700
مصاريف الإنتاج			130	20	2600	127	20	2540
تكلفة الإنتاج			250	80	20000	260	74	19240
مخ 1			150	64	9600	240	61.5	14760
Cmpu			400	74	29600	500	68	34000

3. سعر التكلفة:

البيان			المنتج A			المنتج B		
			q	pu	m	q	pu	m
تكلفة الإنتاج			200	74	14800	250	68	17000
مصاريف التوزيع			200	06	1200	250	06	1500
سعر التكلفة			200	80	16000	250	74	18500

4. النتيجة التحليلية:

البيان			المنتج A			المنتج B		
			q	pu	m	q	pu	m
سعر البيع			200	100	20000	250	72	18000
سعر التكلفة			200	80	16000	250	74	18500
النتيجة التحليلية			200	20	4000	250	2-	(500)

1. تقييم مخرجات المواد حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة + مخزون أول مدة، أما مخرجات المنتجات تقييم حسب طريقة

الوارد أولا الصادر أولا

محاسبة التسيير

$$1900 = \frac{3100 \times 950}{1550} = m1 \text{ مصاريف الشراء}$$

$$1200 = \frac{3100 \times 600}{1550} = m2 \text{ مصاريف الشراء}$$

تكلفة الشراء:

M2			M1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
4500	30	150	50000	20	250	ثمن الشراء
6600	33	200	6900	23	300	
9000	36	250	9600	24	400	
1200			1900			المصاريف المباشرة
21300	35.5	600	23400	24.63	950	تكلفة الشراء
14760	61.5	240	9600	64	150	مخ 1
36060	43	840	33000	30	100	Cmpu

تكلفة الإنتاج:

المنتج B			المنتج A			البيان
m	pu	q	m	pu	q	
22360	43	520	22500	30	750	ت ش المواد المستعملة
2540	20	127	2600	20	130	مصاريف الإنتاج
19240	74	260	20000	80	250	تكلفة الإنتاج

سعر التكلفة:

المنتج B			المنتج A			البيان
m	pu	q	m	pu	q	
14760	61.5	240	9600	64	150	تكلفة الإنتاج
740	74	10	4000	80	50	
1500	06	250	1200	06	200	مصاريف التوزيع

محاسبة التسيير

17000	-	-	14800	-	-	سعر التكلفة
-------	---	---	-------	---	---	-------------

النتيجة التحليلية:

البيان			المنتج A			المنتج B		
m	pu	q	m	pu	Q	m	pu	q
18000	72	250	20000	100	200	17000	74	250
(17000)			(14800)	80	200			
1000	-	-	5200	-	-			
6200						النتيجة الإجمالية		

التمرين 05:

مؤسسة الوسط تنتج وتبيع نوعين من المنتجات x_1 و x_2 باستعمال المنتج الوسيط z ، والذي يستعمل فيه المادتين الأوليتين m_1 و m_2 ولوازم y ، وخلال شهر أبريل 2023 قدمت لك المعلومات التالية

مخزون 2023/03/31

البيان	الكمية	السعر
لوازم y		49000
المادة m1	500	12400
المادة m2	4000	44800
المنتج x1	0	0
المنتج x2	0	0

بطاقة المخزون ل m1

المدخلات				المخرجات			
مخ1	500	-	12400	إستعمالات	-	-	-
مدخلات	-	-	-	مخ2	440	-	10736
المجموع	-	-	-	المجموع	-	-	241560

محاسبة التسيير

بطاقة المخزون ل m2

المخرجات				المدخلات			
-	-	-	إستعمالات	44800	-	4000	مخ 1
5671.2	-	-	مخ 2	-	-	1250	مدخلات
58380	-	-	المجموع	-	-	-	المجموع

بطاقة المخزون للمنتوج الوسيط Z

المخرجات				المدخلات			
			إستعمالات	-	16.3	11600	مخ 1
		5500	x1				
		8000	x2				
51750	-	-	مخ 2	-	-	-	إنتاج
-	-	-	المجموع	-	17.25	-	المجموع

الأعباء غير المباشرة :

البيان	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	البيع
مجموع ت الثانوي	20250	12760	7352	4050
ط وحدة العمل	وحدة مستعملة من Z	وحدة منتجة من x1	وحدة منتجة من X2	وحدة مبيعة

المبيعات: نصف الكمية المنتجة من المنتوجين x1 و x2 ب 14، 07 دج على الترتيب

الإستعمالات :

اللوازم: 42000 دج منها 40% ل x1

لإنتاج وحدة من x1 نستعمل 0.5 من z

لإنتاج وحدة من X2 نستعمل 0.5 من z

الأعباء المباشرة للإنتاج :

635 ل x1 ، و 9128 ل X2

المطلوب:

محاسبة التسيير

- إكمال بطاقة المخزون؟
- إكمال جدول الأعباء غير المباشرة؟
- حساب النتيجة الصافية؟

الحل:

1. إكمال بطاقة المخزون

بطاقة المخزون ل m1

المخرجات				المدخلات			
230824	24.4	9460	إستعمالات	12400	24.8	500	مخ 1
10736	24.4	440	مخ 2	229160	-	9400	مدخلات
241560	24.4	9900	المجموع	241560	24.4	9900	المجموع

بطاقة المخزون ل m2

المخرجات				المدخلات			
52708.8	11.12	4740	إستعمالات	44800	11.2	4000	مخ 1
5671.2	11.12	510	مخ 2	13580	10.86	1250	مدخلات
58380	11.12	5250	المجموع	58380	11.12	5250	المجموع

بطاقة المخزون للمنتوج الوسيطى z

المخرجات				المدخلات			
232575	17.25	13500	إستعمالات	189080	16.3	11600	مخ 1
		5500	x1				
		8000	x2				
51750	17.25	3000	مخ 2	95545	19.49	4900	إنتاج
284625	17.25	16500	المجموع	284625	17.25	16500	المجموع

2. إكمال جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	البيع
--------	----------	----------	----------	-------

محاسبة التسيير

4050	7352	12760	20250	مجموع ث الثانوي
وحدة مبيعة	وحدة منتجة من X2	وحدة منتجة من x1	وحدة مستعملة من Z	ط وحدة العمل
13500	16000	11000	13500	عدد وحدات العمل
0.3	0.4595	1.16	1.5	تكلفة وحدة العمل

3. تكلفة الإنتاج التام:

الكمية المنتجة:

$$0.5x1=5500$$

$$X1=11000$$

$$0.5 x2=8000$$

$$X2=16000$$

x2			x1			البيان
138000	17.25	8000	94875	17.25	5500	ث المنتجات الوسيطة المستعملة
25200			16800			اللوازم المستعملة
9128			635			المصاريف المباشرة
7352			12760			المصاريف غير المباشرة (ورشة 2 و 3)
12000	1.5	8000	8250	1.5	5500	الورشة 1
191680	11.98	16000	133320	12.12	1000	تكلفة إنتاج الفترة

محاسبة التسيير

سعر التكلفة:

x2			x1			البيان
95840	11.98	8000	66660	12.12	5500	ت إ م المبيعة
2400	0.3	8000	1650	0.3	5500	أ ت غ المباشرة
98240	12.28	8000	68310	12.42	5500	سعر التكلفة

النتيجة التحليلية:

x2			x1			البيان
56000	7	8000	77000	14	5500	رقم الأعمال
98240	12.28	8000	68310	12.42	5500	سعر التكلفة
42240-	5.28-	8000	8690	1.58	5500	النتيجة التحليلية

التمرين 6:

تنتج مؤسسة الحفنة منتج وسيط k في الورشة 1 باستعمال المادة الأولية $M1$ واللوام L ، وتنتج المنتجين التامين $P1$ و $p2$ في الورشة 2 باستعمال المنتج الوسيط k والمادة الأولية $M2$.

وخلال الفترة المعتبرة سبتمبر 2020 أعطيت لك المعلومات التالية:

1- المخزون في 31 أوت 2020:

$M1$: 4800 لتر ب 282.16 دج للتر الواحد

$M2$: 6400 متر ب 146.74 دج للمتر الواحد

المنتج الوسيط K : 7000 وحدة ب 6812000 دج للإجمالي

$P1$: 200 وحدة ب 2260 دج للوحدة

$P2$: 400 وحدة ب 3625 دج للوحدة

محاسبة التسيير

إنتاج جاري في الورشة 1: 12800 دج

إنتاج جاري في الورشة 2: 72000 دج منها 15000 دج ل $p1$ و الباقي ل $p2$

2- المشتريات:

✓ نصف الكمية المخزنة لأول الشهر بسعر 260 دج للتر الواحد من $M1$ و 140 دج للتر الواحد من $M2$ ، وما قيمته 120000 دج من اللوازم L وتحملت المؤسسة مصاريف شراء تقدر ب 35760 دج توزع بين $M1$ و $m2$ و L حسب ثمن شراء كل منها.

3- الإنتاج والاستعمال:

✓ لإنتاج وحدة واحدة من المنتج الوسيط K نستعمل 3 لتر من $M1$ وما قيمته 50 دج من اللوزم L و 20 دقيقة من يد عاملة مباشرة
✓ لإنتاج وحدة واحدة من $P1$ نستعمل وحدتين من K و 2.5 متر من $M2$ و 25 دقيقة يد عاملة مباشرة
✓ لإنتاج وحدة واحدة من $P2$ نستعمل 3 وحدات من K و 3 متر من $M2$ و 18 دقيقة يد عاملة مباشرة

4- اليد العاملة المباشرة :

✓ في الورشة 1: 800 ساعة عمل مباشرة بأجرة 2.4 دج للدقيقة الواحدة.
✓ في الورشة 2: 1200 ساعة عمل منها 750 ساعة لإنتاج المنتج $P1$ ، والباقي لإنتاج المنتج $P2$ بأجرة 3.2 دج للدقيقة الواحدة

5- المبيعات:

✓ باعت 1500 وحدة من $P1$ ، بسعر 3000 دج للوحدة، كما تحملت مصاريف توزيع 100 دج للوحدة المباعة
✓ باعت 1400 وحدة من $P2$ بسعر 4800 دج للوحدة كما تحملت مصاريف توزيع 150 دج للوحدة المباعة

محاسبة التسيير

6- الأعباء غير المباشرة: لخصت في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار رأس مال

المؤسسة 12000000 دج بمعدل فائدة شهري 1%، وأعباء غير معتبرة تقدر ب 9800 دج

البيان	قسمان مساعدان		أقسام أساسية		
مج التوزيع الأولي	إدارة	صيانة	التموين	ورشة 1	ورشة 2
توزيع ثانوي	39136	48920	83348	87380	73484
- إدارة	100%	18%	17%	15%	35%
- صيانة	12%	100%	24%	10%	28%
نوع وحدة العمل	-	-	1000 دج ثمن الشراء	-	ساعة يد عاملة مباشرة
وحدة مباعه					

المطلوب:

1. أحسب عدد الوحدات المنتجة من المنتج الوسيط K والمنتجين التامين P1 و P2 (إعتمادا على

الزمن المعطى)

2. أحسب إستعمالات M1 و M2 لإنتاج k, p1 و p2

3. أحسب عدد الوحدات المستعملة من المنتج الوسيط K لإنتاج p1 و p2

4. أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

5. أحسب تكلفة الشراء والتكلفة الوسطية المرجحة

6. أحسب تكلفة إنتاج المنتج الوسيط k والتكلفة الوسطية المرجحة

7. أحسب تكلفة إنتاج المنتجات التامة p1 و p2 والتكلفة الوسطية المرجحة

8. أحسب سعر التكلفة

9. أحسب النتيجة التحليلية

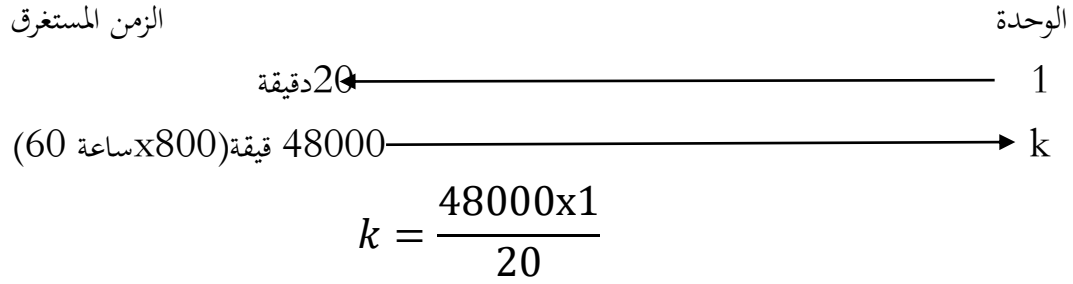
10. أحسب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية

حل التمرين 6:

1. عدد الوحدات المنتجة :

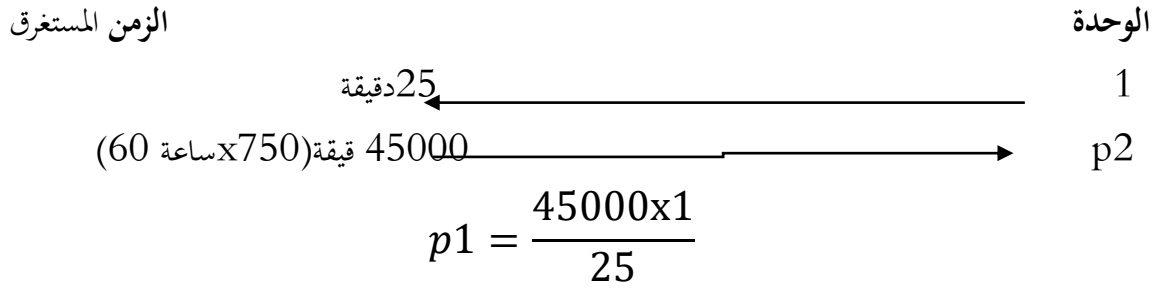
أولا: من المنتج الوسيط K (إعتمادا على الزمن المعطى):

محاسبة التسيير



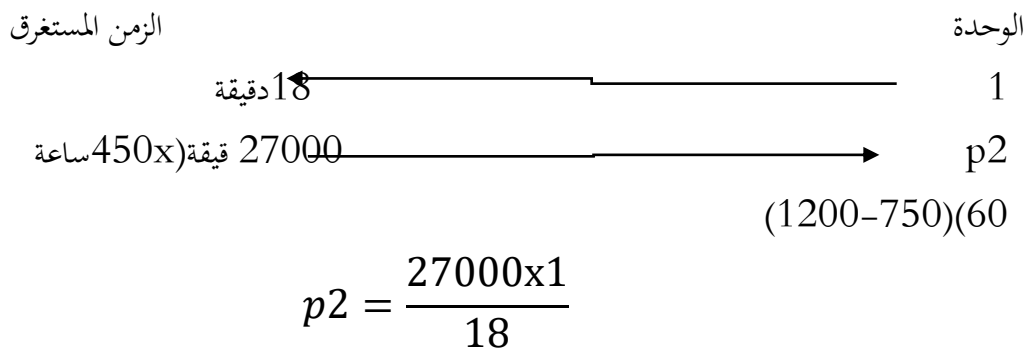
$$K=2400$$

ثانيا: عدد الوحدات المنتجة من p1 :



$$P1=1800$$

ثالثا عدد الوحدات المنتجة من p2 :



$$P2=1500$$

2. إستعمالات M1 و M2 لإنتاج p1 و p2

إستعمالات M1 لإنتاج المنتج الوسيط $7200 = 3 \times 2400 K$

إستعمالات اللوازم L لإنتاج المنتج الوسيط $12000 = 50 \times 2400 K$

إستعمالات M2 لإنتاج المنتج التام $4500 = 2.5 \times 1800 P1$

محاسبة التسيير

إستعمالات M2 لإنتاج المنتج التام $4500 = 3 \times 1500 \times P2$

3. عدد الوحدات المستعملة من K لإنتاج P1 و P2 :

عدد الوحدات المستعملة من K لإنتاج P1 : $3600 = 2 \times 1800$

عدد الوحدات المستعملة من K لإنتاج P2 : $5400 = 3 \times 1800$

4. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

$$X = 39136 + 0.12y \dots\dots\dots (1)$$

$$Y = 48920 + 0.18x \dots\dots\dots (2)$$

بتعويض (2) في (1) نجد:

$$X = 46000$$

$$y = 57200$$

أقسام أساسية				قسمان مساعدان		البيان
التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	صيانة	إدارة	مج التوزيع الأولي
88428	73484	87380	83348	48920	39136	توزيع ثانوي
6900	16100	6900	7820	8280	%-46000	-إدارة
14872	16016	5720	13728	-%57200	6864	- صيانة
وحدة مبيعة	ساعة يد عاملة مباشرة	-	1000 دج ثمن الشراء	-	-	نوع وحدة العمل
2900	1200		1192			ع.و. العمل
38	88		88			ت.و. العمل

محاسبة التسيير

5. تكلفة الشراء

البيان			M1			M2			اللوازم L		
الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ
الأعباء المباشرة ثمن الشراء	2400	260	624000	3200	140	448000	-	120000	-	-	3600
م الشراء م أ غير م ق	324	88	54912	448	88	39424	120	88	10560		
التموين											
المجموع	2400	290.68	697632	3200	156.52	500864	-	134160	-	-	134160
مخ 1	4800	282.16	1354368	6400	146.74	939136					
Cmpu	7200	285	2052000	6900	150	1440000					134160

مصاريف المباشرة الشراء M1

$$35760 \frac{624000}{624000 + 448000 + 120000} = 18720$$

مصاريف المباشرة الشراء M2

$$35760 \frac{448000}{624000 + 448000 + 120000} = 13440$$

مصاريف المباشرة الشراء L

محاسبة التسيير

$$35760 \frac{120000}{624000 + 448000 + 120000} = 3600$$

6. تكلفة إنتاج المنتج الوسيط K

M	PU	Q	البيان
2052000	285	7200	تكلفة شراء المادة M1 المستعملة
120000	-	-	تكلفة شراء اللوازم L المستعملة
115200	2,4	48000	مصاريف إنتاج مباشرة : يد عاملة و 1
100000	-	-	مصاريف إنتاج غير مباشرة و 1
12800	-	-	+ إنتاج جاري لأول الشهر في و 1
2400000	1000	2400	تكلفة الإنتاج
6812000		7000	مخ 1
9212000	980	9400	CUMP

7. تكلفة إنتاج المنتوجات التامة P2، P1

P2			P1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
5292000	980	5400	3528000	980	3600	تكلفة إنتاج K المستعمل
675000	150	4500	675000	150	4500	تكلفة شراء M2 المستعملة
86400	192	450	144000	192*	750	مصاريف الإنتاج المباشرة و 2
39600	88	450	66000	88	750	مصاريف الإنتاج غير مباشرة و 2
57000	-	-	15000	-	-	إنتاج جاري لأول الشهر
6150000	4100	1500	4428000	2460	1800	تكلفة الإنتاج
1450000	3625	400	452000	2260	200	مخ 1
7600000	4000	1900	4880000	2440	2000	CUMP

8. سعر التكلفة

محاسبة التسيير

P2			P1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
5600000	4000	1400	3660000	2440	1500	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
210000	150	1400	150000	100	1500	مصاريف توزيع مباشرة
53200	38	1400	57000	38	1500	مصاريف توزيع غير مباشرة
5863200	4188	1400	3867000	2578	1500	سعر التكلفة

9. النتيجة التحليلية لكل منتج.

P2			P1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
6720000	4800	1400	4500000	3000	1500	سعر البيع
5863200	4188	1400	3867000	2578	1500	سعر التكلفة
856800	612	1400	633000	422	1500	النتيجة التحليلية

10. النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية

المبالغ	البيان
633000	النتيجة التحليلية للمنتج P1
856800	النتيجة التحليلية للمنتج P2
120000	+ عناصر إضافية: $12000000 \times \frac{1}{100}$
-9800	- أعباء غير معتبرة
1600000	النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية

محاسبة التسيير

المحور الرابع: طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من الطريقة الإجمالية (الأقسام المتجانسة) من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير، المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي :

البيانات	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال	X	% 100
- التكاليف المتغيرة	X	% X
= الهامش على التكلفة المتغيرة	X	% X
- التكاليف الثابتة	X	
= النتيجة	X	

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) حجم المبيعات - مجموع الأعباء الثابتة.

1.4. مفهوم و مبادئ و طريقة التكاليف المتغيرة:

1.1.4. التعريف: هناك العديد من التعاريف الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة منها:

تعريف 1 : يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغيرة أنها طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح، ذات العلاقة بالتكاليف المتغيرة فقط دون التكاليف الثابتة¹.

تعريف 2: طريقة التكلفة المتغيرة تقوم على تقسيم المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة و تهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته و تطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني و من غير الممكن أن نتكلم على مردودية بمعزل عن سعر التكلفة².

¹ عباس محمد عبد السلام، محاسبة التكاليف، الأسس العلمية والعملية، دار المريح للنشر، الرياض، 2016، ص 245.

² Ronge Yves : **Comptabilite de gestion**, De boeck, Bruscelles, 1998, p60.

محاسبة التسيير

من التعريفين السابقين يمكن القوا بأن طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد على فصل بنود التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتغير مستوى النشاط وأخرى ثابتة تبقى على حالها بالرغم من تغير مستوى النشاط، فهي تكاليف إنفقت للمحافظة على الطاقة الإنتاجية، فهي تحمل مباشرة لحساب النتيجة.

2.1.4. مبادئ الطريقة:

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و استخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين و هما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة، يمكن تلخيص أهم مبادئ الطريقة فيما يلي¹:

تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد، أجور، مصروفات)، وتحليل هذه العناصر حسب وظيفتها (إنتاجية، تسويقية، إدارية وتمويلية)

- تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة فقط؛
- اعتبار التكاليف الثابتة أعباء فترة: التكاليف الثابتة تُحمل مباشرة على نتيجة الفترة المحاسبية ولا تُخزّن ضمن المخزون؛
- النتيجة تتغير بتغير حجم الإنتاج أو المبيعات، تغير حجم المخزون لا يؤثر على النتيجة المحاسبية.

3.1.4.. أهمية الطريقة:

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بكلفته الحقيقية عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر مدة وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية.

¹ لوي عبد الرحمان: محاسبة التكاليف المتقدمة، قياس وتحليل، ط1، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص193.

محاسبة التسيير

4.1.4. مزايا وعيوب الطريقة:

أ. المزايا:

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.
- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب ، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.
- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.
- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى.
- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة و استبعاد أثر التكاليف الثابتة.

ب. العيوب:

- إعتبار حجم الإنتاج هو العامل المفسر لتغير التكاليف، وهو افتراض ناشئ عن هيمنة التكاليف المتغيرة على هيكل التكاليف الإجمالية، في حين تبت الدراسات الحديثة ارتباطها بتنوع النتوجات وتعقيد العمليات، مما يؤدي إلى تنوع السلاسل القصيرة مما يؤدي إلى ربحية مرتفعة، بسبب عدم التناسق في تحميل التكاليف الثابتة، عكس السلاسل طويلة (المنتوجات النمطية)، التي يتم تحميلها بنصيب كبير من الأعباء الثابتة، مما يجعلها تظهر أرباحا منخفضة، وبهذا تدعم السلاسل القصيرة بسلاسل طويلة، وهو ما يؤدي إلى قرارات خاطئة¹.
- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها على مختلف مراحل الإنتاج ووجود تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة.
- ملائمة استخدامها على المدى القصير وغير ملائمة في تحديد أسعار النتجات على المي الطويل.

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد: مرجع سابق، ص 82.

محاسبة التسيير

- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

2.4. جدول الاستغلال الوظيفي :

إن ترتيب الأعباء حسب طبيعتها يكون من خلال جدول ترتب فيه المصاريف حسب المعيار الوظيفي ، يسمح بتقسيم المصاريف حسب طبيعة المحاسبة العامة بين مختلف الوظائف مع ترتيبها إلى : - مصاريف التمويل .

. مصاريف التوزيع .

. مصاريف الإدارة .

مستعملين الجدول النموذجي التالي لتوزيع الأعباء :

طبيعة المصروف	المبالغ	الاتجاه	مصاريف التمويل	مصاريف التوزيع	مصاريف الإدارة

من أجل وضع جدول التوزيع الوظيفي لأعباء الجدول السابق مثلاً يجب المرور محاسبياً بمراحل العمل التالية :

✓ ترتيب الأعباء حسب طبيعتها .

✓ تجميع الأعباء الخاصة بكل نشاط .

✓ توزيع الأعباء بصورة نهائية حسب الوظائف الممارسة وذلك بواسطة مفاتيح التوزيع.

وبعد عملية ترتيب الأعباء وتجميعها حسب وظائف المؤسسة ، تأتي عملية تحليلها من أجل التعرف على نتيجة النشاط الاستغلالي، ويكون هذا من خلال جدول محاسبي يعرف بجدول الاستغلال الوظيفي، والذي يمكن إعدادة حسب التكاليف أو الهوامش .

محاسبة التسيير

الجدول الموالي يمثل نموذجاً يمكن العمل من خلاله لتحديد نتيجة الاستغلال، وهو خاص بالمؤسسة الإنتاجية .

الجدول رقم 05: جدول الاستغلال الوظيفي حسب الهوامش (مؤسسة إنتاجية)

النسبة المئوية	الهوامش	التكاليف	البيان
100%	****	****	رقم الأعمال الصافي
		****	ثمن شراء المواد الأولية
		***	+ مصاريف الشراء
		****	= تكلفة شراء المواد الأولية
		***	+ مخزون بداية المدة من المواد الأولية
		(***)	- مخزون نهاية المدة من المواد الأولية
	(****)	****	= تكلفة شراء المواد المستخدمة
%	****		الهامش على تكلفة الشراء
	(***)		-(مصاريف الانتاج + أو- التغير في المخزون)
%	****		الهامش على تكلفة الانتاج
	(***)		- مصاريف البيع
%	****		= الهامش على تكلفة البيع
	(***)		- المصاريف الإدارية والمالية
%	****		النتيجة التحليلية

مثال 01 : إليك المعطيات المحاسبية لشهر جوان 2024 بإحدى المؤسسات الصناعية :

- رقم الأعمال الإجمالي 274500 دج
- مشتريات المواد الأولية قدرت بـ 33000 دج
- مصاريف الشراء المباشرة 8000 دج
- مصاريف الشراء غير المباشرة 3000 دج
- مصاريف الإنتاج المباشرة 100000 دج .
- مصاريف الإنتاج غير المباشرة 21000 دج .
- مصاريف التوزيع المباشرة 10000 دج .
- مصاريف التوزيع غير المباشرة 4600 دج .
- المصاريف الإدارية والمالية 41000 دج .

محاسبة التسيير

- مردودات المشتريات من المواد الأولية 4000 دج .
 - مخزون أول الشهر من المواد الأولية 3000 دج .
 - مخزون آخر الشهر من المواد الأولية 4000 دج .
 - إنتاج الفترة 92000 وحدة .
 - مخزون أول الشهر من المنتج التام 6000 وحدة بقيمة 6000 دج .
 - مخزون آخر الشهر من المنتج التام 6500 وحدة بقيمة 6500 دج .
 - خصم ممنوح 5% .
 - مردودات المبيعات 4000 دج .
- المطلوب : إعداد جدول الاستغلال الوظيفي .

محاسبة التسيير

الحل :

جدول تحليل الاستغلال الوظيفي حسب الهوامش

النسبة المئوية	الهوامش	التكاليف	البيان
%100	274500		رقم الأعمال الصافي
	(4000)		مردودات المبيعات
	(13725)		حسومات ممنوحة للعملاء
	256775		رقم الأعمال الصافي
		33000	مشتريات المواد الأولية
		(4000)	مردودات المشتريات
		11000	مصاريف الشراء
		40000	تكلفة شراء المواد الأولية
		3000	مخزون بداية المدة من المواد الأولية
		(4000)	مخزون نهاية المدة من المواد الأولية
%84.81	(39000)	39000	تكلفة شراء المواد المستخدمة
	217775		الهامش على تكلفة الشراء
	(120500)		مصاريف الانتاج + أو - التغير في المخزون
	97275		الهامش على تكلفة الانتاج
	(14600)		مصاريف البيع
	82675		الهامش على تكلفة البيع
	41000		المصاريف الإدارية والمالية
	41675		النتيجة التحليلية

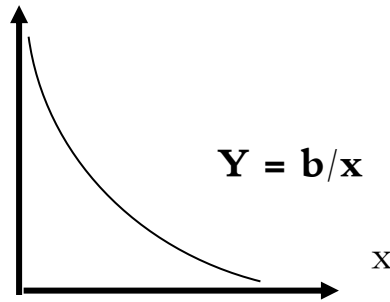
3.4. التمثيل البياني للأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة:

1.3.4. التمثيل البياني للأعباء الثابتة :

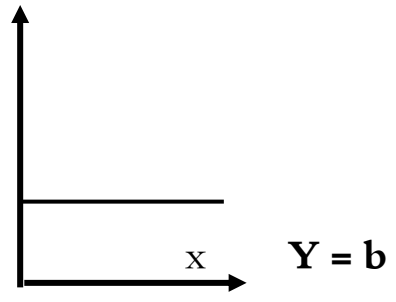
الأعباء الثابتة الإجمالية لا تتغير بمستوى النشاط فمعادلتها من الشكل $y = b$ حيث b هي الأعباء الثابتة الإجمالية

محاسبة التسيير

أما الأعباء الثابتة للوحدة فمعادلتها من الشكل : $y = b/x$



التمثيل البياني للأعباء الثابتة للوحدة



التمثيل البياني للأعباء الثابتة الإجمالية

2.3.4. التمثيل البياني للأعباء المتغيرة :

تعرف الأعباء المتغيرة بأنها أعباء مرتبطة بنشاط المؤسسة فتغير هذه الأعباء يخضع لكثافة الاستخدام وتشغيل الطاقات وكأمثلة عن هذه الأعباء نذكر المواد الأولية ، واللوازم المستهلكة ، الضرائب على رقم الأعمال ، مصاريف النقل .. الخ .

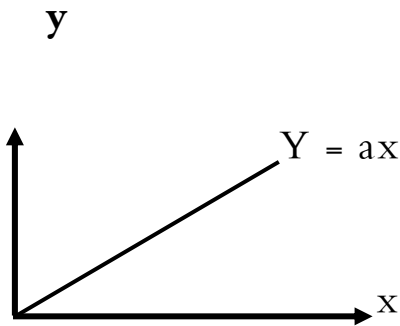
الأعباء المتغيرة الإجمالية = الأعباء المتغيرة للوحدة $\times$ حجم النشاط

بحيث نرمز للأعباء المتغيرة الإجمالية بالرمز (y) أما الأعباء المتغيرة للوحدة نرمز لها بالرمز (a) وأخيرا نرمز لحجم النشاط بالرمز (x) .

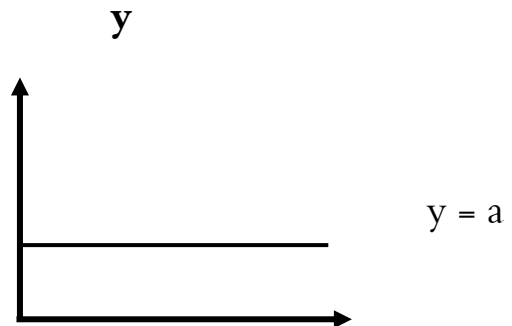
معادلة الأعباء المتغيرة الإجمالية : $y = a \times x$

الأعباء المتغيرة للوحدة = الأعباء المتغيرة الإجمالية / حجم النشاط

معادلة الأعباء المتغيرة للوحدة : $y = a$ $\Longleftrightarrow y = ax/x$



التمثيل البياني للأعباء المتغيرة الإجمالية



التمثيل البياني للأعباء المتغيرة للوحدة

محاسبة التسيير

مثال 1 :

قدمت لك مؤسسة النصر الجدول التالي الذي يمثل الأعباء المقابلة لمستوى النشاط :

3000	2500	2000	1500	100	500	مستوى النشاط الأعباء
90000	90000	90000	90000	90000	90000	الأعباء الثابتة
60000	50000	40000	30000	20000	10000	الأعباء المتغيرة

المطلوب : 1- حدد الأعباء الثابتة للوحدة عند كل مستوى نشاط مع التمثيل البياني للأعباء الثابتة للوحدة والإجمالية .

الحل : 1. تحديد الأعباء الثابتة عند كل مستوى نشاط :

$$y = \frac{h}{x} \rightarrow y = 90000/500$$

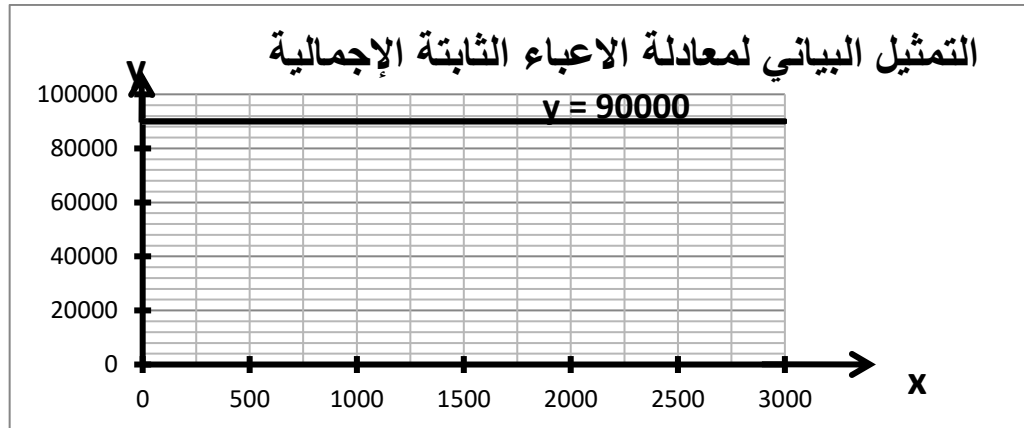
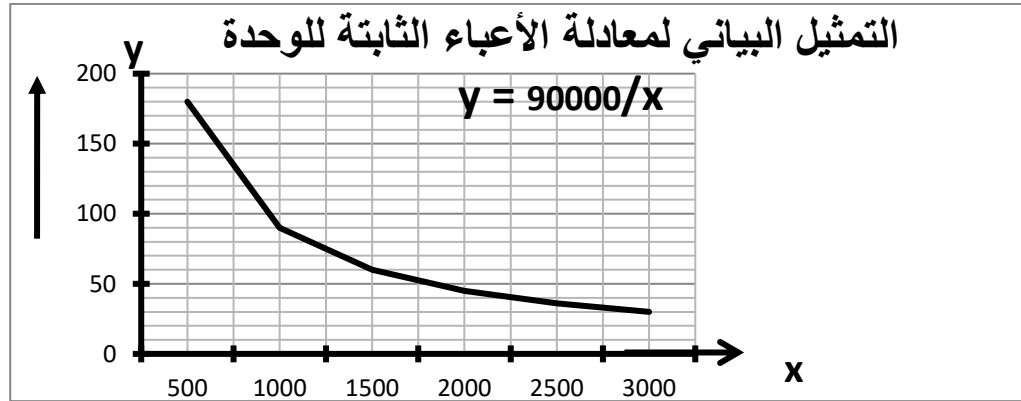
$$y = 180$$

نكمل بنفس الطريقة إلى غاية تحديد آخر الأعباء الثابتة للوحدة عند كل مستوى نشاط:

3000	2500	2000	1500	1000	500	مستوى النشاط الأعباء
90000	90000	90000	90000	90000	90000	الأعباء الثابتة
30	36	45	60	90	180	أعباء ثابتة للوحدة

محاسبة التسيير

- التمثيل البياني للأعباء الثابتة :



1- تحديد الأعباء المتغيرة عند كل مستوى نشاط :

3000	2500	2000	1500	1000	500	مستوى النشاط
60000	50000	40000	30000	20000	10000	الأعباء المتغيرة
20	20	20	20	20	20	التكاليف المتغيرة للوحدة

محاسبة التسيير

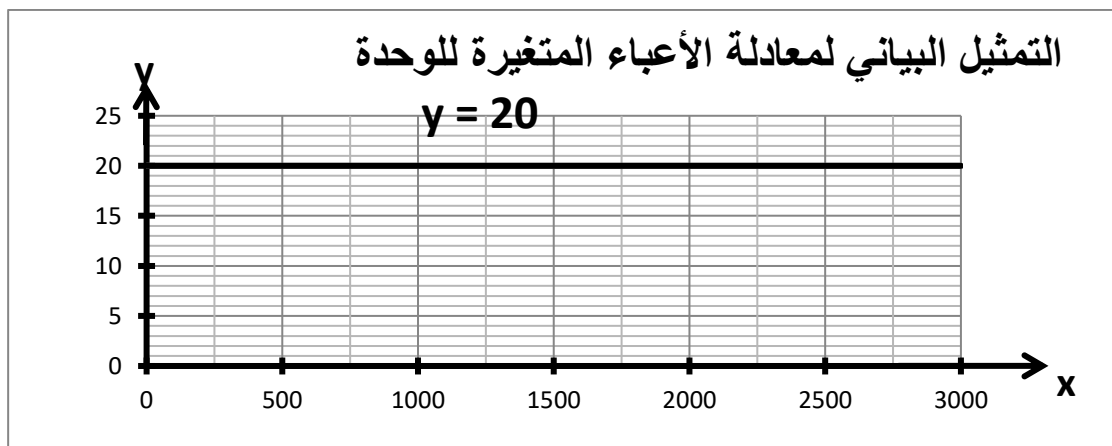
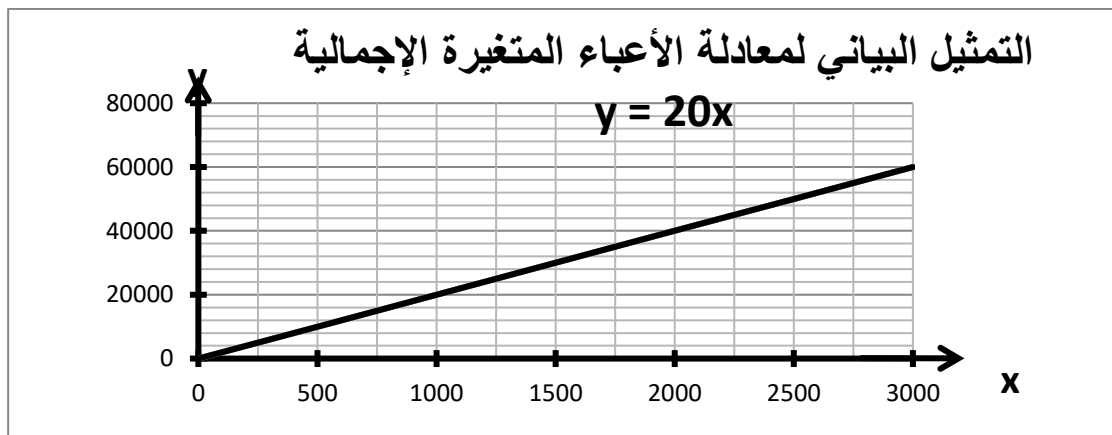
تحديد معادلة الأعباء المتغيرة الإجمالية : $y = ax$

ومنه : $y = 20x$

معادلة الأعباء المتغيرة للوحدة : $y = a$

ومنه : $y = 20$

- التمثيل البياني للأعباء المتغيرة :



4.4. جدول الإستغلال التفاضلي : عملية الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي من بينها إعداد قائمة لتكاليف تعرف بقائمة التكاليف التفاضلية أو جدول الإستغلال التفاضلي والذي يكون على الشكل التالي :

محاسبة التسيير

الجدول رقم 06 : جدول الإستغلال التفاضلي

النسبة المتوية	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
100 %	***** (****) (****)		رقم الأعمال الإجمالي - خصومات وتخفيضات ممنوحة - مردودات المبيعات = رقم الأعمال الصافي مشتريات الفترة من المواد الأولية - خصومات مقبوضة - مردودات المشتريات + مصاريف الشراء المتغيرة = تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية مخزون بداية الفترة من المواد الأولية - مخزون نهاية الفترة من المواد الأولية = تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية المستعملة + مصاريف الصنع المتغيرة = تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة + مخزون بداية الفترة من المنتجات التامة - مخزون نهاية المدة من المنتجات التامة = تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة + مصاريف التوزيع المتغيرة = تكلفة البيع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة + مصاريف أخرى متغيرة = إجمالي التكاليف المتغيرة للمنتجات التامة المباعة + هامش التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة النتيجة التحليلية
	*****	***** (****) (****) *** *****	
		*** (****) ***** *** *****	
		*** (****) *****	
		*** (****) *****	
		*** (****) *****	
		*** (****) *****	
		*** (****) *****	
		*** (****) *****	
		*** (****) *****	
%	(****) *****	*****	
%	(****) *****	*****	

محاسبة التسيير

مثال 01 :

من حساب الإستغلال العام لمؤسسة تجارية استخرجت البيانات المحاسبية التالية :

- 1- مخزون بداية المدة 446000 دج
- 1 مخزون نهاية المدة 632000 دج
- 2 خصومات ممنوحة 142000 دج
- 3 تخفيضات محصل عليها 38000 دج
- 4 المبيعات 6472000 دج
- 5 مشتريات الفترة 4645000 دج

حساب الأعباء الأخرى استخرجت منه المعلومات المحاسبية التالية :

- 1- الأعباء الثابتة 662000 دج
- 2- مصاريف البيع المتغيرة 458000 دج
- 3- مصاريف الشراء المتغيرة 98400 دج

المطلوب : وضع جدول الإستغلال التفاضلي

الحل :

جدول الإستغلال التفاضلي

النسبة المئوية	المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
%100	6742000		رقم الأعمال الإجمالي
	(142000)		الخصومات الممنوحة
	6600000		رقم الأعمال الصافي
		4645000	مشتريات الفترة
		(38000)	تخفيضات محصل عليها
		98400	مصاريف الشراء المتغيرة
		4705400	تكلفة الشراء المتغيرة للبضاعة المشتراة
		446000	مخزون بداية الفترة

محاسبة التسيير

		(632000)	مخزون نهاية الفترة
		4519400	تكلفة الشراء المتغيرة للبضاعة المباعة
		458000	مصاريف البيع المتغيرة
	(4977400)	4977400	إجمالي التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة
%24.58	1622600		الهامش على التكلفة المتغيرة
	(662000)		الأعباء الثابتة
%14.55	960600		النتيجة التحليلية

5.4. عتبة المرد ودية والنقطة الميئة حسابيا وبيانيا:

1.5.4. عتبة المرد ودية أو عتبة الربحية:

1.1.5.4. تعريفها : عبارة عن رقم الأعمال الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة، لا ربح ولا خسارة¹، وتعني الربحية هنا، قدرة المؤسسة على تحقيق مستوى من النتيجة بالنسبة إلى حجم أعمال معين، وبمعنى آخر هي العلاقة بين الربح والتكاليف المرتبطة به، أو هي رقم الأعمال أو مستوى النشاط الذي يجب على المؤسسة تحقيقه من أجل تغطية كل أعبائها المتغيرة والثابتة عند هذا المستوى من النشاط لا تحقق المؤسسة لا ربحا ولا خسارة.

2.1.5.4. تحديد عتبة المرد ودية :

هناك عدة طرق لتحديد عتبة المرد ودية وهي :

أ. حسابيا : حساب عتبة المرد ودية يتم انطلاقا من جدول تحديد الإستغلال التفاضلي :

عند عتبة المرد ودية تكون النتيجة معدومة أي الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة ومنه تكون العلاقة :

رقم الأعمال / الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم أعمال عتبة المرد ودية / الأعباء الثابتة

بضرب الطرفين في الوسطين نجد :

رقم الأعمال x الأعباء الثابتة = رقم أعمال عتبة المرد ودية x الهامش على التكلفة المتغيرة

إذن : رقم أعمال عتبة المرد ودية = رقم الأعمال x الأعباء الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

وتكون العلاقة التي تحتسب من خلالها عتبة المرد ودية كما يلي :

¹ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, les éditions d'organisation, Paris, 1997, P. 117.

([°]) يفضل استعمال عبارة "عتبة الحرج" seuil critique أو عتبة الربحية seuil de rentabilité بدلا من "عتبة المردودية" seuil de rentabilité، لأن الربحية تدل على الفرق بين سعر بيع و مجموعة التكاليف. أما المردودية فلا يعبر عنها بالربح وإنما بالنسبة التالية: الربح / رأس المال.

محاسبة التسيير

عتبة المرد ودية = رقم الأعمال x الأعباء الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة
كما يمكن حساب عتبة المرد ودية من العلاقة :

الأعباء الثابتة السنوية

الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي **

كما يمكن الحصول عليها بالعلاقة:

رقم أعمال عتبة المرد ودية

سعر البيع الوحدوي

حيث أن :

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة x 100 / رقم الأعمال
ب. بيانها :

• انطلاقا من العلاقة : الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة

$$y_1 = ax \quad \text{معادلة الهامش على التكاليف المتغير}$$

$$y_2 = b \quad \text{معادلة التكاليف الثابتة}$$

$$y_1 = y_2 \quad \text{عند عتبة المرد ودية}$$

• انطلاقا من العلاقة : النتيجة = الصفر

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

عند عتبة المرد ودية النتيجة تساوي الصفر

$$y = ax - b \quad \text{معادلة النتيجة :}$$

• انطلاقا من العلاقة : رقم الأعمال = مجموع التكاليف

رقم الأعمال = الهامش على التكلفة المتغيرة + التكاليف المتغيرة

$$y_1 = x$$

$$y_2 = ax + b$$

(**) الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي = الهامش على التكلفة المتغيرة / عدد الوحدات المباعة

محاسبة التسيير

ويمكن حساب عتبة المرد ودية بالكمية ، أي الوحدات المباعة ، من العلاقة :

عتبة المرد ودية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

أو من العلاقة : عتبة المرد ودية = عتبة المرد ودية بالقيمة / سعر بيع الوحدة

2.5.4. النقطة الميتة:

النقطة الميتة تمثل التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المرد ودية ، أي التوقيت الزمني الذي تتمكن المؤسسة من تغطية كل ما تحمّلته من أعباء ، والذي بعده تبدأ في التخطيط للحصول على مداخيل تمثل في مجملها أرباح .

أ. تحديدها حسابيا :

النقطة الميتة = عتبة المرد ودية x زمن الدورة / رقم الأعمال

حيث أن زمن الدورة قد يقاس بالأيام أي 360 يوم ، أو بالأشهر أي 12 شهرا .

ب. تحديدها بيانيا :

يمكن تحديد تاريخ عتبة المرد ودية في أي حالة من حالات التمثيل البياني التي رأيناها سابقا ، وذلك بإضافة محور زمني موازي لمحور الفواصل الممثل برقم الأعمال والذي يتم تقسيمه على أشهر السنة .

مثال : قدمت لك مؤسسة الربيع الجدول التفاضلي الموالي علما أن الكمية المباعة خلال سنة 2014 بلغت 5000 وحدة .

البيان	المبلغ	النسبة
رقم الأعمال	900000	100%
التكلفة المتغيرة	540000	60%
الهامش على التكلفة المتغيرة	360000	40%
التكاليف الثابتة	120000	13.33%
النتيجة	240000	26.67%

المطلوب:

1- حدد عتبة المرد ودية حسابيا وبيانيا انطلاقا من العلاقات التالية :

● الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة

محاسبة التسيير

• النتيجة = الصفر

• رقم الأعمال = مجموع التكاليف

2- حدد تاريخ بلوغ عتبة المرد ودية ؟

الحل :

1- تحديد عتبة المرد ودية :

➤ حسابيا :

رقم أعمال عتبة المرد ودية = الأعباء الثابتة X رقم الأعمال / الهامش على التكلفة المتغيرة

رقم أعمال عتبة المرد ودية = $360000 / 900000 \times 120000$

رقم أعمال عتبة المرد ودية = 300000 دج

➤ بيانيا :

انطلاقا من العلاقة : الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة

$y_1 = ax$ لدينا :

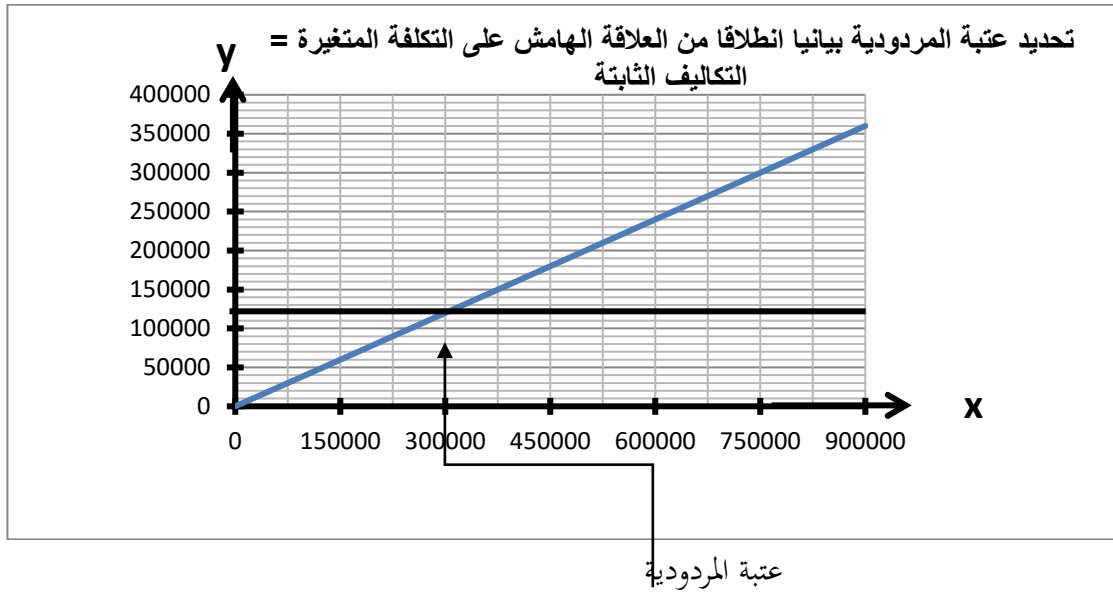
$y_1 = 0.4x$ ومنه نجد :

$y_2 = b$ ولدينا :

$y_2 = 120000$

X	0	900000
y	0	360000

محاسبة التسيير

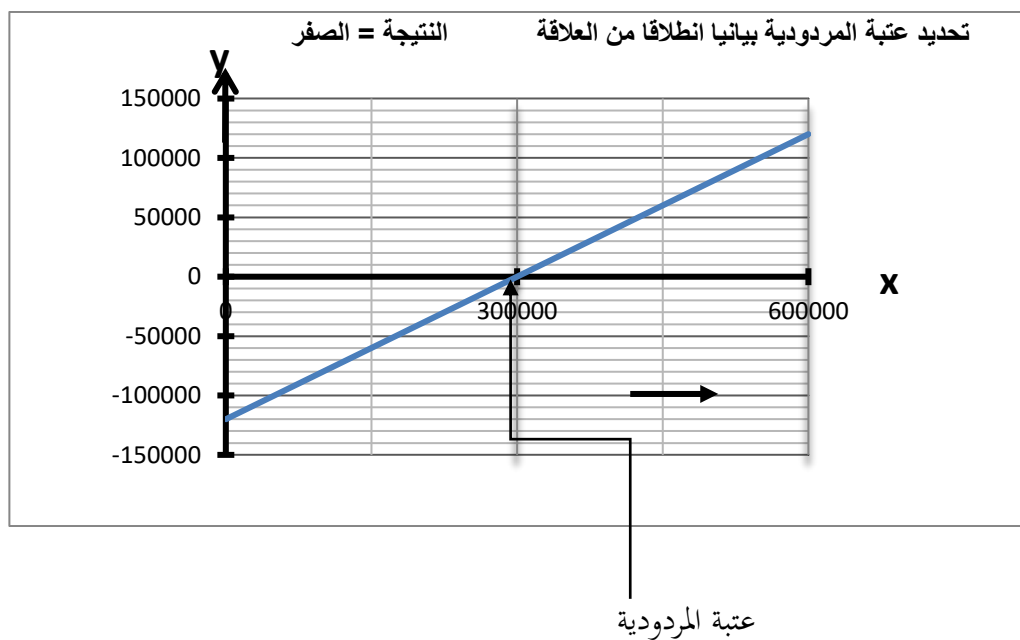


انطلاقا من العلاقة : النتيجة = الصفر

$$y = 0.4x - 120000$$

معادلة النتيجة :

X	0	300000
Y	- 120000	0

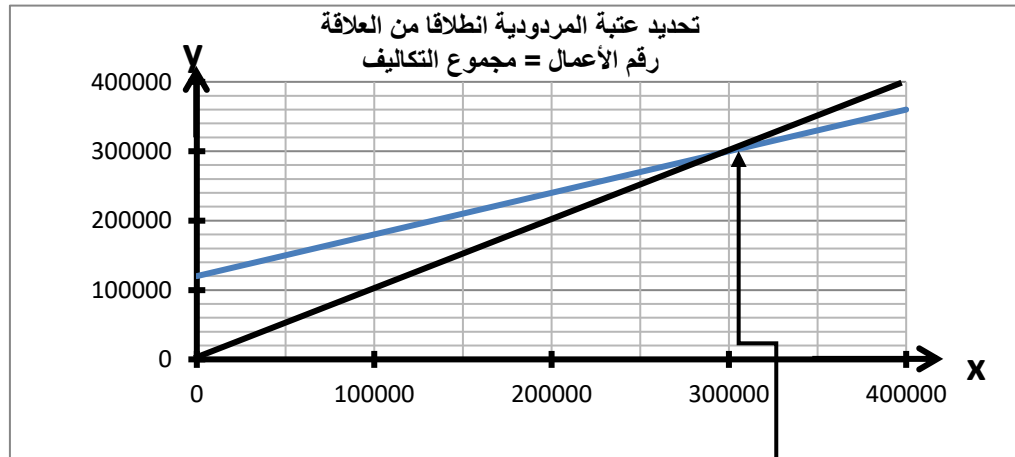


انطلاقاً من العلاقة : رقم الأعمال = مجموع التكاليف

$$y_1 = x$$

$$y_2 = 0.4x + 120000$$

x	0	300000
y	120000	300000



عتبة المردودية

2- تحديد تاريخ بلوغ عتبة المردودية :

- حساباً :

النقطة الميئة = عتبة المردودية x 12 / رقم الأعمال

النقطة الميئة = 900000 / 12 x 300000

النقطة الميئة = 4 أشهر

ومنه تاريخ بلوغ عتبة المردودية هو : 30 أبريل 2014 .

محاسبة التسيير

3.5.4. هامش الأمان: يعبر هذا الهامش على مبلغ رقم الأعمال الذي يتجاوز عتبة الربحية، حيث أنه يمكن تحديده بالمعادلة التالية: **هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة الربحية**

ويسمح هذا الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل، وكلما كان الهامش مهمّ كلما تقلص الخطر. كما أنه يدل على ما إذا كانت المؤسسة مربحة أم لا.

نسبة الأمان (أو هامش الأمان النسبي): وهي النسبة التي تربط هامش الأمان إلى رقم الأعمال، حيث يتم حسابها بالعلاقة الموالية:

$$\text{نسبة الأمان} = 100 \times \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}}$$

6.4. طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة: هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، محاولة لإيجاد اتفاق بين مزايا وعيوب كلتا الطريقتين، ويتعلق هذا الاتفاق بالبحث عن حل لهاتين الصعوبتين.

تسمح التكلفة المتغيرة بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة، لكن إذا كانت حصة الأعباء الثابتة تشكل الأغلبية مقارنة بمجموع أعباء المؤسسة^(*)، فإن هذه المساهمة تفقد من أهميتها ولا توفر معلومات مفيدة لإعداد سياسة للأسعار، و تكون التكلفة المتغيرة في هذه الحالة غير صالحة لاستعمالها كحاجز، إذا كانت المؤسسة تتأهب لاستعمال استراتيجية الضغط على التكاليف، لتخفيض أسعارها للبيع.

ويتطلب في استعمال هذه الطريقة، التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة أخرى، كما هو موضح في الشكل الموالي:

(*) قد تشكل أكثر من 80%.

محاسبة التسيير

أعباء متغيرة	أعباء الهيكلية	
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

أما النتيجة الإجمالية للمؤسسة فيتم الحصول عليها بعد جمع المساهمات التحليلية و طرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة، وما دامت المخزونات تقيم بالتكلفة المخصصة، فإنه يستوجب، و كما هو الحال في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، إضافة الأعباء الثابتة غير المباشرة، على أساس معامل محدد بمقارنتها بمجموع الأعباء الأخرى للمؤسسة، أما الحصول على نتيجة المحاسبة العامة، فيتم من خلال إضافة فروقات الإدماج (الإيجابية منها والسلبية)، يمكن تقديم المراحل المختلفة لتحديد هذه النتائج في الجدول الموالي :

جدول رقم 07: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم		100
- الأعباء المتغيرة		
= هامش على التكلفة المتغيرة		
- الأعباء الثابتة المباشرة		
= المساهمة		
- الأعباء الثابتة غير المباشرة		
= النتيجة		

الأعباء الثابتة المباشرة

عتبة الربحية =

الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي

محاسبة التسيير

تمارين المحور الرابع:

التمرين 01: من تحليل استغلال مؤسسة النهضة تحصلنا على المعلومات التالية للسداسي الأول لسنة 2023:

- نتيجة الدورة تمثل 10% من رقم الأعمال الصافي

- نسبة التكلفة المتغيرة 70% من رقم الأعمال الصافي

- التكاليف الثابتة 500000 دج

المطلوب: جدول الإستغلال التفاضلي للمؤسسة؟

الحل:

نتيجة الدورة = 0.1 رقم الأعمال الصافي 1
التكلفة المتغيرة = 0.7 رقم الأعمال الصافي 2
النتيجة + التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة = رقم الأعمال 3
بتعويض المعادلتين 1 و 2 في 3 نجد:

$$0.1 \text{ ر ع ص} + 500000 + 0.7 \text{ ر ع ص} = \text{ر ع ص}$$

$$2500000 = \frac{500000}{0.2} = \text{ر ع ص}$$

$$\text{النتيجة} = 2500000 \times 0.1 = 250000$$

النسبة	المبلغ	البيان
100%	2500000	رقم الأعمال
70%	1750000	التكلفة المتغيرة
30%	750000	هامش على التكلفة المتغيرة
20%	500000	التكاليف الثابتة
10%	150000	النتيجة

الثابتة التكاليف

عتبة المدروسة = $\frac{\text{الثابتة التكاليف}}{\text{معدل الهامش التكلفة المتغيرة}}$

$$1666666.67 = \frac{500000}{0.3}$$

محاسبة التسيير

زمن التعادل = عتبة المرد ودية $x 180$ / رقم الأعمال

زمن التعادل = $2500000 / 180 \times 1666666.67$

زمن التعادل = 120 يوم، أي بعد مرور 3 أشهر

ومنه تاريخ بلوغ عتبة المرد ودية هو : 01 أفريل 2023 .

التمرين 02:

مؤسسة "الوحدة" تنتج وتبيع منتج وحيد p1 وخلال سنة 2020 قدمت لك المعلومات التالية:

- الكمية المنتجة والمباعة 8000 وحدة ؛
- رقم الأعمال الصافي : 3600000؛
- المواد الأولية المستعملة 300 وحدة بسعر 4000 دج؛
- أعباء التمويل المتغيرة : 150000 دج؛
- أعباء الإنتاج المتغيرة 320 المباشرة ساعة بتكلفة 300 دج للساعة؛
- أعباء الإنتاج المتغيرة غير المباشرة 16 دج لكل 50 دج مستعمل من المواد الأولية؛
- أعباء التوزيع المتغيرة المباشرة 12 دج للوحدة ؛
- أعباء التوزيع المتغيرة غير المباشرة 10% من رقم الأعمال ؛
- النتيجة والتكاليف الثابتة متساويان.

المطلوب:

1. إعداد جدول الإستغلال التفاضلي؟

2. أحسب رقم أعمال عتبة المردودية؟

محاسبة التسيير

3. حساب هامش الأمان بدلالة النتيجة؟

الحل:

1. إعداد جدول الإستغلال التفاضلي:

$$\text{أعباء الإنتاج المتغيرة المباشرة} = 320 \times 300 = 96000$$

$$\text{أعباء الإنتاج المتغيرة غير المباشرة} = 16 \times (5/1200000) = 384000 =$$

$$\text{أعباء التوزيع المتغيرة المباشرة} = 8000 \times 12 = 96000$$

$$\text{أعباء التوزيع المتغيرة غير المباشرة} = 0.1 \times 360000 = 360000$$

$$\text{النتيجة} = \text{التكاليف الثابتة} = 01.8 \times 3600000 = 648000$$

النسبة %	جزئي	إجمالي	البيان
100	3600000		رقم الاعمال
		1200000	تكلفة شراء المواد الأولية المسعلة
		150000	أعباء التمويل المتغيرة
		480000	أعباء الإنتاج المتغيرة (مباشرة وغير مباشرة)
		456000	أعباء التوزيع المتغيرة (مباشرة وغير مباشرة)
63.5	(2286000)	2286000	التكلفة المتغيرة
36.5	1314000		الهامش على التكلفة المتغيرة
18.25	657000		التكاليف الثابتة
18.25	657000		النتيجة

عتبة المردودية:

$$Sr = \frac{\text{التكاليف ثابتة}}{\text{معدل الهامش التكاليف المتغيرة}}$$

محاسبة التسيير

$$1800000 = \frac{657000}{0.365} =$$

$$1800000 = \frac{657000}{0.365} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{معدل الهامش التكلفة المتغيرة}} = \text{هامش الأمان}$$

التمرين 03 : من تحليل استغلال مؤسسة المنهل التجارية تحصلنا على المعلومات التالية بتاريخ 2019/12/31 :

رقم الاعمال الصافي 1500.000 دج ، التكاليف الثابتة 300.000 دج، النتيجة: 15000 دج
المطلوب : حدد عتبة المردودية؟

حدد تاريخ تحقق عتبة المردودية حسابيا؟

مثل بيانيا عتبة المردودية بدلالة :

أ. هـ/ ت م = التكاليف الثابتة

ب. ر.ع ص = مجموع التكاليف

ج. النتيجة = 0

حل التمرين 03:

جدول الإستغلال التفاضلي:

النسبة	المبلغ	البيان
100%	1500000	رقم الأعمال
70%	1050000	التكلفة المتغيرة
30%	450000	الهامش على التكلفة المتغيرة
20%	300000	التكاليف الثابتة
10%	150000	النتيجة

1- تحديد عتبة المردودية :

- حسابيا :

رقم أعمال عتبة المردودية = الأعباء الثابتة X رقم الأعمال / الهامش على التكلفة المتغيرة

محاسبة التسيير

رقم أعمال عتبة المرد ودية = $450000 / 1500000 \times 300000$

رقم أعمال عتبة المرد ودية = 1000000 دج

2- تحديد تاريخ بلوغ عتبة المرد ودية :

- حسابيا :

النقطة الميتة = عتبة المرد ودية $\times 12$ / رقم الأعمال

النقطة الميتة = $1500000 / 12 \times 1000000$

النقطة الميتة = 8 أشهر

ومنه تاريخ بلوغ عتبة المرد ودية هو : 31 أوت.

- بيانيا :

انطلاقا من العلاقة : الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة

$$y_1 = ax$$

لدينا :

$$A = \frac{450000}{1500000}$$
$$A = 0.3$$

$$y_1 = 0.3x$$

ومنه نجد :

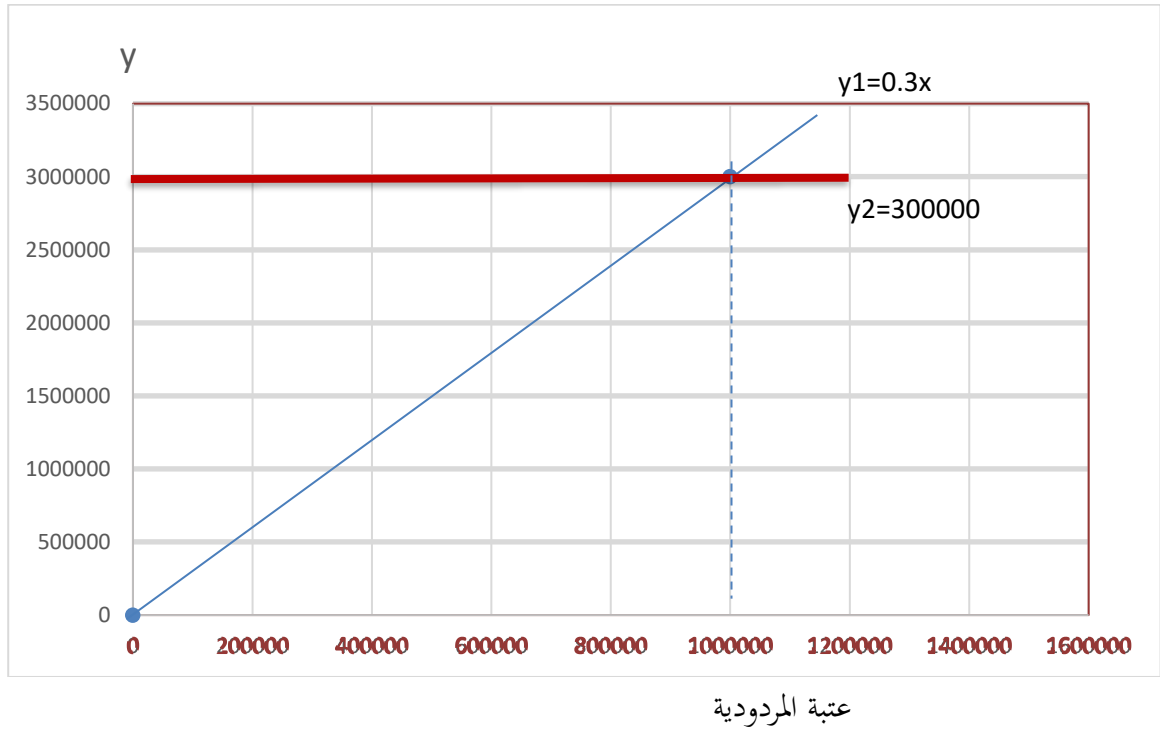
$$y_2 = b$$

ولدينا :

$$y_2 = 300000$$

X	0	1500000
y	0	450000

محاسبة التسيير



انطلاقاً من العلاقة : النتيجة = الصفر

$$y = 0.3x - 300000$$

معادلة النتيجة :

X	0	1500000
Y	- 300000	150000

أما الطرف الثاني هو 0 أي $y=0$ ، وهو محور الفواصل

انطلاقاً من العلاقة : رقم الأعمال = مجموع التكاليف

$$y_1 = x$$

$$y_2 = 0.7x + 300000$$

حيث: $a = \frac{1050000}{1500000}$

X1	0	1500000
Y1	0	1500000
Y2	120000	1350000

محاسبة التسيير



3. تحديد بلوغ عتبة المردودية بيانياً:

هناك عدة طرق، نعتمد على معادلة رقم الأعمال

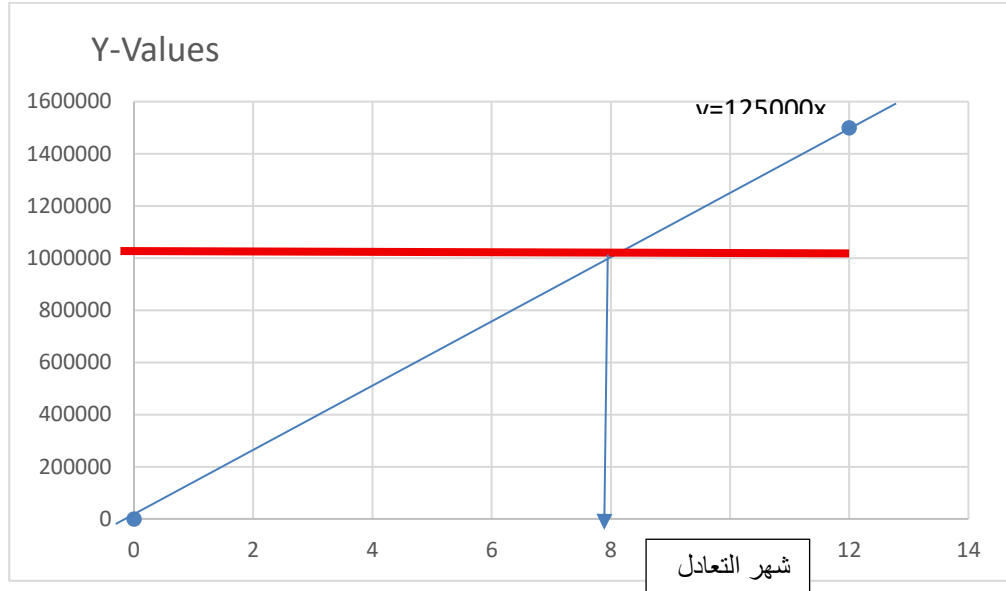
معادلة رقم الأعمال بدلالة الومن بالأشهر هي: $y = ax$

$$A = \frac{1500000 \text{ رقم الأعمال}}{12} = 125000$$

$$y = 125000x \text{ أي}$$

x	0	12
y	0	1500000

محاسبة التسيير



التمرين 04: مؤسسة القلعة قدمت لك الجدول التالي:

2000.000	1.200.000	800.000	500.000	مستوى النشاط الأعباء
340.000	204.000	136.000	85.000	ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال (أعباء متغيرة)
350.000	350.000	350.000	350.000	أجور المستخدمين

المطلوب:

1- ماهي خصائص الأعباء المتغيرة الإجمالية والأعباء المتغيرة للوحدة، وماهي خصائص الأعباء

الثابتة الإجمالية والأعباء الثابتة للوحدة ؟

2- حدد ثم مثل بيانيا:

- معادلة الأعباء المتغيرة الإجمالية ؟

- معادلة الأعباء الثابتة للوحدة ؟

محاسبة التسيير

حل التمرين 04:

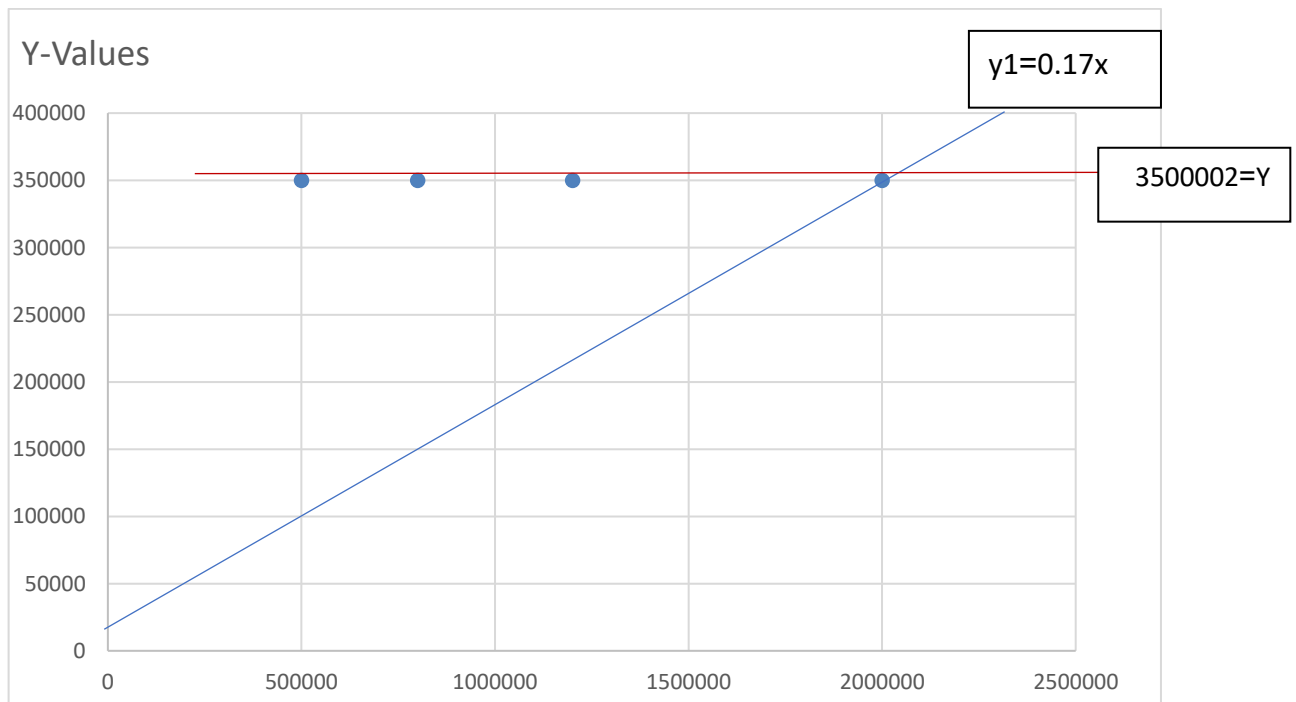
معادلة التكلفة المتغيرة هي من الشكل $y_1 = ax$

حيث: $a = \frac{\text{المتغيرة التكلفة}}{\text{الأعمال رقم}}$

$$\frac{850000}{5000000} = \frac{136000}{800000} = \frac{204000}{1200000} = \frac{340000}{2000000} = 0.17$$

$$y_2 = 350000$$

معادلة التكاليف الثابتة من الشكل $y_2 = b$



التمرين 5:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات P_1, P_2 باستعمال مادتين أوليتين M_1, M_2 على التوالي في ورشة الانتاج حيث تمثلت معلومات شهر جوان كمايلي :

محاسبة التسيير

- 1- مشتريات الشهر: 210 كلغ من المادة M1 بـ 80 دج / كلغ و 290 كلغ من المادة M2 بـ 50 دج/كلغ
- 2- إنتاج الشهر والمبيعات : 120 وحدة من P1 بيعت منها 100 وحدة بـ 660 دج للوحدة 80 وحدة من P2 بيعت منها 50 وحدة بـ 850 دج للوحدة
- 3- الاستعمالات : 200 كلغ من المادة M1 ، 250 كلغ من المادة M2
- 4- اليد العاملة المباشرة : تم استغراق 120 ساعة عمل بـ 40 دج للساعة الواحدة موزعة كالتالي : 50 ساعة للمنتج P1 والباقي للمنتج P2 وتعتبر كلها متغيرة
- 5- جدول الأعباء غير المباشرة: كان كما يلي :

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
التوزيع الثانوي	12000	36000	45000	15000
التكاليف الثابتة	4000	6000	5000	3000
وحدة القياس	كلغ مادة مشتركة	ساعة يد عاملة	وحدات منتجة	وحدات مبيعة

العمل المطلوب :

أوجد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الصافية بطريقة التكاليف الكلية الحقيقية ، ثم بطريقة التكلفة المتغيرة ، علما أن العناصر الإضافية 2400 دج والأعباء غير معتبرة 687,5 دج ؟

حل التمرين 5 :

أولا: الطريقة الكلية (الحقيقية) :

1- جدول الأعباء غير مباشرة :

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
التوزيع الثانوي	12000	36000	45000	15000
وحدة القياس	كلغ مادة مشتركة	ساعة يد عاملة	وحدات منتجة	وحدات مبيعة

محاسبة التسيير

150	200	120	500	وحدات القياس
100	225	300	24	تكلفة وحدة القياس

2- تكلفة الشراء :

المادة M2	المادة M1	البيان
-	16800	ثمن الشراء : M1 : 80. 210 M2 : 50. 290
14500		
	5040	مصاريف الشراء غير المباشرة : M1 : 24. 210 M2 : 24 . 290
6960		
21460	21840	تكلفة الشراء
290	210	الكمية المشتراة
74	104	تكلفة شراء الوحدة

3- تكلفة الإنتاج :

المنتج P2	المنتج P1	البيان
-	20800	تكلفة شراء المواد المستعملة M1: 104. 200 M2: 74. 250
18500		
	2000	ساعة يد عمل مباشرة : P1 : 40. 50 P2 : 40. 70
2800		
	15000	م الإنتاج غير المباشرة : الورشة 1 : P1: 300. 50 P2: 300. 70
21000		

محاسبة التسيير

الورشة 2 :	27000	225. 120:P1 225. 80:P2
18000		
60300	64800	تكلفة الإنتاج الإجمالية :
80	120	الكمية المنتجة :
753,75	540	تكلفة إنتاج الوحدة

4- سعر التكلفة :

البيان	المنتج P1	المنتج P2
تكلفة الإنتاج المباع :		
540. 100 : P1	54000	
735,75 . 50 : P2		37687,5
مصاريف التوزيع غير المباشرة :		
100. 100 : P1	10000	
100. 50 : P2		5000
سعر التكلفة الإجمالية	64000	42687,5

5- النتيجة التحليلية :

البيان	المنتج P1	المنتج P2
الإنتاج المباع		
660. 100 : P1	66000	
850 . 50 : P2		42500
سعر التكلفة	(64000)	(42687,5)
النتيجة التحليلية	2000	187,5-

النتيجة التحليلية الإجمالية = 2000 + (187,5-) = 1812,5

ن . ت . ص = 1812,5 + 2400 - 687,5

محاسبة التسيير

ن . ت . ص = 3525

ثانيا: بطريقة التكلفة المتغيرة :

1- جدول الأعباء غير مباشرة :

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
التوزيع الثانوي	12000	36000	45000	15000
التكاليف الثابتة	4000	6000	5000	3000
التكاليف المتغيرة	8000	30000	40000	12000
وحدة القياس	كلغ مادة مشتراة	ساعة يد عاملة	وحدات منتجة	وحدات مباعة
عدد وحدات العمل	500	120	200	150
تكلفة وحدة العمل	16	250	200	80

2- تكلفة الشراء المتغيرة :

البيان	المادة M1	المادة M2
ثمن الشراء:		
M1: 210. 80.	16800	-
M2: 290. 50.		14500
مصاريف الشراء غير مباشرة :		
M1: 210. 16.	3360	
M2 : 290 . 16		4640
تكلفة الشراء	22160	19140
الكمية المشتراة	210	290
تكلفة شراء الوحدة	96	66

3- تكلفة الإنتاج المتغيرة :

البيان	المنتج P1	المنتج P2
تكلفة شراء المواد المستعملة		

محاسبة التسيير

-	19200	96. 200: M1
16500		66. 250: M2
		ساعة يد عمل مباشرة :
	2000	40. 50: P1
2800		40. 70: P2
		م الإنتاج غير المباشرة :
		الورشة 1 :
	12500	250 . 50 : P1
17500		250. 70 : P2
		الورشة 2 :
	24000	200 . 120: P1
16000		200 . 80: P2
52800	57700	تكلفة الإنتاج الإجمالية :
80	120	الكمية المنتجة :
660	480	تكلفة إنتاج الوحدة

4- سعر التكلفة:

البيان	المنتج P1	المنتج P2
تكلفة الإنتاج المباع :		
480 . 100 : P1	48000	
660 . 50 : P2		3300
مصاريف التوزيع غير المباشرة :		
80 . 100: P1	8000	
80 . 50: P2		4000
سعر التكلفة الإجمالية	56000	37000

5- النتيجة التحليلية :

محاسبة التسيير

البيان	المنتج P1	المنتج P2
الإنتاج المباع P1 : 100 . 660 P2 : 50 . 850	66000	42500
سعر التكلفة	(56000)	(37000)
النتيجة التحليلية	10000	5500

وعليه النتيجة التحليلية الإجمالية بالطريقة المتغيرة = 10000 + 5500 = 15500

النتيجة التحليلية الصافية = نتائج الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء الغير المعتمدة - التكاليف الثابتة
± فوارق تقييم المخزون

التكاليف الثابتة = 18000

3. فوارق تقييم المخزون

1.3. بالكميات :

أولاً: المواد الأولية : مخ 1 + المشتريات = مخ 2 + الاستهلاكات

$$\text{مخ 2 (M1)} = 200 - 210 + 0 = 10$$

$$\text{مخ 2 (M2)} = 250 - 290 + 0 = 40$$

فرق تقييم مخزون 2 (M1) = الكمية (التكلفة الحقيقية - التكلفة المتغيرة)

$$= (96 - 104) 10 =$$

$$= 80$$

$$\text{فرق تقييم مخزون 2 (M2)} = (66 - 74) 40 =$$

محاسبة التسيير

$$320 =$$

ثانيا: بالنسبة للمنتجات :

$$\text{مخ 2} = \text{مخ 1} + \text{الإنتاج} - \text{المبيعات}$$

$$\text{مخ 2 (P1)} = 100 - 120 + 0 =$$

$$20 = \text{وحدة}$$

$$\text{مخ 2 (P2)} = 50 - 80 + 0 =$$

$$30 = \text{وحدة}$$

2.3. بالقيمة:

$$\text{فرق تقييم مخزون 2 (P1)} = 20 = (540 - 480)$$

$$1200 =$$

$$\text{فرق تقييم مخزون 2 (P2)} = 30 = (753,75 - 660)$$

$$2812,5 =$$

$$\text{مجموع فوارق تقييم مخزون 2} = 80 + 320 + 1200 + 2812,5 =$$

$$4412,5 =$$

$$\text{ومنه النتيجة التحليلية الصافية} = 15500 + 2400 - 687,5 - 4412,5 + 18000 =$$

$$3625 =$$

محاسبة التسيير

المحور الخامس التحميل العقلاني للتكاليف

على اعتبار أن النشاط المنجز عادة ما لا يكون بنسبة 100% ، أي أن المؤسسة لا تعمل وفق الطاقة الإنتاجية الكاملة ، فهذا يجعل عملية تحميل كل الأعباء الثابتة لسعر التكلفة أمر غير منطقي ، وعليه وحتى تكون النتائج نوعا ما معبرة وأكثر دقة كان من الضروري تحميل الأعباء الثابتة حسب مستوى أو حجم النشاط المنجز ، وهذا ما يعرف بالتحميل العقلاني للأعباء الثابتة ، والذي يقوم على أساس تحميل سعر التكلفة للمنتج بجزء من الأعباء الثابتة الضرورية. يمكن مبدأ استعمال الطريقة في ربط التكاليف الثابتة بمستوى نشاط "طبيعي" ، بالتالي فهي تسمح بتخصيص إلا جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف ، و الذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط "الطبيعي". من هنا، يمكن التحدث عن نموذج التكاليف الكلية، من خلال إلغاء تأثير حجم النشاط على التكاليف.

1.5. تعريف التحميل العقلاني و تحديد مستوى النشاط العادي :

1.1.5. تعريف التحميل العقلاني:

- التعريف الأول :** هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف ثابتة ومصاريف متغيرة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة¹.
- التعريف الثاني :** هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية، وهو يستند إلى الإجراءين التاليين :
- تحليل الأعباء إلى نفقات متغيرة ونفقات ثابتة .
 - تحديد مستوى الناتج الطبيعي للمشروع أو المؤسسة .

عموما يقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة، إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء ، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية.

2.1.5. تحديد مستوى النشاط العادي :

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، 1992، ص 59.

محاسبة التسيير

أ. تعريف مستوى النشاط العادي :

يتمثل في مستوى النشاط الذي تحققه المؤسسة في الظروف العادية باستعمال طاقتها الكاملة¹ .

ب. تحديد مستوى النشاط العادي :

يتم تحديد مستوى النشاط انطلاقا من النقاط التالية :

- هيكل المؤسسة أو الوحدة والحد الأقصى للنشاط الذي يسمح به .
 - كون أن هيكل المؤسسة أو الوحدة عادة ما يوضع أو يؤسس باعتبار التوسع في المستقبل ، وانه في المدة قبل ذلك تكون القدرات غير مستعملة إلى أقصاها .
 - إن هناك أسباب مختلفة قد تؤثر على ذلك المستوى مثل حالة العتاد ومشاكل نقل العمال ... الخ.
- وعلى العموم فان تحديد النشاط العادي يكون انطلاقا من الطاقة النظرية المثلى للإنتاج منقوصا منها نسبة معينة للاختلالات المتوقعة في مسار العملية الإنتاجية .
- فبالنسبة للمؤسسة الصناعية يسمى النشاط العادي بالطاقة العادية للإنتاج، أو الطاقة الفعلية المحددة انطلاقا من المتوسط الشهري للنشاط الحقيقي المنجز خلال السنة الماضية، وعليه فان زيادة النشاط أو نقصانه ما هما إلا ظاهرتان مؤقتتان سببهما اختلاف عارض في ظروف الاستغلال الفعلية مقارنة بظروف الاستغلال المحددة لمستوى النشاط المعبر عنه بالعادي .

2.5. آلية حساب التكاليف والخطوات الأساسية للتحميل العقلاني:

1.2.5. آلية حساب التكاليف حسب طريقة التحميل العقلاني :

المعالجة المحاسبية للتكاليف حسب طريقة التحميل العقلاني ماثلة لطريقة التكاليف الكاملة أو الكلية ، غير أن الاختلاف الوحيد يكمن في كون أن الأعباء المباشرة وغير المباشرة توزع إلى أعباء متغيرة وأعباء ثابتة، وان التكاليف المحسوبة تعتبر تكاليف عادية، والتكاليف الثابتة المحملة أي المحسوبة ضمن سعر التكلفة ، تحتسب

¹ بديسي فهمية ، المحاسبة التحليلية ، دروس وتمارين ، مرجع سبق ذكره، ص176.

محاسبة التسيير

انطلاقاً من مؤشر محاسبي يعرف بمعدل النشاط أو معامل التحميل العقلاني Coefficient d'Imputation Rationnelle (CIR) ، أو فقط معامل التحميل والذي يحسب من العلاقة :

$$\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}} = \text{التحميل العقلاني}$$

وعليه فان قيمة الأعباء الثابتة المحملة تحسب من العلاقة :

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة (المحسوبة وفقاً للنشاط العادي) X معامل التحميل
أما الأعباء الإجمالية المحملة فتحسب من العلاقة:

الأعباء الإجمالية المحملة = الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة المحملة

المبدأ الأساسي لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة يتمثل في كون أن الأعباء الثابتة غير المباشرة تعالج محاسبياً في جدول مراكز التحليل، أي جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة، ففي حالة تماثل معامل التحميل في جميع الأقسام ، الأساسية والثانوية ، يكون العمل المحاسبي سهل ولا تظهر أي مشكلة ، بحيث يتم حساب فرق التحمل في مرحلة واحدة .

في حين إذا كان معامل مختلف من قسم لآخر فإن فروق التحميل يجب أن تحتسب بالنسبة لكل مركز أو قسم على حدى ، لذا لا بد من القيام بالعمل المحاسبي بعد التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة وقبل التوزيع الثانوي لها .

2.2.5. الفرق على الأعباء الثابتة المحملة :

الفرق بين الأعباء الثابتة المحسوبة وفقاً للنشاط العادي والأعباء الثابتة المحملة تمثل فروق تحميل ، وقد تكون فروق التحميل موجبة أو سالبة . وتظهر مثل هذه الفروق في الحالات التالية:

أ. الحالة الأولى : معامل التحميل $1 >$ أي أن النشاط الفعلي للدورة اقل من النشاط العادي أي هناك جزء من الأعباء الثابتة لم يحمل إلى سعر التكلفة والذي سيعتبر خسارة سببها نقص النشاط المنجز الفعلي مقارنة بالمبرمج مثل هذا الفرق يمثل فرقاً سالباً يطلق عليه **تكلفة عطالة** أو **تكلفة بطالة** (أو **تكلفة عدم الامتصاص**) .

محاسبة التسيير

وكاستنتاج لما سبق ذكره يمكن القول بأنه إذا كان $M > 1$ فهذا يعني أن:

- النشاط الفعلي $>$ النشاط الطبيعي
- الأعباء الثابتة (التحميل العقلاني) $>$ الأعباء الثابتة (التكاليف الكلية)؛
- التكلفة النهائية (التحميل العقلاني) $>$ التكلفة النهائية (التكاليف الكلية)؛
- النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) $<$ النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية).

إذن:

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) - تكلفة البطالة = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية).

وتضم تكلفة البطالة هنا إلى فروقات المعالجة المحاسبية، خاصة إلى الفروقات على مستوى النشاط.

ب. الحالة الثانية : معامل التحميل < 1 $\Longleftarrow$ أي أن النشاط الفعلي للدورة أكبر من النشاط العادي أي أن الأعباء الثابتة المحملة أكبر من الفعلية الفرق المحمل يعتبر إيراد ويطلق عليه ربح زيادة أو ربح فعالية .

هنا أيضا يمكن استنتاج أنه إذا كان $M < 1$ فهذا يعني أن:

- النشاط الفعلي $<$ النشاط الطبيعي؛
- الأعباء الثابتة (التحميل العقلاني) $<$ الأعباء الثابتة (التكاليف الكلية)؛
- التكلفة النهائية (التحميل العقلاني) $<$ التكلفة النهائية (التكاليف الكلية)؛
- النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) $>$ النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية).

إذن:

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) + ربح زيادة الفعالية = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية).

ويضم ربح زيادة الفعالية إلى فروقات المعالجة المحاسبية.

ج. الحالة الثالثة : معامل التحميل $= 1$ $\Longleftarrow$ أي أن النشاط الفعلي للدورة يساوي النشاط العادي أي أن الأعباء الثابتة المحملة يساوي الفعلية فليس هنالك فرق تحميل .

الفرق على الأعباء الثابتة (فرق التحميل) = الأعباء الثابتة المحملة - الأعباء الثابتة الحقيقية.

محاسبة التسيير

3.2.5. الخطوات الأساسية للتحميل العقلاني :

من اجل حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة يجب إتباع خطوات العملية الموالية :

1. تحديد  النشاط العادي
2. توزيع  توزيع الأعباء إلى ثابتة
3. تحديد  معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط
4. حساب  قيمة الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة X معامل التحميل
5. حساب  حساب التكاليف = الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة المحملة
6. تحديد  فروق التحميل : تكلفة عطالة أو ربح زيادة النشاط
7. استنتاج  استخلاص النتائج بخصوص تطور التكاليف

محاسبة التسيير

3.5.. المزايا والعيوب :

لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة ، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة ¹:

1.3.5. المزايا :

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .
- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية .
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة .
- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة .

2.3.5. العيوب :

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات .
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة .
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة .

¹ صالح الرزق ، عطا الله خليل بن ورا ، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملي - دار زهران ، الأردن، 1997، ص 143.

محاسبة التسيير

مثال :

أنتجت المؤسسة الوطنية لصناعات الكهرومنزلية نوع جديد من الأجهزة الكهربائية وذلك خلال سنة 2023 ،
والجدول الموالي يتضمن الأعباء الخاصة بالثلاثة أشهر من السنة ، علما بأن الانتاج العادي حدد بـ 1500 ثلاجة
(وحدة) .

العناصر	جانفي	فيفري	مارس
الأعباء المتغيرة :			
- المواد الأولية	60000	52000	71700
- اليد العاملة	120000	107600	150000
- الأعباء الثابتة	37500	37500	37500
التكاليف الإجمالية	217500	197100	259200
الانتاج (بالوحدات)	1500	1350	1800
تكلفة إنتاج الوحدة	145	146	144

المطلوب : 1- تحديد معامل التحميل الشهري للأعباء الثابتة .

2- تحديد فروق التحميل .

3- التعليق على النتائج المحصلة .

الحل :

1- تحديد معامل التحميل الشهري للأعباء الثابتة :

محاسبة التسيير

العناصر	جانفي	فيفري	مارس
الانتاج (بالوحدات)	1500	1350	1800
معامل التحميل = النشاط الفعلي/النشاط العادي	1500/1500	1500/1350	1500/1800
معامل التحميل	1	0.90	1.20

2- تحديد فروق التحميل

العناصر	جانفي	فيفري	مارس
الأعباء المتغيرة	180000	159600	221700
الأعباء الثابتة المحملة = معامل التحميل X الأعباء الثابتة	37500	33750	45000
التكاليف الإجمالية المحملة	217500	193350	266700
الإنتاج	1500	1350	1800
تكلفة الوحدة	145	143.22	148.17
التكلفة المتغيرة للوحدة	120	118.22	123.17
التكلفة الثابتة للوحدة	25	25	25
فرق التحميل	-	+3750	-7500

ويمكن حساب فروق التحميل من الفرق بين التكاليف الإجمالية العادية والتكاليف الإجمالية المحملة أي :

العناصر	جانفي	فيفري	مارس
إجمالي التكاليف العادية	217500	197100	259200
إجمالي التكاليف المحملة	217500	193350	266700
فرق التحميل	-	3750	-7500
		تكلفة عطالة	ربح زيادة نشاط

محاسبة التسيير

ملاحظة: في هذه الحالة أو هذا المثال ، العلامة + تعني السلبية والعلامة - تعني الإيجاب .وتكون العلامة تعني ما تدل عليه إذا طبقت المعادلة بالشكل المعكوس أي :

فرق التحميل = إجمالي التكاليف المحملة - إجمالي التكاليف العادية

3- التعليق على النتائج :

- خلال شهر جانفي الإنتاج الفعلي كان هو الإنتاج العادي لذا لم تكن هناك فروق تحميل؛
- خلال شهر فيفري كان نشاط المؤسسة الفعلي أقل من العادي (1350 وحدة > 1500 وحدة)
ب 150 وحدة ، وقد كلف هذا 3750 دج كخسارة لأنها تمثل تكلفة عطالة (إجمالي التكاليف المحملة - إجمالي التكاليف العادية = 193350 - 197100 = -3750 ، وهذا الفرق يمثل الفرق بين الأعباء الثابتة المحملة والأعباء الثابتة العادية (33750 - 37500) .ويمكن حساب هذا الفرق من العلاقة :

فرق التحميل = التكلفة الثابتة للوحدة X فرق النشاط

$$(1500 - 1350) \times 25 =$$

$$- 3750 =$$

- خلال شهر مارس كان النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي (1800 وحدة < 1500) ب 300 وحدة ، وقد نتج عن ذلك ربح بقيمة 7500 دج ، يمثل ربح زيادة النشاط (إجمالي التكاليف المحملة - إجمالي التكاليف العادية = 266700 - 259200 = 7500)

وهذا الربح ناتج عن تحميل سعر تكلفة بجزء من الأعباء الثابتة أكبر من العادية ، وهذا الجزء من الأعباء لا وجود له فهو جزء ثابت وهمي .

محاسبة التسيير

تمارين المحور الخامس:

التمرين 01: قدمت لك مؤسسة إنتاجية جدول توزيع الأعباء فير المباشرة كما يلي:

البيان	التمويل	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	540000	640000	740000
منها تكاليف متغيرة	400000	500000	620000
طبيعة وحدة العمل	لتر مشترى	10 وحدات منتجة	100 دج رع ص

معلومات إضافية:

حجم النشاط العادي: للتمويل 640، للإنتاج 62.5، للتوزيع 2740.

المشتريات: 500 لتر من M1، و 300 لتر من M2.

الإنتاج: 300 وحدة من P1، و 200 وحدة من P2.

المبيعات: 2500 وحدة من P1، و 100 دج للوحدة و 200 وحدة من P2 ب 120 دج للوحدة.

المطلوب: أكمل جدول توزيع الأعباء غير مباشرة؟

الحل:

1. عدد وحدات العمل لكل قسم:

قسم التمويل: $800 = 300 + 500$

قسم الإنتاج: $50 = \frac{200 + 300}{10}$

قسم التوزيع: $2740 = \frac{2500 \times 100}{100} = \frac{120 \times 200}{100}$

2. معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لكل قسم:

قسم التمويل: $1.25 = \frac{800}{640}$

قسم الإنتاج: $0.8 = \frac{50}{62.5}$

قسم التوزيع: $1 = \frac{2740}{2740}$

محاسبة التسيير

3 إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع	Σ فرق التحميل
ت.ثا	ت.م	ت.ثا	ت.م	ت.م
Σ ت ث قبل التحميل	140000	400000	140000	500000
Σ ت ث	1.25	0.8	1	-
ت ث محملة	175000	-	120000	-
فرق التحميل	35000	-	0	7000+
Σ ت ث بعد التحميل	575000	612000	740000	-
ط. وحدة العمل	لتر مشترى	10 و منتجة	100 دج رع ص	-
عدد وحدات العمل	800	50	2740	-
ت وحدة العمل	718.5	1224	270.07	-

التمرين 02:

تنتج مؤسسة البهجة نوعين من المنتجات P1 و P2 باستخدام مادتين أوليتين m1 و m2 ولوازم z وفق التسلسل الانتاجي التالي:

الورشة 1: يمر فيها المنتج p1 باستخدام مادتين أوليتين m1 و m2 ولوازم z

الورشة 2: يمر فيها المنتج 2p باستخدام مادة أولية m1 ولوازم z.

خلال شهر ماي 2023 قدمت لك المعلومات التالية:

1. المشتريات:

m1: 4000 كغ ب 150 دج للكغ.

m2: 2000 كغ ب 200 دج للكغ.

لوازم z: 100000 دج للإجمالي.

2. الإنتاج والاستعمال:

- تم إنتاج 1000 وحدة من p1 باستخدام 2000 كغ من m1 و 1200 كغ من m2 و 60000 دج من لوازم z

- تم إنتاج 5000 وحدة من 2p باستخدام 1500 كغ من m1 و 30000 دج من لوازم z

محاسبة التسيير

3. الأعباء المباشرة:

- على الشراء 27000 دج توزع على أساس الكمية المشتراة .
- على الإنتاج 450 دج ساعة يد عاملة بسعر 150 دج للساعة، منها 300 ساعة ل . p1
- على التوزيع: 4 دج لكل وحدة مباعة.

4. الأعباء غير المباشرة: ملخصة في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الإضافية 7840 دج:

البيان	التمويل	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ التوزيع الثانوي	72000	36000	67500	42000
التكاليف الثابتة	42000	18000	30000	15000
معامل التحميل	0.8	1.2	0.9	1
ط وحدة العمل	كغ مشترى	ساعة يد عاملة	و.منتجة	و. مباعة

5. المبيعات:

P1: 8000 وحدة ب 90 دج للوحدة

P2: 4000 وحدة ب 85 دج للوحدة

المطلوب: بطريقة التكاليف الكلية وطريقة التحميل العقلاني:

1. أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؟
2. أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؟
3. أحسب النتيجة التحليلية الإجمالية والصافية.

محاسبة التسيير

الحل:

أولاً: طريقة التكاليف الكلية:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التمويل	الورشة 1	الورشة 2	البيع
Σ التوزيع الثانوي	72000	36000	67500	42000
ط. وحدة العمل	كغ مشترى	ساعة يد عاملة	و.منتجة	و. مباعة
عدد وحدات العمل:	6000	300	5000	12000
ت.و.ع	12	120	13.5	3.5

2. تكلفة الشراء:

البيان	M1			M2		
	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ
الأعباء المباشرة:						
ثمن الشراء	4000	150	600000	2000	200	400000
مصاريف الشراء المباشرة	4000	4.5	18000	2000	4.5	9000
الأعباء غير المباشرة						
مركز التمويل	4000	12	48000	2000	12	24000
المجموع	4000	166.5	666000	2000	216.5	433000

3. تكلفة الإنتاج:

البيان	P1			P2		
	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة:						
M1	2000	166.5	333000	1500	166.5	249750
M2	1200	216.5	259800	-	-	-
اللوازم						
اليد العاملة المباشرة			60000			30000

محاسبة التسيير

22500	150	150	45000	150	300	الورشة 1 الورشة 2 ا. غ مباشرة
67500	13.5	5000	36000	120	300	الورشة 1 الورشة 2
369750	73.95	5000	733800	73.38	10000	تكلفة الإنتاج

4. سعر التكلفة:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
295800	73.95	4000	587040	73.38	8000	ت.إم. مبيعة مصاريف التوزيع
16000	4	4000	32000	4	8000	-المباشرة
14000	3.5	4000	28000	3.5	8000	-غير المباشرة:
325800	81.45	4000	647040	80.88	8000	سعر التكلفة

5. النتيجة التحليلية:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
340000	85	4000	720000	90	8000	رقم الأعمال
325800	81.45	4000	647040	80.88	8000	سعر التكلفة
14200	3.35	4000	72960	9.12	8000	النتيجة التحليلية
87160						النتيجة التحليلية الإجمالية

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية: مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية 7840 دج

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

$$95000 = 0 - 7840 + 87160$$

محاسبة التسيير

ثانيا : بطريقة التحميل العقلاني:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين		الورشة 1		الورشة 2		التوزيع		Σ فرق التحميل
	ت.م	ث.م	ت.م	ث.م	ت.م	ث.م	ت.م	ث.م	
Σ ت قبل التحميل	42000	30000	18000	18000	30000	37500	15000	27000	-
Σ ت ث	0.8	1.2	0.9	1	-	-	-	-	-
ت ث محملة	33600	-	21600	-	-	-	27000	-	-
فرق التحميل	(8400)	-	3600	-	(3000)	-	0	-	(7800)
Σ ت ث بعد التحميل	63600	39600	64500	42000	-	-	-	-	-
ط. وحدة العمل	كغ مشترى	ساعة يد عاملة	و.منتجة	و. مباعه	-	-	-	-	-
عدد وحدات العمل	6000	300	5000	12000	-	-	-	-	-
ت وحدة العمل	10.6	132	12.9	3.5	-	-	-	-	-

2. تكلفة الشراء:

البيان	M1			M2		
	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ
الأعباء المباشرة:						
ثمن الشراء	4000	150	600000	2000	200	400000
مصاريف الشراء المباشرة	4000	4.5	18000	2000	4.5	9000
الأعباء غير المباشرة						
مركز التموين	4000	10.6	48000	2000	10.6	24000
المجموع	4000	165.1	660400	2000	215.1	433000

3. تكلفة الإنتاج:

محاسبة التسيير

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
247650	165.1	1500	330200	165.1.5	2000	تكلفة شراء المواد المستعملة:
-	-	-	258120	215.1	1200	M1
30000			60000			M2
						اللوازم
						اليد العاملة المباشرة
			45000	150	300	الورشة 1
22500	150	150				الورشة 2
						ا. غ مباشرة
			39600	132	300	الورشة 1
64500	12.9	5000				الورشة 2
364650	72.93	5000	732920	73.292	10000	تكلفة الإنتاج

4. سعر التكلفة:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
291720	72.93	4000	586336	73.292	8000	ت.إم.مباعة
16000	4	4000	32000	4	8000	مصاريف التوزيع
14000	3.5	4000	28000	3.5	8000	-المباشرة
						-غير المباشرة:
321720	80.43	4000	646336	80.792	8000	سعر التكلفة

5. النتيجة التحليلية:

P2			P1			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
340000	85	4000	720000	90	8000	رقم الأعمال
321720	80.43	4000	646336	80.792	8000	سعر التكلفة
18280	3.35	4000	73664	9.12	8000	النتيجة التحليلية
					91944	النتيجة التحليلية الإجمالية

محاسبة التسيير

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية: مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية 7840 دج
النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة + فرق سعر التكلفة

$$95000 = 4784 - 7840 + 91944$$

محاسبة التسيير

الخور السادس: طريقة التكاليف المعيارية

تخضع التكاليف المدروسة سابقا إلى المبدأ أو السياق التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، ولذلك يطلق عليها تسمية طرق التكاليف التاريخية أو التكاليف الملاحظة (الحقيقية)، هذا السياق الذي قد يتعد نوما عن الحقيقة الاقتصادية الحالية، ومن بين النقائص التي وجهت لطريقة التكاليف الكلية عدم التلاؤم بين شبكة التحليل و الحقيقة الاقتصادية، وذلك بسبب اللجوء المتزايد للوسائل صعبة التحديد بصفة دقيقة في عملية حساب التكاليف، كما أن التكاليف الجزئية هي كذلك غير ملائمة للتعبير عن حقيقة التكاليف، و ذلك بسبب اعتمادها على تحليل جزئي لهذه التكاليف، وبما أن المؤسسة تهتم بمعلومات عن الحاضر والمستقبل ضمن إطار يخضع لمبادئ خاصة (المعايير، الموازنات....)، ظهرت طريقة تسمى بطريقة التكاليف المعيارية، التي تهدف إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على معلومات في الوقت المناسب و استعمالها لأغراض مراقبة التسيير وإجراء المقارنات، و يتم حساب هذه التكاليف بنفس طرق حساب التكاليف التاريخية، و لكن على أساس معطيات تقديرية تسمح بإمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف، من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية و التكاليف التقديرية بهدف إجراء التعديلات اللازمة، وقد ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، و كانت تهتم في البداية على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة و مصاريف التصنيع الأخرى.

1.6. مفهوم التكاليف المعيارية وأسسها:

1.1.6. مفهوم التكاليف المعيارية:

تعتبر التكاليف المعيارية، تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي، و ذلك على أسس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات، تضع التكاليف المعيارية معايير محددة مسبقا لجميع تكاليف لكل سعر المواد الأولية، وكم يجب دفعه للعمالة المباشرة¹، ووقت صناعة المنتج،

¹ Mohamed Sameer ;deheried alrobaaiy, **advanced cost accounting**, 1^{et} edition, dar alalamia for printing and publishing, samawa, Iraq, 2022, p56

محاسبة التسيير

وتمتد إلى كل العمليات الحسابية المطبقة والتي على أساسها تحسب وتحلل الفروق الناتجة عن مقارنة التكاليف الحقيقية (الملاحظة) بالتكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي.

2.1.6. أسس الطريقة :

إن طريقة حساب التكاليف المعيارية لا تختلف عن الطريقة التي تحسب بها التكاليف الحقيقية، تتضمن التكاليف المعيارية كل الأعباء المباشرة المتغيرة من مواد أولية و يد عاملة مباشرة، أو الثابتة كالاكتلافات، بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة، التي يتم جمعها في مراكز تحليل قبل أن تحمّل إلى مختلف التكاليف عن طريق وحدات العمل، و لا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصل إلا إذا تم حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقية، و لكي تتمكن المؤسسة من الاستفادة من الفروقات خاصة منها السلبية، يفضل استعمال فترة قصيرة لا تتجاوز الشهر وفق الأسس التالية:

- وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وفقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛
- مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛
- التركيز وبصفة دورية على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بمياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

يمكن تلخيص أسس تحديد التكاليف المعيارية في الجدول التالي:

الأعباء	أساس الحساب
الأعباء المتغيرة المباشرة	يمكن الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنجازها
المواد الأولية	بالنسبة لسعر المواد فهو يخضع لشروط خارج المؤسسة، فمعيار السعر عادة ما يركز إما على تحليل تاريخي للتكاليف التي تحملتها المؤسسة سابقا، أو إلى سعر شراء مستهدف تفاوضي.

محاسبة التسيير

بالنسبة للبيد العاملة المباشرة	- معيار الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من مراحل الصنع لانجاز منتج تام و ذلك بالقيام بفرضيات على المردود المنتظر، مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت اللاتجاعي ولكن مدفوع الأجر (كأوقات الراحة المسموح بها، التصليحات التقنية للألات...) - معيار التكلفة الساعي، مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة.
الأعباء الثابتة المباشرة	يتم أولا تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتج الواحد و ذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها و هذا يتطلب القيام بتقديرات اعدد الوحدات المنتجة.
الأعباء غير المباشرة	تحدد الأعباء التقديرية لكل مركز تحليل، حسب نوعها إما ثابتة أو متغيرة، بعدها يتم إجراء التوزيع الثانوي للوصول إلى تكلفة وحدة العمل، ثم التحميل إلى مختلف المنتجات و ذلك بالمرور بالمراكز الرئيسية

3.1.6. مزايا و عيوب الطريقة

- المساعدة على وضع الموازنات التقديرية عبر إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به .
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة .
- ضبط العمليات وتحسين الأداء المالي والبشري من خلال إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير .
- سرعة الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة⁽¹⁾
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.
- نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير، فعملية مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك .

¹ - Gérard Melyon, *Comptabilité analytique*, 2 éd, Buréal, Paris, 2001, p 207.

محاسبة التسيير

- إن الاعتماد على معايير غير مناسبة ينجم عنه خلل في قاعدة المعطيات ، وعدم فعاليته النتائج وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة و اتخاذ قرارات غير صائبة.

2.6. مراحل حساب التكاليف المعيارية: يمر حساب التكاليف المعيارية بالمراحل التالية:

- **مرحلة التحديد:** تحديد أو حساب التكاليف المعيارية لكل العناصر المكونة لسعر التكلفة الموافقة للحجم الحقيقي للنشاط الحقيقي للمؤسسة ، وهي تكاليف متعلقة بالنشاط العادي؛
 - **مرحلة القياس:** قياس الانحراف بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الإستغلال والتكاليف المعيارية لنفس الفترة؛
 - **مرحلة التحليل:** تحليل الفروقات لمعرفة مسبباتها وتحديد الأطراف المسؤولة عنها؛
- إن حساب التكلفة المعيارية للمواد الأولية يعتمد على ماير محددة ، عادة ما تبرز عملية تحليل الانحرافات على الأعباء المباشرة سببين رئيسيين هما (المتعلقة بالمواد الأولية) :
- أ. **المواصفات التقنية :** الشكل، السطح، قوة التحمل، طبيعتها (سائلة أو صلبة ..)، جودتها مادة خام أو نصف مصنعة .

ب. **المعيار الكمي:** تحديد الكمية الواجب استخدامها لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات، مع عدم إهمال نسب التلف.

يجب التذكير أن تحديد التكاليف المعيارية ليس هدفا بحد ذاته، وإنما يجب إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات، يتمثل حساب الانحراف في تعيين أثر كل عنصر من عناصر الإنتاج مع افتراض ان العناصر الأخرى ثابتة .

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الحقيقية}$$

محاسبة التسيير

الانحراف الكلي = انحراف المصاريف المباشرة + انحراف المصاريف غير المباشرة

ويأخذ الانحراف ثلاث أشكال :

- يكون ملائما للمؤسسة، وهذا عندما تكون التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية، أي التحكم في التكاليف
- يكون غير ملائم، وهذا عندما تكون التكاليف المعيارية أقل من الحقيقية، سوء تحكم في التكاليف
- يكون مساويا للصفر، وهذا في حالة تساوي التكاليف المعيارية والحقيقية، لا يوجد فرق.

أولاً: انحراف المواد الأولية : يتم حساب انحراف المواد الأولية كما يلي:

فرق الكمية: التكلفة المعيارية للمواد الأولية - التكلفة الحقيقية للمواد الأولية.

فرق السعر: (السعر المعياري للوحدة × الكمية المعيارية) - (السعر الحقيقي للوحدة × الكمية الحقيقية).

فرق مشترك = (الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي - الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي) (السعر المعياري - السعر الفعلي).

مع الإشارة إلى انحراف المواد الأولية: يتمثل في الفرق بين الاستهلاك التقديري والاستهلاك الحقيقي، ولتكون المقارنة دقيقة وسليمة يتم الاعتماد على الإنتاج الفعلي أو الحقيقي وتكييف الاستهلاك التقديري لهذا الإنتاج.

ثانياً: انحراف اليد العاملة: يحسب الانحراف الإجمالي لليد العاملة وفق العلاقة التالية:

انحراف اليد العاملة = التكلفة اليد العاملة المعيارية - التكلفة اليد العاملة الحقيقية

انحراف اليد العاملة = (ساعات العمل المعيارية × السعر المعياري) - (ساعات العمل الحقيقية × السعر الحقيقي)

مثال 1: لدينا المعلومات التالية المستخرجة من البطاقة التقنية لمنتج X

المادة M: الكمية المقدر استعمالها = 1.5 كغ للوحدة، تكلفة 1 كغ = 40 دج

المادة N: الكمية المقدر استعمالها = 2 كغ للوحدة، تكلفة 1 كغ = 35 دج

محاسبة التسيير

وقد تم إنتاج 2000 وحدة باستعمال 1.6 كغ للوحدة من المادة M بتكلفة 41.5 دج/كغ و 1.8 كغ ومن المادة N بتكلفة 41 دج/كغ.

المطلوب: أحسب الانحراف الإجمالي لكل مادة أولية؟

الحل:

1. قياس الانحرافات:

انحراف المواد الأولية = التكلفة المعيارية للمواد الأولية - التكلفة الحقيقية للمواد الأولية
 انحراف المواد الأولية M = (السعر المعياري للوحدة × الكمية المعيارية) - (السعر الحقيقي للوحدة × الكمية الحقيقية)

$$12800 = -132800 - 120000 = (41.5 \times 2000 \times 1.6) - (40 \times 2000 \times 1.5)$$

أو بطريقة أخرى:

انحراف الكمية	(الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية) × التكلفة او السعر المعياري للوحدة $(8000) = 40 \times (3200 - 3000) = 40 \times (2000 \times 1.6 - 2000 \times 1.5)$
انحراف السعر	(السعر المعياري - السعر الحقيقي) × الكمية الحقيقية $(4800) = 2000 \times 1.6 \times (41.5 - 40)$
الانحراف الإجمالي	انحراف الكمية + انحراف السعر = $(12800) = (4800) + (8000)$

انحراف المادة الأولية N = (السعر المعياري للوحدة × الكمية المعيارية) - (السعر الحقيقي للوحدة × الكمية الحقيقية)

$$133600 = -147600 - 140000 = (41 \times 2000 \times 1.8) - (35 \times 2000 \times 2)$$

$$3200 = -2000 \times 1.6 \times (41 - 40) = 2000 \times 1.6 \times (41 - 40)$$

تحليل انحرافات المواد الأولية:

انحراف المادة M غير ملائم للمؤسسة لان الاستهلاك الحقيقي او التكلفة الحقيقية اكبر من الاستهلاك او

التكلفة المعيارية

انحراف المادة N غير ملائم للمؤسسة لان الاستهلاك الحقيقي او التكلفة الحقيقية اكبر من الاستهلاك او التكلفة المعيارية

انحراف الأجور:

محاسبة التسيير

لقياس الفروق المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية:

- **مستويات المهارة:** من الأسباب التي تؤدي إلى ظهور انحرافات غير ملائمة في الوقت نجد التأهيل غير الكافي للعمال.
 - **الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات:** عادة ما يظهر هذا النوع من الانحرافات، نتيجة التعديل القانوني أو التعاقدية للأجور أو الأعباء الاجتماعية، اللجوء إلى الساعات الإضافية والتي تؤثر على المعدل الحقيقي الوسطي.
 - **الأجر اللازم لوحدة المنتج:** يتم تحديد السعر الذي يتم به حساب تكلفة إنتاج الوحدة حسب الطريقة المتبعة في دفع الأجور (وحدات، ساعات العمل..). وفي كل الأحوال يتم تحديد ذلك بناء على تقييم لكل المجهودات المبذولة حسب ما تتطلبه العملية الإنتاجية أو المنتج في حد ذاته.
- يمثل الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية أو التقديرية لكل من ساعات العمل أو لوقت وأجرة أو الأجر الساعي وكما هو الحال في المواد لأولية لا بد من تكييف ساعات العمل المباشر اليد العاملة التقديرية على الإنتاج الفعلي لضمان سلامة التقييم.
- يتحدد الفرق الإجمالي للأجور بنفس الصيغة التي تم تحديد بها فرق المواد الأولية والمتمثلة فيما يلي:
- $$\text{الفرق الإجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية}.$$
- بحيث :

التكاليف المعيارية للأجور = الإنتاج الفعلي $\times$ الوقت المعياري للوحدة $\times$ الأجر المعياري لساعة عمل.

التكاليف الفعلية للأجور = الإنتاج الفعلي $\times$ الوقت الفعلي للوحدة $\times$ الأجر الفعلي لساعة عمل .

الفرق الإجمالي للأجور أو اليد العاملة المحدد أعلاه يتم تحليله إلى ثلاثة أجزاء مثله مثل فرق المواد الأولية:

فرق الزمن	(الوقت المعياري للإنتاج الفعلي - الوقت الفعلي للإنتاج الفعلي) الأجر المعياري لساعة عمال.
فرق الأجر (السعر)	= (الأجر المعياري لساعة عمل - الأجر الفعلي لساعة عمل) الوقت المعياري للإنتاج الفعلي.
فرق مشترك	(الأجر المعياري لساعة عمل - الأجر الفعلي لساعة عمل) (الوقت المعياري للإنتاج الفعلي - الوقت الفعلي للإنتاج الفعلي).

محاسبة التسيير

مثال 2: إليك المعطيات التالية المستقاة من مصلحة المحاسبة التحليلية لمؤسسة إقتصادية :

الكمية المنتجة المتوقعة : 20000 وحدة، عدد ساعات العمل المتوقعة 180 ساعة عمل ثابت و 20 ساعة عمل إضافي، سعر الساعة المشترك 40 دج للساعة، قامت المؤسسة بإنتاج تلك الكمية خلال 130 ساعة بـ 38 دج .

المطلوب إيجاد الفرق الإجمالي والفرق التحليلية.

الحل :

الطريقة الأولى: الفرق الإجمالي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

$$\text{الفرق الإجمالي} = (100 \text{ سا} \times 40 \text{ دج}) - (130 \text{ سا} \times 38 \text{ دج})$$

$$- 940 \text{ دج} = 4000 - 4940$$

إيجاد الفروق :

$$1. \text{ فرق الزمن} = (100 \text{ سا} - 130 \text{ سا}) \times 40 \text{ دج}$$

$$- 1200 \text{ دج} = 30 \text{ سا} \times 40 \text{ دج}$$

$$2. \text{ فرق الأجر (السعر)} = (40 \text{ دج} - 38 \text{ دج}) \times 100 \text{ سا}$$

$$200 \text{ دج} = 2 \text{ دج} \times 100 \text{ سا}$$

$$3. \text{ فرق مشترك} = - (100 \text{ سا} - 130 \text{ سا}) \times (40 \text{ دج} - 38 \text{ دج})$$

$$60 = - (30 \text{ سا} \times 2 \text{ دج})$$

الطريقة الثانية: (الطريقة المماثلة)

* حساب فرق الزمن :

حساب معدل تغير الوقت = (الوقت المعياري للإنتاج الفعلي - الوقت الفعلي للإنتاج الفعلي) / الوقت المعياري للإنتاج

$$\text{الفعلي} = (130 - 100) / 100 = 0,3$$

فرق الزمن = التكلفة المعيارية للأجور $\times$ معدل تغير الوقت

$$- 1200 \text{ دج} = 4000 \text{ دج} \times (-0,3)$$

* حساب فرق الأجر (السعر) :

حساب معدل تغير أجر (سعر) ساعة العمل = (السعر المعياري - السعر الفعلي) / السعر المعياري = (-40)

$$0,05 = 40 / (38)$$

محاسبة التسيير

فرق الأجر (السعر) = التكلفة المعيارية للأجور X معدل تغير أجر (سعر) ساعة العمل

$$200 \text{ دج} = 0,05 \times 4000$$

* حساب الفرق المشترك :

حساب معدل التغير المشترك = - (معدل تغير الوقت X معدل تغير أجر ساعة العمل)

$$0,015 = - (0,05 \times 0,3)$$

فرق مشترك = التكلفة المعيارية للأجور X معدل التغير المشترك

$$60 = 0,015 \times 4000$$

الفرق الإجمالي: وبجمع الفروق الثلاثة نحصل على الفرق الإجمالي للأجور = - 1200 + 200 + 60 = - 940

الانحرافات على الأعباء غير المباشرة:

ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، وينبغي دراسة كل عنصر من عناصر الأعباء غير المباشرة على حدى، بتحديد مستويات معيارية حسب ما تتطلبه العمليات الإنتاجية في كل قسم أو نشاط عند حجم معين من الإنتاج، أما انحراف المصاريف غير المباشرة فيتمثل في الفرق بين التكاليف غير المباشرة الحقيقية والتكاليف غير المباشرة المعيارية، إن عوامل حدوث الفروق للأعباء المتغيرة ترتبط بمروددية وكفاءة العمل و الطاقة الإنتاجية ودرجة دقة المعايير المعتمدة وهذا على مستوى كل قسم و لتحديد الفرق الإجمالي الذي يساوي إلى الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية.

إنحراف المصاريف غير المباشرة = التكلفة او المصاريف غير المباشرة المعيارية - التكلفة او المصاريف

غير المباشرة الحقيقية

انحراف المصاريف غير المباشرة = (المصاريف غير المباشرة المعيارية X السعر المعياري) - (المصاريف غير المباشرة الحقيقية X السعر الحقيقي)

والإنحراف الكلي المحسوب يتكون من الإنحرافات الثلاث التالية:

• انحراف على المردود: يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية و ذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط و الكميات المنتجة.

فرق المردودية = (الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي - الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي) التكلفة المعيارية للوحدة.

محاسبة التسيير

- **انحراف على النشاط** هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتوجات، و تحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتوجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط حيث أن:
فرق النشاط = (التكلفة المعيارية للوحدة - التكلفة المرنة للوحدة) الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي.
- **انحراف على الموازنة** يحدّد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، وعندما يتعلق الأمر بالتحليل الهيكلي للأعباء، يجب اعتبار الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل طوال الفترة المدروسة، بالتالي يمكن كتابة العلاقة التالية

- **فرق الميزانية = (التكلفة المرنة للوحدة - التكلفة الفعلية للوحدة) الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي**

مثال 2.: قدمت لك إحدى المؤسسات المعطيات التالية لسنة 2024:

البيان	التقديرية	الحقيقية
الكمية المنتجة	1500	1430
اليد العاملة المباشرة	800	725
الأعباء غير المباشرة	42000 منها 18900 متغيرة	40800

وحدة القياس للأعباء المتغيرة هي اليد العاملة المباشرة

المطلوب:

- حساب الإنحراف الكلي
- تحليل الإنحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة طريقة التكلفة المعيارية؟

الحل:

إنحراف المصاريف غير المباشرة = التكلفة او المصاريف غير المباشرة المعيارية - التكلفة او المصاريف غير المباشرة الحقيقية

$$-40800 = \{ (800/42000 \times 1430 \times 1500) - 40800 \}$$

تحليل الإنحراف للأعباء غير المباشرة: والذي يتم من خلال الميزانية المرنة المرتبطة بالنشاط الحقيقي:

التكاليف	التقديرية	الفعلية
اليد العاملة مباشرة	800	725
الأعباء المتغيرة	18900	15525
الأعباء الثابتة	23100	23100
الأعباء غير المباشرة	42000	38325

محاسبة التسيير

التكلفة الوحيدة المعيارية	525500	-
التكلفة الوحيدة المتغيرة	23625	-

تكلفة الوحدة المعيارية $52.5 = 800 / 42000$

المعدل المتغير المعياري = الأعباء المتغيرة التقديرية / عدد ساعات العمل التقديرية $23.625 = 800 / 18900$

المعدل المعياري $28.75 = 800 / 23100$

إنحراف الميزانية	التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية للكميات الحقيقية $571.875 + = (23100 + 725 \times 63.25) - 40800$ إنحراف غير ملائم
إنحراف النشاط	تكلفة الميزانية للكمية الحقيقية - التكلفة القيرية للنشاط الحقيقي $2165.625 - = 28.75 \times (800 - 725)$ إنحراف ملائم
إنحراف المردودية	$1977.675 - = 52.5 \times (762.67 - 725)$ إنحراف ملائم

محاسبة التسيير

المحور السابع: التكلفة الهامشية

في ظل التغيرات التي تطرأ على الأعباء بدرجة متفاوتة من التغير، لا سيما الأعباء المتغيرة في المدى القصير، مما يؤثر على الققدرة الإنتاجية، ما يستدعي الحاجة إلى اتخاذ قرارات تسعيرية ومحاولة تعظيم النتيجة من خلال إنتاج وحدات إضافية بمراعاة التكاليف المترتبة عنها، والتي تسعى طريقة التكلفة الهامشية تحقيقها.

1.7. مفهوم التكلفة الهامشية: تعبر التكلفة الهامشية عن درجة التغير في التكاليف الإضافية الكلية نتيجة لزيادة حجم الإنتاج بوحدة واحدة، تحتوي التكلفة الهامشية دائما على أعباء متغيرة إضافية بما أن هناك زيادة في الإنتاج.

قد تكون هذه الأعباء المتغيرة مباشرة (مواد أولية، يد عاملة)، أو غير مباشرة (استهلاك الطاقة مثلا). وقد تتضمن التكلفة الهامشية أيضا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكل المؤسسة، وعادة ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج (كاستعمال آلة إضافية...)، أو تكلفة آخر وحدة منتجة.

1.1.7. التمييز بين التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة:

الفرق بين التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة يكمن في نوع التحليل، فالتكلفة الهامشية تركز تحليلها على إنتاج وحدة إضافية واحدة، وهي أكثر فعالية في القرارات قصيالة المدى، في حين نجد أن التكلفة المتوسطة تأخذ بين الاعتبار التكلفة الإجمالية (التكلفة الإجمالية / التكلفة المنتجة) وهما مفهومان متكاملان ولا يتعارضان.

2.1.7. أهمية طريقة التكاليف الهامشية:

- المساهمة في ترشيد قرارات التوسع، واتخاذ قرارات التسعير بمقارنة التكلفة الحدية مع المنفعة الحدية.
- تحديد حجم الإنتاج الأمثل من خلا تحديد نقطة زيادة الإنتاج التي تولد تعظيم الربح أو تخفيضه.
- تركز على التكاليف المتغيرة الأثر صعوبة من ناحية الرقابة، مما عطي صورة أوضح للرقابة وبالتالي الربحية.

محاسبة التسيير

2.7. مكونات طريقة التكلفة الهامشية: تختلف مكونات التكاليف الهامشية تبعاً لعلاقتها بحجم الإنتاج، يمكن أن نميز الوضعيات التالية:

- ثبات التكاليف الثابتة، وتغير التكاليف المتغيرة تناسبياً مع حجم الإنتاج، فإن التكاليف الهامشية للوحدة الأخيرة تضم التكاليف المتغيرة فقط، وتساوي تكلفة الوحدة المتغيرة فقط.
- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بنسبة أكبر أو أقل من التناسبي مع حجم الإنتاج وبقاء التكاليف الثابتة على حالها، فإن التكاليف الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط، ولكن لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة للوحدة.
- في حال تغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج وانتقال التكاليف الثابتة إلى مستوى معين فإن التكلفة الهامشية للوحدة تتكون من التكاليف المتغيرة (والتي تساوي التكاليف المتغيرة للوحدة)، إضافة إلى التكاليف الثابتة.
- في حال تغير التكاليف المتغيرة بنسبة أكبر أو أقل من معدل تناسبها مع حجم الإنتاج وتحول التكاليف الثابتة إلا مستوى معين، فإن التكلفة الهامشية للوحدة تتكون من التكاليف المتغيرة (والتي لا تساوي التكاليف المتغيرة للوحدة)، بالإضافة إلى التكاليف الثابتة.

ويتم تحليل التكلفة الكلية الهامشية والمتوسطة كما يلي:

الربح الإجمالي = رقم الأعمال - التكلفة الإجمالية

الربح الهامشي = رقم الأعمال الهامشي - التكلفة الهامشية

$$\text{التكلفة الهامشية للوحدة} = \frac{\text{فرق التكاليف الإجمالية}}{\text{فرق الكمية}}$$

$$\text{التكلفة الثابتة المتوسطة للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الإجمالية الثابتة}}{\text{حجم الإنتاج}}$$

$$\text{التكلفة المتغيرة المتوسطة للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الإجمالية المتغيرة}}{\text{حجم الإنتاج}}$$

$$\text{التكلفة الإجمالية المتوسطة للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الإجمالية}}{\text{حجم الإنتاج}}$$

محاسبة التسيير

مثال:

إليك البيانات التالية حول مستوى الإنتاج والتكاليف المتعلقة به لإحدى المؤسسات الإقتصادية:

مستوى الإنتاج	1000	2000	3000	4000	5000	6000	7000	8000	9000
التكاليف المتغيرة	5000	9000	12000	14000	17000	22000	28000	35000	45000

بلغت الأعباء الثابتة 10000 دج ، تباع المؤسسة منتوجها بسعر ثابت 7 دج للوحدة.

المطلوب: جدول تحليل التكلفة الكلية مبينا التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة والتعليق على الجدول؟

الحل:

الإنتاج	التكاليف الثابتة للوحدة	التكاليف المتغيرة للوحدة	التكاليف الإجمالية المتوسطة	التكاليف الهامشية	التكلفة الهامشية للوحدة	سعر البيع	النتيجة
1000	10	5	15	-	-	7	8000-
2000	5	4.5	9.5	4000	4	7	5000-
3000	3.3	4	7.3	3000	3	7	1000-
4000	2.5	3.5	6	2000	2	7	4000+
5000	2	3.4	5.4	3000	3	7	7000+
6000	1.61	3.6	5.3	5000	5	7	10000+
7000	1.42	4	5.42	6000	6	7	11000+
8000	1.25	4.37	5.62	7000	7	7	11000+
9000	1.11	5	6.11	1000	10	7	8000+

ملاحظات:

التكاليف الهامشية تم حسابه كما يلي:

على سبيل المثال عند مستوى نشاط: 2000 وحدة

التكلفة الهامشية الإجمالية = $(10000 + 9000) - (10000 + 5000) = 4000$

محاسبة التسيير

تكلفة الوحدة الهامشية = $4000 / (\text{فرق الكمية}) = 1000 = 4$

- التكاليف الثابتة الإجمالية ثابتة لكل مستويات النشاط؛
 - التكاليف المتغيرة تتغير تبعا لمستوى النشاط؛
 - زيادة مستوى النشاط يتأثر عنه تناقص تكلفة الوحدة الثابتة والتكلفة المتغيرة إلا أن هذه الأخيرة تبدأ في التزايد مع تزايد مستوى الإنتاج.
- هناك تغير لافت في تكلفة الوحدة الهامشية عند بلوغ مستوى الإنتاج 9000 وحدة (من 3 إلى 10)، مما يستوجب اتخاذ قرار توقيف الإنتاج، أو توسيع هيكل الإنتاج أو أبقائه كما هو الحال عليه، وهنا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار نتائج التكلفة الهامشية، حيث تبلغ المؤسسة أعلى مستويات ربح عندا يتساوى سعر البيع والتكلفة الحدية (عند مستوى الإنتاج 8000 وحدة)، فالمؤسسة مطالبة بالتوقف عند هذا الحد من الإنتاج، حتى لا تتأثر المردودية عند تجاوز هذا المستوى مستقبلا.

المحور الثامن: التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد وجهت عدة انتقادات للطرق التقليدية لصعوبة معالجتها وتخصيصها للأعباء غير المباشرة (عدم الدقة في التحميل) ومما زاد من هذا التعقيد هو ارتفاع نسبة تلك الأعباء مع توسع في النشاطات الصناعية وغير الصناعية داخل المؤسسة، وهذا هو الباعث على تطوير أدوات المحاسبة التحليلية والبحث عن أداة تتماشى والتطورات الحاصلة في عالم التكنولوجيا وطرق التصنيع والتسيير، فكانت التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة و استهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة .

ظهورها كان بداية من سنة 1986 من خلال برنامج البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة CMS الذي قام به مجمع دولي لمؤسسات و مستشارين CAM-I وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين المشاركين بورتر ، ميلر كوبر، كابلي والفرنسيين لورينو ، ميدلر ، ميفيليك ونجد من بين المؤسسات الكبرى المشاركة شركة بويينغ ، جينرال الكتريك ، كوداك، فيليبس ... وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينها أندرسون ، بيت مارويك⁽¹⁾

1.8. الخصائص والمبادئ:

تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد و النشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، بمعنى آخر فإن الأسباب توجد قبل الالتزام بالتكاليف، بالتالي هناك ضرورة لمراقبة الأنشطة التي تمثل مصدر هذه التكاليف، إلا أن هذه الأنشطة هي بدورها تحتاج إلى وحدات عمل للتمكين من تحميلها إلى مختلف مواضيع التكلفة، والتي يطلق عليها مولدات التكاليف أي أسباب وجود هذه التكاليف

⁽¹⁾ - Patrick Piget, *Comptabilité analytique*, 3 éd, Economica, Paris, 2001, P 55 .

محاسبة التسيير

وتتلخص المبادئ الأساسية لنمذجة المؤسسة بمحاسبة الأنشطة بالصفة الموالية:

● الأنشطة تستهلك موارد المنظمة؛

● مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون...) تستهلك الأنشطة.

و لفهم الطريقة يجب أولا أن نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة:

- **هدف التكلفة** : يمكن أن نعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية : (منتج ، خدمة ، زبون ، طلبية ، مشروع) .

- **الموارد** : هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من أجل القيام بالإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء .

- **النشاط**: هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدد من الموارد: وقت ، قوة عمل ، آلات، معلومات).

- **مسببات التكلفة**: هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

- **مسببات الموارد**: هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات .

- **مسببات النشاطات**: تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة .

2.8. مراحل حساب تكلفة مواضيع التكلفة في طريقة ABC:

يمكن استنتاج أن تأسيس نظام محاسبي على أساس الأنشطة يتم عبر عدة مراحل متتالية تتمثل في :

● **تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة**: يتم إعداد قائمة أولية لكل النشاطات والقيام بمناقشة كل الجوانب المتعلقة بها خاصة أثرها على المنتجات والنشاطات الأخرى و استهلاك الموارد.

● **تمييز كل نشاط (تحديد مسببات التكلفة)**: بحيث يتم تحديد العلاقة بدقة بين الموارد (التي تعد عناصر

التكاليف بعد استهلاكها) والأنشطة أو بين الأنشطة وأهداف التكلفة.

محاسبة التسيير

- تجميع الأنشطة إلى مراكز متجانسة: إعادة تجميع النشاطات التي لها نفس المواصفات المتعلقة بمسببات التكلفة أو النشاطات لتسهيل تحميل الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة.
- تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة: تحميل الأعباء على أهداف التكلفة.
- التكاليف الإجمالية: للحصول على التكلفة الكلية تتم إضافة التكاليف المباشرة من المواد، والعمالة المباشرة إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة.

إن تجميع الأنشطة وقياسها بوحدة مشتركة، تكون التكلفة الوحيدة للمولد كما يلي:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع}}{\text{عدد المولدات}}$$

أما إذا تم حساب التكلفة الوحيدة حسب كل نشاط، فيكون حساب هذه التكلفة الوحيدة على الأساس التالي:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف هذا النشاط}}{\text{عدد المولدات}}$$

مثال:

نسوق مؤسسة alfa ثلاث منتجات A و B و C

المعطيات التالية متعلقة بشهر مارس 2023، علما أن الأعباء غير المباشرة والمقدرة ب 750000 دج توزع على أساس ساعات العمل المباشرة لعملية نفريغ البضاعة

المنتجات	A	B	C
التكاليف المباشرة للوحدة	400	480	600
عدد الوحدات المباعة	1000	1000	1000
ساعات العمل المباشرة لمركز	250	300	450

محاسبة التسيير

التمويل			
عدد الطلبات	200	100	50

المطلوب : أحسب التكلفة الوحودية لكل منتج؟

الحل:

المنتجات	A	B	C
التكاليف المباشرة للوحدة	400	480	600
التكاليف غير المباشرة	750000		
عدد وحدات القياس الكلية	750 دج للساعة من اليد العاملة المباشرة		
عدد وحدات القياس لكل منتج	250	300	450
التكلفة غير المباشرة الوحودية	187.5	225	337.5
	$1000/(250 \times 750)$		
التكلفة الوحودية الكلية	587.5	705	937.5

غير أنه في الواقع العملي نجد أن مركز التمويل يضم نشاطين أساسيين وهما نشاط إداري يهتم بإعداد الطلبات والاتصال مع الموردين بتكلفة غير مباشرة 350000 دج، وعليه فإن اعتبار عدد الطلبات كوحدة للقياس يكون أمثل ملائمة من استعمال ساعات العمل المباشرة ، ونشاط تفريغ البضاعة بتكلفة غير مباشرة 400000 دج ، ووحدة القياس المناسبة له هي ساعات العمل المباشرة في التفريغ.

المطلوب: أحسب التكلفة الوحودية الكلية لكل منتج حسب طريقة ABC؟

الحل:

1. تحديد تكلفة وحدة القياس:

التكاليف/الأنشطة	النشاط الإداري	نشاط التفريغ
الأعباء غير المباشرة	350000	400000

محاسبة التسيير

طبيعة وحدة القياس	طلبات	ساعات عمل مباشرة
عدد وحدات القياس	350	1000
تكلفة وحدة القياس	1000	1000

2. التكلفة الوحيدة لكل منتج:

المنتجات	A	B	C
الأعباء المباشرة	400	480	600
أ غ مباشرة للنشاط الإداري	200X1000 200000	100X1000 100000	50X1000 50000
أ غ مباشرة لنشاط التفرغ	250X400 100000	300X400 120000	450X400 180000
أ غ الوحيدة	300 $1000/100000 + 300000$	220	230
التكلفة الوحيدة الكلية	700	700	830

المحور التاسع: التكلفة المستهدفة

1.9. مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة وأهدافها:

1.1.9. مفهوم طريقة التكلفة المساهدة:

اكتشفت طريقة التكلفة المستهدفة من طرف شركة TOYOTA اليابانية سنة 1965¹، ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية، خاصة في سنوات الثمانينات، أين تم دمج طريقة التكلفة المستهدفة مع طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة، فلقد فرضت ظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي لتحديد الأسعار على أساس أسعار التكلفة مع هامش الربح أثبت محدوديته في ظل متغيرات جديدة، يفرضها منطق السوق بمكوناته والمتمثلة في المنافسة (سعر السوق) بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

وتعتمد هذه الطريقة على المفهوم التالي: 80% من تكاليف دورة حياة المنتج يتم الالتزام بها مسبقا، وقد اتخذت القرارات اللازمة بشأنه، مع العلم أن هذه التكاليف لا يتم إنفاقها فعليا إلا بعد مرحلة البدء في الإنتاج، لذلك يجب أن تكون القرارات القبلية مطابقة للانشغالات الضرورية المتعلقة بتحقيق أفضل النتائج المستقبلية للمنتج، كما لا يجب اعتبار التكلفة في هذه الحالة كنتيجة أو حصيلة، وإنما كمتطلبة قبلية، وتتحول إلى هدف يجب بلوغه إذا أرادت المؤسسة تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

2.1.9. أهداف التكلفة المستهدفة: تسعى التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الأهداف التالية²:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية .
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة لبلوغه قبل طرح المنتج في السوق .
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تعني باحتياجات العمل .

¹ P. LORINO, Target costing ou gestion par cout-cible. Deuxieme partie: Pratique et mise en œuvre du target costing, Revue française de comptabilité n° 256, Mai 1994, P. 49

² بثينة راشد الكعبي، فاتم حاتم الفاضل: العوامل البيئية المؤثرة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد العراق، العدد 205، 2016، ص 205.

محاسبة التسيير

- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .
 - تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع .
 - مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- بخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة وعوض بالعلاقة التالية:

$$\text{سعر البيع} - \text{هامش الربح} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

2.9. المبادئ الأساسية لطريقة التكلفة المستهدفة: تتمثل المبادئ الأساسية لهذه الطريقة في:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف و الذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسين، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على دفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج، حيث يفرض سعر البيع المستقبلي للمنتج من طرف السوق، وعموما يمكن تحديده كما يلي:

- **التسعير أساس السوق:** Market-based transfer prices: تعد هذه الطريقة قاعدة مثلى و تلعب دورا توازنيا بين العرض و الطلب الداخليين و الخارجيين، ويتم استخدام السعر المطبق في السوق وأحيانا يكون هناك تخفيض نسبة معينة.

- **التسعير على أساس التكلفة:** Cost-based transfer prices: في هذه الطريقة يتم الاعتماد في تحديد سعر التحويل الداخلي على طريقة من طرق المحاسبة التحليلية بناء على ما تم تحمله من تكاليف إجمالية أو جزئية، ملاحظة أو معيارية وإضافة هامش ربح معين.

- **التسعير على أساس مختلط:** Hybrid transfer prices :

هناك ثلاث خيارات متاحة لتحديد الاسعار المختلطة وهي:

- تناسب الفرق بين الحد الأعلى والحد الأدنى لأسعار التحويل بين البائع والمشتري.
- أسعار مزدوجة من خلال تطبيق طريقتين مختلفتين للتسعير.

محاسبة التسيير

● أسعار تفاوضية: يتم التفاوض بين مركزين حول السعر المناسب الذي يتم به تحويل المنتجات أو أداء الخدمات بينهما ، بشرط أن المركز الطالب تكون له الحرية في التوجه إلى الخارج (السوق) في حالة فشل المفاوضات.

ب. تحديد الربح المستهدف : يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة بتحقيقه من منتج معين فالربح المنتظر تحقيقه من هذا المنتج، فتفرضه الاختيارات الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة (أساليب تطوير المنتج، أنظمة التمويل، السياسة التجارية والتسويقية).

ج . تحديد التكلفة المستهدفة : للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج و هذا على كامل المراحل و النشاطات و يطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة ،التي تعمل على تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن من حيث خدمات وظائف المنتج، إذا فهي تشمل نشاطات التصميم و الإنتاج و البحث و التطوير و نشاطات التسويق، بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه.

مثال:

خلال سنة 2020 تعمل شركة إتصال على إنتاج نوع من الكاميرات الذكية بتقنيات جودة عالية وفق استراتيجية تعتمد أسعار مخفضة تدريجيا بمقابل رفع الكميات المباعة.

إدارة المؤسسة تريد معرفة سعر التكلفة المستهدف المتوسط الذي يوائم هذه الإستراتيجية

المعطيات التالية متعلقة بأربع سنوات مستقبلية:

السنوات	2021	2022	2023	2024	المجموع
سعر البيع	2000	1800	1600	1400	
عدد الوحدات	10000	12000	14000	18000	54000
المبيعات	2.000.000	2.160.000	22.400.000	25.200.000	51.760.000
معد الهامش	%25	%22	%20	%16	
قيمة الهامش	500.000	475.200	4.480.000	4.032.000	9.487.200

المطلوب:

محاسبة التسيير

- أحسب مبلغ وقيمة الهامش المتوسط؟
 - أحسب معدل الهامش بالنسبة لرقم الأعمال؟
 - أحسب التكلفة المستهدفة للمنتوج؟
- الحل:

$$\text{الهامش المتوسط} = \frac{\text{مجموع الهوامش}}{\text{الكميات}}$$

$$\frac{9.487.200}{54000} = 175.69 =$$

$$\text{معدل الهامش} = \frac{\text{مجموع الهوامش}}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$18.32 = \frac{9.487.200}{51.760.000} =$$

$$\text{سعر البيع المتوسط} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{عدد الوحدات}} = \frac{51.760.000}{54000} = 958.51$$

التكلفة المستهدفة المتوقعة = سعر البيع المتوسط - الهامش المتوسط

$$782.82 = 175.69 - 958.51 =$$

للتحقق : سعر البيع X متوسط الهامش

$$175.69 = 18.32 \times 958.51$$

التعليق على النتائج:

- مردودية عالية خلال السنة الأولى والثانية
- إنخفاض سعر البيع أدى إلى إرتفاع الكمية المباعة، إرتفاع رقم الأعمال، تخفيض الهامش.

محاسبة التسيير

المحور العاشر: التكاليف الخفية

1.10. تعريف التكاليف الخفية: لقد عرفت التكاليف الخفية بأنها تلك العناصر من التكاليف التي لا يُظهرها نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة، رغم وجودها وثقل عبئها، بمعنى هي التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة والتي لم يتم إبرازها في أي وثيقة في هذا النظام¹، فهي تكاليف لم تكتشف ولم تحدد على وجه التحديد رغم أن وجودها معروف في المؤسسات ولو بدرجات متفاوتة، وتسمى **خفية** لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة معلومات المؤسسة فهي منتشرة في جميع وظائف المؤسسة كما أنها مساهمة للنشاط العادي.

2.10. أسباب ظهور التكاليف الخفية: إن من المسببات الأساسية لظهور التكاليف الخفية:

أولاً: ظروف العمل السيئة:

إن ظروف العمل المختلفة السائدة في المؤسسة تؤثر بطريقة مباشرة على أداء أي مؤسسة سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهذا ما أكدته الخبراء والمختصين، وهذا ما أكدته الخبراء والمختصون حول مدي تأثير ظروف العمل على أداء الأفراد، وظروف العمل، فهي قبل كل شيء ذات طبيعة مادية كالإضاءة، الضوضاء، عدم توفر درجة الحرارة المناسبة، ضغوطات العمل وعدم الرضا الوظيفي².

ثانياً: سوء تنظيم العمل:

يقصد بتنظيم العمل تحديد أوجه النشاط المختلفة التي يتطلبها تحقيق أهداف الشركة، فسوء تنظيم العمل يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الموظف والدور المطلوب منه ادائه.

ثالثاً: ضعف الاتصال:

إن ضعف الاتصال يؤدي إلى ظهور التكاليف الخفية، ويعرف الاتصال على أنه تبادل المعلومات وإرسال المعاني، وهذا جوهر عمل المؤسسة، مما يؤثر على إضطراب العملية الإنتاجية.

¹ سليمان عبد الحكيم، بوريش مهني: مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15، العدد 2، 2021، ص 132.

² السيد السعيد العراقي: أثر مؤشرات التكلفة الخفية في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة دمياط، مصر، المجلد الخامس، العدد الأول، 2024، ص 282.

محاسبة التسيير

رابعا: ضعف التكوين:

التكوين هو تزويد العاملين بالمهارات والخبرات اللازمة، وله تأثير مباشر على نقص الجودة والإنتاجية ، وحوادث العمل.

خامسا: سوء إدارة الوقت:

يعتبر الوقت من العناصر التي يتوقف عليها نجاح او فشل الشركة وكذلك الموظفين ، ومن ثم ضرورة العمل على تخطيط الوقت وتسجيله، وهو يؤثر حتما على التعثر في تنفيذ الإستراتيجيات والخطط والبرامج¹.

3.10. مؤشرات التكاليف الخفية: هناك خمس مؤشرات أساسية للتكلفة الخفية وهي:

المؤشر	المدلول	قياس التكلفة الخفية
مؤشر التغيب	ويقصد به الظاهرة التي يشكّلها عدم وجود العامل في مكان العمل في الوقت الذي يفترض أن يكون موجودا	معدل الغياب = (عدد أيام العمل الضائعة / عدد أيام العمل العادية) $100X$
مؤشر حوادث العمل	يقصد بحدوث العمل أي طارئ مفاجئ وغير متوقع أو مخطط له يقع خلال العمل أو بسبب ما يتصل به، ويشمل ذلك أي تعرض مفرط لعوامل فيزيائية أو كيميائية أو بيولوجية أو إجهاد حاد	معدل تكرار حوادث العمل = (عدد حوادث العمل مع التوقف خلال فترة معينة/إجمالي الوقت الفعلي خلال نفس الفترة) $100 X$
مؤشر دوران العمل	يقصد بدوران العمل حالة توقف عضوية الأفراد المتمين إلى مؤسسات معينة وتحديدًا أولئك الأفراد الذين يحصلون على مردود مادي من تلك المؤسسات لقاء انتمائهم.	معدل دوران العمل = عدد العمال الذين تم إستبدالهم خلال الفترة / متوسط عدد العاملين خلال السنة متوسط عدد العاملين = (عدد العاملين أول الفترة + عدد العاملين آخر الفترة) / 2 تكلفة تكوين العامل الجديد = (تكلفة الاستقطاب والتعيين + تكلفة التأهيل لرفع المستوى سنويا) / عدد أيام التشغيل.
مؤشر نقص الجودة (أو الجودة)	يقصد بالجودة عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه، نقص أداء المنتج عن متطلبات الزبون	(معدل الإنتاج المعيب = عدد الوحدات المعيبة خلال فترة معينة/عدد الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة) $100x$
نقص الإنتاجية	تعرف الإنتاجية على أنها العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية لإنتاج سلعة أو	الإنتاجية = إجمالي المخرجات / إجمالي المدخلات الكفاءة الإنتاجية الكلية = قيمة الإنتاج / (قيمة الموارد + إجمالي

¹ رداوي بغدادي، بن عمارة منصور، أهمية التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 08 العدد 02، ديسمبر 2025، ص 137.

محاسبة التسيير

خدمة و بين الناتج من تلك العملية	الأجور + رأس المال المستثمر
----------------------------------	-----------------------------

مثال: تريد مؤسسة إقتصادية تقدير التكلفة الخفية الناتجة عن تكلفة الأجور في قسم الإنتاج المعطيات التالية مستقاة من مصلحة الموارد البشرية:

السنة	عدد العمال	عدد أيام العمل السنوية الفعلية	أيام العمل النظرية	عدد التغيبات	أيام العمل	معدل التغيب	الأجر القاعدي الفردي
2024	264	11 شهر	63.888 ما يعدل 173.33 ساعة	10.406	53.482	16.29	27660

$$\text{معدل التغيب} = \frac{63888 - 53482}{63888}$$

$$\text{أيام التغيب} = 8 \times 10406 = 83248 \text{ ساعة}$$

$$\text{تكلفة الساعة} = 746.64 \text{ دج}$$

معدل الإشتراك في الضمان الإجتماعي للمؤسسة 26%

عناصر التكلفة	المبلغ
الساعات الإضافية 150% (27400 ساعة)	30.686.904
الساعات الإضافية 175% (30000 ساعة)	39.198.600
الساعات الإضافية 200% (25848 ساعة)	38.598.301
مجموع الساعات الإضافية	108.483.805
الهيئات الإجتماعية	28.225.789.3
تكلفة تعويض العامل المتغيب	136.689.594.33

يتم حساب الساعات الإضافية كما يلي:

التوقيت	المعدل الساعي
من 16.00 إلى 20.00	50%
من 20.00 إلى 00.00	175%
من 00.00 إلى 04.00	200%

محاسبة التسيير

تقارن:

التمرين 01:

إليك المعلومات التالية المستقاة من إحدى الجامعات، تقدم خدمات التعليم العالي في العديد من التخصصات في خمس كليات، التقرير التالي يبين المصاريف الجامعية السنوية الكلية، التقرير التالي يبين مصاريف الجامعة السنوية

1. المصاريف الإجمالية: 36.000.000 دج

2. المصاريف المباشرة للكليات كما يلي:

المجموع	كلية العلوم الطبية	كلية العلوم التقنية	كلية الهندسة	كلية الاقتصاد	كلية الآداب	الكلية
21.000.000	3.000.000	1.200.000	3.800.000	7.500.000	5.500.000	التكاليف المباشرة لكل كلية

3. المصاريف غير المباشرة:

عند البحث مع الدائرة المالية تبين لنا أن هناك 6 إدارات مساعدة وداعمة لخدمة التدريس، لكنها غير تعليمية

الإدارات	مجموع المصاريف
الإدارة العليا	3000.000
المكتبة	2.500.000
الحاسوب	1.000.000
البحث العلمي	1.500.000
الصيانة	2.000.000
الدوائر الأخرى	5.000.000
المجموع	15.000.000

محاسبة التسيير

ولقد تبين بعد البحث أن هناك العديد من مسببات التكلفة، التي من الممكن أن يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الإدارات على الكليات، حيث تبين أن عدد الكتب لكل كلية في المكتبة يعتبر أساس مناسب لتحميل تكلفة المكتبة، عدد المشاريع البحثية الممولة من الجامعة أساس لتحميل مصاريف البحث العلمي، ومساحة كل مبنى أساس لعمليات الصيانة، واعتبر أن عدد طلبات الصيانة الموجهة للحاسوب من كل كلية أساس لتوزيع مصاريف دائرة الحاسوب، واعتبر عدد الموظفين الأكاديميين والإداريين والطلبة أساس مناسب لتوزيع مصاريف الإدارة العليا والإدارات الأخرى.

والجدول التالي تم الحصول عليه من الإدارة العليا يزود بمعلومات مناسبة عن أسس ومحركات التكلفة المستخدمة:

المجموع	كلية العلوم الطبية	كلية العلوم التقنية	كلية الهندسة	كلية الاقتصاد	كلية الآداب	
62500 كتاب	8700	14000	13000	12200	14600	عدد الكتب في المكتبة
625 طلب	98	141	141	153	92	طلبات الصيانة
2500 مشروع	484	642	1234	87	53	المشاريع البحثية
12500متر	1750	1350	2600	2600	4200	مساحة المباني
8000طالب وموظف	400	600	2200	2800	2000	عدد الطلبة والأكاديميين والإداريين
7400	330	540	2000	2610	1920	عدد الطلبة

المطلوب

1. حساب التكاليف الكلية لكل كلية وفق طريقة abc؟

2. حساب التكاليف الوحشية (طالب) لكل كلية؟

محاسبة التسيير

الحل:

1. تحديد التكاليف غير المباشرة وفي هذا السؤال مجموعها يساوي 15.000.000 دج، ثم كل تكلفة يجب ربطها بالمحرك الأنسب لها وإيجاد معدل التكلفة للوحدة الواحدة من ذلك الأساس أو المحرك:

الإدارات	مجموع الأعباء A	أساس التكلفة	القيمة B	معدل التكلفة لكل مولد A/B
الإدارة العليا	3000.000	عدد الطلبة والموظفين والأكاديميين	8000	375
المكتبة	2.500.000	عدد الكتب	62500	40
الحاسوب	1.000.000	طلبات الصيانة	625	1600
البحث العلمي	1.500.000	المشاريع البحثية	2500	600
الصيانة	2.000.000	مساحة المباني	12500	160
الدوائر الأخرى	5.000.000	عدد الطلبة والموظفين والأكاديميين	8000	625
المجموع	15.000.000	-	-	-

2. جمع التكاليف غير المباشرة:

المجموع	كلية العلوم الطبية	كلية العلوم التقنية	كلية الهندسة	كلية الإقتصاد	كلية الآداب	الإدارة العليا
375 × 8000	375 × 400	375 × 600	375 × 2200	375 × 2800	375 × 2000	الإدارة العليا
40 × 62500	40 × 8700	40 × 14000	40 × 13000	40 × 12200	40 × 14600	المكتبة
1600 × 625	1600 × 98	1600 × 141	1600 × 141	1600 × 153	1600 × 92	الحاسوب
600 × 2500	600 × 484	600 × 642	600 × 1234	600 × 87	600 × 53	البحث العلمي
160 × 12500	160 × 1750	160 × 1350	160 × 2600	600 × 87	160 × 4200	الصيانة
625 × 8000	625 × 400	625 × 600	625 × 2200	625 × 2800	625 × 2000	الدوائر الأخرى
15.000.000	1.475.200	1.986.800	4.102.000	4.001.000	3.435.000	المجموع

3 إجمالي تكاليف الكلية:

المجموع	كلية العلوم الطبية	كلية العلوم التقنية	كلية الهندسة	كلية الإقتصاد	كلية الآداب	التكاليف المباشرة
21.000.000	3.000.000	1.200.000	3.800.000	7.500.000	5.500.000	التكاليف المباشرة
15.000.000	1.475.200	1.986.800	4.102.000	4.001.000	3.435.000	التكاليف غير المباشرة

محاسبة التسيير

36.000.000	4.475.400	3.186.100	7.902.000	11.501.000	8.935.000	مجموع التكاليف
4.864.86	13.561.21	5,901.48	3.951.00	4.406.51	4.653.65	التكلفة لكل طالب

التمرين 02:

شركة متخصصة بالألبسة تنتج ثلاث منتجات هي A و B و C، وتستخدم نظام التكاليف ABC لتحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة. البيانات التالية خاصة بالعام 2024:

المبالغ	التكاليف غير المباشرة
200.000	أجور غير مباشرة
300.000	صيانة الآلات
500.000	المصاريف الأخرى
1.000.000	المجموع
1.200.000	تكلفة المواد المباشرة
800.000	تكلفة الأجور المباشرة
حجم النشاط المتوقع	محرك التكلفة
1000	نشاط أ / ساعات تشغيل الآلات
500	نشاط ب / عدد الوحدات المنتجة
200	نشاط ج / عدد مرات حزم الإنتاج

مع العلم أن المواد المباشرة للمنتج A بلغت 350.000 و للمنتج B بلغت 250.000 و للمنتج C بلغت 600.000 ، أما الأجور المباشرة فقد صرفت على أساس ساعات العمل المباشرة وبمعدل أجر 10 دج لكل ساعة.

وكانت مجموع ساعات العمل 80000 ألف ساعة، حُصصت منها 20.000 ساعة للمنتج A و 32.000 ساعة للمنتج B وبالحصول على معلومات من المختصين ومهندسي الإنتاج عن نسب الاستخدام لعناصر التكلفة في النشاطات المختلفة في المصنع تبين التالي:

محاسبة التسيير

التكاليف/ المنتجات	التصميم	الخياطة	الخياطة	المجموع
الأجور غير المباشرة	25%	40%	35%	100%
صيانة الآلات واستهلاكها	40%	40%	20%	100%
المصاريف الأخرى	30%	40%	30%	100%
اسم النشاط / محرك التكلفة	المنتج A	المنتج B	المنتج C	المجموع
نشاط أ / ساعات تشغيل الآلات	250	350	400	1000 ساعة
نشاط ب / عدد الوحدات المنتجة	150	250	100	500 وحدة
نشاط ج / عدد مرات حزم الإنتاج	50	80	70	200 حزمة

المطلوب :

1. حساب التكلفة الإجمالية والتكلفة الوحيدة لكل منتج، طريقة ABC؟

2. علق على النتائج المتحصل عليها؟

الحل:

1. توزيع التكاليف على الأنشطة

التكاليف/ المنتجات	التصميم	الخياطة	الخياطة	المجموع
الأجور غير المباشرة	50.000	80.000	70.000	200.000
صيانة الآلات واستهلاكها	120.000	120.000	60.000	300.000
المصاريف الأخرى	150.000	200.000	150.000	500.000
مجموع التكاليف غير المباشرة	320.000	400.000	280.000	1000.000

2. حساب معدل التكلفة لكل محرك تكلفة:

تكلفة التصميم/مجموع ساعات التشغيل

معدل التكلفة في التصميم كالتالي $320.000/1000 = 320$ لكل ساعة تشغيل .

محاسبة التسيير

معدل التكلفة في التخطيط كالتالي $400.000/500=800$ لكل وحدة منتجة .

معدل التكلفة في التجميع كالتالي $280.000/200=1400$ لكل عملية حزم لإنتاج.

3. ساعات تشغيل الآلات وعدد الوحدات المنتجة وعدد مرات حزم الإنتاج:

التكاليف / المنتجات	التصميم	الخياطة	الخياطة	المجموع
نشاط أ / ساعات تشغيل الآلات	320×250 80.000	320×350 112.000	320×400 128000	320.000
نشاط ب / عدد الوحدات المنتجة	800×150 120.000	800×250 200.000	800×100 80000	400.000
نشاط ج / عدد مرات حزم الإنتاج	50	80	70	200
معدل كل عملية $X1400$ عدد حزم الإنتاج لكل منتج	50×1400 70000	80×1400 112000	70×1400 98000	280.000
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج	270000	424000	306000	1000000

4. التكاليف الإجمالية لكل منتج:

التكاليف / المنتجات	التصميم	الخياطة	الخياطة	المجموع
تكلفة المواد المباشرة	350.000	250.000	600.000	1.200.000
تكلفة الأجور المباشرة	200.000	320.000	280.000	800.000
مجموع التكاليف المباشرة	550.000	570.000	880.000	2000.000
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة	270000	424000	306000	1000000
المجموع	820.000	994.000	1.186.000	3000.000
عدد الوحدات	150	250	100	500
التكلفة لكل وحدة	5466.67	3976	11860	-

محاسبة التسيير

من النتائج السابقة يلاحظ أنه باستخدام النظام التقليدي تكلفة المنتج A 5667 دج، بينما باستخدام نظام ABC تبلغ التكلفة 5800 دج وبالتالي نجد أن نظام التكلفة التقليدية، قد قلل من تكلفة المنتج A بشكل غير صحيح، وكذلك بالنسبة للمنتج B، وفي حالة المنافسة القوية سيؤدي ذلك إلى حتمية البيع بسعر أقل من التكلفة الأدنى (ABC)، أما بالنسبة للمنتج C قد تم تكليفه بسعر أعلى من اللازم ب 400 دج وفي حالة المنافسة العالية، وباستخدام النظام التقليدي، فإننا سنضطر لبيع المنتج بسعر مبالغ فيه كون التكلفة أعلى من اللازم ب 400 دج.

التمرين 3:

مؤسسة إقتصادية تعتمد في محاسبتها التحليلية على المعطيات المعيارية التالية: استعمال 1 كلغ بسعر مقدر ب 5 دج للكلغ الواحد لإنتاج منتج واحد.

وقامت خلال الفترة الإنتاجية بإنتاج 10000 وحدة، وقد استعملت لإنتاج الوحدة 1,02 كلغ بسعر 4,5 دج. المطلوب إيجاد الفرق الإجمالي وتحليله إلى فرق السعر والكمية والفرق المشترك.

الحل :

1. حساب الفروق:

الفرق الإجمالي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

الفرق الإجمالي = (10000 X 1 كلغ X 5 دج) - (10000 X 1,02 كلغ X 5,4 دج)

4100 دج = 50000 - 45900

إيجاد الفروق :

فرق الكمية = (10200 - 10000) X 5

1000 - = 5 X 200

فرق السعر = (5 - 4,5) X 10000

5000 = 10000 X 0,5

فرق مشترك = - (10200 - 10000) (5 - 4,5)

محاسبة التسيير

$$100 = (0,5 \times 200) -$$

(2) الحسابات المؤكدة لصحة الطريقة السابقة (الطريقة المماثلة)

(1) حساب فرق الكمية :

حساب معدل تغير كمية الوحدة من المواد الأولية المستعملة = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) / الكمية المعيارية

$$0,02 = 1 / (1,02 - 1) =$$

فرق الكمية = التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي $\times$ معدل تغير كمية الوحدة من المواد الأولية المستعملة

$$1000 = (0,02 -) \times 50000$$

(2) حساب فرق السعر :

حساب معدل تغير سعر الوحدة من المادة الأولية المستعملة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) / السعر المعياري =

$$0,1 = 5 / (4,5 - 5)$$

فرق السعر = التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي $\times$ معدل تغير سعر الوحدة من المواد الأولية المستعملة. $0,1 \times$

$$5000 = 50000$$

(3) حساب الفرق المشترك : حساب معدل التغير المشترك = - (معدل تغير سعر الوحدة من المادة الأولية

المستعملة $\times$ معدل تغير كمية الوحدة من المواد الأولية المستعملة) . $+ 0,002 = - [0,02 -) \times 0,1]$

فرق مشترك = التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي $\times$ معدل التغير المشترك

$$100 = 0,002 \times 50000$$

وبجمع الفروق الثلاثة نحصل على الفرق الإجمالي :

$$- 4100 = 100 + 5000 + 1000 \text{ دج.}$$

التمرين: 4: إليك المعطيات التالية المتعلقة بأحدى المؤسسات الإنتاجية:

عدد الوحدات المنتجة	عدد ساعات العمل	تكلفة الساعة	عدد الوحدات المعيارية	التكلفة المعيارية الإجمالية	ساعات العمل المعيارية	التكاليف الثابتة
1000	600	135	900	76620	560	30000

محاسبة التسيير

المطلوب : حساب الفروق مع العلم أن التكاليف الثابتة ؟

الحل :

حساب الكمية (الساعات) المعيارية للإنتاج الفعلي:

$$(560 \text{ س} \times 1000) / 900 = 22622,22 \text{ ساعة}$$

$$\text{حساب التكلفة المتغيرة} = 76720 - 30000 = 46720 \text{ دج}$$

حساب التكلفة المرنة للوحدة (الساعة) = التكلفة المتغيرة للوحدة المعيارية + (التكاليف الثابتة المعيارية/عدد الساعات الفعلية)

$$(600/30000) + (560 / 46720) = 133,43$$

$$50 + 83,43 = 133,43$$

$$\text{حساب الفرق الإجمالي} = (137 \times 622,22) - (135 - 600)$$

$$81000 - 85244,14 = 4244,14$$

تحليل هذا الفرق إلى :

$$\text{فرق الميزانية} = (135 - 133,43) \times 622,22 \text{ ساعة}$$

$$976,89 = 1,57 \times 622,22 \text{ ساعة}$$

$$\text{فرق النشاط} = (137 - 133,43) \times 622,22 \text{ ساعة}$$

$$2221,33 = 3,57 \times 622,22 \text{ ساعة}$$

$$\text{فرق المردودية} = (600 - 622,22) \times 137$$

$$3044,14 = 22,22 \times 137$$

$$\text{الفرق المشترك} = (622,22 - 600) \times (137 - 135)$$

$$- (2 \times 22,22)$$

$$= -44,44$$

محاسبة التسيير

التمرين 5:

مؤسسة النهضة قررت صنع وبيع نوع جديد من الآلات الحاسبة الرفيعة المكونة من أربعة مكونات وهي **M1-M2-M3-M4**، وبعد دراسة السوق، كان سعر البيع يقدر بل 1500 دج، و الهامش المتوقع من هذا المنتج هو 30 % من سعر البيع.

حصة المكون من التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة هي:

M1: 11% M2: 35% M3: 27% M4: 28% .

المطلوب: حساب التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج، و حساب التكلفة المستهدفة لكل مكون.

الحل:

1. التكلفة المستهدفة الكلية للألة الحاسبة : = سعر البيع - الهامش المتوقع

$$1050 = (0.3 \times 1500) - 1500$$

التكلفة المستهدفة لكل مكون:

$$105 = (0.1 \times 1050) M1$$

$$367.5 = (0.35 \times 1050) M2$$

$$283.5 = (0.27 \times 1050) M3$$

$$294 = (0.28 \times 1050) M4$$

التمرين 6:

إليك المعطيات التالية لإحدى المؤسسات الإنتاجية:

الوحدات المنتجة	الوحدات المعيبة	متوسط سعر البيع	الوحدات المباعة	هامش الربح
1.702.500	39.000	75	1.700.000	10%

المطلوب: تحديد التكلفة الخفية؟

محاسبة التسيير

الحل:

المبلغ	البيان
1.702.500	الوحدات المنتجة
39.000	الوحدات المعيبة
2.29	معدل الإنتاج المعيب
1.700.000	الوحدات المباعة
75	متوسط سعر البيع للوحدة
2.925.000	قيمة الإنتاج المعيب
2.29	معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة
127.500.000	قيمة الإنتاج المباع
10%	هامش الربح
292500 (2.925.000 x 10%)	تكاليف الإخفاق

محاسبة التسيير

المراجع العربية:

1. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.
2. بثينة راشد الكعبي، فاتن حاتم الفاضل: العوامل البيئية المؤثرة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد العراق، العدد 160، 2016.
3. بديسي فهيم، المحاسبة التحليلية، دروس وتمرين، دار الهدى، الجزائر، 2012.
4. بربري محمد: المحاسبة التحليلية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2017.
5. بو يعقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2015.
6. رداوي بغدادي، بن عمارة منصور، أهمية التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 08 العدد 02، ديسمبر 2025.
7. سليمان عبد الحكيم، بوريش مهني: مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15، العدد 2 ، 2021.
8. السيد السعيد العراقي: أثر مؤشرات التكلفة الخفية في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة ، جامعة دمياط، مصر، المجلد الخامس ، العدد الأول، 2024.
9. فتح الرحمان الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، ط1، صنعاء، اليمن، 2009.
10. لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة، قياس وتحليل، ط1، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
11. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة المالية والتكاليف، ط1، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2014.
12. محرم زنات محمد وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
13. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
14. ناصر داددي عدون ، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني ، ط 2 ، دار الحمدي العامة ، الجزائر ، 1994 .

المراجع الأجنبية:

- 1- D. LECLERE, **L'essentiel de la comptabilité analytique**, les éditions d'organisation, Paris, 1997.
- 2- LASARY, A., **Comptabilité analytique**, Imprimerie Es-Salem, 2001.
- 3- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de gestion**, Dunod, Paris, 2000.
- 4- Patrick Piget, **Comptabilité analytique** , 3 éd, Economica ,Paris , 2001
- 5- JULIA A SMITH: **Management Accounting**, GEE Publishing Ltd, London,2007
- 6- Mohamed Sameer ;deheried alrobaiy, **advanced cost accounting**, 1 et edition, dar alalamia for printing and publishing, samawa, Iraq, 2022.
- 7- Gérard Melyon, **Comptabilité analytique**, 2 éd, Buréal, Paris, 2001