



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسي علي - البليدة 02 -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- الشهيد طالب عبد الرحمان -



قسم العلوم المالية و المحاسبة

المحاسبة التحليلية

مطبوعة علمية

موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس - محاسبة و مالية

من إعداد :

د. حواس محمد

السنة الجامعية: 2022 - 2023

## المحاسبة التحليلية

### 1. مقدمة

تعتبر المحاسبة العامة (أو المحاسبة المالية) نظام معلومات بامتياز، حيث تسمح بتجميع البيانات، معالجتها، تخزينها و تقديمها لمتخذي القرار. غير أن البحث عن قياس أداء المؤسسة، التحم في التكاليف و تحديد مراكز المسؤولية أدى إلى بروز فرع آخر من فروع المحاسبة ألا و هو المحاسبة التحليلية.

فبالرغم من تحديد النتيجة الإجمالية للمؤسسة من خلال المحاسبة المالية (الفرق بين إجمالي الإيرادات و إجمالي الأعباء) فإن المحاسبة التحليلية تقوم و تسمح للمسير بتحديدوها و بأكثر دقة حسب متطلبات هذا الأخير (نتيجة كل منتج، نتيجة كل فترة، نتيجة كل وظيفة على حدى ... إلخ) ما يتيح تفسير هذه النتائج. كل هذه المعطيات سمحت للمحاسبة التحليلية بضمان مكانة على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يعود بروز أو نشأة المحاسبة التحليلية إلى غاية أربعينيات القرن الماضي، حيث أنها عرفت تطورا في كل مرة، سواء من حيث التسمية (محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير)

## المحاسبة التحليلية

أو من حيث الطرق و التطبيقات (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف بحسب الأنشطة... إلخ).

تقوم هذه المطبوعة العلمية (و الموجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس) على تقديم أسس و قواعد المحاسبة التحليلية من خلال:

- تقديم ملخص للدروس و المحاضرات المرتبطة بالمحاسبة التحليلية؛
- السماح بالتحضير الجيد و الملائم للإمتحان؛
- السماح بالإطلاع و المراجعة السريعة لأي جانب أو محور في هذا الميدان.

## المحاسبة التحليلية

### 2. الفهرس

|    |                                                                |
|----|----------------------------------------------------------------|
| 1  | مقدمة                                                          |
| 4  | الفهرس                                                         |
| 7  | المحور الأول: ضرورة المحاسبة التحليلية في المؤسسة              |
| 7  | 1- تعريف المحاسبة التحليلية                                    |
| 7  | 2- أهداف المحاسبة التحليلية                                    |
| 8  | 3- المقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة (المالية) |
| 9  | 4- تحديد مختلف التكاليف وفق طريقة التكاليف الكلية              |
| 15 | 5- العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة                      |
| 19 | تمارين متعلقة بالمحور الأول: التكاليف و سعر التكلفة            |
| 33 | المحور الثاني: معالجة الأعباء المباشرة و غير المباشرة          |
| 33 | 1- مفهوم الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة               |
| 35 | 2- تحميل الأعباء غير المباشرة                                  |

المحاسبة التحليلية

|     |                                                                          |
|-----|--------------------------------------------------------------------------|
| 51  | تمارين متعلقة بالمحور الثاني 02 : معالجة الأعباء المباشرة و غير المباشرة |
| 79  | المحور الثالث: محاسبة المواد                                             |
| 79  | 1 - الجرد الدائم                                                         |
| 80  | 2- تقييم المخزونات                                                       |
| 87  | 3- معالجة فروق الجرد                                                     |
| 88  | تمارين متعلقة بالمحور الثالث: محاسبة المواد                              |
| 100 | المحور الرابع: حالات خاصة في تحديد تكاليف الإنتاج                        |
| 101 | 1- معالجة المنتجات الوسيطة (المنتج نصف المصنع)                           |
| 102 | 2- معالجة المنتجات الجارية انجازها (المنتجات قيد التنفيذ)                |
| 103 | 3- معالجة الفضلات و المهملات                                             |
| 104 | 4- الإنتاج بحسب الطلبية                                                  |
| 105 | تمارين متعلقة بالمحور الرابع: حالات خاصة في تحديد تكاليف الإنتاج         |

المحاسبة التحليلية

|     |                                                         |
|-----|---------------------------------------------------------|
|     | المحور الخامس: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس   |
| 125 | الأنشطة - ABC                                           |
| 126 | 1- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة          |
| 127 | 2- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة                 |
| 129 | 3- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة                 |
| 130 | 4- مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة           |
| 135 | تمارين متعلقة بالمحور الخامس: التكاليف على أساس الأنشطة |
| 140 | المحور السادس: تمارين مقترحة                            |
| 152 | خاتمة                                                   |
| 153 | قائمة المراجع                                           |

## المحاسبة التحليلية

### المحور الأول: ضرورة المحاسبة التحليلية في المؤسسة

#### 1-تعريف المحاسبة التحليلية

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية (العامة) اضافة الى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوئها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فاعلية تنظيم المؤسسة. كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ او على مستوى الإدارة.<sup>1</sup>

#### 2-أهداف المحاسبة التحليلية

من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج عدد من الاهداف للمحاسبة التحليلية كما يلي:<sup>2</sup>

- تحديد التكاليف و سعر التكلفة لكل منتج ما يسمح بتحديد:
- أ- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، و بهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج؛

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1989، ص 8.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 8-9

## المحاسبة التحليلية

- ب- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة؛
- دراسة المردودية التحليلية ما يسمح من تحديد سياسات الإنتاج، و الإستثمار و الالتوزيع؛
- تحديد مراكز المسؤوليات على مستوى المؤسسة من خلال تحديد مراكز التكاليف (تكاليف الشراء، تكاليف الانتاج ..)؛
- كما تساهم أيضا في وضع الميزانيات التقديرية؛
- تحديد نتيجة كل منتج و بالتالي مساهمة كل منتج في النتيجة الاجمالية للمؤسسة؛
- دراسة مدى فعالية تنظيم المؤسسة.

## 3-المقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة (المالية)

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لان المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، الا أن هناك بعض الاختلافات يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

## الجدول رقم 01: جدول مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

| المحاسبة التحليلية                                                            | المحاسبة العامة                                             | معايير المقارنة |
|-------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------|
| هي محاسبة المردودية، حيث أن هدفها اقتصادي من خلال تحديد مختلف تكاليف الانتاج. | تحديد الوضعية المالية للمؤسسة وكذا تحديد النتائج الاجمالية. | الهدف           |

## المحاسبة التحليلية

| اختيارية                                                                                                                                                                                                                              | الزامية (المعيار القانوني)                                                                                                                 | الالزامية     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| توجد عدة تصنيفات :<br>- إما بحسب المنتج : أعباء المنتج<br>1، أعباء المنتج 2...<br>- إما بحسب الطلبية : أعباء<br>الطلبية 1، أعباء الطلبية 2،<br>.....ألخ<br>- إما بحسب مراكز التكاليف :<br>تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج،<br>سعر التكلفة | الزامية بحكم القانون (07-<br>11) على كل المؤسسات<br>التي تتوفر فيها الشروط .<br>بحسب الطبيعة :<br>(مواد مستهلكة ، أجور ،<br>اهتلاكات ،...) | تصنيف الأعباء |
| يمكن تحديد النتائج التحليلية:<br>لشهر، سداسي، ثلاثي<br>....(لفترة قصيرة جدا )                                                                                                                                                         | تكون عادة سنوية، أو<br>سداسية كأقصى تقدير.                                                                                                 | دورة النتائج  |
| استعمال داخلي فقط ، من طرف<br>مستري المؤسسة بالدرجة الأولى                                                                                                                                                                            | استعمال داخلي و خارجي<br>بالنسبة للمؤسسة.                                                                                                  | الاستعمال     |

## 4-تحديد مختلف التكاليف وفق طريقة التكاليف الكلية

تعتمد طريقة التكاليف الكلية على دورة استغلال المؤسسة في تحديد مختلف التكاليف أين يمكن أن نَمَيّر بين:

## المحاسبة التحليلية

### 4-1- حالة مؤسسة تجارية

تمرّ دورة الاستغلال لمؤسسة تجارية بمرحلتين أساسيتين: الشراء و التوزيع (البيع)، حيث يمكن تحديد في كل مرة: <sup>3</sup>

- تكاليف الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة و غ. مباشرة)
- سعر التكلفة = ثمن شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة و غ. المباشرة)

### 4-2- حالة مؤسسة صناعية

تمرّ دورة الاستغلال في هذه الحالة كما يلي: <sup>4</sup>

شراء ← انتاج ← توزيع

أين يتم تحديد في كل مرة:

- تكاليف الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و غ. المباشرة)

<sup>3</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 15

<sup>4</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 15

### المحاسبة التحليلية

- تكاليف الإنتاج = تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة و غ. المباشرة)
- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (المباشرة و غ. المباشرة)

كما يمكن استنتاج في كل مرة (في كل حالة) النتيجة التحليلية و التي تساوي الى :

**النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة.**

مثال : تصنع مؤسسة منتجين أ و ب باستعمال مادتين أوليتين م1 و م2، وكانت المعلومات المتعلقة بالفترة المعتبرة كما يلي:

-المشتريات :600كلغ من أ ب: 4,5 دج للكلغ ؛

300 كلغ من ب ب: 6 دج للكلغ؛

-الانتاج : 250 وحدة من المنتج أ باستعمال 400 كلغ من م1

200 وحدة من المنتج ب باستعمال 200 كلغ من م2

-المبيعات : 180 وحدة من المنتج أ ب 15 دج للوحدة

140 وحدة من المنتج ب ب 12 دج للوحدة

## المحاسبة التحليلية

- المصاريف : م. الشراء: 450 دج توزع على أساس الكميات المشتراة

م. الانتاج: 900 دج توزع على أساس الكميات المستعملة

م. التوزيع: 438 دج متناسبة مع ثمن البيع الاجمالي

المطلوب : تحديد مختلف التكاليف وكذا النتيجة التحليلية الاجمالية.

الحل: أ- تحديد تكلفة الشراء

| البيان               | م1    | م2    |
|----------------------|-------|-------|
| - ثمن الشراء         |       |       |
| م1: 4,5 * 600        | 2.700 |       |
| م2: 6 * 300          |       | 1.800 |
| - مصاريف الشراء      |       |       |
| م1: 450 * 600 / 900  | 300   |       |
| م2: 450 * 300 / 900  |       | 150   |
| تكلفة الشراء للفترة  | 3.000 | 1.950 |
| عدد الوحدات المشتراة | 600   | 300   |
| ت. الوحدة المشتراة   | 5     | 6,5   |

حيث أن الكمية المشتراة :  $900 = 300 + 600$  كغ

## المحاسبة التحليلية

## ب- تحديد تكلفة الإنتاج

| البيان               | ج1    | ج2    |
|----------------------|-------|-------|
| ت. المواد المستهلكة  |       |       |
| م1: $400 * 5$        | 2.000 |       |
| م2: $200 * 6,5$      |       | 1.300 |
| مصاريف الإنتاج       |       |       |
| س: $900 * 400 / 600$ | 600   |       |
| ص: $900 * 200 / 600$ |       | 300   |
| تكلفة الإنتاج        | 2.600 | 1.600 |
| عدد الوحدات المنتجة  | 250   | 200   |
| ت. الوحدة المنتجة    | 10,4  | 8     |

حيث أن الكمية المستعملة :  $200 + 400 = 600$  كغ

## ت- تحديد سعر التكلفة

| البيان            | ج1    | ج2    |
|-------------------|-------|-------|
| ت. الإنتاج المباع |       |       |
| س: $180 * 10,4$   | 1.872 |       |
| ص: $140 * 8$      |       | 1.120 |
| مصاريف التوزيع    |       |       |

## المحاسبة التحليلية

|      |       |                          |
|------|-------|--------------------------|
|      | 270   | س: $4.380 / 2.700 * 438$ |
| 168  |       | ص: $4.380 / 1.680 * 438$ |
| 1288 | 2.142 | سعر التكلفة              |

حيث أن ثمن البيع الإجمالي :  $4.380 = 1.680 + 2.700$  دج

ثمن البيع للمنتج ج 1 :  $2.700 = 15 * 180$

ثمن البيع للمنتج ج 2 :  $1.680 = 12 * 140$

## ث - تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية

| البيان                      | ج 1     | ج 2     |
|-----------------------------|---------|---------|
| رقم الأعمال                 |         |         |
| س: $15 * 180$               | 2.700   |         |
| ص: $12 * 140$               |         | 1.680   |
| سعر التكلفة                 | (2.142) | (1.288) |
| ن. التحليلية لكل منتج       | 558     | 392     |
| النتيجة التحليلية الإجمالية | 950     |         |

## المحاسبة التحليلية

### 5-العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة

ان أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة (الصنف 6) تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، و بما ان سعر التكلفة ليس فقط مبلغ الأعباء المجمعة في مختلف مراكز التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل و فصل بين هذه الأعباء، إبعاد بعضها و إضافة عناصر أخرى. حيث لا يكفي أن يعبر عن سعر التكلفة عن الشروط الحقيقية لنشاط المؤسسة بل يجب أن يعبر عن إمكانيات المؤسسة و يسمح بمقارنات مع مؤسسات أخرى، فاذا كان غير هذا يصبح بدون معنى.

من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية و هي ما يسمى بالأعباء **المعتبرة**، أما الجزء الباقي (الجزء المستبعد) فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار و يطلق عليه بالأعباء **غير المعتبرة**، اضافة الى هذا يتم ادراج مجموعة من الأعباء ضمن المحاسبة التحليلية غير المسجلة في المحاسبة العامة يطلق عليها **بالعناصر الاضافية**.

**5-1-الأعباء المعتبرة ( الأعباء المحملة) :** وتمثل الأعباء المشتركة بين المحاسبين . بطريقة أخرى ، هي أعباء مسجلة ضمن المحاسبة العامة ويتم ادراجها ضمن تكلفة أو سعر تكلفة المنتج ضمن المحاسبة التحليلية.

## المحاسبة التحليلية

**5-2-العناصر الاضافية :** تتمثل في مجموعة من الأعباء الوهمية غير المسجلة في المحاسبة العامة يتم اضافتها ضمن المحاسبة التحليلية بهدف ضمان أكثر ملاءمة<sup>5</sup>، فهي تتمثل في:

-أجرة صاحب المشروع (المؤسسة): وهي حالة أن صاحب المؤسسة يقوم بعملية التسيير، فانه يفترض في هذه الحالة دفع أجرة شهرية لهذا الأخير، حتى و ان لم تأخذ بعين الاعتبار ضمن المحاسبة العامة؛

-الفائدة المحسوبة على رأس مال الشركة (تكلفة رأس المال)، وتتمثل في فائدة وهمية تحسب على رأس مال الشركة، حيث يتم اعتبار الأموال المقدمة من طرف المساهمين في هذه الحالة كقرض.

**5-3-الأعباء غير المعتبرة أو غير المحملة:** وهي كل الأعباء التي لا تندرج ضمن النشاط العادي للمؤسسة ، حيث لا يتم ادراجها ضمن المحاسبة التحليلية كونها : أعباء استثنائية، أعباء غير عادية أو مصاريف استثنائية. بطريقة أخرى، هي أعباء حقيقية، أين تم إدراجها ضمن المحاسبة المالية، غير أنه يتم إستبعادها ضمن المحاسبة التحليلية بهدف ضمان أكثر ملاءمة<sup>6</sup>، مثل :

<sup>5</sup> Henri Davasse et Georges Langlois, comptabilité analytique et bgestion budgétaire, Berti éditions, Alger, 2010, p22

<sup>6</sup> Idem, p22.

## المحاسبة التحليلية

- مؤونة قضية معيّنة؛

- المنح غير العادية (المقدمة لعمال المؤسسة)؛

- مؤونات استثنائية لتدني قيمة الأصول؛

- استهلاك (إطفاء، اهتلاك) المصاريف الاعدادية (حتى و إن لم يعد معمولاً بها ضمن النظام المحاسبي المالي).

من خلال ما سبق يمكن استنتاج العلاقات التالية:

\* أعباء المحاسبة العامة = أعباء معتبرة + أعباء غير معتبرة

\* أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء معتبرة + عناصر اضافية

أي :

➤ أعباء المحاسبة العامة = أ.ع. م. التحليلية + أ.ع. غ. معتبرة -

عناصر اضافية

➤ النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية

+ عناصر اضافية - أ.ع. غ. معتبرة + نواتج غير معتبرة + فروق

التقريب.

## المحاسبة التحليلية

مثال : من خلال معطيات المثال السابق ، احسب النتيجة التحليلية الصافية علما أن الأعباء المعتبرة تقدر بـ : 2500 دج كما أن العناصر الاضافية بلغت 1200 دج.

الحل:

لدينا: النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر اضافية - أ.ع. غ. معتبرة + نواتج غير معتبرة + فروق التقريب.

$$\text{أي: النتيجة التحليلية الصافية} = 2.500 - 1.200 + 950$$

$$= (350 \text{ دج})$$

## المحاسبة التحليلية

### تمارين متعلقة بالمحور الأول: التكاليف و سعر التكلفة

#### الأسئلة النظرية:

- 1- عرف التكلفة، عرف سعر التكلفة ؟
- 2- ما الفرق بين سعر الشراء و تكلفة الشراء ؟
- 3- ما الفرق بين الهامش و النتيجة ؟
- 4- ما المقصود بالعناصر الإضافية، الأعباء المعتبرة و الأعباء غير المعتبرة ؟
- 5- أعط معادلة أعباء المحاسبة التحليلية انطلاقا من أعباء المحاسبة العامة ؟

#### تمرين 01

تصنع مؤسسة منتوجين ج 1 و ج 2 بإستعمال مادتين أوليتين م 1 و م 2، و كانت المعلومات خلال الفترة المعتبرة كما يلي::

المشتريات:

480 كغ من م 1 ب 3.5 دج للكغ.

320 كغ من م 2 ب 4 دج للكغ.

## المحاسبة التحليلية

الإنتاج:

120 وحدة من ج 1 باستعمال 250 كغ من م 1

80 وحدة من ج 2 باستعمال 240 كغ من م 2

المبيعات:

100 وحدة من ج 1 بسعر 20 دج للوحدة.

70 وحدة من ج 2 بسعر 25 دج للوحدة.

المصاريف: مصاريف الشراء: 640 دج توزع على أساس الكميات

المشتراة.

مصاريف الإنتاج: 800 دج توزع على أساس الكميات المستعملة.

مصاريف التوزيع: 37.5 دج توزع على أساس الكميات المباعة

المطلوب: حساب تكلفة الشراء لكل مادة، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة

و كذا نتيجة التحليلية الاجمالية و نتيجة المحاسبة العامة.

تمرين 02:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتوجات "س" و "ص" باستعمال مادتين أوليتين

'م 1' و 'م 2' وفي نهاية شهر أكتوبر تحصلنا على المعلومات التالية:

● المشتريات: - 36 000 كلغ من م 1 بسعر 30 دج للكلغ

- 30 000 كلغ من م 2 بسعر 40 دج للكلغ

## المحاسبة التحليلية

- مصاريف الشراء 3 دج لكل كلغ من المواد المشتراة

● الإنتاج و الإستعمالات:

- لإنتاج 400 وحدة من 'س' استعملت 14 000 كلغ من م1 و  
24 000 كلغ من م2

- و لإنتاج 300 وحدة من 'ص' استعملت 20 000 كلغ من  
م1 فقط

- مصاريف الإنتاج قدرت بـ 105 000 دج توزع على أساس  
الوحدات المنتجة من 'س' و 'ص'

● المبيعات: باعت المؤسسة كل المنتجات من 'س' و 260 وحدة من  
'ص' بسعر 385 4 دج و 288 2 دج للوحدة على التوالي، أما  
مصاريف التوزيع فقدرت بـ 33 000 دج توزع على عدد الوحدات  
المباعة.

### المطلوب:

1- تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة وكذا نتيجة المحاسبة

التحليلية الإجمالية

2- تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية إذا علمت أن:

## المحاسبة التحليلية

- مبلغ 36 000 دج يمثل رأس المال الخاص ونسبة الفائدة الوهمية تقدر بـ 10%
- من بين المؤونات الاستثنائية المشكلة بالمؤسسة ما قيمته: 800 28 دج
- 3- تحديد نتيجة المحاسبة العامة لشهر أكتوبر.

### حلول التمارين المتعلقة بالمحور الأول:

#### الجانب النظري:

#### أ- مفهوم التكلفة و سعر التكلفة:

- مفهوم التكلفة: التكلفة الخاصة بمنتج معين تمثل مجموع الأعباء، التي تتحملها المؤسسة في مرحلة ما من مراحل إنجازه (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...)
- مفهوم سعر التكلفة: تمثل مجموع الأعباء لمنتوج معين، حتى آخر مرحلة من دورة إستغلاله (بما في ذلك مصاريف التوزيع)

#### ب- الفرق بين سعر الشراء و تكلفة الشراء:

- سعر الشراء: هو ثمن الشراء؛

## المحاسبة التحليلية

- تكلفة الشراء: هي ثمن الشراء بالإضافة إلى مختلف المصاريف المرتبطة بعملية الشراء.

### ت- الفرق بين الهامش و النتيجة:

- الهامش: هو الفرق بين سعر البيع و تكلفة معينة مثل: الهامش على التكلفة المتغيرة (الفرق بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة في هذه الحالة)؛  
- النتيجة: هي الفرق بين سعر البيع و سعر التكلفة.

ث- المقصود بالعناصر الإضافية: تتمثل هذه العناصر في أعباء وهمية غير مسجلة في المحاسبة العامة (المحاسبة المالية). يتم إدراجها ضمن المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها معنى إقتصادي، مثل: تكلفة رأس المال (الفائدة المحسوبة على رأس المال) و أجرة صاحب الشروع.

### ج- معادلة أعباء المحاسبة التحليلية من خلال أعباء المحاسبة العامة:

أعباء المحاسبة التحليلية = أ.ع. م. العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة.

### ح- القطاعات التي يمكن من خلالها تطبيق المحاسبة التحليلية:

- القطاع الزراعي (أو الفلاحي)؛

- الصناعات التحويلية؛

## المحاسبة التحليلية

- القطاعات الخدمائية،
- الشركات الإستخراجية.

**ملاحظة: لا تطبق المحاسبة التحليلية ضمن القطاع البنكي و قطاع التأمينات**

**حل التمرين 01:**

**أولاً: تحديد مختلف التكاليف، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية**

**أ- تحديد تكلفة الشراء**

| البيان                | م 1   | م 2   |
|-----------------------|-------|-------|
| - ثمن الشراء          |       |       |
| م1: $3,5 * 480$       | 1.680 |       |
| م2: $4 * 320$         |       | 1.280 |
| - مصاريف الشراء       |       |       |
| م1: $800 / 480 * 640$ | 384   |       |
| م2: $800 / 320 * 640$ |       | 256   |
| تكلفة الشراء للفترة   | 2.064 | 1.536 |

## المحاسبة التحليلية

|     |     |                      |
|-----|-----|----------------------|
| 320 | 480 | عدد الوحدات المشتراة |
| 4,8 | 4,3 | ت. الوحدة المشتراة   |

حيث أن الكمية المشتراة :  $800 = 320 + 480$  وحدة

## ب- تحديد تكلفة الإنتاج

| البيان               | ج1       | ج2       |
|----------------------|----------|----------|
| ت. المواد المستهلكة  |          |          |
| م1: $4,3 * 250$      | 1.075    |          |
| م2: $4,8 * 240$      |          | 1.152    |
| مصاريف الإنتاج       |          |          |
| س: $490 / 250 * 800$ | 408,16   |          |
| ص: $490 / 240 * 800$ |          | 391,84   |
| تكلفة الإنتاج للفترة | 1.483,16 | 1.543,84 |
| عدد الوحدات المنتجة  | 120      | 80       |
| ت. الوحدة المنتجة    | 12,36    | 19,298   |
| فروق التقريب         | 0,04     | 0        |

حيث أن الكمية المستعملة :  $490 = 240 + 250$  وحدة

## ت- تحديد سعر التكلفة

## المحاسبة التحليلية

| البيان                 | ج1       | ج2       |
|------------------------|----------|----------|
| ت. الإنتاج المباع      |          |          |
| س: $100 * 12,36$       | 1.236    |          |
| ص: $70 * 19,298$       |          | 1.350,86 |
| مصاريف التوزيع         |          |          |
| س: $170 / 100 * 37,50$ | 22,06    |          |
| ص: $170 / 70 * 37,50$  |          | 15,44    |
| سعر التكلفة            | 1.258,06 | 1.366,3  |

حيث أن عدد الوحدات المباعة :  $170 = 70 + 100$  وحدة

## ث- تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية

| البيان                      | ج1         | ج2        |
|-----------------------------|------------|-----------|
| رقم الأعمال                 |            |           |
| س: $20 * 100$               | 2.000      |           |
| ص: $25 * 70$                |            | 1.750     |
| سعر التكلفة                 | (1.258,06) | (1.366,3) |
| ن. التحليلية لكل منتج       | 741,94     | 383,7     |
| النتيجة التحليلية الإجمالية |            | 1.125,64  |

## المحاسبة التحليلية

ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبة العامة (المالية)

$$* \text{حـ } 701 / (\text{رقم الاعمال}) = 1.750 + 2.000 = 3.750 \text{ دج}$$

$$* \text{حـ } 72 / (\text{التغير في الخزون}) = \text{تكلفة الإنتاج الفترة} - \text{تكلفة الإنتاج}$$
$$\text{المباع} = 440,14 \text{ دج}$$

$$(1.350,86 + 1.236) - (1.543,84 + 1.483,16)$$

$$* \text{حـ } 601 / (\text{ت. م. المستهلكة}) = 2.227 \text{ دج}$$

$$1.152 + 1.075 =$$

$$* \text{من حـ } 61 / \text{الى حـ } 68 (\text{أعباء أخرى}) = 37,50 + 800 = 837,50 \text{ دج}$$

$$\text{حيث أن: من حـ } 61 / \text{الى حـ } 68 (\text{أعباء أخرى}) = \text{م. الإنتاج} + \text{م.}$$
$$\text{التوزيع} + \text{أ.ع. غ. معتبرة} - \text{ع. إضافية} - \text{فروق التقريب}$$

$$* \text{حـ } 12 / (\text{نتيجة المحاسبة العامة}) = 1.125,64 \text{ دج}$$

حل التمرين 02:

## المحاسبة التحليلية

أولاً: تحديد مختلف التكاليف، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية  
الإجمالية

أ- تحديد تكلفة الشراء

| البيان               | م 1       | م 2       |
|----------------------|-----------|-----------|
| - ثمن الشراء         |           |           |
| م1: 30 * 36.000      | 1.080.000 |           |
| م2: 40 * 30.000      |           | 1.200.000 |
| - مصاريف الشراء      |           |           |
| م1: 3 * 36.000       | 108.000   |           |
| م2: 3 * 30.000       |           | 90.000    |
| تكلفة الشراء للفترة  | 1.188.000 | 1.290.000 |
| عدد الوحدات المشتراة | 36.000    | 30.000    |
| ت. الوحدة المشتراة   | 33        | 43        |

ب- تحديد تكلفة الإنتاج

## المحاسبة التحليلية

| ص       | س         | البيان                                                                                        |
|---------|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 660.000 | 1.494.000 | ت. المواد المستهلكة<br>م1: $24.000 * 43 + 14.000 * 33$<br>م2: $33 * 20.000$<br>مصاريف الإنتاج |
| 45.000  | 60.000    | س: $700 / 400 * 105,000$<br>ص: $700 / 300 * 105,000$                                          |
| 705.000 | 1.554.000 | تكلفة الإنتاج                                                                                 |
| 300     | 400       | عدد الوحدات المنتجة                                                                           |
| 2.350   | 3.885     | ت. الوحدة المنتجة                                                                             |

حيث أن عدد الوحدات المنتجة :  $700 = 300 + 400$  وحدة

## 3- تحديد سعر التكلفة

| ص       | س         | البيان                                                                      |
|---------|-----------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 611.000 | 1.554.000 | ت. الإنتاج المباع<br>س: $3.885 * 400$<br>ص: $2.350 * 260$<br>مصاريف التوزيع |
|         | 20.000    | س: $660 / 400 * 30.000$                                                     |

## المحاسبة التحليلية

|         |           |                       |
|---------|-----------|-----------------------|
| 13.000  |           | ص: 30.000 * 260 / 660 |
| 624.000 | 1.574.000 | سعر التكلفة           |

حيث أن عدد الوحدات المباعة : 660 = 260 + 400 وحدة

## 4- تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية

| ص              | س              | البيان                      |
|----------------|----------------|-----------------------------|
|                |                | رقم الأعمال                 |
|                | 1.754.000      | س: 4.385 * 400              |
| 748.800        |                | ص: 2.880 * 260              |
| (624.000)      | (1.574.000)    | سعر التكلفة                 |
| <b>124.800</b> | <b>180.000</b> | ن. التحليلية لكل منتج       |
| <b>304.800</b> |                | النتيجة التحليلية الإجمالية |

## ثانيا: تحديد النتيجة التحليلية الصافية:

ن. ت. ص. = ن. ت. الإجمالية + ع. الإضافية - الأعباء غير المعتبرة +

نواتج غير معتبرة + فروق التقريب

حيث أن:

### المحاسبة التحليلية

✓ العناصر الإضافية = تكلفة رأس المال

$$= 36.000 * 0,1 * (12/1) = 300 \text{ دج}$$

$$✓ \text{ الأعباء غير المعتبرة} = 28.800 / 12 = 2.400 \text{ دج}$$

(باعتبار المؤونة الاستثنائية سنوية)

$$\text{و منه: النتيجة التحليلية الصافية} = 304.800 - 300 + 2.400$$

$$= 302.700 \text{ دج}$$

ثالثا: تحديد النتيجة المحاسبة العامة (المالية)

$$* \text{ — / 701 (رقم الاعمال)} = 1.754.000 + 748.800 = 2.502.800 \text{ دج}$$

$$* \text{ — / 72 (التغير في الخزون)} = \text{تكلفة الإنتاج الفترة} - \text{تكلفة الإنتاج}$$
$$\text{المباع} = 94.000 \text{ دج}$$

$$(611.000 + 1.554.000) - (705.000 + 1.554.000)$$

$$* \text{ ح / 601 (ت. م. المستهلكة)} = 2.154.000 \text{ دج}$$

$$= 660.000 + 1.494.000$$

### المحاسبة التحليلية

$$* \text{ من ح / 61 الى ح 68 (أعباء أخرى) } = 140.100 \text{ دج}$$

$$300-2400 + 33.000 + 105.000 =$$

حيث أن: من ح / 61 الى ح 68 (أعباء أخرى) = م. الإنتاج + م. التوزيع + أ.ع. غ. معتبرة - ع. إضافية - فروق التقريب

$$* \text{ ح / 12 (نتيجة المحاسبة العامة) } = 302.700 \text{ دج}$$

## المحاسبة التحليلية

### المحور الثاني: معالجة الأعباء المباشرة و غير المباشرة

#### 1- مفهوم الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة:

في إطار تحديد تكلفة أو سعر تكلفة منتج معين، يمكن التمييز بين نوعين من الأعباء: الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة.

**1-1- مفهوم الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة دون طرح أي مشكل في الحساب ، أي تسجل مباشرة و كلية في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة.<sup>7</sup> مثل: المواد المستعملة في المنتج أو أعباء عامل مؤهل لانتاج منتج معين، أو مصاريف الإشهار لمنتج معين.

**1-2- الأعباء غير المباشرة:** وهي الأعباء التي لا يمكن تحميلها مباشرة على تكلفة أو سعر تكلفة معينة كونها تتعلق بمجموعة من المواد أو المنتجات أو الوظائف أو الطلبيات. فهي تتطلب في كل مرة حسابات وسيطة بهدف تحديد أعباء كل منتج أو كل مادة أولية على حدى. في مفهوم آخر، تصرف هذه التكاليف غير المباشرة من أجل صنع عدة منتجات، سواءا تعلق الأمر بالنشاط الإنتاجي أو التوزيعي أو الإداري،

<sup>7</sup> ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 32.

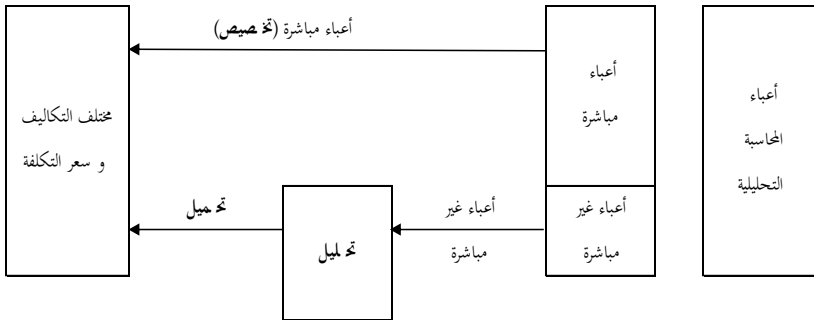
## المحاسبة التحليلية

تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج بحيث يتم يجب تحليلها و توزيعها<sup>8</sup>، مثل:

- مصاريف صيانة آلات الإنتاج؛
- مصاريف النقل لمجموعة من المواد الأولية؛
- أقساط الإهلاك لمختلف ورشات الإنتاج؛
- مصاريف التنظيف، الكهرباء.... إلخ

و الشكل الموالي يبين مسار تحميل أو تخصيص أعباء المحاسبة التحليلية .

الشكل رقم 01: مسار معالجة الأعباء المباشرة و غير المباشرة بالمؤسسة



المصدر: Henri Davasse et Georges Langlois, comptabilité analytique et gestion budgétaire, Berti éditions, Alger, 2010, p22

<sup>8</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 57.

## المحاسبة التحليلية

### 2- تحميل الأعباء غير المباشرة

إذا كانت عملية تخصيص الأعباء المباشرة لتكلفة أو سعر تكلفة معين لا تطرح أي إشكال حسابيا، فإن عملية إرفاق الأعباء غير المباشرة لتكلفة معينة أو سعر تكلفة معين يتطلب في كل مرة ترتيب و فرز هذه الأعباء ومن ثم إجراء حسابات وسيطة أو ما يطلق عليها بعملية **التحميل**.  
و من بين طرق تحميل الأعباء غير المباشرة نجد:

**2-1- طرق التحميل التقريبية:** تقوم هذه الطريقة على تحميل الأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات أو المواد على أساس أداة توزيع معينة، مثل: عدد ساعات العمل المباشرة، كمية المواد المستعملة أو الكمية المنتجة. يطلق على هذه الأداة **وعاء التحميل**.

**مثال:** إذا كانت أعباء اليد العاملة المشتركة لمنتجين 5000 دج علما أن عدد ساعات العمل المباشرة لكل منتج (أ ، ب) هي 100 ساعة و 60 ساعة على التوالي، فإن قسط الأعباء المحملة لكل منتج هي:

$$\text{المنتج أ: } 160 / 100 \times 5000$$

$$\text{المنتج ب: } 160 / 60 \times 5000$$

## المحاسبة التحليلية

في هذه الحالة، أداة التوزيع (وعاء التحميل) كانت عدد ساعات يد العمل، «حيث يمكن القول أن: أعباء اليد العاملة توزّع على أساس عدد ساعات يد عمل».

بالرغم من سهولة هذه الطريقة، فإن أهمية وحجم الأعباء غير المباشرة من جهة، و بروز أعباء أخرى مشتركة لكل نشاطات المؤسسة (شراء، إنتاج، توزيع) مثل: الأعباء الإدارية، أدى إلى بروز طريقة أخرى لتحصيل هذه الأعباء: طريقة الأقسام المتجانسة.

### 2-2- طريقة الأقسام المتجانسة

2-2-1- مبدأ الطريقة: تقوم طريقة الأقسام المتجانسة على تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مراكز تحليل تجمع فيها الأعباء غير المباشرة قبل توزيعها، قد يكون مركز التحليل هذا:

- \*مركزاً أو قسماً حقيقياً (مديرية، ورشة، مخزن، مكتب....)
- حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- \*مركزاً وهمياً مرتبطاً بالوظائف الاقتصادية المتواجدة (الإدارة، تسيير المستخدمين، صيانة، طاقة).

## المحاسبة التحليلية

يقاس نشاط كل مركز تحليل بوحدة تدعى: وحدة القياس، أساس القياس، وعاء التحميل، مفتاح التوزيع أو وعاء العمل. حيث نجد أهم هذه الوحدات المستعملة: عدد ساعات العمل، عدد الوحدات المنتجة، الكميات المنتجة، الكمية المباعة، رقم الأعمال... إلخ.

**ملاحظة:** يطلق على كل قسم تحليل، قسم عمل أو قسم متجانس، لتجانس أعباء القسم ووعاء التحميل أو وحدة القياس (كل زيادة في عدد وحدات القياس تؤدي إلى الزيادة في حجم الأعباء أو إنخفاضها)

كما يمكن التمييز بين نوعين من الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل:

### 2-2-2 تصنيف الأقسام:

- الأقسام المساعدة (الثانوية): وهي أقسام يتم تحميل أعبائها على الأقسام الأخرى، كونها لا تشارك مباشرة في نشاط المؤسسة؛
- الأقسام الأساسية (الرئيسية): وهي أقسام يتم تحميل أعبائها مباشرة على المنتجات أو المواد الأولية، فهي تساهم مباشرة في نشاط المؤسسة.

## المحاسبة التحليلية

### 2-2-3 تحديد تكلفة وحدة القياس وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

يتم حساب و توزيع الأعباء غير المباشرة وفق هذه الطريقة على ثلاث مراحل:

أ- التوزيع الأولي: ويقوم على توزيع الأعباء غير المباشرة (أعباء المحاسبة العامة غير المباشرة) على مختلف الأقسام (المساعدة و الأساسية) حسب مفاتيح التوزيع.

ب- التوزيع الثانوي: ويقوم على توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية (الأعباء ضمن الأقسام المساعدة تصبح معدومة)

ج- تحديد تكلفة وحدة القياس أو وحدة العمل، كما يلي:

ت. و. القياس = تكلفة القسم الأساسي / عدد وحدات القياس

أو: ت. و. القياس = مجموع التوزيع الثانوي للقسم / عدد وحدات القياس

ومنه: التكلفة المحتملة = ت. و. القياس × عدد وحدات القياس المستعملة.

## المحاسبة التحليلية

**مثال 1:** يمثل الجدول التالي جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة س.

| رقم الحساب         | البيان           | المبالغ           | أقسام مساعدة |      | أقسام أساسية      |               |                    |
|--------------------|------------------|-------------------|--------------|------|-------------------|---------------|--------------------|
|                    |                  |                   | إدارة        | طاقة | تموين             | إنتاج         | توزيع              |
| 60 / ح             | مشتريات مستهلكة  | 5.000             | 50%          | 0    | 10%               | 10%           | 30%                |
| 61 / ح             | خدمات            | 15.000            | 40%          | 20%  | 20%               | 10%           | 10%                |
| 66 / ح             | مصاريف مالية     | 15.000            | 40%          | 20%  | 20%               | 10%           | 10%                |
| 68 / ح             | مخصصات الإهلاك   | 20.000            | 0%           | 30%  | 10%               | 50%           | 10%                |
|                    | عناصر إضافية     | 10.000            | 20%          | 20%  | 20%               | 20%           | 20%                |
|                    | أعباء غير معتبرة | 15.000            | 0%           | 0%   | 0%                | 0%            | 0%                 |
| التوزيع الثانوي    |                  | الإدارة           |              |      |                   |               |                    |
|                    |                  | الطاقة            |              |      |                   |               |                    |
|                    |                  | 25% 50% 25% -100% |              |      |                   |               |                    |
|                    |                  | 20% 50% 30% -100% |              |      |                   |               |                    |
| طبيعة و حدة القياس |                  |                   |              |      | كغ مادة<br>مشتراة | وحدة<br>منتجة | 100 دج<br>من ر ع ص |

## المحاسبة التحليلية

### المطلوب:

1- أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة علما أن عدد وحدات القياس هي على التوالي: 5.000 ، 250 ، 1.500 (حيث أن رقم الأعمال الصافي أو رع ص = 150.000).

2- علما أن:

- ✓ الكمية المشتريات من م1: 3.000 كغ بـ: 20 دج/كغ
- ✓ الكمية المشتريات من م2: 2.000 كغ بـ: 10 دج/كغ
- ✓ أعباء مباشرة للشراء: 25.000 دج بالنسبة لـ: م1، و 15.000 دج بالنسبة لـ: م2.

أحسب تكلفة شراء كل مادة أولية.

### الحل:

أ- إتمام جدول توزيع الأعباء المباشرة

ب- تحديد تكلفة الشراء

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و غير المباشرة)

|        |     |     |
|--------|-----|-----|
| البيان | م 1 | م 2 |
|--------|-----|-----|

## المحاسبة التحليلية

| رقم الحساب            | البيان           | المبالغ  | أقسام مساعدة |          | أقسام أساسية      |            |                       |
|-----------------------|------------------|----------|--------------|----------|-------------------|------------|-----------------------|
|                       |                  |          | إدارة        | طاقة     | تموين             | إنتاج      | توزيع                 |
| ح/ 60                 | مشتريات مستهلكة  | 5.000    | 2.500        | 0        | 500               | 500        | 1.500                 |
| ح/ 61                 | خدمات            | 15.000   | 6.000        | 3.000    | 3.000             | 1.500      | 1.500                 |
| ح/ 66                 | مصاريف مالية     | 15.000   | 6.000        | 3.000    | 3.000             | 1.500      | 1.500                 |
| ح/ 68                 | مخصصات الإهلاك   | 20.000   | 0            | 6.000    | 2.000             | 10.000     | 2.000                 |
|                       | عناصر إضافية     | 10.000   | 2.000        | 2.000    | 2.000             | 2.000      | 2.000                 |
|                       | أعباء غير معتبرة | 15.000   | 0            | 0        | 0                 | 0          | 0                     |
| مجموع التوزيع الأولي  |                  | 80.000   | 16.500       | 14.000   | 10.500            | 15.500     | 8.500                 |
| التوزيع الثانوي       |                  |          |              |          |                   |            |                       |
|                       | الإدارة          | (16.500) |              |          | 4.125             | 8.250      | 4.125                 |
|                       | الطاقة           |          |              | (14.000) | 4.200             | 7.000      | 2.800                 |
| مجموع التوزيع الثانوي |                  |          | 0,00         | 0,00     | 18.825            | 30.750     | 15.425                |
| طبيعة و حدة القياس    |                  |          |              |          | كغ مادة<br>مشتراة | وحدة منتجة | 100 دج<br>من ر ع<br>ص |
| عدد وحدات القياس      |                  |          |              |          | 5.000             | 250        | 1.500                 |
| تكلفة وحدة القياس     |                  |          |              |          | 3,765             | 123        | 10,28                 |
| فروق التقريب          |                  |          |              |          | 0                 | 0          | -5                    |

## المحاسبة التحليلية

|               |               |                              |
|---------------|---------------|------------------------------|
|               |               | - ثمن الشراء                 |
|               | 30.000        | م1: 3.000 * 20               |
| 20.000        |               | م2: 2.000 * 10               |
| 15.000        | 25.000        | - مصاريف الشراء المباشرة     |
|               |               | - مصاريف الشراء غير المباشرة |
|               | 11.295        | م1: 3.000 * 3,765            |
| 7.530         |               | م2: 2.000 * 3.765            |
| <b>42.530</b> | <b>66.295</b> | <b>تكلفة الشراء للفترة</b>   |
| 2.000         | 3.000         | عدد الوحدات المشتراة         |
| <b>21,265</b> | <b>22,1</b>   | <b>ت. الوحدة المشتراة</b>    |
| 0             | 5             | فروق التقريب                 |

**ملاحظة:** يقاس نشاط كل قسم بوحدة تدعى وحدة القياس، أساس القياس، وعاء التحميل، مفتاح التوزيع او وحدة العمل.

إن تحديد وحدة العمل أو وحدة القياس يطرح عدة مشاكل منها: العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل: ساعات العمل، الحجم، التكاليف أو رقم الأعمال. وكذلك وجود علاقات متشابكة بين هذه الوحدات فيما بينها، وبينها و نشاط القسم. فمثلا: ساعات يد

## المحاسبة التحليلية

العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية و بعدد ساعات عمل الآلة و بالوحدات المنتجة، وكل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات.

من الجانب النظري، تبقى أحسن طريقة لاختيار إحدى وحدات القياس هي تحديد معامل الارتباط ( $R$ ) بين أعباء القسم ووحدة قياس معينة في كل مرة، حيث يتم اختيار أكبر معامل ارتباط بالقيمة المطلقة.

**مثال 02:** بهدف تحديد وعاء القياس للورشة 1 لدينا:

➤ معامل الارتباط بين أعباء الورشة 1 و عدد ساعات يد العمل  
 $= 0.79$ .

➤ معامل الارتباط بين أعباء الورشة 2 و عدد ساعات دورات الآلة  
 $= 0.6$ .

➤ معامل الارتباط بين أعباء الورشة 1 و الكمية المستهلكة  $= 0.9$ .

في هذه الحالة يتم اختيار الكمية المستهلكة كوحدة قياس للورشة 1.

**2-2-4- حالات خاصة لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة:** في إطار التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة يمكن التمييز بين:

## المحاسبة التحليلية

أ- حالة تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة: في الكثير من الحالات تقوم الأقسام المساعدة بتقديم خدمات فيما بينها، ما يستلزم أن يمر توزيع أعباء هذه الأقسام على الأساسية بمرحلتين:

- تحديد الأعباء الإجمالية لكل قسم مساعد و التي تساوي إلى: مجموع أعباء القسم المساعد بعد التوزيع الأولي زائد مجموع الخدمات المحصلة من الأقسام الأخرى.
- توزيع الأعباء الإجمالية لكل قسم مساعد على الأقسام الأساسية وفق مفاتيح التوزيع.

### مثال 03:

ليكن جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

## المحاسبة التحليلية

| أقسام أساسية          |            |                | أقسام مساعدة |        | البيان               |
|-----------------------|------------|----------------|--------------|--------|----------------------|
| توزيع                 | إنتاج      | تموين          | طاقة         | إدارة  |                      |
| 8.500                 | 15.500     | 10.500         | 14.000       | 16.500 | مجموع التوزيع الأولي |
| 15%                   | 40%        | 25%            | 20%          | -100%  | التوزيع الثانوي      |
|                       |            |                |              |        | الإدارة              |
| 20%                   | 50%        | 20%            | -100%        | 10     | الطاقة               |
| 100 دج<br>من ر ع<br>ص | وحدة منتجة | كغ مادة مشتترة |              |        | طبيعة و حدة القياس   |
| 15.000                | 250        | 5000           |              |        | عدد وحدات القياس     |

**المطلوب:** اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة و تحديد تكلفة وحدة القياس

الحل:

### المحاسبة التحليلية

- بوضع الأعباء الإجمالية لقسم الإدارة:  $X$

- بوضع الأعباء الإجمالية لقسم الطاقة:  $Y$

لتحديد الأعباء الإجمالية لقسمي الإدارة و الطاقة، يكفي حل جملة المعادلتين التاليتين:

$$\blacksquare X = 16.500 + 0,1 y$$

$$\blacksquare y = 14.000 + 0,1 x$$

بعد حل جملة المعادلتين نجد:

- الأعباء الإجمالية لقسم الإدارة:  $X = 18.265,31$  دج

- الأعباء الإجمالية لقسم الطاقة:  $Y = 17.653,06$  دج

و عليه: يصبح جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

| البيان | أقسام مساعدة | أقسام أساسية |
|--------|--------------|--------------|
|--------|--------------|--------------|

## المحاسبة التحليلية

| توزيع              | إنتاج      | تموين         | طاقة Y      | إدارة X     |                    |
|--------------------|------------|---------------|-------------|-------------|--------------------|
| 8.500              | 15.500     | 10.500        | 14.000      | 16.500      | مجموع التوزيع 1    |
| 2.739,80           | 7.306,12   | 4.566,33      | 3.653,06    | (18.265,31) | التوزيع الثانوي    |
|                    |            |               |             |             | الإدارة X          |
| 3.530,61           | 8.826,53   | 3.530,61      | (17.653,06) | 1.765,31    | الطاقة Y           |
| 14.770,41          | 31.632,65  | 18.596,94     | 0,00        | 0,00        | مجموع التوزيع 2    |
| 100 دج<br>من ر ع ص | وحدة منتجة | كغ مادة مشتاة |             |             | طبيعة و حدة القياس |
| 15.000             | 250        | 5000          |             |             | عدد وحدات القياس   |
| 0,98               | 126,5306   | 3,72          |             |             | تكلفة وحدة القياس  |
| -70,41             | 0          | 3,06          |             |             | فروق التقريب       |

ملاحظة: يطلق على هذه الطريقة، طريقة الحل الجبري في حين يمكن الإشارة إلى وجود طريقة أخرى يطلق عليها طريقة الحل النظرية.

ب- حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام الأساسية: إذا كان من الضروري توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية (التوزيع الثانوي)، فإنه يمكن أن يحدث توزيع للأعباء بين هذه الأخيرة (الأقسام الأساسية) ما يستوجب القيام بالتوزيع التبادلي من خلال:

## المحاسبة التحليلية

- تحديد الأعباء الإجمالية للقسم = مجموع أعباء القسم بعد التوزيع الثانوي + مجموع الخدمات المحصلة من الأقسام الأخرى
- توزيع الأعباء الإجمالية للقسم الأساسي على الأقسام الأساسية الأخرى وفق مفاتيح التوزيع المحددة.

**مثال 04:** من خلال معطيات المثال 03، أحسب مجموع التوزيع الثانوي النهائي و كذا تكلفة وحدة القياس وفق الجدول التالي:

| البيان             | أقسام مساعدة |        | أقسام أساسية   |            |                    |
|--------------------|--------------|--------|----------------|------------|--------------------|
|                    | إدارة X      | طاقة Y | تموين          | إنتاج      | توزيع              |
| مجموع التوزيع 2    | 0,00         | 0,00   | 18.596,94      | 31.632,65  | 14.770,41          |
| التوزيع التبادلي   |              |        |                |            |                    |
| تموين              |              |        | (20%)          | 20%        |                    |
| إنتاج              |              |        | 30%            | (30%)      |                    |
| طبيعة و حدة القياس |              |        | كغ مادة مشتركة | وحدة منتجة | 100 دج<br>من ر ع ص |
| عدد وحدات القياس   |              |        | 5000           | 250        | 15.000             |

الحل:

- بوضع الأعباء الإجمالية لقسم التموين: V

## المحاسبة التحليلية

- بوضع الأعباء الإجمالية لقسم الإنتاج:  $W$

لتحديد الأعباء الإجمالية لقسمي التموين و الإنتاج، يكفي حل جملة المعادلتين التاليتين:

$$\blacksquare V = 18.596,94 + 0,3 W$$

$$\blacksquare W = 31.632,65 + 0,2 V$$

بعد حل المعادلتين نجد:

- الأعباء الإجمالية لقسم التموين:  $V = 29.879,51$  دج

- الأعباء الإجمالية لقسم الإنتاج:  $W = 37.608,55$  دج

و عليه: يصبح جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

| أقسام أساسية |           |           | أقسام مساعدة |           | البيان |
|--------------|-----------|-----------|--------------|-----------|--------|
| توزيع        | إنتاج $W$ | تموين $V$ | طاقة $Y$     | إدارة $X$ |        |

### المحاسبة التحليلية

|                                                       |             |                |      |      |                               |
|-------------------------------------------------------|-------------|----------------|------|------|-------------------------------|
| 14.770,41                                             | 31.632,65   | 18.596,94      | 0,00 | 0,00 | مجموع التوزيع الثانوي         |
| <p>التوزيع التبادلي</p> <p>تموين V</p> <p>إنتاج W</p> |             |                |      |      |                               |
|                                                       | 5.975,902   | (5.975,902)    |      |      |                               |
|                                                       | (11.282,57) | 11.282,57      |      |      |                               |
| 14.770,41                                             | 26.325,982  | 23.903,608     | 0,00 | 0,00 | مجموع التوزيع الثانوي النهائي |
| 100 دج<br>من ر ع ص                                    | وحدة منتجة  | كغ مادة مشتركة |      |      | طبيعة و حدة القياس            |
| 15.000                                                | 250         | 5000           |      |      | عدد وحدات القياس              |
| 0,98                                                  | 105,3       | 4,78           |      |      | تكلفة وحدة القياس             |
| -70,41                                                | -0,982      | -3,608         |      |      | فروق التقريب                  |

تمارين متعلقة بالمحور الثاني 02 : معالجة الأعباء المباشرة و غير المباشرة

التمرين 01:

## المحاسبة التحليلية

- س1- ما الفرق بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة؟  
س2- ماذا نعني بالتخصيص affectation ؟  
س3- ماذا نعني بالتحميل Imputation ؟  
س4- ماذا نعني بالقسم La section Homogène ؟  
المتجانس  
س5- ما الفرق بين القسم المساعد و القسم الرئيسي ؟  
س6- ما الهدف من وحدة القياس و ماهي (Unité d'œuvre)  
مميزاتها؟

### التمرين 02:

يتلخص جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة الهناء، لشهر جانفي في  
الجدول التالي:

معلومات إضافية:

- من بين الإهلاكات و المؤونات نجد مؤونات غير مبررة إقتصاديا  
بقسط سنوي: 168.000 دج

## المحاسبة التحليلية

| رقم الحساب         | البيان                     | المبالغ  | أقسام مساعدة |          | أقسام أساسية |       |       |
|--------------------|----------------------------|----------|--------------|----------|--------------|-------|-------|
|                    |                            |          | إدارة        | مستخدمين | تموين        | إنتاج | توزيع |
| 60 /               | مشتريات مستهلكة            | 15.000   | -            | 0,2      | 0,1          | 0,4   | 0,3   |
| 63 /               | مصاريف المستخدمين          | 18.000   | 40%          | 50%      | 5%           | 5%    | -     |
| 66 /               | مصاريف مالية               | 7.000    | -            | -        | 2.800        | -     | 4.200 |
| 67 /               | أعباء غ. عادية (غ. معتبرة) | 10.000   | -            | -        | -            | -     | -     |
| 68 /               | مخصصات الإهلاك             | 44.000   | 10%          | 5%       | 15%          | 50%   | 20%   |
|                    | عناصر إضافية               | ؟        | 5            | 5        | 3            | 2     | 5     |
| التوزيع الثانوي    |                            | -        |              |          |              |       |       |
|                    |                            | الإدارة  | 100%         |          |              |       | 40%   |
|                    |                            | مستخدمين | -100%        |          |              |       | 30%   |
| طبيعة و حدة القياس |                            |          |              |          | كغ مادة      | وحدة  | وحدة  |
|                    |                            |          |              |          | مشتراة       | منتجة | مباعة |

■ تمثل الأجرة الشهرية لصاحب المؤسسة ما قيمته: 5.000 دج

(حيث لم يتم الأخذ بها بعين الاعتبار ضمن المحاسبة العامة - غير

مسجلة محاسبيا)

■ تقدر عدد وحدات القياس على التوالي: 100 وحدة، 300

وحدة و 1.250 وحدة.

## المحاسبة التحليلية

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

**التمرين 04:** تقوم الوحدة (رقم 4) من مؤسسة "علي" بإنتاج نوعين من الورق الرفيع: أ، ب باستعمال مادة الخلفاء (ح) ومواد كيميائية (ك) في أقسام أساسية (تموين، تحضير، إنتاج، تخزين، توزيع)، بحيث المخزن خاص بالمنتجات فقط، ومن أجل حساب نتيجة هذه الوحدة لشهر أكتوبر 2012 قدمت إليكم المعلومات التالية من دفاتها المحاسبية:

### 1- من المحاسبة العامة:

- مشتريات (ح): 12 شحنة بكل منها 500 كلف بسعر 2.5 دج للكيلو
- مشتريات (ك): 40 كيس في كل منها 50 كلف بسعر 300 دج للكيس
- أعباء المحاسبة العامة = 306.666 دج
- الإنتاج المباع:

من أ: 920 حزمة في كل منها 5 كلف بسعر 300 دج للحزمة

من ب: 1.200 حزمة في كل منها 2 كلف بسعر 100 دج للحزمة

### 2- معلومات من المحاسبة التحليلية :

## المحاسبة التحليلية

- مصاريف مباشرة على المشتريات: 50 دج لكل شحنة من (ح)،  
500 دج لمجموع مشتريات (ك).
- مصاريف مباشرة على الإنتاج: 11.358 دج لـ أ ، و 7.008 دج  
لـ ب
- العناصر الإضافية تقدر بـ 1.600 دج ؛ اما الأعباء غير المباشرة  
توزع حسب الجدول التالي:
- 3- الاستهلاكات : لإنتاج أ استعملت 3.500 كلغ من (ح) و  
1.500 كلغ من (ك)
- لإنتاج ب استعملت 2.000 كلغ من (ح) و  
500 كلغ من (ك)

| الأقسام<br>الأعباء | مصاريف<br>مشتركة | طاقة | صيانة | تموين                  | تحضير               | إنتاج          | تخزين              | توزيع                        |
|--------------------|------------------|------|-------|------------------------|---------------------|----------------|--------------------|------------------------------|
| مجموع التوزيع 1    | 0                | 0    | 0     | 37.000                 | 80.800              | 96.400         | س ؟                | 39.600                       |
| توزيع تبادلي       |                  |      |       | 10%<br>-20%            | -10%<br>20%         |                |                    |                              |
| وحدات القياس       |                  |      |       | 1000 كلغ<br>مواد مشتاة | كلغ مواد<br>مستعملة | وحدات<br>منتجة | كلغ أوراق<br>مباعة | 1000 دج<br>من رقم<br>الأعمال |

## المحاسبة التحليلية

مع الملاحظة ان المواد المستعملة تفقد مقدار 1 % من وزنها إثناء عملية الإنتاج.

### العمل المطلوب:

- 1- إتمام جدول توزيع المصاريف غير المباشرة.
- 2- تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.
- 3- تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية.
- 4- تحديد نتيجة المحاسبة العامة.

### التمرين 05:

تنتج المؤسسة الاقتصادية -السلام- نوعين من الاظرفة البريديّة، من النوع A و من النوع B وذلك باستعمال المواد الاوليّة، و هي الورق - س- و المواد الكيماويّة -ك- في أقسام أساسيّة (تموين، الورشة 1، الورشة 2، تخزين و توزيع).

وبهدف حساب النتيجة التحليلية لشهر جانفي، قدّمت لك المعلومات التالية:

### 1- من المحاسبة العامّة:

## المحاسبة التحليلية

- مشتريات الورق -س- 10 شحنات بكل منها 1 طن من الورق  
بسر 20 دج / كلغ.
  - مشتريات المواد الكيماوية -ك- 30 برميل في كل منها 100 لتر  
بسر 10 دج / للتر.
  - مصاريف مباشرة على المشتريات: 1000 دج لكل شحنة من -س-  
، 100 دج/البرميل.
- 2- الإنتاج المباع**
- 25 شحنة من المنتج -أ- في كل منها 500 كلغ بسر 25  
دج/كلغ خارج الضريبة.
  - 20 شحنة من المنتج -ب- في كل منها 300 كلغ بسر 35  
دج/كلغ خارج الضريبة.

**3- الأعباء غير المباشرة، حسب الجدول التالي:**

| البيان         | ادارة العاملين | الطاقة | الصيانة | التموين | الورشة 1 | الورشة 2 | التخزين | التوزيع |
|----------------|----------------|--------|---------|---------|----------|----------|---------|---------|
| مج. ت. 1       | 180.000        | 11.400 | 19.100  | 22.900  | 11.900   | 24.600   | 8.000   | 24.000  |
| توزيع ثانوي    |                |        |         |         |          |          |         |         |
| ادارة العاملين | -100%          | 10%    | 15%     | 8%      | 10%      | 20%      | 17%     | 20%     |

### المحاسبة التحليلية

|                |                           |                           |                           |                                         |       |       |     |                        |
|----------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|-------|-------|-----|------------------------|
| 18%            | 7%                        | 30%                       | 5%                        | 10%                                     | 10%   | -100% | 20% | الطاقة                 |
| 20%            | 25%                       | 20%                       | 10%                       | 25%                                     | -100% |       |     | الصيانة                |
|                |                           | -10%                      | 10%                       |                                         |       |       |     | توزيع                  |
|                |                           | 20%                       | -20%                      |                                         |       |       |     | تبادلي                 |
| رقم<br>الاعمال | وزن<br>الوحدات<br>المباعة | وزن<br>الوحدات<br>المنتجة | وزن<br>الوحدات<br>المنتجة | 1 دج من<br>ثمن الشراء<br>للمواد الأولية |       |       |     | طبيعة<br>وحدة<br>العمل |

#### 4- من المحاسبة التحليلية

مصاريف مباشرة على الانتاج : 20350 دج ل -أ- و 12000 دج ل

-ب-

#### 5- الانتاج:

- احتاجت عملية صناعة الأظرفة من النوع أ في الفترة المدروسة ما يقدر ب 6 شحنات من الورق و 20 برميل من المواد الكيماوية.
- احتاجت عملية صناعة الأظرفة من النوع ب في الفترة المدروسة ما يقدر ب 3 شحنات من الورق و 6 برميل من المواد الكيماوية.

علما أنّ استخدام كلّ شحنة يعطي إنتاج 8 شحنات من الأظرفة من النوع أ. بالمقابل، استخدام كلّ شحنة واحدة من الورق يعطي 10 شحنات من الأظرفة ب.

#### العمل المطلوب:

## المحاسبة التحليلية

- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.
- تحديد النتيجة التحليلية الاجمالية.
- تحديد النتيجة التحليلية الصافية، إذا علمت أن: العناصر الإضافية  
تقدر ب: 12.500 دج، أعباء متعلقة بالسنوات السابقة تقدر ب:  
1.251 دج، مؤونات غير مبررة اقتصاديا (القسط الشهري) تقدر ب:  
6.000 دج، نواتج غير معتبرة 21.211 دج.

## حلول التمارين المتعلقة بالخور الثاني

### حل التمرين 01:

أ- الفرق بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة

## المحاسبة التحليلية

- الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معين، مثل: أعباء اليد العاملة المؤهلة لإنتاج منتج معين أو مصاريف الإشهار لمنتج معين؛
- الأعباء غير المباشرة: هي الأعباء التي لا يمكن تحميلها مباشرة على تكلفة أو سعر تكلفة معين، كونها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام.

ب- مفهوم التخصيص (Affectation): هو عملية إرفاق الأعباء المباشرة لتكلفة أو سعر تكلفة معين.

ت- مفهوم التحميل (Imputation): هو عملية إرفاق الأعباء غير المباشرة لتكلفة أو سعر تكلفة معين، و ذلك بعد توزيعها من خلال طريقة معينة.

ث- مفهوم القسم المتجانس: عبارة عن تقسيم لمراكز النشاط أو العمل (مديرية، قسم، مصلحة) بهدف توزيع الأعباء بحسب وحدات القياس.

ملاحظة: يمكن أن يكون القسم خارج مراكز النشاط، أين يتم وضعه بهدف تسهيل عملية توزيع الأعباء غير المباشرة، مثل: قسم الصيانة أو قسم الطاقة

## المحاسبة التحليلية

### ج- الفرق بين الأقسام الأساسية و الأقسام المساعدة:

- تساهم الأقسام الأساسية بصفة مباشرة في نشاط المؤسسة حيث يتم تحميل أعباءها مباشرة على تكلفة أو سعر تكلفة معين (من خلال وحدات العمل)؛

- تساهم الأقسام المساعدة في نشاط الأقسام الأساسية للمؤسسة، و بالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على هذه الأخيرة.

ح- الهدف من وحدة القياس (وعاء التحميل): تساعد على تحميل أعباء القسم المتجانس على تكلفة أو سعر تكلفة معين.

خ- مميزات وحدات القياس أو العمل: تتميز وحدات القياس أو العمل بما يلي:

- تحدد مميزات نشاط قسم معين (مثلا: ارتفاع عدد ساعات يد العمل يؤدي إلى ارتفاع الأعباء للقسم)؛

- بسيطة و ملائمة؛

- أن يكون لها معنى ملموسا و الذي يجعل منها أداة مقبولة للإتصال بين المسؤولين في عدة مستويات؛

- كما يجب أن تسمح بمراقبة نشاط القسم.

## المحاسبة التحليلية

## حل التمرين 03:

## إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

## التحليل:

| رقم الحساب | البيان                        | المبالغ       | أقسام مساعدة  |               | أقسام أساسية  |               |               |
|------------|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
|            |                               |               | إدارة         | مستخدمين      | تمويل         | إنتاج         | توزيع         |
| ح/ 60      | مشتريات مستهلكة               | 15.000        | 0             | 3.000         | 1.500         | 6.000         | 4.500         |
| ح/ 63      | مصاريف المستخدمين             | 18.000        | 7.200         | 9.000         | 900           | 900           | 0             |
| ح/ 66      | مصاريف مالية                  | 7.000         | 0             | 0,00          | 2.800         | 0             | 4.200         |
| ح/ 67      | أعباء غ. عادية<br>(غ. معتبرة) | 10.000        | -             | -             | -             | -             | -             |
| ح/ 68      | مخصصات الإهلاك                | <b>30.000</b> | 3.000         | 1.500         | 4.500         | 15.000        | 6.000         |
|            | عناصر إضافية                  | <b>5.000</b>  | 1.250         | 1.250         | 750           | 500           | 1.250         |
|            | مجموع التوزيع الأولي          |               | <b>11.450</b> | <b>14.750</b> | <b>10.450</b> | <b>22.400</b> | <b>15.950</b> |
|            | التوزيع الثانوي               |               |               |               |               |               |               |
|            | الإدارة                       |               | (11.450)      |               | 4.580         | 2.290         | 4.580         |
|            | مستخدمين                      |               |               | (14.750)      | 4.425         | 5.900         | 4.425         |
|            | مجموع التوزيع الثانوي         |               | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>19.455</b> | <b>30.590</b> | <b>24.955</b> |

## المحاسبة التحليلية

| طبيعة و حدة القياس |  |  | كغ مادة<br>مشتراة | وحدة منتجة | وحدة مبيعة |
|--------------------|--|--|-------------------|------------|------------|
| عدد و وحدات القياس |  |  | 100               | 300        | 1.250      |
| تكلفة وحدة القياس  |  |  | 194,55            | 101,97     | 964,19     |

■ تمثل العناصر الإضافية في قيمة الأجرة الشهرية لصاحب المشروع

(غير المسجلة ضمن المحاسبة العامة) : 5.000 دج

■ تمثل الأعباء غير العادية أعباء غير معتبرة ضمن المحاسبة التحليلية؛

■ القسط الشهري للمؤونات غير المبررة اقتصاديا = 168.000 /

12 = 14.000 دج،

أي أن: ما قيمته 14.000 دج هي أعباء غير معتبرة ضمن المحاسبة

التحليلية، ومنه يتم توزيع ما قيمته 30.000 دج من مخصصات الإهلاك

فقط، باعتبارها أعباء معتبرة (44.000 - 14.000 = 30.000

دج)

حل التمرين 04:

أ- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

■ تحديد قيمة (س)

## المحاسبة التحليلية

لدينا: أ.ع. م. العامة = أ.ع. م. التحليلية - عناصر إضافية + أ.ع. غ.  
معتبرة

$$\begin{aligned} & \text{أي: } 7.008 + 11.358 + 500 + (12 \times 50) = 306.666 \\ & 1.600 - 39.600 + \text{س} + 96.400 + 80.800 + 37.000 \\ & .0 + \end{aligned}$$

$$\text{أي: س} = 35.000 \text{ دج}$$

■ تحديد الأعباء الكلية للأقسام المساعدة:

➤ بوضع X الأعباء الكلية لقسم التموين

➤ بوضع Y الأعباء الكلية لقسم التحضير

لتحديد الأعباء الكلية لقسمي التموين و التحضير يكفي حل جملة  
المعادلتين التالية:

$$\text{■ } X = 37.000 + 0,1y$$

$$\text{■ } y = 80.800 + 0,2x$$

بعد حل جملة المعادلتين نجد:

$$\text{- الأعباء الإجمالية لقسم التموين: } X = 46.000 \text{ دج}$$

### المحاسبة التحليلية

- الأعباء الإجمالية لقسم التحضير:  $Y = 90.000$  دج

- تحديد عدد وحدات القياس أو العمل:

■ قسم التموين (1.000 كغ مادة مشتارة):  $[ (500 * 12) +$

$$(50 * 40) \setminus 1.000 = 8$$

■ قسم الإنتاج (وحدة منتجة) = (الكمية المستعملة) - (الكمية المستعملة \* 1%)

أي: الكمية المنتجة من أ =  $(1.500 + 3.500) - (3.500 * 0,01)$

$$= 4.950 - 35 = 4.915$$

و منه: الكمية المنتجة من أ = 4.950 كغ أي: 4950 \

$$990 = 5 \text{ حزمة}$$

أي: الكمية المنتجة من ب =  $(500 + 2.000) - (2.000 * 0,01)$

$$= 2.500 - 20 = 2.480$$

و منه: الكمية المنتجة من ب = 2.475 كغ أي:

$$2.475 \setminus 2 = 1.237,5 \text{ حزمة}$$

$$\text{الكمية الإجمالية} = 1.237,5 + 990 = 2.227,5 \text{ حزمة}$$

## المحاسبة التحليلية

■ قسم التخزين (وحدة مبيعة) =  $(5 * 920) + (2 * 1.200)$

= 7.000 كغ

| البيان                           | م. مشتركة | طاقة | صيانة | تموين                   | تحضير              | إنتاج          | تخزين             | توزيع                         |
|----------------------------------|-----------|------|-------|-------------------------|--------------------|----------------|-------------------|-------------------------------|
| مج. ت. 2                         | 00        | 00   | 00    | 37.000                  | 80.800             | 96.400         | 35.000            | 39.600                        |
| توزيع تبادلي                     |           |      |       |                         |                    |                |                   |                               |
| الورشة 02                        |           |      |       |                         | 9.000              | (9.000)        |                   |                               |
| الورشة 01                        |           |      |       |                         | (9.200)            | 9.200          |                   |                               |
| مجموع التوزيع<br>الثانوي النهائي | 0         | 0    | 0     | 36.800                  | 81.000             | 96.400         | 35.000            | 39.600                        |
| طبيعة وحدة<br>القياس             |           |      |       | 1.000 كغ<br>مواد مشتراة | كغ<br>مواد مستعملة | وحدات<br>منتجة | كغ<br>أوراق مبيعة | 1.000<br>دج<br>رقم<br>الاعمال |
| عدد وحدات<br>القياس              |           |      |       | 8                       | 7.500              | 2.227,5        | 7.000             | 396                           |
| تكلفة وحدة<br>القياس             |           |      |       | 4.600                   | 10,8               | 43,28          | 5                 | 100                           |
| فروق التقريب                     |           |      |       | 0                       | 0                  | 6,2            | 0                 | 0                             |

ب- تحديد تكلفة الشراء:

## المحاسبة التحليلية

| ك             | ح             | البيان                                                                                                          |
|---------------|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 12.000        | 15.000        | - ثمن الشراء<br>ح: $2,5 * 500 * 12$<br>ك: $300 * 40$                                                            |
| 500           | 600           | - أعباء الشراء مباشرة<br>ح: $12 * 50$<br>ك:                                                                     |
| 9.200         | 27.600        | - مصاريف الشراء غير المباشرة<br>ح: $4.600 * (1000 \setminus 500 * 12)$<br>ك: $4.600 * (1000 \setminus 50 * 40)$ |
| <b>21.700</b> | <b>43.200</b> | <b>تكلفة الشراء للفترة</b>                                                                                      |
| 2.000         | 6.000         | الكمية المشتراة                                                                                                 |
| <b>10,85</b>  | <b>7,2</b>    | <b>ت. الوحدة المشتراة</b>                                                                                       |

## ت - تحديد تكلفة الإنتاج

| ب      | أ      | البيان                                                                                            |
|--------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19.825 | 41.475 | ت. المواد المستهلكة<br>أ: $(10,85 * 1.500) + (7,2 * 3.500)$<br>ب: $(10,85 * 500) + (7,2 * 2.000)$ |

## المحاسبة التحليلية

|                |                  |                             |
|----------------|------------------|-----------------------------|
| 7.008          | 11.358           | مصاريف الإنتاج المباشرة     |
|                |                  | مصاريف الإنتاج غير المباشرة |
|                |                  | - قسم التحضير               |
|                | 54.000           | أ: $5.000 * 10,8$           |
| 27.000         |                  | ب: $2.500 * 10,8$           |
|                |                  | - قسم الإنتاج               |
|                | 42.847,2         | أ: $990 * 43,28$            |
| 53.559         |                  | ب: $1.237,5 * 43,28$        |
| <b>107.392</b> | <b>149.680,2</b> | تكلفة الإنتاج للفترة        |
| 1.237,5        | 990              | عدد الوحدات المنتجة         |
| <b>86,78</b>   | <b>151,19</b>    | ت. الوحدة المنتجة           |
| (1,75)         | (2,1)            | فروق التقريب                |

## ث- تحديد سعر التكلفة:

| ب       | أ         | البيان             |
|---------|-----------|--------------------|
|         |           | ت. الإنتاج المباع  |
|         | 139.094,8 | أ: $151,19 * 920$  |
| 104.136 |           | ب: $86,78 * 1.200$ |

### المحاسبة التحليلية

|                |                  |                                  |
|----------------|------------------|----------------------------------|
| 0              | 0                | أعباء مباشرة                     |
|                |                  | أعباء غير مباشرة                 |
|                |                  | - قسم التخزين                    |
|                | 23.000           | أ: $5 * 4.600$                   |
| 12.000         |                  | ب: $5 * 2.400$                   |
|                |                  | - قسم التوزيع                    |
|                | 27.600           | أ: $(920 * 300 / 1.000) * 100$   |
| 12.000         |                  | ب: $(1.200 * 100 / 1.000) * 100$ |
| <b>128.136</b> | <b>189.694,8</b> | <b>سعر التكلفة</b>               |

### ج- تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية:

| ب       | أ       | البيان           |
|---------|---------|------------------|
|         |         | رقم الأعمال      |
|         | 276.000 | أ: $920 * 300$   |
| 120.000 |         | ب: $1.200 * 100$ |

## المحاسبة التحليلية

|           |             |                             |
|-----------|-------------|-----------------------------|
| (128.136) | (189.694,8) | سعر التكلفة                 |
| (8.136)   | 86.305,2    | ن. التحليلية لكل منتج       |
| 78.169,2  |             | النتيجة التحليلية الإجمالية |

## ح- تحديد النتيجة التحليلية الصافية:

لدينا: النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر  
إضافية - أ.ع. غ. معتبرة + نواتج غير معتبرة + فروق التقريب.

$$\text{أي: النتيجة التحليلية الصافية} = 78.169,2 + 1.600 - 0 - 2,1 - 1,75 + 6,2$$

و منه: النتيجة التحليلية الصافية = 79.771,55 دج

## خ- تحديد نتيجة المحاسبة العامة (المالية):

$$\text{ح}^* / 701 \text{ (رقم الاعمال)} = 120.000 + 276.000 = 396.000 \text{ دج}$$

$$\text{ح}^* / 72 \text{ (التغير في الخزون)} = \text{تكلفة الإنتاج الفترة} - \text{تكلفة الإنتاج المباع} = 13.841,4 \text{ دج}$$

### المحاسبة التحليلية

$$+ 139.094,8) - (107.392 + 149.680,2) = \\ (104.136$$

$$* \text{ حـ } 601 / (\text{ت. م. المستهلكة}) = 19.825 + 41.475 = \\ \underline{\text{دج } 61.300}$$

$$* \text{ من حـ } 61 / \text{الى حـ } 68 (\text{أعباء أخرى}) = 268.769,85 \\ \text{دج}$$

$$+ 96.400 + 81.000 + 7.008 + 11.358 = \\ 1,75 + 2,1 + 1.600 - 39.600 + 35.000$$

$$+ \text{ حيث أن: من حـ } 61 / \text{الى حـ } 68 (\text{أعباء أخرى}) = \text{م. الإنتاج} \\ \text{م. التوزيع} + \text{أ.ع. غ. معتبرة} - \text{ع. إضافية} - \text{فروق التقريب}$$

$$* \text{ حـ } 12 / (\text{نتيجة المحاسبة العامة}) = 79.771,55 \text{ دج}$$

$$- 61.300 - 13.841,4 + 396.000 = \\ 268.769,85$$

حل التمرين 05:

أ- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

## المحاسبة التحليلية

أولاً: تحديد الأعباء الكلية للأقسام المساعدة:

➤ بوضع  $X$  الأعباء الكلية لقسم إدارة العاملين

➤ بوضع  $Y$  الأعباء الكلية لقسم الطاقة

➤ بوضع  $Z$  الأعباء الكلية لقسم الصيانة

لتحديد الأعباء الإجمالية لأقسام إدارة العاملين، الطاقة و الصيانة، يكفي حل جملة المعادلات التالية:

- $X = 180.000 + 0,2y$
- $y = 11.400 + 0,1x$
- $z = 19.100 + 0,15x + 0,1y$

بعد حل جملة المعادلات نجد:

- الأعباء الإجمالية لقسم الإدارة:  $X = 186.000$  دج
- الأعباء الإجمالية لقسم الطاقة:  $Y = 30.000$  دج
- الأعباء الإجمالية لقسم الطاقة:  $Z = 50.000$  دج

ثانياً: تحديد الأعباء الكلية للأقسام الرئيسية (الورشة 1 و 2):

- بوضع الأعباء الإجمالية للورشة 01:  $A$

## المحاسبة التحليلية

- بوضع الأعباء الإجمالية للورشة 02: **B**

لتحديد الأعباء الإجمالية لقسمي التموين و الإنتاج، يكفي حل جملة المعادلتين التاليتين:

- $A = 37.000 + 0,1 B$
- $B = 80.800 + 0,2 A$

بعد حل جملة المعادلتين نجد:

- الأعباء الإجمالية للورشة 01:  $A = 46.000$  دج

- الأعباء الإجمالية للورشة 02:  $B = 90.000$  دج

و عليه: يصبح جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسى علي - البليدة 02 -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- الشهيد طالب عبد الرحمان -



| التوزيع | التخزين | الورشة 2 | الورشة 1 | التمويل | الصيانة  | الطاقة   | ادارة العاملين | البيان         |
|---------|---------|----------|----------|---------|----------|----------|----------------|----------------|
| 24.000  | 8.000   | 24.600   | 11.900   | 22.900  | 19.100   | 11.400   | 180.000        | مج. ت. 1       |
| 37.200  | 31.620  | 37.200   | 18.600   | 14.880  | 27.900   | 18.600   | (186.000)      | توزيع ثانوي    |
|         |         |          |          |         |          |          |                | ادارة العاملين |
|         |         |          |          |         |          |          |                | الطاقة         |
|         |         |          |          |         |          |          |                | الصيانة        |
| 5.400   | 2.100   | 9.000    | 1.500    | 3.000   | 3.000    | (30.000) | 6.000          |                |
| 10.000  | 12.500  | 10.000   | 5.000    | 12.500  | (50.000) | -        | -              |                |
| 76.600  | 54.220  | 80.800   | 37.000   | 53.280  | 0,00     | 0,00     | 0,00           | المجموع        |
|         |         | (9.000)  | 9.000    |         |          |          |                | توزيع تبادلي   |
|         |         |          |          |         |          |          |                | الورشة 02      |
|         |         | 9.200    | (9.200)  |         |          |          |                | الورشة 01      |

## المحاسبة التحليلية

|             |                           |                           |                        |                                           |   |   |   |                  |
|-------------|---------------------------|---------------------------|------------------------|-------------------------------------------|---|---|---|------------------|
| 76.600      | 54.220                    | 81.000                    | 36.800                 | 53.280                                    | 0 | 0 | 0 | مج. ت. الثانوي   |
| رقم الاعمال | وزن<br>الوحدات<br>المباعة | وزن<br>الوحدات<br>المنتجة | وزن<br>الوحدات المنتجة | 1دج من<br>ثمن الشراء<br>للمواد<br>الأولية |   |   |   | طبيعة وحدة العمل |
| 522.500     | 18.500                    | 33.000                    | 33.000                 | 230.000                                   |   |   |   | عدد وحدات ع.     |
| 0,15        | 2,93                      | 2,45                      | 1,12                   | 0,23                                      |   |   |   | تكلفة وحدة ع.    |
| 1.775       | -15                       | -150                      | 160                    | -380                                      |   |   |   | فروق التقريب     |

المحاسبة التحليلية

ملاحظة:

- وزن الوحدات المنتجة من أ:  $8 * 6 * 500 = 24.000$  كغ
- وزن الوحدات المنتجة من ب:  $10 * 3 * 300 = 9.000$  كغ
- الوزن الإجمالي للوحدات المنتجة:  $24.000 + 9.000 = 33.000$  كغ

ب- تحديد تكلفة الشراء

| ك      | س       | البيان                                                                    |
|--------|---------|---------------------------------------------------------------------------|
| 30.000 | 200.000 | - ثمن الشراء<br>س: $10 * 100 * 20$<br>ك: $30 * 100 * 10$                  |
| 3.000  | 10.000  | - مصاريف الشراء المباشرة<br>س: $10 * 1.000$<br>ك: $30 * 1.000$            |
| 6.900  | 46.000  | - مصاريف الشراء غير المباشرة<br>س: $0,23 * 200.000$<br>ك: $0,23 * 30.000$ |
| 39.900 | 256.000 | تكلفة الشراء للفترة                                                       |
| 3.000  | 10.000  | عدد الوحدات المشتراة<br>س: $10 * 1.000$ كغ<br>ك: $30 * 100$ ل             |
| 13,3   | 25,6    | ت. الشراء للوحدة                                                          |

المحاسبة التحليلية

ت- تحديد تكلفة الإنتاج

| البيان                                        | أ       | ب       |
|-----------------------------------------------|---------|---------|
| ت. المواد المستهلكة                           |         |         |
| أ: 6 * 1.000 كغ * 25,6<br>+ 20 * 100 ل * 13,3 | 180.200 |         |
| ب: 3 * 1.000 كغ * 25,6<br>+ 6 * 10 * 13,3     |         | 84.780  |
| مصاريف الإنتاج المباشرة                       | 20.350  | 12.000  |
| مصاريف الإنتاج غير المباشرة                   |         |         |
| الورشة 01:                                    |         |         |
| أ: 24.000 * 1,12                              | 26.880  |         |
| ب: 9.000 * 1,12                               |         | 10.080  |
| الورشة 02:                                    |         |         |
| أ: 24.000 * 2,45                              | 58.800  |         |
| ب: 9.000 * 2,45                               |         | 22.050  |
| تكلفة الإنتاج للفترة                          | 286.230 | 128.910 |
| وزن الوحدات المنتجة (كغ)                      | 24.000  | 9.000   |
| ت. كغ المنتج                                  | 11,93   | 14,32   |
| فروق التقريب                                  | 90      | -30     |

المحاسبة التحليلية

ث- تحديد سعر التكلفة

| البيان                      | أ       | ب       |
|-----------------------------|---------|---------|
| ت. الإنتاج المباع           |         |         |
| أ: $11,93 * 500 * 25$       | 149.125 | 85.920  |
| ب: $14,32 * 300 * 20$       |         |         |
| مصاريف التوزيع المباشرة     | 0       | 0       |
| مصاريف التوزيع غير المباشرة |         |         |
| - التخزين                   |         |         |
| أ: $2,93 * 12.500$          | 36.625  | 17.580  |
| ب: $2,93 * 6.000$           |         |         |
| - التوزيع                   |         |         |
| أ: $0,15 * 312.500$         | 46.875  | 31.500  |
| ب: $0,15 * 210.000$         |         |         |
| سعر التكلفة                 | 232.625 | 135.000 |

ج- تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية

| البيان                      | أ         | ب         |
|-----------------------------|-----------|-----------|
| رقم الأعمال                 |           |           |
| أ: $25 * 500 * 25$          | 312.500   | 210.000   |
| ب: $35 * 300 * 20$          |           |           |
| سعر التكلفة                 | (232.625) | (135.000) |
| ن. التحليلية لكل منتج       | 79.875    | 75.000    |
| النتيجة التحليلية الإجمالية | 154.875   |           |

### المحاسبة التحليلية

#### ح- تحديد النتيجة التحليلية الصافية

لدينا: النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر اضافية - أ.ع. غ. معتبرة + نواتج غير معتبرة + فروق التقريب.

$$\text{أي: النتيجة التحليلية الصافية} = 154.875 + 12.500 - 1.251 - 6.000 + 21.211 + (-380) + 30 - 90 + 1.775 + 15 - 150 - 160$$

و منه: النتيجة التحليلية الصافية = 182.785 دج

## المحاسبة التحليلية

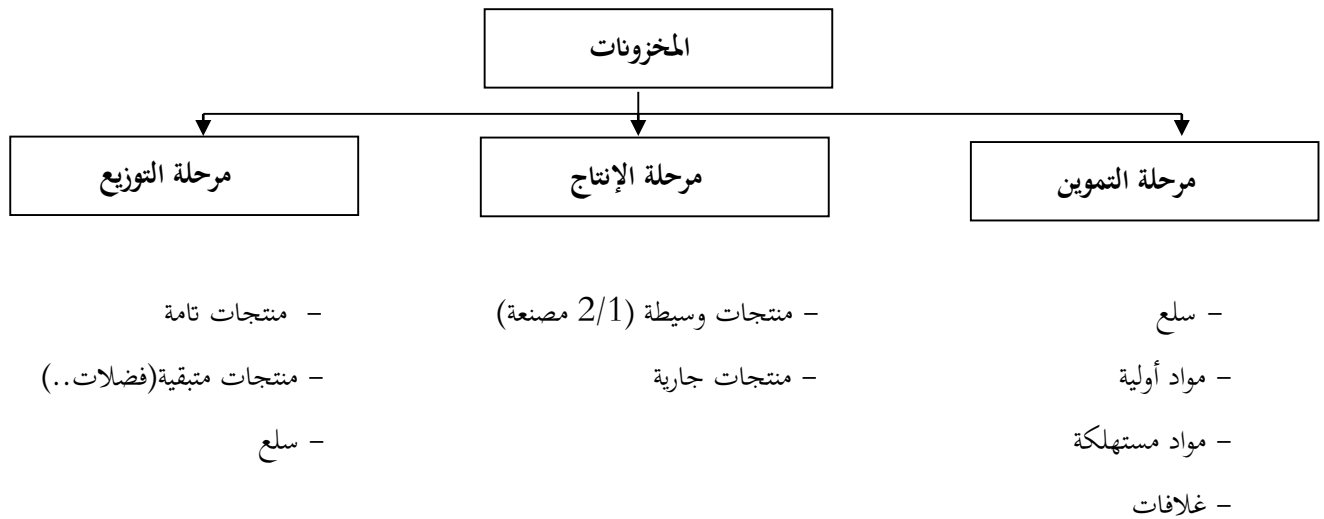
### المحور الثالث: محاسبة المواد

تشكل المخزونات من مجموع السلع و المواد التي تتدخل في دورة استغلال المؤسسة لغرض :

✓ بيعها على حالها أو بعد إخضاعها لمسار إنتاجي لاحق أو جاري

✓ استهلاكها عند أول استعمال<sup>9</sup>

الشكل رقم 02: أنواع المخزونات بحسب دورة الإستغلال



### 1 - الجرد الدائم

تقوم هذه التقنية للجرد على تنظيم المخزونات، من خلال تسجيل مختلف الإدخالات و الإخراجات، ما يسمح من معرفة قيمة وكمية المخزونات في أي لحظة من اللحظات خلال الدورة (و هذا بفضل المسك الآلي لبطاقات الجرد)، ما يطلق عليه كذلك بالمخزون النظري،<sup>10</sup> وفق العلاقة:

$$\text{مخ} 2 = \text{مخ} 1 + \text{الادخالات} - \text{الاخراجات}$$

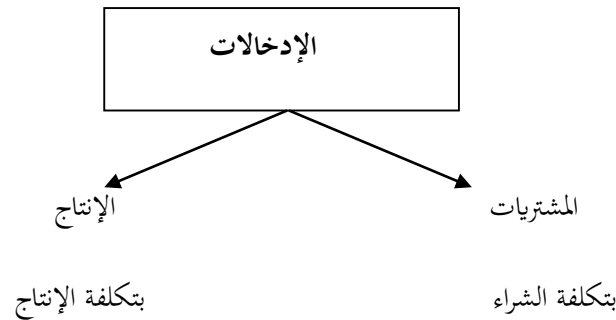
<sup>9</sup> Gérard Melyon et Kévin Melyon, comptabilité analytique, Lexifac Gestion, 4eme édition, France, 2011, p54.

<sup>10</sup> Idem, p55

## المحاسبة التحليلية

### 2- تقييم المخزونات

عند تقييم المخزونات من الضروري تقييم:



حيث :

- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + أعباء الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة
- تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء مواد واللوازم والخدمات المستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة + أعباء الإنتاج غير المباشرة

إذا كانت الإدخالات لا تطرح أي مشكل في تحديد تكلفتها، فإن أي عملية الإخراج من مخازن المؤسسة (استهلاك مواد أولية أو توزيع بضائع) تطرح إشكالية تقييمها، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين عدّة طرق في تقييم الإخراجات أهمها:

#### 2-1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

وتنقسم إلى 03 طرق فرعية كما يلي :<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Idem, p p 58-62

## المحاسبة التحليلية

2-1-1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال: حيث تقيم الإخراجات بالتكلفة الوسطية للوحدة كما يلي:

قيمة المخزون قبل الإدخال + قيمة الإدخالات

كمية المخزون قبل الإدخال + كمية الإدخالات

2-1-2- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (ت. و. م.) لمجموع الإدخالات: حيث تقيم الإخراجات (للوحدة) طبقا للعلاقة:

ت. و. م. =  $\frac{\text{القيمة الإجمالية للإدخالات}}{\text{كمية الإجمالية للإدخالات}}$

كمية الإجمالية للإدخالات

2-1-3- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (ت. و. م.) لمجموع الإدخالات زائد مخزون أول مدة

ت. و. م. =  $\frac{\text{قيمة مخ 1} + \text{قيمة إدخالات الفترة}}{\text{كمية مخ 1} + \text{كمية الإدخالات للفترة}}$

كمية مخ 1 + كمية الإدخالات للفترة

ملاحظة: تقوم الاخراجات وفق هاتين الطريقتين بحسب الكميات، وفي نهاية الفترة المرجعية يتم تسجيلها بحسب التكلفة الوسيطة المحسوبة.

2-2- طرق نفاذ المخزونات:

تعتمد طرق نفاذ المخزون على:

✓ الفصل بين مختلف الإدخالات من حيث الكمية والتكلفة الوحدوية.

✓ المحافظة على الترتيب الزمني لمختلف الإدخالات.

ما يسمح بتقييم الإخراجات حسب:

2-2-1- ما دخل أولاً يخرج أولاً (FIFO): في هذه الحالة تقيم الإخراجات على أساس تكلفة الإدخالات التي ترد أولاً (الترتيب الزمني للإدخالات). بطريقة أخرى، نعتبر أننا نستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي

### المحاسبة التحليلية

دخلت به، أي أن المواد الأولى التي دخلت تخرج أولاً، ثم يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل بإخراج الإدخالات الأخيرة.<sup>12</sup>

**2-2-2- ما دخل أخيراً يخرج أولاً (LIFO):** في هذه الحالة تقيّم الإخراجات على أساس تكلفة الإدخالات التي ترد أخيراً. بمعنى أن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي أن الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولاً إلى أن نصل إلى الأولى دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثاً.<sup>13</sup>

مثال:

حققت مؤسسة " العماد " في شهر جوان العمليات التالية:

- 01 جوان : مخزون بـ 3.000 وحدة بـ 105 دج/وحدة
- 04 جوان : سند إخراج رقم 14 بـ 1700 وحدة.
- 12 جوان : سند ادخال رقم 3 بـ 5.000 وحدة بـ 108 دج/وحدة (الرسم على القيمة المضافة 17%)
- 17 جوان : سند إخراج رقم 15 بـ 2.000 وحدة.
- 20 جوان : سند إدخال رقم 4 بـ 3.000 وحدة بـ 336.000 دج.
- 26 جوان : سند إخراج رقم 16 بـ 1.500 وحدة.

**المطلوب:** إعداد بطاقة المخزون حسب الطرق التالية:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال ؛
- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات؛
- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات باحتساب مخزون أول مدة (+مخ 1) ؛
- طريقة الداخل أولاً الخارج أولاً (FIFO) ؛
- طريقة الداخل آخر الخارج أولاً (LIFO).

الحل:

<sup>12</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>13</sup> نفس المرجع السابق، ص 71.

المحاسبة التحليلية

أ- اعداد بطاقة المخزون حسب طريقة ت. و.م. لمجموع الادخالات + مخ1

| الرصيد         |               |              | اخراجات        |            |              | ادخالات        |            |              | البيان       | التاريخ |
|----------------|---------------|--------------|----------------|------------|--------------|----------------|------------|--------------|--------------|---------|
| القيمة         | سعر الوحدة    | الكمية       | القيمة         | سعر الوحدة | الكمية       | القيمة         | سعر الوحدة | الكمية       |              |         |
| 315 000        | 105           | 3 000        |                |            |              |                |            |              | مخ1          | 01-juin |
| 140 751        | 108,27        | 1 300        | 184 059        | 108,27     | 1 700        |                |            |              | سند اخراج 14 | 04-juin |
| 682 101        | 108,27        | 6 300        |                |            |              | 540 000        | 108        | 5 000        | سند ادخال 03 | 12-juin |
| 465 561        | 108,27        | 4 300        | 216 540        | 108,27     | 2 000        |                |            |              | سند اخراج 15 | 17-juin |
| 790 371        | 108,27        | 7 300        |                |            |              | 336 000        | 112        | 3 000        | سند ادخال 04 | 20-juin |
| 627 966        | 108,27        | 5 800        | 162 405        | 108,27     | 1 500        |                |            |              | سند اخراج 16 | 26-juin |
| <b>627 966</b> | <b>108,27</b> | <b>5 800</b> | <b>563 004</b> |            | <b>5 200</b> | <b>876 000</b> |            | <b>8 000</b> |              | المجموع |

المحاسبة التحليلية

ب- اعداد بطاقة المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال

| الرصيد         |               |              | اخراجات        |            |              | ادخالات        |            |              | البيان       | التاريخ |
|----------------|---------------|--------------|----------------|------------|--------------|----------------|------------|--------------|--------------|---------|
| القيمة         | سعر الوحدة    | الكمية       | القيمة         | سعر الوحدة | الكمية       | القيمة         | سعر الوحدة | الكمية       |              |         |
| 315 000        | 105           | 3 000        |                |            |              |                |            |              | مخ 1         | 01-juin |
| 136 500        | 105           | 1 300        | 178 500        | 105,00     | 1 700        |                |            |              | سند اخراج 14 | 04-juin |
| 676 494        | 107,38        | 6 300        |                |            |              | 540 000        | 108        | 5 000        | سند ادخال 03 | 12-juin |
| 461 734        | 107,38        | 4 300        | 214 760        | 107,38     | 2 000        |                |            |              | سند اخراج 15 | 17-juin |
| 797 671        | 109,27        | 7 300        |                |            |              | 336 000        | 112        | 3 000        | سند ادخال 04 | 20-juin |
| 633 766        | 109,27        | 5 800        | 163 905        | 109,27     | 1 500        |                |            |              | سند اخراج 16 | 26-juin |
| <b>633 766</b> | <b>109,27</b> | <b>5 800</b> | <b>557 165</b> |            | <b>5 200</b> | <b>876 000</b> |            | <b>8 000</b> |              | المجموع |

المحاسبة التحليلية

ت- اعداد بطاقة المخزون حسب طريقة الداخل اولا خارج اولا FIFO

| الرصيد  |            |        | اخراجات |            |        | ادخالات |            |        | البيان       | التاريخ |
|---------|------------|--------|---------|------------|--------|---------|------------|--------|--------------|---------|
| القيمة  | سعر الوحدة | الكمية | القيمة  | سعر الوحدة | الكمية | القيمة  | سعر الوحدة | الكمية |              |         |
| 315 000 | 105        | 3 000  |         |            |        |         |            |        | مخ 1         | 01-juin |
| 136 500 | 105        | 1 300  | 178 500 | 105        | 1 700  |         |            |        | سند اخراج 14 | 04-juin |
| 136 500 | 105        | 1 300  |         |            |        | 540 000 | 108        | 5 000  | سند ادخال 03 | 04-juin |
| 540 000 | 108        | 5 000  |         |            |        |         |            |        |              | 12-juin |
| 464 400 | 108        | 4 300  | 136 500 | 105        | 1 300  |         |            |        | سند اخراج 15 | 17-juin |
|         |            |        | 75 600  | 108        | 700    |         |            |        |              |         |
| 464 400 | 108        | 4 300  |         |            |        | 336 000 | 112        | 3 000  | سند ادخال 04 | 20-juin |
| 336 000 | 112        | 3 000  |         |            |        |         |            |        |              |         |
| 302 400 | 108        | 2 800  | 162 000 | 108        | 1 500  |         |            |        | سند اخراج 16 | 26-juin |
| 336 000 | 112        | 3 000  |         |            |        |         |            |        |              |         |
|         |            |        | 552 600 |            | 5 200  | 876 000 |            | 8 000  |              | المجموع |

المحاسبة التحليلية

ث- اعداد بطاقة المخزون حسب طريقة الداخل اخرا خارج اولاً LIFO

| الرصيد  |            |        | اخراجات |            |        | ادخالات |            |        | البيان       | التاريخ |
|---------|------------|--------|---------|------------|--------|---------|------------|--------|--------------|---------|
| القيمة  | سعر الوحدة | الكمية | القيمة  | سعر الوحدة | الكمية | القيمة  | سعر الوحدة | الكمية |              |         |
| 315 000 | 105        | 3 000  |         |            |        |         |            |        | مخ1          | 01-juin |
| 136 500 | 105        | 1 300  | 178 500 | 105        | 1 700  |         |            |        | سند اخراج 14 | 04-juin |
| 136 500 | 105        | 1 300  |         |            |        | 540 000 | 108        | 5 000  | سند ادخال 03 | 04-juin |
| 540 000 | 108        | 5 000  |         |            |        |         |            |        |              | 12-juin |
| 136 500 | 105        | 1 300  | 216 000 | 108        | 2 000  |         |            |        | سند اخراج 15 | 17-juin |
| 324 000 | 108        | 3 000  |         |            |        |         |            |        |              |         |
| 136 500 | 105        | 1 300  |         |            |        | 336 000 | 112        | 3 000  | سند ادخال 04 | 20-juin |
| 324 000 | 108        | 3 000  |         |            |        |         |            |        |              |         |
| 336 000 | 112        | 3 000  |         |            |        |         |            |        |              |         |
| 136 500 | 105        | 1 300  | 168 000 | 112        | 1 500  |         |            |        | سند اخراج 16 | 26-juin |
| 324 000 | 108        | 3 000  |         |            |        |         |            |        |              |         |
| 168 000 | 112        | 1 500  |         |            |        |         |            |        |              |         |
|         |            |        | 562 500 |            | 5 200  | 876 000 |            | 8 000  |              | المجموع |

حواس محمد  
أستاذ محاضر - أ -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير - الشهيد طالب عبد الرحمان -  
جامعة البليدة 2

---

## المحاسبة التحليلية

---

## المحاسبة التحليلية

### 3- معالجة فروق الجرد

في نهاية الدورة المحاسبية تقوم مختلف المؤسسات بإجراء المقارنة بين الجرد النظري (من خلال بطاقة المخزون) وكذا الجرد المادي أو الحقيقي، حيث يمكن أن نميز بين ثلاث حالات:

➤ المخزون الحقيقي = المخزون النظري : فرق جرد معدوم

➤ المخزون الحقيقي < المخزون النظري : فرق جرد ملائم

➤ المخزون الحقيقي > المخزون النظري : فرق جرد غير ملائم

حيث يؤثر فرق الجرد مباشرة على:

● النتيجة التحليلية الصافية

● نتيجة المحاسبة العامة أو المالية

### 3-1- تأثير فرق الجرد على النتيجة التحليلية الصافية

يتم إضافة فرق الجرد مباشرة إلى النتيجة التحليلية الصافية، حيث:

ن ت ص = ن ت إجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة + فرق التقريب + فوارق الجرد

(يتم طرح فرق الجرد من النتيجة التحليلية الصافية حالة فرق الجرد سالب أو :  $0 >$ )

### 3-2- تأثير فرق الجرد على نتيجة المحاسبة العامة (أو المالية)

➤ في حالة فرق جرد موجب (+):

- بالنسبة للمواد واللوازم يحذف الفرق من ح/ 601 أو يضاف إلى ح/ 77

- بالنسبة للمنتجات يحذف الفرق من ح/ 672 أو يضاف إلى ح/ 72

➤ في حالة فرق جرد سالب (-):

### المحاسبة التحليلية

- بالنسبة للمواد واللوازم يحذف الفرق من ح / 77 أو يضاف إلى ح / 60

- بالنسبة للمنتجات يحذف الفرق من ح / 72 أو يضاف إلى ح / 67

### تمارين متعلقة بالمحور الثالث: محاسبة المواد

#### التمرين 01:

- تنتج مؤسسة صناعية منتوجين P1 و P2 و ذلك بمعملين 1 و 2 يستعمل لإنتاج P1 المادة الأولية M1 و M2 و نفس الشيء بالنسبة لـ P2
- مخزونات بداية المدة : المادة M1: 12000 كغ بـ 20 دج للكغ المادة M2 18000 كغ بـ 25 دج للكغ  
لـمنتوج P1: 2500 وحدة بـ 281500 دج إجمالي، P2 30000 وحدة بـ 788500 دج إجمالي
- مشتريات الشهر: من المادة M1: 40000 كغ بـ 22.6 دج للكغ  
من المادة M2 : 50000 كغ بـ 28.4 دج للكغ
- الاستهلاكات: المنتوج P1: استعمل 22000 كغ من M1 و 30000 كغ من M2  
المنتوج P2: استعمل 22000 كغ من M1 و 25000 كغ من M2
- الإنتاج و المبيعات: 25000 وحدة منتجة من P1 بيعت كاملة بـ 120 دج  
120000 وحدة منتجة من P2 بيعت كاملة بـ 40 دج للوحدة
- الوقت المستغرق: في المعمل 1: المنتوج P1 12500 سا عمل مباشرة  
المنتوج P2 20000 سا عمل مباشرة، الكل بمعدل أجري 40 دج للساعة
- في المعمل 2: المنتوج P1 8000 سا دوران آلة، و المنتوج P2 10000 سا دوران آلة بمعدل 25 دج للساعة

المحاسبة التحليلية

- الأعباء غير المباشرة:

| البيان            | المعمل 01         | المعمل 02       | التوزيع                 |
|-------------------|-------------------|-----------------|-------------------------|
| مع. ت. 2          | 1.040.000         | 810.000         | 148.200                 |
| طبيعة وحدة القياس | سا. يد عمل مباشرة | سا. دوران الألة | 1.000 دج من رقم الأعمال |

المطلوب:

- . أحسب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لكل من المنتجين P1 و P2 ؟
- . بطريقة الصادر أولا الوارد أولا FIFO احسب سعر تكلفة المنتج P1 فقط؟

التمرين 02:

تمسك شركة (س) محاسبة تحليلية تركز على أسلوب الأقسام المتجانسة، ولشهر فيفري استخرجنا المعلومات التالية:

➤ مخزون أول مدة: - المنتج أ1 50.000 وحدة ب 160 دج للوحدة

- المنتج أ2 200.00 وحدة ب 80 دج للوحدة

➤ مواد أولية مستعملة: لمنتج أ1 5600 دج ، أ2 2000 دج

يد عاملة: أ1 3.600 دج منها 2.875 دج مرحلة ما قبل البيع

أ2 1.400 دج منها 1.025 دج مرحلة ما قبل البيع

➤ أعباء غير مباشرة (المبالغ بآلاف الدينانير) :

- الإدارة 4.000 دج توزع على أساس 30% معمل 1، 30% معمل 2، 40% للتوزيع

- معمل 1: 2.300 دج تحمل على أساس ساعات دوران الآلات

- معمل 2: 1.800 دج تحمل على أساس ساعات عمل مباشرة

- التوزيع: 2.100 دج تحمل على أساس رقم الأعمال

### المحاسبة التحليلية

➤ الوقت اللازم لتصنيع المنتجين:

- لصنع أ1 يحتاج إلى 9 ساعات دوران آلات، 36 ساعة عمل مباشرة
- لصنع أ2 يحتاج إلى 6 ساعات دوران آلات، 18 ساعة عمل مباشرة

➤ الإنتاج والمبيعات:

- تم إنتاج 100.000 وحدة من أ1، أين تم بيع 90.000 وحدة بسعر 200 دج للوحدة
- تم إنتاج 50.000 وحدة من أ2، أين تم بيع 40.000 وحدة بسعر 120 دج للوحدة

المطلوب:

- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
  - حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة
  - حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية و نتيجة المحاسبة العامة.
- ملاحظة : الإخراجات تتم وفق طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل إدخال.

حل التمرين 01:

أولاً: تحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة للمنتجين M1 , M2

أ- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

| البيان            | المعمل 01         | المعمل 02       | التوزيع                 |
|-------------------|-------------------|-----------------|-------------------------|
| مج. ت. 2          | 1.040.000         | 810.000         | 148.200                 |
| طبيعة وحدة القياس | سا. يد عمل مباشرة | سا. دوران الألة | 1.000 دج من رقم الأعمال |
| عدد وحدات القياس  | 32.500            | 18.000          | 7.800                   |
| تكلفة وحدة القياس | 32                | 45              | 19                      |

## المحاسبة التحليلية

### ب- تحديد تكلفة الشراء

| M2               | M1             | البيان                       |
|------------------|----------------|------------------------------|
|                  |                | - ثمن الشراء                 |
|                  | 904.000        | $M1: 40.000 * 22,6$          |
| 1.420.000        |                | $M2: 50.000 * 28,4$          |
| 0                | 0              | - مصاريف الشراء المباشرة     |
| 0                | 0              | - مصاريف الشراء غير المباشرة |
| <b>1.420.000</b> | <b>904.000</b> | تكلفة الشراء للفترة          |
| 450.000          | 240.000        | تكلفة مخ1                    |
| 1.870.000        | 1.144.000      | المجموع                      |
|                  |                | الكمية الإجمالية (+ مخ1)     |
|                  | 52.000         | $M1: 12.000 + 40.000$        |
| 68.000           |                | $M2: 18.000 + 50.000$        |
| <b>27,5</b>      | <b>22</b>      | التكلفة الوسيطة المرجحة      |

### ت- تحديد تكلفة الإنتاج

| P2      | P1      | البيان              |
|---------|---------|---------------------|
|         |         | ت. المواد المستهلكة |
|         | 484.000 | $P1: 22.000 * 22$   |
|         | 825.000 | $30.000 * 27,5$     |
| 484.000 |         | $P2: 22.000 * 22$   |
| 687.500 |         | $25.000 * 27,5$     |

### المحاسبة التحليلية

|           |           |                             |
|-----------|-----------|-----------------------------|
|           |           | مصاريف الإنتاج المباشرة     |
|           |           | المعمل 01:                  |
|           | 500.000   | P1: 12.500 * 40             |
| 800.000   |           | P2: 20.000 * 40             |
|           |           | المعمل 02:                  |
|           | 200.000   | P1: 8.000 * 25              |
| 250.000   |           | P2: 10.000 * 25             |
|           |           | مصاريف الإنتاج غير المباشرة |
|           |           | المعمل 01:                  |
|           | 400.000   | P1: 32 * 12.500             |
| 640.000   |           | P2: 32 * 20.000             |
|           |           | المعمل 02:                  |
|           | 360.000   | P1: 45 * 8.000              |
| 450.000   |           | P2: 45 * 10.000             |
| 3.311.500 | 2.769.000 | تكلفة الإنتاج للفترة        |
| 788.500   | 281.500   | قيمة مخ 1                   |
| 4.100.000 | 3.050.500 | المجموع                     |
| 150.000   | 27.500    | الكمية الإجمالية (+ مخ 1)   |
| 27,33     | 110,93    | ت. و. المرجحة               |

## المحاسبة التحليلية

### ث - تحديد سعر التكلفة

| البيان                      | P1        | P2        |
|-----------------------------|-----------|-----------|
| ت. الإنتاج المباع           |           |           |
| P1: 25.000 * 110,93         | 2.773.250 |           |
| P2: 120.000 * 27,33         |           | 3.279.600 |
| مصاريف التوزيع المباشرة     | 0         | 0         |
| مصاريف التوزيع غير المباشرة |           |           |
| - قسم التوزيع               |           |           |
| P1: 19 * 3.000              | 57.000    |           |
| P2: 19 * 4.800              |           | 91.200    |
| سعر التكلفة                 | 2.830.250 | 3.370.800 |

### - إعداد بطاقة المخزون للمادة : M1

| التاريخ | البيان    | الإدخالات |            |         | الإخراجات |            |         | الرصيد |            |           |
|---------|-----------|-----------|------------|---------|-----------|------------|---------|--------|------------|-----------|
|         |           | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة  | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة  | الكمية | سعر الوحدة | القيمة    |
|         | مخ 01     | 12.000    | 20         | 240.000 |           |            |         | 12.000 | 20         | 240.000   |
|         | المشتريات | 40.000    | 22,6       | 904.000 |           |            |         | 52.000 | 22         | 1.144.000 |
|         | الإخراجات |           |            |         | 44.000    | 22         | 968.000 | 8.000  | 22         | 176.000   |
|         | المجموع   | 42.000    |            |         | 44.000    |            |         | 8.000  | 22         | 176.000   |

### - إعداد بطاقة المخزون للمادة : M2

| التاريخ | البيان    | الإدخالات |            |           | الإخراجات |            |           | الرصيد |            |           |
|---------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|------------|-----------|--------|------------|-----------|
|         |           | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة    | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة    | الكمية | سعر الوحدة | القيمة    |
|         | مخ 01     | 18.000    | 25         | 450.000   |           |            |           | 18.000 | 25         | 450.000   |
|         | المشتريات | 50.000    | 28,4       | 1.420.000 |           |            |           | 68.000 | 27,5       | 1.870.000 |
|         | الإخراجات |           |            |           | 55.000    | 27,5       | 1.512.500 | 13.000 | 27,5       | 357.500   |
|         | المجموع   | 68.000    |            |           | 55.000    |            |           | 13.000 | 27,5       | 357.500   |

المحاسبة التحليلية

ثانيا: تحديد سعر التكلفة للمنتج P1 فقط حسب طريقة FIFO

أ- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

يبقى جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على حاله حتى و إن تم تغيير طريقة تسيير المخزون.

ب- تحديد تكلفة الشراء

| M2               | M1             | البيان                         |
|------------------|----------------|--------------------------------|
|                  |                | - ثمن الشراء                   |
|                  | 904.000        | $M1: 40.000 * 22.6$            |
| 1.420.000        |                | $M2: 50.000 * 28,4$            |
| 0                | 0              | - مصاريف الشراء المباشرة       |
| 0                | 0              | - مصاريف الشراء غير المباشرة   |
| <b>1.420.000</b> | <b>904.000</b> | <b>تكلفة الشراء للفترة</b>     |
|                  |                | الكمية المشتراة                |
|                  | .00040         | $M1: 40.000$                   |
| .00050           |                | $M2: 50.000$                   |
| <b>28,4</b>      | <b>22,6</b>    | <b>التكلفة الوسيطة المرححة</b> |

ب- تحديد تكلفة الإنتاج

| P1      | البيان                                 |
|---------|----------------------------------------|
|         | ت. المواد المستهلكة                    |
| 466.000 | $M1: 12.000 * 20$<br>$+ 10.000 * 22,6$ |

### المحاسبة التحليلية

|           |                                                                   |
|-----------|-------------------------------------------------------------------|
| 790.800   | M2: $18.000 * 25$<br>+ $12.000 * 28,4$<br>مصاريف الإنتاج المباشرة |
| 500.000   | المعمل 01:                                                        |
| 200.000   | المعمل 02:                                                        |
|           | مصاريف الإنتاج غير المباشرة                                       |
| 400.000   | المعمل 01:                                                        |
| 360.000   | المعمل 02:                                                        |
| 2.716.800 | تكلفة الإنتاج للفترة                                              |
| 25.000    | الكمية المنتجة                                                    |
| 108,672   | تكلفة إنتاج الوحدة                                                |

### ت - تحديد سعر التكلفة

| P1        | البيان                                                           |
|-----------|------------------------------------------------------------------|
| 2.726.620 | ت. الإنتاج المباع<br>P1: $2.500 * 112.6$<br>+ $22.500 * 108,672$ |
| 0         | مصاريف التوزيع المباشرة                                          |
|           | مصاريف التوزيع غير المباشرة                                      |
| 57.000    | - قسم التوزيع                                                    |
| 2.783.620 | سعر التكلفة                                                      |

المحاسبة التحليلية

حل التمرين 02:

أ- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

من خلال المعطيات لدينا:

الوحدة: 1.000 دج

| البيان            | إدارة  | معمل 01              | معمل 02            | التوزيع     |
|-------------------|--------|----------------------|--------------------|-------------|
| مج. ت. 1          | 4.000  | 2.300                | 1.800              | 2.100       |
| توزيع ثانوي       |        |                      |                    |             |
| إدارة             | (%100) | 30%                  | 30%                | 40%         |
| طبيعة وحدة القياس |        | ساعة دوران<br>الألات | ساعة عمل<br>مباشرة | رقم الأعمال |

ومنه يصبح جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

الوحدة: 1.000 دج

| البيان            | إدارة   | معمل 01              | معمل 02            | التوزيع     |
|-------------------|---------|----------------------|--------------------|-------------|
| مج. ت. 1          | 4.000   | 2.300                | 1.800              | 2.100       |
| توزيع ثانوي       |         |                      |                    |             |
| إدارة             | (4.000) | 1.200                | 1.200              | 1.600       |
| مج. ت. 2          | 0,00    | 3.500                | 3.000              | 3.700       |
| طبيعة وحدة القياس |         | ساعة دوران<br>الألات | ساعة عمل<br>مباشرة | رقم الأعمال |
| عدد وحدات القياس  |         | 15                   | 54                 | 22.800.000  |
| تكلفة وحدة القياس |         | 233,33333            | 55,55556           | 1620,000    |
| فروق التقريب      |         | -0,00005             | 0,00024            | 6.4-        |

## المحاسبة التحليلية

### ب- تحديد تكلفة الشراء

بما أنه لم تتم الإشارة إلى أي عملية شراء خلال الفترة، إضافة إلى أن تكلفة المواد المستهلكة معطاة، فلا يوجد أي داعٍ لاحتساب تكلفة شراء المواد الأولية.

### ت- تحديد تكلفة الإنتاج

| البيان                       | 1أ         | 2أ         |
|------------------------------|------------|------------|
| ت. المواد المستهلكة          | 5.600      | 2.000      |
| مصاريف الإنتاج المباشرة      | 2.875      | 1.025      |
| مصاريف الإنتاج غير المباشرة  |            |            |
| - المعمل 01:                 |            |            |
| 1أ: $1000 * (9 * 233,33333)$ | 2.100.000  |            |
| 2أ: $1000 * (6 * 233,33333)$ |            | 1.400.000  |
| - المعمل 02:                 |            |            |
| 1أ: $1000 * (36 * 55,55556)$ | 2.000.000  |            |
| 2أ: $1000 * (18 * 55,55556)$ |            | 1.000.000  |
| تكلفة الإنتاج للفترة         | 4.108.475  | 2.403.025  |
| قيمة مخ 1                    | 8.000.000  | 16.000.000 |
| المجموع                      | 12.108.475 | 18.403.025 |
| الكمية الإجمالية             |            |            |
| 2أ: $50.000 + 100.000$       | 150.000    |            |
| 2أ: $200.000 + 50.000$       |            | 250.000    |
| ت. و. المرجحة                | 80,72      | 73,6121    |
| فروق التقريب                 | -475       | 0          |

### المحاسبة التحليلية

#### ث- تحديد سعر التكلفة:

| البيان                                | 1أ         | 2أ        |
|---------------------------------------|------------|-----------|
| ت. الإنتاج المباع                     |            |           |
| 1أ: $90.000 * 80,72$                  | 7.264.800  |           |
| 2أ: $40.000 * 73.6121$                |            | 2.944.484 |
| أعباء التوزيع المباشرة                | 0          | 0         |
| 1أ: $2.875 - 3600$                    | 725        |           |
| 2أ: $1.025 - 1.400$                   |            | 375       |
| أعباء التوزيع غير المباشرة            |            |           |
| - قسم التوزيع                         |            |           |
| 1أ: $1.000 * (18.000.000 * 0,000162)$ | 2.916.000  |           |
| 2أ: $1.000 * (4.800.000 * 0,000162)$  |            | 777.600   |
| سعر التكلفة                           | 10.181.525 | 3.722.459 |

#### ج- تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية

| البيان                      | 1أ           | 2أ          |
|-----------------------------|--------------|-------------|
| رقم الأعمال                 |              |             |
| 1أ: $200 * 90.000$          | 18.000.000   |             |
| 2أ: $120 * 40.000$          |              | 4.800.000   |
| سعر التكلفة                 | (10.181.525) | (3.459.722) |
| ن. التحليلية لكل منتج       | 7.818.475    | 1.077.541   |
| النتيجة التحليلية الإجمالية | 8.896.016    |             |

المحاسبة التحليلية

ح- تحديد النتيجة المحاسبة العامة (المالية)

$$* \text{ح/ 701 (رقم الاعمال)} = 18.000.000 + 4.800.000 = 22.800.000 \text{ دج}$$

$$* \text{ح/ 72 (التغير في الخزون)} = \text{تكلفة الإنتاج الفترة} - \text{تكلفة الإنتاج المباع} = (3.697.784 \text{ دج})$$

$$(2.944.484 + 7.264.800) - (2.403.025 + 4.108.475)$$

$$* \text{ح/ 601 (ت. م. المستهلكة)} = 5.600 + 2.000 = 7.600 \text{ دج}$$

$$* \text{من ح/ 61 الى ح/ 68 (أعباء أخرى)} = 3.600 + 1.400 + 3.500.000 + 3.000.000$$

$$10.205.475 = 475 + 3.700.000 \text{ دج}$$

حيث أن: من ح/ 61 الى ح/ 68 (أعباء أخرى) = م. الإنتاج + م. التوزيع + أ.ع. غ. معتبرة - ع. إضافية - فروق التقريب

$$* \text{ح/ 12 (نتيجة المحاسبة العامة)} = 8.889.141 \text{ دج}$$

خ- تحديد النتيجة التحليلية الصافية

لدينا: النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر اضافية - أ.ع. غ. معتبرة + نواتج غير معتبرة + فروق التقريب.

$$\text{أي: النتيجة التحليلية الصافية} = 8.896.016 + (-6.400 - 475)$$

$$\text{و منه: النتيجة التحليلية الصافية} = 8.889.141 \text{ دج}$$

## المحاسبة التحليلية

### المحور الرابع: حالات خاصة في تحديد تكاليف الإنتاج

تتمثل الحالات الخاصة في إطار تحديد تكاليف الإنتاج في:

- معالجة المنتجات الوسيطة (المنتج نصف المصنع)؛
- معالجة المنتجات الجارية (المنتجات قيد التنفيذ)؛
- معالجة الفضلات و المهملات؛
- معالجة المنتجات الثانوية؛
- معالجة الغلافات التالفة؛
- طريقة الإنتاج بحسب الطلبية.

#### 1- معالجة المنتجات الوسيطة (المنتج نصف المصنع)

تمر عملية الإنتاج في بعض الحالات على مراحل حسب مكونات و طبيعة المنتج، فنحصل أولا على منتجات وسيطة (نصف مصنعة) يكون الغرض منها إستعمالها في المنتجات التامة أو في منتجات وسيطة أخرى في نفس الورشة أو في ورشة موالية.

حيث تعرف المنتجات الوسيطة (المنتجات نصف المصنعة) على أنها منتجات قد وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج في ورشة ما، في انتظار استعمالها أو إكمالها في مرحلة أخرى في ورشة موالية.<sup>14</sup>

**ملاحظة:** قد تمر المنتجات الوسيطة من ورشة إلى أخرى دون تخزين أو قد تخزن قبل تحويلها.

و من أمثلة المنتجات الوسيطة نجد:

- لصناعة الثلاثجات هناك ورشة لإنتاج المحرك، ورشة لإنتاج الهيكل و ورشة للتركيب؛
- لصناعة الطاولات المدرسية: ورشة لإنتاج الهيكل الحديدي، ورشة لإنتاج القطعة الخشبية و ورشة للتركيب.

<sup>14</sup>العزازي محمد و بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي و المالي، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر، 2013، ص 258.

### المحاسبة التحليلية

حيث نجد منتج نصف مصنع أو وسيطي على مستوى كل ورشة حتى نصل إلى المنتج النهائي في آخر ورشة.  
و لحساب تكلفة المنتجات تامة الصنع في حالة وجود منتجات وسيطية، يجب أولاً حساب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة (المنتج نصف المصنع) التي تعتبر كمادة أولية للمنتجات التامة الصنع، كما يلي:

➤ تكلفة الانتاج للمنتجات الوسيطة = تكلفة المواد الأولية المستعملة

+ مصاريف الانتاج (المباشرة و غير المباشرة)

➤ تكلفة الانتاج للمنتج التام (النهائي) = تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة المستعملة

+ تكلفة المواد الأولية المستعملة  
+ مصاريف الانتاج (المباشرة و غير المباشرة)

## 2- معالجة المنتجات الجاري إنجازها (المنتجات قيد التنفيذ)

تمثل المنتجات الجارية أو قيد التنفيذ، منتجات دخلت ورشات الإنتاج (أو العمل) في شكل مواد أولية أو منتجات نصف مصنعة، غير أنها لم تخرج من الورشة فتكون بذلك قد وصلت إلى نسبة معينة من الإنجاز لا تصل إلى 100% (أقل من 100%).<sup>15</sup>

**ملاحظة:** يمكن أن نجد المنتج قيد التنفيذ ضمن المنتجات التامة كما قد نجده ضمن المنتجات نصف المصنعة (أو التامة).

إن تحديد تكلفة المنتجات التامة للدورة (أو النصف المصنعة، كذلك) يتطلب حساب تكلفة المنتجات قيد التنفيذ (أو الجارية) لبداية ونهاية المدة، و من ثم أخذها بعين الاعتبار وفق العالقة التالية :

<sup>15</sup> شادري معمر سعاد، مطبوعة محاضرات، في المحاسبة التحليلية (دروس و تمارين)، ص73. متوفرة على الموقع:  
<https://www.pdfdrive.com/%D9%85%D8%B7%D8%A8%D9%88%D8%B9%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AD%D9%84%D9%8A%D9%84%D9%8A%D8%A9-%D8%AF%D8%B1%D9%88%D8%B3-%D9%88-%D8%AA%D9%85%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D9%86-d41549658.html>

### المحاسبة التحليلية

تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة = أعباء الإنتاج الفترة

+ تكلفة إنتاج المنتج الجاري لبداية الفترة

- تكلفة إنتاج المنتج الجاري لنهاية الفترة

أو

تكلفة إنتاج المنتجات نصف المصنعة للفترة = أعباء الإنتاج الفترة (الخاصة بالمنتج نصف المصنع)

+ تكلفة إنتاج المنتج الجاري لبداية الفترة

- تكلفة إنتاج المنتج الجاري لنهاية الفترة

بطريقة أخرى، تضاف قيمة الإنتاج الجاري البدائي (لبداية المدة) إلى تكلفة الإنتاج العادي لأنه سيتحول إلى وحدات تامة الصنع خلال فترة الإنتاج، و تطرح قيمة الإنتاج الجاري لنهاية المدة من تكلفة الإنتاج العادي لأنه لم يتحول بعد إلى وحدات تامة، و لأنه أيضا سيعتبر خلال الفترة العادية القادمة إنتاج جاري بدائي (لبداية المدة)<sup>16</sup>

### 3- معالجة الفضلات والمهملات

تعرف الفضلات بأنها البقايا المحصل عليها عند إجراء عملية إنتاجية ما، وتتمثل في عناصر المادة الأولية (قطع من صفائح الحديد، أو الجلد أو القماش)، أو النفايات التي تنتج عن عملية الإنتاج (مثل النجارة).

حيث يمكن ان نميز في إطار المعالجة العملية أو المحاسبية بين:

**3-1- الفضلات الضائعة:** و هي الفضلات التي لا قيمة لها، ويتم التخلص منها خارج المؤسسة وقد يتطلب ذلك

مصاريف للتخلص منها، مثل مصاريف النقل لهذه الأخيرة.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> شدرى معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

<sup>17</sup> بريش خالد، مطبوعة في مقياس: المحاسبة التحليلية، جامعة الجزائر 3، 2020-2021، ص 57.

### المحاسبة التحليلية

محاسبيا، يتم إضافة هذه المصاريف إلى تكلفة إنتاج المنتجات التي نتجت عنها هذه الفضلات فيصبح لدينا:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتج التام} = \text{تكلفة إنتاج الفترة} + \text{مصاريف التخلص من الفضلات الضائعة}$$

### 3-2- الفضلات المباعة

و هي الفضلات التي لها قيمة تبادلية في السوق، فيتم بيعها لمؤسسات أخرى على حالها أو بعد إجراء معالجة لها.

محاسبيا، يتم إنقاص تكلفة انتاجها من تكلفة إنتاج الفترة لتحديد تكلفة إنتاج المنتجات المصنعة، وفق الخطوات التالية<sup>18</sup>:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات المصنعة} = \text{تكلفة إنتاج الفترة} - \text{تكلفة إنتاج الفضلات المباعة}$$

حيث أن:

$$\text{تكلفة إنتاج الفضلات المباعة} = \text{سعر البيع المحتمل} - (\text{الربح} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{مصاريف المعالجة في حالة الضرورة})$$

### 4- طريقة الإنتاج بحسب الطلبية

في حالة إتباع المؤسسة لطريقة الإنتاج بحسب الطلبيات فإن مبدأ التحميل أو حساب التكاليف بمختلف أنواعها لا يختلف عن طريقة المنتجات العادية، و الملاحظ أن الطلبيات تخضع لدراسة مسبقة و تحديد للأعباء المختلفة التي تتحملها و الزمن الذي يجب أن تنفذ فيه، وفق مخطط زمني تتحدد فيه عناصر الأعباء حسب مراحل تنفيذ هذه الطلبيات و حسب الزمن الذي يتم فيه إدخال هذه الأعباء.<sup>19</sup>

بطريقة أخرى، يتم تحديد سعر تكلفة و نتيجة كل طلبية على حدى وفق المنهج التالي:

- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و غير المباشرة)؛
- تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة و غير المباشرة)؛
- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج مباع + مصاريف التوزيع (المباشرة و غير المباشرة)؛

<sup>18</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 58-59.

<sup>19</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 86.

### المحاسبة التحليلية

- نتيجة الطلبية = سعر البيع للطلبية - سعر التكلفة للطلبية

ملاحظة: في حالة وجود أعباء إستغلال لفترة سابقة لطلبية معينة، فإنه يتم إضافة هذه الأعباء إلى تكلفة إنتاج الطلبية، كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج للطلبية } Y = \text{تكلفة المواد المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج} + \text{أعباء الإستغلال للفترة السابقة}$$

تمارين متعلقة بالمحور الرابع: حالات خاصة في تحديد تكاليف الإنتاج

#### التمرين 01:

تنتج وحدة الهضاب المنتج التام (أ) في ورشتين

- الورشة 01: تعالج المادة الأولية م 1 للحصول على المنتج (ل) النصف مصنع
  - الورشة 02: تعالج المنتج (ل) النصف مصنع بإضافة المادة الأولية (م 2) للحصول على المنتج (أ) التام الصنع
- و فيما يلي المعلومات المحاسبية المتحصل عليها نهاية شهر ديسمبر 2022.

1- مخزون أول المدة (لشهر ديسمبر)

- المادة الأولية م 1 : 125 كغ بقيمة إجمالية تقدر ب: 41.435 دج
- المادة الأولية م 2 : 180 كغ بقيمة إجمالية تقدر ب: 15.600 دج
- المنتج التام أ : 70 وحدة ب: 34.050 دج للإجمالية
- المنتج نصف المصنع ل : 60 وحدة ب: 17.436 دج للإجمالية
- الإنتاج الجاري في الورشة 02 يقدر ب : 2.600 دج.

### المحاسبة التحليلية

#### 2- مشتريات شهر ديسمبر:

- المادة م1: 325 كغ ب: 325 دج للكغ الواحد
- المادة م2: 300 كغ ب: 30 دج للكغ الواحد
- 3- الإنتاج:
- أنتجت الورشة 01: 180 وحدة من المنتج نصف المصنع ل باستعمال 380 كغ من المادة م1 و التي أفرزت فضلات ضائعة قدرت مصاريف رميها ب: 3.000 دج
- أنتجت الورشة 02: 280 وحدة من المنتج التام أ باستعمال 200 وحدة من المنتج نصف المصنع ل و 320 كغ من المادة م2 و قد بقي إنتاج جاري قيمته 5.100 دج.

#### 4- المبيعات

تم بيع 150 وحدة من المنتج أ ب : 800 دج للوحدة.

#### 5- المصاريف المباشرة:

- على المشتريات : 2 دج لكل كغ مشتمل
- على الإنتاج: 1.300 ساعة يد عمل ب: 35 دج للساعة منها 520 ساعة في الورشة 01 و الباقي في الورشة 02.
- على التوزيع: 3 دج لكل وحدة مباعة.

#### 6- الأعباء غير المباشرة:

المحاسبة التحليلية

ملخصة في الجدول التالي:

| البيان               | إدارة  | صيانة  | تموين                   | ورشة 1 | ورشة 2 | توزيع  |
|----------------------|--------|--------|-------------------------|--------|--------|--------|
| مجموع التوزيع الأولي | 17.120 | 17.200 | 23.700                  | 25.760 | 41.240 | 19.480 |
| توزيع ثانوي          |        |        |                         |        |        |        |
| إدارة                | -10    | 1      | 2                       | 1,5    | 2,5    | 3      |
| صيانة                | 1,5    | -10    | 2,5                     | 2      | 3      | 1      |
| طبيعة وحدة العمل     |        |        | كغ مواد<br>أولية مشتركة |        |        |        |

المطلوب:

- 1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
- 2- تحديد تكلفة شراء المادتين الأوليتين م 1 و م 2
- 3- تحديد تكلفة الإنتاج للمنتج النصف مصنع ل
- 4- تحديد تكلفة الإنتاج للمنتج التام أ
- 5- تحديد سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتج (أ)

### المحاسبة التحليلية

**التمرين 02:** تنتج مؤسسة منتجا وحيدا (ج) و ذلك باستعمال مادتين أوليتين م1 و م2. المنتجات التامة تباع في أغلفة تالفة (غير مسترجعة) عند التوزيع. و في نهاية شهر جانفي تحصلنا على البيانات التالية:

- المخزونات في بداية الشهر:

- كغ من م1 بإجمالي 67.000 دج
- 4.000 كغ من م2 بإجمالي 100.000 دج
- المنتجات التامة : 1.000 وحدة بإجمالي 200.000 دج
- منتجات جارية من (ج) بمبلغ 8.000 دج

- المشتريات:

- 2.000 كغ من م1 بسعر 58,50 دج/كغ
- 3.000 كغ من م2 بسعر 16,40 دج/كغ
- أغلفة تالفة 6.500 دج

الأعباء غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي:

| البيان           | المبلغ  | التموين                 | الإنتاج 1                | الإنتاج 2             | التوزيع     |
|------------------|---------|-------------------------|--------------------------|-----------------------|-------------|
| مج. ت. 2         | 400.000 | 50.000                  | 150.000                  | 100.000               | 100.000     |
| طبيعة وحدة العمل |         | كغ مادة<br>أولية مشتركة | كغ مادة<br>أولية مستعملة | ساعة يد<br>عمل مباشرة | وحدات مبيعة |
| عدد وحدات العمل  |         |                         |                          | 3.000                 |             |

- إنتاج الشهر استلزم 2.000 كغ من م1، 4.000 كغ من م2 (المواد الأولية تستعمل في ورشة الإنتاج 1 و استهلاكها يمثل عبئا مباشرا) بالإضافة إلى 10.000 ساعة عمل مباشرة بـ 30 دج/الساعة
- المنتجات التامة خلال الشهر 3.000 وحدة
- قيمة المنتجات الجارية في نهاية الشهر 6.300 دج

### المحاسبة التحليلية

- المبيعات 3.200 وحدة بسعر 290 دج للوحدة
- الأغلفة المستهلكة 8.000 دج (عنصرا مباشرا)
- مخزون الأغلفة التالفة في نهاية الشهر 5.500 دج

#### المطلوب:

- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
- تحديد تكلفة شراء المادتين الأوليتين م 1 و م 2 مع إعداد بطاقة المخزون لكل منهما
- تحديد تكلفة الإنتاج للمنتج (ج) مع إعداد بطاقة المخزون لهذا الأخير
- تحديد سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية للمنتج (ج)

#### التمرين 03:

تقوم مؤسسة الشفاء بالإنتاج بحسب الطلبية، حيث يتم تسليم كل طلبية فور إتمامها. كما تلجأ إلى طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء غير المباشر، لاحتساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لكل طلبية. وكانت المعلومات المتعلقة بشهر مارس كما يلي:

#### 1- الأعباء غير المباشرة، الأعباء غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي:

| البيان        | الإدارة | صيانة  | نقل    | الورشة أ | الورشة ب | الورشة ج | توزيع | أعباء غير محملة |
|---------------|---------|--------|--------|----------|----------|----------|-------|-----------------|
| مج. ت. الأولي | 127 500 | 55 250 | 52 375 | 113 000  | 89 950   | 89 950   | ؟     | 12 000          |
| ت. الثانوي    |         |        |        |          |          |          |       |                 |
| الإدارة       | -100%   | 10%    | 5%     | 20%      | 20%      | 20%      | 25%   |                 |
| صيانة         | -       | -100%  | 15%    | 30%      | 25%      | 20%      | 10%   |                 |
| نقل           | -       | 10%    | -100%  | 35%      | 35%      | 20%      | -     |                 |

مع الأخذ بعين الاعتبار أن أجرة صاحب المشروع تساوي إلى 15.000 دج.

### المحاسبة التحليلية

- أعباء الأقسام الأساسية تحمل على أساس وحدات العمل التالية:
  - \* الورشة أ : ساعة يد عمل
  - \* الورشة ب : ساعة دوران آلة.
  - \* الورشة ج : ساعة يد عمل
  - \* التوزيع: 100 دج من رقم الأعمال.
- أعباء الإدارة تحمل بنسبة 10% لقسم الصيانة، 05% لقسم النقل، 20% للورشة أ، 20% للورشة ب، 20% للورشة ج، 25% لقسم التوزيع.
- قسم الصيانة قدم 6.000 ساعة عمل منها: 900 ساعة لفائدة قسم النقل، 1.800 ساعة لصالح الورشة أ، 1.500 ساعة للورشة ب، 1.200 ساعة للورشة ج، 600 ساعة لصالح قسم التوزيع.
- قسم النقل قطع 200.000 كلم منها: 20.000 كلم لصالح قسم الصيانة، 70.000 كلم للورشة أ، 70.000 كلم للورشة ب و الباقي للورشة ج.

### 2- نشاط الفترة : يلخص الجدول التالي نشاط ورشات الإنتاج إضافة إلى مبيعات الفترة.

| رقم<br>الطلبية | الورشة (عدد وحدات العمل) |       |       | يد عاملة مباشرة<br>(الوحدة دج) | سعر البيع |
|----------------|--------------------------|-------|-------|--------------------------------|-----------|
|                | أ                        | ب     | ج     |                                |           |
| الطلبية رقم 78 | -                        | -     | 480   | 10 000                         | 180 000   |
| الطلبية رقم 79 | 1 450                    | 1 000 | 700   | 50 000                         | 300 000   |
| الطلبية رقم 80 | 1 200                    | 700   | 820   | 45 000                         | 250 000   |
| الطلبية رقم 81 | 750                      | 900   | 400   | 30 000                         | 200 000   |
| الطلبية رقم 82 | 600                      | 400   | -     | 16 000                         | -         |
| المجموع        | 4 000                    | 3 000 | 2 400 | 151 000                        | 930 000   |

### ملاحظة:

- الطلبية رقم 78 قيد الانجاز بالورشة ج، قدرت أعباء هذه الأخيرة في نهاية شهر فيفري بـ 93.500 دج.
- الطلبية 82 لم تنته بعد في نهاية شهر مارس.

### 3- بطاقة المخزون: تتلخص وضعية المخزون للفترة المعتبرة في الجدول التالي:

### المحاسبة التحليلية

| استهلاكات الفترة (كغ) |            |            |            | مشتريات الفترة |        | مخزون أول المدة |        | البيان         |
|-----------------------|------------|------------|------------|----------------|--------|-----------------|--------|----------------|
| الطلبية 82            | الطلبية 80 | الطلبية 80 | الطلبية 79 | القيمة         | الكمية | القيمة          | الكمية |                |
| 160                   | 125        | 125        | 140        | 101 475        | 450    | 45 100          | 200    | مادة أولية م 1 |
| 2 000                 | 600        | 750        | 1 000      | 13 500         | 3 000  | 22 500          | 5 000  | مادة أولية م 2 |

ملاحظة: يتم تقييم الاخراجات وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال.

#### 4- أعباء أخرى للتحميل

- عمولة بنسبة 5 % من رقم الأعمال، تمثل أعباء مدير التسويق لدى المؤسسة.
- مصاريف الشراء تقدر ب 18.000 دج تحمّل على أساس ثمن الشراء.

#### 5- معلومات من المحاسبة العامة

- \* الخدمات تساوي الى : 12750 دج .
- \* أعباء أخرى ( من ح/ 63 الى ح/ 68 ) تساوي إلى 800.000 دج.

#### المطلوب:

- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- تحديد مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية لكل طلبية تامة الانجاز.
- تحديد التكلفة الإجمالية للطلبية رقم 82 في نهاية شهر مارس.
- تحديد نتيجة المحاسبة العامة.

المحاسبة التحليلية

حل التمرين 01:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

- بوضع الأعباء الإجمالية لقسم الإدارة:  $X$

- بوضع الأعباء الإجمالية لقسم الصيانة:  $Y$

لتحديد الأعباء الإجمالية لقسمي الإدارة و الصيانة، يكفي حل جملة المعادلتين التاليتين:

- $X = 17.120 + 0,15 y$
- $y = 17.200 + 0,1 x$

بعد حل جملة المعادلتين نجد:

الأعباء الإجمالية لقسم الإدارة:  $X = 20.000$  دج ، الأعباء الإجمالية لقسم الصيانة:  $Y = 19.200$  دج

و عليه: يصبح جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

| البيان                | إدارة    | صيانة    | تموين                   | ورشة 1 | ورشة 2 | توزيع  |
|-----------------------|----------|----------|-------------------------|--------|--------|--------|
| مجموع التوزيع الأولي  | 17.120   | 17.200   | 23.700                  | 25.760 | 41.240 | 19.480 |
| توزيع ثانوي           |          |          |                         |        |        |        |
| إدارة                 | (20.000) | 2.000    | 4.000                   | 3.000  | 5.000  | 6.000  |
| صيانة                 | 2.880    | (19.200) | 4.800                   | 840    | 5.760  | 1.920  |
| مجموع التوزيع الثانوي | 0        | 0        | 32.500                  | 32.600 | 52.000 | 27.400 |
| طبيعة وحدة العمل      |          |          | كغ مواد<br>أولية مشتركة |        |        |        |
| عدد وحدات العمل       |          |          | 625                     |        |        |        |
| تكلفة وحدة العمل      |          |          | 52                      |        |        |        |

المحاسبة التحليلية

2- تحديد تكلفة الشراء

| البيان                           | م1             | م2            |
|----------------------------------|----------------|---------------|
| - ثمن الشراء                     |                |               |
| م1: 325 * 325                    | 105.625        |               |
| م2: 300 * 30                     |                | 9.000         |
| - مصاريف الشراء المباشرة         |                |               |
| م1: 325 * 2                      | 650            |               |
| م2: 300 * 2                      |                | 600           |
| - مصاريف الشراء غير المباشرة     |                |               |
| م1: 325 * 52                     | 16.900         |               |
| م2: 300 * 52                     |                | 15.600        |
| <b>تكلفة الشراء للفترة</b>       | <b>123.175</b> | <b>25.200</b> |
| تكلفة الشراء الإجمالية (+مخ1)    | 164.610        | 40.800        |
| الكمية المشتراة الإجمالية (+مخ1) | 450            | 480           |
| <b>ت. الوحدة المشتراة</b>        | <b>365,8</b>   | <b>85</b>     |

3- تحديد تكلفة الإنتاج للمنتج نصف المصنع (ل)

| البيان                      | ل       |
|-----------------------------|---------|
| ت. المواد المستهلكة: م1     |         |
| م1: 380 * 365,8             | 139.004 |
| مصاريف الإنتاج المباشرة     |         |
| 35 * 520                    | 18.200  |
| مصاريف الإنتاج غير المباشرة |         |

### المحاسبة التحليلية

|                |                                     |
|----------------|-------------------------------------|
| 32.600         | - الورشة 01                         |
| 3.000          | فضلات ضائعة                         |
| <b>192.804</b> | تكلفة الإنتاج للفترة                |
| 210.240        | تكلفة الإنتاج الإجمالية (+مخ1)      |
| <b>240</b>     | عدد الوحدات المنتجة الإجمالية (مخ1) |
| <b>876</b>     | ت, و, المرجحة                       |

#### 4-تحديد تكلفة الإنتاج للمنتج التام أ

| أ              | البيان                               |
|----------------|--------------------------------------|
| 2.600          | إنتاج جاري أول المدة                 |
|                | ت. إنتاج المنتج نصف المصنع           |
| 175.200        | ل: 876 * 200                         |
|                | ت. المواد المستهلكة                  |
| 27.200         | م2: 85 * 320                         |
|                | مصاريف الإنتاج المباشرة              |
| 27.300         | 35 * 780                             |
|                | مصاريف الإنتاج غير المباشرة          |
| 52.000         | - الورشة 02                          |
| -5.100         | إنتاج جاري نهاية المدة               |
| <b>279.200</b> | تكلفة الإنتاج للفترة                 |
| 313.250        | تكلفة الإنتاج الإجمالية (+مخ1)       |
| <b>350</b>     | عدد الوحدات المنتجة الإجمالية (+مخ1) |
| <b>895</b>     | ت. و. المرجحة للوحدة المنتجة         |

### المحاسبة التحليلية

#### 5- تحديد سعر التكلفة

| أ              | البيان                              |
|----------------|-------------------------------------|
| 134.250        | ت. الإنتاج المباع<br>أ: $150 * 895$ |
| 450            | أعباء مباشرة<br>$3 * 150$           |
| 27400          | أعباء غير مباشرة                    |
| <b>162.100</b> | <b>سعر التكلفة</b>                  |

#### 6- تحديد النتيجة التحليلية للمنتج أ

| أ              | البيان                        |
|----------------|-------------------------------|
| 120.000        | رقم الأعمال<br>أ: $150 * 800$ |
| (162.100)      | سعر التكلفة                   |
| <b>-42.100</b> | <b>ن. التحليلية للمنتج</b>    |

المحاسبة التحليلية

حل التمرين 02:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

| البيان           | المبلغ  | التموين                 | الإنتاج 1                | الإنتاج 2             | التوزيع     |
|------------------|---------|-------------------------|--------------------------|-----------------------|-------------|
| مج. ت. 2         | 400.000 | 50.000                  | 150.000                  | 100.000               | 100.000     |
| طبيعة وحدة العمل |         | كغ مادة<br>أولية مشتراة | كغ مادة<br>أولية مستعملة | ساعة يد<br>عمل مباشرة | وحدات مبيعة |
| عدد وحدات العمل  |         | 5.000                   | 6.000                    | 3.000                 | 3.200       |
| تكلفة وحدة العمل |         | 10                      | 25                       | 33,33                 | 31,25       |
| فروق التقريب     |         | 0                       | 0                        | (10)                  | 0           |

2- تحديد تكلفة الشراء:

| البيان                       | م1      | م2     |
|------------------------------|---------|--------|
| - ثمن الشراء                 |         |        |
| م1: $2.000 * 58,5$           | 117.000 |        |
| م2: $3.000 * 16,4$           |         | 49.200 |
| - مصاريف الشراء المباشرة     |         | 0      |
| - مصاريف الشراء غير المباشرة |         |        |
| م1: $10 * 2.000$             | 20.000  |        |
| م2: $10 * 3.000$             |         | 30.000 |
| تكلفة الشراء للفترة          | 137.000 | 79.200 |
| عدد الوحدات المشتراة         | 2.000   | 3.000  |
| ت. الشراء / كغ               | 68,5    | 26,4   |

## المحاسبة التحليلية

### - بطاقة المخزون للمادة الأولية م1:

| التاريخ  | البيان    | الإدخالات |            |         | الإخراجات |            |        | الرصيد  |            |
|----------|-----------|-----------|------------|---------|-----------|------------|--------|---------|------------|
|          |           | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة  | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة | الكمية  | سعر الوحدة |
| 01 جانفي | مخ 01     | 1.000     |            | 67.000  |           |            |        | 1.000   |            |
|          | المشتريات | 2.000     | 68,5       | 137.000 |           |            |        | 3.000   | 68         |
|          | المجموع   |           |            |         |           |            |        | 3.000   | 68         |
|          |           |           |            |         |           |            |        | 204.000 |            |
|          |           |           |            |         |           |            |        | 67.000  |            |

### - بطاقة المخزون للمادة الأولية م2:

| التاريخ  | البيان    | الإدخالات |            |         | الإخراجات |            |        | الرصيد  |            |
|----------|-----------|-----------|------------|---------|-----------|------------|--------|---------|------------|
|          |           | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة  | الكمية    | سعر الوحدة | القيمة | الكمية  | سعر الوحدة |
| 01 جانفي | مخ 01     | 4.000     |            | 100.000 |           |            |        | 4.000   |            |
|          | المشتريات | 3.000     | 26,4       | 79.200  |           |            |        | 7.000   | 25,6       |
|          | المجموع   |           |            |         |           |            |        | 7.000   | 25,6       |
|          |           |           |            |         |           |            |        | 179.200 |            |
|          |           |           |            |         |           |            |        | 100.000 |            |

### 3- تحديد تكلفة الإنتاج للمنتج (ج):

| ج       | البيان                              |
|---------|-------------------------------------|
|         | ت. المواد المستهلكة                 |
| 238.400 | ج: $68 * 2.000$<br>$25,6 * 4.000 +$ |
|         | مصاريف الإنتاج المباشرة             |
| 300.000 | ج: $30 * 10.000$                    |
|         | مصاريف الإنتاج غير المباشرة         |
| 150.000 | قسم الإنتاج 01:                     |
| 100.000 | قسم الإنتاج 02:                     |
| 788.300 | تكلفة الإنتاج للفترة                |

### المحاسبة التحليلية

|         |                           |
|---------|---------------------------|
| 8.000 + | + إنتاج جاري بداية الفترة |
| (6.300) | - إنتاج جاري نهاية الفترة |
| 790.100 | تكلفة الإنتاج الإجمالية   |
| 3.000   | عدد الوحدات المنتجة       |
| 263.36  | تكلفة الوحدة المنتجة      |
| (10)    | فروق التقريب              |

- إعداد بطاقة المخزون للمنتج (ج):

| الرصيد  |            |        | الإخراجات |            |        | الإدخالات |            |        | البيان  | التاريخ  |
|---------|------------|--------|-----------|------------|--------|-----------|------------|--------|---------|----------|
| القيمة  | سعر الوحدة | الكمية | القيمة    | سعر الوحدة | الكمية | القيمة    | سعر الوحدة | الكمية |         |          |
| 200.000 |            | 1.000  |           |            |        | 200.000   |            | 1.000  | مع 01   | 01 جانفي |
| 990.100 | 247.525    | 4.000  |           |            |        | 790.100   | 263,33     | 3.000  | الإنتاج |          |
| 001990. | 247.525    | 4.000  |           |            |        |           |            |        | المجموع |          |

4- تحديد سعر التكلفة للمنتج (ج):

| ج       | البيان                         |
|---------|--------------------------------|
| 792.000 | تكلفة الإنتاج المباع           |
| 8.000   | ج: 247,525 * 3.200             |
| 100.000 | أعباء مباشرة (أغلفة تالفة)     |
|         | أعباء غير مباشرة (قسم التوزيع) |
| 900.000 | سعر التكلفة                    |

المحاسبة التحليلية

5- تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية

| البيان                            | ج         |
|-----------------------------------|-----------|
| رقم الأعمال الصافي                |           |
| ج: $3.200 * 290$                  | 928.000   |
| سعر التكلفة                       | (900.000) |
| ن. التحليلية الإجمالية (للمنتج ج) | 28.000    |

حل التمرين 03:

1- اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة

\* تحديد  $\sum$  ت 1 لقسم التوزيع (بوضع س اعباء قسم التوزيع)

لدينا : اعباء المحاسبة العامة = أ.ع. م. التحليلية + أ.ع. غير معتبرة - عناصر اضافية

$$\begin{aligned} \text{أي: } & 12.750 + 800.000 + 55.250 + 52.375 + 113.000 + 89.950 \\ & + 127.500 + 12.000 + \text{س} + 18.000 - 151.000 + 15.000 \\ & (930.000 * 0,05) \end{aligned}$$

أي: س = 72.225 دج (أعباء قسم التوزيع)

من معطيات التمرين لدينا:

### المحاسبة التحليلية

| البيان     | ادارة   | صيانة        | نقل           | الورشة أ     | الورشة ب     | الورشة ج     | التوزيع  | أعباء غ. محملة |
|------------|---------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|----------|----------------|
| Σ ت. 1     | 127 500 | 55 250       | 52 375        | 113 000      | 89 950       | 89 950       | 72 225   | 12 000         |
| ت. ثانوي : | %100-   | %10          | %5            | %20          | %20          | %20          | %25      |                |
| ادارة      |         | 6000/6000    | 6000/900      | 6000/1800    | 6000/1500    | 6000/1200    | 6000/600 |                |
| صيانة      |         | 200000/20000 | 200000/200000 | 200000/70000 | 200000/70000 | 200000/40000 |          |                |
| نقل        |         |              |               |              |              |              |          |                |

جدول توزيع الأعباء غير الباشرة يصبح كما يلي:

| البيان          | ادارة      | صيانة     | نقل       | الورشة أ   | الورشة ب      | الورشة ج   | التوزيع               | أعباء غ. محملة |
|-----------------|------------|-----------|-----------|------------|---------------|------------|-----------------------|----------------|
| Σ ت. 1          | 127 500,00 | 55 250,00 | 52 375,00 | 113 000,00 | 89 950        | 89 950     | 72 225                | 12 000         |
| ادارة           | (127500)   | 12 750    | 6 375     | 25 500     | 25 500        | 25 500     | 31 875                |                |
| صيانة           |            | (75000)   | 11 250    | 22 500     | 18 750        | 15 000     | 7 500                 |                |
| نقل             |            | 7 000     | (70000)   | 24 500     | 24 500        | 14 000     |                       |                |
| Σ ت. 2          | 0          | 0         | 0         | 185 500    | 158 700       | 144 450    | 111 600               |                |
| ط. و. العمل     |            |           |           | سا. يد عمل | سا. دوران الة | سا. يد عمل | 100 دج من رقم الأعمال |                |
| عدد وحدات العمل |            |           |           | 4000       | 3000          | 2400       | 9300                  |                |
| ت. و. العمل     |            |           |           | 46,375     | 52,90         | 60,1875    | 12,00                 |                |
| فرق التقريب     |            |           |           | 0,00       | 0,00          | 0,00       | 0                     |                |

### المحاسبة التحليلية

بوضع X Y Z أعباء كلية لكل قسم على التوالي : الإدارة، النقل و الصيانة

$$X = 127.500$$

$$X = 127.500$$

$$Y = 55.250 + 0,1X + 0,1Z$$

$$Y = 75.000$$

$$Z = 52.375 + 0,05X + 0,15Y$$

$$Z = 70.000$$

### 2- تحديد تكلفة الشراء

| البيان                                                                                                     | م <sup>1</sup> | م <sup>2</sup> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| * ثمن الشراء<br>م <sup>1</sup> :<br>م <sup>2</sup> :                                                       | 475,00 101     | 500,00 13      |
| - أعباء مباشرة<br>* م <sup>1</sup> : 18000 * (101475/114975)<br>* م <sup>2</sup> : 18000 * (114975 /13500) | 886,50 15      | 113,50 2       |
| ت. شراء الفترة<br>تكلفة مخ <sup>1</sup>                                                                    | 361,50 117     | 613,50 15      |
| التكلفة الاجمالية<br>الكمية الاجمالية للمواد<br>(ك. المشتريات + مخ <sup>1</sup> )                          | 461,50 162     | 113,50 38      |
| ت. و. م.                                                                                                   | 249,94         | 4,76           |
| فرق التقريب                                                                                                | 0,5 -          | 33,50 -        |



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة لونيبي علي - البليدة 02 -  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
- الشهيد طالب عبد الرحمان -



3- تحديد تكلفة الانتاج

| البيان                         | الطلبيية 78 | الطلبيية 79 | الطلبيية 80 | الطلبيية 81 | الطلبيية 82 |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| ت. المواد المستهلكة            |             |             |             |             |             |
| ط 79: $4,76*1000 + 249,94*140$ |             | 751,60 39   |             |             |             |
| ط 80: $4,76*750 + 249,94*125$  |             |             | 812,50 34   |             |             |
| ط 81: $4,76*600 + 249,94*125$  |             |             |             | 098,50 34   |             |
| ط 82: $4,76*2000 + 249,94*160$ |             |             |             |             | 510,40 49   |
| * أعباء مباشرة (ساعة يد عمل)   | 000,00 10   | 000,00 50   | 000,00 45   | 000,00 30   | 000,00 16   |
| * أعباء غير مباشرة             |             |             |             |             |             |
| الورشة أ                       |             |             |             |             |             |
| ط 79: $46,375*1450$            |             | 243,75 67   |             |             |             |
| ط 80: $46,375*1200$            |             |             | 650,00 55   |             |             |
| ط 81: $46,375*750$             |             |             |             | 781,25 34   |             |
| ط 82: $46,375*600$             |             |             |             |             | 825,00 27   |
| الورشة ب                       |             |             |             |             |             |
| ط 79: $52,9*1000$              |             | 000,00 52   |             |             |             |
| ط 80: $52,9*700$               |             |             | 030,00 37   |             |             |
| ط 81: $52,9*900$               |             |             |             | 610,00 47   |             |
| ط 82: $52,9*400$               |             |             |             |             | 160,00 21   |
| الورشة ج                       |             |             |             |             |             |
| ط 78: $60,1875*480$            | 890,00 28   |             |             |             |             |
| ط 79: $60,1875*700$            |             | 131,25 42   |             |             |             |
| ط 80: $60,1875*820$            |             |             | 353,75 49   |             |             |
| ط 81: $60,1875*400$            |             |             |             | 075,00 24   |             |
| ط 82: $52,9*0$                 |             |             |             |             | -           |
| أعباء بداية الفترة             | 500,00 93   |             |             |             |             |
| ت. الانتاج لنهاية الفترة       | 390,00 132  | 026,60 252  | 25,221 846  | 75,170 564  | 40,114 495  |

ملاحظة : تكلفة انتاج الطليبية قيد الانجاز في نهاية شهر مارس (الطلبيية 82) = 114 495,40 دج

## المحاسبة التحليلية

### 4- تحديد سعر التكلفة

| الطلبية 81 | الطلبية 80 | الطلبية 79 | الطلبية 78 | البيان                      |
|------------|------------|------------|------------|-----------------------------|
| 170 564,75 | 221 846,25 | 026,60 252 | 390,00 132 | ت. الانتاج للمنتجات المباعة |
|            |            |            |            | * أعباء مباشرة              |
|            |            |            | 000,00 9   | ط 78 : 180000 * 0,05        |
|            |            | 000,00 15  |            | ط 79 : 300000 * 0,05        |
|            | 500,00 12  |            |            | ط 80 : 250000 * 0,05        |
| 000,00 10  |            |            |            | ط 81 : 200000 * 0,05        |
|            |            |            |            | * أعباء غير مباشرة          |
|            |            |            | 600,00 21  | ط 78 : 1800 * 12            |
|            |            | 000,00 36  |            | ط 79 : 3000 * 12            |
|            | 000,00 30  |            |            | ط 80 : 2500 * 12            |
| 000,00 24  |            |            |            | ط 81 : 2000 * 12            |
| 204 564,75 | 264 346,25 | 026,60 303 | 990,00 162 | سعر التكلفة                 |

### 5- تحديد النتيجة التحليلية الاجمالية

| الطلبية 81   | الطلبية 80   | الطلبية 79   | الطلبية 78   | البيان                      |
|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------------------------|
| 000,00 200   | 000,00 250   | 000,00 300   | 000,00 180   | رقم الاعمال                 |
| 204 564,75 - | 264 346,25 - | 026,60 303 - | 990,00 162 - | سعر التكلفة                 |
| - 4 564.75   | 14 346,25 -  | 026,60 3 -   | 010,00 17    | النتيجة التحليلية لكل منتج  |
| 4 927,60 -   |              |              |              | النتيجة التحليلية الاجمالية |

## المحاسبة التحليلية

### 6- تحديد نتيجة المحاسبة العامة (المالية)

$$* \text{ح / 701} = \text{( رقم الاعمال )} = 930.000 \text{ دج}$$

$$\begin{aligned} * \text{ح / 72} &= \text{( التغير في المخزون )} = (132.390 - 38.890) \\ &+ (252.026,6 - 252.026,6) + (846,25 - 846,25) \\ &+ (564,75 - 564,75) + (0 - 495,40) \\ &= 114 \end{aligned}$$

$$* \text{ح / 72} = 995,40 \text{ دج}$$

$$* \text{ح / 601} = \text{( ت. م. المستهلكة )} = 173,00 \text{ دج}$$

$$\begin{aligned} * \text{من ح / 61 الى ح 68} &= \text{( أعباء أخرى )} \\ &= (111.600 + 144.450 + 158.700 + 185.500) \\ &+ (15.000 - 12.000) + (0,05 * 930.000 + 151.000) \end{aligned}$$

$$* \text{من ح / 61 الى ح 68} = \text{( أعباء أخرى )} = 794.750 \text{ دج}$$

$$* \text{ح / 12} = \text{( نتيجة المحاسبة المالية )} = (927,60 - 1) \text{ دج}$$

## المحاسبة التحليلية

**المحور الخامس:** مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### ABC -

طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، هي إحدى الطرق التي تم تطويرها في منتصف الثمانينيات من القرن العشرين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث يرجع أساس هذه الطريقة المحاسبية إلى المنظمة الدولية (I.) CAM و التي تضم أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم، والتي توصلت سنة (1986) إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج (CMS) والذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة، حيث وضع هذا الاتحاد مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف وكون فريق لهذا العمل يتزعمه كل من Robert Kaplan و Cooper Robin والذين يعود لهما الفضل في إحداث التشكيل المعاصر لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وبمشاركة باحثين آخرين أمثال Porter و Miller. حيث كان أول ظهور لهذا النظام في الكتب العلمية من قبل Robert Kaplan سنة 1987 والذي قام بنشر كتاب يسلط الضوء على حدود

## المحاسبة التحليلية

المحاسبة واعترف بالتناقض والتعسف من قواعد التوزيع التقليدية وتم وضع النهج الجديد لحساب التكاليف المبني على أساس الأنشطة<sup>20</sup>.

### 1- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة -

**ABC** يعرف على انه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجموعات الكلفة (التكلفة) ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة (التكلفة) وذلك للوصول إلى كلفة (التكلفة) أكثر دقة للمنتج النهائي. ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وأن المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> بن الدين أحمد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية - حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية -

-BADR، ص339.

<sup>21</sup> عبد الله قويدر الواحد و أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية- حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد

## المحاسبة التحليلية

### 2- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة على كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، و من خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بما يلي:<sup>22</sup>

- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتلخيص التكاليف غير المباشرة طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلاقي أي إنحرافات.
- التحسين المستمر و تجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل

البترونية - نفطال-، مجلة العلوم التجارية، لجلد 20 العدد02، ديسمبر 2021، ص241.

<sup>22</sup> عريوة محاد و سعدوني فاتن، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي: تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد: 2016/02، ص95.

## المحاسبة التحليلية

الانشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة؛

- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، و إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية و غير الضرورية، و إختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوبا مختلفا في تخفيض التكاليف من خلال فهمها و معرفة الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بها؛

- وفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل المقاييس الوقت و الجودة، كما يساعد هذا النظام على إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة (ABC) بإعتبارها أداة تخطيطية و رقابية تساعد في تقييم الأداء.

- من أهم نتائج تطبيق واستخدام نظام في المنظمات ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي و إدارة الموارد (ABC).

## المحاسبة التحليلية

### 3- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة : ABC

يسعى نظام التكاليف على أساس، إلى تحقيق عدد من الأهداف من أهمها 23 :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- التخلص من عشوائية توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- مساعدة الإدارة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف من التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي تخفيض تكلفة هذه الأنشطة؛
- تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف وتحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛

<sup>23</sup> بن الدين محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 340-341.

## المحاسبة التحليلية

- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج؛
- الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي.

### 4- مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يختلف تصميم النظام من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل وهي<sup>24</sup> :

● حجم المؤسسة والهرم الإداري لها؛

● أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة؛

● طبيعة العمليات الصناعية (عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات .

ولتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتعين المرور بأربع مراحل أساسية وهي:

---

<sup>24</sup> بن الدين أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 346-350.

## المحاسبة التحليلية

**4-1- تحديد الأنشطة:** الأنشطة هي كل ما يقوم به الفرد يوميا، فالنشاط يعد أساس أداء المؤسسة، كما أن للنشاط أبعاد ينصب الاهتمام حولها، <sup>1</sup>وهي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم.

وحسب BOUIN و SIMON فإن النشاط هو "مجموعة من المهام الأساسية المستعملة لمجموعة من الموارد (الوقت، الأفراد، الآلات، المعلومات....) بغرض تحقيق نتيجة معينة، (قطعة محولة، فاتورة، طلبية مرسله...) أو كسب زبون داخلي أو خارجي، على سبيل المثال :مسك طلبية، إرسال طلبية، استلام تموينات، تشكيل قطعة معدنية، إعداد فاتورة، إعداد لوحة قيادة، استقبال زبون في شباك، تحضير ملف قرض لزبون... وغيرها . ويرى P. Mévellec ، أنه كل إجراء يترتب عليه إنتاج شيء ما :سلعة، خدمة أو معلومة، مع وجود إستهلاك لموارد كذلك، وفي النهاية تحقيق المنظمة لأهداف من خلال هذه الأنشطة.

**4-2- تحديد تكلفة الأنشطة ومراكزها:** ويمكن تعريف كل منهما فيما يلي:

## المحاسبة التحليلية

- **تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص هذا النشاط. ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط،

- **مراكز النشاط:** يقوم مفهوم مركز النشاط على فكرة تجزئة المؤسسة أو الوحدة إلى مجموعة من الأنشطة المتعددة والمكملة بعضها لبعض بغرض تحقيق الأهداف المحددة، ويعد مركز النشاط تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين

### 4-3- تحديد مسببات التكلفة لنظام الـ ABC وحساب معدل

**التكلفة لكل نشاط:** يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة. وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل

## المحاسبة التحليلية

على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، على سبيل المثال نشاط :  
تحرير فاتورة، هناك عدة مسببات للتكلفة الخاصة بهذا النشاط مثل: عدد  
التسليمات، عدد العملاء، عدد الفواتير، عدد خطوط الفواتير.... الخ .  
ويصعب في بعض الأحيان تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة  
نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة  
مناسبة، وفي هذه الحالة يتم استخدام مقاييس عملية بديلة في تخصيص  
التكاليف، يطلق عليها "مسببات التكلفة البديلة"، وهي تلك المعاملات  
التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة، و بعد تحديد  
الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط،  
نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك  
بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدّر  
لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب العلاقة التالية:

**معدل تحميل تكلفة النشاط (أو مركز التكلفة) = مجموع تكاليف**

**النشاط (أو مركز النشاط) / عدد وحدات مسبب النشاط المناسب**

## المحاسبة التحليلية

## 4-4- تخصيص تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة أو الخدمات

**المقدمة:** بعد حساب معدلات التحميل للتكلفة الخاص بكل نشاط يمكن حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة التي مرت بها هذه الوحدة، منذ البدء في تصميمها حتى تصبح وحدة تامة الصنع، وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء. أي يتحدد نصيب الوحدة وفق العلاقة التالية:

**المصاريف غير المباشرة للوحدة = معدل تحميل النشاط (مركز**

**النشاط) X عدد وحدات مسبب النشاط الخاصة بالوحدة**

و بذلك يتم تحميل المنتج بالتكاليف التي استهلكتها الأنشطة، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم

## المحاسبة التحليلية

تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة و غير دقيقة.

## تمارين متعلقة بالخور الخامس: التكاليف على أساس الأنشطة BCA

**التمرين 01 :** تنتج مؤسسة "الرائد" نوعين من المنتجات "أ" و "ب" باستخدام نفس المعدات وفقا لإجراءات متطابقة. وكانت البيانات المستخرجة عن المنتجين في الفترة كما يلي :

| البيان                            | المنتج "أ" | المنتج "ب" | مسبب التكلفة         |
|-----------------------------------|------------|------------|----------------------|
| عدد الوحدات المنتجة               | 6000       | 11000      | -                    |
| عدد ساعات العمل المباشرة لكل وحدة | 1          | 2          | -                    |
| عدد ساعات تشغيل الآلات لكل وحدة   | 3          | 2          | ساعات تشغيل الآلات   |
| عدد مرات التهيئة خلال الفترة      | 10         | 30         | عدد مرات التهيئة     |
| عدد الطلبات المستلمة              | 15         | 35         | عدد الطلبات المستلمة |

## المحاسبة التحليلية

وقد كانت التكاليف غير المباشرة كما يلي : أنشطة الآلات  
250.000 دج ، التهيئة للإنتاج 30.000 دج ، مناولة المواد  
40.000 دج

**المطلوب :** أحسب التكاليف غير المباشرة المحملة للمنتوجين "أ" و "ب"  
باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

**التمرين 02:** تنتج مؤسسة "القدس" أربعة أنواع من المنتجات هي أ،  
ب، ج ، د، وقد توافرت لك البيانات التالية عن هذه المنتجات :

| المنتجات |       |       |       | البيان                        |
|----------|-------|-------|-------|-------------------------------|
| "د"      | "ج"   | "ب"   | "أ"   |                               |
| 20       | 6     | 3     | 2     | عدد مرات تشغيل الآلات         |
| 8        | 6     | 4     | 2     | عدد مرات التهيئة              |
| 200      | 50    | 20    | 10    | الإنتاج بالوحدات              |
| 2        | 1     | 2     | 1     | ساعات العمل المباشرة للوحدة   |
| 1        | 2     | 3     | 1     | ساعات تشغيل الآلات للوحدة     |
| 80 دج    | 40 دج | 60 دج | 20 دج | تكاليف المواد المباشرة للوحدة |

## المحاسبة التحليلية

هذا وتبلغ تكاليف العمل المباشرة 5 دج للساعة ، أما التكاليف غير

المباشرة ومسبباتها فقد كانت على النحو التالي :

| الانشطة               | التكاليف | مسببات التكاليف          |
|-----------------------|----------|--------------------------|
| التهئية               | 20.000   | عدد مرات التهئية         |
| جدولة الإنتاج         | 15.500   | عدد مرات تشغيل الآلات    |
| التشغيل قصير الأجل    | 7.500    | عدد ساعات العمل المباشرة |
| مناولة المواد الأولية | 18.600   | عدد مرات تشغيل الآلات    |
| الإجمالي              | 61.600   | -                        |

## المطلوب :

- بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة حدد التكاليف الإجمالية للوحدة المنتجة لكل منتج من المنتجات الأربعة.

## المحاسبة التحليلية

حلول التمارين المتعلقة بالمحور الخامس: التكاليف على أساس الأنشطة

### ABC

حل التمرين 01:

1- تحديد التكاليف غير المباشرة للوحدة المحملة على كل منتج.

| النشاط          | التكاليف | مسبب التكلفة     | المنتج أ             | المنتج ب              | المجموع | تكلفة الوحدة |
|-----------------|----------|------------------|----------------------|-----------------------|---------|--------------|
| نشاط الآلات     | 250.000  | ساعات تشغيل      | $3 * 6.000 = 18.000$ | $2 * 11.000 = 22.000$ | 40.000  | 6,25         |
| التهيئة للإنتاج | 30.000   | عدد مرات التهيئة | 10                   | 30                    | 40      | 750          |
| مناولة المواد   | 40.000   | عدد الطلبيات     | 15                   | 35                    | 50      | 800          |

2- توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات

| النشاط          | المنتج أ                  | المنتج ب                  |
|-----------------|---------------------------|---------------------------|
| نشاط الآلات     | $18.000 * 6,25 = 112.500$ | $22.000 * 6,25 = 137.500$ |
| التهيئة للإنتاج | $10 * 750 = 7.500$        | $30 * 750 = 22.500$       |
| مناولة المواد   | $15 * 800 = 12.000$       | $35 * 800 = 28.000$       |
| المجموع         | 132.000                   | 188.000                   |

## المحاسبة التحليلية

## حل التمرين 02: 1- تحديد التكاليف غير المباشرة للوحدة المحملة على كل منتج

| النشاط                | مسيبات ت.                   | المنتج أ     | المنتج ب       | المنتج ج       | المنتج د         | المجموع | تكلفة الوحدة           |
|-----------------------|-----------------------------|--------------|----------------|----------------|------------------|---------|------------------------|
| التهئية               | عدد مرات<br>التهئية         | 2            | 4              | 6              | 8                | 20      | 20.000 / 20<br>= 1.000 |
| جدولت الإنتاج         | عدد مرات<br>تشغيل الآلات    | 2            | 3              | 6              | 20               | 31      | 15.500 / 31<br>= 500   |
| التشغيل قصير<br>الأجل | عدد ساعات<br>العمل المباشرة | 1*10<br>= 10 | 2 * 20<br>= 40 | 50 * 1<br>= 50 | 200 * 2<br>= 400 | 500     | 7.500 / 500<br>= 15    |
| مناولة المواد         | عدد مرات<br>تشغيل الآلات    | 2            | 3              | 6              | 20               | 31      | 18.600 / 31<br>= 600   |

## 2- توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات

| النشاط        | المنتج أ             | المنتج ب             | المنتج ج             | المنتج د             |
|---------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| التهئية       | 2 * 1.000<br>= 2.000 | 4 * 1.000<br>= 4.000 | 6 * 1.000<br>= 6.000 | 8 * 1.000<br>= 8.000 |
| جدولت الإنتاج | 2 * 500<br>= 1.000   | 3 * 500<br>= 1.500   | 6 * 500<br>= 3.000   | 20 * 500<br>= 10.000 |
| تشغيل الآلات  | 15 * 10<br>= 150     | 15 * 40<br>= 600     | 15 * 50<br>= 750     | 15 * 400<br>= 6.000  |
| مناولة المواد | 600 * 2<br>= 1.200   | 3 * 600<br>= 1.800   | 6 * 600<br>= 3.600   | 20 * 600<br>= 12.000 |
| المجموع       | 4.350                | 7.900                | 13.350               | 36.000               |

## المحاسبة التحليلية

### المحور السادس: تمارين مقترحة

#### تمرين 01 :

تم إنشاء مركز صحي خاص بين سبعة مساهمين على الشكل القانوني لشركة المساهمة.

هذا المركز ينشط حول 7 مصالح أساسية في مجالات : الجراحة، الطب العام، الراحة (لنقاهة المريض)، الفحص المتنوع، الرعاية الصحية المختلفة (الضمادات)، الأشعة والتحليل الطبية.

بالإضافة إلى ذلك هناك سبعة مصالح أخرى تعتبر ثانوية: الإدارة، المخبر والصيدلة، التدفئة، المطبخ، المرآب، المغسلة والفراش.

كل مصلحة لها مركز تحليل عناصر التكلفة خاص بها.

تشتري معظم المصالح الثانوية وكذا المصلحة الرئيسية الخاصة بالأشعة منتجاتها خارج المركز، الأمر الذي يتطلب القيام بجدد دائم. يحتسب استهلاك هذه المنتجات مباشرة على المصالح المعنية (تعطى وضعية مخزون المنتجات خلال فترة الثلاثي الأول في الملحق 1).

أما بالنسبة للأعباء الأخرى والخاصة بالثلاثي الأول، يعطى توزيعها على مراكز التحليل في الملحق 2، يعطى أيضا في الملحق 3 مفتاح توزيع تكلفة بعض المراكز على مراكز أخرى.

## المحاسبة التحليلية

### نعلمكم أن:

- مركز الأشعة يوفر خدمات بنسبة 10% لمركز الطب و 10% لمركز الجراح ؛
- ماعدا الإيرادات العادية، يتلقى المركز الصحي إيرادات أخرى ملحققة تعوض (تنقص) جزئيا الإنفاق الفعلي، على سبيل المثال: مدفوعات الوجبات من طرف الموظفين في قاعة الطعام، والمبيعات من الأدوية والخصومات على أتعاب الأطباء التي هي مرتبطة بالتكاليف الإدارية...إلخ. تخصم هذه الإيرادات من تكاليف المصالح المعنية.

### كانت إيرادات الفترة كما يلي:

#### 1-الإيرادات الملحققة:

|                          |         |    |
|--------------------------|---------|----|
| سيارات الإسعاف.....      | 102 960 | دج |
| مبيعات الأدوية .....     | 853 600 | دج |
| تذاكر قاعة الطعام .....  | 994 400 | دج |
| إعانات للفحص .....       | 79 200  | دج |
| خصومات على الأتعاب ..... | 158 400 | دج |

## المحاسبة التحليلية

### 2- الإيرادات العادية:

|        |         |            |                   |
|--------|---------|------------|-------------------|
| 12 306 | دج تمثل | 24 365 891 | يوما من الجراحة   |
| 10 415 | دج تمثل | 15 602 840 | يوما من الطب      |
| 14 340 | دج تمثل | 5 678 640  | يوما من الراحة    |
| 12 300 | دج تمثل | 1 082 400  | عملية فحص         |
| 6 680  | دج تمثل | 4 408 800  | صورة مشعة (راديو) |
| 30 650 | دج تمثل | 3 506 360  | عملية رعاية صحية  |
| 9 686  | دج تمثل | 1 704 560  | عملية تحليل       |

### يطلب منك:

- (1) إنشاء جدول التوزيع الأولي والثانوي للأعباء مع حساب سعر تكلفة المصالح الأساسية وسعر تكلفة كل وحدة عمل ( المبالغ تكون مقربة إلى الدينار الأقرب).
- (2) إنشاء جدول يبين النتيجة التحليلية لكل مركز رئيسي.
- (3) إعطاء ملخص موجز عن ملاحظاتك عن النتائج والتعديلات التي ينبغي إدخالها على أسعار بيع بعض الخدمات.

ملحق 1: وضعيات مخزون المنتجات في الثلاثي الأول 2014

## المحاسبة التحليلية

| المخزونون في:<br>2014/03/31 | المخزونون في:<br>2014/02/28 | المخزونون في:<br>2014/01/01 | مشتريات الثلاثي<br>الأول 2014 | التعيينات                     |
|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| 2 340 800                   | 2 750 000                   | 2 954 600                   | 4 666 220                     | المواد الصيدلانية والكيميائية |
| 2 329 360                   | 1 815 000                   | 1 694 000                   | 4 162 400                     | الوقود للمدفأة                |
| 937 200                     | 1 375 000                   | 1 621 400                   | 5 475 800                     | المواد الغذائية               |
| 138 600                     | 228 000                     | 101 200                     | 490 600                       | المنظفات للمغسلة              |
| 1 588 400                   | 1 650 000                   | 1 804 000                   | 1 139 600                     | الفراش / الكتان               |
| 624 800                     | 660 000                     | 818 400                     | 1 126 400                     | لوازم مصلحة الأشعة            |
| <b>7 959 160</b>            | <b>8 250 000</b>            | <b>8 993 600</b>            | <b>17 061 000</b>             | <b>المجموع</b>                |

## ملحق 2: توزيع الابعاء الاخرى على مراكز التحليل للثلاثي الاول

| مراكز التحليل   | مجموع الابعاء الاخرى * | من ضمنها اعباء العمال (المستخدمين)** |
|-----------------|------------------------|--------------------------------------|
| ادارة           | 1 201 200              | 792 000                              |
| الفحوصات الطبية | 96 800                 | 79 200                               |
| المغسلة         | 1 249 600              | 792 000                              |
| المدفئة         | 365 200                | 193 600                              |
| جاجة            | 10 916 400             | 8 184 000                            |

## المحاسبة التحليلية

|                   |                   |                |
|-------------------|-------------------|----------------|
| 528 000           | 717 200           | الفحوصات       |
| 1 056 000         | 1 504 800         | المطبخ         |
| 193 600           | 475 200           | المrab         |
| 264 000           | 928 400           | الفراش         |
| 4 664 000         | 6 652 800         | الطب العام     |
| 528 000           | 668 800           | صيدلة و مخبر   |
| 528 000           | 1 205 600         | الاشعة         |
| 792 000           | 1 504 800         | الراحة         |
| 264 000           | 1 113 200         | العناية الطبية |
| <b>18 858 400</b> | <b>28 600 000</b> | <b>المجموع</b> |

\* الأعباء تشمل أعباء الموظفين ولكن لا تشمل الأعباء الإجتماعية التي يجب تقييمها بنسبة جرافية قدرها 26% من الأجور.

\* يضمن مجموع التكاليف تكاليف الموظفين (العمال).

## ملحق 3 : مفتاح توزيع تكلفة بعض المراكز على الاخرى

| المراكز | جراحة | طب | راحة | فحوصات | علاج | مصلحة الاشعة | تحاليل | المجموع |
|---------|-------|----|------|--------|------|--------------|--------|---------|
| إدارة   | 9     | 6  | 3    | 3      | 3    | 3            | 3      | 30      |
| المدفنة | 9     | 6  | 3    | 3      | 3    | 3            | 3      | 30      |
| الفراش  | 9     | 6  | 3    | 3      | 3    | 3            | 3      | 30      |

### المحاسبة التحليلية

|              |    |   |   |   |   |   |   |    |
|--------------|----|---|---|---|---|---|---|----|
| المغسلة      | 9  | 6 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 30 |
| صيدلة و مخبر | 9  | 9 | 3 |   | 3 | 3 | 6 | 30 |
| المرايا      | 10 | 8 | 2 |   |   |   |   | 20 |
| المطبخ       | 8  | 4 | 8 |   |   |   |   | 20 |

### تمرين 02:

تعتمد مؤسسة الأثاث الحديث في استخراج نتائجها على المحاسبة التحليلية وفق نظام الأقسام المتجانسة وهي متخصصة في صنع وبيع الأثاث المصنوع من الخشب الممتاز ونشاطها منحصر في إنتاج الخزائن والطاولات في ثلاث ورشات: تقطيع، تصفيح و تجميع. و خلال فترة معينة قدمت لك الملحقات التالية:

### الملحق 1: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

| البيان  | تموين  | تقطيع             | تصفيح     | تجميع   | توزيع          |
|---------|--------|-------------------|-----------|---------|----------------|
| Σ ت II  | 1406   | 10440             | 27840     | 24750   | 12942          |
| ط. وحدة | 100 دج | م <sup>2</sup> من | ورق تصفيح | ساعة يد | 100 دج         |
| القياس  | من ثمن | خشب               | مستعمل    | عاملة   | من رقم الأعمال |
|         | الشراء | مستعمل            |           |         |                |

## المحاسبة التحليلية

ساعات العمل في ورشة التجميع بلغت: 1650 ساعة تتوزع حسب النشاط حيث خصصت 840 ساعة للخزائن.

### الملحق 2 : الأعباء المباشرة على الإنتاج

تتمثل في ورشتي التقطيع و التصفيح.

-ورشة التقطيع: 6 ساعات يد عاملة مباشرة لإنتاج خزانة واحدة و 2 ساعات لإنتاج طاولة واحدة ب 15 دج/سا.

-ورشة التصفيح: 10 ساعات يد عاملة مباشرة لإنتاج خزانة واحدة و 4 ساعات لإنتاج طاولة واحدة ب 20 دج/سا.

### الملحق 3: التحليل الفني للإنتاج

- لإنتاج خزانة واحدة استعملت: 1م<sup>2</sup> من الخشب، ورقتان من ورق التصفيح، ثلاثة مقافل المفاتيح.

- لإنتاج طاولة واحدة استعملت: 1/2 م<sup>2</sup> من الخشب، صفيحة من ورق التصفيح، أربع أرجل من القضبان الحديدية.

### الملحق 4: مشتريات الشهر:

1000 م<sup>2</sup> من الخشب ب : 127.5 دج/م<sup>2</sup> .

2500 ورقة من صفائح التغليف ب 60 دج/ للورقة.

2000 مفتاح ب 12 دج/ المفتاح الواحد.

## المحاسبة التحليلية

10000 رجل من القضبان الحديدية بـ 5 دج / للرجل.

الملحق 5: إنتاج الشهر: 420 خزانة و 900 طاولة.

الملحق 6: مبيعات الشهر: 350 خزانة بسعر 850 دج/خزانة واحدة.

760 طاولة بسعر 460 دج / للطاولة الواحدة.

المطلوب:

- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- حساب مختلف التكاليف
- حساب النتيجة التحليلية لكل منتج

### تمرين 03:

تنتج مؤسسة (ه.ك) نوعين من المنتوجات ص، ك باستعمال مادتين م1 و م2، وفي نهاية شهر ديسمبر 2010 تحصلنا على المعلومات التالية من هذه المؤسسة:

- المشتريات: 18000 كلف من م1 بسعر 15 دج للكيلو
- 15000 كلف من م2 بسعر 20 دج للكيلو
- الإنتاج والإستعمالات: لإنتاج 200 وحدة من ' ص '
- استعملت 7000 كلف من م1 و 12000 كلف من م2.

## المحاسبة التحليلية

- لإنتاج 150 وحدة من 'ك' استعملت 10000 كلغ من م<sup>1</sup>
- المبيعات: باعت المؤسسة كل المنتجات من 'ص' و 130 وحدة من 'ك' بسعر 2192.5 و 1440 دج للوحدة على التوالي.

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة (ه.ك) لخص كالتالي :

| الأقسام الرئيسية         |            |                   | الأقسام الثانوية  |         | البيان               |
|--------------------------|------------|-------------------|-------------------|---------|----------------------|
| التوزيع                  | الإنتاج    | التموين           | الصيانة           | الإدارة |                      |
| 14410                    | 12020      | 5246              | 17240             | 13800   | مجموع التوزيع الأولي |
| %20                      | %30        | %40               | %10               | (%100)  | التوزيع الثانوي      |
| 1.5                      | 6          | 4.5               | (15)              | 3       | قسم الإدارة          |
|                          |            |                   |                   |         | قسم الصيانة          |
| 100 دج<br>من رقم الأعمال | وحدة منتجة | كغ مادة<br>مشتراة | طبيعة وحدة القياس |         |                      |

## المحاسبة التحليلية

### العمل المطلوب:

- 1- حساب مختلف التكاليف، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية.
- 2- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية، إذا علمت أن الأعباء غير المحملة تقدر بـ 1200 دج أما الأعباء الإضافية فتساوي 1800 دج.
- 3- حساب نتيجة المحاسبة العامة لهذا الشهر.

## المحاسبة التحليلية

## تمرين 04:

تنتج الوحدة (ف 6) من مؤسسة "ع وشركائه" نوعين من الجوارب:  
ج 1 و ج 2 في أربعة أقسام أساسية وقسمين مساعدين، باستعمال نوعين  
من الخيوط: قطنية (ق) وصناعية (ص)، ولحساب نتيجتها لشهر جانفي  
2012 تحصلنا على المعلومات المحاسبية التالية من دفاترها:

| العناصر        | مشتريات                     | استعمالات                   | إنتاج     | مبيعات                                      |
|----------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------|---------------------------------------------|
| مواد أولية (ق) | 6000 كبة<br>ب 2.4 دج للوحدة | 5500 كبة منها<br>2500 ل ج 1 |           |                                             |
| مواد أولية (ص) | 4000 كبة<br>ب 3.5 دج للوحدة | 3800 كبة منها<br>2000 ل ج 2 |           |                                             |
| منتج 1         |                             |                             | 12000 زوج | 11200 زوج<br>ب 6 دج للوحدة                  |
| منتج 2         |                             |                             | 15600 زوج | 14000 زوج بهامش<br>على سعر التكلفة ب<br>25% |

وكانت المصاريف كمايلي:

- مصاريف مباشرة على الشراء: 3024 دج ل (ق)، 2400 دج ل (ص)

## المحاسبة التحليلية

- مصاريف مباشرة على الإنتاج: 23858 دج، منها 6570 دج ل ج 1 والباقي ل ج 2،

- وتوزع المصاريف غير المباشرة حسب الجدول التالي، مع الأخذ بعين الاعتبار 4200 دج كعناصر إضافية و 3500 دج أعباء غير محملة.

| الأقسام<br>البيان     | إدارة   | صيانة   | تقوين      | نسيج    | ترتيب    | توزيع |
|-----------------------|---------|---------|------------|---------|----------|-------|
| مجموع التوزيع الأولي  | 13800   | 17240   | 5246       | 30870   | 12020    | 14410 |
| توزيع ثانوي           | (100%-) | 10%     | 25%        | 30%     | 15%      | ؟     |
|                       | 20%     | (100%-) | 15%        | 30%     | 10%      | 25%   |
| مجموع التوزيع الثانوي |         |         | 100 دج     | كبة خيط | 10 وحدات | وحدات |
| وحدات القياس          |         |         | مواد مشتتة | مستعملة | منتجة    | مباعة |

## العمل المطلوب:

1- أحسب مختلف التكاليف (شراء-إنتاج) بعد إتمام جدول توزيع

الأعباء غير المباشرة

2- أحسب سعر التكلفة ونتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية

3- أحسب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية

4- أحسب نتيجة المحاسبة العامة

## المحاسبة التحليلية

### 3. خاتمة

جاءت هذه المطبوعة العلمية لتقدم قواعد و أسس المحاسبة التحليلية، من خلال التطرق لطريقي التكاليف الكلية و كذا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (أو طريقة ABC، و التي تعتبر إمتداد لطريقة الأقسام المتجانسة) من خلال تناول المحاور التالية:

- ضرورة المحاسبة التحليلية في المؤسسة؛
  - معالجة الابعاء المباشرة و غير المباشرة؛
  - طريقة الاقسام المتجانسة أو مراكز التحليل؛
  - محاسبة المواد : "تسيير المخزونات "؛
  - الحالات الخاصة المرتبطة بتكاليف الانتاج.
- غير أنه نظرا لتزايد الإهتمام المتزايد بها، تعرف المحاسبة التحليلية تطورا في كل مرة، ما يتيح الأفاق لتقديم أبحاث علمية جديدة في هذا الإطار.

## المحاسبة التحليلية

### 4. قائمة المراجع

#### 4-1- المؤلفات

➤ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.

➤ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1989.

➤ العزازي محمد و بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي و المالي، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر، 2013.

➤ Gérard Melyon et Kevin Melyon, comptabilité analytique, Lexifac Gestion, 4eme édition, France, 2011.

➤ Henri Davasse et Georges Langlois, comptabilité analytique et bgestion budgétaire, Berti éditions, Alger, 2010.

## المحاسبة التحليلية

### 4-2- المقالات:

➤ بن الدين أحمد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية - حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-BADR - .

➤ عبد الله قويدر الواحد و أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية-حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية -نفطال-، مجلة العلوم التجارية، لجلد 20 العدد02، ديسمبر 2021.

➤ عريوة محاد و سعدوني فاتن، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي: تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد: 2016/02.

### 4-3- المطبوعات الجامعية

- بريس خالد، مطبوعة في مقياس: المحاسبة التحليلية، جامعة الجزائر 3، 2020-2021.

## المحاسبة التحليلية

- شكري معمر سعاد، مطبوعة محاضرات، في المحاسبة التحليلية  
(دروس و تمارين). متوفرة على الموقع:  
<https://www.pdfdrive.com/%D9%85%D8%B7%D8%A8%D9%88%D8%B9%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AD%D9%84%D9%8A%D9%84%D9%8A%D8%A9-%D8%AF%D8%B1%D9%88%D8%B3-%D9%88-%D8%AA%D9%85%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D9%86-d41549658.html>