الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــــامعة محمد خيضر
بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

محاضـــرات في مقياس

المحـــــاسبة التحليلية

موجهة لطلبة السنة الثانية
علوم مالية ومحاسبية وتجارية وعلوم التسيير

من إعداد الدكتورة:
زاوي صورية

السنة الجامعية: 2021/2020

مقـــــدمة

تعنى المحاسبة التحليلية أو المحاسبة الصناعية بالتكاليف، لذا يطلق عليها مصطلح محاسبة التكاليف، فهي تقدم معلومات أكثر تفصيلا مقارنة بالمحاسبة العامة، رغم أن النتيجة في المحاسبتين واحدة، فهي بذلك لا تساعد على تحديد المركز المالي للمؤسسة فقط، وإنما تحديد تكلفة إنتاج المنتوج الوحدوية والإجمالية، وكذا التكلفة الكلية وبمختلف الطرق، مما يساعد في إتخاذ القرارات والرقابة على التكاليف، وبذلك تساهم المحاسبة التحليلية بشكل كبير في التسيير وفي الرقابة عليه.

لذا ومن خلال هذا العمل حاولنا الإلمام بجوانب مادة المحاسبة التحليلية من خلال شرح وإعطاء تطبيقات عن المفاهيم، إلى جانب مجموعة من التمارين غير المحلولة في نهاية كل محور من محاور المادة.

يتضمن هذا العمل سبعة محاور، المحور الأول خصص **لشرح أساسيات أو مدخل للمحاسبة التحليلية**، أي التعريف بمفهومها وأهدافها، وأوجه الاتفاق والإختلاف بينها وبين المحاسبة العامة.

أما المحور الثاني المعنون بـ **مدخل لمفهوم التكاليف والأعباء**، فقد خصص للتعريف بالتكاليف، والاعباء، والمصاريف والفرق بينهما، وكيفية حساب النتيجة ضمن المحاسبة التحليلية والعناصر التي تدخل ضمن حسابها.

أما المحور الثالث فقد خصص **لمحاسبة المخزونات**، أي تقييم مخرجات المؤسسة من المواد أو المنتجات، بإعتبار أن خروج المواد من المخزن للورشات أول مرحلة من مراحل الإنتاج في المؤسسة الصناعية، وكذا مختلف الطرق المتبعة للتقييم، بالإضافة إلى عملية جرد المخزونات وحساب الفرق بين الجرد المحاسبي والمادي.

أما المحور الرابع فقد خصص **للمصاريف غير المباشرة والمعالجة المحاسبية لها**، فالمنتوج لا يحمل بتكلفة المواد المستخدمة في تصنيعه وإنما بتكلفة المصاريف المباشرة الممثلة في اليد العاملة والتي تخص منتوج بعينه، وكذا تكلفة المصاريف غير المباشرة التي يشترك فيها أكثر من منتوج، لذلك فإنها تطرح إشكال في كيفية توزيعها على المنتوجات، لذا نتطرق في هذا المحور إلى كيفية تحميل هاته المصاريف للمنتوجات.

أما المحور الخامس فقد تضمن **طريقة التكاليف الحقيقية**، أو كيفية حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف الكلية أو الحقيقية في حالة وجود مخزون وفي حالة عدم وجوده، بالإضافة إلى كيفية معالجة العناصر التي يمكن أن تظهر عند الإنتاج كالمنتوج نصف المصنع، الفضلات والمهملات، المنتوج الجاري أو قيد التنفيذ، الأغلفة، وكذا حساب النتيجة التحليلية في حالة وجود هذه العناصر، إلى جانب التطرق إلى إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة.

أما المحور السادس فقد خصص **لعتبة المردودية**، والتفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، والتطرق لعتبة المردودية أو نقطة التوازن وتعادل المؤسسة وكيفية حسابها بيانيا وحسابيا وأيضا زمنيا.

أما المحور السابع فقد خصص **لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC**، والتعريف بهذا النظام أو الطريقة وبأهميتها للمؤسسات، وكذا خطوات أو كيفية تطبيقها، ومزايا وعيوب هذه الطريقة.

وفي الأخير، نرجوا من الله أن نكون قد وفقنا في تقديم عمل يساعد الطلبة والباحثين على فهم محاسبة التكاليف والله الموفق إلى حسن العمل والهادي إلى سواء السبيل.

مدخل للمحاسبة التحليلية

أولا: المؤسسة

المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج سلع وخدمات.

فالمؤسسة تلعب دورا أساسيا في النشاط الاقتصادي وذلك حسب طبيعة مهامها من حيث تصنيع منتوج أو تقديم خدمات أو تسويق سلع.[1]

تتميز المؤسسة بعدة خصائص، أهمها:

– لها شخصية قانونية مستقلة، من حيث امتلاكها لحقوق والقيام بواجبات.

– لها هدف معين وجدت من أجله.

– تمتلك الموارد المادية والمالية والموارد البشرية التي تسمح لها بمزاولة نشاطها والعمل على البقاء والاستمرار.

– المؤسسة نظام مفتوح، فهي تنشط في بيئة تؤثر وتتأثر بها.

– المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع، فبالإضافة إلى مساهمتها في تطوره ونمو دخله، تعتبر مصدر رزق للكثير من الأفراد.

تصنف المؤسسة إلى عدة أنواع ووفقا لعدة أسس أو معايير، يعتبر المعيار الاقتصادي أشهرها وأهمها، حيث تصنف وفقه إلى:[2]

– **مؤسسات خدماتية:** لا تنتج سلعا ملموسة، وإنّما تقدم خدمات معينة لزبائنها، كالنقل بمختلف فروعه، البنوك والمؤسسات المالية، الصحة وغيرها.

– **المؤسسة التجارية:** وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كشراء سلع وإعادة بيعها، كمؤسسات الجملة ومؤسسات التمويل...الخ.

– **المؤسسات الصناعية:** وهي التي تقوم بإجراء معالجات أو تعديل على المواد الأولية، بحيث تؤدي إلى تغيير شكل المواد لتصبح منتجات جديدة.

وسنعتمد على توضيح المحاسبة التحليلية ضمن النوعين الأخيرين (المؤسسة التجارية، الصناعية).

---

[1]– عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، طبعة2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 24.

[2] – سامر عدنان الشريف، **أصول المحاسبة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 19.

ثانيا: مفهوم المحاسبة التحليلية

1-تعريف المحاسبة التحليلية: تسمى بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية

تعرف محاسبة التكاليف على أنها" فرع من فروع المحاسبة تهتم تقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، فهي ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة".[1]

كما تعرف بأنها "مجموع المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الاتفاق في أي مؤسسة بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها، وترشد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية".[2]

فهي إذن طريقة عمل كمية تعمل على تجميع وتصنيف وتلخيص وتفسير المعلومات، من خلال وضع ثلاث أهداف رئيسية هي: أنشطة التخطيط والرقابة، اتخاذ القرارات، تقييم المنتج.[3]

من خلال ما سبق نستنتج أن المحاسبة التحليلية نظام للتكاليف يقوم بالمهام التالية:

- **تسجيل البيانات:** هي كالمحاسبة العامة تعنى بعملية تسجيل البيانات أو التكاليف المتعلقة بالمؤسسة.

- **تحليل المعلومات:** بعد عملية معالجة البيانات أو التكاليف، تقوم المحاسبة التحليلية بتحليل النتائج المتوصل إليها وتفسيرها، لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها الرقابية واتخاذ القرار.

-**الرقابة:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة لما يجب أن تحتاجه كل وحدة منتجة ومباعة، ومقارنة هذه المعايير بما تم فعلا، ومن ثم تحديد الانحرافات أو الأسباب التي أدت إلى اختلاف بين ما هو متوقع تحقيقه وما تم تحقيقه فعلا.

2-أهداف المحاسبة التحليلية: من خلال تعاريف المحاسبة التحليلية نستنتج أنها تسعى إلى تحقيق عدة أهداف منها:

---

[1] - عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص10.

[2] - صالح الرزق، عطا الله وراد خليل، **مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار النظري والعلمي)**، دار زهران، عمان،1997 ، ص107 .

[3] -hangren ,**méthode d'analyse des couts**,edition de management , paris,2000,p18.

2-1- قياس تكلفة الإنتاج: من خلال تتبع خطوات أو مراحل إنتاج المنتج، وتخصيص ما تطلبه من مواد أولية ويد عاملة أو أجور، وكذا مدى استفادته من المصاريف الأخرى التي ساهمت في العملية الإنتاجية، فتحديد تكلفة الإنتاج تساعد في تحديد:

- تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة.
- سعر بيع الوحدة الواحدة.
- المبيعات أو رقم الإعمال الإجمالي.
- نتيجة المؤسسة من نشاط الاستغلال ربح أو خسارة.

2-2- قياس تكاليف أداء المؤسسة: تهدف المحاسبة التحليلية إلى تسجيل تكاليف المؤسسة، من أجل إثبات أو تحديد تكلفة كل عنصر، مما يؤدي إلى تحديد:

- تكلفة كل مركز تكلفة.
- التكلفة الإجمالية.
- قيمة المخزون.

2-3- الرقابة على التكاليف: من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المتوقعة، لتصحيح الانحرافات وإتخاذ الإجراءات المناسبة.

2-4- اتخاذ القرارات: يتخذ القرار بناء على معلومات، والمحاسبة التحليلية تساعد في إتخاذ العديد من القرارات بفضل المعلومات التي توفرها، منها: قرار:

- زيادة أو تخفيض عدد الوحدات المنتجة.
- إضافة خط إنتاجي جديد.
- الدخول أو غزو أسواق جديدة.
- تغيير الآلات وتوسيع النشاط.
- إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتوج النهائي أو شرائها.

3-المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة: تعتبر المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية المصدر الأساسي لانشقاق أنواع المحاسبة الأخرى، ولكن ونتيجة ضعف المحاسبة العامة في توفير معلومات دقيقة وتفصيلية عن تكاليف المؤسسة تساعدها على الاستمرار والبقاء في السوق، وخاصة عند كبر حجم المؤسسات وزيادة نشاطها، مما أدى إلى زيادة المنافسة بينها، كل ذلك أدى إلى ضرورة وجود نوع آخر من المحاسبة، والتي تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، وهي المحاسبة التحليلية.

ورغم ذلك تبقى المحاسبة العامة تزود المحاسبة التحليلية بالبيانات اللازمة من أجل القيام بنشاطها أو مهامها.

لذا تتفق المحاسبة العامة والتحليلية في العديد من النقاط، أهمها:

- تعتمد كلا منهما على مصدر تسجيل واحد وهو المستندات والسجلات، لذا تكون نتائجهما الفعلية موحدة.

- تتعامل كلا منهما مع بيانات أو معلومات فعلية تاريخية، أي سجلت حسب تاريخ وقوعها أو حدوثها، مع العلم أن المحاسبة التحليلية إلى جانب البيانات الفعلية تتعامل مع البيانات المعيارية أو المتوقعة.

- تسعى كلا من المحاسبتين على تحديد المركز المالي للمؤسسة، وتحقيق الرقابة على نشاطها، مع العلم أن المحاسبة التحليلية تظهر النتائج بصورة مفصلة على عكس المحاسبة العامة التي تظهرها بصورة إجمالية.

ورغم الارتباط بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية فإنه هناك أوجه إختلاف بينهما، يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الأساس	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
إلزامية تطبيقها	ملزمة	غير ملزمة
الهدف منها	تحديد المركز المالي للمؤسسة	- تحديد تكلفة إنتاج المنتجات - الرقابة على التكاليف - المساعدة على إتخاذ القرارات
وحدة البيانات	المؤسسة ككل	الأقسام والمصالح التي لها علاقة بالإنتاج والبيع
الفترة المحاسبية	سنة مالية	سنة أو جزء من السنة(شهر، فصل،...)
سرية البيانات	علنية ويتم نشرها	سرية

المستفيد منـها	– الإدارة – المساهمين، أصحاب المؤسسة – مصالح الضرائب، الجمهور،...	الإدارة
صفة البيانات	إجمالية	إجمالية وتفصيلية
نوعية البيانات	قيمية(مبالغ)	كمية وقيمية(مبالغ)
البيانات	فعلية تاريخية	فعلية وتقديرية

مدخل لمفهوم التكاليف والأعباء

أولا: التكلفة وسعر التكلفة

1-تعريف التكلفة: تعرف التكلفة بأنها " قيمة النفقات (الموارد) النقدية أو العينية التي تدفعها المؤسسة أو تتعهد بدفعها مستقبلا بهدف الحصول على سلعة أو خدمة".[1]

أي أن التكلفة تتشكل بجمع كل الأعباء المتعلقة بإنتاج منتوج ما أو بيع سلعة أو منتوج معين، فهي إذن مصطلح داخلي في المؤسسة.[2]

ولا بد من التفرقة بين الأعباء، المصاريف، التكاليف:

- **الأعباء:** وهي عملية تسجيل للتكاليف، أو خروج وهمي للنقود، أي أن التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل إنتاج منتوج ما مثلا المواد الأولية عند تسجيلها كمواد أولية مستهلكة تسمى عبء، أما عندما يتم صرفها أو تسديدها فتسمى مصروف، إذن يقابل العبء إيراد، وعلى أساس الأعباء والإيرادات يتم تحديد نتيجة دورة الاستغلال.

- **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود، إذن هناك فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، حيث يفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة، عكس تسجيل الأعباء، إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء، بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها.

- **التكاليف:** " قيمة التضحية لضمان المنفعة أو المبلغ الذي يقاس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة"[3]، فهي مجموع الأعباء المتعلقة بمنتوج أو خدمة أو سلعة معينة أو بمجموعة مراحل إنتاجه أو تقديمها قبل المرحلة النهائية أي مرحلة بيعه أو أدائها، أي أنه بانتهاء الهدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها، بمعنى أن التكاليف تتضمن الأعباء والمصاريف معا، مثل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج،...

2-أنواع التكاليف: تصنف التكاليف وفقا لعدة معايير، أهمها:

2-1- من حيث علاقتها بالمنتوج: تنقسم إلى:

---

[1]- رضوان محمد العناني، **محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادىء، تطبيقات)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص13.

[2] -G Melyon, **comptabilité analytique**,edition baréal, paris, 2001,p15.

[3]- عاطف الأخرس وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للتوزيع والنشر، عمان، 2001، ص25.

– تكاليف مباشرة: وهي التكاليف التي لها علاقة مباشرة بمنتوج معين أو بخدمة معينة مثل المواد الأولية، اليد العاملة،...الخ.

– تكاليف غير مباشرة: وهي التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بمنتوج معين أو بقسم معين، وإنما هي مشتركة بين عدة منتوجات أو عدة أقسام، مثل مصاريف الإهتلاك،...الخ.

2-2- من حيث علاقتها بحجم النشاط: تنقسم إلى:

– تكاليف ثابتة: وهي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، وإنما تبقى ثابتة في المدى القصير والمتوسط، مثل تكاليف الدعاية والإعلان، إيجار محلات أو مخازن.

– تكاليف متغيرة: وهي التكاليف التي تتأثر بتغير حجم الإنتاج، أي متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، مثل تكاليف المواد الأولية المستهلكة، اليد العاملة،...الخ.

2-3- من حيث الوظيفة: تنقسم عناصر التكاليف وفقا للوظائف التي استفادت منها إلى:

– تكاليف الوظيفة التموينية: وتشمل كافة التكاليف المنفقة في سبيل الحصول على المواد واللوازم اللازمة لإنتاج المنتجات، مثل تكاليف نقل المواد واللوازم، تكاليف التأمين والجمركة،...الخ.

– تكاليف الوظيفة الإنتاجية: وتشمل كافة النفقات التي تنفق على المنتوج في مرحلة الإنتاج سواء استفاد منه بشكل مباشر أو غير مباشر.

– تكاليف الوظيفة الإدارية: وهي جميع النفقات التي تنشأ في كافة الإدارات في سبيل إنتاج أو بيع المنتوج.

– تكاليف الوظيفة التسويقية: وهي كافة التكاليف المتحققة في أقسام البيع، والتي ترتبط بتسويق المنتجات وإيجاد منافذ للتسويق وتنميتها، كمواد التعبئة والتغليف، الأجور المستحقة للعاملين في مجال التسويق. كوكلاء البيع .

3-سعر التكلفة: وهو مجموع التكاليف المنفقة على المنتوج أو الخدمة أو السلعة حتى مرحلة بيعها أو تقديمها، إذن هو مجموع التكاليف التي يتحملها منتوج انطلاقا من مرحلة شراء المواد التي دخلت في انتاجه إلى غاية مرحلة بيعه.

يتضمن حساب سعر تكلفة المنتجات في المؤسسة الصناعية المراحل التالية:

3-1- تكلفة الشراء: تمثل ثمن المشتريات من المواد الأولية التي اقتنتها المؤسسة، مضاف إليها المصاريف المتعلقة بعملية الشراء، **أي:**

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

3-2- تكلفة الإنتاج: تظهر لدى المؤسسة الإنتاجية، التي يمثل إنتاج المنتجات نشاطها الأساسي، وتكلفة الإنتاج تمثل تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في الإنتاج مضاف إليها المصاريف الملحقة بعملية الانتاج، **أي:**

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المادة المستهلكة + مصاريف الإنتاج

3-3- سعر التكلفة: يمثل تكلفة إنتاج المنتجات المباعة مضاف إليها مصاريف التوزيع أو البيع، **أي:**

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع

أما النتيجة التحليلية فتمثل الفرق بين المبيعات أو رقم الأعمال وسعر التكلفة، **أي:**

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال – وسعر التكلفة

ملاحظة: المراحل السابقة لسعر التكلفة نجدها في المؤسسة الإنتاجية أو الصناعية، أما سعر التكلفة في المؤسسة التجارية فإنه يتضمن تكلفة الشراء وسعر التكلفة، أي لا يتضمن مرحلة حساب تكلفة الإنتاج، لأنها تقوم بعملية شراء المواد الأولية وبيعها على حالها، أي لا تقوم بعملية الإنتاج.

مثال: تقوم مؤسسة تجارية بشراء وبيع 3 أنواع من السلع أ، ب، ج، وقد كانت معلوماتها لشهر ماي كما يلي:

المشتريات: شراء 100 وحدة من النوع أ بسعر 80 دج للوحدة

شراء 140 وحدة من النوع ب بسعر 100 دج للوحدة

شراء 80 وحدة من النوع ج بسعر 130 دج للوحدة

وقد تحملت مصاريف قدرت بـــــ 5000 دج توزع بين السلع الثلاث على أساس عدد الوحدات المشتراة

المبيعات: بيع كل السلعة من النوع أ بسعر 160 دج للوحدة

بيع 100 وحدة من النوع ب بسعر 170 دج للوحدة

بيع 60 وحدة من النوع ج بسعر 150 دج للوحدة

وقد بلغت مصاريف البيع 6500 دج توزع بين السلع الثلاث على أساس عدد الوحدات المباعة

المطلوب: تحديد النتيجة التحليلية للمؤسسة.

الحل:

تكلفة شراء المواد الأولية = ثمن الشراء+ مصاريف الشراء

البيان	أ	ب	ج
ثمن شراء المواد الأولية: **أ:** 100×80 **ب:** 140×100 **ج:** 80×130	8000	14000	10400
مصاريف الشراء أ: 100×15.625 **ب:** 140×15.625 **ج:** 80×15.625	1562.5	2187.5	1250
تكلفة الشراء الإجمالية	9562.5	16187.5	11650
عدد الوحدات المشتراة	100	140	80
تكلفة الشراء للوحدة	**95.625**	**115.625**	**145.625**

مصاريف الشراء للوحدة = مصاريف الشراء/ عدد الوحدات المشتراة

مصاريف الشراء للوحدة =320/5000 =**15.625 دج**

سعر التكلفة= تكلفة شراء الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع

البيان	أ	ب	ج
تكلفة شراء الوحدات المباعة: أ: 100×95.625 **ب:** 100×115.625 **ج:** 60×145.625	9562.5	11562.5	8737.5
مصاريف التوزيع: **أ:** 100×25 **ب:** 100×25 **ج:** 60×25	2500	2500	1500
سعر التكلفة	**12062.5**	**14062.5**	**10237.5**

مصاريف التوزيع للوحدة = مصاريف التوزيع/ عدد الوحدات المباعة

مصاريف التوزيع للوحدة =260/6500 =**25 دج**

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال–سعر التكلفة

البيان	أ	ب	ج
رقم الأعمال: أ: 100×160 **ب**: 100×170 ج: 60×150	16000	17000	9000
سعر التكلفة:	(12062.5)	(14062.5)	(10237.5)
النتيجة التحليلية للسلع	**3937.5**	**2937.5**	**(1237.5)**
النتيجة التحليلية الإجمالية	**5637.5**		

ثانيا: العناصر التي لها علاقة بحساب النتيجة التحليلية

مثال: في نهاية شهر ماي تحصلنا من دفاتر المحاسبة العامة للمؤسسة على جدول حسابات النتائج التالي:

الرقم	البيان	مج1	مج2
71	إنتاج مباع		87000
72	إنتاج مخزون		6000
61	مواد ولوازم مستهلكة	30000	
62	خدمات	5000	
81	**القيمة المضافة**		**58000**
81	القيمة المضافة نواتج مختلفة مصاريف المستخدمين ضرائب ورسوم مخصصات استثنائية	 21000 7500 17200	58000 3200
83	**نتيجة الإستغلال**		**15500**

كما تحصلنا من دفاتر المحاسبة التحليلية على الجدول التالي:

الحساب	المبالغ	المنتجات	
		النوع 1	النوع 2
71	87000	%40	%60
72	6000	%70	%30
77	3200	%100	/
61	30000	%30	%70
62	5000	%40	%60
63	21000	%35	%65
64	7500	%20	%80
68	17200	%30	%70

المطلوب: – تحديد تكلفة إنتاج كل نوع.

– تحديد تكلفة الإنتاج المباع لكل نوع.

– نتيجة كل نوع والنتيجة الإجمالية.

الحل:

الحساب	المبالغ	المنتجات	
		النوع 1	النوع 2
71	87000	34800	52200
72	6000	4200	1800
77	3200	3200	/
61	30000	9000	21000
62	5000	2000	3000
63	21000	7350	13650
64	7500	1500	6000
68	17200	5160	12040

– تحديد تكلفة إنتاج كل نوع:

تكلفة الإنتاج = مجموع التكاليف من ح/61 إلى ح/68

– تكلفة إنتاج النوع 1 = 9000 + 2000 + 7350 + 1500 + 5160 = **25010 دج**

- تكلفة إنتاج النوع 2 = 21000 + 3000 + 13650 + 6000 + 12040 = **55690 دج**

- تحديد تكلفة الإنتاج المباع لكل نوع:

تكلفة الانتاج المباع = مجموع التكاليف – (ح/72 + ح/77)

- تكلفة الانتاج المباع للنوع 1 = 25010 – (4200 + 3200) = **17610 دج**

- تكلفة الانتاج المباع للنوع 2 = 55690 – (1800 + 0) = **53890 دج**

- تحديد نتيجة كل منتوج:

النتيجة = رقم الأعمال – تكلفة الإنتاج المباع

- نتيجة النوع 1 = 34800 – 17610 = **17190 دج**

- نتيجة النوع 2 = 52200– 53890 = **- 1690 دج**

النتيجة الإجمالية = **17190 – 1690** = **15500 دج**

الملاحظ أن النتيجة التحليلية الإجمالية للمنتوجين أعطت نفس نتيجة الحاسبة العامة للإستغلال والمقدرة بـ **15500 دج**، ولكن بنوع من التفصيل عن المحاسبة العامة، حيث بينت أن نتيجة المؤسسة من إنتاج وبيع النوع الثاني كانت خسارة بقيمة **1690 دج**، ولولا نتيجة النوع الأول والمقدرة بـ **17190 دج** التي غطت على هذه الخسارة لكانت المؤسسة تكبدت خسارة إجمالية، بالإضافة إلى أن المحاسبة التحليلية أعطت معلومات أكثر تفصيل منها في المحاسبة العامة، مثل معلومات عن العناصر التي دخلت في إنتاج كل نوع، تكلفة إنتاج كل نوع، تكلفة الإنتاج المباع لكل نوع، ...الخ.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المحاسبة التحليلية تطورا وامتداد للمحاسبة العامة، لذا فالعلاقة وطيدة بينهما، إذ تستمد المحاسبة التحليلية بياناتها أو أعبائها من المحاسبة العامة (ح/61 إلى ح/68)، أين تقوم بمعالجتها، إلا أن هناك مصاريف أو أعباء تختلف في جزء منها بين المحاسبتين، إذ نجدها ضمن المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية والعكس، تتمثل هذه الأعباء في:

-**الأعباء أو العناصر الإضافية:** تمثل العناصر الإضافية أعباء لا تظهر ضمن التكاليف العادية في المحاسبة التحليلية (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة)، لكنها في حالة وجودها تحسب بإضافتها إلى النتيجة

التحليلية، لأنها تعتبر تكلفة لم تسددها المؤسسة، بينما لا تظهر في المحاسبة العامة، لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة، تتمثل هذه العناصر الإضافية في:

– راتب أو أجر صاحب المؤسسة: عندما يقوم بتسيير المؤسسة، ففي المحاسبة العامة لا يمثل عبء ويتم اقتطاعه من الأرباح، بينما تعتبره المحاسبة التحليلية عبء نظريا أو وهميا وجب إضافته أو تحميله للنتيجة.

– فوائد رأس المال الخاص (أموال الملاك): في حالة حصول المؤسسة على الأموال من الخارج سواء على شكل ديون أو قروض تقوم بدفع فوائد عنها يتم حسابها ضن المجموعة السادسة في المحاسبة العامة، ولكن عندما تقوم بإستعمال أموال ملك لها لا تدفع فواد عنها، لذا تعتبر قيمة هذه الفوائد أعباء تحسب كأعباء إضافية.

–**الأعباء غير المعتبرة (غير محملة):** تمثل الأعباء المحملة أو المعتبرة تلك التي تحسب ضمن المحاسبة العامة كذلك ضمن المحاسبة التحليلية(سعر التكلفة)، والمتمثلة في المجموعة السادسة (ح/61 إلى ح/68)، وهي أعباء دورة الاستغلال العادية أو المتعلقة بالنشاط العادي، أي المحملة لدورة محاسبية معينة.

أما الأعباء غير محملة أو غير المعتبرة فتمثل الأعباء التي تحسب ضن المحاسبة العامة ولا تحسب ضمن الحاسبة التحليلية، نظرا لطبيعتها الخاصة، مثل بعض الحسابات الفرعية لحساب **69** المخصصات الإستثنائية أو خارج الإستغلال (المؤونات، الإهتلاكات، خسائر القيمة)، أو الأعباء الثابتة للسنوات السابقة، وهي أعباء لم تنتج عن دورة الاستغلال الحالية أو العادية، ويتم معالجتها في المحاسبة التحليلية بطرحها من النتيجة لأن المؤسسة تحملتها فعلا.

وعليه تكون **نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية** كما يلي:

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

مثال: تنتج المؤسسة المنتوج A انطلاقا من مادتين أوليتين م1، م2، وقد تحصلنا خلال شهر مارس على المعلومات التالية:

المشتريات: 20000 كغ من المادة م1 بسعر 20 دج للكغ

18000 كغ من المادة م2 بسعر 25 دج للكغ

أما مصاريف الشراء فقد كانت 10000 دج لـ م1، و10800 دج لـ م2

الإنتاج: لإنتاج 2000 وحدة من المنتوج A استعملت 15000 كغ من المادة م1، 13000 كغ من م2.

أما مصاريف الإنتاج فقد بلغت 50000 دج

المبيعات: باعت المؤسسة كل المنتوج بسعر 360 دج للوحدة الواحدة، كما تحملت لقاء ذلك مصاريف بيع قدرت بـ 9000 دج

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن الأعباء غير المعتبرة قدرت بـ 1200 دج، أما الأعباء الإضافية فقد قدرت بـ 1800 دج.

الحل:

-حساب النتيجة التحليلية الصافية

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء

البيان	م1	م2
ثمن شراء المواد الأولية: م1: 20000×20 م2: 18000×25	400000	 450000
مصاريف الشراء:	10000	10800
تكلفة الشراء الإجمالية	410000	460800
عدد الوحدات المشتراة	20000	18000
تكلفة الشراء للوحدة	**20.5**	**25.6**

تكلفة إنتاج المنتجات= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج

البيان	A
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: م1 :15000 × 20.5 م2: 13000× 25.6	307500 332800
مصاريف الإنتاج :	50000
تكلفة الانتاج الإجمالية	690300
عدد الوحدات المنتجة	2000
تكلفة الإنتاج للوحدة	**345.15**

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع

البيان	A
تكلفة انتاج الوحدات المباعة: A :2000 × 345.15	690300
مصاريف التوزيع :	9000
سعر التكلفة	**699300**

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال–سعر التكلفة

البيان	A
رقم الأعمال: أ :2000 × 360	720000
سعر التكلفة:	(699300)
النتيجة التحليلية للمنتوجين	**20700**

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

= 20700 + 1800 – 1200 = **21300 دج**

محـــــــــاسبة المخزونات

تقوم المؤسسة التجارية بشراء السلع وتخزينها من أجل بيعها على حالها، كما تقوم المؤسسة الإنتاجية أو الصناعية بشراء المواد الأولية وتخزينها من أجل تحويلها أو تصنيعها والحصول على منتجات تامة الصنع التي تخزنها بدورها وتوجهها للبيع.

يعرف المخزون أو المخزونات بأنها جزء من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا ينطبق على المؤسسة التجارية، أو من أجل التصنيع وهذا بالمؤسسة الصناعية، كما يشتمل المخزون على كل المنتجات الموجهة للإستهلاك الذاتي للمؤسسة، كما يعرف بأنه مجموع المواد والمنتجات التي تشتريها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الانتاج والاستغلال. [1]

تتنوع المخزونات التي يمكن أن يضمها المخزن إلى:[2]

-**المواد الأولية:** هي المواد المشتراة التي قد توجه إلى العملية الانتاجية من أجل تحويلها إلى منتجات نهائية أو تامة الصنع بعد مرورها عبر المخزن.

-**الأجزاء المشتراة:(منتجات نصف مصنعة):** تتمثل في المنتجات الجاهزة التي تشترى قصد إدماجها في المنتجات النهائية أو لإعادة بيعها.

-**معدات وقطع الغيار**: وهي الآلات والأجهزة وقطع غيار تحتاجها المؤسسة من أجل صيانة أجهزتها الانتاجية.

-**المنتجات التامة الصنع:** تتمثل في السلع النهاية الجاهزة والموجهة للبيع والاستهلاك، والتي تعتبر النشاط الأساسي في المؤسسة الإنتاجية.

-**الفضلات والمهملات:** تتمثل الفضلات في بقايا المواد المعاد استخدامها في العملية الانتاجية مثل القطع الخشبية، أما المهملات فهي المنتجات المعابة أو التالفة.

-**مواد التعبئة والتغليف(الأغلفة):** وهي عبارة عن المخزونات التي تستخدم في عملية التغليف والتعبئة بجميع أشكالها ووفقا لطبيعة المنتجات.

-**منتجات قيد التصنيع:** وهي المنتجات التي وصلت نهاية الفترة المحاسبية ولم يتم إنهاء إنجازها.

---

[1]-أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 77.

[2]-مهدي حسن زوليف، علي سليم العلاونة، **ادارة الشراء والتخزين**، مكتبة المجتمع العربي، الاردن، 2011، ص 192.

أولا: تقييم المخزونات

1- تقييم المدخلات: تقيم المدخلات من المخزونات كما يلي:

*المواد الأولية، البضائع، التموينات الأخرى: تقيم المدخلات من المواد الأولية بتكلفة الشراء التي تحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بعملية الشراء

* المنتجات التامة، نصف مصنعة، الفضلات والمهملات: تقيم المدخلات من المنتجات بتكلفة الانتاج أو الإنجاز.

2- تقييم المخرجات: نظرا أن المؤسسة تشتري كميات كبيرة من المواد الأولية وبأسعار مختلفة، وأيضا قد يحتوي المخزن على كميات مختلفة من المنتجات وبتكلفة إنتاج مختلفة أيضا، فإنها تواجه إشكالية تقييم المخرجات سواء من المواد أو المنتجات، بمعنى بأي سعر أو تكلفة سيتم تقييم أو تسعير مخرجاتها؟

وللإجابة عن هذا التساؤول ظهرت طرق تقييم المخزون أو ما يسمى محاسبة المواد، تضم هذه الطرق ما يلي:

2-1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: تقوم هذه الطريقة على تسجيل عمليات المؤسسة الخاصة بالمخزون حسب تاريخ وقوعها، حيث تسجل الإدخالات من المواد أو المنتجات (بالكمية، السعر الوحدوي، التكلفة أو القيمة الإجمالية)، أما الإخرجات فتسجل بالكمية فقط، إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية، أين يتم حساب التكلفة الوسطية المرجحة(تكلفة واحدة) تسعر بها جميع المخرجات، تحسب هذه التكلفة كما يلي:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة ت. و. م} = \frac{\text{(مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة}}{\text{(مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية}}$$

مثال: تظهر حركة المادة الأولية "س" لشهر مارس 2010 كما يلي:

- 3/01 مخزون أول الشهر 300 كغ بتكلفة 50دج للكغ.
- 3/03 شراء 400 كغ بتكلفة 52دج للكغ.
- 3/06 استعمال 500 كغ.
- 3/10 شراء 350 كغ بتكلفة 53دج للكغ.
- 3/15 شراء 430 كغ بتكلفة 56دج للكغ.

- 3/20 استعمال 700 كغ.

- 3/28 استعمال 100 كغ.

المطلوب: إعداد بطاقة المخزون لهذه المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

الحل: إعداد بطاقة المخزون:

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات		
		Q	P	V	Q	P	V
3/01	مخ1	300	50	15000			
3/03	شراء	400	52	20800			
3/06	استعمال				500	52.99	26495
3/10	شراء	350	53	18550			
3/15	شراء	430	56	24080			
3/20	استعمال				700	52.99	73093
3/28	استعمال				100	52.99	5299
	المجموع	**1480**	**52.99**	**78430**	**1300**		**68887**

ت .و .م $= \frac{24080+18550+20800+15000}{430+350+400+300} =$ **52.99** دج

2-2- طريقة التكلفة الوسطية لمجموع الإدخالات: لا تأخذ هذه الطريقة مخزون أول مدة بعين الإعتبار عند حساب سعر أو تكلفة الإخراجات، حيث يتم حساب التكلفة الوسطية المرجحة إنطلاقا من مجموع الإدخالات فقط، حسب العلاقة التالية:

التكلفة الوسطية المرجحة ت. و. م = الإدخالات من المشتريات أو المنتجات بالقيمة / الإدخالات من المشتريات أو المنتجات بالكمية

مثال: نفس المثال السابق **والمطلوب إعداد بطاقة المخزون بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات.**

الحل: إعداد بطاقة المخزون بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات:

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات		
		Q	P	V	Q	P	V
3/03	شراء	400	52	20800			
3/06	استعمال				500	53.75	26875
3/10	شراء	350	53	18550			
3/15	شراء	430	56	24080			
3/20	استعمال				700	53.75	73625
3/28	استعمال				100	53.75	5375
	المجموع	**1180**	**53.75**	**63430**	**1300**		**105875**

$$\text{ت و م} = \frac{24080+18550+20800}{430+350+400} = \boxed{53.75 \text{دج}}$$

2-3- طرق نفاذ المخزون: تعتمد هذه الطرق على تقييم المخرجات من المواد أو المنتجات بحسب طريقة خروج المواد أو المنتجات في حد ذاتها، بمعنى هل سيتم خروج المخزون من المواد أو المنتجات التي دخلت أولا للمخزن أو التي دخلت أخيرا، لذا ظهرت ضمن هذه الطرق طريقتين لتقييم المخرجات هما:

***طريقة الوارد أول الصادر أول fifo:** تعتمد هذه الطريقة على خروج المخزونات من المخزن للإستعمال أو للبيع بحسب التاريخ الزمني الذي دخلت به، بمعنى أن المخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا وبنفس التكلفة أو السعر الذي دخلت به.

مثال1: نفس المثال السابق **والمطلوب إعداد بطاقة المخزون بطريقة fifo**

الحل: إعداد بطاقة المخزون بطريقة fifo:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
3/01	مخ1	300	50	15000	/	/	/	300	50	15000
3/03	شراء	400	52	20800	/	/	/	400	52	20800

10400	52	200	15000 10400	50 52	300 200	/	/	/	استعمال	3/06
18550	53	350	/	/	/	18550	53	350	شراء	3/10
24080	56	430				24080	56	430	شراء	3/15
15680	56	280	10400 18550 8400	52 53 56	200 350 150	/	/	/	استعمال	3/20
10080	56	180	5600	56	100	/	/	/	استعمال	3/28
10080		**180**	**68350**		**1300**	**78430**		**1480**	**المجموع**	

مثال2: في بداية شهر نوفمبر كان مخزون المادة الأولية بالمؤسسة M يقدر بـ 4000كغ بتكلفة إجمالية 114000دج . وكانت حركة المخزون لهذا الشهر كما يلي :

11/5 خروج 2400كغ.

11/9 دخول3000كغ بـ38 دج /كغ .

11/10خروج 1400 كغ.

11/17خروج 2000كغ.

11/20دخول 3600كغ بـ 40دج /كغ.

11/23 خروج 1600 كغ .

11/26 دخول 2800كغ ب41 دج /كغ .

11/28 خروج 3600كغ.

المطلوب: إعداد بطاقة تخزين المادة الأولية وفق طريقة الوارد أول الصادر أول FIFO.

الحل: إعداد بطاقة تخزين المادة الأولية وفق طريقة FIFO:

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
11/1	مخ أولي	4000	28.5	114000	-	-	-	4000	28.5	114000
11/5	خروج	-	-	-	2400	28.5	68400	1600	28.5	45600
11/9	دخول	3000	38	114000	-	-	-	3000	38	114000
11/10	خروج	-	-	-	1400	28.5	39900	200 3000	28.5 38	5700 114000
11/17	خروج	-	-	-	200 1800	28.5 38	5700 68400	- 1200	- 38	- 45600
11/20	دخول	3600	40	144000	-	-	-	3600	40	144000
11/23	خروج	-	-	-	1200 400	38 40	45600 16000	- 3200	- 40	- 128000
11/26	دخول	2800	41	114800	-	-	-	2800	41	114800
11/28	خروج	-	-	-	3200 400	40 41	128000 16400	- 2400	- 41	- 98400
المجموع		**13400**		**486800**	**11000**		**388400**	**2400**	**41**	**98400**

***طريقة الوارد آخر الصادر أول LIFO:** مبدأ هذه الطريقة عكس الطريقة الأولى، بمعنى الذي دخل أخيرا من المواد أو المنتجات يخرج أولا وبنفس التكلفة أو السعر، مع العلم أن هذه الطريقة تم إلغائها في النظام المحاسبي المالي الجديد.

مثال: لدينا فيما يلي حركة المخزون من المادة الأولية N خلال شهر أوت، حيث قدر:

- مخزون أول الشهر من هذه المادة بـ: 175 وحدة بتكلفة 90دج/وحدة.
- 08/05: استهلاك 35 وحدة.
- 08/13: شراء 40 وحدة بـ 93 دج/وحدة.
- 08/17: استهلاك 90 وحدة.
- 08/20: شراء 20 وحدة بـ 96 دج/وحدة.

- 08/25: شراء 15 وحدة بـ 97 دج/وحدة.

- 08/26: استهلاك 95 وحدة.

المطلوب: إعداد جدول الجرد المحاسبي لهذه المادة وفق طريقة الوارد آخر الصادر أولا(LIFO)

الحل: جدول الجرد المحاسبي الدائم للمادة وفق طريقة الوارد آخر الصادر أولا(LIFO):

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
08/01	مخزون1	175	90	15750	/	/	/	175	90	15750
08/05	استهلاك	/	/	/	35	90	3150	140	90	12600
08/13	شراء	40	93	3720	/	/	/	40	93	3720
08/17	استهلاك	/	/	/	40 50	93 90	3720 4500	90	90	8100
08/20	شراء	20	96	1920	/	/	/	20	96	1920
08/25	شراء	15	97	1455	/	/	/	15	97	1455
08/26	استهلاك	/	/	/	15 20 60	97 96 90	1455 1920 5400	30	90	2700
	المجموع	**250**		**22845**	**220**		**20145**	**30**		**2700**

2-4- طريقة السعر الافتراضي: نظرا إلى أن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تعتمد على حساب التكلفة في نهاية الفترة المحاسبية، بمعنى لا نستطيع معرفة تكلفة المخرجات إلا عند الإنتهاء من إدخال كل المدخلات، ونظرا إلى أن طريقة التكلفة الوسطية لمجموع الإدخالات لا تأخذ بعين الإعتبار مخزون أول مدة عند حساب التكلفة رغم أنه يستعمل أو يكون ضمن المخرجات(مبلغه يعتبر تكلفة تتحملها المؤسسة)، كما أن طرق نفاذ المخزون مثلا طريقة الوارد أول الصادر أول لا تأخذ بعين الإعتبار أسعار السوق بما أنها تقيم بالمواد القديمة أي التي دخلت أولا، وبالنظر إلى ذلك وإلى مساوئ أخرى لطرق تقييم المخرجات من المواد والمنتجات ظهرت طريقة السعر الافتراضي.

تعتمد هذه الطريقة على إعتبار سعر إفتراضي معين يختار على أساس دراسة معمقة على أنه سعر لتقييم كل مخرجات الفترة، قد يكون هذا السعر التكلفة الوسطية المرجحة لفترات سابقة، أو سعر السوق،...، وبهذه الحالة ستقيم كل المخرجات في وقتها وبسعر واحد.

ونظرا إلى أن المؤسسة تحملت تكلفة افتراضية ناتجة عن استخدام السعر الافتراضي يختلف عن السعر الحقيقي الذي كانت تستخدمه (حسب الطريقة المتبعة التكلفة الوسطية،**fifo** ،...) فإنها ستحصل على فروقات لا بد من تصحيحها، تسمى **بفرق التحميل** ، حيث:

فرق التحميل = التكلفة الإفتراضية – التكلفة الحقيقية

أي:

فرق التحميل = السعر الإفتراضي* الكمية المستهلكة – السعر الحقيقي * الكمية المستهلكة

التكلفة الافتراضية = السعر الافتراضي * الكمية المستهلكة (كمية الإخراجات)

التكلفة الحقيقية = السعر الحقيقي(سعر تقييم المخرجات حسب الطريقة المستعملة) * الكمية المستهلكة أو قيمة المخرجات، **فإذا كانت:**

ت الافتراضية أكبر من ت الحقيقية ⟸ يعني مبالغة في التكاليف وتقليص النتيجة، ما يستلزم **الفرق يضاف للنتيجة**

ت الافتراضية أقل من ت الحقيقية ⟸ يعني تقليص في التكاليف ومبالغة في النتيجة، ما يستلزم **الفرق يطرح من النتيجة**

مثال: بالإعتماد على معطيات المثال 1

– إذا علمت أن المؤسسة قررت عدم انتظار نهاية الفترة المحاسبية والتقييم بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة وإعتماد سعر افتراضي تقريبي قدره 54 دج.

– إذا علمت أن المؤسسة اعتمدت سعر افتراضي جعل المؤسسة تتحمل تكلفة قدرها 68000 دج مع العلم أنها كانت تتبع طريقة الوارد أول الصادر أول fifo

المطلوب: قم بالمعالجة المحاسبية الضرورية في كل حالة.

الحل: الحالة الأولى:

المؤسسة عند اتباعها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في المثال1 كانت قيمة المخرجات أو تكلفة المواد الأولية المستهلكة (التكلفة الحقيقية) تساوي (1300*52.99 = 68887 دج) على أساس أن السعر الحقيقي (التكلفة الوسطية) = 52.99 دج (1480/78430)، وأن الكمية المستهلكة أو كمية الاخراجات =1300 كغ

إذن الكمية المستهلكة نفسها أي ثابتة أما السعر الافتراضي فيساوي 54 دج.

إذن:

فرق التحميل = السعر الإفتراضي* الكمية المستهلكة – السعر الحقيقي * الكمية المستهلكة

فرق التحميل = 54* 1300 – 52.99 * 1300 = **1313 دج**

بما أن فرق التحميل موجب فهذا يعني مبالغة في التكاليف وتقليص النتيجة، ما يستلزم الفرق يضاف للنتيجة.

الحالة الثانية:

المؤسسة عند اتباعها طريقة الوارد أول الصادر أول fifo في المثال1 كانت قيمة المخرجات أو تكلفة المواد الأولية المستهلكة (التكلفة الحقيقية) تساوي 68350 دج (من بطاقة المخزون)، أما التكلفة الافتراضية فتساوي 68000 دج.

فرق التحميل = التكلفة الإفتراضية – التكلفة الحقيقية

إذن:

فرق التحميل = 68000 – 68350 = - **350 دج**

بما أن فرق التحميل سالب فهذا يعني تقليص في التكاليف ومبالغة في النتيجة، ما يستلزم الفرق يطرح من النتيجة.

ثانيا: جرد المخزونات

من أجل تحديد تقييم المخزونات بالمخازن لا بد من القيام بالجرد في نهاية الدورة المحاسبية، سواء كان الجرد محاسبي أو مادي:

- **الجرد المحاسبي:** هو عملية إحصاء موجودات المؤسسة من المخزونات في الدفاتر المحاسبية.
- **الجرد المادي:** هو عملية جرد حقيقية أو مادية أو فعلية لمخازن المؤسسة.

الجرد هو مجموعة إجراءات يتم خلالها فحص وقياس جميع المواد والمنتجات التي في حوزة ومسؤولية المخازن وتبويبها في جداول الجرد من جهة، ومن جهة أخرى جمع كافة المعلومات المتعلقة بها من السجلات والمستندات والدفاتر، ثم التأكد من مدى مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية او المحاسبية، والكشف عن أي فرق بينها، والبحث عن سببه وتسوية الرصيد على أساس الرقم الفعلي.[1]

إذن قد ينتج عن عملية الجرد اختلاف بين قيم المخزنات أو كميتها الحقيقية والمسجلة بالدفاتر نظرا لعدة عوامل مثل السرقة، تعرض المخزونات للتلف أو للإنكسار،أخطاء عند تسجيل المبالغ،...، يسمى هذا الإختلاف **بفرق الجرد.**

حيث: **فرق الجرد = (الكمية الحقيقية * السعر) – (الكمية المحاسبية * السعر)**

أو:

فرق الجرد = التكلفة الحقيقية – التكلفة المحاسبية

حيث تعبر:

التكلفة الحقيقية: عن قيمة المخزون المتبقي في المخزن(قيمة مخ2 الناتج عن عملية جرد المخزن).

التكلفة الحقيقية: عن قيمة المخزون المتبقي في الدفاتر المحاسبية والذي يحسب بالعلاقة التالية:

- بالنسبة للمواد = قيمة مخزون1 + قيمة المشتريات – قيمة الاستعمالات
- بالنسبة للمنتجات= قيمة مخزون1+ قيمة الانتاج – قيمة المبيعات

*فإذا كان فرق الجرد موجب فهذا يعني أن التكلفة الحقيقية أكبر من التكلفة المحاسبية فهذا يعني إيراد يتم إضافته إلى نتيجة المؤسسة.

*أما إذا كان فرق الجرد سالب فهذا يعني أن التكلفة الحقيقية أقل من التكلفة المحاسبية فهذا يعني خسارة يتم طرحه من نتيجة المؤسسة.

مثال1: اليك معلومات حول حركة المادة "س" خلال شهر افريل:

04/01 مخزون أول المدة 175 وحدة بسعر 90 دج .

04/08 إستهلاك 34 وحدة

[1]- محمد العدوان وآخرون، **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفاء للنشر، عمان، 2006، ص 247.

04/11 مشتريات 43 وحدة بسعر 93 دج

04/16 خروج للورشات 92 وحدة

04/22 دخول للمخازن 22 وحدة بسعر 96 دج

04/25 مشتريات 15 وحدة بسعر 97 دج

04/27 خروج 94 وحدة .

المطلوب: –إعداد جدول الجرد المحاسبي الدائم لهذه المادة وفق طريقة الوارد أولا الصادر أولا

– إذا إتضح أن مخزون آخر المدة حسب الجرد الفعلي 30 وحدة. أحسب قيمة فرق الجرد

الحل: جدول الجرد المحاسبي الدائم للمادة وفق طريقة الوارد أولا الصادر أولا:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
04/01	مخزون1	175	90	15750	/	/	/	175	90	15750
04/08	استهلاك	/	/	/	34	90	3060	141	90	12690
04/11	شراء	43	93	3999	/	/	/	43	93	3999
04/16	استهلاك	/	/	/	92	90	8280	49	90	4410
04/22	شراء	22	96	2112	/	/	/	22	96	2112
04/25	شراء	15	97	1455	/	/	/	15	97	1455
04/27	استهلاك	/	/	/	49 43 2	90 93 96	4410 3999 192	20 15	96 97	1920 1455
	المجموع	**255**		**23316**	**220**		**19941**	**35**		**3375**

– حساب فرق الجرد:

لدينا: كمية مخزون آخر المدة (المتبقية) بعد الجرد الفعلي أو الحقيقي هي 30 وحدة بينما المحاسبية أو حسب الدفاتر المحاسبية (بطاقة الجرد) فالكمية هي 35 وحدة

وبما أن مخزون 2 المحاسبي تم تقييمه بطريقة fifo إذن حتى مخزون 2 الحقيقي يقيم بنفس الطريقة.

إذن: فرق الجرد = (الكمية الحقيقية * السعر) – (الكمية المحاسبية * السعر)

فرق الجرد = (20*96 + 10*97) – (20*96 + 15*97)

= (1920+970)- (1920+1455)= -**485 دج**

بما أن فرق الجرد سالب فهذا يعني خسارة يتم طرحه من نتيجة المؤسسة.

مثال 2: تنتج مؤسسة نوعين ن المنتجات بإستعمال مادتين م1، م2، وقد كانت معطيات شهر فيفري للمواد الأولية كما يلي:

المادة م1:

مخزون أول الشهر 200 كغ بتكلفة إجمالية 20000 دج

مشتريات الشهر:

02/3 100 كغ بسعر 75 دج للكغ

02/10 80 كغ بسعر 90 دج للكغ

02/14 130 كغ بسعر 110 كغ

02/25 135 كغ بسعر 125 كغ

مخزون نهاية الشهر 70 كغ بتكلفة 95 دج للكغ

المادة م2:

مخزون أول الشهر 250 كغ بسعر 50 دج للكغ

مشتريات الشهر:

02/02 150 كغ بسعر 65 دج للكغ

02/17 200 كغ بسعر 80 دج للكغ

02/27 230 كغ بسعر 100 كغ

الإستعمالات:

02/04 100 كغ

02/19 220 كغ

02/28 350 كغ

المطلوب: -أحسب تكلفة المواد الأولية المستهلكة إذا علمت أن المؤسسة تتبع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للمادة م1، وطريقة الوارد أول الصادر أول للمادة م2.

– إذا علمت أن عملية جرد المواد الأولية نتج عنها كمية المادة م1 تساوي 65 كغ، وقيمة المادة م2 تساوي 16050 دج، **أحسب فرق الجرد لكل مادة.**

الحل: – حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة للمادة م1:

ما دام لم تعطى كمية أو حركة الإستعمالات في التمرين فلا داعي لإعداد جدول بطاقة المخزون لحساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة للمادة م1، حيث يمكن حسابها من العلاقة التالية:

مخزون 1 + المشتريات = الإستعمالات + مخزون 2

الإستعمالات = مخزون 1 + المشتريات – مخزون 2

المشتريات = (100 × 75)+ (80 × 90) + (130 × 110) + (135 × 125)

= 7500 + 7200 + 14300 + 16875 = **45875 دج**

الإستعمالات = 20000 + 45875 – (70 × 95) = **59225 دج**

إذن تكلفة المواد الأولية المستهلكة للمادة م1 = 59225 دج

– حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة للمادة م2:

التاريخ	البيان	الادخالات			الاخراجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
02/01	مخزون1	250	50	12500	/	/	/	250	50	12500
02/02	شراء	150	65	9750	/	/	/	150	65	9750
02/04	استهلاك	/	/	/	100	50	5000	150 150	50 65	7500 9750
02/17	شراء	200	80	16000	/	/	/	200	80	16000
02/19	استهلاك	/	/	/	150 70	50 65	7500 4550	80 200	65 80	5200 16000
02/27	شراء	230	100	23000	/	/	/	230	100	23000
02/28	استهلاك				80 200 70	65 80 100	5200 16000 7000	160	100	16000
	المجموع	**830**		**61250**	**670**		**45250**	**160**		**16000**

-حساب فرق الجرد:

المادة م1: فرق الجرد = (الكمية الحقيقية * السعر) – (الكمية المحاسبية * السعر)

فرق الجرد = (95 × 65) – (95 × 70)

= 6175 – 6650= **475 دج**

بما أن فرق الجرد سالب فهذا يعني خسارة يتم طرحه من نتيجة المؤسسة.

المادة م2: فرق الجرد = التكلفة الحقيقية – التكلفة المحاسبية

= 16050 – 16000 = **50 دج**

بما أن فرق الجرد موجب فهذا يعني ربح يتم إضافته إلى نتيجة المؤسسة.

مثال 3: لدينا الجدول التالي الذي يمثل بطاقة جرد المادة الأولية (ن) وفق طريقة الوارد آخر الصادر أولا (LIFO).

		مدخـلات			مخرجـات			الرصيد		
التاريخ	البيان	Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
99/3/1	مخزون أولي	...	...	...	/	/	/	100	.....	5000
99/3/5	مشتريات	....	....	....	/	/	/	....	...	...
99/3/11	إستهلاك	/	/	/	200 50	60 50	....	....	....	....
99/3/22	مشتريات	250	.....	....	/	/	/	....	65	....
99/3/24	مشتريات	150	.....	6750	/	/	/	....	....	....
99/3/29	إستهلاك	/	/	/	150	 65	 6500	50 150	....	2500 .....
99/3/30	إستهلاك	/	/	/	...	...	....	50	....	2500

المطلوب: -أكمل الجدول.

- أحسب تكلفة المواد الأولية المستهلكة.

- إذا علمت أن المؤسسة أنتجت 200 وحدة من المنتوج A، بإستعمال إضافة إلى المواد الأولية المستهلكة مصاريف إنتاج مباشرة تقدر بـ 2500دج، ومصاريف إنتاج غير مباشرة تقدر بـ 12 دج للكلغ من المادة المستعملة، **أحسب تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة.**

– إذا علمت أن المؤسسة استعملت سعر إفتراضي أدى الى تقدير التكاليف بقيمة 40000 دج، **أحسب السعر الافتراضي والمعالجة المحاسبية اللازمة ؟**

الحل: إكمال الجدول:

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
99/3/1	مخزون أولي	100	50	5000	/	/	/	100	50	5000
99/3/5	مشتريات	200	60	12000	/	/	/	200	60	12000
99/3/11	إستهلاك	/	/	/	200 50	60 50	12000 2500	50	50	2500
99/3/22	مشتريات	250	65	16250	/	/	/	250	65	16250
99/3/24	مشتريات	150	45	6750	/	/	/	150	45	6750
99/3/29	إستهلاك	/	/	/	150 100	45 65	6750 6500	50 150	50 65	2500 9750
99/3/30	إستهلاك	/	/	/	150	65	9750	50	50	2500
	المجموع	**700**		**40000**	**650**		**37500**	**50**		**2500**

–حساب تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة:

تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة + مصاريف الانتاج غير المباشرة

تكلفة المواد الأولية المستهلكة = تكلفة أو قيمة المخرجات = 37500 دج

مصاريف الانتاج غير المباشرة = 12 دج للكلغ من المادة المستعملة = 12 * 650 = 7800 دج

تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة = 37500 + 2500 – 7800 = **32200 دج**

–حساب السعر الافتراضي: السعر الإفتراضي المستخدم أدى الى تقدير التكاليف بقيمة 40000 دج، أي أن هذا المبلغ يمثل التكاليف الافتراضية الناتجة عن استخدام السعر الافتراضي

إذن التكاليف الافتراضية = السعر الإفتراضي * الكمية المستهلكة

السعر الافتراضي = التكاليف الإفتراضية / الكمية المستهلكة

السعر الافتراضي = 40000 / 650 = **61.53 دج**

-المعالجة الضرورية اللازمة:

فرق التحميل = التكلفة الإفتراضية – التكلفة الحقيقية

فرق التحميل = 40000 – 37500 = **2500 دج**

بما أن فرق التحميل موجب فهذا يعني مبالغة في التكاليف وتقليص في النتيجة، ما يستلزم الفرق يضاف إلى النتيجة.

تمارين حول محاسبة المخزونات

تمرين01: استخرجنا من دفاتر المؤسسة معلومات حول حركة المادة الأولية (X) خلال شهر أكتوبر:

- 10/01/ مخزون أول الشهر 400 كغ بتكلفة 24 دج/كغ.
- 10/05/ إخراج 120كغ.
- 10/06/ إخراج 180 كغ.بـ 500كغ.
- 10/10/ تم اقتناء 300 كغ بتكلفة 26دج/كغ
- 10/13/ إخراج 80كغ.
- 10/15/ إخراج 80كغ.
- 10/18/ إخراج 120كغ.
- 10/20/ تم شراء 400 كغ بتكلفة 28 دج/كغ.
- 10/22/ تم شراء 100 كغ بتكلفة 26 دج/كغ.
- 10/27/ إخراج 100كغ.
- 10/30/ إخراج 150كغ.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المادة الأولية م وفق مختلف طرق تقييم المخزونات.

التمرين 02: لدينا الجدول التالي الذي يمثل بطاقة جرد مادة أولية (ن) وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول.

التاريخ	البيان	مدخلات			مخرجات			الرصيد		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
99/3/1	مخزون أولي	460	24.5	....	/	/	/	....	....	....
99/3/2	خروج	/	/	/	120			....	....	.....
99/3/5	خروج	/	/	/	190			....	....	.....
99/3/10	مشتريات	150	....	....	/	/	/	300	....	7245
99/3/14	مشتريات	150	....	....	/	/	/	....	25	.....
99/3/15	إستهلاك	/	/	/	.....	....	....	310	....	....
99/3/18	إستهلاك	/	/	/	....	....	....	....	....	5250

المطلوب: أكمل الجدول.

التمرين 03: تظهر حركة المنتوج س لشهر مارس 2006 كما يلي:

- 3/1 مخزون أول الشهر 300 صندوق بتكلفة إنتاج 500دج للصندوق الواحد.
- 3/3 إدخال 400 صندوق بتكلفة إنتاج 520دج للصندوق الواحد.
- 3/6 إخراج للبيع 500 صندوق.
- 3/10 إدخال 350 صندوق بتكلفة إنتاج 530دج للصندوق الواحد.
- 3/15 إدخال 430 صندوق بتكلفة إنتاج 560دج للصندوق الواحد.
- 3/18 إخراج للبيع 700 صندوق.
- 3/20 إخراج للبيع 100 صندوق.
- 3/24 إدخال 600 صندوق بتكلفة إنتاج 550دج للصندوق الواحد.
- 3/28 إخراج للبيع 650 صندوق.

علما أن *المؤسسة تطبق طريقة FIFO لتقييم المخرجات من المنتجات التامة (الصناديق).

* المؤسسة تتحمل مصروف توزيع قدره 10 دج لكل صندوق مباع.

المطلوب: احسب تكلفة المنتجات المباعة وسعر تكلفة المنتوج التام .

التمرين 04: كانت حركة المخزون لإحدى المواد الأولية خلال شهر ماي كما يلي:

06/01 مخزون أول الشهر 1800 كغ بـ 35 دج/ كغ.

06/04 شراء 1400 كغ بـ 40 دج/ كغ.

06/08 استعمال 2400 كغ .

06/07 شراء 1000 كغ بـ 45 دج/ كغ.

06//12 استعمال 1200 كغ.

06/20 شراء 2500 كغ بـ 50 دج/ كغ.

25/ 06 استعمال 2600 كغ.

المطلوب:1-احسب تكلفة المواد المستعملة من هذه المادة خلال هذه الفترة إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) في تسعير مخرجاتها.

2- اذا اتضح أن الكمية المتبقية فعلا في مخازن المؤسسة من هذه المادة هي: 480 كغ. احسب قيمة فرق الجرد.

3- إذا علمت أن السعر الافتراضي أدى الى تضخيم التكاليف بـ 800 دج، أحسب السعر الافتراضي ؟

التمرين 05:

		مدخـلات			مخرجـات			الرصيـد		
التاريخ	**البيان**	**Q**	**P**	**V**	**Q**	**P**	**V**	**Q**	**P**	**V**
99/3/1	مخزون أولي	300	....	3000	/	/	/	....	....	....
99/3/2	مشتريات	....	....	....	/	/	/	....	12	1200
99/3/5	مشتريات	200	....	....	/	/	/	....	....	....
99/3/7	إستهلاك	/	/	/	300	....	 1200	200	....	2800
99/3/9	إستهلاك	/	/	/	....	....	2100	....	....	....
99/3/10	مشتريات	350	12.5	....	/	/	/	....	....	....
99/3/12	إستهلاك	/	/	/	50	....	 1875	....	12.5	2500
99/3/14	مشتريات	....	....	....	/	/	/	100	....	1300
99/3/15	إستهلاك	/	/	/	100	....	....	....	....	....
99/3/18	إستهلاك	/	/	/	100	 13	....	....	....	650

المطلوب: إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة وارد أولا صادر أولا (FIFO) في تقييم مخرجاتها من المادة الأولية، 1-أكمل الجدول.

2- أحسب تكلفة المواد المستعملة .

3- أحسب تكلفة المخزون المتبقي في نهاية الشهر.

4- إذا اتضح أن الكمية المتبقية فعلا في مخزون المؤسسة من هذه المادة 80 كغ ، أحسب قيمة فرق الجرد.

المعالجة المحاسبية للمصـــاريف غير المبـــاشرة (طريقة الأقسام المتجانسة)

تنقسم المصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج وبيع المنتجات إلى:

أولا: مصاريف مباشرة: تحمل مباشرة لمنتوج معين نظرا لإرتباطها أو لأنها تخص ذاك المنتوج بالذات، تتميز بأنها مصاريف واضحة أي يسهل حسابها وتحميلها للمنتوج، تتمثل في:

– المواد الأولية المستعملة: التي تدخل أو تستعمل في إنتاج المنتوج مثل القماش لإنتاج اللباس، الخشب لإنتاج الكراسي والطاولات، تقاس بالمتر أو بالكيلوغرام حسب نوع المادة المستعملة، أما تكلفة المادة المستعملة فيتم حسابها كما يلي:

تكلفة المادة المستعملة = كمية المادة المستعملة لإنتاج وحدة واحدة * تكلفة شراء الوحدة من المادة

– اليد العاملة أو الأجور: سواء كانت عمال أو آلات استعملت لإنتاج المنتوج، تحسب تكلفتها كما يلي:

تكلفة اليد العاملة = وقت العمل * معدل الأجر

ثانيا: المصاريف غير المباشرة: هي التي تخص مجموعة من المنتجات أي يشترك فيها أكثر من منتوج أو قسم مثل الصيانة، الإيجار،...، لذلك ظهر مشكل تحديد نصيب كل منتوج من هذه المصاريف، وظهرت **طريقة الأقسام المتجانسة** لحله.

ثالثا: تحميل المصاريف غير المباشرة للمنتجات

وفق طريقة الأقسام المتجانسة تقسم المؤسسة حسب وظائفها إلى أقسام رئيسية أو أساسية وأقسام مساعدة أو ثانوية، حيث:

–**الأقسام الأساسية:** هي أقسام المسؤولية التي لها علاقة مباشرة بإنتاج وبيع المنتوج، أي المسؤولة عن أنشطة التموين والإنتاج والبيع، وبالمؤسسة الصناعية تتمثل في قسم التموين أو الشراء، الإنتاج أو التصنيع، البيع أو التوزيع.

–**الأقسام المساعدة:** وهي أقسام ليست لها علاقة مباشرة بالمنتوج، وإنما تقدم خدمات للأقسام الأساسية للقيام بنشاطها مثل قسم الخدمات، الصيانة، الإدارة، النقل،...الخ.

تتضمن **خطوات تحميل المصاريف غير المباشرة للمنتوج** ما يلي:

***توزيع المصاريف غير المباشرة حسب طبيعتها على الأقسام الأساسية والمساعدة:** كما قلنا تقسم المصاريف حسب طبيعتها (من ح/61 إلى ح/68) إلى مباشرة تحمل مباشرة للمنتوج مثل ح/61، جزء من ح/63 ، وإلى مصاريف غير مباشرة تقسم على مختلف أقسام المؤسسة حسب مفاتيح توزيع(نسب مئوية، معدلات)، حيث يسمى هذا التقسيم بالتوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة.

مثال: ليكن لدينا جدول توزيع المصاريف غير المباشرة التالي:

الأعباء	المجموع الموزع	أقسام مساعدة		أقسام أساسية		
		الصيانة	الإدارة	التموين	الإنتاج	التوزيع
ح/61	15300	%10	%5	%25	%25	%35
ح/62	21400	%15	%10	%30	%30	%15
ح/63	31900	%5	%15	%30	%30	%20
ح/64	210000	%10	%10	%30	%30	%20

المطلوب: حدد مجموع التكلفة غير المباشرة في كل قسم

الحل:

الأعباء	المجموع الموزع	أقسام مساعدة		أقسام أساسية		
		الصيانة	الإدارة	التموين	الإنتاج	التوزيع
ح/61	15300	1530	765	3825	3825	5355
ح/62	21400	3210	2140	6420	6420	3210
ح/63	31900	1595	4785	9570	9570	6380
ح/64	210000	21000	21000	63000	63000	42000
مج التوزيع الأولي	**278600**	**27335**	**28690**	**82815**	**82815**	**56945**

***توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية:** بعد تحديد نصيب كل قسم مساعد أو أساسي من التكلفة غير المباشرة، يتم توزيع هذه الأخيرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، لأن تكلفة الأقسام المساعدة لا تحمل مباشرة للمنتوج وإنما تحمل عن طريق الأقسام الأساسية، أين يكون مجموع التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة مساوي للصفر، وذلك بإتباع إحدى التوزيعات التالية:

–**التوزيع المباشر:** وفق هذه الطريقة لا توجد علاقة بين الأقسام المساعدة، حيث يقوم كل قسم مساعد بتوزيع كل مصاريفه مباشرة على الأقسام الأساسية وفقا لمفاتيح توزيع معينة.

مثال: اليك جدول التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة **المطلوب: حدد مجموع التوزيع الثانوي للأقسام**

	أ. مساعدة			أ.أساسية		
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	30000	20000	42000	80000	150000	70000
الإدارة	%100	-	-	%30	%40	%30
الصيانة		%100	-	%25	%40	%35
النقل			1	5/2	5/1	5/2

الحل:

	أ.مساعدة			**أ.أساسية**		
	الإدارة	**الصيانة**	**النقل**	**التموين**	**الإنتاج**	**التوزيع**
التوزيع الأولي	30000	20000	42000	80000	150000	70000
الإدارة	**(30000)**	-	-	9000	12000	9000
الصيانة		**(20000)**	-	5000	8000	7000
النقل			**(42000)**	16800	8400	16800
المجموع الثانوي	0	0	0	**110800**	**178400**	**102800**

-**التوزيع التنازلي:** وفق هذه الطريقة تقوم بعض الأقسام المساعدة بتقديم خدماتها أو بجزء من مصاريفها إلى أقسام مساعدة أخرى دون أن تتبادل معها الخدمات أو المصاريف، أي التوزيع بإتجاه واحد دون الرجوع إلى الوراء.

مثال: اليك جدول التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة التالي:

	أ.مساعدة		أ.أساسية		
	خدمات	طاقة	شراء	إنتاج	توزيع
التوزيع الأولي	13000	12100	23000	42000	20900
خدمات	%100	%10	%20	%30	%40
طاقة		%100	%15	%35	%50

المطلوب: حدد مجموع التوزيع الثانوي للأقسام

الحل:

	أ.مساعدة		**أ.أساسية**		
	خدمات	**طاقة**	**شراء**	**إنتاج**	**توزيع**
التوزيع الأولي	13000	12100	23000	42000	20900
خدمات	**(13000)**	1300	2600	3900	5200
طاقة		**(13400)**	2010	4690	6700
المجموع الثانوي	0	0	**27610**	**50590**	**32800**

-**التوزيع التبادلي:** وفق هذه الطريقة تقوم بعض الأقسام المساعدة بتبادل جزء من الخدمات أو المصاريف فيما بينها، حيث يكون مجموع تكاليف الأقسام المتبادلة مساوي لتكاليفه من المجموع الأولي مضاف إليه التكاليف التي قدمها له القسم المساعد المتبادل معه، ونفس الشيء بالنسبة للقسم الآخر، لذا يمكننا تحديد مجموع التكاليف الموزعة لكل قسم مساعد متبادل خدماته بدلالة الآخر.

مثال: اليك جدول المصاريف غير المباشرة التالي:

	أ.مساعدة		أ.أساسية		
	خدمات	طاقة	شراء	إنتاج	توزيع
التوزيع الأولي	13000	12100	23000	42000	20900
خدمات	100%	20%	20%	40%	20%
طاقة	10%	100%	25%	35%	30%

المطلوب: حدد مجموع التوزيع الثانوي للأقسام

الحل: الملاحظ أن هناك تبادل للخدمات بين القسمين خدمات، طاقة، **حيث:**

مجموع تكاليف قسم الخدمات يساوي المجموع الأولي + 10% من قسم الطاقة،

مجموع تكاليف قسم الطاقة يساوي المجموع الأولي + 20% من قسم الخدمات

لذا إذا رمزنا لقسم الخدمات بالرمز **X** ، وقسم الطاقة بالرمز **Y** فإن:

$$X= 13000+10\%Y$$

$$Y=12100+20\%X$$

وبحل جملة معادلتين نجد:

$$X= 13000+0.1(12100+0.2X)$$

$$X=13000+1210+0.02X$$

$$X=14210/0.98$$

$$\boxed{X=14500\ DA}$$

بتعويض قيمة X في معادلة Y نجد: $Y=12100+0.2(14500)$

$$\boxed{Y=15000\ DA}$$

	أ.مساعدة		**أ.أساسية**		
	خدمات	**طاقة**	**شراء**	**إنتاج**	**توزيع**
التوزيع الأولي	13000	12100	23000	42000	20900
خدمات	**(14500)**	2900	2900	5800	2900
طاقة	1500	**(15000)**	3750	5250	4500
المجموع الثانوي	0	0	**29650**	**53050**	**28300**

***توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام الأساسية:** يمكن للأقسام الأساسية أن تتنازل أو تتبادل المصاريف غير المباشرة فيما بينها، كما هو الشأن في الأقسام المساعدة، الفرق بينهما هو أن المجموع النهائي للأقسام الأساسية لا يساوي الصفر، أي لا توزع كل تكاليفها.

مثال1: اليك جدول المصاريف غير المباشرة التالي:

	أ.مساعدة		أ.أساسية		
	خدمات	طاقة	شراء	إنتاج	توزيع
التوزيع الأولي	13000	12100	23000	42000	20900
خدمات	100%	20%	20%	40%	20%
طاقة	10%	100%	25%	35%	30%
التوزيع الاساسي			10-%	10+%	

المطلوب: حدد مجموع النهائي للأقسام الأساسية.

الحل: بعد حل التوزيع التبادلي للأقسام المساعدة كما في المثال السابق نجد التوزيع الثانوي، نقوم بتوزيع الأقسام الأساسية، حيث نلاحظ أن هناك توزيع تنازلي بين قسم الشراء والإنتاج، حيث تنازل قسم الشراء عن 10% من خدماته لقسم الإنتاج ويكون بالشكل التالي:

	أ.مساعدة		**أ.أساسية**		
	خدمات	**طاقة**	**شراء**	**إنتاج**	**توزيع**
التوزيع الأولي	13000	12100	23000	42000	20900
خدمات	**(14500)**	2900	2900	5800	2900
طاقة	1500	**(15000)**	3750	5250	4500
المجموع الثانوي	0	0	**29650**	**53050**	**28300**
التوزيع الاساسي			**(2965)**	**+2965**	
المجموع النهائي			**26685**	**56015**	**28300**

مثال2: اليك جدول المصاريف غير المباشرة التالي: **المطلوب: حدد مجموع النهائي للأقسام الأساسية.**

	تموين	تحضير	انتاج	تخزين	توزيع
التوزيع الثانوي	16500	10000	15000	12000	9100
تحضير		10-%	10+%		
انتاج		20%	20-%		

الحل:

الملاحظ بأن الجدول يحتوي على التوزيع الثانوي بمعنى تم توزيع الأقسام المساعدة وتبقت فقط الأقسام الأساسية، كما يلاحظ أن الأقسام الأساسية تحضير وإنتاج تتبادل الخدمات فيما بينها، حيث قدم قسم التحضير 10% من مجموع خدماته لقسم الإنتاج، بينما قدم له قسم الإنتاج 20% .

لذلك سيتم البحث عن مجموع التكاليف غير المباشرة 100% لقسم التحضير والإنتاج كلا بدلالة الآخر، كما يلي:

نضع مجموع تكاليف قسم التحضير **X** ، و مجموع تكاليف قسم الإنتاج **Y** حيث:

$$X= 10000+20\%Y$$

$$Y=15000+10\%X$$

وبحل جملة معادلتين نجد:

$$X= 10000+0.2(15000+0.1X)$$

$$X=10000+3000+0.02X$$

$$X=13000/0.98$$

$$\boxed{X=13265.30\ DA}$$

بتعويض قيمة X في معادلة Y نجد:

$$Y=15000+0.1(13265.30)$$

$$\boxed{Y=16326.53\ DA}$$

إذن **المبلغ المحول من قسم التحضير** المقدر بـــ 10% يساوي:

13265.30 * 0.1 = **1326.53 دج**

المبلغ المحول من قسم الإنتاج المقدر بـــ 20% يساوي:

16326.53 * 0.2 = **3265.30 دج**

	تموين	تحضير	انتاج	تخزين	توزيع
التوزيع الثانوي	16500	10000	15000	12000	9100
تحضير		(1326.53)	1326.53+		
انتاج		+3265.30	(3265.30)		
المجموع النهائي	**16500**	**11938.77**	**13061.23**	**12000**	**9100**

***تحديد تكلفة الوحدة من التكاليف غير المباشرة لكل قسم أساسي:** بعد تحديد التوزيع الثانوي يتم تحميل تكاليف الأقسام الأساسية للمنتوج، وذلك من خلال ما يسمى بمعامل التحميل.

معامل التحميل: يسمى أيضا بأساس التوزيع، وحدات العمل، وحدات القياس، وهو أساس تحدده المؤسسة لكل قسم أساسي حسب علاقتها بالتكلفة الموجودة فيه، حتى تتمكن من تحميل تكاليفه للمنتوج النهائي مثل الكمية المشتراة في قسم التموين، عدد الوحدات المنتجة في قسم الإنتاج، عدد الوحدات المباعة في قسم التوزيع.

بعد تحديد وحدات القياس يتم حساب تكلفة الوحدة في كل قسم من خلال العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة = آخر مجموع/ عدد وحدات القياس، حيث تحدد عدد وحدات القياس بناء على وحدات القياس

مثال: تنتج مؤسسة صناعية ثلاث منتجات A, B, C باستخدام مادتين أوليتين M1, M2 . وحدات القياس في الأقسام الأساسية محددة كما يلي:

- قسم التموين : كغ مواد أولية مشتراة.
- قسم الإنتاج: ساعة يد عاملة مباشرة.
- قسم التوزيع: 1 دج من رقم الأعمال.

تكاليف الفترة كانت كالتالي:

- مشتريات الفترة 5500كغ من M1 بسعر 200دج، و 4500 كغ من M2 بسعر 150دج.
- مستلزمات الإنتاج 2000ساعة لصنع A ، و 2400 ساعة لصنع B، و600 ساعة لصنع C.
- المبيعات 300000دج من بيع المنتوج A، و200000 دج من بيع المنتوج B، أما المنتوج C لم يبع.
- التوزيع الأولي يظهر الجدول التالي:

المصاريف	الأقسام المساعدة			الأقسام الرئيسية		
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي 402000	30000	20000	42000	80000	170000	60000

- التوزيع الثانوي كان كالتالي:

التوزيع الثانوي	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
الإدارة	-	10 %	-	20%	50%	20%
الصيانة	-	-	30%	10%	40%	20%
النقل	-	-	-	3/1	-	3/2

المطلوب: أكمل جدول التوزيع الثانوي.

الحل:

المصاريف	**الأقسام المساعدة**			**الأقسام الرئيسية**		
	الإدارة	**الصيانة**	**النقل**	**التموين**	**الإنتاج**	**التوزيع**
مج ت الأولي 402000	30000	20000	42000	80000	170000	60000
الإدارة	**(30000)**	3000	-	6000	15000	6000
الصيانة		**(23000)**	6900	2300	9200	4600
النقل			**(48900)**	16300	-	32600
مج ت الثانوي	0	0	0	**104600**	**194200**	**103200**
وحدات القياس				مادة مشتراة	ساعة يد عاملة	1 دج من رع
عدد وحدات القياس				+5500 4500 = 10000	2400+2000 600+ 5000=	+300000 =200000 500000
تكلفة الوحدة				**10.46**	**38.84**	**0.2064**

مثال2: تصنع مؤسسة منتوجين في ورشتين، منتوج A باستعمال المادة M، ومنتوج B باستعمال المادة N. لدينا المعلومات التالية:

*** معطيات حول المواد الأولية:**

	M	N
مخزون أول الشهر	500 كغ	700 كغ
مشتريات	1200 كغ بتكلفة 16 دج للكغ	1800 كغ بتكلفة 25000 دج
فرق الجرد	عجز بـ 50 كغ.	فائض بـ 20 كغ.
مخزون نهائي فعلي	200 كغ بتكلفة 18 دج للكغ	500 كغ بتكلفة 14 دج للكغ

*** معطيات حول المنتوجات:**

	A	B
مخزون أول الشهر	300 وحدة	لا يوجد مخزون أولي
الكمية المنتجة	760 وحدة	620 وحدة
مخزون آخر الشهر	لا يوجد مخزون متبقي	لا يوجد مخزون متبقي

*** المصاريف غير المباشرة:**

	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج التوزيع الثانوي	؟	؟	؟	؟
طبيعة وحدات القياس	الكميات المشتراة	الكميات المستعملة	الكميات المنتجة	الكميات المباعة
نصيب وحدة القياس	10 دج/كغ مشترى	60 دج/ كغ مستعمل	50 دج/ وحدة منتجة	15 دج/ وحدة مباعة

المطلوب: إعداد جدول توزيع المصاريف غير المباشرة مبينا مج التوزيع الثانوي وعدد وحدات لقياس.

الحل:

-الكميات المشتراة= كمية مشتراة من M+ كمية مشتراة منN= 1200 +1800 = **3000 كغ**

الكمية المستهلكة من M:

فرق الجرد = مخ 2 فعلي – مخ2 محاسبي

مخ2 محاسبي = مخ 2 فعلي – فرق الجرد = 200- (-50) = **250 كغ**

الكمية المستهلكة من M = مخ1 + مشترياتM- مخ2 = 500+ 1200- 250 = **1450 كغ**

الكمية المستهلكة من N= مخ2 محاسبي = مخ 2 فعلي – فرق الجرد = 500- 20 = **480 كغ**

الكمية المستهلكة من N = مخ1 + مشترياتN- مخ2 = **700+1800 – 480** = **2020 كغ**

الكميات المستهلكة= كمية المستهلكة من M+ كمية المستهلكة منN= 1450 +2020 = **3470 كغ**

الكميات المنتجة= الكمية المنتجة من A+ الكمية المنتجة من B= 760 +620 = **1380 وحدة**

الكمية المباعة من A = مخ1 + الكمية المنتجة من A – مخ2 = 300+760 -**0** = **1060 وحدة**

الكمية المباعة من B = مخ1 + الكمية المنتجة من B – مخ2 = 0+620 -0 = **620 وحدة**

الكميات المباعة= الكمية المباعة من A+ الكمية المباعة من B= 1060+ 620 = **1680 وحدة**

مجموع التوزيع الثانوي للقسم= عدد وحدات القياس× نصيب وحدة القياس

مثال: التوزيع القانوي لقسم التموين = 10 × 3000 = **30000 دج**

ومنه يظهر جدول مصاريف غير مباشرة التالي:

	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج التوزيع الثانوي	30000	208200	69000	25200
طبيعة وحدات القياس	الكميات المشتراة	الكميات المستعملة	الكميات المنتجة	الكميات المباعة
عدد وحدات القياس	1800+1200 3000	2020+1450 3470	620+760 1380	620+1060 1680
نصيب وحدة القياس	**10** دج/كغ مشتراة	**60** دج/ كغ مستعمل	**50** دج/ وحدة منتجة	**15** دج/ وحدة مباعة

مثال3: تنتج مؤسسة منتجين نهائيين A و B ، وذلك باستعمال مادة وحيدة "N". وقد لخصت المعلومات المتعلقة بنشاطها خلال شهر مارس كما يلي:

-**حركة المادة الأولية** "N" كانت كما يلي:

03/01 مخزون أول مدة 1000 كغ بتكلفة 86 دج للكغ.

03/05 شراء 1200 كغ بثمن شراء 80 دج للكغ.

03/12 شراء 1700 كغ بثمن شراء 87 دج للكغ.

03/15 استهلاك 900 كغ.

03/20 شراء 600 كغ بثمن شراء 95 دج للكغ.

03/22 استهلاك 2000 كغ.

03/28 استهلاك 900 كغ.

-**مصاريف الشراء المباشرة** 1950 دج للمادة"N".

-أنتجت المؤسسة 650 وحدة من المنتج A بيعت كلها، و 348 وحدة من المنتج B بيع نصفها .

-**المصاريف غير مباشرة** ملخصة في الجدول التالي:

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
	الطاقة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	13000	12100	23000	38350	8050
الطاقة	%100	20%	20%	40%	20%
النقل	10%	%100	25%	35%	30%
طبيعة وحدة القياس			–	كمية مستهلكة	كمية مباعة

–بطاقة الجرد الدائم للمادة الأولية "N" وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة موضحة فيما يلي:

البيان	المدخلات			البيان	المخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أول المدة	1000	86	86000	الاستعمال للمنتوج A	2500	.....	.....
				الاستعمال للمنتوج B	.....	.....	.....
المشتريات	3500	.....	.....	مخزون أخر الشهر	.....	.....	.....
المجموع	.....	.....	.....	المجموع	4500	.....	.....

المطلوب: – أكمل جدول توزيع المصاريف غير المباشرة مع تحديد نصيب كل وحدة القياس.

– أكمل بطاقة الجرد الدائم للمادة الأولية "N".

– إذا علمت أن الجرد المادي للمخزون من المادة الأولية N" في نهاية الشهر قدر بـــــــــ 650 كغ .أحسب قيمة فرق الجرد.

الحل : اكمال جدول توزيع المصاريف غير المباشرة مع تحديد نصيب كل وحدة القياس

البيان	**الأقسام المساعدة**		**الأقسام الرئيسية**		
	الطاقة	**النقل**	**التموين**	**الإنتاج**	**التوزيع**
مجموع التوزيع الأولي	13000	12100	23000	38350	8050
الطاقة	(14500)	2900	2900	5800	2900
النقل	1500	(15000)	3750	5250	4500
مجموع التوزيع الثانوي	00	00	29650	49400	15450
طبيعة وحدة القياس	-	-	–	كمية مستهلكة	الكمية المباعة
عدد وحدات القياس	-	-	-	3800	824
تكلفة وحدة القياس	-	-	-	**13**	**18.75**

التوزيع تبادلي بين قسمي الطاقة و النقل: نضع الطاقة :**X** ، النقل : **Y**

X= 13000+0.1y

Y=12100+0.2x

X=13000+12100+0.02x

X= **14500 دج**

Y= **15000**دج

-اكمال بطاقة الجرد الدائم للمادة الأولية "N

تكلفة الشراء = ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة

تكلفة الشراء = (1200×80+ 1700×87+ 600×95) +1950+ 29650 = **332500 دج**

البيان	المدخلات			البيان	المخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أول المدة	1000	86	86000	**الاستعمال للمنتوج A**	2500	93	232500
				الاستعمال للمنتوج B	1300	93	120900
المشتريات	3500	95	332500	**مخزون أخر الشهر**	700	93	65100
المجموع	4500	93	418500	**المجموع**	4500	93	418500

إستهلاك "B" = ∑ الاستهلاكات- استهلاك A = 3800-2500=**1300 وحدة**

مخزون أخر الشهر=∑ المدخلات-∑ الاستهلاكات= 4500-3800=**700 وحدة**

-حساب قيمة فرق الجرد:

فرق الجرد= تكلفة مخ 2 الحقيقية - تكلفة مخ 2 المحاسبية

فرق الجرد= (650×93) -65100= 60450-65100= - **4650 دج . الفرق سالب**

تمارين حول المعالجة المحاسبية للمصاريف غير المباشرة

التمرين 01: أكمل جدول توزيع المصاريف غير المباشرة:

	الإدارة	الصيانة	طاقة	تموين	ورشة1	ورشة2	ورشة3	توزيع
التوزيع الأولي	600	5700	8130	2100	21000	33000	15000	6100
إدارة	100%	10%	10%	10%	20%	20%	15%	15%
صيانة			1/5		1/5	1/5	1/5	1/5
طاقة					1/3	1/3	1/3	

التمرين 02: أكمل جدول توزيع المصاريف غير المباشرة التالي:

	إدارة	صيانة	تموين	ورشة1	ورشة2	توزيع
التوزيع الأولي	31500	38500	52300	61300	51800	42500
إدارة	100%	12%	18%	25%	25%	20%
صيانة	5	(50)	10	12	15	8
توزيع آخر			10 –% 5+%	10+% 5 –%		

التمرين 03: لدينا المعلومات التالية حول المصاريف غير المباشرة لمؤسسة ما، هذه المصاريف موزعة على خمس أقسام منها القسمين الرابع والخامس رئيسيين.

– التوزيع الأولي لهذه المصاريف كان: 20000 دج للقسم الأول، 40000 دج للقسم الثاني، 9997,5 دج للقسم الثالث، 5286,25 دج للقسم الرابع، 7216,25 دج للقسم الخامس.

– تستفيد كل الأقسام من خدمات القسم الأول وبالتساوي.

– يستفيد القسمين الرابع والخامس فقط من خدمات القسم الثاني وبالتساوي بينهما.

– يستفيد القسمين الأول والخامس فقط من خدمات القسم الثالث وبالتساوي بينهما.

المطلوب: حدد نصيب كل قسم رئيسي من المصاريف غير المباشرة.

التمرين 04: لدينا الملومات التالية حول المصاريف غير المباشرة لمؤسسة ما والمقسمة على ست أقسام.

1–مجموع المصاريف غير المباشرة لكل قسم هو:

القسم الأول: 100000 دج. القسم الثاني: 32000 دج. القسم الثالث: 19000 دج. القسم الرابع: 37000 دج. القسم الخامس: 20000 دج. القسم السادس: 72000 دج.

2–يقدم القسم الأول خدماته للأقسام الأخرى كما يلي: للقسم الثاني 15%، للقسم الثالث 10%، للقسم الرابع 30% للقسم الخامس 20%، للقسم السادس 25%.

3–تستفيد كل الأقسام– ما عدا القسم الأول – من خدمات القسم الثالث بالتساوي.

4–تحول مصاريف القسم الخامس إلى الأقسام الأخرى وفق المعاملات التالية:

للقسم الثالث:4، للقسم الثاني: 2، للقسم الرابع: 2، للقسم السادس: 2.

5-أنتجت المؤسسة 200 وحدة، تم بيع نصفها.

6-تم شراء 15000 كغ من مادة أولية (م) و 20000 كغ من مادة أولية (ن).

7-يقاس القسم الثاني بالكمية المشتراة والقسم الرابع بالكمية المنتجة والقسم السادس بالكمية المباعة.

المطلوب: - إعداد جدول توزيع المصاريف غير المباشرة.

- تحديد نصيب كل وحدة قياس من المصاريف غير المباشرة.

التمرين 05: تصنع مؤسسة منتوجين في ورشتين، منتوج A باستعمال المادة M، ومنتوج B باستعمال المادة N.

ولقد توفرت لدينا المعلومات التالية:

*** معطيات حول المواد الأولية:**

	M	N
مخزون أول الشهر	500 كغ	700 كغ
مشتريات	1200 كغ	1800 كغ
مخزون نهائي	200 كغ	500 كغ

*** معطيات حول المنتوجات:**

	A	B
مخزون أول الشهر	300 وحدة	لا يوجد مخزون
الكمية المنتجة	760 وحدة	625 وحدة
مخزون آخر الشهر	لا يوجد مخزون متبقي	لا يوجد مخزون متبقي

*** معطيات حول المصاريف غير المباشرة:** نلخصها في الجدول التالي

	مصاريف غير مباشرة	مصاريف غير مباشرة	مصاريف غير مباشرة
A	60 دج / كغ مستعمل	15.2 دج / وحدة مباعة	10 دج / كغ مشترى
B	70 دج / كغ مستعمل	15.2 دج / وحدة مباعة	10 دج / كغ مشترى

المطلوب: إعداد جدول توزيع المصاريف غير المباشرة مبينا فيه طبيعة الأقسام (تسميتها)، عدد وحدات القياس، مجموع التوزيع الثانوي.

طريقة التـــــكاليف الحقيقية

أولا: حساب النتيجة التحليلية

تعتمد طريقة التكاليف الحقيقية على تقسيم التكاليف أو المصاريف إلى مباشرة وغير مباشرة، أما حساب النتيجة التحليلية فهو يمر بعدة مراحل، هي:

***تكلفة الشراء:** وهي القيمة أو الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على المواد الأولية، سواء من أجل بيعها على حالها كما في المؤسسة التجارية، أو من أجل استعمالها في إنتاج المنتجات كما هو الحال في المؤسسة الإنتاجية.

تتضمن تكلفة الشراء ثمن المشتريات من المواد الأولية مضاف إليه المصاريف الملحقة بعملية الشراء كمصاريف النقل، الجمركة، التفريغ،...الخ، **أي:**

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

حيث:

ثمن الشراء = كمية المواد الأولية المشتراة × ثمن شراء الوحدة الواحدة

مصاريف الشراء = مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة

***تكلفة الإنتاج:** تتضمن عملية الإنتاج تحويل المواد الأولية من المخزن إلى الورشات من أجل تحويلها بواسطة الآلات والعمال، إضافة إلى عناصر أخرى إلى منتجات تامة الصنع، لذا فإن تكلفة الإنتاج تعبر عن تكلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج مضاف إليها المصاريف الملحقة بعملية الإنتاج، **أي:**

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج

حيث:

مصاريف الإنتاج = مصاريف الإنتاج المباشرة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = كمية المواد الأولية المستعملة × تكلفة شراء الوحدة الواحدة

***سعر التكلفة:** يعبر سعر التكلفة في المؤسسة الإنتاجية عن انتهاء عمليتي إنتاج وبيع المنتوج النهائي، ونقصد به تكلفة إنتاج المنتجات المباعة مضاف إليها مصاريف البيع أو التوزيع، **أي:**

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع

حيث:

تكلفة إنتاج الوحدات المباعة = عدد الوحدات المباعة × تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

مصاريف التوزيع = مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع غير المباشرة

***النتيجة التحليلية:** هي القيمة أو الثمن الذي تتحصل عليه المؤسسة نتيجة القيام بنشاطها سواء كان نشاطها تجاري أو إنتاجي، تحسب وفق العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال- سعر التكلفة

حيث:

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة الواحدة

ملاحظة: يختلف حساب سعر التكلفة في المؤسسة التجارية عنه في المؤسسة الإنتاجية، حيث نجد أن هذه الأخيرة تمر بكل المراحل السابقة لحساب النتيجة التحليلية، بينما نجد أن المؤسسة التجارية لا تمر بمرحلة حساب تكلفة الإنتاج، نظرا لأن نشاطها لا يتضمن عملية الإنتاج، فقط شراء المواد وبيعها على حالها.

مثال: تقوم مؤسسة بانتاج وبيع منتوجين: منتوج "أ" باستعمال مادة أولية "م"، ومنتوج "ب" باستعمال مادة أولية "ن"، وقد كانت معلومات شهر ماي كما يلي:

-مخزون أول الشهر:

* المادة م: 2000 كغ بـ 18 دج/كغ.

* المادة ن: 5000 كغ بـ 24 دج/كغ.

* المنتوج أ: 3000 وحدة بتكلفة اجمالية: 164000 دج

* المنتوج ب: 1000 وحدة بتكلفة اجمالية:96000 دج.

-المشتريات:

* ثمن شراء الكلغ الواحد من المادة م: 10 دج.

* ثمن شراء الكلغ الواحد من المادة ن: 15 دج.

-التكاليف:

* تكلفة شراء الكلغ الواحد من المادة م: 12 دج.

* تكلفة شراء الكلغ الواحد من المادة ن: 18 دج.

* تكلفة انتاج وحدة واحدة من "أ": 50 دج.

* تكلفة انتاج وحدة واحدة من "ب":90 دج.

* التكلفة الوسطية المرجحة للمادة م:14 دج.

* التكلفة الوسطية المرجحة للمادة ن:20 دج.

* التكلفة الوسطية المرجحة للمنتوج أ: 52 دج.

* التكلفة الوسطية المرجحة للمنتوج ب: 91 دج.

ملاحظة: – انتاج وحدة واحدة من "أ" يتطلب استعمال 1.5 كغ من "م" .

– انتاج وحدة واحدة من "ب" يتطلب استعمال 2.5 كغ من "ن" .

المطلوب: – احسب الكميات المشتراة من المادتين "م" و "ن".

– احسب مصاريف الشراء الإجمالية لكل من المادتين "م" و "ن".

– احسب الكميات المنتجة من المنتوجين "أ" و"ب".

– احسب مصاريف الإنتاج الإجمالية لكل من المنتوجين "أ" و"ب".

الحل: – حساب الكمية المشتراة لكل من المادتين "م" و "ن":

المادة "م"

لدينا:

التكلفة الوسطية المرجحة = (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة

(مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية

$$14 = \frac{\text{مخ1 + (الكمية المشتراة × ت شراء الوحدة)}}{\text{كمية مخ1 + الكمية المشتراة}}$$

$$14 = \frac{(2000\times 18) + (\text{الكمية المشتراة} \times 12)}{2000 + \text{الكمية المشتراة}}$$

$$14 = \frac{36000 + 12 \text{ الكمية المشتراة}}{2000 + \text{الكمية المشتراة}}$$

14 × 2000 + 14 × الكمية المشتراة = 36000 + 12 الكمية المشتراة

الكمية المشتراة من المادة "م" = **4000 كغ**

المادة "ن"

التكلفة الوسطية المرجحة = (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة / (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية

$$20 = \frac{\text{مخ1} + (\text{الكمية المشتراة} \times \text{ت شراء الوحدة})}{\text{كمية مخ1} + \text{الكمية المشتراة}}$$

$$20 = \frac{(5000\times 24) + (\text{الكمية المشتراة} \times 18)}{5000 + \text{الكمية المشتراة}}$$

$$20 = \frac{120000 + 18 \text{ الكمية المشتراة}}{5000 + \text{الكمية المشتراة}}$$

20 × 5000 + 20 × الكمية المشتراة = 120000 + 18 الكمية المشتراة

الكمية المشتراة من المادة "م" = **10000 كغ**

– حساب مصاريف الشراء الاجمالية لكل من المادتين "م" و "ن":

المادة "م"

ت الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

$$\text{ت شراء الوحدة} = \frac{\text{ثمن الشراء + م الشراء}}{\text{الكمية المشتراة}}$$

$$12 = \frac{(10 \times 4000) + \text{م الشراء}}{4000}$$

$$12 \times 4000 = 40000 + \text{م الشراء}$$

م الشراء المادة "م" = **8000 دج**

المادة "ن"

ت الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

$$\text{ت شراء الوحدة} = \frac{\text{ثمن الشراء + م الشراء}}{\text{الكمية المشتراة}}$$

$$18 = \frac{(15 \times 10000) + \text{م الشراء}}{10000}$$

$$18 \times 10000 = 150000 + \text{م الشراء}$$

م الشراء المادة "م" = **30000 دج**

– حساب الكميات المنتجة من المنتوجين "أ" و"ب"

المنتوج " أ":

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{(مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة}}{\text{(مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية}}$$

$$52 = \frac{\text{مخ1 + (الكمية المنتجة × ت إنتاج الوحدة)}}{\text{كمية مخ1 + الكمية المنتجة}}$$

$$52 = \frac{164000 + (\text{الكمية المنتجة} \times 50)}{3000 + \text{الكمية المنتجة}}$$

$$52 \times 3000 + 52 \times \text{الكمية المنتجة} = 164000 + 50 \text{ الكمية المنتجة}$$

الكمية المنتجة من المنتوج "أ" = **4000 وحدة**

المنتوج " ب":

التكلفة الوسطية المرجحة = (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة / (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية

$$91 = \frac{\text{مخ1 + (الكمية المنتجة × ت إنتاج الوحدة)}}{\text{كمية مخ1 + الكمية المنتجة}}$$

$$91 = \frac{96000 + (\text{الكمية المنتجة} \times 90)}{3000 + \text{الكمية المنتجة}}$$

91 × 3000 + 91 × الكمية المنتجة = 96000 + 90 الكمية المنتجة

الكمية المنتجة من المنتوج "ب" = **5000 وحدة**

– حساب مصاريف الانتاج الاجمالية لكل من المنتوجين "أ" و"ب"

المنتوج " أ":

ت الإنتاج = ت شراء المادة المستعملة + مصاريف الإنتاج

$$\text{ت إنتاج الوحدة} = \frac{\text{ت ش م م + م الإنتاج}}{\text{الكمية المنتجة}}$$

ت ش م م : لإنتاج وحدة واحدة من "أ" يتطلب إستعمال 1.5 كغ من المادة " م"

إذن: 1 ⟵ 1.5

X ⟵ 4000

X = 1.5 × 4000 = **6000 كغ**

إذن الكمية المستهلكة من المادة "م" هي 6000 كغ بتكلفة شراء وسطية مرجحة 14 دج للكغ

$$50 = \frac{(6000 \times 14) + \text{م الإنتاج}}{4000}$$

50 × 4000 = 84000 + م الإنتاج

م الإنتاج للمنتوج "أ" = **116000 دج**

المنتوج " ب":

ت الإنتاج = ت شراء المادة المستعملة + مصاريف الإنتاج

ت إنتاج الوحدة = ت ش م م + م الإنتاج / الكمية المنتجة

ت ش م م : لإنتاج وحدة واحدة من "أ" يتطلب إستعمال 2.5 كغ من المادة " ن"

إذن: 1 ← 2.5

X ← 5000

X = 5000 × 2.5 = **12500 كغ**

إذن الكمية المستهلكة من المادة "م" هي 12500 كغ بتكلفة شراء وسطية مرجحة 20 دج للكغ

90 = (12500 × 20) + م الإنتاج / 5000

90 × 5000 = 250000 + م الشراء

م الإنتاج للمنتوج "أ" = **200000 دج**

ثانيا: حساب النتيجة التحليلية في حالة عدم وجود مخزون أول مدة

مثال: تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات "أ " و "ب" انطلاقا من مادة أولية واحدة "م"، وقد كانت المعلومات المتعلقة بشهر مارس كما يلي:

-**مشتريات الشهر**: المادة الأولية "م" 24000 كغ بسعر 34.5 دج للكغ

-**الإستهلاك:** 12000 كغ للمنتوج " أ"

10000 دج للمنتوج " ب"

- **اليد العاملة:** 1575 ساعة عمل للمنتوج " أ" بتكلفة 76.8 دج للساعة

1425 ساعة عمل للمنتوج " ب" بتكلفة 76.8 دج للساعة

-**إنتاج الشهر:** 3000 وحدة من "أ"، 2000 وحدة من "ب"

-**مبيعات الشهر:** 2500 وحدة من "أ" بسعر 250 دج للوحدة

1200 وحدة من " ب" بسعر 300 دج للوحدة

- **المصاريف غير المباشرة:** لخصت في الجدول التالي:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
المجموع الثانوي	21600	201600	44325
طبيعة وحدة العمل	-	ساعة عمل	كمية مباعة

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

الحل: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

جدول توزيع المصاريف غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
المجموع الثانوي	21600	201600	44325
طبيعة وحدة العمل	-	ساعة عمل	كمية مباعة
عدد الوحدات		3000	3700
تكلفة الوحدة		**67.2**	**11.97**

تكلفة شراء المواد الأولية = ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	م
ثمن شراء المواد الأولية: م: 24000×34.5	828000
مصاريف الشراء غير المباشرة: م:	21600
تكلفة الشراء الإجمالية	849600
عدد الوحدات المشتراة	24000
تكلفة الشراء للوحدة	**35.4**

تكلفة إنتاج المنتجات= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	أ	ب
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة:	424800	
أ :12000 × 35.4		354000
ب: 10000× 35.4		
مصاريف الإنتاج المباشرة:	120960	
أ :1575 × 76.8		109440
ب:1425× 76.8		
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	105840	
أ :1575 × 67.2		95760
ب:1425× 67.2		
تكلفة الانتاج الإجمالية	651600	559200
عدد الوحدات المنتجة	3000	2000
تكلفة الإنتاج للوحدة	**217.2**	**279.6**

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

البيان	أ	ب
تكلفة انتاج الوحدات المباعة:	543000	
أ :2500 × 217.2		335520
ب: 1200× 279.6		
مصاريف التوزيع غير المباشرة:	29925	
أ :2500 × 11.97		14364
ب: 1200×11.97		
سعر التكلفة	**572925**	**349884**

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال– سعر التكلفة

البيان	أ	ب
رقم الأعمال:	625000	
أ :2500 × 250		360000
ب : 1200× 300		
سعر التكلفة:	(572925)	(349884)
النتيجة التحليلية للمنتوجين	**52075**	**10116**
النتيجة التحليلية الإجمالية	**62191**	

ثالثا: حساب النتيجة التحليلية في حالة وجود مخزون أول مدة

في حالة وجود مخزن أول مدة من المواد الأولية يتم إضافة جدول الجرد لكل مادة بها مخزون1 بعد جدول تكلفة الشراء، أما المنتجات التي لها مخزون1 فيتم إضافة جدول الجرد لها قبل جدول سعر التكلفة، ذلك لأن تلك المواد أو المنتجات تصبح تقيم بطرق تقييم المخرجات المختلفة كطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، وليس بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج، كما هو موضح في المثال التالي:

مثال: نفس المثال السابق إذا علمت أن:

- **مخزون أول الشهر:** المادة الأولية "م" 8000 كغ بتكلفة 34 دج للكغ

  المنتوج "أ" 500 وحدة بتكلفة 105.2 دج للوحدة

- **المخزون الفعلي في نهاية الشهر:** المادة الأولية "م" 9980 كغ ، المنتوج "أ" 970 وحدة

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الصافية، إذا علمت أن المؤسسة تقيم مخرجاتها بالتكلفة الوسطية المرجحة

الحل: حساب النتيجة التحليلية الصافية

جدول توزيع المصاريف غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
المجموع الثانوي	21600	201600	44325
طبيعة وحدة العمل	-	ساعة عمل	كمية مباعة
عدد الوحدات		3000	3700
تكلفة الوحدة		**67.2**	**11.97**

تكلفة شراء المواد الأولية = ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	م
ثمن شراء المواد الأولية: م: 24000×34.5	828000
مصاريف الشراء غير المباشرة: م:	21600
تكلفة الشراء الإجمالية	849600
عدد الوحدات المشتراة	24000
تكلفة الشراء للوحدة	**35.4**

جدول الجرد للمادة الأولية "م"

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	8000	34	272000	الاستعمال لــ:أ	12000	**35.05**	420600
المشتريات	24000	**35.4**	849600	الاستعمال لــ:ب	10000	**35.05**	350500
				مخزون آخر مدة	10000	**35.05**	350500
المجموع	32000	**35.05**	1121600	**المجموع**	32000	35.05	1121600

للتذكير فقد سجلت المشتريات بتكلفة الشراء المحسوبة في الجدول 1**(35.4)**، بينما سجلت المخرجات بالتكلفة الوسطية المرجحة المحسوبة في آخر جدول الجرد(جانب المدخلات)**(35.05)** .

تكلفة إنتاج المنتجات= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	أ	ب
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: أ :12000 × 35.05 ب: 10000× 35.05	420600	350500
مصاريف الإنتاج المباشرة: أ :1575 × 76.8 ب:1425× 76.8	120960	109440
مصاريف الإنتاج غير المباشرة: أ :1575 × 67.2 ب:1425× 67.2	105840	95760
تكلفة الانتاج الإجمالية	647400	555700
عدد الوحدات المنتجة	3000	2000
تكلفة الإنتاج للوحدة	**215.8**	**277.85**

جدول الجرد للمنتوج "أ"

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	500	105.2	52600	**الإنتاج المباع لــ:أ**	2500	**200**	500000
الانتاج	3000	**215.8**	647400	**مخزون آخر مدة**	1000	**200**	200000
المجموع	3500	**200**	700000	**المجموع**	3500	200	700000

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

البيان	أ	ب
تكلفة انتاج الوحدات المباعة:	500000	
أ :2500 × 200		333420
ب: 1200× 277.85		
مصاريف التوزيع غير المباشرة:	29925	
أ :2500 × 11.97		14364
ب: 1200×11.97		
سعر التكلفة	**529925**	**347784**

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال– سعر التكلفة

البيان	أ	ب
رقم الأعمال:	625000	
أ :2500 × 250		360000
ب : 1200× 300		
سعر التكلفة:	(529925)	(347784)
النتيجة التحليلية للمنتوجين	**95075**	**12216**
النتيجة التحليلية الإجمالية	**107291**	

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + أو – فرق الجرد

فرق الجرد المادة "م" = التكلفة الحقيقية – التكلفة المحاسبية

= (35.05*10000) – (35.05*9980)

= **701– دج**

فرق الجرد المنتوج "أ" = التكلفة الحقيقية – التكلفة المحاسبية

= (200*1000) – (200*970)

= **6000– دج**

النتيجة التحليلية الصافية = 107291 – [701 + 6000]

= **100590 دج**

رابعا: المعالجة المحاسبية للحالات الخاصة في الإنتاج

عند إنتهاء عملية الإنتاج تحصل المؤسسة على المنتجات التامة الصنع أو النهائية، إلى جانب ذلك تتحصل على عناصر أو خصوصيات معينة، تدخل في حساب تكلفة الإنتاج، هي:

1- المعالجة المحاسبية للمنتوج النصف مصنع: وهو منتوج وسيط يدخل في إنتاج منتوج آخر وهو المنتوج النهائي مثل العجلات بالنسبة للسيارات، يمكن أن تنتجه المؤسسة لوحدها، وفي هذه الحالة تحسب له تكلفة شراء المواد التي استعملت لإنتاجه، وكذا تكلفة إنتاجه، أو قد تقوم المؤسسة بشرائه كمادة أولية من مؤسسة أخرى، وفي هذه الحالة تعامله معاملة المادة الأولية، وفي كلتا الحالتين تضاف تكلفة المنتوج نصف المصنع إلى تكلفة المنتوج التام وفق الكمية التي استعملت منه.

مثال1: تقوم مؤسسة صناعية بتصنيع منتوجين، الأول نصف مصنع A والثاني تام X، وذلك عبر ورشتين:

- يتم في الورشة الأولى تصنيع المنتوج نصف المصنع A باستخدام مادتين أوليتين M1 و M2. حيث أنه لإنتاج وحدة واحدة من A يستلزم 3 كغ من M1 و 2 كغ من M2، وقد تم إنتاج 1000 وحدة من A.

- يتم في الورشة الثانية تصنيع المنتوج التام X باستخدام المنتوج نصف مصنع A والمادتين الأوليتين M1 و M2 حيث أنه لإنتاج وحدة واحدة من X يستلزم 7 كغ من M1 و 5 كغ من M2 و 4 وحدات من A، وقد تم إنتاج 300 وحدة من X ، وكانت المعلومات كما يلي:

- **المخزونات في بداية الشهر**: المادة M1 : 3000 كغ بتكلفة 10 دج للكغ.

المادة M2: 2000 كغ بتكلفة 14 دج للكغ.

المنتوج نصف مصنع: 1200 وحدة بتكلفة 80 دج للوحدة.

- **المشتريات:** المادة M1: 4000 كغ بـ 9 دج للكغ.

المادة M2: 4000 كغ بـ 15 دج للكغ.

- **مصاريف إنتاج مباشرة:*** يكلف إنتاج الوحدة الواحدة من A 12 دج كأجور مباشرة.

* لإنتاج وحدة واحدة من X نحتاج إلى 5 ساعات عمل بمتوسط 8 دج للساعة.

- تستخدم المؤسسة لتسعير مخرجاتها من المواد الأولية والمنتوج نصف مصنع طريقة FIFO، علما أن المواد الأولية توجه للاستعمال في الورشة الأولى قبل الورشة الثانية.

- **المصاريف غير المباشرة** موضحة في الجدول التالي:

البيان	التموين	الورشة الأولى	الورشة الثانية	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	16000	20000	40000	20000

علما أن مصروف التموين يوزع حسب الكميات المشتراة من المواد الأولية.

- تم بيع 250 وحدة من المنتوج X مع تحمل مصاريف بيع قدرها 10000 دج.

المطلوب: احسب سعر تكلفة المنتوج التام X،

الحل: حساب سعر تكلفة المنتوج التام

جدول توزيع المصاريف غير المباشرة

البيان	التموين	الورشة الأولى	الورشة الثانية	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	16000	20000	40000	20000
وحدة العمل	الكمية المشتراة			
عدد الوحدات	8000			
تكلفة الوحدة	**02**			

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	M_1	M_2
ثمن شراء المواد الأولية: M_1: 4000×9 M_2: 4000×15	36000	60000
مصاريف الشراء غير المباشرة: M_1: 4000×02 M_2: 4000×02	8000	8000
تكلفة الشراء الإجمالية	44000	68000
عدد الوحدات المشتراة	4000	4000
تكلفة الشراء للوحدة	**11**	**17**

-حساب الكمية المستهلكة من المادتين:

المادة M_1: لإنتاج المنتوج نصف المصنع A: لإنتاج وحدة واحدة من A يتطلب 3 كغ من M_1

إذن : الكمية المستهلكة = 3* 1000(عدد الوحدات المنتجة) = **3000 كغ**

المادة M_1: لإنتاج المنتوج التام X: لإنتاج وحدة واحدة من X يتطلب 7 كغ من M_1

إذن : الكمية المستهلكة = 7* 300(عدد الوحدات المنتجة) = **2100 كغ**

المادة M_2: لإنتاج المنتوج نصف المصنع A: لإنتاج وحدة واحدة من A يتطلب 2 كغ من M_2

إذن : الكمية المستهلكة = 2* 1000= **2000 كغ**

المادة M_2: لإنتاج المنتوج التام X: لإنتاج وحدة واحدة من X يتطلب 7 كغ من M_2

إذن : الكمية المستهلكة = 5* 300= **1500 كغ**

جدول جرد المادة الأولية "M_1 " الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي FIFO

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	3000	10	30000	الاستعمال لـ:A	3000	**10**	30000
المشتريات	4000	**11**	44000	الاستعمال لـ:X	2100	**11**	23100
				مخزون آخر مدة	1900	**11**	20900
المجموع	7000		74000	المجموع	7000		74000

جدول جرد المادة الأولية "M_2 " الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي FIFO

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	2000	14	28000	الاستعمال لـ:A	2000	**14**	28000
المشتريات	4000	**17**	68000	الاستعمال لـ:X	1500	**17**	25500
				مخزون آخر مدة	2500	**17**	42500
المجموع	6000		96000	المجموع	6000		96000

تكلفة إنتاج المنتوج نصف المصنع= تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	A
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: M_1: 3000 × 10 M_2: 2000× 14	30000 28000
مصاريف الإنتاج المباشرة: A:1000× 12	12000
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	20000
تكلفة الانتاج الإجمالية	90000
عدد الوحدات المنتجة	1000
تكلفة الإنتاج للوحدة	**90**

-حساب الكمية المستهلكة من المنتوج نصف مصنع "A "

لإنتاج وحدة واحدة من X يتطلب 4 وحدات من المنتوج نصف مصنع "A "

إذن : الكمية المستهلكة = 4* 300= **1200 وحدة**

جدول جرد المنتوج نصف مصنع "A " الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي FIFO

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	1200	80	96000	**الاستعمال لـ:X**	1200	**80**	96000
المشتريات	1000	**90**	90000	**مخزون آخر مدة**	1000	**90**	90000
المجموع	2200		186000	**المجموع**	2200		186000

تكلفة إنتاج المنتوج التام= تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	X
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة:	
M_1: 3000 × 10	30000
M_2: 2000× 14	28000
A:1200× 80	96000
مصاريف الإنتاج المباشرة:	
A:(5*300)× 8	12000
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	40000
تكلفة الانتاج الإجمالية	206000
عدد الوحدات المنتجة	300
تكلفة الإنتاج للوحدة	**686.66**

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

البيان	X
تكلفة انتاج الوحدات المباعة:	
X: 250 × 686.66	171665
مصاريف التوزيع المباشرة:	10000
مصاريف التوزيع غير المباشرة:	20000
سعر التكلفة	**201665**

مثال2: تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات "أ" و "ب" بإستعمال مادتين "م" و "ن " بالإضافة إلى مادة وسيطة (منتوج نصف مصنع) "ي" في ورشتين "1" و "2"، وقد كانت معلومات شهر مارس 2015 كما يلي:

-**يتطلب إنتاج وحدة:** من "أ" 1.5 كغ من المادة "م"، و2.5 كغ من المادة "ن"، و 0.08 من المادة الوسيطة "ي"، بالإضافة إلى 1.5 ساعة عمل مباشرة بـ 400 د للساعة.

-**يتطلب إنتاج وحدة** من "ب" 2 كغ من المادة "م"، 2 كغ من المادة "ن"، و 0.1 من المادة الوسيطة "ي"، بالإضافة إلى 2.5 ساعة عمل مباشرة بـ 400 د للساعة.

-**المخزون في بداية الشهر**:500 كغ من المادة الأولية "م" قيمتها الإجمالية 104500 دج

300 كغ من المادة الأولية " ن" بسعر 132 دج للكغ

20 كغ من المادة الوسيطة "ي" بسعر 450 دج للكغ

100 وحدة من المنتوج "أ" بقيمة إجمالية 113280 دج

20 وحدة من المنتوج "ب" بقيمة إجمالية 41198.2 دج

-**إنتاج الشهر**: 400 وحدة من المنتوج "أ"، 600 وحدة من المنتوج "ب"

-**مشتريات الشهر**:1500 كغ من المادة الأولية "م" بسعر 210 دج للكغ

2700 كغ من المادة الأولية " ن" بسعر 125 دج للكغ

100 كغ من المادة الوسيطة "ي" بسعر 435 دج للكغ

-**مبيعات الشهر**: 450 وحدة من المنتوج "أ" بسعر 2000 دج للوحدة، 580 وحدة من المنتوج "ب" بسعر. 2500 دج للوحدة.

-**المصاريف غير المباشرة:** موضحة في الجدول التالي:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	55000	44000	96100	138500	55500	41800
الإدارة	%100	%10	%25	%20	%20	%25
الصيانة	%10	%100	%10	%35	%35	%10
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة مشتراة	ساعة عمل	وحدة منتجة	وحدة مباعة

ملاحظة: *ساعات العمل المستغلة في الورشة1 بالنسبة لـ "أ"، و"ب" على التوالي 300 ساعة و 750 ساعة

* المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لتسعير مخرجاتها.

المطلوب: تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

الحل: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية:

جدول المصاريف غير المباشرة:

إذا رمزنا لقسم الإدارة بالرمز **X** ، وقسم الصيانة بالرمز **Y** فإن:

$$X= 55000+10\%Y$$

$$Y=44000+10\%X$$

وبحل جملة معادلتين نجد:

$$X= 55000+0.1(44000+0.1X)$$

$$X=55000+4400+0.01X$$

$$X=59400/0.99$$

$$\boxed{X=60000\ DA}$$

بتعويض قيمة X في معادلة Y نجد:

$$Y=44000+0.1(60000)$$

$$\boxed{Y=50000\ DA}$$

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	55000	44000	96100	138500	55500	41800
الإدارة	**(60000)**	6000	15000	12000	12000	15000
الصيانة	5000	**(50000)**	5000	17500	17500	5000
المجموع الثانوي	**0**	**0**	**116100**	**168000**	**85000**	**61800**
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة مشتراة	ساعة عمل	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد الوحدات			4300	1050	1000	1030
تكلفة الوحدة			**27**	**160**	**85**	**60**

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	م	ن	ي
ثمن شراء المواد الأولية:	315000	337500	43500
م: 1500×210			
ن: 2700×125			
ي: 100×435			
مصاريف الشراء غير المباشرة:	40500	72900	2700
م: 1500×27			
ن: 2700×27			
ي:100×27			
تكلفة الشراء الإجمالية	355500	410400	116400
عدد الوحدات المشتراة	1500	2700	100
تكلفة الشراء للوحدة	**237**	**152**	**1164**

-تحديد الكمية المستهلكة:

المادة "م": المنتوج "أ": يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "أ" 1.5 كغ من المادة "م" = 1.5* 400 = **600 كغ**

المنتوج"ب" يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ب" 2 كغ من المادة "م" إذن 2* 600 = **1200 كغ**

المادة "ن":المنتوج "أ": يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "أ" 2.5 كغ من المادة "ن" ، 2.5* 400= **1000كغ**

المنتوج"ب" يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ب" 2 كغ من المادة "ن" ، 2* 600 = **1200 كغ**

المادة "ي":المنتوج "أ": يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "أ" 0.08 كغ من المادة "ي"، 0.08* 400 = **32 كغ**

المنتوج"ب" يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ب" 0.1 كغ من المادة "ي" ، 0.1* 600 = **60 كغ**

جدول جرد المادة الأولية " م" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	500	209	104500	**الاستعمال لـ:أ**	600	**230**	138000
				لـــ: ب	1200	**230**	276000
المشتريات	1500	**237**	355500	**مخزون آخر مدة**	200	**230**	46000
المجموع	2000	**230**	460000	**المجموع**	2000	**230**	460000

جدول جرد المادة الأولية " ن" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	300	132	39600	**الاستعمال لـــ:أ**	1000	**150**	150000
				لـــ: ب	1200	**150**	180000
المشتريات	2700	**152**	410400	**مخزون آخر مدة**	800	**150**	120000
المجموع	3000	**150**	450000	**المجموع**	3000	**150**	450000

جدول جرد المادة الأولية " ي" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	20	450	9000	**الاستعمال لـــ:أ**	32	**1045**	33440
				لـــ: ب	60	**1045**	62700
المشتريات	100	**1164**	116400	**مخزون آخر مدة**	28	**1045**	29260
المجموع	120	**1045**	125400	**المجموع**	120	**1045**	125400

تحديد ساعات العمل المباشرة لكل منتوج:

المنتوج "أ": يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "أ" 1.5 ساعة عمل مباشرة إذن 1.5* 400 = **600 ساعة**

المنتوج"ب" يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ب" 2.5 ساعة عمل مباشرة إذن 2.5* 600 = **1500 ساعة**

تكلفة الإنتاج= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	أ	ب
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة:		
المنتوج "أ"		
م :600 ×230		
ن: 1000× 150	138000	
ي:32× 1045	150000	
المنتوج "أ"	33440	
م :1200 ×230		276000
ن: 1200× 150		180000
ي:60× 1045		62700
مصاريف الإنتاج المباشرة:		
أ :600 × 400	240000	
ب:1500× 400		600000

مصاريف الإنتاج غير المباشرة: الورشة1: س :300 × 160 ع:750× 160 الورشة2: س :400 × 85 ع:600× 85	48000 34000	120000 51000
تكلفة الانتاج الإجمالية	643440	1289700
عدد الوحدات المنتجة	400	600
تكلفة الإنتاج للوحدة	**1608.6**	**2149.5**

جدول جرد المنتوج التام " أ" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	**مدخلات**			**البيان**	**مخرجات**		
	Q	**P**	**V**		**Q**	**P**	**V**
مخزون أولي	100	1132.8	113280	**الإنتاج المباع لـ:**	450	**1513.44**	681048
الإنتاج	400	**1608.6**	643440	**مخزون آخر مدة**	50	**1513.44**	75672
المجموع	500	**1513.44**	756720	**المجموع**	500	**1513.44**	756720

جدول جرد المنتوج التام" ب" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	**مدخلات**			**البيان**	**مخرجات**		
	Q	**P**	**V**		**Q**	**P**	**V**
مخزون 1	20	2060	41198.2	**الإنتاج المباع لـ:ب**	580	**2146.61**	1245033.8
الإنتاج	600	**2149.5**	1289700	**مخزون آخر مدة**	40	**2146.61**	85864.4
المجموع	620	**2146.61**	1330898.2	**المجموع**	620	**2146.61**	1330898.2

سعر التكلفة = ت إنتاج و المباعة + توزيع + م توزيع غ م

البيان	**المنتوج أ**	**المنتوج ب**
تكلفة إنتاج الوحدات المباعة أ: 450*1513.44 ب: 580*2146.61	681048	1245033.8
مصاريف التوزيع غير المباشرة أ:450*60 ب:580*60	27000	34800
سعر التكلفة	**708048**	**1279833.8**

النتيجة التحليلية= رع–سعر التكلفة

البيان	المنتوج أ	المنتوج ب
رقم الاعمال أ: 450*2000 ب: 580*2500	900000	1450000
سعر التكلفة	(708048)	(1279833.8)
النتيجة التحليلية	**191952**	**170166.2**
النتيجة التحليلية الاجمالية	**362118.2**	

مثال 3: تنتج مؤسسة الفتح نوعين من المنتجات التامة " س"، "ع" بالإضافة إلى منتوج نصف مصنع "ل"

الورشة 1 تنتج المنتوج النصف مصنع "ل" (غير قابل للتخزين) بإستعمال المادة الأولية "م"

الورشة 2 تنتج المنتوجين " س"، "ع"، حيث كل وحدة من المنتوج "س" تستعمل وحدتين من "ل" و 1.5 كغ من المادة الأولية "ن" ، وكل وحدة من المنتوج "ع" تستعمل 3 وحدات من "ل" و 3.8 كغ من المادة "ن"

بالإضافة إلى المعطيات المتعلقة بشهر جوان 2012 التالية:

–**المشتريات:** 5000 كغ من المادة "م" بسعر 36 دج للكغ

6000 كغ من المادة "ن" بسعر 78 دج للكغ

–**المخزون في 2012/06/01:** 1000 كغ من المادة "م" بقيمة إجمالية 7700 دج

2000 كغ من المادة "ن" بقيمة إجمالية 120200 دج

60 وحدة من المنتج "س" بقيمة إجمالية 87000 دج

30 وحدة من المنتج "ع" بقيمة إجمالية 32000 دج

–**الإنتاج والإستعمال:** أنتجت المؤسسة 1190 وحدة من المنتوج نصف المصنع "ل"، بإستعمال 4000 كغ من المادة الأولية "م"

– **ساعات العمل المباشرة:** 200 ساعة في الورشة بسعر 90 دج للساعة 1 و250 ساعة للمنتوج "س" بتكلفة إجمالية 22427 دج، و 250 ساعة للمنتوج "ع" بتكلفة إجمالية 24012.2 دج

–**المبيعات:** 380 وحدة من المنتوج "س" بسعر 850 دج للوحدة

180 وحدة من المنتوج "ع" بسعر 1350 دج للوحدة

-**المصاريف غير المباشرة:** موضحة في الجدول التالي:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	24400	30000	72300	82340	6950	37840
الإدارة	%100	%25	%15	%20	%20	%20
الصيانة	%20	%100	%20	%30	%30	
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة متراة		ساعة عمل	وحدة مباعة

المطلوب: -**إيجاد عدد الوحدات المنتجة من "س" و "ع"** إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة من "س" يساوي ضعف عدد الوحدات المنتجة من "ع".

- **إتمام جدول المصاريف غير المباشرة.**
- **حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين "م" و "ن" والتكلفة الوسطية المرجحة لهما.**
- **حساب تكلفة إنتاج المنتجات "ل" و "س" و "ع" والتكلفة الوسطية المرجحة لهم.**
- **حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية للمؤسسة.**

الحل: -حساب عدد الوحدات المنتجة من "س" و "ع"

لدينا: كل وحدة من "س" تستعمل وحدتين من "ل"، وكل وحدة من "ع" تستعمل 3 وحدات من "ل"

المنتوج نصف المصتع "ل" غير قابل للتخزين، أي تم استعمال كل الكمية المنتجة

إذن: 1190 = 2 * عدد الوحدات المنتجة من "س" + 3 * عدد الوحدات المنتجة من "ع"

أيضا: عدد الوحدات المنتجة من "س" يساوي ضعف عدد الوحدات المنتجة من "ع".

إذن: 1190 = 2 * (2ع) + 3 * ع ، **ع** = 7/1190 = **170 وحدة**

س = 170* 2 = **340 وحدة**

جدول المصاريف غير المباشرة:

إذا رمزنا لقسم الإدارة بالرمز **X** ، وقسم الصيانة بالرمز **Y** فإن:

$$X= 24400+20\%Y$$

$$Y=30000+25\%X$$

وبحل جملة معادلتين نجد: $X= 24400+0.2(30000+0.25X)$

$$X=24400+6000+0.05X$$

X=30400/0.95

X=32000 DA

Y=30000+0.25(32000)

Y=38000 DA

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مج التوزيع الأولي	24400	30000	72300	82340	6950	37840
الإدارة	**(32000)**	8000	4800	6400	6400	6400
الصيانة	7600	**(38000)**	7600	11400	11400	
المجموع الثانوي	**0**	**0**	**84700**	**100140**	**24750**	**44240**
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة مشتراة		ساعة عمل	وحدة مباعة
عدد الوحدات			11000		550	560
تكلفة الوحدة			**7.7**		**45**	**79**

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	م	ن
ثمن شراء المواد الأولية: **م:** 5000×36 **ن:** 6000×78	180000	468000
مصاريف الشراء غير المباشرة: **م:** 5000×7.7 **ن:** 6000×7.7	38500	46200
تكلفة الشراء الإجمالية	218500	514200
عدد الوحدات المشتراة	5000	6000
تكلفة الشراء للوحدة	**43.7**	**85.7**

جدول جرد المادة الأولية " م" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	1000	7.7	7700	**الاستعمال لــ:ل**	4000	**37.7**	150800
المشتريات	5000	**43.7**	218500	**مخزون آخر مدة**	2000	**37.7**	75400
المجموع	6000	**37.7**	226200	**المجموع**	6000	**37.7**	226200

-حساب الكمية المستهلكة من المادة الأولية "ن"

المنتوج "س": يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "س" 1.5 كغ من المادة "ن" إذن 1.5* 340 = **510 كغ**

المنتوج"ع" :يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ع" 3.8 كغ من المادة "م" إذن 3.8* 170 = **646 كغ**

جدول جرد المادة الأولية " ن" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	2000	60.1	120200	**الاستعمال لـ:س** **لـــ: ع**	510 646	**79.3** **79.3**	40443 51227.8
المشتريات	6000	**85.7**	514200	**مخزون آخر مدة**	6844	**79.3**	542729.2
المجموع	8000	**79.3**	634400	**المجموع**	8000	**79.3**	634400

تكلفة الإنتاج المنتوج نصف المصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + م الإنتاج م وغير م

البيان	ل
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: م :4000 ×37.7	150800
مصاريف الإنتاج المباشرة: 200 ×90	18000
مصاريف الإنتاج غير المباشرة: الورشة1:	100140
تكلفة الانتاج الإجمالية	268940
عدد الوحدات المنتجة	1190
تكلفة الإنتاج للوحدة	**226**

-حساب الكمية المستهلكة من المنتوج نصف المصنع "ل"

المنتوج "س": يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "س" وحدتين من "ل" إذن 2* 340 = **680 كغ**

المنتوج"ع" :يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ع" 3 وحدات من "ل". إذن 3* 170 = **510 كغ**

تكلفة الإنتاج التام= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	س	ع
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: **المنتوج "س"**		
ل :680 ×226	153680	
ن: 510× 79.3	40443	

المنتوج "ع" ل :510 ×226 ن: 646× 79.3		115260 51227.8
مصاريف الإنتاج المباشرة: س :250 × 90 ع:300× 90	22427	 24012.2
مصاريف الإنتاج غير المباشرة: ورشة2: س :250 × 45 ع:300× 45	11250	 13500
تكلفة الانتاج الإجمالية	227800	204000
عدد الوحدات المنتجة	340	170
تكلفة الإنتاج للوحدة	**670**	**1200**

جدول جرد المنتوج التام " س" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	60		87000	**الإنتاج المباع لـ:**	380	**787**	299060
الإنتاج	340	**670**	227800	**مخزون آخر مدة**	20	**787**	15740
المجموع	400	**787**	314800	**المجموع**	400		314800

جدول جرد المنتوج التام" ع" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون 1	30		32000	**الإنتاج المباع لـ:ب**	180	**1180**	212400
الإنتاج	170	**1200**	204000	**مخزون آخر مدة**	20	**1180**	23600
المجموع	200	**1180**	236000	**المجموع**	200		236000

سعر التكلفة = ت إنتاج و المباعة + توزيع + م توزيع غ م

البيان	المنتوج أ	المنتوج ب
تكلفة إنتاج الوحدات المباعة س: 380*787 ع: 180*1180	299060	212400
مصاريف التوزيع غير المباشرة س:380*79 ع:180*79	30020	14220
سعر التكلفة	**329080**	**226620**

النتيجة التحليلية= رع–سعر التكلفة

البيان	المنتوج أ	المنتوج ب
رقم الاعمال س: 380*850 ع: 180*1350	323000	243000
سعر التكلفة	(329080)	(226620)
النتيجة التحليلية	(6080)	16380
النتيجة التحليلية الاجمالية	**10300**	

2- المعالجة المحاسبية للمنتوج الجاري (المنتوج قيد التنفيذ): يسمى أيضا بالمنتوج قيد التصنيع ، وهو منتوج لم يصل درجة الإتمام أو الكامل عند نهاية الفترة المحاسبية، فمثلا عند هذه الأخيرة وصلت نسبة انجاز المنتوج إلى 70% فنقول عن هذا المنتوج بأنه منتوج جاري أو قيد الإنجاز، أين يتم إتمام تصنيعه في بداية الفترة المحاسبية القادمة، إذن هناك نوعين من المنتوج الجاري:

*منتوج جاري 1: هو منتوج بقي في الفترة المحاسبية السابقة وسيتم استكمال انجازه في الفترة المحاسبية الحالية، بمعنى مخزون أول مدة من المنتوج الجاري.

* منتوج جاري 2: هو منتوج بقي في الفترة المحاسبية الحالية، بمعنى مخزون أخر مدة من المنتوج الجاري.

لذا يعالج المنتوج الجاري أو قيد الإنجاز بنفس طريقة معالجة المخزون، فإذا كان منتوج جاري 1 يضاف إلى تكلفة الإنتاج التام بما أنه تحمل مجموعة من المصاريف، أما إذا كان منتوج جاري 2 فيطرح من تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذه الأخيرة، لأنه سيحمل لتكلفة إنتاج الفترة القادمة، **أي:**

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + إنتاج جاري 1 – إنتاج جاري 2

حيث: تكلفة الإنتاج= تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة اليد العاملة المباشرة + مصاريف غير مباشرة

مثال: أنتجت المؤسسة في شهر أوت 10000 وحدة من المنتوج النهائي حيث تحملت المصاريف التالية: مواد أولية مستهلكة: 60000 دج ، يد عاملة: 20000 دج

مصاريف غير مباشرة: 30000 دج

كما نتج عن العملية الإنتاجية منتوج قيد الإنجاز قدرت تكلفته بـــ 4000 دج

المطلوب: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي.

الحل: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة اليد العاملة + مصاريف غير المباشرة

= 60000 + 20000 + 30000 = **110000 دج**

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج – تكلفة المنتوج الجاري 2

= 110000 – 4000 = **106000 دج**

3- المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات:

* **الفضلات:** هي بقايا المواد واللوازم المستخدمة في الإنتاج مثل القطع الصغيرة من الخشب في إنتاج الطاولات والكراسي.

***المهملات:** وهي المنتجات التالفة، أو التي بها عيوب.

تعالج الفضلات والمهملات في 3 حالات هي:

- **يتم رميها أو التخلص منها:** نظرا لعدم وجود فائدة منها، ونظير ذلك تتحمل المؤسسة مصاريف الرمي، تقوم بإضافتها إلى تكلفة الإنتاج التام، **أي:**

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + مصاريف مرمي الفضلات والمهملات

- **يتم بيعها:** في بعض الأحيان تقوم المؤسسة ببيع الفضلات والمهملات الناتجة عن العملية الإنتاجية، مما يسمح لها بالحصول على إيراد، مع تحمل مصاريف بيع هذه الفضلات، لذا يطرح صافي الإيراد المحقق من بيع الفضلات من تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذه الأخيرة، **أي:**

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج – صافي المبيعات من الفضلات والمهملات

حيث: صافي المبيعات من الفضلات والمهملات = المبيعات – مصاريف بيع الفضلات والمهملات

-**يتم استرجاعها أو إعادة استعمالها:** في كثير من الأحيان تقوم المؤسسة بإعادة استعمال الفضلات والمهملات الناتجة عن العملية الإنتاجية في فترات مقبلة، وفي هذه الحالة **تطرح** تكلفة الفضلات والمهملات من تكلفة إنتاج الفترة التي نتجت فيها، وفي الفترة المحاسبية التي ستستعمل فيها **تضاف** تكلفة الفضلات والمهملات إلى تكلفة إنتاج تلك الفترة مع **إضافة مصاريف معالجة** هذه الفضلات إن وجدت.

مثال: في شهر مارس أنتجت المؤسسة 5000 حدة من المنتوج التام، حيث تحملت المصاريف التالية:

مواد اولية مستهلكة: 55000 دج

يد عاملة: 22000 دج

مصاريف غير مباشرة: 19000 دج

كما نتج عن العملية الإنتاجية 3 أنواع من الفضلات والمهملات:

النوع الأول: تم التخلص منه بمصاريف رمي قدرت بـــ 1000 دج.

النوع الثاني: تم بيعه بمبلغ 2000 دج مع تحمل مصاريف بيع قدرت بـ 500 دج

النوع الثالث: مسترجع أو يعاد استعماله تقدر تكلفته بـــ 1200 دج

المطلوب: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي.

الحل: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + مصاريف مرمي الفضلات والمهملات – صافي المبيعات من الفضلات والمهملات – تكلفة الفضلات والمهملات المسترجعة

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة اليد العاملة + مصاريف غير المباشرة

= 55000 + 22000 + 19000 = **96000 دج**

صافي المبيعات من الفضلات والمهملات = المبيعات – مصاريف بيع الفضلات والمهملات

= 2000 – **500 = 1500 دج**

تكلفة الإنتاج التام = **96000 + 1000 – 1500 – 1200 = 94300 دج**

4- المعالجة المحاسبية للأغلفة: تعرف الأغلفة بأنها المادة التي تضم أو تحوي المنتوج النهائي أو التام، أو البضائع الموجهة للبيع، تنقسم إلى:

4-1-الأغلفة المتداولة: تسمى أيضا بالأغلفة المسترجعة أو غير التالفة، وهي الأغلفة التي تسترجع للمؤسسة عند بيع المنتوج، إذ تودع لدى الزبون مقابل مبلغ نقدي كضمان لسلامة هذه الأغلفة، لذا تعتبر هذه الأخيرة من

أصول المؤسسة الطويلة الأجل(نتيجة للاستثمار أو المتاجرة بها)، وعليه **تضاف تكلفة هذه المصاريف** والمتمثلة في **قسط الإهتلاك** إلى تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذا الأخير.

4-2-الأغلفة غير المتداولة: تسمى أيضا بالأغلفة غير المسترجعة أو التالفة، وهي الأغلفة التي تباع مع المنتوج في آن واحد، مثل زجاجات المياه المعدنية، علب المصبرات،...، لذا تضاف تكلفتها إلى تكلفة إنتاج المنتوج التام إذا كان التغليف في ورشات الإنتاج، أما إذا كان التغليف عند البيع أو في قسم البيع، فتضاف تكلفتها إلى سعر البيع.

مثال: أنتجت المؤسسة خلال شهر أفريل 10000 وحدة بتكلفة إنتاج 500 دج للوحدة، حيث استعملت نوعين من الأغلفة، الأول متداول قدرت تكلفته بـــ 2500 دج، والثاني غير متداول قدرت تكلفته بـــ 2000 دج حيث يتم استعماله عند البيع.

المطلوب: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي.

الحل: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + مصاريف الأغلفة المتداولة

أما الأغلفة غير المتداولة فبما أن التغليف عند البيع فإن تكلفتها لا تضاف ولا تطرح من تكلفة الإنتاج التام.

تكلفة الإنتاج التام = (500*10000) + 2500 = **4997500 دج**

5- المعالجة المحاسبية للمنتجات الثانوية: تعرف المنتجات الثانوية بأنها تلك المنتجات التي ترافق أو تظهر بجانب المنتج التام أو الرئيسي في العملية الإنتاجية، كمنتج الزبدة عند إنتاج الحليب(المنتج الرئيسي)، ويمكن أن تستعمل هذه المنتوجات كمادة أولية مرة أخرى لإنتاج المنتوج النصف المصنع أو التام الصنع، أو يتم معالجتها لتباع كمنتوج نهائي، لذا تعالج هذه المنتجات في الحالات التالية:[1]

5-1-عند إعادة استعمالها: بما أن المنتوج الثانوي سيعاد استعماله كمادة أولية للمنتوج التام أو النصف المصنع، فهو إذن سيحل محل مادة أولية معينة(سيعوض مادة أولية)، إذن يتم تقييم تكلفته بتكلفة المادة المعوضة، وفي حالة ما تم معالجته قبل إستعماله نضيف مصاريف المعالجة إلى تكلفة المادة المعوضة، **أي:**

تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل = تكلفة المادة الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة

[1]- سعاد صدراتي، **دروس في مقياس المحاسبة**، دروس لطلبة السنة الثالثة ثانوي، 1997.

تكلفة الإنتاج التام أو النصف مصنع = تكلفة الإنتاج – تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل

5-2-عند بيعها: تتحدد تكلفة المنتجات الثانوية المباعة بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج الثانوي المباع = سعر البيع – [مصاريف البيع + مصاريف الربح+ مصاريف المعالجة

حيث: مصاريف الربح تتمثل في هامش الربح من المنتجات الثانوية المباعة.

تكلفة الإنتاج التام أو النصف مصنع = تكلفة الإنتاج – تكلفة الإنتاج الثانوي المباع

مثال: أنتجت المؤسسة 5000 وحدة تامة و100 وحدة ثانوية بتكلفة إجمالية قدرها 500000دج، أين قامت بإستعمال نصف المنتجات الثانوية مرة أخرى معوضة 40 كغ من المادة الأولية "م" بتكلفة 20 دج للكغ وذلك بعد معالجتها بمبلغ 2000 دج، أما النصف الثاني فقد قامت المؤسسة ببيعه بسعر 150 دج للوحدة وذلك بعد معالجتها بـ 5 دج للوحدة، أين تحملت مصاريف بيع قدرت بـ 200 دج، محققة هامش ربح يقدر بـ 10%،

المطلوب: أحسب تكلفة الإنتاج التام.

الحل: حساب تكلفة إنتاج المنتوج النهائي

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج – تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل – تكلفة الإنتاج الثانوي المباع

تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل = تكلفة المادة الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة

= 2000 + (20*40) = **2800 دج**

تكلفة الإنتاج الثانوي المباع = سعر البيع – [مصاريف البيع + مصاريف الربح+ مصاريف المعالجة]

= (150*50) – [200 + (0.1*(150*50)) + (50*5)]

= 1200- 7500 = **6300 دج**

تكلفة الإنتاج التام = 500000 – 2800 – 6300 = **490900 دج**

مثال1 : تقوم مؤسسة صناعية بتصنيع نوعين من المنتجات "س" و"ع" باستعمال مادتين أوليتين "م" و"ن"، وذلك في ورشتي إنتاج. حيث تستخدم المادة الأولية "م" لتصنيع "س" والمادة الأولية "ن" لتصنيع "ع".

كانت معطيات شهر جوان 2002 على النحو التالي:

مخزون اول الشهر: المادة "م" 90 كغ ب 117دج/كغ.

مشتريات الشهر:210 كغ من المادة "م" بسعر 80 دج/كغ. 290 كغ من المادة "ن" بسعر 50 دج/كغ.

إنتاج الشهر: 120 وحدة من النوع "س"، 80 وحدة من "ع"

استعمالات الشهر:200 كغ من المادة "م"، 250 كغ من المادة "ن"

المصاريف المباشرة: مصاريف الشراء:3360 دج للمادة "م"و4640دج للمادة "ن".

*مصاريف الإنتاج: تم استغراق 120 ساعة بـ 40 دج للساعة الواحدة، منها 50 ساعة لــ"س"، والباقي لـ "ع".

*مصاريف التوزيع: 5% من رقم الاعمال لكل منتوج.

مبيعات الشهر: 100 وحدة من "س" بسعر 750 دج للوحدة. 50 وحدة من "ع" بسعر 900 دج للوحدة.

العناصر الأخرى: –يوجد منتوج قيد التصنيع في بداية الشهر في المنتوج "س" قدرت تكلفته ب 1050 دج.

–بقي منتوج قيد التصنيع اخر الشهر في المنتوج "ع" قدرت تكلفته ب 620 دج.

–نتج عن انتاج "س" فضلات قدرت مصاريف رميها ب 1090 دج. نتجت عن عملية انتاج "ع" مهملات تم بيعها ب 2000 دج.

مصاريف غير مباشرة: ملخصة فيما يلي:

البيان	تموين	ورشة1	ورشة2	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	12000	36000	45000	15000
أساس القياس	كمية المشتريات	ساعة عمل	وحدات منتجة	وحدات مباعة

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لتسعير مخرجاتها.

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

الحل: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

جدول توزيع المصاريف غير المباشرة

البيان	**تموين**	**ورشة 1**	**ورشة 2**	**توزيع**
مجموع التوزيع الثانوي	12000	36000	45000	15000
وحدة العمل	كمية المشتريات	ساعة عمل	وحدات منتجة	وحدات مباعة
عدد الوحدات	500	120	200	150
تكلفة الوحدة	**24**	**300**	**225**	**100**

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	م	ن
ثمن شراء المواد الأولية: م: 210×80 ن: 290×50	16800	14500
مصاريف الشراء المباشرة:	3360	4640
مصاريف الشراء غير المباشرة: م: 210×24 ن: 290×24	5040	6960
تكلفة الشراء الإجمالية	25200	26100
عدد الوحدات المشتراة	210	290
تكلفة الشراء للوحدة	**120**	**90**

جدول جرد المادة الأولية " م" الطريقة المتبعة في تقييم المخرجات هي **التكلفة الوسطية المرجحة**

البيان	مدخلات			البيان	مخرجات		
	Q	P	V		Q	P	V
مخزون أولي	90	117	10530	**الاستعمال لـ:س**	200	**119.1**	23820
المشتريات	210	**120**	25200	**مخزون آخر مدة**	100	**119.1**	11910
المجموع	300	**119.1**	35730	**المجموع**	300	**119.1**	35730

تكلفة الإنتاج= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

البيان	س	ع
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة: م :200 × 119.1 ن: 250× 90	23820	22500
مصاريف الإنتاج المباشرة: س :50 × 40 ع:70× 40	2000	2800
مصاريف الإنتاج غير المباشرة: **الورشة1:** س :50 × 300 ع:70× 300	15000	21000

الورشة2: س :120 × 225 ع:80× 225	27000	18000
منتوج قيد التصنيع في بداية الشهر	1050	
منتوج قيد التصنيع اخر الشهر		(620)
مصاريف رمي الفضلات	1090	
مهملات مباعة		(2000)
تكلفة الانتاج الإجمالية	69960	61680
عدد الوحدات المنتجة	120	80
تكلفة الإنتاج للوحدة	**583**	**771**

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

البيان	س	ع
تكلفة انتاج الوحدات المباعة: س:100 × 583 ع: 50× 771	58300	38550
مصاريف التوزيع المباشرة: س :(100*750)*0.05 ع: (50*900)*0.05	3750	2250
مصاريف التوزيع غير المباشرة: س :100 × 100 ع: 50×100	10000	5000
سعر التكلفة	**72050**	**45800**

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال– سعر التكلفة

البيان	س	ع
رقم الأعمال: س :100*750 ع: 50*900	75000	45000
سعر التكلفة:	(72050)	(45800)
النتيجة التحليلية للمنتوجين	**2950**	**(800)**
النتيجة التحليلية الإجمالية	**2150**	

مثال2: مؤسسة لإنتاج قطع الغيار تصنع منتوجين أ و **ب** بإستعمال ثلاث مواد **م1، م2، م3** وكانت المعلومات المحاسبية لها لشهر جانفي 2008 كما يلي:

-**مخزون أول الشهر:** – المادة الأولية **م1** 300 كغ بقيمة اجمالية 10060 دج .

– المادة الأولية **م2** 500 كغ بقيمة اجمالية 10500 دج .

– المادة الأولية **م3** 100 كغ بقيمة اجمالية 3710 دج .

-**مشتريات الشهر:** – المادة الأولية **م1** 8000 كغ بسعر 25 دج للكغ.

– المادة الأولية **م2** 10000 كغ بسعر 18 دج للكغ.

– المادة الأولية **م3** 14000 كغ بسعر 20 دج للكغ.

-**الانتاج والاستعمال:** انتجت 5000 قطعة من "أ " باستعمال 7000 كغ من **م1**، و6000 كغ من **م3.**

– أنتجت 8000 قطعة من المنتوج **ب** باستعمال 9000 كغ من المادة **م2**، 4000 كغ من المادة **م3.**

-**المبيعات:** – باعت 4000 قطعة من المنتوج أ بسعر 108 دج للقطعة.

– باعت 7500 قطعة من المنتوج ب بسعر 65 دج للقطعة.

-**مصاريف الإنتاج المباشرة:** بلغت 28826 دج للمنتوج أ ، و 37400 دج للمنتوج **ب.**

-**معلومات إضافية:** الانتاج الجاري لآخر الشهر من المنتوج أ بلغ 9360 دج، كما أعطى هذا المنتوج فضلات تقدر بنسبة 6% من وزن المواد الأولية المستعملة فيه بيعت بسعر 15 دج للكغ مع تحمل مصاريف توزيع تقدر بنسبة 20% من قيمة مبيعاتها.

– **جدول توزيع المصاريف غير المباشرة** كما يلي:

البيان	تموين	انتاج	توزيع
مج التوزيع الثاني	96000	156000	57500
طبيعة وحدات القياس	الكمية المشتراة	الكمية المنتجة	الكمية المباعة

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لتسعير مخرجاتها من المواد الأولية.

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

الحل: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية جدول توزيع المصاريف غ المباشرة

البيان	تموين	انتاج	توزيع
مجموع التوزيع الثاني	96000	156000	57500
طبيعة وحدات القياس	الكمية المشتراة	الكمية المنتجة	الكمية المباعة
عدد الوحدات	32000	13000	11500
تكلفة الوحدة	**03**	**1.2**	**05**

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

البيان	م1	م2	م3
ثمن الشراء م1: 25*8000 م2: 18*10000 م3: 20*14000	200000	180000	280000
مصاريف الشراء غ المباشرة م1: 3*8000 م2: 3*10000 م3: 3*14000	24000	30000	42000
تكلفة الشراء الاجمالية	224000	210000	322000
عدد الوحدات	8000	10000	14000
ت شراء الوحدة	**28**	**21**	**23**

بطاقة جرد المادة الأولية م 1 **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة**

الادخالات				الاخراجات			
البيان	Q	P	V	البيان	Q	P	V
مخ1	300		10060	استعمال أ	7000	28.2	197400
مشتريات	8000	28	224000	مخ2	1300	28.2	36660
المجموع	8300	**28.2**	234060	المجموع	8300	28.2	234060

بطاقة جرد المادة الأولية م 2 **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة**

الادخالات				الاخراجات			
البيان	Q	P	V	البيان	Q	P	V
مخ1	500		10500	استعمال أ	9000	21	189000
مشتريات	10000	21	210000	مخ2	1500	21	31500
المجموع	10500	**21**	220500	المجموع	10500	21	220500

بطاقة جرد المادة الأولية م3 **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة**

الادخالات				الاخراجات			
البيان	Q	P	V	البيان	Q	P	V
مخ1	100		3710	استعمال أ	6000	23.1	138600
مشتريات	14000	23	322000	استعمال ب	4000	23.1	92400
				مخ2	4100	23.1	94710
المجموع	14100	**23.1**	325710	المجموع	14100	23.1	325710

تكلفة الإنتاج = ت ش م م + م إنتاج م + م إنتاج غ م

البيان	المنتوج أ	المنتوج ب
ت ش م م		
أ : م1: 28.2*7000	197400	
م3: 23.1*6000	138600	
ب:م2: 21*9000		189000
م3: 23.1*4000		92400
مصاريف الانتاج المباشرة		
أ:	28826	
ب:		37400
مصاريف الانتاج غير المباشرة		
أ: 1.2*5000	6000	
ب:1.2*8000		9600
الإنتاج الجاري آخر الشهر أ	(9360)	
فضلات مباعة المنتوج أ		
[(0.06*13000) * 15]-0.02 *11700	(11466)	
تكلفة الإنتاج الإجمالية	350000	328400
عدد الوحدات	5000	8000
ت إنتاج الوحدة	**70**	**41.05**

سعر التكلفة = ت إنتاج و المباعة + توزيع + م توزيع غ م

البيان	المنتوج أ	المنتوج ب
تكلفة إنتاج الوحدات المباعة		
أ: 70*4000	280000	
ب: 41.05*7500		307875
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
أ:5*4000	20000	
ب:5*7500		37500
سعر التكلفة	**300000**	**345375**

النتيجة التحليلية= رع–سعر التكلفة

البيان	المنتوج أ	المنتوج ب
رقم الاعمال		
أ: 108*4000	432000	
ب: 65*7500		487500
سعر التكلفة	(300000)	(345375)
النتيجة التحليلية	**132000**	**142125**
النتيجة التحليلية الاجمالية	**274125**	

رابعا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية أو التكاليف الحقيقية

1- مزايا طريقة التكاليف الحقيقية: نذكر من أهمها: [1]

- تمكن المؤسسة من اتخاذ القرار الصحيح عند معرفة التكلفة الكلية.
- يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى الحصول على مبلغ ربح له علاقة أكبر (أو أهمية أكبر).
- تقدم بيانات لإدارة المؤسسة ذات نفع كبير في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات وإعداد الموازنات.
- تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم و الربحية.
- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز، على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.
- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو أسعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا ما يسهل من وضع سياسات سعريه واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة)، واستخدامها في تقييم المخزون .
- إن تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات يؤدي إلى تحقيق رقابة فعالة و تحديد المسؤولية عن النفقة .[2]
- دراسة تطوير التكاليف في مختلف مراكز التصنيع والتوزيع .
- إجراء تحليل للتكاليف حسب مراكز المسؤولية .
- اتخاذ العديد من القرارات عند معرفة التكلفة الكلية .

2-عيوب طريقة التكاليف الحقيقية: من أهم عيوب هذه الطريقة ما يلي:[3]

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.
- إن استخدام هذه الطريقة لا يساعد الإدارة في تحديد أسعار المنتجات، خاصة في أوقات الكساد وفي حالة المنافسة الشديدة.

[1] – منير محمد سالم، **محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1980، ص 105.
[2] - عبد الحليم محمود كراجة و آخرون، **محاسبة التكاليف**، دار الأمل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 1991، ص 181 .

– يؤدي تحميل المنتجات بكافة العناصر كما تقتضي الطريقة إلى تحميل المنتج بنصيب من تكاليف الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمؤسسة، وهذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية .

– في حالة تعدد المنتجات وتنوعها يكون تحديد التكلفة لكل منتج بدقة أمرا صعبا، بسبب صعوبة قياس نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة، مما يجعل الاسترشاد بها في تخطيط السياسات غير دقيق.

– إن تقييم المخزون بالتكاليف الإجمالية التي تتضمن جزءا من النفقات الثابتة يؤدي إلى نقل جزء من هذه الأخيرة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة، وهذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية .

– لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

– عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة .[1]

تمارين حول طريقة التكاليف الحقيقية

التمرين 01: تصنع مؤسسة نوعين من المنتجات (أ) و (ب) باستخدام مادتين (م) و (ن) وذلك عبر 3 ورشات:

– الورشة الأولى تصنع المنتوج (أ).
– الورشة الثانية تصنع المنتوج (ب).
– الورشة الثالثة تعمل على إنهاء المنتوجين (أ) و (ب).

ولدينا المعلومات التالية الخاصة بشهر ديسمبر:

- **المشتريات:** المادة م: 40000 كغ بثمن 31 دج للكغ. المادة ن: 30000 كغ بثمن 56 دج للكغ.
- **الاستعمال الوحدوي:** –يتطلب انتاج وحدة واحدة من (أ) 3 كغ من المادة (م) و1 كغ من المادة (ن).
  –يتطلب انتاج وحدة واحدة من (ب) 3 كغ من المادة (م) و2 كغ من المادة (ن).
- الانتاج: تم انتاج 6000 وحدة من (أ)، و4000 وحدة من (ب).
- **المصاريف المباشرة:**

– على المشتريات: 3 دج لكل كغ مشترى من (م)، و2 دج لكل كغ مشترى من (ن).
– الورشة الأولى: 150 ساعة عمل بـ 60 دج للساعة.

[1]– سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، **المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)**، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص 82.

- الورشة الثانية: 140 ساعة عمل بـ 60 دج للساعة.
- الورشة الثالثة: 200 ساعة عمل بـ 75 دج للساعة، منها 120 ساعة لـ (أ) والباقي لـ (ب).

- **المصاريف غير المباشرة:**

البيان	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
مج التوزيع الثانوي	30000	25600	20000	27000
ط. و. القياس	الكمية المنتجة	الكمية المنتجة	الكمية المنتجة (أ) و(ب)	الكمية المباعة

- **المبيعات:**

- تم بيع 5500 وحدة من (أ) بسعر 200 دج للوحدة.
- تم بيع 3500 وحدة من (ب) بسعر 250 دج للوحدة.

المطلوب: حساب سعر تكلفة المنتوجين والنتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة

التمرين 02: تنتج مؤسسة صناعية منتج وحيد P في ورشتين وذلك باستعمال مادتين أوليتين M و N، خلال شهر نوفمبر 2014 أفادنا قسم المحاسبة بالمعلومات التالية:

-مخزون أول الشهر:

المادة M: 3000كغ بتكلفة إجمالية قدرها 7400 دج، المادة N: 5000 كغ بتكلفة إجمالية قدرها 12100دج.

المنتج P: 500 وحدة بتكلفة إجمالية قدرها 32990 دج ، الإنتاج الجاري من المنتج P: 480 دج.

-مشتريات الشهر: المادة M: 4000 كغ ب 2دج/كغ، المادة N: 6000 كغ ب 3دج/كغ.

-مخزون نهاية الشهر: المادة M: 2000 كغ، المادة N: 3000 كغ.

المنتج P: 200 وحدة، الإنتاج الجاري من المنتج P بقيمة 540 دج.

-المصاريف المباشرة:

- مصاريف الشراء 4000 دج للمادة M، و6000 دج للمادة N.
- مصاريف الانتاج: 180 ساعة يد عاملة مباشرة بـ 20دج/ سا.
- مصاريف التوزيع 2% من تكلفة انتاج المنتجات المباعة.

-الإنتاج: أنتجت المؤسسة 600 وحدة من المنتج P.

-**المبيعات:** سعر بيع الوحدة الواحدة من المنتج P هو 85 دج.

-**المصاريف غير المباشرة** ملخصة في الجدول التالي:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	4000	6500	2520	9000
طبيعة وحدات القياس	كمية مشتراة			

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية للمنتوج P.

التمرين 03: تنتج مؤسسة نوعين من قطع الغيار A و B. وذلك باستخدام مادتين أوليتين M و N.

تحصلنا على المعلومات التالية الخاصة بشهر جانفي:

- **مخزون أولي من المنتوج B:** 1000وحدة بتكلفة وحدوية قدرها 80 دج.
- **المشتريات:** المادة M: 9000 كغ بسعر 56دج/كغ. المادة N: 7200 كغ بسعر 35 دج/كغ.
- **مصاريف شراء مباشرة:** 36000 دج للمادة M ، و36000 دج للمادة N.
- **الكميات المنتجة والمستعملة:**

* أنتجت 5000 وحدة من A باستعمال 4000 كغ من المادة M و3000 كغ من المادة N.

* أنتجت 6000 وحدة من B باستعمال 3000 كغ من المادة M و3000 كغ من المادة N.

- **مصاريف الإنتاج المباشرة:*** استغرق تصنيع كل الكمية المنتجة من A 1000 ساعة عمل بـ 30 دج/ساعة.

* استغرق تصنيع كل الكمية المنتجة من B 1500 ساعة عمل بـ 25 دج/ساعة.

. **معلومات إضافية حول الانتاج:** نتجت عن عملية تصنيع المنتوج B فضلات تقدر بنسبة 5 % من وزن المواد الأولية المستعملة في تصنيعه، تم بيعها لمؤسسة أخرى بـ 15 دج/كغ.

- **المبيعات:** الكمية المباعة من A 4500 وحدة بسعر 150دج/وحدة، سعر بيع المنتوج B: 120دج/وحدة.
- المخزون المتبقي محاسبيا من المنتوج B: 3000 وحدة .
- المخزون المتبقي فعليا من المنتوج B: 2980 وحدة .
- مصاريف توزيع مباشرة للمنتوج B: 10 % من رقم الأعمال

- **المصاريف غير المباشرة** ملخصة في الجدول التالي:

	تموين	انتاج	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	64800	100000	255000
طبيعة وحدات القياس	كمية المشتريات	ساعات العمل	الكمية المباعة

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) لتسعير مخرجاتها من المنتوج (B)

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية.

التمرين 04: تنتج مؤسسة النسيج منتوجا تام الصنع (أ) في ورشتين:

- الورشة 1 تعالج المادة الأولية (م) للحصول على المنتوج نصف مصنع (ل).

- الورشة 2 تعالج المنتوج نصف مصنع (ل) بإضافة المادة (ن) للحصول على المنتوج التام الصنع(أ).

لدينا المعلومات التالية حول شهر سبتمبر 2007:

-مخزون أول الشهر:

المادة (م): 125 كغ بتكلفة إجمالية 15625 دج. المادة (ن): 180 كغ بتكلفة إجمالية 15600 دج.

المنتوج (ل): 60 وحدة بتكلفة إجمالية 32080 دج. المنتوج (أ): 70 وحدة بتكلفة إجمالية 33810 دج.

الإنتاج الجاري في الورشة 2: 2600 دج.

-**المشتريات:** المادة (م): 325 كغ بـ 125 دج للكغ. المادة (ن): 300 كغ بـ 30 دج للكغ.

-**الإنتاج:**أنتجت الورشة 1: 180 وحدة من المنتوج (ل) باستعمال 380 كغ من (م).

أنتجت الورشة 2: 280 وحدة من (أ) باستعمال 200 وحدة من (ل) و320 كغ من (ن)،ونتجت فضلات قدرت مصاريف رميها بـ 3060 دج، وبقي إنتاج جاري قيمته 5100 دج.

-**المبيعات:** تم بيع 150 وحدة من (أ) بـ 1050 دج للوحدة.

-**المصاريف المباشرة:** مصاريف الشراء: 2 دج لكل كلغ مشترى.

مصاريف الإنتاج: 1300 ساعة عمل بـ 35 دج للساعة. منها 520 ساعة في الورشة 1 والباقي في الورشة2.

مصاريف التوزيع: 7 دج لكل وحدة مباعة.

- **المصاريف غير المباشرة:** موضحة في الجدول التالي:

البيان	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	32500	32600	52000	27450
طبيعة وحدات القياس	كمية المشتراة			

المطلوب: احسب النتيجة التحليلية للمنتوج التام (أ)

التمرين 05: تنتج مؤسسة منتوجا نصف مصنع(أ) في الورشة الأولى، والذي يستخدم في صناعة منتوجا تاما (ب) وذلك في الورشة الثانية، أين تخلف عملية التصنيع فضلات يعاد استعمالها في الورشة الأولى بمثابة مادة أولية. خلال شهر ماي 2007 كانت لدينا المعلومات التالية:

البيان	مواد أولية 1م	مواد أولية 2م	مواد أولية 3م	سلع مستهلكة	مصاريف مباشرة	مصاريف غ مباشرة
الورشة 1	12000	10000	/	9250	22500	7250
الورشة 2	/	/	3000	2700	17650	12350

* الإنتاج الجاري لأول الشهر في الورشة 1: 6000 دج. وفي الورشة 2: 5000 دج.

* الفضلات المحصل عليها في الورشة 2 والتي تسترجع في الورشة 1 قدرت بـ 1200 دج.

* الإنتاج الجاري لآخر الشهر في الورشة 1: 3000 دج. وفي الورشة 2: 2500 دج.

* الكمية المنتجة من (أ) كانت 800 كغ، والكمية المنتجة من (ب) 862 كغ، باستعمال 720 كغ من (أ).

* خلال الشهر الموالي (جوان) كانت هذه المصاريف كما يلي:

البيان	مواد أولية 1م	مواد أولية 2م	مواد أولية 3م	سلع مستهلكة	مصاريف مباشرة	مصاريف غ مباشرة
الورشة 1	12550	11100	/	9500	23000	9850
الورشة 2	/	/	3530	2770	18220	12550

* الإنتاج الجاري لآخر الشهر في الورشة 1: 2350 دج. وفي الورشة 2: 2750 دج.

* الفضلات المحصل عليها في الورشة 2 والتي تسترجع في الورشة 1 قدرت بـ 1000 دج.

* الكمية المنتجة من (أ) كانت 825 كغ، والكمية المنتجة من (ب) 872 كغ باستعمال 850 كغ من (أ).

المطلوب: – حساب تكلفة إنتاج المنتوج نصف مصنع (أ) والمنتوج التام (ب) لشهر ماي.

– حساب تكلفة إنتاج المنتوج نصف مصنع (أ) والمنتوج التام (ب) لشهر جوان، علما أن المخرجات من (أ) و (ب) تسعر وفق طريقة FIFO.

التمرين 06: تقوم مؤسسة نسيج بإنتاج وبيع نوعين من البدلات (أ) و(ب)، حيث تستخدم في صنع (أ) القماش (م1) وتستخدم في صنع (ب) القماش (م2). تتم عملية تصنيع المنتوجين (أ) و(ب) في الورشتين 1و2. حيث يتطلب إنتاج البدلة الواحدة من المنتوج (أ) 3.4 متر من القماش م1. كما يتطلب إنتاج البدلة الواحدة من المنتوج (ب) 2.8 متر من القماش م2.

معلومات إضافية خاصة بشهر ماي2012 :

–**المخزون في 5/1:** م1: 750 متر بتكلفة 95 دج للمتر، م2: 520متر بتكلفة 115 دج للمتر.

– **المشتريات:** القماش م1: 850 متر بتكلفة 105 دج للمتر، القماش م2: 580متر بتكلفة 120 دج للمتر.

– **مصاريف الإنتاج المباشرة:** البدلة (أ): 6360 دج، البدلة (ب): 18326 دج.

–**المبيعات:** البدلة (أ): 300 وحدة بسعر 600 دج للوحدة. البدلة (ب): 200 وحدة بسعر 550 دج للوحدة.

– المخزون في 5/31: 240 متر من م1، 120 متر من م2.

– **معلومات إضافية حول الانتاج** تمثلت في:

* يوجد منتوج قيد التصنيع من المنتوج ب في أول الشهر قدرت تكلفته بـ 1075 دج.

* بقي منتوج قيد التصنيع من المنتوج أ, في آخر الشهر قدرت تكلفته بـ 550 دج.

* نتجت عن عملية تصنيع المنتوج ب فضلات ، قدرت تكلفتها بـ 750 دج. تم رميها خارج المؤسسة.

* نتجت عن عملية تصنيع المنتوج أ فضلات تم بيعها بمبلغ 1200 دج مع تحمل مصاريف بيع قدرها 500 دج.

-توزيع الأعباء غير المباشرة:

	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة1	الورشة2	التوزيع
التوزيع الأولي	4325	6000	8080	36475	24870	4000
توزيع قسم الإدارة توزيع قسم الصيانة	(100 %) %10	% 15 (100 %)	% 10 -	% 25 % 30	% 30 % 60	% 20 -
طبيعة وحدة القياس			الكمية المشتراة	الكمية المنتجة	الكمية المستهلكة	الكمية المباعة

المطلوب: تحديد ما يلي: - **الكميات المستهلكة من م1 و م2.**

- **الكميات المنتجة من (أ) و (ب).**
- **سعر تكلفة المنتوجين والنتيجة التحليلية.**

ملاحظة: تقيم المخرجات من المواد الأولية بطريقة السعر الوسطي المرجح.

عتبـــــــــة المردودية

أولا: التكاليف حسب مستوى أو حجم النشاط

تنقسم التكاليف حسب حجم النشاط إلى:

-**التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي ترتبط مباشرة بحجم النشاط أو الإنتاج، فكلما زاد حجم النشاط زادت هاته التكاليف(علاقة طردية)، مثل المواد الأولية المستهلكة، اليد العاملة المباشرة،...الخ.

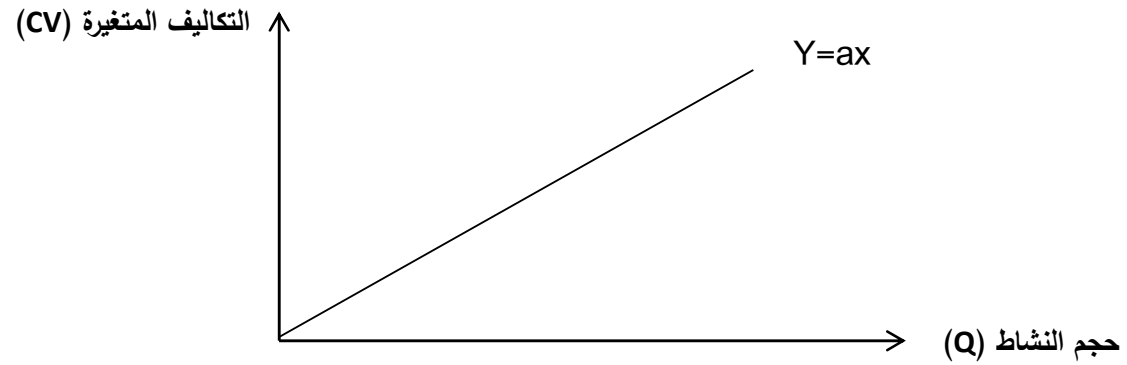
وعليه تكون معادلة التكاليف المتغيرة من الشكل: Y=ax

حيث: a: يعبر عن التكلفة المتغيرة للوحدة (الوحدوية)

x : يعبر عن حجم النشاط

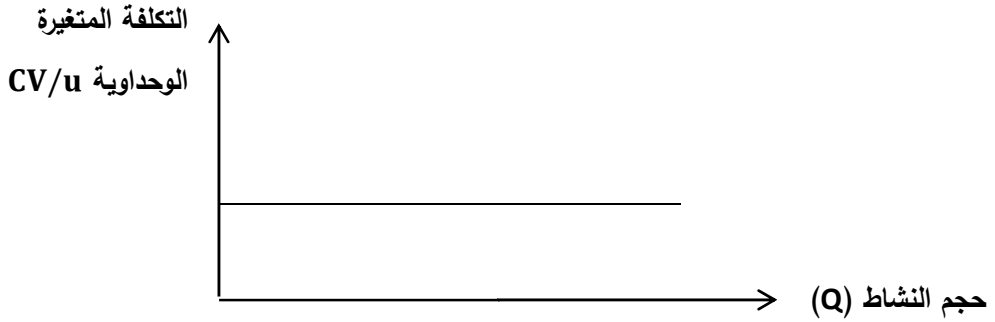
ويكون تمثيلها البياني كما يلي:

الشكل رقم (01): التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة



وبما أن التكاليف المتغيرة الإجمالية تتغير طرديا أو بالتناسب مع حجم النشاط فإن التكلفة المتغيرة للوحدة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط، أي يكون تمثيلها البياني كما يلي:

الشكل رقم (02) : التمثيل البياني للتكفة المتغيرة للوحدة

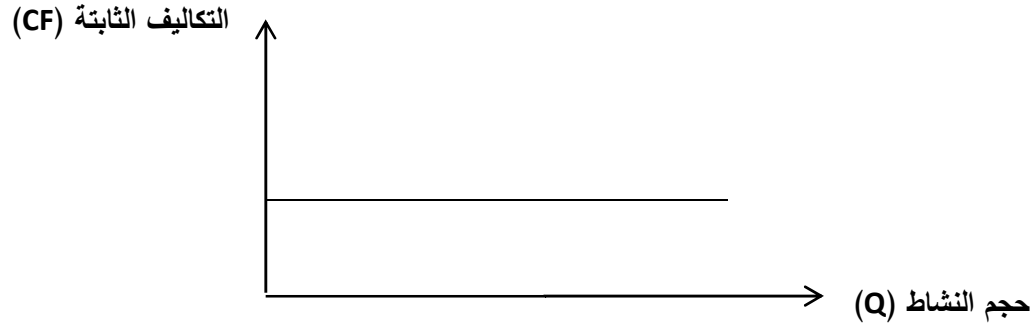


-**التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي لا ترتبط بحجم النشاط، أي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أو لم تنتج، مثل تكاليف الصيانة، الإيجار،...الخ.

وعليه تكون معادلة التكاليف الثابتة من الشكل: Y=a ، حيث a يعبر عن مبلغ التكاليف الثابتة

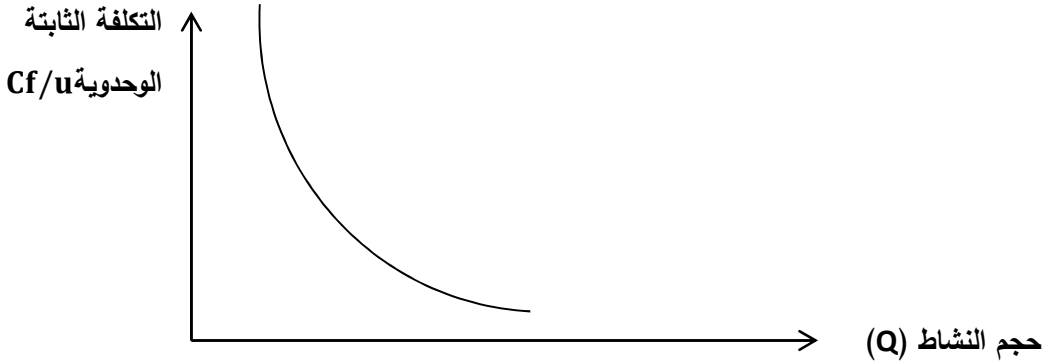
ويكون تمثيلها البياني كما يلي:

الشكل رقم (03) : التمثيل البياني للتكاليف الثابتة



وبإعتبار أن التكاليف الثابت ثابتة مهما كان حجم النشاط فإن التكلفة الثابتة الوحدوية ستكون متناقصة، ويكون تمثيلها البياني كما يلي:

الشكل رقم (04) : التمثيل البياني للتكلفة الثابتة للوحدة



ثانيا: عتبة المردودية

تسمح طريقة التكاليف المتغيرة للمؤسسة من تحقيق عدة فوائد كمراقبة فعالية التسيير من خلال معرفة التغيرات التي تطرأ على التكاليف المتغيرة ومحاولة جعلها تؤثر ايجابا على نتيجة الاستغلال، توقع شروط استغلال أفضل ومحاولة الوصول إليها، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تساعد المؤسسة على حساب وتحديد نقطة وحجم التعادل لكل منتوج من منتجاتها، أو ما يسمى بعتبة المردودية.

رأينا أن: الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – ت المتغيرة

أي: $$MCV = CA - CV$$

بمعنى أن رقم الأعمال المحقق يغطي التكاليف الثابتة ويبقى هامش معين(إذا قمنا بحساب الهامش على ت المتغيرة من أعلى جدول الاستغلال)

أيضا: الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة + النتيجة

أي: $$MCV = CF + R$$

بمعنى أن الهامش على التكلفة المتغيرة لا بد أن يغطي التكاليف الثابتة ويحقق نتيجة (إذا قمنا بحساب الهامش على ت المتغيرة من أسفل جدول الاستغلال)

ومن خلال العلاقة الثانية **للهامش على ت المتغيرة** نجد الحالات التالية:

MCV أكبر من CF ⟸ النتيجة R تمثل **ربح**

MCV أقل من CF ⟸ النتيجة R تمثل خسارة

MCV تساوي CF ⟸ النتيجة R تساوي **الصفر**، وهذا يعني أن المؤسسة حققت التوازن لا ربح ولا خسارة،.

وهنا نقول أن نشاط الإستغلال للمؤسسة قد بلغ نقطة التوازن أو التعادل أو عتبة المردودية.

1- تعريف عتبة المردودية: تسمى أيضا بنقطة التعادل، النقطة الحرجة، نقطة التوازن،...الخ، يمكن تعريف عتبة المردودية من جانب:

* **القيمة أو رقم الأعمال:** تعرف عتبة المردودية بأنها رقم الأعمال الذي يجعل المؤسسة تغطي مجموع تكاليفها وتحقق التوازن، بمعنى النتيجة تساوي الصفر، أي لا ربح ولا خسارة.

* **حجم النشاط أو الكمية:** تعرف عتبة المردودية بأنها حجم النشاط الذي يجب أن تنتجه المؤسسة وتبيعه من أجل الوصول إلى نقطة التعادل.

تتحقق عتبة المردودية عندما:

*المبيعات = مجموع التكاليف، بمعنى المبيعات تغطي مجموع التكاليف(المتغيرة + الثابتة)، **أي:**

$$CA = CT$$

$$CA = CV + CF$$

* الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة، **أي:**

$$MCV = CF$$

*النتيجة = 0 ، أي: $R = 0$

كما يفترض نموذج عتبة المردودية ما يلي:

* الكمية المنتجة = الكمية المباعة.

*سعر بيع المنتجات أو البضائع دائما ثابت.

2-تحديد عتبة المردودية:

2-1- تحديد عتبة المردودية بيانيا: يتم حساب عتبة المردودية بيانيا إنطلاقا من:

2-1-1- إعتمادا على رقم الأعمال = مجموع التكاليف أي CA=CT

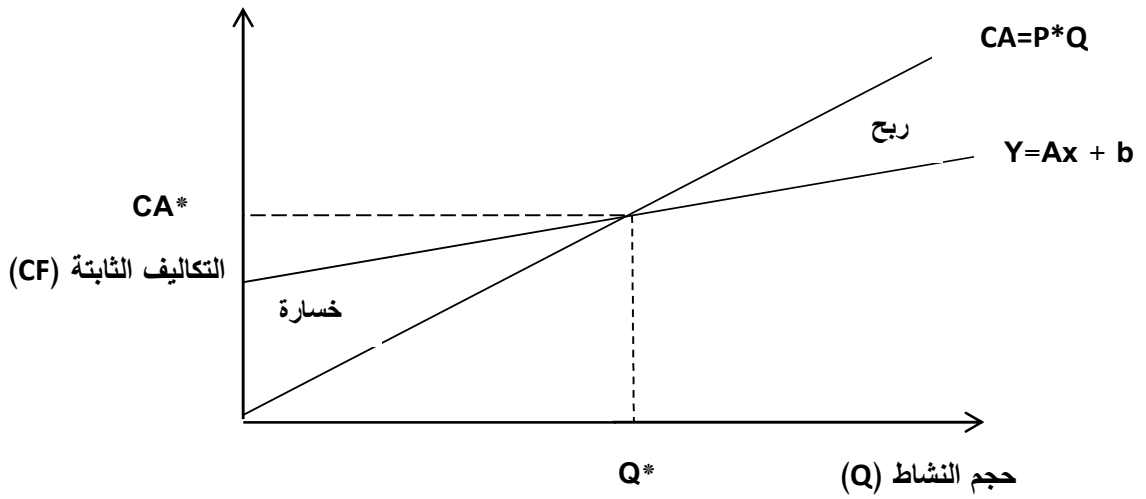
لدينا: CA=P*Q

CT= CV + CF **حيث** CV **من الشكل** Y=Ax

إذن CT **من الشكل** Y=Ax + b

إذن نقوم برسم الشكل البياني لـ **CA** وكذا الشكل البياني لـ **CT** وتقاطعهما يحدد عتبة المردودية كما يلي:

الشكل رقم (05) : عتبة المردودية بيانيا اعتمادا على CA=CT



2-1-2- إعتمادا على الهامش على ت المتغيرة= التكاليف الثابتة أي MCV=CF

لدينا: MCV=CA-CV

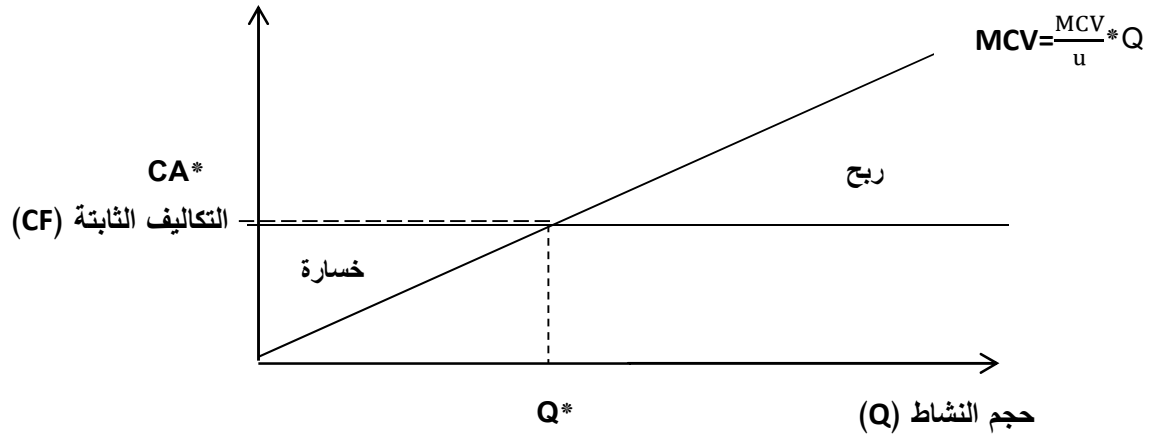
$$MCV=P*Q-\frac{CV}{u}*Q$$

$$MCV=Q(p-\frac{CV}{u}$$

$$MCV=\frac{MCV}{u}*Q \quad \text{، أي MCV من الشكل } Y=Ax$$

إذن نقوم برسم الشكل البياني لـ **MCV** وكذا الشكل البياني لـ **CF** وتقاطعهما يحدد عتبة المردودية كما يلي:

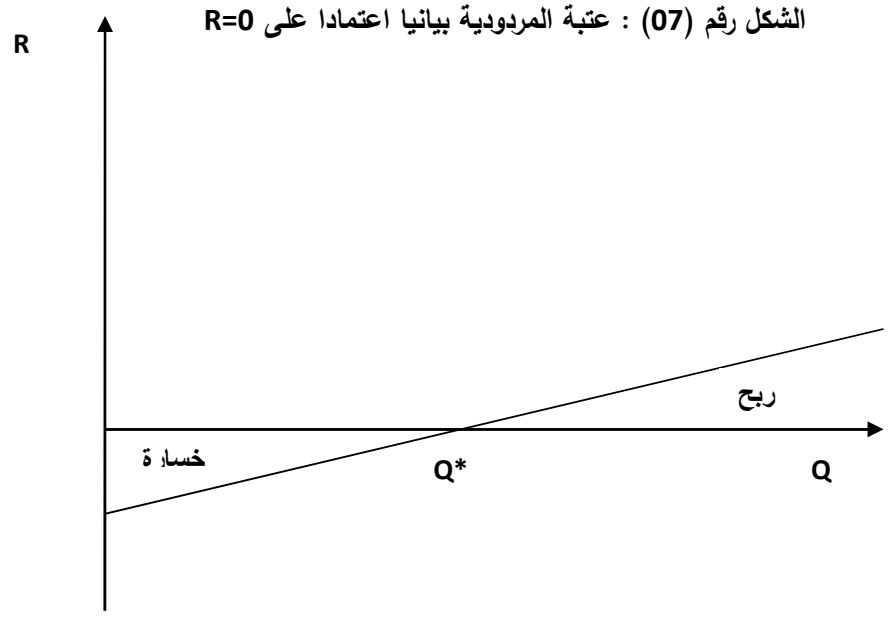
الشكل رقم (06) : عتبة المردودية بيانيا اعتمادا على MCV=CF



2-1-3- إعتمادا على النتيجة

النتيجة = 0 أي: **R=0**

الشكل رقم (07) : عتبة المردودية بيانيا اعتمادا على R=0



2-2-تحديد عتبة المردودية حسابيا:

2-2-1-عتبة المردودية بالكمية Q^*: تحسب بالعلاقة التالية:

عتبة المردودية بالكمية(كمية التوازن) = التكاليف الثابتة / الهامش على ت المتغيرة للوحدة

أي:

$$Q^* = \frac{CF}{P - CV/u}$$

$$Q^* = \frac{CF}{\frac{MCV}{u}}$$

أو:

عتبة المردودية بالكمية(كمية التوازن) = عتبة المردودية بالقيمة (رع نقطة التعادل)/ سعر البيع الوحدوي

أي:

$$Q^* = \frac{CA^*}{P}$$

مثال: إذا كان لديك المعلومات التالية لمؤسسة ما:

CF=30000دج

MCV=56250دج

Q=750 وحدة

P=200دج

المطلوب: أحسب حجم النشاط الذي يحقق للمؤسسة التوازن.

الحل:

حساب عتبة المردودية بالكمية:

$$Q^* = \frac{CF}{\frac{MCV}{u}}$$

$$Q^* = \frac{30000}{\frac{56250}{750}} = \boxed{400 \text{ وحدة}}$$

2-2-2-عتبة المردودية بالقيمة CA^*: تحسب بالعلاقة التالية:

عتبة المردودية بالقيمة (رقم اعمال نقطة التعادل)= عتبة المردودية بالكمية× سعر البيع الوحدوي

أي:

$$CA^* = Q^* \times P$$

أو:

عتبة المردودية بالقيمة = رقم الأعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على ت المتغيرة

أي:

$$CA^* = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

أو:

عتبة المردودية بالقيمة = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على ت المتغيرة

أي:

$$CA^* = \frac{CF}{MCV\%}$$

حيث $MCV\%$ **يساوي:** $\frac{MCV}{P}$ نسبة الهامش على ت المتغيرة الوحدوية إلى سعر البيع.

أو: $100 \times \frac{MCV}{CA}$ نسبة الهامش على ت المتغيرة إلى رقم الأعمال.

مثال1: لدينا معلومات المؤسسة لسنة 2010 التالية:

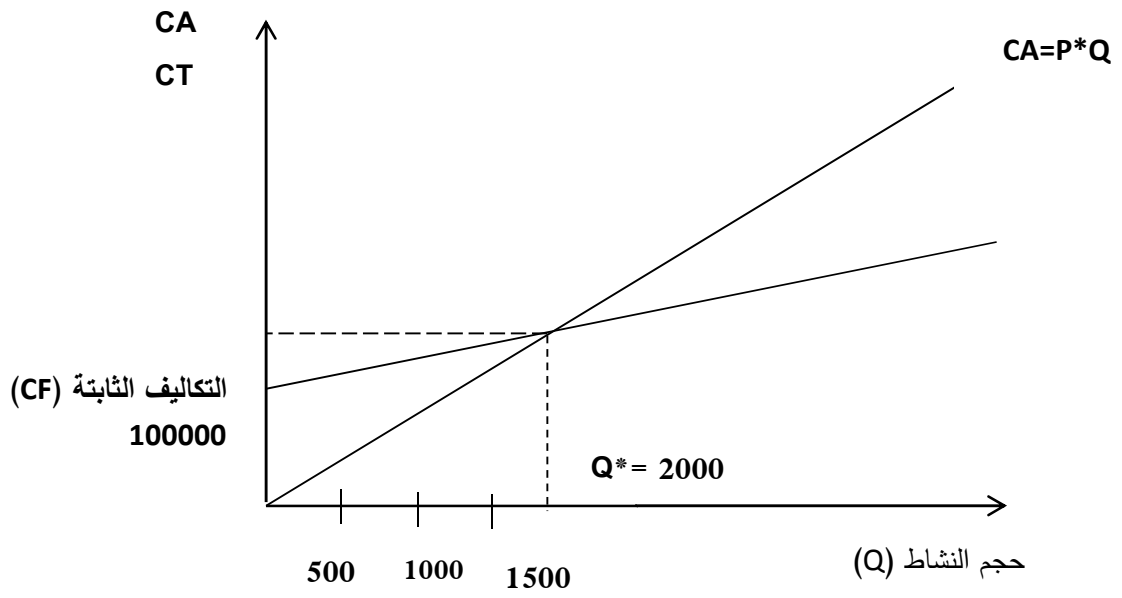
التكاليف الثابتة = 100000 دج

معادلة مجموع التكاليف كالتالي: **CT= 120 X + 100000**

سعر البيع الوحدوي = 170 دج ، كمية الانتاج والمبيعات = 1000 وحدة

المطلوب: تحديد كمية المبيعات التي تحقق للمؤسسة التعادل بيانيا ثم تأكد منه حسابيا

الحل:



-عتبة المردودية بالكمية أو كمية التوازن:

$$Q^* = \frac{CF}{\frac{MCV}{u}}$$

$$Q^* = \frac{100000}{170-100} = \boxed{2000 \text{ وحدة}}$$

مثال2: قامت المؤسسة ببيع 1800 وحدة من المنتوج التام بسعر 30 دج للوحدة، فإذا علمت أن التكلفة المتغيرة الوحدوية بلغت 14 دج، وأن التكاليف الثابتة قدرت بـــ 20000 دج

المطلوب: أحسب عتبة المردودية بالقيمة والكمية.

الحل:

- حساب عتبة المردودية بالقيمة:

$$CA^* = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

-حساب رقم الأعمال CA:

$$CA = Q \times P$$

$$CA = 1800 \times 30 = \boxed{\mathbf{54000\ DA}}$$

-حساب الهامش على ت المتغيرة:

$$MCV = CA - CV$$

$$MCV = 54000 - (1800 \times 14) = \mathbf{28800\ DA}$$

حساب عتبة المردودية بالقيمة:

$$CA^* = \frac{54000 \times 20000}{28800}$$

$$\boxed{CA^* = \mathbf{37125\ DA}}$$

- حساب عتبة المردودية بالكمية:

$$Q^* = \frac{CA^*}{P}$$

$$Q^* = \frac{37125}{30} = \boxed{1250 \text{ وحدة}}$$

2-3-تحديد عتبة المردودية زمنيا T^*: أي تحديد تاريخ وصول المؤسسة إلى نقطة التوازن، أو المدة اللازمة لتصل أو لتحقق المؤسسة التعادل، ويتحدد هذا التاريخ في حالتين حالة نشاط منتظم وحالة نشاط غير منتظم.

نقصد بالنشاط المنتظم أن يكون حجم الإنتاج والبيع منتظم سنوي مثلا، أو أن يكون رقم الأعمال مبلغ واحد، في هذه الحالة تحسب عتبة المردودية بالزمن كما يلي:

عتبة المردودية بالزمن = (رقم أعمال نقطة التعادل / رقم الأعمال)× 12 أو 360 يوم

أي:

$$\mathbf{T^* = \frac{CA^*}{CA} \times 12} \quad \text{أو} \quad \mathbf{T^* = \frac{CA^*}{CA} \times 360}$$

أو:

عتبة المردودية بالزمن = (كمية التعادل / الكمية المباعة)× 12 أو 360 يوم

أي:

$$\mathbf{T^* = \frac{Q^*}{Q} \times 12} \quad \text{أو} \quad \mathbf{T^* = \frac{Q^*}{Q} \times 360}$$

مثال: إليك المعلومات التالية لمؤسسة ما خلال سنة 2004:

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة = 1300000دج
- اليد العاملة = 50000 دج
- المصاريف المتغيرة للإنتاج = 35000 دج
- المصاريف المتغيرة للتوزيع = 30000 دج
- النتيجة = 15 % من رقم الأعمال
- الهامش على ت المتغيرة = 60 % من رقم الأعمال
- الكمية المنتجة والمباعة = 10000 وحدة

المطلوب: - حساب عتبة المردودية بالكمية والقيمة والزمن، مثلها بيانيا.

- وضح في جدول الاستغلال مسار المؤسسة خلال السنة.

الحل: -حساب عتبة المردودية بالقيمة:

$$CA^* = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

-حساب التكاليف المتغيرة:

التكاليف المتغيرة $\boldsymbol{CV}$ = ت المواد الأولية المستهلكة + اليد العاملة + م المتغيرة للإنتاج + م المتغيرة للتوزيع

= 1300000 + 50000 + 35000 + 30000 = **1415000 دج**

-حساب رقم الأعمال $\boldsymbol{CA}$:

لدينا:

$$MCV = CA - CV$$

$$0.6CA = CA - 1415000$$

$$CA = \frac{1415000}{0.4}$$

$$\boxed{CA = \mathbf{3537500\ DA}}$$

-حساب الهامش على ت المتغيرة:

$$MCV = 0.6CA$$

$$MCV = 0.6(3537500) = \boxed{\mathbf{2122500\ DA}}$$

- حساب التكاليف الثابتة:

لدينا:

$$\mathrm{CF} = \mathrm{MCV} - \mathrm{R}$$

$$\boldsymbol{R} = 0.6CA$$

$$\boldsymbol{R} = 0.15(3537500) = 530625\ \mathrm{DA}$$

$$\mathbf{CF} = 2122500 - 530625 = \boxed{\mathbf{1591875\ DA}}$$

عتبة المردودية بالقيمة:

$$CA^* = \frac{3537500 \times 1591875}{2122500}$$

$$CA^* = \boxed{\mathbf{2653125\ DA}}$$

أو بطريقة أخرى:

$$CA^* = \frac{CF}{MCV\%}$$

$$CA^* = \frac{1591875}{0.6} = \boxed{\mathbf{2653125\ DA}}$$

-حساب عتبة المردودية بالكمية:

$$\mathrm{Q}^* = \frac{CA^*}{P}$$

-حساب سعر البيع الوحدوي:

$$CA = \mathrm{Q} \times P$$

$$3537500 = 10000 \times P$$

$$P = \mathbf{353.75\ DA}$$

عتبة المردودية بالكمية:

$$Q^* = \frac{2653125}{353.75}$$

$$Q^* = \mathbf{7500}\ \text{وحدة}$$

-حساب عتبة المردودية بالزمن:

$$T^* = \frac{CA^*}{CA} \times 12$$

$$T^* = \frac{2653125}{3537500} \times 12$$

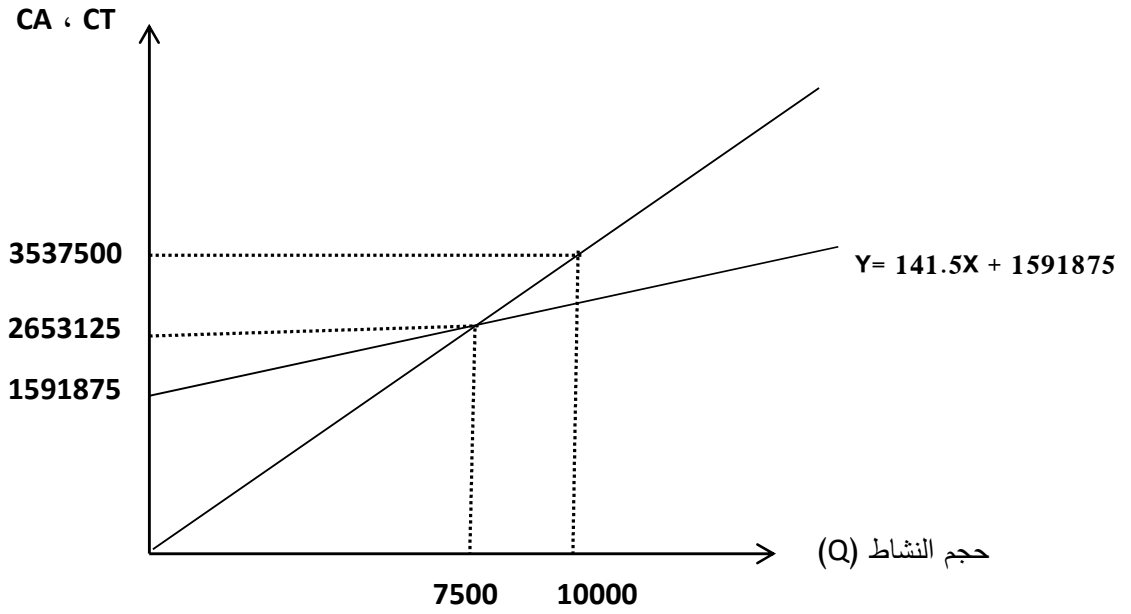
$$T^* = \mathbf{9}\ \text{أشهر}$$

إذن تصل المؤسسة إلى التوازن بعد 9 أشهر من النشاط.

-تحديد عتبة المردودية بيانيا:

معادلة التكاليف **CT** Y= 141.5X + 1591875

رقم الأعمال $CA = Q \times P$



- جدول استغلال المؤسسة الذي يوضح مسارها خلال السنة بناء على المعطيات والنتائج المحققة السابقة نلخصه في الجدول التالي:

البيان	في 1/1 بداية النشاط	في 10/1 تاريخ التوازن	12/31 نهاية النشاط
رقم الأعمال $CA = Q \times P$	0	2653125	3537500
ت المتغيرة $CV = CA - MCV$ أو $CV = Q \times CV/u$	0	1591875 - 2653125 = 1061250	10000* 141.5 = 1415000
الهامش على ت م $MCV = CA - CV$	0	1591875 $MCV = CF$	=1415000- 3537500 2122500
ت الثابتة CF	(1591875)	(1591875)	(1591875)
النتيجة	**-1591875**	**0**	**530625**

3-هامش الأمان MS : وهو المقدار الذي يمكن أن ينخفض أو ينقص به رقم الأعمال المحقق دون أن يتجاوز رقم أعمال نقطة التعادل، يحسب من خلال الفرق بين رقم الأعمال ورقم أعمال نقطة التعادل، **أي:**

$$MS = CA - CA^*$$

***مؤشر الأمان IS** :هو نسبة الانخفاض في رقم الأعمال دون تجاوز رقم أعمال نقطة التعادل، يحسب بالعلاقة التالية:

$$IS = \frac{MS}{CA} \times 100$$

مثال1: إليك المعلومات التالية لمؤسسة خلال سنة 2000

الكمية المباعة = 800 وحدة

سعر البيع الوحدوي = 250 دج

الهامش على ت المتغيرة السنوي = 60000 دج

الهامش على ت المتغيرة عند التوازن = 35000 دج

المطلوب: -حساب عتبة المردودية بالقيمة والزمن.

-حساب هامش ومؤشر الأمان.

- إعداد جدول إستغلال للمؤسسة.

الحل:

-حساب عتبة المردودية بالقيمة:

عند التوازن: ت الثابتة = الهامش على ت المتغيرة

أي: $\mathrm{CF} = \mathrm{MCV} = \boxed{\mathbf{35000}\ \boldsymbol{DA}}$

-حساب رقم الأعمال :

$$CA = \mathrm{Q} \times P$$

$$CA = 800 \times 250$$

$$\boxed{CA = \mathbf{200000}\ \boldsymbol{DA}}$$

$$CA^* = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

$$\boxed{CA^* = \frac{200000 \times 35000}{60000}}$$

$$CA^* = \mathbf{116666.67\ DA}$$

-حساب عتبة المردودية بالزمن:

$$T^* = \frac{CA^*}{\mathrm{CA}} \times 12$$

$$T^* = \frac{\mathbf{116666.67}}{200000} \times 12$$

$$\boxed{T^* = 7 \text{ أشهر}}$$

اذن تصل المؤسسة إلى التوازن بعد 9 أشهر من النشاط.

-حساب هامش ومؤشر الأمان:

-حساب هامش الأمان:

$$MS = CA - CA^*$$

$$\mathrm{MS} = 200000 - 116666.67 = \boxed{\mathbf{83333.33\ DA}}$$

-حساب مؤشر الأمان:

$$IS = \frac{MS}{\text{CA}} \times 100$$

$$IS = \frac{83333.33}{200000} \times 100 = \boxed{\mathbf{41.66\%}}$$

-إعداد جدول إستغلال للمؤسسة:

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة المئوية
01	رقم الأعمال	200000	100
02	التكاليف المتغيرة	140000	70
03	**الهامش على التكلفة المتغيرة**	60000	30
04	التكاليف الثابتة	(35000)	17.5
05	**النتيجة**	**25000**	12.5

مثال2: تنتج مؤسسة منتوج وحيد "A "باستعمال مادة أولية "X" .

أولا: كانت المعلومات المتعلقة بنشاط هذه المؤسسة خلال شهر جانفي 2008 كما يلي:

-أنتجت المؤسسة 4300 وحدة من المنتوج "A" بتكلفة إنتاج 160.2 دج للوحدة.

-تم بيع كل الكمية المنتجة من المنتوج "A" بسعر بيع يقدر بـ 200 دج للوحدة، كما قدر سعر تكلفتها الإجمالي بـ 780000 دج، مع العلم أن المؤسسة تحملت مصاريف توزيع مباشرة تقدر بـ 1500 دج.

-**المصاريف غير المباشرة:** ملخصة في الجدول التالي:

البيان	إدارة	صيانة	نقل	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	35100	90000	20000	47700	.....	.....
إدارة	(%100)	%20	-	%20	%30	%30
صيانة	%10	(%100)	%10	.....	%30	%30
نقل	-	-	(%100)	%10	%50	.....
المجموع الثانوي				.....	156860	.....

المطلوب: أكمل جدول توزيع المصاريف غير المباشرة.

- إذا علمت أن التكاليف الثابتة السنوية للمؤسسة تمثل مبلغ 3168000 دج من مجموع تكاليف المنتوج "A " . **أحسب عتبة المردودية بالكمية لهذه المؤسسة لسنة 2008.**

ثانيا: إذا علمت أن معطيات هاته المؤسسة تغيرت في السنة القادمة(2009)، حيث أصبحت كالتالي:

- **مجموع تكاليف المؤسسة:** 9400000 دج
- **التكاليف المتغيرة:** 60 % من رقم الأعمال.
- **قيمة النتيجة (ربح):** 20 % من رقم الأعمال.

المطلوب: أحسب عتبة المردودية بالقيمة والزمن.

الحل:

إكمال جدول المصاريف غير المباشرة:

البيان	إدارة	صيانة	نقل	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	35100	90000	20000	47700	**98710**	**34480**
إدارة	(**45000**)	9000	-	9000	13500	13500
صيانة	9900	(**99000**)	9900	**19800**	29700	29700
نقل	-	-	(**29900**)	2990	14950	**11960**
المجموع الثانوي				**79490**	156860	**89640**

$X=35100 + 0.1Y$

$Y=90000 + 0.2\ X$

$X=35100 + 0.1(90000 + 0.2X)$

X= 45000 DA

$Y=90000 + 0.2\ (45000)=$ **99000 DA**

- **تحديد المجموع الثانوي لقسم التوزيع:**

سعر التكلفة المنتوج A = تكلفة الإنتاج المباع + م التوزيع المباشرة + م التوزيع غير مباشرة

780000 = (4300*160.2) + 1500 + م توزيع غ م

م توزيع غ م= 780000 – 690360 = **89640 دج**

-حساب عتبة المردودية بالكمية لسنة 2008

لدينا: التكاليف الثابتة السنوية CF= 3168000 دج من مجموع التكاليف

مجموع التكاليف **CT** لشهر جانفي = سعر التكلفة = 780000 دج

مجموع التكاليف **CT** السنوية = 780000 *12 = **9360000 دج**

إذن التكاليف المتغيرة السنوية CV= 9360000 – 3168000 = 6192000 دج

رقم الأعمال لشهر جانفي = الكمية المباعة * سعر البيع الوحدوي = 4300* 200 = **860000 دج**

رقم الاعمال السنوي **CA**= رقم الاعمال الشهري * 12 = 12*860000 = **10320000 دج**

عتبة المردودة بالكمية:

$$\mathbf{Q} * = \frac{\boldsymbol{CF}}{\frac{\mathbf{MCV}}{\mathbf{u}}}$$

$$\boldsymbol{MCV = CA - CV = 10320000 - 6192000 = 4128000DA}$$

$$\frac{\mathbf{MCV}}{\mathbf{u}} = \boldsymbol{MCV/Q}$$

$$\frac{\mathbf{MCV}}{\mathbf{u}} = \frac{\mathbf{4128000}}{\mathbf{4300*12}} = \mathbf{80}\boldsymbol{DA}$$

$$\mathbf{Q} * = \frac{\mathbf{3168000}}{\mathbf{80}} = \mathbf{39600}\ \text{وحدة}$$

-حساب عتبة المردودية بالقيمة:

$$\mathbf{CA} * = \frac{\boldsymbol{CF*CA}}{\mathbf{MCV}}$$

-حساب رقم الاعمال CA:

مجموع التكاليف CT= 9400000 دج

النتيجة R = 0.2 CA

$$\boldsymbol{R = CA - CT}$$

0.2 CA= CA- 9400000

CA= 11750000 DA

R=11750000*0.2= 2350000 DA

-حساب التكاليف المتغيرة:

$$CV=0.6CA$$

$$CV=0.6(11750000) = \boxed{\mathbf{7050000\ DA}}$$

$$\boldsymbol{MCV = CA - CV = 11750000 - 7050000 = \boxed{4700000DA}}$$

-حساب التكاليف الثابتة:

$$\boldsymbol{CF = MCV - R = 4700000 - 2350000 = \boxed{2350000\ DA}}$$

عتبة المردودية بالقيمة

$$\mathbf{CA *= \frac{2350000 * 11750000}{4700000} = \boxed{5875000\ DA}}$$

-عتبة المردودية بالزمن:

$$\boldsymbol{T *= \frac{CA*}{CA} * 12}$$

$$\boldsymbol{T *= \frac{5875000}{11750000} * 12 = \boxed{\text{أشهر } 6}}$$

تمارين حول عتبة المردودية

التمرين 01: قامت مؤسسة صناعية بإنتاج وبيع 4500 وحدة بسعر بيع وحدوي 200 دج. حيث:

- الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة عند التوازن: 180000 دج.
- النتيجة ربح، وتساوي 10 % من رقم الأعمال.

المطلوب: احسب عتبة المردودية بالكمية والزمن.

التمرين 02: تحققت عتبة المردودية لإحدى المؤسسات التجارية بتاريخ 2006/08/31. وقد بلغ رقم الأعمال السنوي 18000000 دج ما يمثل 360000 وحدة مباعة. كما بلغ الهامش على التكاليف المتغيرة السنوي 4500000 دج.

المطلوب: - أحسب عتبة المردودية قيمة وكمية.

- حدد قيمة التكاليف الثابتة السنوية والتكاليف المتغيرة للوحدة.

- أوجد نتيجة المؤسسة.

التمرين 03: لدينا المعلومات التالية:

* التكاليف الثابتة: 14400 دج.

* رقم الأعمال عند التوازن: 57600 دج.

* هامش الأمان: 14400 دج

* التكلفة المتغيرة الوحدوية: 6 دج.

المطلوب: أحسب الكمية المباعة وسعر البيع.

التمرين 04: لدينا المعلومات التالية حول مؤسسة ما:

رقم أعمال التوازن: 4.200.000 دج. ، نسبة هامش الأمان: 30%.

سبة الهامش على التكاليف المتغيرة: 30%. ، الكمية المنتجة والمباعة خلال السنة: 50.000 وحدة.

المطلوب: أحسب عتبة المردودية بالكمية والزمن.

التمرين 05: إذا علمت أن الهامش على تكاليف الإنتاج المتغيرة لمؤسسة ما يمثل 60 بالمائة من رقم أعمالها، وتكلفة التوزيع المتغيرة تمثل 30 بالمائة من رقم أعمالها، والتكاليف الثابتة مبلغها 600000 دج.

المطلوب: - أحسب عتبة المردودية بالقيمة.

- أحسب رقم الأعمال الذي يحقق ربحا قدره 90000 دج.

التمرين 06: خلال شهر مارس باعت مؤسسة 500 وحدة بسعر وحدوي يقدر بـــــ 66000 دج، كما كانت معلومات الفترة كما يلي:

المشتريات: مواد أولية بتكلفة 308000 دج. ، **المخزون الأولي:** - مواد أولية بتكلفة 96000 دج..

المخزون النهائي: - مواد أولية بتكلفة 120000 دج. ، **التكاليف المتغيرة للإنتاج:** 200000 دج.

التكاليف المتغيرة للتوزيع: 106000 دج. ، **التكاليف الثابتة:** 248000 دج.

المطلوب: - حساب الهامش على التكاليف المتغيرة.

- حساب نتيجة المؤسسة وعتبة المردودية.

طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولا: ماهية نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

في أواخر الثمانينات ونتيجة لزيادة حجم العمل زادت التكاليف غير المباشرة لإنتاج المنتجات مقارنة بالتكاليف المباشرة، مما ألزم نظم محاسبة التكاليف التقليدية اتي تهتم بالتكاليف المباشرة فقط ترك الأمر لنظم محاسبية جديدة تهتم بمعالجة وتقليص التكاليف غير المباشرة، ومنها نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

1-تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء[1].

أو هو طريقة لتوزيع التكاليف نعتمد على فكرة الربط من الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها[2]، أي الإجراءات المستندة إلى تحليل التكلفة القائم على النشاط، والتي تهدف إلى تغيير الطلب على الأنشطة لتحقيق الربحية.[3]

أيضا يعرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC بأنه مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف يمكنان تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة والتحكم في قياس الأداء[4].

وبصفة عامة فإن نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC أسلوب يساعد على أكثر التكاليف إرتباطا بالانشطة التي تسبب هذه التكلفة، أي تحديد العلاقات والقرارات المسببة للانشطة والأنشطة المسببة للتكلفة، ومن ثم استبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة.

يقوم هذا النظام على **المبادىء أو الفروض** التالية:

* الأنشطة تستهلك الموارد أو التكلفة، والمنتج يستهلك الأنشطة، وبالتالي فإن الأنشطة هي التي تسبب حدوث التكلفة.

* يحمل المنتج بتكاليف الأنشطة حسب استفادته منها بإستخدام محركات أو مسببات التكلفة.

---

[1] -إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013 ص 98.

[2]- محمد سامي راضي، **مبادئ المحاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص269.

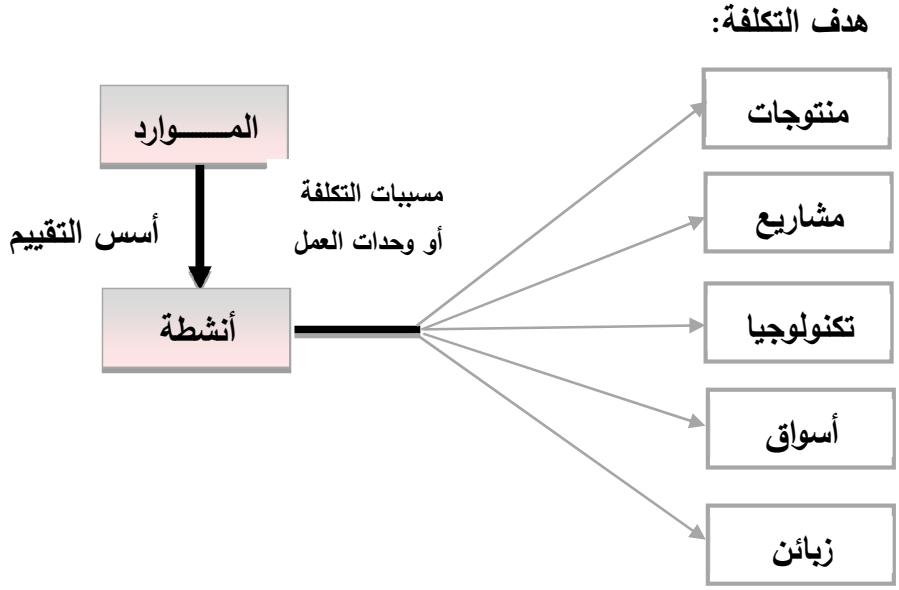
[3] -Stephanie Edwards,**Activity Based Costing,**topic Gatway Series No.1,Novembre 2008,p03.

[4]-إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، **مرجع سابق**، ص ص 98 -99 .

حيث تشير مسببات التكلفة إلى العامل الأساسي الذي يسبب تكلفة النشاط (مسبب التكلفة يقابله أساس القياس أو وحدة العمل في الطرق التقليدية).

كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): المبدأ الاساسي لطريقة ABC



المصدر: اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة**، دار أسامة للنشر والتوزيع ، عمان، 2013 ، ص 99 .

إذن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على قياس تكاليف المنتج بصورة دقيقة وتحديد العلاقات المسببة بين مسببات التكلفة والأنشطة، فالطرق التقليدية لحساب التكاليف تحمل التكاليف غير المباشرة للمنتج إعتمادا على مؤشرات أو وحدات قياس(وحدات العمل) مرتبطة بالحجم مثل الكمية المشتراة، الأجور المباشرة (ساعات العمل المباشرة)، بينما نظام التكلفة على أساس الأنشطة يحمل التكاليف غير المباشرة للمنتج اعتمادا على ما يستهلكه من الأنشطة.

2-أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

تعود أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC إلى: [1]

-تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لإنجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق هدف معين.

[1]هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 24.

-يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات عن التكاليف دقيقة تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أكثر فعالية مثل قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع،...الخ.

- يسمح النظام للإدارة بمعرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية، تعديل في تصميم منتج، اتباع أساليب تكنولوجية حديثة...الخ.

-قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعير عن احتياجاتها من الأنشطة المختلفة.

ثانيا: خطوات تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة ABC

يمر تطبيق نظام أو طريقة التكاليف على أساس الأنشطةABC لتحميل التكاليف غي المباشرة للمنتجات أو الخدمات بالخطوات التالية:[1]

-**تحديد الأنشطة:** أي تقسيم المؤسسة أو الوظائف التي تتبعها لإنتاج المنتوج إلى أنشطة، ويتم ذلك من خلال دراسة المؤسسة والعمليات التي تتم في كل قسم بدقة، ومن ثم تحديد قائمة بتلك الأنشطة، مثل أنشطة انتاج القماش هي: طلبيات التموين، الغسل، الصبغ، التصنيع، التخزين، استقبال طلبات الزبائن، البيع،...الخ.

-**تجميع الأنشطة والتكاليف:** بعد تحديد الأنشطة يتم جمع الأنشطة المتشابهة في مجمعات، تسمى مجمع التكلفة أو مركز التكلفة، من خلال استخدام ما يسمى مسبب التكلفة، أي يتم وضع الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة في مجمع واحد، وبالتالي تجميع تكاليف هذه الأنشطة، أين يتم في النهاية الحصول على تكلفة لكل مجمع أو لكل أنشطة متشابهة.

تقوم المؤسسة بتحديد مسبب التكلفة أو وحدة القياس في النظام الكلي بعد دراسة تفصيلية ودقيقة لنشاط ما، حيث لا بد أن يعكس مسبب التكلفة السبب الرئيسي للاستهلاك أو للتكلفة في ذلك النشاط، مثل: عدد طلبيات شراء المادة المستهلكة كمسبب التكلفة لنشاط التموين، عدد الوحدات المنجزة أو المنتجة لنشاط التصنيع،...الخ.

-**حساب تكلفة النشاط للوحدة الواحدة من المصاريف غير المباشرة:** بعد تجميع التكاليف وتحميلها على الأنشطة يتم تحميلها على المخرجات أو المنتجات وفق مسببات تكلفة النشاط التي تعد حلقة ربط ما بين الأنشطة

[1]- رغد هاشم جاسم، **مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة** ، الجامعة المستنصرية ، المجلد الاول ، العدد الرابع ،2011، ص 140-ص 190 .

النهائية والمنتجات، ويتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة أو من المصاريف غير المباشرة لكل نشاط كما يأتي:

تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة لنشاط معين=إجمالي تكلفة النشاط (مجمع التكلفة) / إجمالي عدد وحدات مسبب التكلفة للنشاط

4-يتم حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة من المنتوج كما يلي:

* تكلفة المواد المباشرة.

* تكلفة العمل المباشر.

* تكلفة الأنشطة التي استهلكها المنتج: يتم تحديد مقدار استهلاك كل منتج من مسبب التكلفة، والتي تحسب بالعلاقة:

حجم مسبب التكلفة المستهلك من قبل التكلفة X تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة

ثالثا: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC

1-مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشط ABC: يعمل نظام ABC على توفير معلومات تتصف بالدقة على كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة بالإضافة إلى الفوائد التالية:[1]

- استمرارية تحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بأنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال استبعاد جميع العمليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للمنتج أو للخدمة.

- يركز النظام على المستهلك، حيث يوفر المعلومات التي تحتاجها المؤسسة لتوفير السلع والخدمات الجيدة لإرضائه، مما يساعدها على توفير متطلبات التنافس في السوق.

- يزيد نظام ABC من عدد مجمعات أو مراكز التكلفة المستخدمة في جمع التكاليف غير مباشرة، فبدلا من جمعها كلها في مجمع واحد، أو في مجمعات على أساس الأقسام، فإن هذه التكاليف يتم تجميعها على أساس النشاط.

- يحقق نظام التكلفة على أساس الأنشطةABC رقابة أفضل، حيث يتحقق الأسلوب الأفضل لرقابة التكاليف من خلال رقابة الأنشطة المولدة لهذه التكاليف.

[1] -عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف**، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان،2008، صص 122-123.

– يساعد النظام الإدارة على تخفيض التكاليف، من خلال تخفيض الوقت والجهد، استبعاد الأنشطة غير ضرورية، مشاركة الأنشطة، إعادة توزيع الموارد غير مستخدمة.

2-عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC

رغم الفوائد التي يقدمها تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة للمؤسسة، إلا أنه لا يخلو من توجيه الانتقادات له، بالإضافة إلى العراقيل التي تواجه تطبيقه، ومن هذه العيوب نذكر:[1]

– إن نظام ABC هو تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير مباشرة على علاقة السبب مع إجراء تفاصيل أكثر عن مركز الأنشطة.

– إن تطبيق نظام ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير، وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات وخاصة الانتاجية تترد في استخدامه.

– إن تطبيق النظام قد يتعارض مع بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ المقابلة للتحقيق.[2]

– يحتاج إلى دعم كافي من الإدارة العليا، فنظرا لعدم سهولة فهمه من قبل غير المختصين قد تترد الإدارة في توفير الدعم الكافي لإنجاحه.

– قد يظهر تطبيق نظام ABC وجود بعض العيوب أو المشاكل في بعض الأقسام، مما يدفع بعض موظفي المؤسسة إلى وضع عراقيل أمام تصميم وتطبيق النظام.

[1] – احمد نور واخرون، **مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية الإسكندرية ،2007، ص 347.

[2] – ماهر موسى درغام ، **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مجلة الجامعة الإنسانية، العدد2 ،فلسطين، 2007 ، ص 692.

قائـــــــمة المراجـــع

1-الكتب باللغة العربية:

- عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة** ، طبعة2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

- سامر عدنان الشريف، **أصول المحاسبة** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.

- عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.

- صالح الرزق، عطا الله وراد خليل ، **مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار النظري والعلمي)**، دار زهران، عمان، 1997 .

. رضوان محمد العناني، **محاسبة التكاليف(مفاهيم، مبادىء، تطبيقات)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000،

-عاطف الأخرس وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للتوزيع والنشر، عمان، 2001، .

-أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

-مهدي حسن زوليف، علي سليم العلاونة، **ادارة الشراء والتخزين**، مكتبة المجتمع العربي، الاردن، 2011،.

-محمد العدوان وآخرون، **إدارة الشراء والتخزين**، دار الصفاء للنشر، عمان، 2006.

- عبد الحليم محمود كراجة و آخرون، **محاسبة التكاليف**، دار الأمل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 1991.

-منير محمد سالم، **محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1980.

-سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، **المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)**، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر.

- إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013 .

-محمد سامي راضي، **مبادئ المحاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص269.

- هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 24.

- عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف**، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان،2008.

- احمد نور واخرون، **مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية الإسكندرية ،2007.

2-الكتب باللغة الأجنبية:

-hangren ,**méthode d'analyse des couts**,edition de management , paris,2000

-G Melyon, **comptabilité analytique**,edition baréal, paris, 2001,

-Stephanie Edwards,**Activity Based Costing**,topic Gatway Series No.1,Novembre 2008.

3-المجلات العلمية:

-رغد هاشم جاسم، **مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة**، الجامعة المستنصرية، المجلد الاول ، العدد الرابع ،2011.

-ماهر موسى درغام ، **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مجلة الجامعة الإنسانية، العدد2 ،فلسطين، 2007 .

4-المحاضرات والدروس:

- سعاد صدراتي، **دروس في مقياس المحاسبة**، دروس لطلبة السنة الثالثة ثانوي، 1997.

قائـــــــمة الاشكـــــــال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة	101
02	التمثيل البياني للتكفة المتغيرة للوحدة	101
03	التمثيل البياني للتكاليف الثابتة	102
04	التمثيل البياني للتكلفة الثابتة للوحدة	102
05	عتبة المردودية بيانيا اعتمادا على CA=CT	104
06	عتبة المردودية بيانيا اعتمادا على MCV=CF	105
07	عتبة المردودية بيانيا اعتمادا على R=0	105
08	المبدأ الاساسي لطريقة ABC	122

فهرس المحتويات

العنـــوان	الصفحة
مقدمة	
مدخل للمحاسبة التحليلية	
أولا: المؤسسة	02
ثانيا: مفهوم المحاسبة التحليلية	03
1-تعريف المحاسبة التحليلية	03
2-أهداف المحاسبة التحليلية	03
3-المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	05
مدخل لمفهوم التكاليف والأعباء	
أولا: التكلفة وسعر التكلفة	08
1-تعريف التكلفة	08
2-أنواع التكاليف:	08
3-سعر التكلفة	09
ثانيا: العناصر التي لها علاقة بحساب النتيجة التحليلية	12
محـــــاسبة المخزونات	
أولا: تقييم المخزونات	20
1- تقييم المدخلات	20
2- تقييم المخرجات:	20
ثانيا: جرد المخزونات	27
تمارين حول محاسبة المواد	34
المعالجة المحاسبية للمصاريف غير المباشرة (طريقة الأقسام المتجانسة)	

أولا: مصاريف مباشرة	39
ثانيا: المصاريف غير المباشرة	39
ثالثا: تحميل المصاريف غير المباشرة للمنتجات	39
تمارين حول المصاريف غير المباشرة	51
طريقة التكـــاليف الحقيقية (التكاليف الكلية)	
أولا: حساب النتيجة التحليلية	55
ثانيا: حساب النتيجة التحليلية في حالة عدم وجود مخزون أول مدة	61
ثالثا: حساب النتيجة التحليلية في حالة وجود مخزون أول مدة	64
رابعا: المعالجة المحاسبية للحالات الخاصة في الإنتاج	67
1- المعالجة المحاسبية للمنتوج النصف مصنع	67
2- المعالجة المحاسبية للمنتوج الجاري (المنتوج قيد التنفيذ)	81
3- المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات	82
4- المعالجة المحاسبية للأغلفة	83
5- المعالجة المحاسبية للمنتجات الثانوية	84
رابعا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية أو التكاليف الحقيقية	92
1- مزايا طريقة التكاليف الحقيقية	92
2-عيوب طريقة التكاليف الحقيقية	92
تمارين حول طريقة التكاليف الحقيقية	93
عتبـــــــة المردودية	
أولا: التكاليف حسب مستوى أو حجم النشاط	101
ثانيا: عتبة المردودية	102
1-تعريف عتبة المردودية	103
2-تحديد عتبة المردودية	104

3-هامش الأمان MS	113
تمارين حول عتبة المردودية	118
طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	
أولا: ماهية نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	121
1-تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	121
2-أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	122
ثانيا: خطوات تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة ABC	123
ثالثا: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC	124
1-مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشط ABC:	124
2-عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشط ABC:	125
قائمة المراجع	128-127
قائمة الأشكال	130