



جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير



مطبوعة في:

مقياس المحاسبة التحليلية

المستوى: ثانية علوم مالية ومحاسبية

إعداد الدكتورة: خالدي رشيدة

أستاذ محاضر "أ"

السنة الجامعية: 2023/2022

تقديم:

تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهم أنواع المحاسبة والتي يتم استخدامها في عملية التسيير بغية الوصول إلى قرارات من شأنها أن تفيد المؤسسات بصفة عامة سواء كانت تلك المؤسسات تجارية أو صناعية أو خدمية وكل ذلك لما تتميز به من خصائص، حيث أن المحاسبة التحليلية في بداية نشأتها كانت تقتصر على المؤسسات الصناعية التي تهدف أساسا إلى الربح، وذلك بغية دراسة تكاليفها ومنه معرفة حجم نشاطها وكمية أرباحها، ولكن في السنوات الأخيرة ومع تطور الحياة الاقتصادية شملت المحاسبة التحليلية مختلف المؤسسات التي ترغب في مراقبة تسييرها.

تجدر الإشارة هنا إلى أن المحاسبة التحليلية مع تطورها واختلاف مستخدميها إلى أن هدفها الأساسي يبقى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية وذلك بغية مساعدة المؤسسات في عملية التسيير ومراقبة التكاليف ومنه وضع سياسات تسعير وبيع مناسبة تخدم الهدف العام للمؤسسات. تتضمن هذه المطبوعة أربع محاور أساسية تدور حولها المحاسبة التحليلية وفي نهاية كل محور مجموعة من التمارين والتي من شأنها أن تساعد الطالب على التمرن الجيد واستعذاب ما تم طرحه في الفصول وفقا لما تقتضيه المناهج العلمية لهذه المادة، حيث تضمنت المطبوعة المحاور التالية:

- المحور الأول: مفاهيم أساسية في المحاسبة التحليلية
- المحور الثاني: التكاليف وحساب سعر التكلفة
- المحور الثالث: أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة للتكاليف)
- المحور الرابع: محاسبة المواد
- المحور الخامس: حالات خاصة في طريقة الأقسام المتجانسة
- المحور السادس: طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المتغيرة

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
06	المحور الأول: مفاهيم أساسية في المحاسبة التحليلية
07	✓ أولاً: مدخل إلى المحاسبة التحليلية
07	✓ ثانياً: نشأة المحاسبة التحليلية
08	✓ ثالثاً: تعريف المحاسبة التحليلية
09	✓ رابعاً: أهداف المحاسبة التحليلية
10	✓ خامساً: مزايا المحاسبة التحليلية
10	✓ سادساً: الفرق بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
12	المحور الثاني: التكاليف وحساب سعر التكلفة
13	✓ أولاً: مفاهيم أساسية
15	✓ ثانياً: حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية
19	✓ ثالثاً: تمارين وحالات تطبيقية
23	المحور الثالث: أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة للتكاليف)
24	✓ أولاً: الأعباء المحملة للتكاليف
27	✓ ثانياً: تصنيف الأعباء المعتمدة
27	✓ ثالثاً: توزيع الأعباء غير المباشرة
31	✓ رابعاً: تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف (وحدات القياس)
35	✓ خامساً: تمارين وحالات تطبيقية
42	المحور الرابع: محاسبة المواد
43	✓ أولاً: الجرد الدائم
43	✓ ثانياً: تقييم حركة المخزونات
43	✓ ثالثاً: تقييم الإخراجات
45	✓ رابعاً: بطاقة المخزون
48	✓ خامساً: تمارين وحالات تطبيقية
56	المحور الخامس: حالات خاصة في طريقة الأقسام المتجانسة
57	✓ أولاً: المنتج النصف مصنع

57	✓ ثانيا: الإنتاج الجاري
57	✓ ثلثا: الفضلات والمهملات
58	✓ رابعا: المنتج الثانوي
59	✓ خامسا: تمارين وحالات تطبيقية
85	المحور السادس: طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المتغيرة
86	✓ أولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
93	✓ ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة
98	✓ ثالثا: تمارين وحالات تطبيقية

المحور الأول:
مفاهيم أساسية في المحاسبة
التحليلية

أولاً: مدخل إلى المحاسبة التحليلية:

تهتم المحاسبة المالية بتسجيل المعطيات المالية وتصنيفها وإعداد كشوفات مالية تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة وفي الأخير الوضعية المالية للخزينة والتي نعني بها نتيجة السنة المالية.

حيث تسمح هذه المعلومات بأخذ صورة إجمالية عن وضعية المؤسسة دون الخوض في تحليل جزئي ومفصل حسب الأقسام أو حسب المنتجات، حيث أن المحاسبة المالية تقدم في نهاية الدورة المالية (السنة) جدول حسابات النتائج والذي يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بصفة عامة دون اظهار نتيجة كل منتج أو خدمة لوحدها.

ثانياً: نشأة المحاسبة التحليلية:

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو للمؤسسة، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القدم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساساً على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي (ليكو بيسيولي) (رياضي) في كتابه SUMMA DE ARITHMETICA الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا. ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة وفي إيطاليا بالذات هو الازدهار الاقتصادي التجاري، إذ اقتضت المؤسسات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطوراً سريعاً لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها)، وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة، وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية، أو محاسبة التكاليف¹.

وبهذا فإن المحاسبة التحليلية منذ القرن التاسع عشر وهي في تطور يوازي تطور وظائف وأهداف المؤسسة الاقتصادية، حيث أن المحاسبة التحليلية ارتبطت في البداية بالمؤسسات الصناعية التي تهدف إلى الربح بصفة عامة ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل كل المؤسسات سواء الصناعية أو التجارية وحتى الخدمية، فمهما اختلفت طرق التكاليف المستعملة من طرف المؤسسة لتحليل استغلالها ومراقبة تسييرها الداخلي والخارجي، إلا أن الهدف الرئيسي

¹ حمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006، ص 03.

للمحاسبة التحليلية يبقى تحديد طريقة حساب التكاليف وكذا سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، حيث يسمح استعمال مثل هذه المؤشرات المحاسبية في مراقبة التكاليف وبناء السياسات التسعيرية للمؤسسة.

وفي هذا السياق فقد ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية والحكومية بدرجات متفاوتة في تطوير المحاسبة التحليلية ومن أهم هذه المنظمات ما يلي¹:

1. معهد المحاسبين الإداريين (IMA) فقد ساهم هذا المعهد في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية، ويقوم المعهد بإصدار دورية يطلق عليها المحاسبة الإدارية، ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية؛
2. مجلس معايير المحاسبة التحليلية (CASB) الذي تأسس سنة 1970م فقد ساهم هذا المجلس في وضع معايير تتضمن توحيد وترابط أسس ومبادئ المحاسبة التحليلية الواجب إتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية وخاصة في التعاقدات الحكومية؛
3. جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التي كان لها دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة التحليلية من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة والمحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية والضرائب وغيرها، وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة التحليلية.

ثالثا: تعريف المحاسبة التحليلية:

هناك عدة مفاهيم للمحاسبة التحليلية تختلف على اختلاف المسميات التي أطلقت على هذا النوع من المحاسبة، حيث أن هناك من يطلق عليها: محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية للاستغلال ومحاسبة التسيير، وذلك نظرا لأهميتها الكبيرة في عملية تحديد التكاليف وحساب النتيجة ومنه المساعدة في عملية التسيير ورغم تنوع مسمياتها إلا أنه يمكن تعريفها على أنها:

- "هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة"².

¹ زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 18

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة تسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 08.

- " طريقة كمية تعمل على تجميع وتصنيف، تلخيص وتفسير المعلومات من خلال وضع ثلاثة أهداف رئيسية هي: أنشطة التخطيط والرقابة، اتخاذ القرارات غير العادية، تقييم المنتج"¹.

- " عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"².

من التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص أن المحاسبة التحليلية عبارة عن مجموعة الطرق التي تسمح بتحليل محتوى وتكاليف المؤسسة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

1. تحديد الأعباء وحساب التكاليف؛
2. تحديد سعر المنتجات من خلال تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة؛
3. توقيف إنتاج المنتجات التي تحقق خسارة للمؤسسة وكذلك المنتجات التي لها مردودية ضعيفة وتعويضها بمنتجات ذات مردودية أحسن؛
4. حساب التكاليف والنتائج المتوقعة مستقبلا ومقارنتها بالنتائج المحققة فعلا.

رابعا: أهداف المحاسبة التحليلية

تهدف المحاسبة التحليلية أساسا إلى³:

- تقييم السلع والخدمات المنتجة والمباعة، أي تحديد التكاليف، سعر التكلفة، سعر البيع والنتيجة؛
- مراقبة ظروف الاستغلال الداخلية، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية قصد تحديد الانحرافات، والبحث عن أسبابها؛
- تحديد درجة المردودية وتسهيل اتخاذ القرارات الموضوعية، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف (تجميع تكاليف الاستغلال حسب الأقسام)، مراكز للربح (تحديد لكل قسم نصيبه من رقم الأعمال ومساهمته في الربح الإجمالي) ومراكز للمردودية (تحديد مساهمة كل قسم في مردودية النشاط).

¹ Hongren, Méthode d'analyse des coûts, Edition du management, Paris, France, 2000, p18

² جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.16

³ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر، ص:10.

وهذا سيمكن المديرين من اتخاذ قرارات متعلقة مثلاً: بتسريع أو إبطاء أو إلغاء بعض النشاطات والبحث عن أخرى أو العمل على تخطيط الموارد النادرة، مثل ميزانية العملة الصعبة، اليد العاملة المؤهلة... الخ

خامساً: مزايا المحاسبة التحليلية

تكمن مزايا المحاسبة التحليلية في النقاط التالية¹:

- ✓ توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
- ✓ تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛
- ✓ تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛
- ✓ مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛
- ✓ تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛
- ✓ تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
- ✓ الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

سادياً: الفرق بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

يمكن تلخيص الفرق بين المحاسبتين المالية والتحليلية في النقاط الآتية:

¹ غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 18-19.

المعايير المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
- مستخدمي المعلومات	الأطراف الخارجيين من مستثمرين ومقرضين ودائنين ومصارف وجهات حكومية والجمهور العام	الإدارة
- الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
- المعالجة	الشمولية والاجمالية	تحليلية مفصلة
- درجة الوثوق	موضوعية وخالية من التحيز إلى حد كبير	تقديرية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء
- الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر والمستقبل

المصدر: بالاعتماد على: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11.

المحور الثاني: حساب التكاليف وسعر التكلفة

أولاً: مفاهيم أساسية

هناك مجموعة من المفاهيم والتي يتطلب على الطالب التفريق بينها في المحاسبة التحليلية وهي تتعلق بكل من التكلفة والمصاريف والعبء.

1. التكلفة: تعرف التكلفة على أنها "التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة، أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة، أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية؛ أي قبل وصولها إلى البيع"¹.

كما يمكن أن تعرف التكلفة على أنها "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعنى أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها"².

وبهذا يمكن القول أن التكلفة عبارة عن المقابل المدفوع للحصول على عنصر معين وذلك عند تاريخ معين سواء كان تاريخ شراء أو إنتاج، مع الإشارة إلى أن هذا المقابل ليس بالضرورة يكون مبلغاً مالياً ممكن أن يكون عبارة عن أموال أو ممتلكات أو خدمات.

2. المصاريف: يعرف المصروف على أنه "عملية خروج حقيقي للنقود. والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر عملية تحصيل على نقود"³.

أي أن المصروف هو كل ما تضحي به المؤسسة من أموال مقابل الحصول على سلعة معينة أو إنتاجها أو تقديم خدمة ما.

3. العبء: تعرف الأعباء على أنها: "عبارة عن نفقة مالية يمكن أن تكون مقابل خدمة محصل عليها (صيانة، تنظيف،)، أو مقابل شيء وهمي كالاكتلافات والمؤونات"⁴. العبء يتقابل مع الناتج واللذان بدورهما يقومان بتحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء نجد: استهلاك البضائع، المواد واللوازم ومخصصات

¹ ناصر داددي عدون، مرجع سابق، ص 14.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 18.

³ ناصر داددي عدون، مرجع سابق، ص 13.

⁴ بدار عاشور، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016، ص 7.

الاهتلاك... إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم¹.

4. سعر التكلفة: يعتبر سعر التكلفة من المفاهيم الأساسية التي على الطالب فهمها جيدا، لأنها تجمع في مضمونها جميع مراحل العملية الإنتاجية، حيث يمكن تعرف سعر التكلفة بالمفهوم البسيط بأنه عبارة عن كل ما يتحمله المنتج (سواء سلعة أو خدمة) خلال العملية الإنتاجية إلى غاية بيع بدون أن ينتج على هذه العملية لا ربح ولا خسارة. وعلى أساسه يمكن للمؤسسة أن تحدد سعر بيع منتجاتها أو خدماتها.

حيث يعرف سعر التكلفة على أنه: " ويعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"².

ملاحظة: تجدر الإشارة إلى أن مكونات سعر التكلفة تختلف من مؤسسة صناعية إلى مؤسسة تجارية، فالمؤسسة الصناعية يتكون سعر التكلفة فيها من تكلفة شراء المواد المستعملة، وتكلفة إنتاج الوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسة الإنتاجية فيتكون سعر التكلفة فيها من تكلفة شراء الوحدات المباعة ومصاريف التوزيع فقط.

كما أن حساب سعر التكلفة ضروري للوصول إلى النتيجة التحليلية للمنتجات وبالتالي النتيجة التحليلية الإجمالية وهذا وفق الشكل التالي:

مصاريف الشراء	ثمن الشراء
مصاريف الانتاج	تكلفة شراء المواد المستعملة
مصاريف التوزيع	تكلفة انتاج المنتجات المباعة
سعر التكلفة	
النتيجة التحليلية	
النتيجة التحليلية الإجمالية	

المصدر: من إعداد الباحثة

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

² رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص. 38.

ثانيا: حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية

1. تكلفة شراء:

تعتبر عملية الشراء من أول خطوات النشاط الاستغلالي للمؤسسة سواء كانت تجارية أو صناعية، مع الأخذ في عين الاعتبار أن في المؤسسة التجارية تسمى تكلفة شراء البضائع، وفي المؤسسة الصناعية تسمى تكلفة شراء المواد واللوازم، وهي عبارة عن ثم الشراء يضاف إليه كل المصاريف التي ستتحملها المؤسسة لإحضار تلك المشتريات إلى مقر عملها. وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء (بضاعة أو مواد ولوازم)} + \text{مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة)}$$

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة منتج A باستعمال مادتين أوليتين M_1 , M_2 وخلال شهر جانفي 2020 تعصلنا على المعطيات التالية:

- المشتريات:

• M_1 : 500 كلغ ب 40 دج/كلغ

• M_2 : 600 كلغ ب 70 دج/كلغ

- مصاريف الشراء المباشرة: قدرت إجماليا ب 11000 دج تتوزع على أساس الكمية المشتراه.

- مصاريف الشراء غير المباشرة: 22000 دج منها 10000 دج ل M_1 والباقي ل M_2

المطلوب: أحسب تكلفة شراء المواد الأولية M_1 , M_2 ، وتكلفة شراء الكلغ الواحد لكل مادة.

الحل:

M_2			M_1			البيان
M	P	Q	M	P	Q	
42000	70	600	20000	40	500	ثمن الشراء
6000	10	600	5000	10	500	مصاريف الشراء المباشرة
12000	/	/	10000	/	/	مصاريف الشراء غير المباشرة
60000	100	600	35000	70	500	تكلفة شراء الفترة

ملاحظة: تعتبر 70 تكلفة شراء الكلف الواحد من المادة الأولية M_1 ، والتي على أساسها يتم إخراج السلع من قسم الشراء إلى قسم الإنتاج، حسب ما يحتاجه القسم من مواد أولية.

2. تكلفة الإنتاج:

تعتبر عملية حساب تكلف الإنتاج من العمليات المرتبطة بالمؤسسات الصناعية فقط، حيث لا نجد لها في المؤسسات التجارية بطبيعة الحال، كما أن هذه العملية تعتبر ثاني مراحل النشاط الاستغلالي للمؤسسة والتي من خلالها نمر إلى قسم الإنتاج لاستعمال المواد الأولية المشتريات في العملية الإنتاجية مع تحمل بعض المصاريف التي تدخل في العملية الإنتاجية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وغالبا ما تتمثل هذه المصاريف في تكلفة ساعة عمل الآلة وتكلفة اليد العاملة.

حيث يمكن القول إن تكلفة الإنتاج تعبر عن تكلفة المواد الأولية التي ستستعمل في الإنتاج مضاف إليها كل ما تتحمله المؤسسة من مصاريف لوصول المنتج إلى مرحلته النهائية ويكون جاهز للبيع، وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج: تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة والغير مباشرة)

مثال تطبيقي تابع للمثال السابق: أنتجت المؤسسة 100 و تامة الصنع من المنتج A وذلك باستعمال 400 كلف من M_1 و 500 كلف من M_2 ، حيث كلفة العملية الإنتاجية المؤسسة مصاريف انتاج كالتالي:

- مصاريف إنتاج مباشرة: تمثلت في 200 سا يد عمل بـ 200 دج/سا
- مصاريف إنتاج غير مباشرة: سجلت ورشة العمل ما يقدر بـ 30000 دج.

المطلوب: حساب تكلفة إنتاج المنتج A الإجمالية والحدوية.

الحل:

A			البيان
M	P	Q	
28000 دج	70	400	كمية المواد الأولية المستعملة: M_1
50000 دج	100	500	M_2
40000	200	200	مصاريف الإنتاج المباشرة: ساعة يد عمل
30000	/	/	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
148000	148	1000	تكلفة إنتاج الفترة

ملاحظة: تعتبر 148 تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج A، والتي على أساسها يتم إخراج المنتج من قسم الإنتاج إلى قسم التوزيع، حسب ما تريد المؤسسة بيعه.

3. سعر التكلفة:

يتم حساب سعر التكلفة فلك للكميات المنتجة التي ستباع فعلا والتي ستخرج من قسم الإنتاج على قسم التوزيع، وتحسب بالعلاقة التالية:

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

ملاحظة: سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية يكون مباشرة من قسم الشراء إلى قسم التوزيع ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{مصاريف التوزيع (المباشرة وغير مباشرة)}$$

مثال تطبيقي تابع للمثال السابق: باعت المؤسسة 900 و من المنتج A سعر بيع الوحدة الواحدة دج 170، عملية البيع كلفت المؤسسة مصاريف توزيع مباشرة قدرت بـ 7 دج عن كل وحدة مباعة، ومصاريف توزيع غير مباشرة قدرت إجماليا بـ 4500 دج.

المطلوب: حساب سعر التكلفة.

A			البيان
M	P	Q	
133200 دج	148	900	تكلفة إنتاج الوحدات المباعة
6300 دج	7	900	مصاريف التوزيع المباشرة
4500 دج	/	/	مصاريف التوزيع غير المباشرة
144000 دج	160	900	سعر التكلفة

ملاحظة: تعبر 160 عن كل ما تحملته الوحدة الواحدة من المنتج A حتى وضع في السوق لبيعه فعلا، والتي يتم على أساسه تحديد الربح الذي تريد المؤسسة تحقيقه بالنسبة لكل وحدة.

4. النتيجة التحليلية:

تمثل الفرق بين سعر البيع الفعلي للبضائع في السوق، وبين كل ما تحمته هذه البضائع من مصاريف إلى غاية وصولها إلى منتجات جاهزة ومعرضة للبيع. وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{سعر البيع} - \text{سعر التكلفة}$$

مثال تطبيقي: من المثال السابق يتم حساب النتيجة التحليلية للمنتج A كالتالي:

A			البيان
M	P	Q	
153000 دج	170	900	سعر البيع
(144000 دج)	160	900	سعر التكلفة
9000 دج			النتيجة التحليلية

5. تمارين وحالات تطبيقية متعلقة بالتكاليف وحساب سعر التكلفة

1. التمرين الأول:

قامت مؤسسة صناعية بشراء 9000 كلغ من المادة الأولية M1 و 7000 كلغ من المادة الأولية M2 ، وذلك من أجل استهلاكهما في عملية الإنتاج، بسعر 20 دج / كلغ لـ M1 و 24 دج/ كلغ M2، وكانت مصاريف الشراء كما يلي:

بنسبة 1% من ثمن الشراء بالنسبة للمادة M1. وبلغت مصاريف الشراء للمادة M2 بـ 4900 دج.

المطلوب: حسب تكلفة شراء المادتين الأوليتين M1 - M2

2. التمرين الثاني: تكملة للتمرين السابق

أنتجت المؤسسة 500 وحدة من المنتج A، ومن أجل ذلك استخدمت 1000 كلغ من المادة M1 و 800 كلغ من المادة M2، وقد بلغت مصاريف الإنتاج المباشرة 600 ساعة عمل بسعر 7 دج / سا.

المطلوب: أحسب تكلفة إنتاج المنتج A.

3. التمرين الثالث: تكملة للتمرين السابق

باعت المؤسسة 400 وحدة من المنتج A، وقدرت مصاريف التوزيع 1300 دج.

المطلوب: أحسب سعر تكلفة المنتج A

4. التمرين الرابع: تكملة للتمرين السابق

أحسب نتيجة المنتج A بسعر بيع 100 دج للوحدة الواحدة.

5. التمرين الخامس:

لدينا المعطيات التالية المستخرجة من دفاتر إحدى المؤسسات التجارية، والخاصة بشراء وبيع سلعتين (Y-X):

● مشتريات الفترة:

✓ السلعة X 500 و بـ 100 دج للوحدة؛

✓ السلعة Y 500 و بـ 200 دج للوحدة.

● المصاريف المباشرة:

✓ مصاريف الشراء 10000 دج تتوزع بين السلعتين حسب الكمية التي تم شراؤها؛

✓ مصاريف التوزيع 80000 دج تتوزع بين السلعتين حسب التناسب 3، 2.

• المبيعات:

✓ تم بيع 400 و من السلعة X ب 150 دج للوحدة؛

✓ تم بيع 400 و من السلعة Y ب 210 دج للوحدة.

المطلوب: أحسب كل من تكلفة شراء السلعتين، تكلفة شراء السلع المباعة (سعر التكلفة)، النتيجة التحليلية، ماذا تقترح على المؤسسة؟

6. التمرين السادس:

تنتج مؤسسة صناعية منتوجين X_1 X_2 انطلاقا من مادتين أوليتين Y_1 Y_2 ، حيث تحصلنا على المعلومات والمتعلقة بالعملية الإنتاجية:

• مشتريات الفترة: تم شراء 100 كلغ من Y_1 ب 50 دج/كلغ، تم شراء 150 كلغ من Y_2 ب 20 دج/كلغ

• مخزون أول المدة: $Y_1 = 50$ كلغ ب 20 دج/كلغ، $Y_2 = 50$ كلغ ب 20 دج/كلغ.

$X_1 = 100$ و ب 30 دج/و، $X_2 = 100$ و ب 50 دج/و.

• مصاريف مباشرة:

- مصاريف الشراء: $Y_1 = 3000$ دج، $Y_2 = 2000$ دج

- مصاريف الإنتاج: 30 ساعة يد عاملة للمنتوج X_1 ، 40 ساعة يد عاملة للمنتوج X_2 ، تكلفة الساعة الواحدة 100 دج.

- مصاريف التوزيع: 250 دج بالنسبة لـ X_1 ، 500 دج بالنسبة لـ X_2 .

• مصاريف غير مباشرة:

- مصاريف الشراء: $Y_1 = 3000$ دج، $Y_2 = 2000$ دج

- مصاريف الإنتاج: $X_1 = 2000$ دج، $X_2 = 4000$ دج

- مصاريف التوزيع: $X_1 = 1550$ دج، $X_2 = 500$ دج

• الإنتاج والاستعمالات:

- تم إنتاج 400 و من X_1 باستعمال 150 كلغ من Y_1 .
- تم إنتاج 200 و من X_2 باستعمال 200 كلغ من Y_2 .
- المبيعات: تم بيع 450 و من X_1 بـ 50 دج/و، تم بيع 200 و من X_2 بـ 80 دج/و

المطلوب: أحسب تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

7. التمرين السابع:

تنتج مؤسسة نوعان من المنتجات Y و X باستعمال ثلاث مواد أولية M_1 ، M_2 ، M_3 ، حيث يتم إنتاج المنتج X على مستوى الورشة 1 باستعمال المواد الأولية M_1 ، M_2 ، أما المنتج Y فيتم إنتاجه على مستوى الورشة 2 باستعمال المواد الأولية M_1 ، M_3 ، وخلال شهر سبتمبر قدمت إليك المعلومات التالية:

✓ المشتريات:

المواد الأولية	الكمية / الكلف	السعر كلغ/دج	مصاريف الشراء مباشرة	مصاريف الشراء الغير مباشرة
M_1	120	100	25000	30000 نصفها لـ M_2 والباقي
M_2	160	110	1، 2، 2 على الترتيب	مقسمة بالتساوي بين M_1 و M_3
M_3	170	115		

✓ مخزون أول الشهر:

المواد/المنتج	كمية/وحدة	القيمة
M_1	80	61
M_2	60	82
M_3	50	42.2
X	50	37
Y	120	78.42

✓ الإنتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدة منتجة	المواد المستعملة			مصاريف الإنتاج المباشرة		مصاريف الإنتاج غير مباشرة
		M_1	M_2	M_3	ساعة عمل	دج/سا	إجمالي قدرت بـ 51000 دج منها
X	450	90	120	-	80	150	20000 دج للورشة 1 والباقي للورشة 2
Y	700	70	-	100	90	150	

✓ المبيعات:

المنتج	وحدة مباعه	سعر بيع الوحدة	مصاريف بيع مباشرة	مصاريف بيع غير مباشرة
X	490	244.9	7060	1400
Y	720	194.44	8000	10000

المطلوب: أحسب كل من:

✓ تكلفة شراء المواد الأولية؛

✓ تكلفة إنتاج المنتجات؛

✓ سعر التكلفة والنتيجة التحليلية؛

✓ النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن العناصر الإضافية تقدر بـ 5000 دج، والأعباء غير المعتبرة قدرت بـ 15000 دج.

8. التمرين الثامن:

تقوم مؤسسة الوفاق بإنتاج منتج تام الصنع X باستعمال مادة أولية M وخلال الفترة المحاسبية المعتبرة تحصلنا على المعلومات التالية:

✓ مشتريات الفترة: 4250 كلغ من المادة الأولية بـ 5.4 دج/كلغ

✓ مصاريف مباشرة: مصاريف الشراء 8500 دج، مصاريف الإنتاج 10200 دج، مصاريف التوزيع 6870.

✓ الإنتاج والاستعمالات: تم انتاج 2500 واستعمال 2800 كلغ

✓ مصاريف غير مباشرة: مصاريف الشراء 425 دج، مصاريف الإنتاج 800 دج، مصاريف التوزيع 530 دج

✓ مبيعات الفترة: 2000 و من المنتج X بـ 19 دج/و

المطلوب: أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، النتيجة التحليلية والنتيجة التحليلية الصافية إذا علمت الأعباء غير المعتبرة تقدر بـ 100 والعناصر الإضافية 5050 دج

المحور الثالث:

أعباء المحاسبة التحليلية
(الأعباء المحملة لتكاليف)

أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة للتكاليف)

هناك اختلاف بين الأعباء المتعلقة بالمحاسبة التحليلية والأعباء المتعلقة بالمحاسبة المالية، حيث أن هناك أعباء تتعلق بالمحاسبة المالية ولا تأخذها المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار، وفي المقابل هناك أعباء لا تأخذها المحاسبة المالية بعين الاعتبار إلى أن المحاسبة التحليلية تقوم باعتبارها أعباء، وأيضا هناك أعباء لا يمكن للمحاسبة المالية تحديدها لأنها تعتبرها وهمية إلا أن المحاسبة التحليلية تقوم بإضافتها كعناصر إضافية، وفقا لهذا يمكن التمييز بين 3 مكونات للأعباء كما يلي:

- **الأعباء المعتبرة:** وهي أعباء الاستغلال (المجموعة السادسة من) تدخل في حساب سعر التكلفة وهي مشتركة بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبة التحليلية¹. حيث تعبر هذه الأعباء على مختلف المصاريف التي لها علاقة بإحداث المنتج ومن الطبيعي أن تحمل مباشرة عليه.
- **الأعباء غير المعتبرة:** الأعباء غير المعتبرة وهي خارج الاستغلال لا تدخل في تكاليف المحاسبة التحليلية²، حيث تقوم المحاسبة التحليلية بعدم أخذها في الاعتبار لأنها غير متعلقة مباشرة بإحداث المنتج وخارج النشاط الاستغلالي للمؤسسة
- **العناصر الإضافية:** وهي أعباء ذات صفة نظرية وغير مسجلة في المحاسبة المالية لم تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية وتدرج في المحاسبة التحليلية بغية إضفاء نوع من الملاءمة الاقتصادية. وتتمثل في:
 - **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص:** إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف³.

¹ السعيد قاسمي، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص9

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 22.

مثال 1: لنفرض أن الأموال الخاصة للمؤسسة 1200000 دج علما أن معدل الفائدة على القروض المطبق هو 6% .

المطلوب: حساب الفائدة النظرية السنوية والشهرية.

الحل: الفائدة النظرية السنوية: $1000000 \times 6\% = 60000$ دج

الفائدة النظرية الشهرية: $60000 / 12 = 5000$ دج

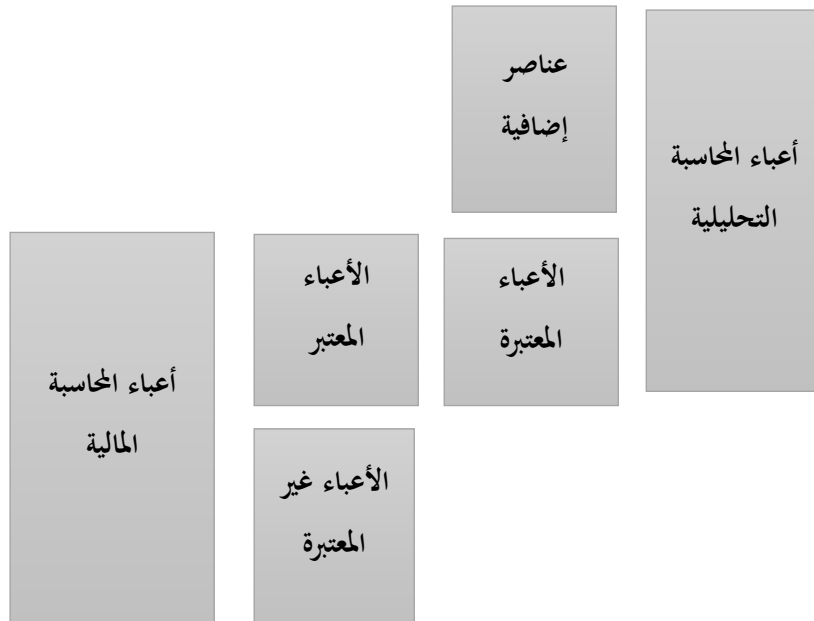
• **الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة:** في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي الموزع، وبهذا فإن أجرته أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة المالية، بالمقابل ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة المالية، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجره صاحب المؤسسة¹.

مثال 2: إذا كان الأجر النظري لصاحب المؤسسة السنوي هو 48000 دج فإن الأجر النظري الشهري هو $48000 / 12 = 4000$ دج

وعليه فإن العناصر الإضافية لشهر بالنسبة للمثال (1) و (2) تقدر بـ: $4000 + 5000 = 9000$ دج

وبهذا يمكن التنقل من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء المحاسبة التحليلية وفقا للشكل التالي:

¹ ناصر داددي عدون، المرجع السابق، ص 22.



المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة تسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 21.

من الشكل أعلاه نستنتج ان:

$$\text{أعباء المحاسبة المالية} = \text{أعباء معتبرة} + \text{أعباء غير معتبرة}$$

ومنه: أعباء معتبرة = أعباء المحاسبة المالية - أعباء غير معتبرة.....(1)

وعندنا: أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء معتبرة + عناصر إضافية.....(2)

بتعويض (1) في (2) نستنتج أن:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة المالية} - \text{أعباء غير معتبرة} + \text{عناصر إضافية}$$

مثال: على افتراض أن الجدول التالي يمثل أعباء المحاسبة التحليلية:

البيان	مباشرة	غير مباشرة
شراء	8000	1000
انتاج	؟	1200
توزيع	1500	500

المطلوب: مع الأخذ بعين الاعتبار أن مصاريف المحاسبة المالية قدرت بـ 24000 دج والأعباء غير المعتبرة تقدر بـ

7000 دج والعناصر الإضافية 400 دج، كم تقدر مصاريف الإنتاج المباشرة؟

الحل: أعباء المحاسبة التحليلية: $24000 - 7000 + 400$ أي أن: أعباء المحاسبة التحليلية = 17400 دج

$$\text{ومنه: } 17400 = (1000 + 8000) + (1200 + ?) + (500 + 1500)$$

وبالتالي نجد أن: مصاريف الإنتاج المباشرة = 5200 دج

1. تصنيف الأعباء المعتبرة:

بعدما تم التعرف على الأعباء غير المعتبرة والعناصر الإضافية من خلال ما سبق، يتم التركيز من خلال هذا العنصر على الأعباء المعتبرة وهي المشتركة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، والتي يتم أخذها من المحاسبة المالية وهي تتعلق بكل حسابات 6 عدا ح/69، حيث تقسم هذه الأعباء إلى¹:

- **أعباء مباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية دون أي إشكال، ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.
- **الأعباء غير المباشرة:** وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات.

2. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تتطلب الأعباء الغير مباشرة معالجة خاصة على عكس الأعباء المباشرة، حيث إننا لا نستطيع تحميلها مباشرة على التكاليف إلا بعد معالجتها نظرا لارتباطها بعدة أقسام أو عدة مواد أو عدة منتجات... حيث أن هذه الأعباء يتم توزيعها في جدول على مختلف الأقسام (الأقسام التي تضمها المؤسسة) وفقا لمفاتيح توزيع محددة، حيث أن هذه الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى، إلى أن الأقسام في مجملها تنقسم إلى أقسام رئيسية والتي هي أساسية في المؤسسة وأقسام ثانوية والتي تعتبر مساعدة للأقسام الرئيسية.

1. التوزيع الأولي: ويقصد به توزيع الأعباء المعتبرة في المرحلة الأولى على مختلف مراكز التحميل سواء الثانوية

أو الرئيسية

¹ محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 13.

مثال تطبيقي: ليكن لدينا الجدول التالي والذي يمثل توزيع الأعباء على مختلف الأقسام:

الرقم	البيان	المبلغ الموزع	ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
ح/61	الخدمات الخارجية	100000	10%	20%	15%	25%	30%
ح/62	الخدمات الخارجية الأخرى	200000	1	2	3	3	1
ح/64	الضرائب والرسوم	60000	3	1	1	2	3
ح/65	الأعباء العملية	60000	/	10%	40%	30%	20%
ح/66	الأعباء المالية	40000	30%	/	20%	50%	/

المطلوب: توزيع أولي للأعباء على مختلف الأقسام.

الحل:

الرقم	البيان	المبلغ الموزع	ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
ح/61	الخدمات الخارجية	100000	10000	20000	15000	25000	30000
ح/62	الخدمات الخارجية الأخرى	200000	20000	40000	60000	60000	20000
ح/64	الضرائب والرسوم	60000	18000	6000	6000	12000	18000
ح/65	الأعباء العملية	60000	/	6000	24000	18000	12000
ح/66	الأعباء المالية	40000	12000	/	8000	20000	/
مجموع التوزيع الأولي		/	60000	72000	113000	135000	80000

2. التوزيع الثانوي: بعد توزيع الأعباء الأولية على مختلف الأقسام يأتي التوزيع الثانوي والذي يعني توزيع

الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية وفقاً لنسب محددة، وتجدر الإشارة هنا أن الأقسام الثانوية يجب أن

تتعد في التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة. وهناك نوعان من التوزيعات:

- التوزيع التنازلي (حالة عدم وجود تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية)

مثال توضيحي: ليكن لدينا جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي:

البيان	أقسام ثانوية		أقسام أساسية	
	ادارة	صيانة	تموين	انتاج
مجموع التوزيع الأولي	60000	72000	113000	135000
التوزيع الثانوي:				
-----الادارة	(%100)	%10	%20	%10
-----الصيانة	/	(%100)	%30	%50
				80000
				%60
				%20

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وحساب مجموع التوزيع الثانوي.

الحل: نلاحظ أنه لا يوجد تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية أي أن الإدارة تأخذ ما نسبته 10% من الإدارة، بينما الإدارة لا تحتاج خدمات من الصيانة، وفي هذه الحالة نقول إن التوزيع تنازلي وتكون تنمة الجدول كالتالي:

البيان	أقسام ثانوية		أقسام أساسية	
	ادارة	صيانة	تموين	انتاج
مجموع التوزيع الأولي	60000	72000	113000	135000
التوزيع الثانوي:				
-----الادارة	(60000)	6000	12000	6000
-----الصيانة	/	(78000)	23400	39000
مجموع التوزيع الثانوي	00	00	148400	180000
				80000
				36000
				15600
				131600

- التوزيع الثانوي التبادلي: يعني هذا النوع أن هناك تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية، أي أن الأقسام الثانوية تقدم لبعضها البعض خدمات.

مثال توضيحي: ليكن لدينا جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي:

أقسام أساسية			أقسام ثانوية		البيان
توزيع	انتاج	تموين	صيانة	ادارة	
40000	30000	20000	11000	18500	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي:
%30	%20	%30	%20	(%100)	-----الادارة
%20	%50	%20	(%100)	%10	-----الصيانة

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وحساب مجموع التوزيع الثانوي.

الحل: من الواضح في الجدول أعلاه أن هناك تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوي، حيث نجد أن قسم الإدارة يمنح 20% من خدماته إلى قسم الصيانة، في حين أن قسم الصيانة يمنح 10% إلى قسم الإدارة أي أن هناك عملية تبادل، نقوم بالرمز للإدارة بـ X، والصيانة بـ Y فتصبح لدينا المعادلة التالية:

$$X = 18500 + 0.1Y \dots\dots\dots(1)$$

$$Y = 11000 + 0.2X \dots\dots\dots(2)$$

بتعويض (1) في (2) نجد أن:

• الإدارة (X) = 20000

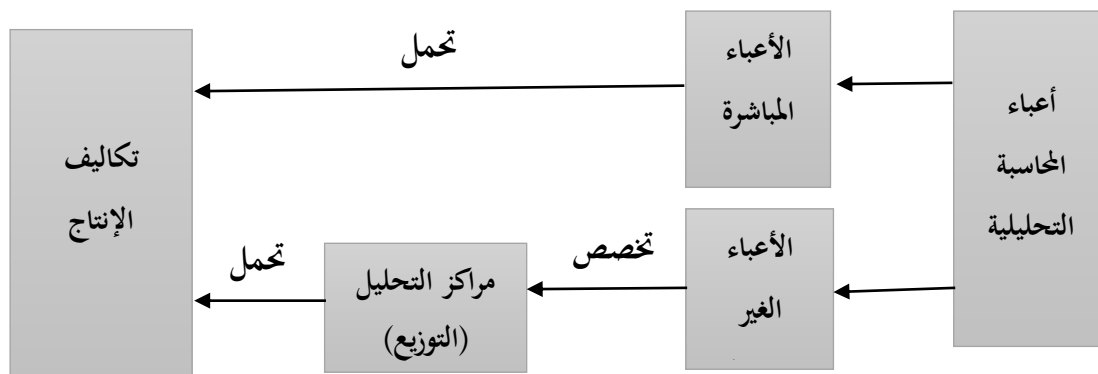
• الصيانة (Y) = 15000

أقسام أساسية			أقسام ثانوية		البيان
توزيع	انتاج	تموين	صيانة	ادارة	
40000	30000	20000	11000	18500	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي:
6000	4000	6000	4000	(20000)	-----الادارة
3000	7500	3000	(15000)	1500	-----الصيانة
49000	41500	29000	00	00	مجموع التوزيع الثانوي

3. تحميل المصاريف غير المباشرة على التكاليف: (وحدات القياس)

لكي نقوم بتحميل المصاريف على التكاليف يجب اتباع مجموعة من الخطوات، حيث أن مجموع التوزيع الثانوي لا يمكن أن يحمل مباشرة على التكاليف نظرا لتنوع المواد والمنتجات في الأقسام الأساسية، لهذا يجب تحديد عدد وحدات القياس المناسبة التي ترتبط بكل قسم، ويتم اختيار وحدة القياس المناسبة لكل قسم حسب درجة ارتباطها بين أعباء القسم ككل، حيث تختلف أنواع وحدات القسم داخل القسم الواحد وأيضا بين الأقسام مثل أن في قسم التموين (الشراء) ممكن أن تكون وحدات العمل: كلغ مشتريات، نسبة من ثمن الشراء... الخ، أما في قسم الإنتاج: ساعة عمل آلة، ساعة يد عمل، وحدة منتجة، كلغ مستعمل... الخ، أما في قسم التوزيع: وحدة مبيعة، نسبة من سعر البيع... الخ.

في نهاية هذا المحور نقد هذا الشكل الذي يلخص أعباء المحاسبة التحليلية بشكل واضح:



المصدر: بتصرف نقلا عن: بدار عاشور، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2015،

ص9

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة صناعية منتوجين تامين الصنع A، B، باستعمال مادتين أوليتين M_1 ، M_2 ، وخلال الفترة تحصلنا على المعلومات التالية:

1. مشتريات المادة الأولية:

✓ M_1 1000 كلغ بـ 70 دج/كلغ

✓ M_2 2000 كلغ بـ 40 دج/كلغ

2. الإنتاج والاستعمالات:

✓ أنتجت المؤسسة 1000 و من A وذلك بإستعمال: 900 كلغ من M_1 و 1200 كلغ من M_2

✓ أنتجت المؤسسة 400 و من B وذلك بإستعمال: 100 كلغ من M_1 و 800 كلغ من M_2

3. الأعباء المباشرة:

✓ الشراء: 15000 دج تتوزع بين المادتين الأوليتين على أساس الكمية المشتراه؛

✓ الإنتاج: 400 سا يد عمل تكلفة الساعة 100 دج/سا منها 150 سا للمنتج A

✓ التوزيع: 10000 دج تتوزع بين المنتجين على أساس الوحدات المباعة

4. المبيعات: باعت المؤسسة 700 و من المنتج A سعر بيع الوحدة 250 دج، و 300 و من B سعر بيع

الوحدة 442 دج

5. الأعباء غير المباشرة: تتلخص في الجدول التالي:

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	30000 دج	12000 دج	28000 دج	153800
طبيعة وحدة القياس	100 دج من ثمن الشراء	ساعة يد عمل	وحدة منتجة	100 دج من رقم الأعمال

المطلوب: تحديد وحدات القياس وإتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وحساب مختلف التكاليف.

الحل: تحديد عدد وحدات القياس:

• تموين (100 دج من ثمن الشراء)

$$M_1 = 1000 * 100 / 70 = 142.86 \text{ وحدة القياس}$$

$$M_2 = 2000 * 100 / 40 = 5000 \text{ وحدة قياس}$$

$$\text{طبيعة وحدة القياس بالنسبة لقسم التموين تساوي } 1500 = 800 + 700 \text{ وحدة قياس}$$

• الورشة 1 (ساعة يد عمل): لدينا 400 ساعة يد عمل لكلا المنتجين

- الورشة 2 (وحدات منتجة): أنتجت المؤسسة 1000 و من A و 400 و من B، أي أن وحدات القياس بالنسبة لقسم الإنتاج هي 1400 وحدة قياس

- التوزيع (100 دج من رقم الأعمال)

$$A = 100/1400 * 700 = 980 \text{ وحدة القياس}$$

$$B = 100/200 * 300 = 600 \text{ وحدة قياس}$$

$$O \text{ طبيعة وحدة القياس بالنسبة لقسم التوزيع تساوي } 1580 = 600 + 980 \text{ وحدة قياس}$$

اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	التمويل	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	30000 دج	12000 دج	28000 دج	153800
طبيعة وحدة القياس	1500 دج	400 سا	1400 و	3076 دج
تكلفة وحدة القياس	20 دج	30 دج	20 دج	50 دج

تكلفة شراء المواد الأولية:

البيان	M ₁			M ₂		
	M	P	Q	M	P	Q
شحن الشراء	70000	70	1000	80000	40	2000
مصاريف الشراء المباشرة	5000	5	1000	10000	5	2000
مصاريف الشراء غير المباشرة	14000	20	700	16000	20	800
تكلفة شراء الفترة	89000	89	1000	106000	53	2000

تكلفة انتاج المنتجات التامة:

البيان	A			B		
	M	P	Q	M	P	Q
تكلفة المواد المستعملة:						
M ₁ -----	80100	89	900	8900	89	100
M ₂ -----	63600	53	1200	42400	53	800
مصاريف الإنتاج المباشرة المباشرة	15000	100	150	25000	100	250
مصاريف الانتاج الغير مباشرة						

7500	30	250	4500	30	150	-----الورشة 1
8000	20	400	20000	20	1000	-----الورشة 2
91800	229.5	400	89000	89	1000	تكلفة انتاج الفترة

سعر التكلفة

B			A			البيان
M	P	Q	M	P	Q	
68850	229.5	300	62300	89	700	تكلفة الإنتاج المباع
3000	10	300	7000	10	700	مصاريف التوزيع المباشرة المباشرة
66300	50	1326	87500	50	1750	مصاريف التوزيع الغير مباشرة
138150	460.5	300	156800	224	700	سعر التكلفة

النتيجة التحليلية:

B			A			البيان
M	P	Q	M	P	Q	
132600	442	300	175000	250	700	رقم الأعمال (سعر البيع)
138150	460.5	300	156800	224	700	سعر التكلفة
5550-			18200			النتيجة التحليلية

تمارين وحالات تطبيقية متعلقة بالأعباء المحملة للتكاليف

1. تمارين حول تحويل الأعباء من حسب الطبيعة إلى حسب الوظيفة

التمرين الأول:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المبالغ	الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
%10	%40	%20	%5	%15	%10	10000	ح/61
%10	%25	%30	%20	%10	%5	20000	ح/62
%10	%45		%5	%10	%20	500000	ح/63
%30	%20	%20	%10	%10	%10	100000	ح/64
%10	%10	%10	%10	%30	%30	70000	ح/65
%10	%20	%10	%20	%20	%20	200000	ح/68
							المجموع

التمرين الثاني:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المبالغ	الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
1	4	2	0.5	1.5	1	10000	ح/61
1	2.5	3	2	1	0.5	20000	ح/62
1	4.5	1	0.5	1	2	500000	ح/63
3	2	2	1	1	1	100000	ح/64
1	1	1	1	3	3	70000	ح/65
1	2	1	2	2	2	200000	ح/68

2. تمارين حول توزيع الأعباء من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الأساسية

التمرين الأول:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المبالغ	الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
%10	%40	%20	%5	%15	%10	10000	ح/61
%10	%25	%30	%20	%10	%5	20000	ح/62
%10	%45		%5	%10	%20	500000	ح/63
%30	%20	%20	%10	%10	%10	100000	ح/64
%10	%10	%10	%10	%30	%30	70000	ح/65
%10	%20	%10	%20	%20	%20	200000	ح/68
							Σ I
%20	%20	%30	%20	%10	(%100)		توزيع قسم الإدارة
%25	%25	%25	%25	(%100)			توزيع قسم الصيانة
%25	%35	%40	(%100)				توزيع قسم النقل
							Σ II

التمرين الثاني:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المبالغ	الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
%10	%40	%20	%5	%15	%10	10000	ح/61
%10	%25	%30	%20	%10	%5	20000	ح/62
%10	%45		%5	%10	%20	500000	ح/63
%30	%20	%20	%10	%10	%10	100000	ح/64
%10	%10	%10	%10	%30	%30	70000	ح/65
%10	%20	%10	%20	%20	%20	200000	ح/68

Σت I							
توزيع قسم الإدارة	(%100)	%10	%20	%30	%20	%20	%20
توزيع قسم الصيانة	%20	(%100)	%20	%20	%20	%20	%20
توزيع قسم النقل			(%100)	%40	%35	%25	
Σت II							

التمرين الثالث:

البيان	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع	
Σت I	100000	190000	40000	10000	130000	90000	
ت / الإدارة	(%100)	% 10	% 20	% 30	% 20	%20	
ت / الصيانة		(%100)	% 20	% 30	%30	%20	
ت / النقل			(%100)	% 30	% 40	% 30	
Σت II							
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة أولية مشتراه	كلغ مادة أولية مستعملة	وحدة مباعة	

التمرين الرابع:

البيان	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σت I	5000	4000	3000	2119.5	4041.5	1312.5	912.5
ت / الإدارة	(%100)	%10	%10	%10	%50	%10	%10
ت / الصيانة		(%100)	%10	%10	%60	%10	%10
ت / النقل			(100%)	%25	%25	%25	%25
Σت II							
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة أولية مشتري	كلغ مادة أولية مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

التمرين الخامس:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
I Σ	33700	17600	276850	97050	12600	9500
ت / الإدارة	%(100)	%15	%20	%20	%30	%15
ت / الصيانة	%10	%(100)	%25	%25	%20	%20
II Σ						
طبيعة وحدة القياس			كلغ مادة أولية مشتري	وحدة نصف مصنعة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

التمرين السادس:

البيان	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
I Σ	70000	280000	30000	18000	10000	20000
ت / الإدارة	%(100)	%20	%10	%40	%20	؟
ت / الصيانة	%10	%(100)	%20	؟	%40	%10
ت / النقل			%(100)	%30	%30	%40
II Σ						
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة أولية مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

التمرين السابع:

الجدول التالي يمثل الأعباء غير المباشرة لإحدى المؤسسات:

البيان	اقسام ثانوية			اقسام أساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3
Σ التوزيع الأولي	12600	14600	18000	22100	40000	25000	30000
توزيع ثانوي الإدارة	%(100)	%10	%15	%10	%15	%20	%20
توزيع ثانوي الصيانة	/	%(100)	%20	%15	%10	%10	%30

توزيع ثانوي النقل	/	/	(%100)	%20	%12	%18	%20	%30
-------------------	---	---	--------	-----	-----	-----	-----	-----

المطلوب: إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التمرين الثامن:

يمثل الجدول التالي الأعباء غير المباشرة للمؤسسة X:

البيان	اقسام ثانوية			اقسام أساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ التوزيع الأولي	30300	20000	40000	80000	10000	30000	50000
توزيع ثانوي الإدارة	(%100)	%10	%10	%20	%30	%15	%15
توزيع ثانوي الصيانة	%20	(%100)	%20	%10	%10	%10	%30
توزيع ثانوي النقل	/	/	(%100)	%25	%25	%20	%30

المطلوب: إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التمرين التاسع:

يمثل الجدول التالي الأعباء غير المباشرة لمؤسسة (النجاح):

البيان	اقسام ثانوية			اقسام أساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ التوزيع الأولي	60000	160000	28000	120000	12200	12600	400000
توزيع ثانوي الإدارة	(%100)	%40	%10	%08	%12	%10	%20
توزيع ثانوي الصيانة	%20	(%100)	%10	%20	%15	%20	%15
توزيع ثانوي النقل	/	/	(%100)	%40	%10	%30	%20

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

التمرين العاشر:

لديك المعطيات التالية لإنتاج احدى المؤسسات والتي تنتج منتوجين $Y.X$ انطلاقا من مادة أولية واحدة في ورشة واحدة.

1. مشتريات الفترة: 200 كلغ من المادة الأولية بـ 80 دج/كلغ

2. مخزون أول المدة:

▪ من المادة الأولية 50 كلغ بـ 150 دج/كلغ

▪ من المنتج X 20 و بـ 365 دج

▪ من المنتج Y 20 و بـ 230 دج

3. المصاريف المباشرة: مصاريف الشراء: 8500 دج، مصاريف الإنتاج: كل وحدة منتجة من X تتطلب 45 د

كيد عاملة مباشرة تكلفة الساعة 120 دج/سا، 70 سا للمنتوج Y تكلفة الساعة 100 دج/سا

مصاريف التوزيع: 25255 دج منها 12255 للمنتوج X .

4. انتاج الفترة:

▪ تم انتاج 200 و تامة الصنع من X باستعمال 200 كلغ من المادة الأولية.

▪ تم انتاج 100 و تامة الصنع من Y باستعمال 50 كلغ من المادة الأولية.

5. المبيعات:

▪ تم بيع 180 و من X بـ 600 دج/و

▪ تم بيع 90 و من Y بـ 500 دج/و

6. المصاريف غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي:

البيان			اقسام ثانوية		اقسام أساسية
			الطاقة	الإدارة	تمويل
			انتاج	توزيع	
Σ التوزيع الأولي			1700	2000	16700
توزيع ثانوي الإدارة			(%100)	2	2
توزيع ثانوي الصيانة			5	(%100)	15
طبيعة وحدة القياس			/	/	كلغ مشتريات
					ساعة يد عمل
					100 دج من رقم الأعمال

المطلوب:

- ✓ إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؛
- ✓ حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؛
- ✓ حساب النتيجة التحليلية للمنتوجين Y.X؛ حساب النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن العناصر الإضافية تقدر بـ 1521 دج والأعباء غير المعتبرة تساوي 500 دج.



المحور الرابع: محاسبة المواد

محاسبة المخزونات

يعتبر المخزون من بين العناصر المهمة المكونة لأصول المؤسسة، والتي تتطلب من المؤسسة العمل باهتمام وكفاءة لتسييرها حيث يترجم هذا الاهتمام من خلال وجود محاسبة خاصة تهتم بهذا العنصر، كما يمكن القول إن المخزونات من بين ممتلكات المؤسسة التي لا يجب أن تبقى في المؤسسة لفترة طويلة، كما أن عملية تخزينها واستنفادها تنتج عنها مجموعة من التكاليف على المؤسسة التحكم فيها من خلال المحاسبة.

1. الجرد الدائم للمخزون:

يعتبر الجرد الدائم عملية ادخال وإخراج المخزونات من وإلى المخازن، كما أن النظام المالي والمحاسبي يعرف طريقة الجرد الدائم على أنه 'عملية تتيح المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية.

وتكون عملية تحديد كمية وقيمة المخزون بالعلاقة التالية:

$$\text{المخزون النهائي} = \text{مخزون الأول} + \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات}$$

2. تقييم حركة المخزونات:

☒ **تقييم الإدخالات:** تمثل الإدخالات كل من المشتريات والمنتجات التامة الصنع أو نصف مصنعة أو الجارية، حيث تقيم المشتريات بتكلفة الشراء، أما المنتجات فتقيم بالتكاليف التي تحملتها من بداية انتاجها إلى المرحلة التي بلغت من الإنتاج.

☒ **تقييم الإخراجات:** يعتبر تقييم الإخراجات مشكل يطرح على مستوى تقييم المخزونات المتجهة من المخازن إلى الورشات لغرض الإنتاج أو إلى التوزيع إذ يكمن المشكل في اختلاف مدة الإدخال وتكاليف الكميات التي دخلت إلى المخازن.

3. تقييم الإخراجات:

توجد طريقتين لتقييم الإخراجات وذلك حسب ما نص عليه النظام المالي المحاسبي وهما:

✓ طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة؛

✓ وطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO

1. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة:

هي طريقة تأخذ بعين الاعتبار قيم الإدخالات والتي نتحصل عليها بضرب سعر الوحدة المدخلة في عدد كمياتها، وتجمع بعدها هذه القيم وتقسم على إجمالي الكميات لاستخرج في الأخير قيمة المخزون، وهناك ثلاثة أساليب أو نماذج لتحديد التكلفة الوسيطة وهي كالتالي:

1.1 التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل إدخال:

$$\frac{\text{(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالقيمة}}{\text{(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالكمية}} = \text{التكلفة الوسيطة المرجحة}$$

2.1 التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات:

$$\frac{\text{مجموع الإدخالات بالقيمة}}{\text{مجموع الإدخالات بالكمية}} = \text{التكلفة الوسيطة المرجحة}$$

3.1 التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون بداية المدة:

$$\frac{\text{(مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) بالقيمة}}{\text{(مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) بالكمية}} = \text{التكلفة الوسيطة المرجحة}$$

نقوم بالتركيز على النموذج الأخير وهي التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون بداية المدة

2. طريقة الوارد أولا يصرف أولا FIFO:

تعتمد هذه الطريقة على افتراض بأن الوحدات أو الكميات تدخل إلى وتخرج من المخازن وفقا لترتيب معين بحيث يمكن تمييزها بعضها البعض وإخراجها حسب تاريخ قدومها إلى المخازن، يتمثل أسلوب FIFO في تقديم المادة الأولية إلى الورشات حسب زمن دخولها إلى المخازن، وفي هذه الحالة تخرج المواد حسب ترتيب دخولها، أول دخول هو أول خروج وهكذا حتى استنفاد المخزون، ويستخدم هذا الأسلوب في حالة انخفاض الأسعار باستمرار.

4. بطاقة المخزون:

هي وثيقة داخلية في المؤسسة تساعد على تسيير المخزونات حيث تخصص بطاقة لكل مادة يسجل عليها حركة هذه المادة عند حدوثها (الإدخالات والإخراجات) بالكمية والقيمة مع تحديد المتبقي بعد كل حركة. ويكون الشكل النموذجي لبطاقة المخزون كالتالي:

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون	
		الكمية	تكلفة	المجموع	الكمية	تكلفة	المجموع	الكمية	تكلفة

مثال تطبيقي: كانت حركة المخزون للمادة الأولية M خلال شهر جانفي 2018 كما يلي:

- 2018/1/1 المخزون في بداية الشهر 200 كلف ب 40 دج/كلف؛
- 2018/1/5 تم شراء 800 كلف ب 60 دج؛
- 2018/1/10 تم شراء 400 كلف ب 70 دج/كلف؛
- 2018/1/15 تم تسليم 600 كلف للورشة للإنتاج؛
- 2018/1/20 تم شراء 600 كلف ب 100 دج/كلف؛
- 2018/1/25 تم تسليم 1300 كلف للورشة للإنتاج.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون للمادة الأولية M وذلك بطريقة FIFO و CUMP

الحل:

1. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1 (CUMP)

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون	
		الكمية	ت/و	المجموع	الكمية	ت/و	المجموع	الكمية	ت/و
2018/1/1	مخزون 1	200	40	8000				200	40
2018/1/5	شراء	800	60	48000				1000	
2018/1/10	شراء	400	70	28000				1400	
2018/1/15	تسليم				600	72	43200	800	
2018/1/20	شراء	600	100	60000				1400	
2018/1/25	تسليم				1300	72	93600	100	
	المجموع	2000		144000	1900		136800	-	-

(مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) بالقيمة

التكلفة الوسيطة المرجحة =

(مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) بالكمية

$$(100 \times 600) + (70 \times 400) + (60 \times 800) + (40 \times 200)$$

التكلفة الوسيطة المرجحة =

$$600 + 400 + 800 + 200$$

التكلفة الوسيطة المرجحة = 72 دج/و

ملاحظة: بغية التأكد من الكميات والقيم الموجودة في المخازن نقوم بـ:

مخزن الثاني (آخر المدة) بالقيمة = الإدخالات - الإخراجات

$$7200 = 136800 - 144000 =$$

مخزون الثاني (آخر المدة) بالكمية = 1900 - 2000 = 100 بالكمية

2. طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO)

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		الكمية	ت/و	المجموع	الكمية	ت/و	المجموع	الكمية	ت/و	المجموع
2018/1/1	مخزون 1	200	40	8000				200	40	8000
2018/1/5	شراء	800	60	48000				200	40	8000
								800	60	48000
2018/1/10	شراء	400	70	28000				200	40	8000
								800	60	48000
								400	70	28000
2018/1/15	تسليم				200	40	8000	400	60	24000
					400	60	24000			
2018/1/20	شراء	600	100	60000				400	60	24000
								400	70	28000
								600	100	60000
2018/1/25	تسليم				400	60	24000	100	100	10000
					400	70	28000			
					500	100	50000			
	المجموع	2000		144000	1900		134000	-	-	-

ملاحظة: بغية التأكد من الكميات والقيم الموجودة في المخازن نقوم بـ:

مخزن الثاني (آخر المدة) بالقيمة = الإدخالات - الإخراجات

$$10000 = 134000 - 144000 =$$

مخزون الثاني (آخر المدة) بالكمية = 2000 - 1900 = 100 بالكمية

تمارين وحالات تطبيقية متعلقة بمحاسبة المواد

1. التمرين الأول:

- 1/1 رصيد أول المدة 1200 كلغ بـ: 10 دج / كلغ.
- 1/2 شراء 1000 كلغ بـ: 12.2 دج / كلغ.
- 1/4 إخراج 800 كلغ.
- 1/5 شراء 1000 كلغ بـ: 13.4 دج / كلغ.
- 1/6 شراء 1200 كلغ بـ: 14.4 دج / كلغ.
- 1/7 إخراج 2000 كلغ.
- 1/10 إخراج 1500 كلغ.
- 1/15 شراء 2400 كلغ بـ: 11 دج / كلغ.
- 1/18 إخراج 2500 كلغ.
- 1/22 شراء 1100 كلغ بـ: 10 دج / كلغ.
- 1/25 شراء 2200 كلغ بـ: 13 دج / كلغ.
- 1/27 إخراج 2500 كلغ.

المطلوب:

- طريقة السعر الوسطي المرجح الوحدوي (للفترة).
- طريقة ما دخل أولا خرج أولا.

2. التمرين الثاني:

تنتج مؤسسة نوعان من المنتجات أ¹ و أ² باستعمال المواد الأولية: م¹ ' م² ' م³.
جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
ت I Σ	70000	280000	30000	18000	10000	20000
ت/ الادارة	(%100)	%20	%10	%40	%20	؟
ت/الصيانة	% 10	(%100)	% 20	؟	%40	%10
ت/ النقل			(%100)	%30	%30	%40
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة أولية مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مباعه

مخزون أول الشهر

مخ 1	الكمية	القيمة
م 1	100	10000 دج
م 2	200	24000 دج
م 3	100	15000 دج
أ 1	100	32000 دج
أ 2	200	75000 دج

المشتريات

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م 1	1000	100	10000 دج
م 2	1200	120	24000 دج
م 3	1500	150	15000 دج

المبيعات:

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
أ 1	900	350	5 دج / و
أ 2	1600	400	5 دج / و

الإنتاج:

المواد المستعملة				الكمية / وحدة	الإنتاج
م 3	م 2	م 1	مصاريف الإنتاج		
0.1 كلغ/و	0.4 كلغ/و	0.5 كلغ/و	23000 دج	1000	أ 1
0.6 كلغ/و	0.3 كلغ/و	0.2 كلغ / و	12000 دج	2000	أ 2

مخزون آخر الشهر

الكمية	المواد والمنتجات
198	م 1
400	م 2
401	م 3
200	أ 1
598	أ 2

✍

✍ معلومات إضافية: تقدر العناصر الإضافية بـ 20000 دج و الأعباء غير المعتبرة بـ 12000 دج.

المطلوب :

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب تكلفة شراء المواد الأولية.
3. حساب تكلفة إنتاج المنتج أ 1 وأ 2.
4. حساب سعر التكلفة.
5. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية لـ أ 1 وأ 2 والنتيجة الإجمالية.
6. حساب فارق الجرد لكل من م 1، م 2، م 3، أ 1، أ 2.
7. حساب نتيجة المحاسبة الصافية لـ أ 1 وأ 2.
8. إعادة حل التمرين باستعمال طريقة FIFO

3. التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة نوعان من المنتجات أ¹ و أ² باستعمال المواد الأولية : م¹ ، م² ، م³.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الإنتاج	التوزيع
ت I Σ	100000	190000	40000	10000	130000	90000
ت / الإدارة	(%100)	% 10	% 20	% 30	% 20	%20
ت / الصيانة		(%100)	% 20	% 30	%30	%20
ت / النقل			(%100)	% 30	% 40	% 30
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة أولية مشتراه	كلغ مادة أولية مستعملة	وحدة مباعه

2- مخزون أول الشهر

مخ1	الكمية	القيمة
م ¹	200	20000 دج
م ²	100	1200 دج
أ ¹	50	12500 دج
أ ²	60	27000 دج

3- المشتريات

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م ¹	5000	100	75000 دج
م ²	8000	120	40000 دج

4- الإنتاج:

الإنتاج	الكمية / وحدة	المواد المستعملة		
		مصاريف الإنتاج	م 1	م 2
أ 1	5000	17500 دج	0.5 كلغ/و	0.8 كلغ/و
أ 2	2000	90000 دج	1 كلغ / و	2 كلغ/ و

5- مخزون آخر المدة

الكمية	المواد والمنتجات
702	م 1
98	م 2
1049	أ 1
60	أ 2

معلومات إضافية: تقدر العناصر الإضافية بـ 5000 دج و الأعباء غير المعتمدة بـ 10000 دج.

المطلوب : * حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية لـ أ 1 و أ 2 .

إعادة حل التمرين باستعمال طريقة FIFO

التمرين الأول:

كانت حركة المخزون للمادة الأولية M خلال شهر جانفي 2018 كما يلي:

- 2018/1/1 المخزون في بداية الشهر 200 كلغ بـ 40 دج/كلغ؛
- 2018/1/5 تم شراء 800 كلغ بـ 60 دج؛
- 2018/1/10 تم شراء 400 كلغ بـ 70 دج/كلغ؛
- 2018/1/15 تم تسليم 600 كلغ للورشة للإنتاج؛
- 2018/1/20 تم شراء 600 كلغ بـ 100 دج/كلغ؛
- 2018/1/25 تم تسليم 1300 كلغ للورشة للإنتاج.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون للمادة الأولية M وذلك بطريقة CUMP و FIFO

4. التمرين الرابع:

كانت حركة المخزون لشهر ماي 2017 في المؤسسة من المادة الأولية X كما يلي:

- 2017/05/01: مخزون أول المدة 1500 كلغ ب 20 دج/كلغ؛
- 2017/05/02: شراء 2000 كلغ ب 21.05 دج/كلغ؛
- 2017/05/06: إخراج 1800 كلغ إلى قسم الإنتاج؛
- 2017/05/08: شراء 1600 كلغ ب 22 دج/كلغ؛
- 2017/05/15: إخراج 1800 كلغ إلى قسم الإنتاج؛
- 2017/05/21: إخراج 700 كلغ إلى قسم الإنتاج؛
- 2017/05/22: شراء 2000 كلغ ب 21.7 دج/كلغ؛
- 2017/05/27: إخراج 1500 دج إلى قسم الإنتاج.

المطلوب: تحديد المخزون النهائي للمادة الأولية X من خلال إعداد بطاقة حركة المخزون بمختلف الطرق القانونية.

5. التمرين الخامس:

تنتج مؤسسة منتوجين A B، باستعمال مادتين أوليتين M_1 M_2 في ورشة واحدة، وقدمت معلومات الفترة كالتالي:

1. مشتريات الفترة:

- تم شراء 100 كلغ من M_1 ب 10 دج/كلغ مع تحمل مصاريف شراء مباشرة قدرت ب 500 دج
- تم شراء 200 كلغ من M_2 ب 12 دج/كلغ مع تحمل مصاريف شراء مباشرة قدرت ب 1000 دج

2. مخزون أول المدة:

- M_1 50 كلغ بقيمة إجمالية 500 دج
- M_2 100 كلغ بقيمة إجمالية 1200 دج
- A 100 و بقيمة إجمالية 2150 دج
- B 100 و بقيمة إجمالية 2600 دج

3. الإنتاج والاستعمالات:

- أنتجت المؤسسة 150 و من A باستعمال 70 كلغ من M_1 و 100 كلغ من M_2 ، مع تحمل 125 ساعة عمل؛

- أنتجت المؤسسة 200 و من B باستعمال 30 كلغ من M_1 و 150 كلغ من M_2 ، مع تحمل 225 ساعة عمل؛

- تكلفة ساعة العمل الواحدة 20 دج.

4. مبيعات الفترة:

- باعت المؤسسة 200 و من A وذلك بسعر بيع وحدة قدر ب 60 دج/و

- باعت المؤسسة 250 و من B وذلك بسعر بيع وحدة قدر ب 80 دج/و

- تحملت المؤسسة مصاريف توزيع مباشرة للمنتوجين B A قدرت ب 2200 دج و 3250 دج على التوالي.

5. جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	تموين	انتاج	توزيع
Σ ت الثانوي	3000 دج	1750 دج	1350 دج
ط و ق	كلغ مشتراه	وحدة منتجة	وحدة مباعه

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية والصفائية إذا علمت أن العناصر الإضافية تقدر ب 2000 دج والعباء غير المعتبرة تقدر ب 1000 دج.

ملاحظة: استخدام كلا الطريقتين في الحل (CUMP-FIFO)

التمرين الرابع:

تنتج المؤسسة نوعين من المنتجات X Y باستعمال المواد الأولية A B C وأعطيت لنا معلومات الفترة كالتالي:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	الصيانة	الإدارة	النقل	التموين	الانتاج	التوزيع
Σ ت الأولي	60000	380000	30000	18000	84000	17000
ت ثانوي	(%100)	%20	%30	%10	؟	%10
ت ثانوي	%10	(%100)	؟	%10	%30	%10
ت ثانوي النقل			(%100)	%40	%30	%30
ط و ق				كلغ مادة أولية	وحدة	وحدة

2. المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س و/دج	مصاريف شراء مباشرة
A	1200	100	13200

B	1000	150	11000
C	1800	120	91800

3. مخزون أول المدة

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
A	800	20000
B	500	100000
C	400	62000
X	800	270000
Y	700	120000

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات		
		مصاريف الانتاج		
		A	B	C
X	2500	0.6	0.7	0.5
Y	3000	0.5	0.4	0.3

5. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصاريف التوزيع
X	1800	500	17000
Y	2000	390	30000

6. معلومات إضافية: تقدر العناصر الإضافية بـ 30000 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 10000 دج

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوجين Y X علما أن المؤسسة تطبق أسلوب CUMP

المحور الخامس: حالات خاصة

1. المنتج نصف مصنع:

هي المنتجات التي خرجت من المرحلة الانتاجية ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع، والتي ستدخل مستقبلا في مرحلة جديدة من التحويل من أجل تكميلها للوصول إلى المرحلة النهائية سواء كانت هذه المرحلة المقبلة تتم في المؤسسة نفسها أو خارجها¹، مثل: مكونات جهاز الحاسوب الثابت تعتبر منتجات نصف مصنعة، ويتم حساب تكلفة انتاجه مثل المنتج التام الصنع، ويستعمل في المرحلة الموالية كمادة أولية.

2. الإنتاج الجاري:

وهي منتجات دخلت كمواد أولية أو منتوجات نصف مصنعة في مرحلة ما من الإنتاج ولم تخرج بعد من هذه المرحلة، فهي منتجات قيد التحويل أو الإنجاز ولم تأخذ بعد شكلا متميزا لها كإنتاج نصف مصنع أو تام الصنع. وعليه فان تحديد تكلفة المنتجات التامة للدورة يتطلب حساب تكلفة المنتجات قيد الصنع لبداية ونهاية الدورة وأخذها بعين الاعتبار وذلك وفق العلاقة الآتية²:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة} = \text{أعباء إنتاج الفترة} + \text{تكلفة إنتاج المنتج الجاري لبداية الفترة} - \text{تكلفة إنتاج المنتج الجاري لنهاية الفترة}$$

3. الفضلات والمهملات³:

-**الفضلات:** هي البقايا المحصل عليها عند اجراء أي عملية انتاجية. مثلا: في مصنع الأحذية والحقائب عند التفصيل والتقطيع ينتج عنه بقايا.

-**المهملات:** هي المنتجات المصنعة أو نصف المصنعة والتي فيها عيب ارتكب أثناء عملية الانتاج. وتتم معالجتها محاسبيا كما يلي:

○ **الفضلات والمهملات غير المسترجعة:** تتخلص المنشأة من الفضلات والمهملات مما تتحمل مصاريف نقل و شحن الفضلات والمهملات وهذا يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج التام.

¹ محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 27.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 96.

³ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 125.

تكلفة الإنتاج = مصاريف الإنتاج + مصاريف نزع الفضلات والمهمات الضائعة

- الفضلات والمهمات المسترجعة: تقوم المنشأة بتسويق الفضلات والمهمات، وهذا يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام بمقدار قيمة بيعها مطروحا منها مصاريف التوزيع.

تكلفة الإنتاج = مصاريف الإنتاج - قيمة الفضلات والمهمات المباعة

تكلفة إنتاج الفضلات والمهمات المسترجعة = تكلفة شراء المواد الأولية المعوضة + مصاريف

المعالجة

4. المنتج الثانوي:

هو المنتج المتحصل عليه من المنتج الأساسي في عملية الإنتاج، وقد تستعمل¹:

- كمادة أولية في عملية الإنتاج وتقيم بتكلفة المواد الأولية المعوضة وتضاف لها مصاريف المعالجة ان وجدت
- أو تعالج ثم تباع وهنا تحدد تكلفة انتاجه، بعد تحديد سعر بيعه المحتمل وطرح مصاريف التوزيع وهامش الربح ثم تطرح منه مصاريف المعالجة، وذلك وفقا للعلاقة العكسية الآتية:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{سعر البيع} = \text{تكلفة الإنتاج للمنتج الثانوي} + \text{مصاريف المعالجة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{هامش الربح}$$

وهذا يعطي:

$$\text{تكلفة الإنتاج للمنتج الثانوي} = \text{سعر البيع} - (\text{مصاريف المعالجة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{هامش الربح})$$

وبالتالي:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات الأساسية} = \text{مجموع أعباء الإنتاج} - \text{تكلفة إنتاج المنتج الثانوي}$$

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 108.

تمارين وحالات تطبيقية خاصة بالمنتج النصف مصنع

1. التمرين الأول:

تنتج مؤسسة نوعان من المنتجات أ1، أ2 باستعمال المواد الأولية م1، م2، م3 ينتج منتج نصف مصنع س، ص في الورشة 1 بينما ينتج المنتج التام المصنع أ1، أ2 في الورشة 2 وإليك معلومات شهر مارس.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
ت Σ I	5000	4000	3000	2119.5	4041.5	1312.5	912.5
ت / الإدارة	(%100)	%10	%10	%10	%50	%10	%10
ت / الصيانة		(%100)	%10	%10	%60	%10	%10
ت / النقل			(100%)	%25	%25	%25	%25
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة أولية مشتري	كلغ مادة أولية مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2- مخزون أول الشهر

مخ 1	الكمية	القيمة
م1	500 كلغ	11600 دج
م2	100 كلغ	1400 دج
م3	50 كلغ	525 دج
س	500 و	28750 دج
ص	900 و	34500 دج
أ1	500 و	75900 دج
أ2	300 و	44600 دج

3-المشتريات

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م1	6500	23	5600 دج
م2	13000	13.7	14400 دج
م3	650	8	1145 دج

4-الإنتاج:

الإنتاج	الكمية / وحدة	مصاريف الإنتاج	المواد المستعملة				
			م1	م2	م3	س	ص
س	4000	1184	1.2 كلغ	1.5 كلغ	/	/	/
ص	2800	6855.2	0.5 كلغ	1.8 كلغ	/	/	/
أ1	1200	6240	/	/	0.2 كلغ	1 و	2 و
أ2	1300	1860	/	/	0.3 كلغ	2 و	1 و

5- المخزون آخر المدة

المواد والمنتجات	الكمية
م1	795 كلغ
م2	2055 كلغ
م3	102 كلغ
س	701 و
ص	0 و
أ1	801 و
أ2	1498 و

6- المبيعات

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
أ1	900	170	1350
أ2	100	175	500

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب تكلفة شراء المواد الأولية.
3. حساب تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع س و ص.
4. حساب تكلفة إنتاج المنتج أ1 و أ2.
5. حساب سعر التكلفة.
6. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية ل أ1 و أ2 و النتيجة الإجمالية.
7. حساب فارق الجرد لكل من م1، م2، م3، س، ص، أ1، أ2.
8. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية ل أ1 و أ2.

2. التمرين الثاني:

تنتج مؤسسة ثلاث أنواع من المنتوجات أ1، أ2، أ3 باستعمال المواد الأولية م1، م2، م3، ينتج منتج نصف مصنع س و ص في ورشة 1 بينما ينتج المنتج التام الصنع أ1، أ3 في الورشة 2 و ينتج أ2 في الورشة 3 إليك معلومات شهر فيفري.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	التوزيع
ت II Σ	38500	32000	30000	3800	8775
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة أولية مشتريات	ساعة عمل	وحدة نصف مصنعة مستعملة	؟	وحدة مباعة

2- مخزون أول الشهر

مخ 1	الكمية	القيمة
م1	100	2900
م2	200	3600
م3	5000	80000
س	1500	67500

ص	500	28150
أ1	0	0
أ2	0	0
أ3	50	11050

3-المشتريات:

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م1	3500	27	7100
م2	13000	18	13400
م3	22000	13.5	6000

4- الإنتاج: تكلفة ساعة العمل 10 دج

الإنتاج	الكمية / وحدة	مصاريف الإنتاج	المواد المستعملة				
			م1	م2	م3	س	ص
س	6000	0.1 سا	0.5 كلغ	/	1.8 كلغ	/	/
ص	10000	0.1 سا	/	1.3 كلغ	1.4 كلغ	/	/
أ1	3000	0.2 سا	0.1 كلغ	/	/	1 و	1 و
أ2	2000	0.3 سا	/	/	0.1 كلغ	1 و	2 و
أ3	1000	0.7 سا	/	0.2 كلغ	/	2 و	2 و

5- المخزون نهاية المدة

الكمية	المواد والمنتجات
302	م1
0	م2
1995	م3
499	س
1500	ص
101	أ1

أ2	0
أ3	101

6- المبيعات

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
أ1	2900	150	6380
أ2	2000	150	3000
أ3	950	250	2375

المطلوب :

❖ حساب نتيجة المحاسبة الصافية لأ1 و أ2 و أ3 .

3. التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة منتوج تام الصنع A وذلك حسب الخطة الإنتاجية التالية:

- ✓ الورشة 1: تتم معالجة المادة الأولية M1 و M2 من أجل الحصول على المنتج النصف مصنع X
- ✓ الورشة 2: تتم معالجة المادة الأولية M2 والمنتج النصف مصنع X من أجل الحصول على المنتج تام الصنع

A

وخلال الفترة تحصلنا على المعطيات التالية:

1- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ ت الثانوي	15000	16000	15000	7000
ط و ق	كلغ مشتراه	//	//	//

2- المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س و/دج	مصاريف الشراء
M ₁	100	70	5000
M ₂	150	30	3000
M ₃	50	80	3500

3- مخزون أول المدة

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
M ₁	100	13000
M ₂	150	21000
M ₃	200	22000
X	50	4400
A	100	7000

4- الناتج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات			
		مصارييف الانتاج	M ₁	M ₂	M ₃
X	200	150 ساعة عمل	0.5 كلغ/و	0.4 كلغ/و	/
A	250	100 ساعة عمل	/	/	0.4 كلغ/و

5- المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصارييف التوزيع
A	250	400 دج/و	5500 دج

6- معلومات إضافية:

✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الأولى 100 دج.

✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الثانية 150 دج.

✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 200 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 100 دج

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوج A.

4. التمرين الرابع:

تنتج المؤسسة نوعين من المنتجات Y X وذلك حسب الخطة الإنتاجية التالية:

✓ الورشة 1: تتم معالجة المادة الأولية M₂-M₁ من أجل الحصول على المنتوجين النصف مصنعين A - B

✓ الورشة 2: تتم معالجة المادة الأولية M₃ والمنتوجين النصف مصنعين A - B من أجل الحصول على المنتوجين

Y X

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ ث الثانوي	15750	45000	20800	4200
ط و ق	100 دج ثن الشراء	وحدة	وحدة	وحدة

2. المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س و/دج	مصاريف شراء مباشرة
M ₁	150	50	4500 دج تتوزع على أساس الكمية المشتريّة
M ₂	200	30	
M ₃	100	40	

3. مخزون أول المدة:

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
M ₁	50	1800
M ₂	100	1600
M ₃	20	1000
A	100	10640
B	250	19150
X	130	17600
Y	80	23300

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات				مصاريف
		M ₁	M ₂	M ₃	A	B
A	200	30 دقيقة	80 كلغ	100 كلغ	/	/
B	250	36 دقيقة	50 كلغ	150 كلغ	/	/
X	120	20 دقيقة	/	/	60 كلغ	120 و 180 و
Y	140	15 دقيقة	/	/	50 كلغ	250 و 200

5. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصاريف التوزيع
X	240	520 دج/و	8000 دج
Y	180	660 دج/و	7000 دج

6. معلومات إضافية:

- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الأولى 150 دج.
- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الثانية 100 دج.
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 2800 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 1200 دج
- المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوجين Y X .

5. التمرين الخامس:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات أ₁ وأ₂ باستعمال المواد الأولية م₁، م₂، م₃ وذلك حسب الخطة الإنتاجية التالية:

- ✓ الورشة 1: تتم معالجة المادة الأولية م₁، م₃ من أجل الحصول على المنتوجين النصف مصنعين ع-ص؛
 - ✓ الورشة 2: تتم معالجة المادة الأولية م₂ والمنتوج النصف تام ع من أجل الحصول على المنتوج التام أ₁؛
 - ✓ الورشة 3: تتم معالجة المادة الأولية م₂ والمنتوج النصف تام ص من أجل الحصول على المنتوج التام أ₂؛
- وقد تمت معلومات الفترة كالتالي:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة	الورشة	التوزيع
Σ ت الأولي	700	2800	604	880	1400	260	1260
ت ثانوي الصيانة	(%100)	%20	%10	%20	%30	%10	%10
ت ثانوي الادارة	%10	(%100)	%20	%20	%20	%8	%22
ط و ق			100 دج ثمن الشراء	كلغ مستعمل	؟	؟	100 دج من رع

2. المشتريات:

المواد	الكمية	س و/دج	مصاريف	شراء
م ₁	120	40	816 دج	
م ₂	80	50	680 دج	
م ₃	150	50	900 دج	

3. مخزون أول المدة:

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
م1	80	2000
م2	100	3100
م3	50	1000
ع	20	2000
ص	150	11300
أ1	100	11000
أ2	/	/

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات				
		مصاريف الانتاج	م1	م2	م3	ع
ع	180	980 دج	0.5 كلغ/و	/	0.3 كلغ/و	
ص	160	480 دج	0.4 كلغ/و	/	0.8 كلغ/و	
أ1	200	100 ساعة عمل	/	0.3 كلغ/و	/	1 و/و
أ2	300	150 ساعة عمل	/	0.4 كلغ/و	/	1 و/و

5. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصاريف التوزيع
X	280	200 دج	1280 دج
Y	250	180 دج	1100 دج

6. معلومات إضافية:

- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة 2 والورشة 3 100 دج.
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 1000 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 3000 دج
- المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوجين أ1 وأ2.

تمارين وحالات تطبيقية خاصة بالمنتج الجاري

1. التمرين الأول: تنتج مؤسسة منتج س باستعمال م1، م2.

الكمية المنتجة		المواد المستعملة لإنتاج 2000 و		تكلفة شراء المواد		مصاريف إنتاج 2000 و	
م1	م2	م1	م2	ساعة يد عمل بـ	ساعة عمل آلة بـ	10 دج/سا	08 دج/سا
1000 كلغ	1200 كلغ	25 دج/كلغ	30 دج/كلغ	100 سا	50 سا		

المطلوب:

- 1- حساب تكلفة إنتاج المنتج س.
- 2- حساب تكلفة إنتاج المنتج س إذا علمت أنه يوجد إنتاج جاري للمنتج س أول المدة يقدر بـ 20000 دج وآخر المدة يقدر بـ 15000 دج.

2. التمرين الثاني:

تنتج مؤسسة نوعان من المنتوجات أ1، أ2 باستعمال المواد الأولية م1، م2، م3 ينتج منتج نصف مصنع س، ص في الورشة 1 بينما ينتج المنتج التام المصنع أ1، أ2 في الورشة 2.

معلومات إضافية:

- عند إنتاج أ1 ينتج منتج ثانوي (ب) يباع بـ 120000 بـ هامش ربح 20% هذا بعد أن يتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 20000 دج وتتحصل مصاريف توزيع تقدر بـ 5000 دج، وذلك فضلات (د) يجب رميها وكانت مصاريف الرمي الرسمي تقدر بـ 8000 دج.
- عند إنتاج المنتج أ2 يترك فضلات (هـ) تباع بـ 13880 دج بـ هامش ربح 20% وتتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 5000 دج.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التمويل	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ I	33700	17600	276850	97050	12600	9500
ت/ الإدارة	%(100)	%15	%20	%20	%30	%15
ت/الصيانة	%10	%(100)	%25	%25	%20	%20
طبيعة وحدة القياس			كلغ مادة أولية مشتري	وحدة نصف مصنعة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2- مخزون أول الشهر

مخ 1	الكمية	القيمة
م 1	1000 كلغ	60000 دج
م 2	5000 كلغ	212500 دج
م 3	0	0
س	1500 و	161200 دج
ص	2000 و	270250 دج
أ 1	1000 و	355000 دج
أ 2	1000 و	310000 دج

3- المشتريات

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م 1	20000	40	64000 دج
م 2	25000	30	80000 دج
م 3	1000	20	3700 دج

4- الإنتاج الجاري

الإنتاج	أول المدة	آخر المدة
1أ	58200 دج	50000 دج
2أ	28700 دج	36900 دج

5- الإنتاج والاستعمالات:

الإنتاج	الكمية/ وحدة	مصاريف الإنتاج		المواد المستعملة للوحدة			الوحدات النصف مصنعة المستعملة للوحدة	
		ساعة يد عمل	ساعة عمل آلة	م1	م2	م3	س	ص
س	11000 و	0.2 سا/و	0.1 سا/و	0.5 كلغ	1.5 كلغ	/	/	/
ص	11000 و	0.15 سا/و	0.05 سا/و	1.4 كلغ	1 كلغ	/	/	/
1أ	4000 و	0.15 سا/و	0.1 سا/و	/	/	0.1 كلغ	1 و	2 و
2أ	3000 و	0.15 سا/و	0.1 سا/و	/	/	0.2 كلغ	2 و	1 و

* سعر ساعة يد عمل 12 دج/ سا وسعر عمل آلة 09 دج/ سا

6- المبيعات :

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
1أ	3500	400	7000
2أ	3000	295	6000

7- المخزون نهاية الشهر:

الكمية	المواد والمنتجات
100	م1
2498	م2
0	م3
2499	س

2000	ص
1501	أ1
999	أ2

معلومات إضافية:

تقدر العناصر الإضافية بـ 10000 دج والأعباء غير المعتمدة بـ 4865 دج.

المطلوب:

1- إتمام جدول الأعباء غير المباشر

2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية م1، م2، م3.

3- حساب تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع س، ص.

4- حساب تكلفة إنتاج المنتج التام أ1، أ2.

5- حساب سعر التكلفة.

6- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية لـ أ1، أ2 والنتيجة الإجمالية.

7- حساب فوارق الجرد لكل من م1، م2، م3، س، ص، أ1، أ2.

8- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية.

3. التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة منتج تام الصنع X باستعمال مادتين أوليتين M_1 و M_2 ولدينا المعلومات التالية:

المنتج	الكميات المستعملة	تكلفة شراء الوحدة	مصاريف إنتاج مباشرة	مصاريف إنتاج غير مباشرة	المبيعات	م توزيع مباشرة	م توزيع غير مباشرة
X	M ₂	M ₁	سا	دج/سا	و	س ب و	
1000 و	2000	1000	100	154	43200	400	17000
					دج		4000

المطلوب:

✓ حساب تكلفة إنتاج المنتج X؛

✓ حساب تكلفة إنتاج المنتج X إذا علمت أنه يوجد إنتاج جاري (قيد التنفيذ) للمنتج X أول المدة يقدر بـ

6000 دج وآخر المدة يقدر بـ 19600 دج

✓ إذا علمت أن المعلومات التالية تتعلق بالإنتاج الجاري آخر المدة:

الإنتاج الجاري آخر المدة	المواد الأولية المستعملة	مصاريف الإنتاج المباشرة	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
200 و			
نسب التقدم في الإنجاز	30%	50%	40%

✓ قم بحساب الإنتاج المكافئ وتأكد من قيمة الإنتاج الجاري آخر المدة.

4. التمرين الرابع:

مؤسسة صناعية تنتج منتج نصف مصنع Y باستعمال المواد الأولية M₁ M₂ وذلك في الورشة 1، كما تنتج منتج تام الصنع X في الورشة 2 وذلك باستعمال المنتج نصف المصنع Y والمواد الأولية M₃ M₄. ومن السجلات المحاسبية للمؤسسة تم الحصول على المعلومات التالية والمتعلقة بشهر سبتمبر 2019:

1. أعباء الورشة 1:

- الاستعمالات: 200 كلغ من M₁ بتكلفة شراء 80 دج/كلغ، 300 كلغ من M₂ بتكلفة شراء 75 دج/كلغ

- ساعة يد عاملة: 200 سا بـ 40 دج/سا.

- ساعة عمل الآلة: 100 سا بـ 50 دج/سا.

- مصاريف غير مباشرة: 3500 دج

- إنتاج جاري أول المدة: 2000 دج.
- إنتاج جاري آخر المدة: 3000 دج.
- مخزون أول المدة: 150 و بقيمة إجمالية 12000 دج.
- إنتاج الفترة: تم إنتاج 400 و.

2. أعباء الورشة 2:

- الاستعمالات: 150 كلغ من M3 بتكلفة شراء 90 دج/كلغ، 250 كلغ من M4 بتكلفة شراء 50 دج/كلغ، 370 و من Y.
- ساعة يد عاملة: 150 سا ب 40 دج/سا.
- ساعة عمل الآلة: 100 سا ب 50 دج/سا.
- مصاريف غير مباشرة: 4500 دج
- إنتاج جاري أول المدة: 1100 دج.
- إنتاج جاري آخر المدة: 2000 دج.
- مخزون أول المدة: 50 و بقيمة إجمالية 11600 دج.
- إنتاج الفترة: تم إنتاج 370 و.
- مبيعات: تم بيع 400 و ب 250 دج.
- مصاريف التوزيع: 1000 دج مباشرة، و 2000 دج غير مباشرة.

المطلوب: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن العناصر الإضافية تقدر ب 300 دج والأعباء غير المعتبر 100 دج.

5. التمرين الخامس:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات N M باستعمال المواد الأولية C_1 C_2 C_3 ، حيث يتم إنتاج المنتجين النصف مصنعين A B في الورشة 1، بينما يتم إنتاج المنتجين N M في الورشة الثانية، وقدمت إليك المعلومات المتعلقة بشهر نوفمبر كالتالي:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ ت الأولي	8000	7500	31110	66280	18040	17370
ت ثانوي الصيانة	(%100)	%10	%40	%30	%10	%10
ت ثانوي الادارة	–	(%100)	%30	%40	%20	%10
ط و ق			كلغ مشتراه	وحدة 1/2 مصنعة منتجة	وحدة 1/2 مصنعة مستعملة	وحدة مباعه

2. المشتريات:

المواد	الكمية	س و/دج	مصاريف شراء
C ₁	1300	100	20 دج لكل كلغ
C ₂	1800	150	مشتري
C ₃	1500	170	

3. مخزون أول المدة:

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
C ₁	400	37600 دج
C ₂	1200	129600 دج
C ₃	700	44000 دج
A	200	50000 دج
B	500	128000 دج
M	450	120000 دج
N	150	110000 دج

4. الناتج الجاري:

المنتج	أول المدة	آخر المدة
A	23200 دج	26000 دج
B	62000 دج	28000 دج
M	1750 دج	1000 دج
N	1900 دج	7000 دج

5. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	مصاريف الإنتاج		الاستعمالات			
		سا	يد	سا عمل آلة	C ₁	C ₂	C ₃
A	800	0.1	0.3	0.8	/	0.7	كلغ/و
B	1000	0.1	0.3	0.2	/	1	كلغ/و
M	750	0.2	0.1	/	0.6	/	0.3 و/و 0.5 و/و
N	850	0.2	0.1	/	0.4	كلغ/و	0.2 و/و 0.3 و/و

6. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصاريف التوزيع
M	1100	400 دج	9000 دج
N	800	350 دج	18000 دج

6. معلومات إضافية:

- ✓ سعر ساعة يد عمل في الورشة 1 والورشة 2 هو 30 دج؛
 - ✓ سعر ساعة عمل آلة في الورشة 1 والورشة 2 هو 20 دج؛
 - ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 8000 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 4000 دج
- المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوجين N M

تمارين وحالات تطبيقية خاصة بالمنتج الثانوي والفضلات والمهمات

1. التمرين الأول:

تنتج مؤسسة منتج س باستعمال م1، م2.

المواد المستعملة لإنتاج 2000 و		تكلفة شراء المواد		مصاريف إنتاج 2000 و	
الكمية المنتجة	م1	م2	م1	م2	ساعة يد عمل ب 10 دج/سا ساعة عمل آلة ب 08 دج/سا
	1000 كلغ	1200 كلغ	25 دج/كلغ	30 دج/كلغ	100 سا 50 سا

المطلوب:

1- حساب تكلفة إنتاج المنتج س.

2- حساب تكلفة إنتاج المنتج س لكل حالة من الحالات الآتية على حدة.

الحالة الأولى: عند إنتاج س ينتج منتج ثانوي ب يباع مباشرة ب 18000 دج علما أنه حقق هامش ربح 20%.

الحالة الثانية: عند إنتاج المنتج س ينتج منتج ثانوي ج يباع ب 18000 دج بعد أن يتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر ب 2000 دج مع العلم أنه حقق هامش ربح 20%.

الحالة الثالثة: عند إنتاج المنتج س ينتج عنه فضلات يجب رميها وكانت مصاريف الرمي تقدر ب 3000 دج.

الحالة الرابعة: عند إنتاج المنتج س ينتج عنه فضلات سعر بيعها المحتمل يقدر ب 19200 دج ومصاريف التوزيع 2000 دج مع العلم أنها تحقق هامش ربح 20%.

الحالة الخامسة: عند إنتاج المنتج س يترك فضلات ه يتم إسترجاعها وتحمل مصاريف معالجتها تقدر ب 1000 دج مع العلم أن كلفة المواد المعوضة لها بعد معالجتها تقدر ب 11000 دج.

الحالة السادسة: عند إنتاج المنتج س يترك فضلات ف يتم إسترجاعها وتحمل مصاريف معالجتها تقدر ب 1000 دج مع العلم أن تكلفة المواد المعوضة - لها تقدر ب 11000 دج.

2. التمرين الثاني:

تنتج مؤسسة أربعة أنواع من المنتجات أ1، أ2، أ3، أ4 باستعمال المواد الأولية م1، م2، م3، م4 ينتج منتج نصف مصنع س، ص في الورشة 1 بينما ينتج نصف مصنع ع في الورشة 2 وينتج المنتج التام الصنع أ1، أ4 في الورشة 3 و أ2، أ3 في الورشة 4.

معلومات إضافية:

- عند إنتاج أ1 ينتج منتج ثانوي ب يباع مباشرة ب 72000 دج بهامش ربح 20% وفضلات د يجب رميها وكانت مصاريف الرمي تقدر ب 3000 دج.
- عند إنتاج المنتج أ2 ينتج منتج ثانوي ج يباع بـ 120000 دج بهامش ربح 20% وهذا بعد أن يتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر ب 20000 دج.
- عند إنتاج المنتج أ3 يترك فضلات هـ يتم إسترجاعها وتحمل مصاريف معالجتها تقدر بـ 1000 دج مع العلم أن كلفة المواد المعوضة لها بعد معالجتها تقدر ب 12000 دج.
- عند إنتاج المنتج أ4 يترك فضلات تباع ب 108000 دج بهامش ربح 20% وتحمل مصاريف توزيع تقدر ب 5000 دج.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	الورشة 4	التوزيع
Σ II I	269182	210000	80000	12000	300000	101500
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة أولية مشتراة	وحدة نصف مصنعة منتجة	؟	ساعة عمل آلة	وحدة نصف مصنعة مستعملة	وحدة مبيعة

2- مخزون أول الشهر

مخ 1	الكمية	القيمة
م 1	3000 كلغ	149900 دج
م 2	5400 كلغ	217000 دج
م 3	1000 كلغ	30000 دج
م 4	500 كلغ	9500 دج
س	1000	48450 دج
ع	/	/
ص	100 و	8500 دج
أ 1	100 و	18900 دج
أ 2	200 و	56600 دج
أ 3	150 و	44870 دج
أ 4	/	/

3-المشتريات:

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م 1	25000	46	50100 دج
م 2	45000	36	89000 دج
م 3	60000	27	60000 دج
م 4	4500	15	14000 دج

4- الإنتاج: سعر ساعة يد عمل 10 دج / سا وسعر ساعة عمل آلة 08 دج / سا.

الإنتاج	الكمية/ وحدة	مصاريف الإنتاج		المواد المستعملة للوحدة/						
		تكلفة ساعة يد عمل	تكلفة ساعة عمل آلة	م/1 كلغ	م/2 كلغ	م/3 كلغ	م/4 كلغ	س/و	ع/و	ص/و
س	20000	0.2 سا	0.1 سا	0.5	1.5	0.2	/	/	/	/
ع	20000	0.15 سا	0.05 سا	/	1	1.4	/	/	/	/
ص	22000	0.3 سا	0.15 سا	0.8	/	1.2	/	/	/	/
أ1	5000	0.15 سا	0.1 سا	/	/	/	0.1	1	1	/
أ2	4000	0.15 سا	0.1 سا	/	/	/	0.2	2	1	/
أ3	6000	0.2 سا	0.1 سا	/	/	/	0.2	1	/	2
أ4	5000	0.2 سا	0.1 سا	/	/	/	0.3	/	2	2

5- مخزون آخر الشهر الحقيقي

الكمية	المواد والمنتجات
399	م1
402	م2
2600	م3
1000	م4
2000	س
1001	ع
100	ص
100	أ1
/	أ2
50	أ3
/	أ4

6- المبيعات:

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
أ ¹	5000	250	17500
أ ²	4200	330	6300
أ ³	6100	350	30500
أ ⁴	5000	400	26600

7- معلومات إضافية:

تقدر العناصر الإضافية بـ 10000 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 5000 دج.

المطلوب:

1- إتمام جدول الأعباء غير المباشر.

2- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

3- حساب فوارق الجرد لجميع المخزونات.

4- حساب نتيجة المحاسبة الصافية.

3. التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة منتوجين X و Y باستعمال مادتين أوليتين M_1 و M_2 وذلك في ورشة واحدة وقدمت إليك معلومات الشهر كالتالي:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
Σ ت	7500	4500	3000
ط و ق	كلغ	وحدة	وحدة

2. المشتريات:

المواد	الكمية/كلغ	سعر	مصاريف
M_1	200	40	1214

M ₂	150	50	1685.5
----------------	-----	----	--------

3. مخزون أول المدة وآخر المدة:

المادة	مخزون أول		آخر المدة
	كـلـغـ/و	القيمة	كـلـغـ/و
M ₁	100	4500 دج	75
M ₂	50	4600 دج	10
X	70	2300 دج	18
Y	50	800 دج	15

4. الإنتاج الجاري

المنتج	أول المدة	آخر المدة
X	1056 دج	1360 دج
Y	1000 دج	1048 دج

5. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات	مصاريف الإنتاج		الاستعمالات	
		سـاـيـد عمل		M ₁	M ₂
X	200	100		120 كلغ	100 كلغ
Y	110	150		110 كلغ	90 كلغ

6. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصاريف التوزيع
X	250	100 دج	1625 دج
Y	150	150 دج	975 دج

7. معلومات إضافية:

- تكلفة ساعة يد عمل واحدة 50 دج؛

- ينتج عن إنتاج المنتج X: فضلات ستسترجع بتكلفة 2000 دج، وفضلات M تباع بسعر بيع 1500 دج

وهامش ربح 20% وكذا مصاريف توزيع تقدر بـ 200 دج، كما ينتج عند انتاج المنتج X منتج ثانوي C1

يباع بـ 6000 دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 800 دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 300 دج.

- ينتج عن إنتاج المنتج Y: فضلات ضائعة سيتم رميها وكانت مصاريف الرمي 500.8 دج، وفضلات N تباع بسعر بيع 2000 دج بهامش ربح 20% وتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 350 دج، كما ينتج عن إنتاج المنتج Y منتج ثانوي C2 يباع بـ 7500 دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 1000 دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 850 دج.

- تقدر العناصر الإضافية بـ 238.3 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 200 دج.

المطلوب:

1. إتمام جدول الأعباء غير المباشرة مع حساب فروق الأقسام؛

2. حساب تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية؛

3. حساب فروق الجرد بالنسبة لكل من: M_1 M_2 X Y ؛

4. حساب النتيجة التحليلية الصافية.

4. التمرين الرابع:

تنتج مؤسسة منتج تام الصنع X انطلاقاً من مادتين أوليتين في ورشتين وتمر عملية الإنتاج حسب المراحل التالية:

✓ تمر المادة M1 في الورشة 1 فننتحصل على المنتج نصف تام N

✓ تمر المادة M2 مضاف إليها المنتج نصف تام N في الورشة 2 فننتحصل على المنتج التام X

ولديك المعلومات التالية:

1. الإنتاج والاستعمالات:

- تحصلنا في الورشة 1 على 200 و باستعمال 100 كلغ تكلفة كلغ 20 دج، وعلى 50 كلغ فضلات تم بيعها بـ 30 دج/كلغ مع تحمل مصاريف توزيع 300 دج وهامش ربح 20%.

- تحصلنا في الورشة 2 على 250 و تامة باستعمال 100 و من المنتج نصف التام و 500 كلغ من المادة الأولية تكلفة كلغ 30 دج، وكذا فضلات ضائعة تم نقلها بـ 1600 دج وفضلات مسترجعة تكلفتها 3500 دج

2. مصاريف مباشرة: الورشة 1: 5000 دج، الورشة 2: 7200 دج، مصاريف التوزيع 5000 دج

3. مخزون 1/1: المنتج X 30 و بتكلفة اجمالية 9100 دج

4. مخزون 12/31: المنتج X 82 و، المنتج N 98 و

5. الإنتاج الجاري:

- الورشة 1: جاري أول المدة 2000 دج، جاري آخر المدة 2400 دج.

- الورشة 2: جاري أول المدة 3700 دج، جاري آخر المدة 1700 دج.

6. المبيعات: تم بيع 200 و من X ب 410 دج/و

المطلوب: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية الصافية مع حساب فروق الجرد.

5. التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة منتوج تام الصنع (أ) في ورشة 2 انطلاقا من منتوج نصف مصنع (ب) والمادة الأولية م2، حيث نتحصل على المنتوج نصف المصنع (ب) في الورشة 1 انطلاقا من المادة الأولية م1، بحيث أن كل وحدة منتجة من (أ) تستهلك 2 وحدات منتجة من (ب) ومضاف إليها 1 كلغ من م2

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
Σ ت الثانوي	2000	1500	2500	3000
ط و ق	كلغ	/	/	/

2. المشتريات:

المواد	الكمية/كلغ	سعر	مصاريف
م1	200	20	200 دج
م2	300	10	100 دج

3. مخزون أول المدة وآخر المدة:

المادة	مخزون أول		آخر المدة
	القيمة	كلغ/و	كلغ/و
م1	100	1000 دج	98
م2	150	200 دج	150
ب	80	1760 دج	133
أ	40	5000 دج	137

4. الإنتاج الجاري:

المن	أول	آخر المدة
ب	120	1400 دج
أ	210	1800

5. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	مصاريف الإنتاج	الاستعمالات		
			1م	2م	ب
ب	650	1000	200 كلغ	/	/
أ	300	2000	/	300 كلغ	2 و/و

6. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعه	س ب و	مصاريف التوزيع
أ	200	20 دج	100 دج

7. معلومات إضافية:

- تحصلنا في الورشة 1: فضلات ضائعة قدرت تكلفة التخلص منها بـ 1600 دج، وفضلات مسترجعة بقيمة 900 دج.

- تحصلنا في الورشة 2: فضلات ضائعة سيتم التخلص منها بتكلفة 1000 دج، وفضلات ستباع بسعر بيع 3000 دج بهامش ربح 20% وتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 700 دج، كما ينتج عن إنتاج المنتج أ منتج ثانوي يباع بـ 8000 دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 1000 دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 3100 دج.

- تقدر العناصر الإضافية بـ 120 دج والأعباء الغير معتبرة بـ 500 دج.

المطلوب: - حساب تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية،

- حساب فروق الجرد بالنسبة لكل من: Y X M_2 M_1

- حساب النتيجة التحليلية الصافية.

المحور السادس:

طريقة التحميل العقلاني

وطريقة التكلفة المتغيرة

أولاً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

بعد أن تطرقنا إلى طريقة الأقسام المتجانسة والتي تعتمد على حساب التكاليف دون التمييز بين المتغيرة منها والثابتة، فهذه الطريقة تقوم على تصنيف التكاليف إلى تكلفة ثابتة وتكلفة متغيرة، ولكن نعتد في هذا الأسلوب على تحليل التكلفة الثابتة مع مستوى نشاط المؤسسة¹.

1. مبدأ الطريقة²:

تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير، وعلى هذا الأساس تقوم بالفصل بين التكاليف.

- التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؛

- استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي (التقديري)}}$$

- تحديد المقدار المراد تحميله من التكاليف الثابتة: وانطلاقاً من هذه العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل من التكاليف الثابتة المحملة وفرق التحميل.

$$\text{بحيث: التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الإجمالية} \times \text{معامل التحميل}$$

$$\text{ومنه: فرق التحميل} = \text{التكاليف الثابتة الإجمالية} - \text{التكاليف الثابتة المحملة}$$

عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاث حالات وهذا حسب معامل التحميل³:

✓ الحالة الأولى:

معامل التحميل يساوي الواحد: أي حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضاً التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

¹ سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، ص 82.

² محمد الخطيب غمر، مرجع سابق، ص 36.

³ سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سابق، ص 82.

✓ الحالة الثانية:

معامل التحميل أقل من الواحد: ومنه أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي معناه أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الانتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بتكلفة بطالة.

✓ الحالة الثالثة :

معامل التحميل أكبر من الواحد : معناه أن حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي، وهذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق الناتج بين التكاليفتين يسمى بربح زيادة الفعالية.

2. مستوى النشاط (الفعالية):

يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة:

- **النشاط العادي:** وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية¹.

- **النشاط الفعلي:** وهو عبارة عن مستوى النشاط الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الانتاج في الفترات المختلفة².

يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

¹ محمد الخطيب غمر، مرجع سابق، ص 37.

² رجال علي، مرجع سابق، ص 65.

1- تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة

2- تحديد معامل التحميل

3- حساب قيمة الأعباء الثابتة المحملة

4- حساب اجمالي التكاليف: التكلفة المتغيرة+الأعباء الثابتة المحملة

5- حساب فرق التحميل: تكلفة بطالة أو ربح زيادة الفعالية

مثال:

مؤسسة صناعية تقوم بإنتاج منتوجات كهرو منزلية، أنتجت في الفترة الاولى 100 وحدة وفي الفترة الثانية 90 وحدة، وفي الفترة الثالثة 120 وحدة. فالتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة 25 دج، أما التكاليف الثابتة فتتمثل 3000 دج لكل فترة.

المطلوب: حساب سعر تكلفة المنتج لكل فترة، معامل التحميل، والتكلفة الثابتة المحملة

الحل:

1. حساب سعر تكلفة المنتج:

البيانات	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3
عدد الوحدات المنتجة	100	90	120
التكلفة المتغيرة	2500	2250	3000
التكلفة الثابتة	3000	3000	3000
إجمالي التكاليف	5500	5250	6000
سعر التكلفة الوحدوي	55	58.33	50

2. معامل التحميل:

نقوم بحساب معامل التحميل لمعرفة نسبة الطاقة الفعلية بالنسبة للطاقة التقديرية.

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي (التقديري)}}$$

$$* \text{الفترة الثانية} = 100/90 = 0.9$$

$$* \text{الفترة الثالثة} = 100/120 = 1.2$$

3. التكلفة الثابتة المحملة:

بعد حساب معامل التحميل نلجأ إلى تعديل التكلفة الثابتة للوصول إلى التكلفة الثابتة المحملة والتي على أساسها يتم حساب سعر التكلفة المحمل.

$$\text{التكلفة الثابتة المحملة} = \text{التكلفة الثابتة} \times \text{معامل التحميل}$$

$$* \text{الفترة الثانية} = 0.9 \times 3000 = 2700 \text{ دج}$$

$$* \text{الفترة الثالثة} = 1.2 \times 3000 = 3600 \text{ دج}$$

اذن يكون سعر التكلفة المحمل كما في الجدول التالي:

البيانات	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3
عدد الوحدات المنتجة	100	90	120
التكلفة المتغيرة	2500	2250	3000
التكلفة الثابتة	3000	3000	3000
التكلفة الثابتة المحملة	3000	2700	3600
فرق التحميل	0	(300)	600
إجمالي التكاليف	5500	4950	6600
سعر التكلفة الوحدوي	55	55	55

ملاحظة:

فروق المخزونات: يظهر هذا الفرق نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، الذي ينعكس بدوره على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة¹.

تمارين وحالات تطبيقية حول حساب مختلف التكاليف بطريقة التحميل العقلاني

تنتج مؤسسة نوعان من المنتجات أ1، أ2 باستعمال المواد الأولية م1، م2، م3 ينتج منتج نصف مصنع س، ص في الورشة 1 بينما ينتج المنتج التام المصنع أ1، أ2 في الورشة 2.

معلومات إضافية: معامل التحميل العقلاني 40 %

- عند إنتاج أ1 ينتج منتج ثانوي (ب) يباع بـ 120000 بهامش ربح 20% هذا بعد أن يتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 20000 دج وتتحصل مصاريف توزيع تقدر بـ 5000 دج، وذلك فضلات (د) يجب رميها وكانت مصاريف الرمي الرسمي تقدر بـ 8000 دج.
- عند إنتاج المنتج أ2 يترك فضلات (هـ) تباع بـ 13800 دج بهامش ربح 20% وتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 5000 دج.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ I I	297450	117500	29500	21375
الأعباء المتغيرة	284700	105000	27000	18250
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة أولية مشتراة	وحدة نصف مصنعة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

¹ ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 121.

2- مخزون أول الشهر

مخ1	الكمية	القيمة
م1	1000 كلغ	60000 دج
م2	5000 كلغ	212500 دج
م3	0	0
س	1500 و	161200 دج
ص	2000 و	270250 دج
أ1	1000 و	355000 دج
أ2	1000 و	306600 دج

3- المشتريات

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م1	20000	40	64000 دج
م2	25000	30	80000 دج
م3	1000	20	3700 دج

4- الإنتاج والاستعمالات سعر ساعة يد العمل 12 دج/سا وسعر آلة 09 دج/سا

الإنتاج	الكمية/ وحدة	مصاريف الإنتاج		المواد المستعملة للوحدة			النصف مصنعة المستعملة للوحدة	
		ساعة يد عمل	ساعة عمل آلة	م1	م2	م3	س	ص
س	11000 و	0.2 سا/و	0.1 سا/و	0.5 كلغ	1.5 كلغ	/	/	/
ص	11000 و	0.15 سا/و	0.05 سا/و	1.4 كلغ	1 كلغ	/	/	/
أ1	4000 و	0.15 سا/و	0.1 سا/و	/	/	0.1 كلغ	1 و	2 و

أ2	3000و	0.15سا/و	0.1سا/و	/	/	0.2كلغ	2و	1و
----	-------	----------	---------	---	---	--------	----	----

5- مخزون آخر المدة

المواد والمنتجات	الكمية
م1	100
م2	2498
م3	0
س	2499
ص	2000
أ1	1501
أ2	999

6- المبيعات

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
أ1	3500	400	7000
أ2	3000	295	6000

7- معلومات إضافية:

تقدر العناصر الإضافية بـ 10000 دج

والأعباء غير المعتبرة بـ 4865 دج.

المطلوب: حساب مختلف التكاليف والنتيجة الصافية باستعمال طريقة التحميل العقلاني.

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة:

تعتمد طريقة التكلفة المتغيرة على الفصل بين التكلفة الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الاجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي تحليلي¹، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

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

وحتى تتمكن من تحليل هذه الطريقة نقوم بدراسة نقطة التعادل².

1. تعريف نقطة التعادل:

هي عبارة عن النقطة التي تتساوى فيها الإيرادات مع التكاليف، أو هي المنطقة التي يتساوى فيها الربح مع الخسارة.

ملاحظة: نجد عدة تسميات لنقطة التعادل تتمثل في:

- **عتبة المردودية:** تدل هذه التسمية على أن رقم الأعمال الذي يغطي كل التكاليف، وبالتالي فإن كل زيادة في رقم الأعمال تعبر مردودية هذا النشاط.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 135.

² سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سابق، ص ص 95-96.

- عتبة الربحية: تدل هذه التسمية على النقطة التي تبدأ فيها المؤسسة تحقيق الربح.
- نقطة التعادل: هي النقطة التي تتعادل فيها التكاليف مع الإيرادات.
- نقطة الصفر: هي النقطة التي يكون فيها حجم الإنتاج أو قيمة المبيعات تساوي التكاليف.

2. الفرضيات التي تقوم عليها نقطة التعادل:

- نفرض أن التكاليف تنقسم إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة؛
 - تنحصر دراسة نقطة التعادل على الفترة قصيرة الأجل، وهذا ما يستلزم ثبات بعض المتغيرات وهي:
 - ✓ الطاقة الإنتاجية أي عدم وجود استثمارات جديدة، وبالتالي تبقى التكاليف ثابتة.
 - ✓ ثبات أسعار المنتجات المباعة.
 - ✓ ثبات أسعار عوامل الإنتاج.
 - نفرض أن مخزون الأولي والنهائي للمواد الأولية والمنتجات لا يتغير خلال الفترة، وبالتالي كل ما ينتج يباع.
 - نفرض أن حجم الإنتاج العامل المتغير الوحيد الذي يؤثر على التكاليف.
- ويمكن التوصل إلى نقطة التعادل من خلال طريقتين:

● الطريقة الجبرية¹:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{رقم الأعمال}}{\text{هـ / ت المتغيرة}}$$

$$\text{هامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة المتغيرة}$$

مثال تطبيقي:

حققت مؤسسة "س" في سنة 2015 رقم أعمال قدره 6400000 دج، التكاليف المتغيرة قدرت ب 3600000 دج أما التكاليف الثابتة فكانت 2200000 دج.

المطلوب: احسب عتبة المردودية.

¹ رجال علي، مرجع سابق، ص 71.

الحل:

$$3600000 - 6400000 = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

$$= 2800000 \text{ دج}$$

$$2800000 / 2750000 \times 6400000 = \text{عتبة المردودية}$$

$$= 6285714 \text{ دج}$$

ولمعرفة التاريخ الذي بلغ فيه النشاط عتبة المردودية يحسب حسب العلاقة الآتية:

$$\text{عتبة المردودية بالأيام} = \frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الأعمال}} \times 360$$

$$\text{عتبة المردودية بالأشهر} = \frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الأعمال}} \times 12$$

مثال تطبيقي:

حدد عتبة المردودية وقت بلوغها.

$$\text{عتبة المردودية بالأيام} = 6400000 / 6285714 \times 360 = 353.5 = 353 \text{ يوما من تاريخ اليوم.}$$

$$\text{عتبة المردودية بالأشهر} = 6400000 / 6285714 \times 12 = 11.78 = 11 \text{ شهر} + 9 \text{ أيام من تاريخ اليوم}$$

طريقة الرسم البياني:

لإيجاد نقطة التعادل عن طريق الرسم البياني نتبع الخطوات الآتية¹:

1. تقدير إجمالي الإيرادات والإيرادات لعدة مستويات للنشاط.

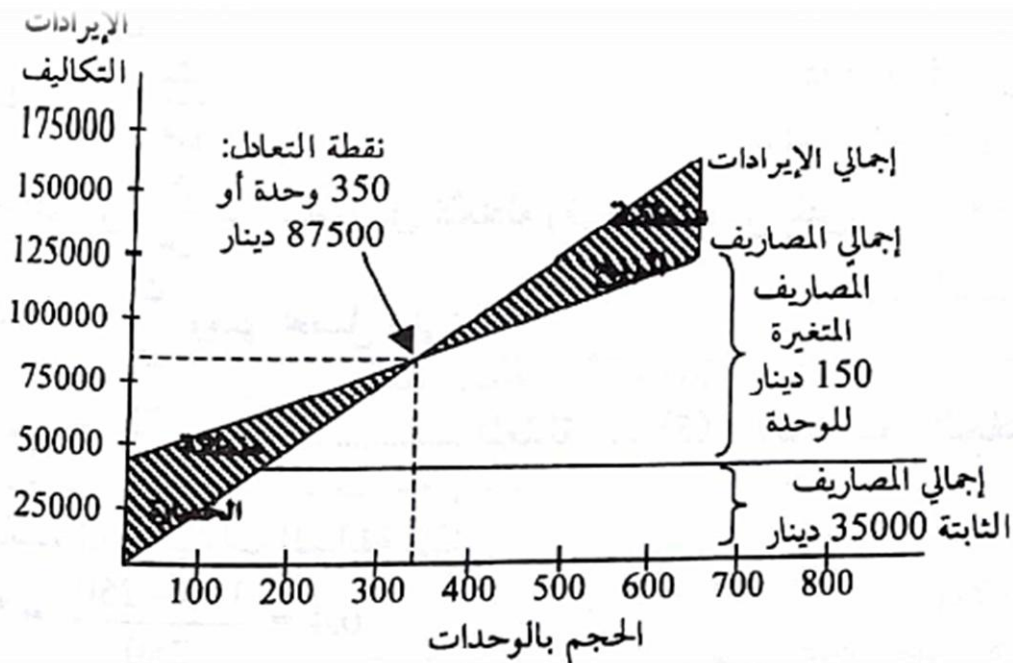
¹ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص ص 90-91.

2. عرض التقديرات في شكل رسم بياني، حيث يمثل المحور الأفقي مستوى (حجم) النشاط بينما المحور الرأسي الإيرادات والتكاليف في آن واحد، ويتقاطع خط إجمالي الإيرادات مع خط إجمالي التكاليف لتحديد نقطة التعادل.

وهي موضحة فيما يلي:

مستوى النشاط	التكاليف			إيراد المبيعات	صافي ربح أو خسارة
	متغيرة	ثابتة	المجموع		
100	15000	35000	50000	25000	(25000)
200	30000	35000	65000	50000	(15000)
300	45000	35000	80000	75000	(5000)
400	60000	35000	95000	100000	5000
500	75000	35000	110000	125000	15000
600	90000	35000	125000	150000	25000
700	105000	35000	140000	175000	35000

الشكل رقم (03): المخطط البياني لنقطة التعادل



التحليل:

من الرسم البياني يلاحظ أن المنشأة دون مستوى حجم التعادل أي أقل من 350 تكون تعمل في منطقة الخسارة، بمعنى أن المنشأة التي لا يبلغ مستوى نشاطها حجم التعادل تحقق خسائر وتتناقص هذه الخسائر كلما اقترب مستوى النشاط من حجم التعادل، إذ تتمثل الخسارة بمقدار التكاليف الثابتة، ويتقدم مستوى النشاط تبدأ هذه الخسارة تتناقص بمقدار عائد المساهمة لحجم النشاط لحين بلوغه مستوى التعادل.

هامش الأمان¹:

من التحليل السابق يتضح أن المنشأة تبدأ في تحقيق الأرباح إلا بعد تحقيق التعادل أولاً، أي عندما يزيد حجم نشاط المنشآت عن حجم التعادل وبالتالي تكون محققة للأرباح ولن تحقق الخسارة إلا إذا انخفض مستوى النشاط إلى ما دون نقطة التعادل، إذن فإن المدى الذي يقع بين نقطة التعادل ومستوى النشاط الفعلي، ما هو إلا مقياس عن المدى الذي يجب أن تنخفض فيه المبيعات أولاً قبل أن تبدأ المنشأة في تحقيق خسائر وهذا ما يطلق عليه بهامش الأمان.

هامش الأمان هو مقدار الزيادة في حجم المبيعات عن حجم مبيعات التعادل، وعادة ما يتم التعبير عنه بنسبة مئوية من المبيعات.

$$\text{هامش الأمان} = \frac{\text{حجم المبيعات} - \text{حجم مبيعات التعادل}}{\text{حجم المبيعات}} \times 100\%$$

مثال: على افتراض أن حجم التعادل لإحدى المنشآت الصناعية يبلغ 40000 دينار والمبيعات المتحققة لهذه المنشأة خلال الفترة 80000 دينار.

المطلوب: احسب هامش الأمان لهذه المنشأة.

الحل:

$$\text{هامش الأمان} = \frac{40000 - 80000}{80000} \times 100\%$$

¹ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 92.

$$= 50\%$$

هذه النتيجة تمثل إمكانية انخفاض مبيعات المنشأة بنسبة 50 % دون أن تتحمل أية خسائر.

تمارين حول طريقة التكاليف المتغيرة

1. التمرين الأول:

تنتج مؤسسة نوعان من المنتجات أ1، أ2 باستعمال المواد الأولية م1، م2، م3 ينتج منتج نصف مصنع س، ص في الورشة 1 بينما ينتج المنتج التام المصنع أ1، أ2 في الورشة 2.

معلومات إضافية:

- عند إنتاج أ1 ينتج منتج ثانوي (ب) يباع بـ 120000 بـ هامش ربح 20% هذا بعد أن يتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 20000 دج وتتحصل مصاريف توزيع تقدر بـ 5000 دج، وذلك فضلات (د) يجب رميها وكانت مصاريف الرمي الرسمي تقدر بـ 8000 دج.
- عند إنتاج المنتج أ2 يترك فضلات (هـ) تباع بـ 13800 دج بـ هامش ربح 20% وتتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 5000 دج.

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
Σ I I	300000	120000	31000	22000
الأعباء الثابتة	10200	10000	3000	2500
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة أولية مشتراي	وحدة نصف مصنعة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2- مخزون أول الشهر:

مخ1	الكمية	القيمة
م1	1000 كلغ	60000 دج
م2	5000 كلغ	212500 دج
م3	0	0
س	1500 و	161200 دج
ص	2000 و	270250 دج
أ1	1000 و	355000 دج
أ2	1000 و	306600 دج

3-المشتريات

المشتريات	الكمية كلغ	سعر الوحدة / دج	مصاريف الشراء
م1	20000	40	64000 دج
م2	25000	30	80000 دج
م3	1000	20	3700 دج

4-الإنتاج الجاري

الإنتاج	أول المدة	آخر المدة
أ1	58200 دج	50000 دج
أ2	28700 دج	36900 دج

5-- الإنتاج:

الإنتاج	الكمية/ وحدة	مصاريف الإنتاج		المواد المستعملة للوحدة			الوحدات النصف مصنعة المستعملة للوحدة	
		ساعة يد عمل	ساعة عمل آلة	م1	م2	م3	س	ص
س	11000 و	0.2 سا/و	0.1 سا/و	0.5 كلغ	1.5 كلغ	/	/	/
ص	11000 و	0.15 سا/و	0.05 سا/و	1.4 كلغ	1 كلغ	/	/	/
أ1	4000 و	0.15 سا/و	0.1 سا/و	/	/	0.1 كلغ	1 و	2 و
أ2	3000 و	0.15 سا/و	0.1 سا/و	/	/	0.2 كلغ	2 و	1 و

* سعر ساعة يد عمل 12 دج/ سا وسعر عمل آلة 09 دج/ سا

6- المبيعات :

الإنتاج	الكمية وحدة	سعر البيع الوحدة / دج	مصاريف البيع
أ1	3500	400	7000
أ2	3000	295	6000

7- مخزون آخر الشهر الحقيقي

الكمية	المواد والمنتجات
100	م1
2498	م2
0	م3
2499	س
2000	ص
1501	أ1
999	أ2

8-معلومات إضافية:

تقدر العناصر الإضافية بـ 10000 دج والأعباء غير المعتمدة بـ 4865 دج.

المطلوب:

حساب مختلف التكاليف والنتيجة الصافية باستعمال طريقة التكلفة المتغيرة.

قائمة المراجع والمصادر:

1. السعيد قاسمي، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.
2. بدار عاشور، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016.
3. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر.
4. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
5. جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
7. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
8. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر.
9. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
10. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006.
11. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
12. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2002.
13. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة تسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
14. Hongren, Méthode d'analyse des couts, Edition du management, Paris, France, 2000.