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

مطبوعة في مقياس:

محاسبة التسيير

المستوى: ثانية علوم تسيير

إعداد الدكتورة: خالدي رشيدة

أستاذ محاضر "أ"

السنة الجامعية: 2025/2024

مقدمة:

تعتبر محاسبة التسيير 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 إن محاسبة التسيير 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 محاسبة التسيير مختلف المؤسسات التي ترغب في مراقبة تسييرها.

تجدر الإشارة هنا إلى أن محاسبة التسيير مع تطورها واختلاف مستخدميها إلى أن هدفها الأساسي يبقى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة وذلك بهدف مساعدة المؤسسات في عملية التسيير ومراقبة التكاليف ومنه وضع سياسات تسعير وبيع مناسبة تخدم الهدف العام للمؤسسات.

تتضمن هذه المطبوعة ست محاور أساسية تدور حولها محاسبة التسيير وفي نهاية كل محور مجموعة من التمارين والتي من شأنها أن تساعد الطالب على التمرن الجيد واستعذاب ما تم طرحه في المحاور، كل هذا كما هو وقرر من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي فيما يخص توحيد البرامج الخاصة بالمقاييس المدرسة، حيث تضمنت هذه المطبوعة المحاور التالية:

- **المحور الأول:** مدخل إلى محاسبة التسيير؛
- **المحور الثاني:** مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزونات (CUMP, FIFO)؛
- **المحور الثالث:** طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة؛
- **المحور الرابع:** طريقة التكاليف المتغيرة؛
- **المحور الخامس:** طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- **المحور السادس:** طريقة التكلفة المعيارية والمحددة سلفا.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
المحور الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير	
✓ أولا: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير	08
✓ ثانيا: تعريف محاسبة التسيير	10
✓ ثالثا: أهمية محاسبة التسيير	11
✓ رابعا: أهداف محاسبة التسيير	12
✓ خامسا: مزايا المحاسبة التحليلية	10
✓ سادسا: الفرق بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية	12
المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزونات (CUMP, FIFO)	
✓ أولا: مدخل إلى المخزونات	16
✓ ثانيا: جرد المخزونات	19
✓ ثالثا: فروق الجرد	21
✓ رابعا: طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP	23
✓ خامسا: مميزات وعيوب طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP	27
✓ سادسا: طريقة نفاذ المخزون (الوارد أولا يصرف أولا) FIFO	28
✓ سابعا: مميزات وعيوب طريقة الوارد أولا يصرف أولا FIFO	29
المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة	
✓ أولا: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة	33
✓ ثانيا: أعباء المحاسبة التحليلية (الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة)	42
✓ ثلثا: العلاقة بين نتيجة المحاسبة المالية ونتيجة المحاسبة التحليلية	44
✓ رابعا: تصنيف الأعباء المعتبرة (المباشرة والغير مباشرة)	45
✓ خامسا: توزيع الأعباء غير المباشرة	46
✓ سادسا: تحميل المصاريف غير المباشرة على التكاليف	49
✓ ثامنا: معالجة المنتجات النصف مصنعة	58
✓ تاسعا: معالجة المنتجات الجارية	62
✓ عاشرا: معالجة الفضلات والمهملات	65

✓ أحد عشر: معالجة المنتوج الثانوي	66
المحور الرابع: طريقة التكاليف المتغيرة	
✓ أولا: مفهوم التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المتغيرة	107
✓ ثانيا: حساب النتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة	109
المحور الخامس: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	
✓ أولا: مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	119
✓ ثانيا: أهمية طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	119
✓ ثلثا: المبدأ الأساسي لطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	120
✓ رابعا: مستوى النشاط (الفعالية)	121
✓ خامسا: إيجابيات وسلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	123
المحور السادس: طريقة التكلفة المعيارية والمحددة سلفا	
✓ أولا: تعريف التكاليف المعيارية	129
✓ ثانيا: أهداف طريقة التكاليف المعيارية	130
✓ ثلثا: أهم مراحل حساب التكاليف المعيارية	130
✓ رابعا: طريقة حساب التكاليف المعيارية (حساب الأعباء المباشرة والغير مباشرة)	131
✓ خامسا: حساب الانحرافات	133
✓ سادسا: تحليل الانحرافات وأهميتها	135

المحور الأول:

مدخل إلى محاسبة التسيير

تمهيد:

في التشريع الجزائري فإن المؤسسات الاقتصادية ملزمة بمسك حسابات المحاسبة المالية والمتعلقة بتسجيل العمليات اليومية المالية التي تقوم بها المؤسسة، بغية الرقابة عليها في أي وقت ارادت الجهات المعنية بالرقابة، حيث تهتم المحاسبة المالية بتسجيل المعطيات المالية وتصنيفها وإعداد كشوفات مالية التي تعكس الصورة الصادقة للوضعية 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، أي 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.

إلا أن المؤسسة بحاجة إلى معرفة مجموعة من البيانات التي تعطيها نظرة مفصة على المنتجات أو الخدمات التي تقوم بإنتاجها أو تقديمها، وكيفية تقييم مخرجاتها، بالتالي القول إن المؤسسة بحاجة إلى نوع آخر من المحاسبة يساعدها على تحليل تكاليفها بغية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة صناعية 3 منتجات A, B,C ومن خلال معطيات المحاسبة المالية تحصلنا على المعلومات التالية: إجمالي المبيعات 500000دج، إجمالي الأعباء: 350000دج.

المطلوب: أحسب نتيجة السنة المالية.

البيان	المبالغ
اجمالي المبيعات	500000دج
إجمالي الأعباء	350000دج
نتيجة السنة المالية	150000دج

ملاحظة: تعتبر 150000دج النتيجة المحققة لكل المنتجات A, B,C دون تفصيل، لكن المحلل المالي يرغب في معرفة وتحديد النتيجة التي حققها كل منتج وهذه العملية غير متوفرة على مستوى المحاسبة المالية، ولهذا يجب تحليل الأعباء حسب كل منتج من خلال الوثائق المحاسبية ومعلومات من مصادر أخرى.

لنفرض أن المعلومات التالية عبارة عن المعلومات التحليلية لكل منتج:

البيان	المنتجات		
	A	B	C
المبيعات	300000دج	150000دج	50000دج
الأعباء	(150000دج)	(100000دج)	(100000دج)
النتيجة التحليلية	150000دج	50000دج	-50000دج
النتيجة التحليلية الإجمالية	150000دج		

ملاحظة: النتيجة الاجمالية المحققة من طرف المؤسسة هي 150000دج وهي نفسها النتيجة المحققة في المحاسبة المالية، إلى أن النتيجة التحليلية توضح لنا أن المنتجين A, B ينتجان نتيجة ربح على عكس المنتوج C والذي كانت النتيجة التي يحققها خسارة، وبذلك يمكن للمحاسب أن يتخذ قرارات تسييريه فيما يتعلق بالمنتوج C إما بإلغاء انتاجه، أو تحسينه، أو تطوره ...إلخ وتدعيم المنتجين A, B.

1. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

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 أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر وبالتحديد سنة 1494على يد الإيطالي (ليك باسيولي) (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 انجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا 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 بمحاسبة التسيير، أو محاسبة التكاليف[1].

[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.

وبهذا فإن محاسبة التسيير منذ القرن التاسع عشر وهي في تطور يوازي تطور وضائف وأهداف المؤسسة الاقتصادية، حيث أن محاسبة التسيير 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 محاسبة التسيير يبقى تحديد طريقة حساب التكاليف وكذا سعر التكلفة ونتيجة المؤسسة، 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 محاسبة التسيير ومن أهم هذه المنظمات ما يلي[1]:

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

[1] زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص18

2. تعريف محاسبة التسيير

هناك عدة مفاهيم لمحاسبة التسيير تختلف مع 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:

- **التعريف الأول:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها 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[1].
- **التعريف الثاني:** 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.
- **التعريف الثالث:** 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].
- **التعريف الرابع:** محاسبة التسيير حسب (Burlaud et simon 2003) ينظر لها تماما مثل المحاسبة التحليلية وتقنيات حساب التكلفة التي من الممكن أن تعطينا طرق لتقييم استهلاك الموارد الناتجة عن أهداف التكلفة.

من التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص أن محاسبة التسيير عبارة عن مجموعة الطرق التي تسمح بتحليل محتوى وتكاليف المؤسسة من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة منها. وهي تتمتع بمجموعة من المزايا نذكر منها[3]:

- ✓ 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؛

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

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

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

- ✓ 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.

3. أهمية محاسبة التسيير

تكمن أهمية محاسبة التسيير في كونها أداة أساسية لدعم اتخاذ القرارات الإدارية من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية دقيقة. فهي تساعد في التخطيط المالي والرقابة على التكاليف، وتقييم الأداء، ووضع الاستراتيجيات المناسبة للمؤسسة. كما أنها تساهم في تحديد نقاط القوة والضعف، وزيادة الربحية، وتحسين القدرة التنافسية .

1.3. أهمية محاسبة التسيير في التخطيط والرقابة

- ✓ **التخطيط الاستراتيجي:** تساعد في إعداد الميزانيات التقديرية والتنبؤ بنتائج الدورة المالية؛
- ✓ **الرقابة على التكاليف:** تراقب تكاليف الإنتاج والتوزيع، وتسعى لتخفيضها قدر الإمكان؛
- ✓ **تحديد النتائج:** تمكن من قياس مردودية المنتجات المختلفة أو المبيعات أو الخدمات بشكل منفصل؛
- ✓ **تحليل الانحرافات:** تساعد على تحليل الانحرافات بين النشاط الفعلي والنشاط المعياري.

2.3. الأهمية في اتخاذ القرارات

- ✓ **قياس الأداء :** تقيس الأداء المالي وتقيم فعالية الإجراءات الإدارية؛
- ✓ **دعم القرارات:** توفر المعلومات اللازمة لدعم قرارات الإدارة العليا، مثل تحديد أسعار البيع؛
- ✓ **تحسين الأداء :** تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف، وتوجيه الموارد نحو المجالات التي تحقق أكبر عائد؛
- ✓ **زيادة الربحية:** تعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة.

3.3. الأهمية في مواجهة تحديات العصر

- ✓ **مواكبة التطورات:** تعمل على مواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، مما يضمن بقاءها كأداة فعالة؛

- ✓ **قياس الأداء الحديث:** تساعد في قياس وتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة، من خلال استخدام أدوات حديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن؛
- ✓ **تحسين القدرة التنافسية:** تساهم في تحسين وضع المؤسسة في السوق وزيادة قدرتها التنافسية.

4. أهداف محاسبة التسيير

تهدف محاسبة التسيير أساسا إلى[1]:

- ✓ 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).

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

5. الفرق بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

يمكن تلخيص الفرق بين المحاسبتين المالية والتسيير في النقاط الآتية:

المعايير المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
✓ 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: بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11.

[1] بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر، ص:10.

6. مدخل إلى التكاليف

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

1.6. التكلفة:

تعرف التكلفة على أنها "مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة، أو منتوج 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 مبلغا ماليا ممكن أن يكون عبارة عن أموال أو ممتلكات أو خدمات.

2.6. 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.

3.6. العبء:

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

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

[2] محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص18

[3] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 13.

[4] بدار عاشور، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2015، ص7

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 للتقييم[1].

4.6. 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 عر 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].

<u>ملاحظة:</u> تجدر الإشارة إلى أن مكونات سعر التكلفة تختلف من مؤسسة صناعية إلى مؤسسة تجارية، فالمؤسسة الصناعية يتكون سعر التكلفة فيها من تكلة 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:

<table>
<tr><td colspan="2">مصاريف الشراء</td><td>ثمن الشراء</td></tr>
<tr><td colspan="2">مصاريف الانتاج</td><td>تكلفة شراء المواد المستعملة</td></tr>
<tr><td>مصاريف التوزيع</td><td colspan="2">تكلفة انتاج المنتجات المباعة</td></tr>
<tr><td colspan="3">سعر التكلفة</td></tr>
<tr><td colspan="3">النتيجة التحليلية</td></tr>
<tr><td colspan="3">النتيجة التحليلية الإجمالية</td></tr>
</table>

المصدر: من إعداد الباحثة

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

[2] رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.38.

المحور الثاني:

مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون (CUMP/FIFO)

تمهيد:

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 واستنفاذها تنتج عنها مجموعة من التكاليف على المؤسسة التحكم فيها من خلال المحاسبة، لذلك نقوم من خلال هذا المحور بالتعرف على المخزون وكيفية جردها وطرق تقييمها،

1. مدخل إلى المخزونات

1.1. تعريف المخزونات:

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري المخزون على أنه من بين الأصول القابلة في الوضع العادي للمؤسسة، أو أي بضاعة سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج سلعة من أجل البيع، كما يعرف على أنه الأصل الذي تحتفظ به المؤسسة بغرض البيع ضمن النشاط الذي تقوم به هذه المؤسسة، أو يحتفظ به في أحد مراحل الإنتاج حتى يصبح قابلا للبيع[1].

وحسب المعيار الدولي رقم (IAS2) فإن المخزون عبارة عن أصول جارية مدة بقائها في المؤسسة مهما طالت لا يجب أن تتعدى السنة الواحدة، إذ يجب ان تتحول على نقود وتتجدد، وهي حسب المعايير المحاسبية الدولية كل المخزونات عدا التي حظيت بمعيار خاص بها مثل:

- الأشغال في طور الإنجاز والتي يعالجها IAS11 عقود البناء؛
- الأدوات المالية المتضمنة المعيار IAS39 الأدوات المالية؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاطات الفلاحية الظاهرة في المعيار IAS41 الزارعة[2].

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن خصائص المخزون هي كالتالي[3]:

- ✓ تحتجز من أجل إعادة بيعها؛
- ✓ هي قيد الإنجاز من أجل البيع في نفس الظروف؛
- ✓ هي على شكل مواد أو لوازم واجبة الاستهلاك في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

[1] قورين الحاج قويدر، تطبيق المعيار الدولي للمخزونات (ias2) ضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة الردة، العدد1، الشلف، 2015، ص 40.

[2] Stephane brun, guide d'application des nomes IAS/IFRS, alg, BER TI EDITION, 2011, P109.

[3] قورين الحاج قويدر، مرجع سابق، ص 40.

2.1. أصناف المخزونات

تختلف أنواع المخزونات في المؤسسات باختلاف نوع المؤسسات المتواجدة فيها، حيث تقسم المخزونات على أساس نوع المادة المخزنة وهذا من أكثر الطرق شيوعا في تصنيف المخزونات، ومن خلال هذا تقسم المخزونات إلى[1]:

أ. التصنيف حسب طبيعة المواد:

- **المواد الأولية:** وهي كل المخزونات التي تتعرض لعملية التحويل في شكلها بحيث تصبح أجزاء أو سلع تامة الصنع، سواء كانت سائلة أو صلبة وقد تكون السلع النهائية لمواد أولية لسلع أخرى.
- **منتجات جارية:** وهي التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية، ولكنها لا تزال في حاجة إلى إجراء عمليات صناعية أخرى، حتى تستكمل العمليات مقوماتها كمنتج نهائي أو كجزء من الأجزاء المكونة له.
- **منتجات تامة الصنع:** هذا المخزون يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء أو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، وهو عبارة عن تلك المواد التي مرت بجميع المراحل من تجهيز أو تصنيع، وبالتالي تكون جاهزة للتقديم للمخزن.
- **مخزون مواد الإصلاح والصيانة:** يتضمن هذا النوع من المخزون العدد والأدوات اليدوية والميكانيكية المختلفة التي تحتاج إليها المؤسسة لإجراء عمليات الإصلاح والصيانة، ويشمل هذا النوع أيضا ما يعرف بالمواد المساعدة مثل الوقود والزيوت والشحومات والأدوات الكتابية والمكتبية ودواليب حفظ المستندات، وغيرها من المواد التي تسهل عمليات القيام بجميع المهام.
- **مخزون مواد التعبئة والتغليف:** تتمثل العبوة في الوعاء الخارجي للسلعة يوجد للمحافظة عليها ووقايتها، أما الغلاف فهو الاشكال الخارجي أو الصورة المرئية للسلعة، وعادة ما يستخدم الغلاف في تمييز وايضاح البيانات الخاصة بها.
- **مخزون الفضلات والمهملات:** كثيرا ما تخصص بعض المؤسسات مخازن خاصة لاحتواء الفضلات الصناعية الزائدة والمواد التالفة أو المنتجات المعيبة وبواقي الإنتاج ومواد تعبئة والتغليف والآلات والمعدات والأثاث غير صالحة للاستعمال، وغيرها من الأصناف التي ترغب المؤسسة في التخلص منها،

[1] زدون جمال، الأمثلة الاقتصادية في تسيير المخزون، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010، ص 5-6.

ب. التصنيف حسب الغرض أو الوظيفة:

- **المخزون التشغيلي:** يشمل الأصناف الضرورية من المخزون لتشغيل النظام الإنتاجي والأصناف التي تتولد منه، وتلك التي تنتج عنه في ظل الظروف العادية للتشغيل، غير أن الفكرة الأساسية هنا هي ان الكميات التي تحتفظ بها المؤسسة من هذه الأصناف بتم تحديدها في ضوء المتوسطات العامة لكل من حجم الطلب وفترة التوريد، وأن الكميات المتاحة تتغير بمرور الزمن نتيجة عمليات السحب.
- **مخزون الأمان:** يقصد به الكميات الإضافية التي تحتفظ به المنشأة من بعض أو كل أصناف المخزون الشار إليها سابقا ليس بهدف التشغيل وإنها بهدف مواجهة الظروف غير العادية، التي قد تواجه المؤسسة، وهو يستخدم كوسيلة للتأمين ضد حالات زيادة الطلب.
- **المخزون الأدنى:** ويقصد به الحد الذي يجب الاحتفاظ به وألا يقل فيه من أي مادة عن هذا المستوى فهو الذي يسمح باستمرار العمل في فترة التموين ولذا يجب على أمين المخازن وصف كل مخزون أدنى وإليه وتسجيله في دفاتر المؤسسة.
- **المخزون الدائم:** يمثل هذا المخزون المستوى الذي وصل إليه هذا الأخير والذي لا يهبط عنه أبدا ويبين إذن المخزون الذي لم يستخدم إذ هو معبر عن حقيقة لا حركية المخزون.
- **المخزون المتاح:** هو المخزون المتوفر بالمخازن مضافا إليه الطلبات المنتظر استلامها ناقص الكميات المخصصة والتي لم تسلم بعد لمستخدميها

3.1. مستويات المخزون[1]:

- ❖ **المخزون الأدنى:** هو ذلك المستوى الأقل أو الأدنى والذي يضمن سير واستمرار النشاط الإنتاجي أو البيعي خلال فترة زمنية معينة.
- ❖ **المخزون الأعلى:** هو أعلى مستوى يمكن أن تحتفظ به المؤسسة والذي لا يجب تجاوزه، لأن تجاوزه سيترتب عليه تكاليف إضافية كان من الممكن تجنبها.
- ❖ **مخزون الأمان:** هو عبارة عن الكميات الاحتياطية المحتفظ بها لضمان عدم وقوع المؤسسة في مشكل النفاذ لسبب من الأسباب (نفاذ السلع والمواد من المخازن) ويتحدد مخزون الأمان ممن العلاقة التالية:

مخزون الأمان = المخزون الأدنى + هامش الأمان

[1] زهير سعيدي، محاضرات في مقياس محاسبة التسيير، جامعة ام البواقي، 2024/2023

يعبر هامش الأمان عن كمية المخزون اللازمة لتلبية طلبية مستعجلة.

❖ **متوسط المخزون:** يمثل متوسط المخزون حاصل قسمة مجموع المستويين الأدنى والأعلى على اثنان ويمكن تمثيله رياضيا كما يلي:

متوسط المخزون = (المستوى الأدنى + المستوى الأعلى)/ 2

2. جرد المخزونات

1.2. مفهوم الجرد:

يقصد بجرد المخزون مختلف الأنشطة التي تتعلق بحصر أو عد أو قياس الكميات الموجودة في المخازن من أصناف المواد المختلفة وتسجيل نتائج هذا الحصر أو القياس في السجلات والنماذج المخصصة لذلك من أجل تسهيل عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بنتائج تلك العملية.

تقع مهمة الجرد ضمن الاختصاصات الرئيسية للجهة أو الوظيفة المسؤولة عن رقابة المخزون، حيث تتولى تلك الجهة أو الوظيفة تحديد إجراءات الجرد ومواعيد التنفيذ وأيضا تزويد الجهات المختصة بالمعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات.

2.2. أهداف الجرد:

تتمثل الأهداف الرئيسية لعملية الجرد في النقاط التالية:

- ✓ مطابقة ما هو موجود فعلا في المخازن وما تحمله السجلات من أرصدة وذلك لمعرفة الموقف النهائي للمواد؛
- ✓ اكتشاف أو تدارك أية محاولة للسرقة أو الاختلاس أو التلاعب؛
- ✓ فحص سلامة وصلاحية أنظمة المخزون والرقابة المخزنية وإجراءات الاستلام والصرف، ومعرفة نقاط الضعف فيها ومن ثم معالجة ذلك لتكون أكثر فعالية؛
- ✓ يكشف لنا تراكم المخزون وتقادمه؛
- ✓ يعتبر وسيلة لضبط المركز المادي للوحدة الإنتاجية، اذ أن المخزون الفعلي بعد الجرد يعتبر أصلا من الأصول المتداولة.

3.2. أنواع الجرد:

أ. الجرد الفعلي: يقصد به الحصر المباشر للمخزون من مختلف الأصناف الموجودة في المخازن ومطابقتها مع الأرصدة والسجلات والبطاقات، حيث تتم العملية بالمشاهدة الفعلية للمخزون وسجلاته، وبالرغم من

الجهد والوقت الذي يتطلبه هذا النوع من الجرد إلا أنه أسلم وأدق أنواع الجرد ونظرا لتكاليفه المرتفعة تحاول المؤسسة تطبيقه في الأوقات التي يصل فيها المخزون على أقل ما يمكن ويجري على الأقل مرة كل سنة، ينقسم هذا النوع إلى:

- **الجرد الفعلي الكامل:** وهو الجرد الذي يشمل جميع أنواع المخزونات سواء كانت الأصناف موجودة بالمخازن الرئيسية أو الفعلية.
- **الجرد الفعلي الجزئي:** يقتصر على عرض الأصناف أو بعض المخازن دون غيرها وذلك لمعرفة تلك الأصناف وصلاحيتها للإنتاج أو البيع بهدف معرفة محتويات المخازن التي تتناولها عملية الجرد الجزئي.

ب. الجرد المحاسبي (الدفتري): يعني مطابقة السجلات الدفترية للمخزون مع الأرصدة المثبتة في إدارة الرقابة على المخزون، كما أنه عبارة عن مطابقة الأرصدة الدفترية بين سجلات المخازن من حيث الأرصدة والقيم الموجودة لدى الإدارة المالية، حيث يتميز بعدم الحاجة لوقف العمليات في المخازن أو منع التعامل معها عند القيام به،

جـ. الجرد المفاجئ: وقد يعرف أحيانا باسم الجرد غير المعلن عنه، وغالبا ما يكون الهدف من هذا النوع من أنواع الجرد التفتيش أو الرقابة المباشرة على حركة الأصناف المخزونة، وقد يتم على عينة من المواد يتم اختيارها عشوائيا من بين الأصناف الأكثر أهمية في المؤسسة، أو الأكثر عرضة للتلاعب.

د. الجرد المستمر: يتم هذا النوع من الجرد على مدار السنة طبقا لبرنامج زمني محدد للمجموعات المختلفة من أصناف المخزون، على أن يراعي الانتهاء من جرد جميع الأصناف مع قرب انتهاء السنة المالية للمؤسسة.

هـ. الجرد الدوري: يتم هذا الجرد في نهاية السنة بحيث يكون موعد الإجراء ثابتا ومحددا، وهذا الجرد يحصر جميع الموجودات والأصناف الموجودة في المخازن[1].

[1] زدون جمال، مرجع سابق، ص 85.

3. فروق الجرد

1.3. 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:

المخزون النهائي = مخزون أول المدة + الإدخالات – الاخراجات

تجدر الإشارة إلى أن الجرد الدائم لديه العديد من المزايا نذكر منها[1]:

- ✓ تقدير التلف العادي وتحميله على المنتج النهائي؛
- ✓ الرقابة المستمرة لحركة المخزون سواء من المواد الأولية أو المنتجات بمختلف أنواعها، من خلال مقارنة الموجود فعلا من المواد في المخازن مع الأرصدة المتوفرة بالدفاتر ومعرفة أسباب الاختلاف إن وجدت؛
- ✓ تحديد مخزون الأمان؛
- ✓ اكتشاف المواد عديمة الاستعمال أو التالفة والتخلص منها بسرعة تجنبا لتكاليف تنجم عن ذلك؛
- ✓ تحديد قيمة المخزونات عن طريق تقدير الإخراجات اعتمادا على قيمة السلع والمواد، ومن دفاتر المخزونات ومن دفاتر يومية مساعدة، وهي التي يتم استعمالها لمقارنة بين المخزونات الفعلية الموجودة في المخزن وما هو موجود بالمستندات، وتتمثل هذه الدفاتر المساعدة في دفترين أساسيين هما: دفتر أو يومية الوارد ودفتر أو يومية الصادر:

☒ **يومية الوراد أو المدخلات:** تسجل بها الكميات المستلمة لمختلف عناصر المخزون وذلك طبقا لإذن الإدخال المرافق لها (سند تسجل به نوع السلعة أو المادة وكميتها وتكلفتها الوحدوية والكلية وغير ذلك من المعلومات مؤشر من طرف مصلحة الشراء) حيث يتم تحويل هذه الكميات على قسم التخزين؛

☒ **يومية الصادر أو المخرجات:** يتم فيه تسجيل الكميات التي يتم إخراجها (منتجات أو مواد أولية) لقسم التوزيع وفقا لإذن الإخراج المرافق لها.

[1] زهير سعيدي، مرجع سابق,

2.3. فروق الجرد وكيفية معالجتها محاسبيا

وفقا لما سبق فإن عملية الجرد الدائم تسمح بظهور ما يعرف بفوارق الجرد والتي تعني محاسبيا الفرق بين قيمة المخزون المسجل محاسبيا مع ما هو موجود فعلا في المخازن وهنا علينا تدارك هذه الفروق ان وجدت على مستوي النتيجة التحليلية الصافية من خلال العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر إضافية – الأعباء غير المعتبرة ± فروق الجرد

حيث تحسب فروق الجرد بالعلاقة التالي:

فرق الجرد = المخزون الحقيقي (الفعلي) – المخزون المحاسبي

ملاحظة: عند حساب المخزون المحاسبي تختلف معادلات الجرد الخاصة به حسب اختلاف نوع المخزون وذلك كالتالي:

- بالنسبة للمواد الأولية:

المخزون المحاسبي = مخزون أول مدة + مشتريات – الاستعمالات

- بالنسبة للمنتجات:

المخزون المحاسبي = مخزون اول المدة + الإنتاج – المبيعات

مثال تطبيقي: لتكن لدينا المادتين M1 والمادة M2 واللتان تستخدمهما مؤسسة النجاح في عملياتها الإنتاجية، حيث قدم الجدر الدائم لهما البيانات التالية:

❖ **بالنسبة لـ M1:**

البيان	ك	س و	المبلغ	البيان	ك	س و	المبلغ
مخزون 1	100	50	؟	**استعمالات**	؟	؟	؟
مشتريات	200	؟	؟	**مخزون 2**	50	؟	؟
مجموع	؟	60	؟	**مجموع**	300	؟	؟

❖ **بالنسبة لـ M2:**

البيان	ك	س و	المبلغ	البيان	ك	س و	المبلغ
مخزون 1	500	120	؟	**استعمالات**	3000	115	؟
مشتريات	؟	؟	؟	**مخزون 2**	200	؟	؟
مجموع	3200	؟	؟	**مجموع**	؟	؟	؟

المطلوب: اتمام جدول الجرد الدائم للمادتين M1وM2

الحل:

اتمام جدول الجرد الدائم للمادتين M1 و M2

❖ **بالنسبة لـ M1:**

البيان	ك	س و	المبلغ	البيان	ك	س و	المبلغ
مخزون 1	100	50	5000	**استعمالات**	250	60	15000
مشتريات	200	65	13000	**مخزون 2**	50	60	3000
مجموع	300	60	18000	**مجموع**	300	60	18000

❖ **بالنسبة لـ M2:**

البيان	ك	س و	المبلغ	البيان	ك	س و	المبلغ
مخزون 1	500	120	60000	**استعمالات**	3000	115	345000
مشتريات	2700	114.07	308000	**مخزون 2**	200	115	23000
مجموع	3200	115	368000	**مجموع**	3200	115	368000

4. طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP

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 لنستخرج في الأخير قيمة المخزون، وهناك ثلاثة أساليب أو نماذج لتحديد التكلفة الوسطية وهي كالتالي:

1.4. التكلفة الوسيطية المرجحة بعد كل إدخال:

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

2.4. التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:

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

4

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

مثال تطبيقي: قدمت إليك حركت المخزون من المادة الأولي X لشهر جانفي من سنة 2023 كالتالي:

- ✓ 2023.01.01 مخزون أول المدة 400 وحدة بـ 19.5 دج للوحدة؛
- ✓ 2023.01.03 تسليم للورشات 280 وحدة؛
- ✓ 2023.01.06 شراء 180 وحدة بـ 20 دج للوحدة؛
- ✓ 2023.01.08 شراء 200 وحدة بـ 21 دج للوحدة؛
- ✓ 2023.01.10 تسليم للورشات 200 وحدة؛
- ✓ 2023.01.11 شراء 120 وحدة بـ 20 دج للوحدة؛
- ✓ 2023.01.18 تسليم 300 وحدة للورشات؛
- ✓ 2023.01.22 شراء 180 وحدة بـ 21 دج للوحدة؛
- ✓ 2023.01.26 تسليم للورشات 250 وحدة؛
- ✓ 2023.01.28 شراء 200 وحدة بـ 22 دج للوحدة؛
- ✓ 2023.01.30 تسليم 180 وحدة للورشات.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون حسب النماذج الثلاث للتكلفة الوسطية المرجحة CUMP

الحل:

1). إعداد بطاقة المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال:

التاريخ	البيان	الإدخالات	الإخراجات	المخزون

		الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ
1/1	مخزون1	400	19.5	7800	–	–	–	400	19.5	7800
1/3	تسليم	–	–	–	280	19.5	5460	120	19.5	2340
1/6	شراء	180	20	3600	–	–	–	300	19.8	5940
1/8	شراء	200	21	4200	–	–	–	500	20.28	10140
1/10	تسليم	–	–	–	200	20.28	4056	300	20.28	6084
1/11	شراء	120	20	2400	–	–	–	420	20.2	8484
1/18	تسليم	–	–	–	300	20.2	6060	120	20.2	2424
1/22	شراء	180	21	3780	–	–	–	300	20.68	6204
1/26	تسليم	–	–	–	250	20.68	5170	50	20.68	1034
1/28	شراء	200	22	4400	–	–	–	250	21.736	5434
1/30	تسليم	–	–	–	180	21.736	3912.48	70	21.736	1521.52
Σ		1280	–	26180	1210	–	24658.48	–	–	–

- CUMP1 = 7800/400=19.5
- CUMP2 = 10140/500=20.28
- CUMP3 = 8484/420=20.2
- CUMP4 = 6204/300=20.86
- CUMP5 = 5434/250=21.736

للتأكد من قيمة وكمية مخزون آخر المدة:

مخزون آخر المدة = (مخزون أول المدة + مجموع الادخالات) – مجموع الاخراجات

- بالقيمة= 26180 – 24658.48 = 1521.52 دج
- بالكمية = 1280 – 1210 = 70 وحدة

في تقييم الاخراجات حسب هذا النموذج نجد أن كل ما يكون دخول كميات جديدة للمخزونات تليها خروج لكمية معينة من المخازن بتسعيرة جديدة، فلهذا تكون للاخراجات مقيمة بأسعار تتماشى وسعر السوق، لكن ما يعاب على هذا النموذج هو كثرة الحسابات وخاصة عندما تكون وتيرة حركة المخزون سريعة.

2). إعداد بطاقة المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ
1/1	مخزون 1	400	19.5	7800	–	–	–	400	–	7800
1/3	تسليم	–	–	–	280	20.88	5846.4	120	–	1953.6
1/6	شراء	180	20	3600	–	–	–	300	–	5553.6
1/8	شراء	200	21	4200	–	–	–	500	–	9753.6
1/10	تسليم	–	–	–	200	20.88	4176	300	–	5577.6
1/11	شراء	120	20	2400	–	–	–	420	–	7977.6
1/18	تسليم	–	–	–	300	20.88	6264	120	–	1713.6
1/22	شراء	180	21	3780	–	–	–	300	–	5493.6
1/26	تسليم	–	–	–	250	20.88	5220	50	–	273.6
1/28	شراء	200	22	4400	–	–	–	250	–	4673.6
1/30	تسليم	–	–	–	180	20.88	3758.4	70	–	915.2
Σ		1280	–	26180	1210	–	25264.8	–	–	–

- **CUMP** = (180.20) + (200.21) + (120.20) + (180.21) + (200.22) / 180 + 200 + 120 + 180 + 200

أي أن:

CUMP = 20.88

للتأكد من قيمة وكمية مخزون آخر المدة:

- مخزون آخر المدة بالقيمة = 26180− 25264.8 = 915.2 دج
- مخزون آخر المدة بالكمية = 1280−1210 = 70 وحدة

تقييم الاخراجات حسب هذا النموذج تكون بتكلفة وحدة مشتركة وتحسب بعد دخول آخر كمية مبرمج شرائها خلال الفترة، أي أن الاخراجات تتم بالكميات فقط، أي أنه نجد خانتي الاخراجات والمخزون لم يتم حسابهما إلا بعد انتهاء عملية شراء خلال الفترة، كما انها تستبعد مخزون أول المدة في الحساب.

3). إعداد بطاقة المخزون حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخزون بداية المدة:

التاريخ	البيان	الإدخالات	الإخراجات	المخزون

		الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ	الكمية	ت.و	المبلغ
1/1	مخزون 1	400	19.5	7800	–	–	–	400	–	7800
1/3	تسليم	–	–	–	280	20.45	5726	120	–	2074
1/6	شراء	180	20	3600	–	–	–	300	–	5674
1/8	شراء	200	21	4200	–	–	–	500	–	9874
1/10	تسليم	–	–	–	200	20.45	4090	300	–	5784
1/11	شراء	120	20	2400	–	–	–	420	–	8184
1/18	تسليم	–	–	–	300	20.45	6135	120	–	2049
1/22	شراء	180	21	3780	–	–	–	300	–	5829
1/26	تسليم	–	–	–	250	20.45	5112.5	50	–	716.5
1/28	شراء	200	22	4400	–	–	–	250	–	5116.5
1/30	تسليم	–	–	–	180	20.45	3681	70	–	1435.5
Σ		1280	–	26180	1210	–	24744.5	–	–	–

- **CUMP** = (400.19.5)+(180.20) + (200.21) + (120.20) + (180.21) + (200.22) / 400 +180 + 200 + 120 + 180 + 200

أي أن:

CUMP = 20.45

للتأكد من قيمة وكمية مخزون آخر المدة:

- مخزون آخر المدة بالقيمة = 26180− 24744.5 = 1435.5 دج
- مخزون آخر المدة بالكمية = 1280 – 1210 = 70 وحدة

5. مميزات وعيوب طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP

كغيرها من الطرق المحاسبية تتميز طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة بمجموعة من المميزات والعيوب كالتالي[1]:

1.5. المميزات:

- تفادي كثرة الحسابات، لأن متوسط السعر يحسب على فترات متباعدة نسبيا؛
- التخفيض من تأثير التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخال؛

[1] محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 30.

- توحيد أسعار المخرجات من المخازن الذي يساعد على تقارب التكاليف بين مختلف الدورات الإنتاجية مما يزيد في مصداقية عملية المقارنات.

2.5. العيوب:

- أهم عيب ينسب لطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة هو أنها لا يمكن اتباعها في المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر الفترة.

6. طريقة نفاذ المخزون (طريقة الوارد أولا يصرف أولا) FIFO

تعتمد هذه الطريقة على افتراض بأن الوحدات أو الكميات تدخل وتخرج من المخازن وفقا لترتيب معين بحيث يمكن تمييز بعضها البعض واخراجها 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 استنفاذ المخزون، ويستخدم هذا الأسلوب في حالة انخفاض الأسعار باستمرار.

مثال تطبيقي: كانت حركة المخزون للمادة الأولية M خلال شهر جانفي 2023 كما يلي:

- ✓ 2023/1/1 المخزون في بداية الشهر 200كلغ بـ 40دج/كلغ؛
- ✓ 2023/1/5 تم شراء 800كلغ بـ 60دج؛
- ✓ 2023/1/10 تم شراء 400كلغ بـ 70دج/كلغ؛
- ✓ 2023/1/15 تم تسليم 600كلغ للورشة للإنتاج؛
- ✓ 2023/1/20 تم شراء 600كلغ بـ 100دج/كلغ؛
- ✓ 2023/1/25 تم تسليم 1300كلغ للورشة للإنتاج.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون للمادة الأولية FIFO M

الحل:

بطاقة حركة المخزون بطريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO)

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			المخزون		
		الكمية	ت و	المبلغ	الكمية	ت و	المبلغ	الكمية	ت و	المبلغ
2018/1/1	مخزون1	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	400	70	28000
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 – الاخراجات

= 144000−134000= 10000

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

7. مميزات وعيوب طريقة الوارد أولا يصرف أولا FIFO

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من المميزات والعيوب نذكر منها:

1.7. المميزات:

- ✓ ينتج عنها خفض الأرباح في فترات ارتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة انخفاض الضرائب المفروضة عن المؤسسة؛

- ✓ هي من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون على اعتبار أن قياس دخل المؤسسة لابد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق، لارتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة والمواد لغرض قياس النتيجة؛
- ✓ من السهل اجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والايرادات الجارية؛
- ✓ تؤدي إلى استخراج قيمة واقعية لأرباح المؤسسة ذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج؛
- ✓ تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة ارتفاع الأسعار لأن المخزون يقون مقوم بأقدم الأسعار؛
- ✓ في حالة تقلب الأسعار تعمل على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة من تقلب الأسعار.

2.7. العيوب:

- ✓ كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعودا وهبوطا كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية أو التكلفة الحالية؛
- ✓ تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي (الميزانية) لا يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ اعداد القائمة؛
- ✓ تعمل على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار؛
- ✓ لا تتماشى مع التدفق المادي لصرف أو خروج المواد.

تمارين وحالات تطبيقية متعلقة بمحور (مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون)

التمرين الأول:

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

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

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المخزون للمادة الأولية M وذلك بطرق CUMP وFIFO

التمرين الثاني:

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

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

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

التمرين الثالث:

قم بإعداد بطاقة حركة المخزون للمادة الأولية M بطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة وطريقة نفاذ المخزون خلال شهر جانفي 2024، علما أن حركة المخزون كانت كما يلي:

- ✓ 2024.1.1 مخزون أول المدة 2000 كلغ بـ 80دج؛
- ✓ 2024.1.3 تم شراء 1200 كلغ بـ 95دج؛
- ✓ 2024.1.5 استعملت المؤسسة 1300 كلغ؛
- ✓ 2024.1.7 استعملت المؤسسة 800 كلغ؛
- ✓ 2024.1.10 قامت المؤسسة بشراء 3000 كلغ بـ 100دج؛
- ✓ 2024.1.12 قامت المؤسسة بشراء 1500 كلغ بـ 70دج؛
- ✓ 2024.1.15 أخرجت المؤسسة 1800 كلغ إلى الورشات؛
- ✓ 2024.1.16 اشترت المؤسسة 1600 كلغ بـ 91.25دج؛
- ✓ 2024.1.18 أخرجت المؤسسة 4400 كلغ؛
- ✓ 2024.1.25 اشترت المؤسسة 700 كلغ بـ 250دج؛
- ✓ 2024.1.30 استعملت المؤسسة 1600 كلغ.

المحور الثالث:

طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

تمهيد:

تعبر النتيجة التحليلية على النتيجة المتوصل إليها لكل منتج على حدى، حيث أن هذا ما يميز محاسبة التسيير على غيرها المحاسبة، خاصة المحاسبة المالية، إلى أنه تجدر الإشارة إلى طريقة الوصول إلى النتيجة التحليلية لدينا مجموعة من الطرق والتي تعتبر طريقة التكاليف الكلية حسب الأقسام المتجانسة من بين أهم الطرق واكثرها اعتمادا.

1. حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية

1.1. تكلفة شراء: (مؤسسة تجارية + مؤسسة إنتاجية)

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:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء (بضاعة أو مواد ولوازم) + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة)

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

- المشتريات:
  - M_1: 500كلغ بـ 40دج/كلغ
  - M_2: 600كلغ بـ 70دج/كلغ
- مصاريف الشراء المباشرة: قدرت إجماليا بـ 11000دج تتوزع على أساس الكمية المشتراه.
- مصاريف الشراء الغير مباشرة: 22000دج منها 10000دج لـ M_1 والباقي لـ M_2

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

الحل:

البيان	M_1			M_2		
	Q	P	M	Q	P	M
شمن الشراء	500	40	20000	600	70	42000
مصاريف الشراء المباشرة	500	10	5000	600	10	6000
مصاريف الشراء غير المباشرة	/	/	10000	/	/	12000

تكلفة شراء الفترة	500	70	35000	600	100	60000

ملاحظة: تعتبر 70 تكلفة شراء الكلغ 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.

2.1. تكلفة الإنتاج: (مؤسسة إنتاجية فقط)

تعبر عملية حساب تكلف الإنتاج من العمليات المرتبطة بالمؤسسات الصناعية فقط، حيث لا نجدها 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 المشترات في العملية الإنتاجية مع تحمل بعض المصاريف التي تدخل في العملية الإنتاجية سواء كانت مباشرة او غير مباشرة وغاليا 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 100و تامة الصنع من المنتوج A وذلك باستعمال 400كلغ من M_1 و500كلغ من M_2، حيث كلفة العملية الإنتاجية المؤسسة مصاريف انتاج كالتالي:

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

المطلوب: حساب تكلفة إنتاج المنتج A الإجمالية والوحدوية.

الحل:

البيان	A		
	Q	P	M
كمية المواد الأولية المستعملة:			
M_1	400	70	28000دج
M_2	500	100	50000دج
مصاريف الإنتاج المباشرة:			
ساعة يد عمل	200	200	40000

مصاريف الإنتاج غير المباشرة	/	/	30000
تكلفة إنتاج الفترة	1000	148	148000

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

3.1. سعر التكلفة: (مؤسسة تجارية + مؤسسة إنتاجية)

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

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة والغير مباشرة)

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

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة والغير مباشرة)

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

المطلوب: حساب سعر التكلفة.

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

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

4.1. 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 ومعروضة للبيع. وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية = سعر البيع – سعر التكلفة

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

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

2. تمارين وحالات تطبيقية متعلقة بحساب التكاليف وسعر التكلفة

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

1. مشتريات الفترة:

- ✓ السلعة X 500و بـ 100دج للوحدة؛
- ✓ السلعة Y 500و بـ 200دج للوحدة.

2. المصاريف المباشرة:

- ✓ مصاريف الشراء 10000دج تتوزع بين السلعتين حسب الكمية التي تم شراؤها؛
- ✓ مصاريف التوزيع 80000دج تتوزع بين السلعتين حسب التناسب 3، 2.

3. المبيعات:

- ✓ تم بيع 400و من السلعة X بـ 150دج للوحدة؛
- ✓ تم بيع 400و من السلعة Y بـ 210دج للوحدة.

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

التمرين الثاني:

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

1. مشتريات الفترة: تم شراء 100كلغ من Y_1 بـ 50دج/كلغ، تم شراء 150كلغ من Y_2 بـ 20دج/كلغ

2. مخزون أول المدة: Y_1 = 50كلغ بـ 20دج/كلغ، Y_2 = 50كلغ بـ 20دج/كلغ.

X_1 = 100و بـ 30دج/و، X_2= 100و بـ 50دج/و.

3. مصاريف مباشرة:

- ✓ مصاريف الشراء: Y_1=3000دج، Y_2=2000دج
- ✓ مصاريف الإنتاج: 30 ساعة يد عاملة للمنتوج X_1، 40 ساعة يد عاملة للمنتوج X_2، تكلفة الساعة الواحدة 100دج.
- ✓ مصاريف التوزيع: 250دج بالنسبة لـ X_1، 500دج بالنسبة لـ X_2.

4. مصاريف غير مباشرة:

- ✓ مصاريف الشراء: Y_1=3000دج، Y_2=2000دج
- ✓ مصاريف الإنتاج: X_1 =2000دج، X_2=4000دج
- ✓ مصاريف التوزيع: X_1=1550دج، X_2=500دج

5. الإنتاج والاستعمالات: تم إنتاج 400و من X_1 باستعمال 150كلغ من Y_1.

تم إنتاج 200و من X_2 باستعمال 200كلغ من Y_2.

6. المبيعات: تم بيع 450و من X_1 بـ 50دج/و، تم بيع 200و من X_2 بـ 80 دج/و

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

التمرين الثالث:

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

1. المشتريات:

المواد	الكمية/ الكلغ	السعر كلغ/دج	مصاريف الشراء مباشرة	مصاريف الشراء غير المباشرة
M_1	120	100	25000 تتناسب مع الأرقام 1، 2، 2 على الترتيب	30000 نصفها لـ M_2 والباقي مقسمة بالتساوي بين M_1 M_3
M_2	160	110		
M_3	170	115		

2. 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

3. الإنتاج والاستعمالات:

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

4. المبيعات:

المنتج	وحدة مباعة	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.

3. حلول التمارين المتعلقة بحساب التكاليف وسعر التكلفة

1. حل التمرين الأول:

☒ تكلفة الشراء:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	500	100	50000	500	200	100000

م ش م	500	10	5000	500	10	5000
تكلفة ش الفترة	500	110	55000	500	210	105000

☒ تكلفة شراء السلع المباعة (سعر التكلفة)

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة شراء السلع المباعة	400	110	44000	400	210	84000
مصاريف التوزيع المباشرة	1600	3	4800	1600	2	3200
سعر التكلفة	–	–	48000	–	–	87200

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الأعمال	400	150	60000	400	210	84000
سعر التكلفة			48000			87200
النتيجة التحليلية			11200			(3200)

2. حل التمرين الثاني:

☒ تكلفة الشراء :

البيان	Y_1			Y_2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	100	50	5000	150	20	3000
م ش م	–	–	3000	–	–	2000
م ش غ م	–	–	3000	–	–	2000
تكلفة ش الفترة	100	/	11000	150	/	7000
مخزون أول المدة	50	20	1000	50	20	1000
تكلفة ش اجمالية	150	80	12000	200	40	8000

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
Y1----------	150	80	12000	-	-	-
Y2----------	-	-	-	200	40	8000
مصاريف الانتاج المباشرة	30	100	3000	40	100	4000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	-	-	2000	-	-	4000
تكلفة انتاج الفترة	400	/	17000	200	-	16000
مخزون أول المدة	100	30	3000	100	50	5000
تكلفة انتاج اجمالية	500	40	20000	300	70	21000

☒ سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	Q	P	Q	P
تكلفة الإنتاج المباع	450	40	18000	200	70	14000
مصاريف التوزيع	-	-	250	-	-	500
مصاريف التوزيع غير	-	-	1550	-	-	500
سعر التكلفة	-	-	19800	-	-	15000

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	X			Y		
	Q	P	Q	P	Q	P
رقم الاعمال	450	50	22500	200	80	16000
سعر التكلفة	/	/	19800	/	/	15000
النتيجة التحليلية	/	/	2700	/	/	1000
النتيجة التحليلية	3700					

حل التمرين الثالث:

☒ تكلفة الشراء:

البيان	M_1			M_2			M_3		
	Q	P	M	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	120	100	12000	160	110	17600	170	115	19550
م ش م	–	–	5000	–	–	10000	–	–	10000
م ش غ م	–	–	15000	–	–	7500	–	–	7500
تكلفة ش الفترة	120	–	32000	160	–	35100	170	–	37050
مخزون أول المدة	80	–	5000	60	–	8900	50	–	2110
تكلفة ش اجمالية	200	185	37000	220	200	44000	220	178	39160

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
M_1----------	90	185	16650	70	185	12950
M_2----------	120	200	24000	–	–	–
M_3----------	–	–	–	100	178	17800
مصاريف الانتاج المباشرة	80	150	12000	90	150	13500
مصاريف الانتاج غير المباشرة	–	–	20000	–	–	31000
تكلفة انتاج الفترة	450	–	72650	700	–	75250
مخزون أول المدة	50	–	1850	120	–	14950
تكلفة انتاج اجمالية	500	149	74500	820	110	90200

☒ سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	490	149	73010	720	110	79200
مصاريف التوزيع	–	–	7090	–	–	8000
مصاريف التوزيع غير	–	–	1400	–	–	1000
سعر التكلفة	–	–	81500	–	–	88200

☒ **النتيجة التحليلية:**

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	490	250	122500	720	200	144000
سعر التكلفة	/	/	81500	/	/	88200
النتيجة التحليلية	/	/	41000	/	/	55800
النتيجة التحليلية	96800					

4. أعباء المحاسبة التحليلية (الفصل بين المصاريف المباشرة والغير مباشرة)

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 لأهنها تعتبرها وهمية إلا أن المحاسبة التحليلية تقوم بإضافتها كعناصر إضافية.

مكونات أعباء المحاسبة التحليلية

يمكن التمييز بين 3 مكونات للأعباء كما يلي:

☒ **الأعباء المعتبرة:** وهي أعباء الاستغلال (المجموعة السادسة) تدخل في حساب سعر التكلفة وهي مشتركة بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبة التحليلية[1]. حيث تعبر هذه الأعباء على مختلف المصاريف التي لها علاقة بإحداث المنتوج ومن الطبيعي أن تحمل مباشرة عليه.

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

- **الأعباء غير المعتبرة:** الأعباء غير المعتبرة وهي خارج الاستغلال لا تدخل في تكاليف المحاسبة التحليلية[1]، حيث تقوم المحاسبة التحليلية بعدم أخذها في الاعتبار لأنها غير متعلقة مباشرة بإحداث المنتوج 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 التكاليف[2].

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

المطلوب: حساب الفائدة النظرية السنوية والشهرية.

الحل:

الفائدة النظرية السنوية: 1000000*100/6=60000دج

الفائدة النظرية الشهرية: 60000/12=5000دج

- **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 أجرة صاحب المؤسسة[3].

[1] المرجع السابق، ص 9.

[2] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 22.

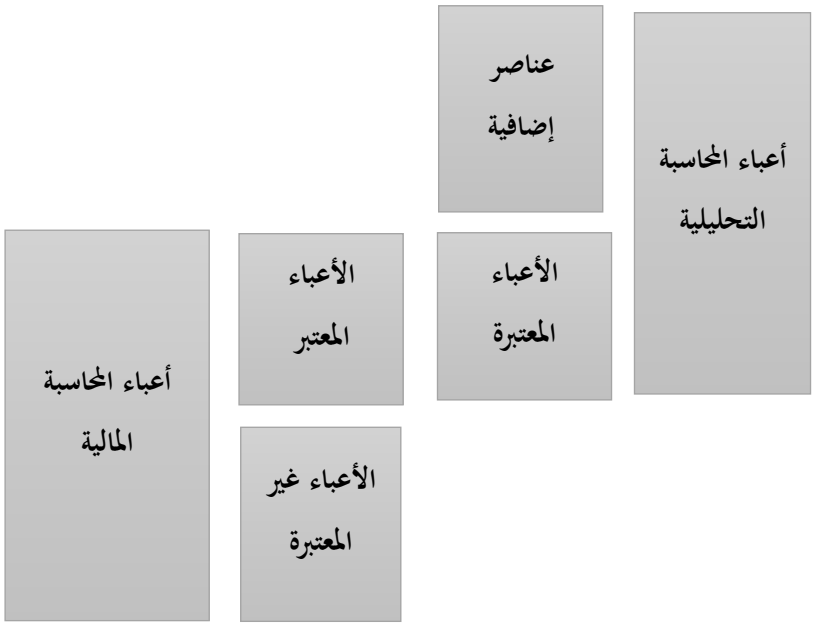
[3] المرجع السابق، ص 22.

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

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

5. العلاقة بين نتيجة المحاسبة المالية ونتيجة المحاسبة التحليلية

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



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

من الشكل أعلاه نستنتج ان:

أعباء المحاسبة المالية = أعباء معتبرة + أعباء غير معتبرة

ومنه:

أعباء معتبرة= أعباء المحاسبة المالية – أعباء غير معتبرة.....(1)

وعندنا:

أعباء محاسبة التسيير = أعباء معتبرة + عناصر إضافية.....(2)

بتعويض (1) في (2) نستنتج أن:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية

مثال تطبيقي: 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 24000دج والأعباء غير المعتبرة تقدر بـ 7000دج والعناصر الإضافية 400دج، كم تقدر مصاريف الإنتاج المباشرة؟

الحل:

أعباء المحاسبة التحليلية: 24000−7000+400

أي أن: أعباء المحاسبة التحليلية = 17400دج

ومنه: 17400 = (8000+1000) + (؟ + 1200) + (1500 + 500)

وبالتالي نجد أن: مصاريف الإنتاج المباشرة = 5200دج

ومنه: فإن النتيجة الصافية للسنة المالية في المحاسبة المالية تساوي النتيجة التحليلية الصافية والتي تحسب بالعلاقة التالية:

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

6. 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، حيث تقسم هذه الأعباء إلى[1]:

- **أعباء مباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية دون طرح أي إشكال، ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

[1] محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 13.

- **الأعباء غير المباشرة:** وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتوج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتوج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات.

7. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تتطلب الأعباء الغير مباشرة معالجة خاصة على عكس الأعباء المباشرة، حيث أننا لا نستطيع تحميلها مباشرة على التكاليف إلا بعد معالجتها نظرا لارتباطها بعدة أقسم 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

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

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

المطلوب: توزيع أولي للأعباء على مختلف الأقسام.

الحل:

الرقم	البيان	المبلغ	ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
حـ/61	الخدمات	100000	10000	20000	15000	25000	30000
حـ/62	الخدمات الخارجية الأخرى	200000	20000	40000	60000	60000	20000
حـ/64	الضرائب والرسوم	60000	18000	6000	6000	12000	18000

حـ/65	الأعباء العملياتية	60000	/	6000	24000	18000	12000
حـ/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 وفقا لنسب محددة، وتجدر الإشارة هنا أن الأقسام الثانوية يجب أن تنعدم 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**	**توزيع**
مجموع التوزيع الأولي	60000	72000	113000	135000	80000
التوزيع الثانوي:					
----------الادارة	(%100)	%10	%20	%10	%60
----------الصيانة	/	(%100)	%30	%50	%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 الحلاة نقول إن التوزيع تنازلي وتكون تتمة الجدول كالتالي:

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

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

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……..(1)
Y=11000+0.2X……..(2)

بتعويض (1) في (2) نجد أن:

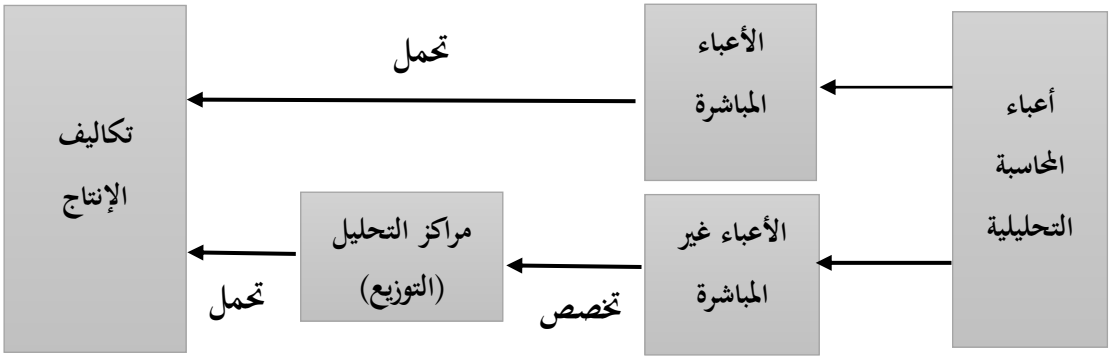
- الإدارة (X)= 20000
- الصيانة (Y)=15000

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

8. 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 للكل 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 مشترات، 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 مباعة، 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 1000كلغ بـ 70دج/كلغ
- ✓ M_2 2000كلغ بـ 40دج/كلغ

2. الإنتاج والاستعمالات:

- ✓ أنتجت المؤسسة 1000و من A وذلك بإستعمال: 900كلغ من M_1 و1200كلغ من M_2
- ✓ أنتجت المؤسسة 400و من B وذلك بإستعمال: 100كلغ من M_1 و800كلغ من M_2

3. الأعباء المباشرة:

- ✓ الشراء: 15000دج تتوزع بين المادتين الأوليتين على أساس الكمية المشتراه؛
- ✓ الإنتاج: 400سا يد عمل تكلفة الساعة 100دج/سا منها 150سا للمنتج A
- ✓ التوزيع: 10000دج تتوزع بين المنتجين على أساس الوحدات المباعة

4. المبيعات: باعت المؤسسة 700و من المنتج A سعر بيع الوحدة 250دج، و300و من B سعر بيع الوحدة 442دج

5. الأعباء غير المباشرة: تتلخص في الجدول التالي:

البيان	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	30000دج	12000دج	28000دج	153800
طبيعة وحدة القياس	100دج من ثمن الشراء	ساعة يد عمل	وحدة منتجة	100دج من رقم الأعمال

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

الحل:

تحديد عدد وحدات القياس:

- تموين (100دج من ثمن الشراء)
  - M_1 =1000*100/70=700وحدة القياس
  - M_2=2000*100/40=800 وحدة قياس
  - طبيعة وحدة القياس بالنسبة لقسم التموين تساوي 700+800=1500وحدة قياس
- الورشة1 (ساعة يد عمل): لدينا 400 ساعة يد عمل لكلا المنتجين
- الورشة2 (وحدات منتجة): أنتجت المؤسسة 1000و من A و400و من B، أي أن وحدات القياس بالنسبة لقسم الإنتاج هي 1400وحدة قياس
- التوزيع (100دج من رقم الأعمال)
  - A =700*100/140=980 القياس
  - B =300*100/200=600 وحدة قياس
  - طبيعة وحدة القياس بالنسبة لقسم التوزيع تساوي 980+600=1580وحدة قياس

1. اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
مجموع التوزيع	30000دج	12000دج	28000دج	153800
طبيعة وحدة القياس	1500دج	400سا	1400و	3076دج
تكلفة وحدة القياس	20دج	30دج	20دج	50دج

2. تكلفة شراء المواد الأولية:

البيان	M_1			M_2		
	Q	P	M	Q	P	M
شمن الشراء	1000	70	70000	2000	40	80000
مصاريف الشراء المباشرة	1000	5	5000	2000	5	10000
مصاريف الشراء غير المباشرة	700	20	14000	800	20	16000
تكلفة شراء الفترة	**1000**	**89**	**89000**	**2000**	**53**	**106000**

3. تكلفة انتاج المنتجات التامة:

البيان	A			B		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة المواد المستعملة:						
M_1----------	900	89	80100	100	89	8900
M_2----------	1200	53	63600	800	53	42400
مصاريف الإنتاج المباشرة	150	100	15000	250	100	25000
مصاريف الانتاج غير المباشرة						
----------الورشة1	150	30	4500	250	30	7500
----------الورشة2	1000	20	20000	400	20	8000
تكلفة انتاج الفترة	**1000**	**89**	**89000**	**400**	**229.5**	**91800**

4. سعر التكلفة

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

5. النتيجة التحليلية:

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

9. تمارين وحالات تطبيقية متعلقة بتوزيع الأعباء الغير مباشرة

التمرين الأول:

الجدول التالي يمثل الأعباء غير المباشرة لإحدى المؤسسات:

البيان	اقسام ثانوية			اقسام أساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة1	الورشة2	الورشة3	التوزيع
Σ التوزيع الأولي	12600	14600	18000	22100	40000	25000	30000	32000
توزيع ثانوي الإدارة	(%100)	%10	%15	%10	%15	%20	%20	%10
توزيع ثانوي الصيانة	/	(%100)	%20	%15	%10	%10	%30	%15
توزيع ثانوي النقل	/	/	(%100)	%20	%12	%18	%20	%30

المطلوب: إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التمرين الثاني:

يمثل الجدول التالي الأعباء غير المباشرة للمؤسسة X:

البيان	اقسام ثانوية			اقسام أساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة	الورشة	التوزيع
∑ 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 الثالث:

يمثل الجدول التالي الأعباء غير المباشرة لمؤسسة (النجاح):

البيان	اقسام ثانوية			اقسام أساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة	الورشة	التوزيع
∑ 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 الرابع:

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

1. **مشتريات الفترة:** 200كلغ من المادة الأولية بـ 80دج/كلغ
2. **مخزون أول المدة:**
   - من المادة الأولية 50كلغ بـ 150دج/كلغ
   - من المنتوج X 20و بـ 365دج
   - من المنتوج Y 20و بـ 230دج

3. **المصاريف المباشرة:** مصاريف الشراء: 8500دج، مصاريف الإنتاج: كل وحدة منتجة من X تتطلب 45 د كيد عاملة مباشرة تكلفة الساعة 120دج/سا، 70 سا للمنتوج Y تكلفة الساعة 100دج/سا مصاريف التوزيع: 25255دج منها 12255للمنتوج X.

4. انتاج الفترة:

- تم انتاج 200و تامة الصنع من X باستعمال 200كلغ من المادة الأولية.
- تم انتاج 100و تامة الصنع من Y باستعمال 50كلغ من المادة الأولية.

5. المبيعات:

- تم بيع 180و من X بـ 600دج/و
- تم بيع 90و من Y بـ 500دج/و

6. المصاريف غير المباشرة ملخصة في الجدول التالي:

البيان	اقسام ثانوية		اقسام أساسية		
	الطاقة	الإدارة	تموين	انتاج	توزيع
∑ التوزيع الأولي	1700	2000	16700	20300	15824
توزيع ثانوي الإدارة	(100%)	2	2	4	2
توزيع ثانوي الصيانة	5	(100%)	15	15	5
طبيعة وحدة القياس	/	/	كلغ مشتراي	ساعة يد عمل	100دج من رقم الأعمال

المطلوب:

- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؛
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؛
- حساب النتيجة التحليلية للمنتوجين X.Y.

حل التمارين الخاصة بتوزيع الأعباء غير المباشرة

1. التمرين الأول:

البيان	أقسام ثانوية			أقسام اساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة1	الورشة2	الورشة3	التوزيع
∑ ت ا	12600	14600	18000	22100	40000	25000	30000	32000
ت ثانوي الإدارة	(12600)	1260	1890	1260	1890	2520	2520	1260
ت ثانوي	/	(15860)	3172	2379	1586	1586	4758	2379
ت ثانوي النقل	/	/	(23062)	4612.4	3459.3	3459.3	4612.4	6918.6
∑ ت الثانوي	00	00	00	30351.4	46935.3	7590.3	41890.4	42557.6

2. التمرين الثاني:

البيان	أقسام ثانوية			أقسام اساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة1	الورشة2	التوزيع
∑ ت ا	30300	20000	40000	80000	10000	30000	50000
ت ثانوي الإدارة	(35000)	3500	3500	7000	10500	5250	5250
ت ثانوي الصيانة	4700	(23500)	4700	2350	2350	2350	7050
ت ثانوي النقل	/	/	(48200)	12050	12050	9640	14460
∑ ت الثانوي	00	00	00	101400	34900	47240	76760

3. التمرين الثالث:

البيان	أقسام ثانوية			أقسام اساسية			
	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	الورشة1	الورشة2	التوزيع
∑ ت ا	60000	160000	28000	120000	12200	12600	400000
ت ثانوي الإدارة	(100000)	40000	10000	8000	12000	10000	20000
ت ثانوي الصيانة	40000	(200000)	20000	40000	30000	40000	30000
ت ثانوي النقل	/	/	(58000)	23200	5800	17400	11600

∑ ت الثانوي	00	00	00	191200	60000	80000	461600

4. التمرين الرابع:

☒ جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	أقسام ثانوية		أقسام اساسية		
	الطاقة	الادارة	التموين	الانتاج	التوزيع
∑ ت ا	1700	2000	16700	20300	15824
ت ثانوي الطاقة	(2000)	400	400	800	400
ت ثانوي للإدارة	300	(2400)	900	900	300
∑ ت الثانوي	00	00	18000	22000	16524
ط و ق	/	/	200	220	1530
ت و ق	/	/	90	100	10.8

☒ تكلفة الشراء :

البيان	المادة الأولية		
	Q	P	M
ثمن الشراء	200	80	16000
مصاريف الشراء المباشرة	/	/	8500
مصاريف الشراء غير المباشرة	200	90	18000
تكلفة شراء الفترة	200	/	42500
مخزون أول المدة	50	150	7500
تكلفة شراء اجمالية	250	200	50000

☒ تكلفة الإنتاج:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات	200	200	40000	50	200	10000

مصاريف الانتاج المباشرة	150	120	18000	70	100	7000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	150	100	15000	70	100	7000
تكلفة انتاج الفترة	200		73000	100		24000
مخزون أول المدة	20	365	7300	20	180	3600
تكلفة انتاج اجمالية	220	365	80300	120	230	27600

☒ سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	180	365	65700	90	230	20700
مصاريف التوزيع	/	/	12255	/	/	13000
مصاريف التوزيع غير	1080	10.8	11664	450	10.8	4860
سعر التكلفة			89619			38560

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	180	600	108000	90	500	45000
سعر التكلفة			89619			38560
النتيجة التحليلية			18381			6440
النتيجة التحليلية	24821					

10. معالجة المنتجات نصف المصنعة

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 خارجها[1]، مثل: مكونات جهاز الحاسوب الثابت تعتبر منتجات نصف مصنعة، ويتم حساب تكلفة انتاجه مثل المنتج التام الصنع، ويستعمل في المرحلة الموالية كمادة أولية.

مثال تطبيقي:

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

- ✓ الورشة 1: تتم معالجة المادة الأولية M_1 و M_2 من أجل الحصول على المنتوج النصف مصنع X
- ✓ الورشة 2: تتم معالجة المادة الأولية M_3 والمنتوج النصف مصنع X من أجل الحصول على المنتوج تام الصنع A

وخلال الفترة تحصلنا على المعطيات التالية:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
∑ ت الثانوي	15000	16000	1200	7000
ط و ق	كلغ مشتراي	//	//	//

2. المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س	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

[1] محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 27.

M_1	100	13000
M_2	150	21000
M_3	200	22000
X	50	4400
A	100	16000

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات				
		مصاريف	M_1	M_2	M_3	X
X	200	150 ساعة	0.5	0.4	/	/
A	250	100 ساعة	/	/	0.4	1

5. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعة	س ب و	مصاريف التوزيع
A	250	400دج/و	5500دج

6. معلومات إضافية:

- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الأولى 100دج.
- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الثانية 150دج.
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 200دج والأعباء غير المعتبرة بـ 100دج

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوج **A**.

الحل:

☒ **جدول الأعباء غير المباشرة**

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
∑ ت الثانوي	15000	16000	1200	7000
ط و ق	300	/	/	/
ت و ق	50	/	/	/

☒ تكلفة الشراء :

البيان	M_1			M_2			M_3		
	Q	P	M	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	100	70	7000	150	30	4500	50	80	4000
م ش م	/	/	5000	/	/	3000	/	/	3500
م ش غ م	100	50	5000	150	50	7500	50	50	2500
تكلفة ش الفترة	100	/	17000	150	/	15000	50	/	10000
مخزون أول المدة	100	/	13000	150	/	21000	200	/	22000
تكلفة ش اجمالية	200	150	30000	300	120	36000	250	128	32000

☒ تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:

البيان	X		
	Q	P	M
الاستعمالات:			
M_1----------	100	150	15000
M_2----------	80	120	9600
مصاريف الانتاج المباشرة	150	100	15000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	16000
تكلفة انتاج الفترة	200	/	55600
مخزون أول المدة	50	/	4400
تكلفة انتاج اجمالية	**250**	**240**	**60000**

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	A		
	Q	P	M

الاستعمالات			
X----------	250	240	60000
M_3----------	100	128	12800
مصاريف الانتاج المباشرة	100	150	15000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	1200
تكلفة انتاج الفترة	250	/	89000
مخزون أول المدة	100	/	16000
تكلفة انتاج اجمالية	**350**	**300**	**105000**

☒ **سعر التكلفة:**

البيان	A		
	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	250	300	75000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	5500
مصاريف التوزيع غير المباشرة	200	3	7000
سعر التكلفة	**/**	**/**	**87500**

☒ **النتيجة التحليلية:**

البيان	A		
	Q	P	M
رقم الاعمال	250	400	100000
سعر التكلفة	/	/	87500
النتيجة التحليلية	**/**	**/**	**12500**

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 12500+200−100=12600

11. معالجة المنتجات الجارية:

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 الآتية[1]:

تكلفة إنتاج المنتجات التامة للفترة= أعباء إنتاج الفترة + تكلفة انتاج المنتوج الجاري لبداية الفترة- تكلفة انتاج المنتوج الجاري لنهاية الفترة

مثال تطبيقي:

مؤسسة صناعية تنتج منتوج نصف مصنع Y باستعمال المواد الأولية M1 M2 وذلك في الورشة 1، كما تنتج منتوج تام الصنع X في الورشة 2 وذلك باستعمال المنتوج نصف المصنع Y والمواد الأولية M3 M4.

ومن السجلات المحاسبية للمؤسسة تم الحصول على المعلومات التالية والمتعلقة بشهر ديسمبر 2021:

1. <u>أعباء الورشة 1:</u>

- الاستعمالات: 200 كلغ من M1 بتكلفة شراء 80دج/كلغ، 300 كلغ من M2 بتكلفة شراء 75دج/ 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: 150و بقيمة إجمالية 12000 دج.
- إنتاج الفترة: تم إنتاج 400و.

2. <u>أعباء الورشة 2:</u>

- الاستعمالات: 150 كلغ من M3 بتكلفة شراء 90دج/ كلغ، 250 كلغ من M4 بتكلفة شراء 50دج/ كلغ، 370و من Y.

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 96.

- ساعة يد عاملة: 150 سا بـ 40 دج/سا.
- ساعة عمل الآلة: 100 سا بـ 50 دج/سا.
- مصاريف غير مباشرة: 4500 دج
- إنتاج جاري أول المدة: 1100 دج.
- إنتاج جاري آخر المدة: 2000 دج.
- مخزون أول المدة: 50و بقيمة إجمالية 11600 دج.
- إنتاج الفترة: تم إنتاج 370و.
- مبيعات: تم بيع 400و بـ 250دج.
- مصاريف التوزيع: 1000دج مباشرة، و2000 دج غير مباشرة.

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

الحل:

1. تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:

البيان	Y		
	Q	P	M
الاستعمالات			
M_1----------	200	80	16000
M_2----------	300	75	22500
مصاريف الانتاج المباشرة:			
---------- **ساعة يد عمل**	200	40	8000
---------- **ساعة عمل الآلة**	100	50	5000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	3500
جاري 1	/	/	2000
جاري 2	/	/	(3000)
تكلفة انتاج الفترة	400	/	54000

مخزون أول المدة	150	/	12000
تكلفة انتاج اجمالية	**550**	**120**	**66000**

2. تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X		
	Q	P	M
الاستعمالات			
M_3----------	150	90	13500
M_4----------	250	50	12500
Y----------	370	120	44400
مصاريف الانتاج المباشرة:			
---------- ساعة يد عمل	150	40	6000
---------- ساعة عمل الآلة	100	50	5000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	4500
جاري 1	/	/	1100
جاري 2	/	/	(2000)
تكلفة انتاج الفترة	370	/	85000
مخزون أول المدة	50	/	11600
تكلفة انتاج اجمالية	**420**	**230**	**96600**

3. سعر التكلفة:

البيان	X		
	Q	P	Q
تكلفة الإنتاج المباع	400	230	92000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	1000
مصاريف التوزيع غير المباشرة	/	/	2000
سعر التكلفة	**/**	**/**	**95000**

4. النتيجة التحليلية:

البيان	X		
	Q	P	Q
رقم الاعمال	100000	250	400
سعر التكلفة	95000	/	/
النتيجة التحليلية	5000	/	/

5. نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 5000+300−100=5200

12. معالجة الفضلات والمهملات[1]:

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

2.12. 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 وشحن الفضلات والمهملات وهذا يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج التام.

تكلفة الإنتاج= مصاريف الإنتاج + مصاريف نزع الفضلات والمهملات الضائعة

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

تكلفة الإنتاج= مصاريف الإنتاج – قيمة الفضلات والمهملات المباعة

تكلفة إنتاج الفضلات والمهملات المسترجعة= تكلفة شراء المواد الأولية المعوضة+ مصاريف المعالجة

[1] بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 125.

13. معالجة المنتوج الثانوي:

هو المنتج المتحصل عليه من المنتج الأساسي في عملية الإنتاج، وقد تستعمل[1]:

- ✓ 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:

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح

سعر البيع = تكلفة الإنتاج للمنتوج الثانوي + مصاريف المعالجة + مصاريف التوزيع + هامش الربح

وهذا يعطي:

تكلفة الإنتاج للمنتوج الثانوي = سعر البيع – (مصاريف المعالجة + مصاريف التوزيع + هامش الربح)

وبالتالي:

تكلفة إنتاج المنتجات الأساسية= مجموع أعباء الإنتاج – تكلفة انتاج المنتوج الثانوي

مثال تطبيقي حول الفضلات والمهملات والمنتوج الثانوي:

تنتج مؤسسة منتوجين X Y باستعمال مادتين أوليتين M_1 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 مشتراي	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية/كلغ	سعر كلغ/دج	مصاريف مباشرة
M_1	200	40	1216
M_2	150	50	1687

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 108.

3. مخزون أول المدة وآخر المدة:

المادة المنتج	مخزون أول		آخر المدة
	كلغ/و	القيمة الاجمالية	كلغ/و
M_1	100	4500 دج	75
M_2	50	4600 دج	10
X	70	2552 دج	18
Y	50	1051 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 منتجة	مصاريف	الاستعمالات	
		ساعة يد عمل	M_1	M_2
X	200	100	120 كلغ	100 كلغ
Y	110	150	110 كلغ	90 كلغ

6. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعة	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 المنتوج X: فضلات ستسترجع** بتكلفة 2000دج، **وفضلات M تباع** بسعر بيع 1500دج وهامش ربح 20% وكذا مصاريف توزيع تقدر بـ 200دج، كما ينتج عند انتاج المنتوج X

منتوج ثانوي C1 يباع بـ 6000دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 800دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 300دج.

- ✓ **ينتج عن إنتاج المنتوج Y: فضلات ضائعة** سيتم رميها وكانت مصاريف الرمي 500.9 دج، **وفضلات N تباع** بسعر بيع 1920دج بهامش ربح 20% وتتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 350 دج، كما ينتج عن إنتاج المنتوج Y **منتوج ثانوي C2** يباع بـ 7500دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 1000دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 850دج.
- ✓ تقدر **العناصر الإضافية** بـ 100 دج و**الأعباء الغير معتبرة** بـ 260 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.

الحل:

1. جدول الأعباء غير المباشرة

	التموين	انتاج	التوزيع
∑ ت 2	7500	4500	3000
ط و ق	350	310	400
ت و ق	21.42	14.51	7.5
فروق الأقسام	+3	+1.9	0

2. تكلفة الشراء:

البيان	M_1			M_2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	200	40	8000	150	50	7500
م ش م	/	/	1216	/	/	1687
م ش غ م	200	21.42	4284	150	21.42	3213
تكلفة ش الفترة	200	/	13500	150	/	12400

مخزون أول المدة	100	/	4500	50	/	4600
تكلفة ش اجمالية	**300**	**60**	**18000**	**200**	**85**	**17000**

3. تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات:						
M_1----------	120	60	7200	110	60	6600
M_2----------	100	85	8500	90	85	7650
مصاريف الانتاج المباشرة	100	50	5000	150	50	7500
مصاريف الانتاج غير المباشرة	200	14.51	2902	110	14.51	1596.1
جاري أول المدة	/	/	1056	/	/	1000
جاري آخر المدة	/	/	(1360)	/	/	(1048)
فضلات مسترجعة	/	/	(2000)	/	/	/
فضلات مباعة M	/	/	(1050)	/	/	/
منتوج ثانوي C1	/	/	(3900)	/	/	/
فضلات ضائعة	/	/	/	/	/	500.9
فضلات مباعة N	/	/	/	/	/	(1250)
منتوج ثانوي C2	/	/	/	/	/	(4400)
تكلفة انتاج الفترة	200	/	16348	110	/	18149
مخزون أول المدة	70	/	2550	50	/	1051
تكلفة انتاج اجمالية	**270**	**70**	**18900**	**160**	**120**	**19200**

4. سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M

تكلفة الإنتاج المباع	250	70	17500	150	120	18000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	1625	/	/	975
مصاريف التوزيع غير المباشرة	250	7.5	1875	150	7.5	1125
سعر التكلفة	**/**	**/**	**21000**	**/**	**/**	**20100**

5. النتيجة التحليلية:

البيان	**M**			**N**		
	Q	**P**	**M**	**Q**	**P**	**M**
رقم الاعمال	250	100	25000	150	150	22500
سعر التكلفة	/	/	21000	/	/	20100
النتيجة التحليلية	/	/	4000			2400

6. حساب فروق الجرد:

- M1 = (75−(100+200−230))*60=300دج
- M2 = (10−(50+150−190))*85=0
- X = (18−(70+200−250))*70=−140دج
- Y = (15−(50+110−150))*120=600دج

أي أن:

اجمالي فروق الجرد = 760دج

7. نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:

6400−100−260+760+4.9=7004.9دج

تمارين وحالات تطبيقية حول المنتوج النصف مصنع

التمرين الأول:

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

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

وخلال الفترة تحصلنا على المعطيات التالية:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

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

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. المخزون أول المدة

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
M_1	100	13000 دج
M_2	150	21000 دج
M_3	200	22000 دج
X	50	4400 دج
A	100	7000 دج

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات				
		مصاريف الانتاج	M_1	M_2	M_3	X
X	200	150 ساعة عمل	0.5 كلغ/و	0.4 كلغ/و	/	/
A	250	100 ساعة عمل	/	/	0.4 كلغ/و	1 و/و

5. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعة	س ب و	مصاريف التوزيع

A	250	400دج/و	5500دج

6. معلومات إضافية:

- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الأولى 100دج؛
- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الثانية 150دج؛
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 200دج والأعباء غير المعتبرة بـ 100دج؛

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوج A.

التمرين الثاني:

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

- ✓ الورشة 1: تتم معالجة المادة الأولية M_1–M_2 من أجل الحصول على المنتوجين النصف مصنعين B –A
- ✓ الورشة 2: تتم معالجة المادة الأولية M_3 والمنتوجين النصف مصنعين B– A من أجل الحصول على المنتجين Y X

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
∑ ت الثانوي	15750 دج	45000 دج	20800 دج	4200 دج
ط و ق	100دج ثمن الشراء	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س	مصاريف شراء مباشرة
M_1	150	50	4500 دج تتوزع على أساس الكمية المشترات
M_2	200	30	
M_3	100	40	

3. مخزون أول المدة:

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
M_1	50	1800 دج

M_2	100	1600 دج
M_3	20	1000 دج
A	100	10640 دج
B	250	19150 دج
X	130	17600 دج
Y	80	23300 دج

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات					
		مصاريف الانتاج	M_1	M_2	M_3	A	B
A	200	30دقيقة للوحدة	80	100 كلغ	/	/	/
B	250	36دقيقة للوحدة	50	150 كلغ	/	/	/
X	120	20دقيقة للوحدة	/	/	60 كلغ	120 و	180 و
Y	140	15دقيقة للوحدة	/	/	50كلغ	250و	200و

5. المبيعات:

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

6. معلومات إضافية:

- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الأولى 150دج؛
- ✓ تكلفة ساعة العمل الواحدة في الورشة الثانية 100دج؛
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 2800دج والأعباء غير المعتبرة بـ 1200دج

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوجين X Y .

التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات أ$_1$ وأ$_2$ باستعمال المواد الأولية م$_1$، م$_2$، م$_3$ وذلك حسب الخطة الإنتاجية التالية:

- ✓ الورشة 1: تتم معالجة المادة الأولية م$_1$، م$_3$ من أجل الحصول على المنتوجين النصف مصنعين ع– ص؛
- ✓ الورشة 2: تتم معالجة المادة الأولية م$_2$ والمنتوج النصف تام ع من أجل الحصول على المنتوج التام أ$_1$؛
- ✓ الورشة 3: تتم معالجة المادة الأولية م$_2$ والمنتوج النصف تام ص من أجل الحصول على المنتوج التام أ$_2$؛

وقدمت معلومات الفترة كالتالي:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة	الورشة	التوزيع
∑ 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			100دج ثمن	كلغ	؟	؟	100دج

2. المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س	مصاريف شراء مباشرة
م1	120	40	816 دج
م2	80	50	680 دج
م3	150	50	900 دج

3. مخزون أول المدة

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
م1	80	2000 دج
م2	100	3100 دج

م3	50	1000 دج
ع	20	2000 دج
ص	150	11300 دج
أ1	100	11000 دج
أ2	/	/

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	الاستعمالات					
		مصاريف الانتاج	م1	م2	م3	ع	ص
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	/	1و/و	
أ2	300	150 ساعة عمل	/	0.4 كلغ/و	/		1 و/و

5. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعة	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 100دج.
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 1000دج والأعباء غير المعتبرة بـ 3000دج

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتوجين أ1 وأ2.

حل التمارين الخاصة بمعالجة المنتوج النصف مصنع

1. التمرين الأول

☒ **جدول الأعباء غير المباشرة**

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
∑ ت الثانوي	15000	16000	1200	7000
ط و ق	300	/	/	/
ت و ق	50	/	/	/

☒ **تكلفة الشراء:**

البيان	M_1			M_2			M_3		
	Q	P	M	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	100	70	7000	150	30	4500	50	80	4000
م ش م	/	/	5000	/	/	3000	/	/	3500
م ش غ م	100	50	5000	150	50	7500	50	50	2500
تكلفة ش الفترة	100	/	17000	150	/	15000	50	/	10000
مخزون أول المدة	100	/	13000	150	/	21000	200	/	22000
تكلفة ش اجمالية	200	150	30000	300	120	36000	250	128	32000

☒ **تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:**

البيان	X		
	Q	P	M
الاستعمالات:			
M_1----------	100	150	15000
M_2----------	80	120	9600
مصاريف الانتاج المباشرة	150	100	15000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	16000
تكلفة انتاج الفترة	200	/	55600

مخزون أول المدة	50	/	4400
تكلفة انتاج اجمالية	**250**	**240**	**60000**

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	A		
	Q	P	M
الاستعمالات			
X----------	250	240	60000
M_3----------	100	128	12800
مصاريف الانتاج المباشرة	100	150	15000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	1200
تكلفة انتاج الفترة	250	/	89000
مخزون أول المدة	100	/	16000
تكلفة انتاج اجمالية	**350**	**300**	**105000**

☒ سعر التكلفة:

البيان	A		
	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	250	300	75000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	5500
مصاريف التوزيع غير المباشرة	200	3	7000
سعر التكلفة	**/**	**/**	**87500**

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	A		
	Q	P	M
رقم الاعمال	250	400	100000

سعر التكلفة	/	/	87500
النتيجة التحليلية	/	/	**12500**

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 12500+200−100=12600

2. التمرين الثاني:

☒ **جدول الأعباء غير المباشرة**

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
∑ ت الثانوي	15750	45000	20800	4200
ط و ق	175	450	260	420
ت و ق	90	100	80	10

☒ **تكلفة الشراء :**

البيان	M_1			M_2			M_3		
	Q	P	M	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	150	50	7500	200	30	6000	100	40	4000
م ش م	150	10	1500	200	10	2000	100	10	1000
م ش غ م	75	90	6750	60	90	4500	40	90	3600
تكلفة ش الفترة	150	/	15750	200	/	13400	100	/	8600
مخزون أول المدة	50	/	1850	100	/	1600	20	/	1000
تكلفة ش اجمالية	200	88	17600	300	50	15000	120	80	9600

☒ **تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:**

البيان	A			B		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات:						
M_1----------	80	88	7040	50	88	4400
M_2----------	100	50	5000	150	50	7500
مصاريف الانتاج المباشرة	100	150	15000	150	150	22500

مصاريف الانتاج غير المباشرة	200	100	20000	250	100	25000
تكلفة انتاج الفترة	200	/	47040	250	/	59400
مخزون أول المدة	170	/	15860	250	/	20600
تكلفة انتاج اجمالية	370	170	62900	500	160	80000

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
M_3----------	60	80	4800	50	80	4000
A----------	120	170	20400	250	170	42500
B----------	180	160	28800	200	160	32000
مصاريف الانتاج المباشرة	40	100	4000	35	100	3500
مصاريف الانتاج غير المباشرة	120	80	9600	140	80	11200
تكلفة انتاج الفترة	120	/	67600	14		93200
مخزون أول المدة	130	/	17400	80		23400
تكلفة انتاج اجمالية	250	340	85000	220	530	116600

☒ سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	240	340	81600	180	530	95400
مصاريف التوزيع	/	/	8000	/	/	7000
مصاريف التوزيع غير	240	10	2400	180	10	1800
سعر التكلفة	/	/	92000	/	/	104200

☒ النتيجة التحليلية:

	X	Y

البيان	Q	P	Q	P	Q	P
رقم الاعمال	240	520	124800	180	660	118800
سعر التكلفة	/	/	92000	/	/	104200
النتيجة التحليلية	/	/	32800	/	/	14600
النتيجة التحليلية	47400					

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 47400+2800−200=50000

3. التمرين الثالث:

☒ جدول الأعباء غير المباشرة

البيان	اقسام ثانوية		اقسام اساسية				
	الإدارة	الصيانة	التموين	ورشة	ورشة 2	ورشة 3	التوزيع
∑ ت ا	700	2800	604	880	1400	260	1260
ت ثانوي الادارة	(1000)	200	100	200	300	100	100
ت ثانوي الصيانة	300	(3000)	600	600	600	240	660
∑ ت الثانوي	00	00	1304	1680	2300	600	2020
ط و ق	/	/	163	336	/	/	1010
ت و ق	/	/	8	5	/	/	2

☒ تكلفة الشراء:

البيان	م1			م2			م3		
	Q	P	M	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	120	40	4800	80	50	4000	150	50	7500
م ش م	/	/	816	/	/	680	/	/	900
م ش غ م	48	8	384	40	8	320	75	8	600
تكلفة ش الفترة	120	/	6000	80	/	5000	150	/	9000
مخزون أول المدة	/	/	/	100	/	3100	50	/	1000
تكلفة ش اجمالية	200	30	6000	180	45	8100	200	50	10000

☒ تكلفة الإنتاج المنتجين النصف مصنعين ع ص:

البيان	ع			ص		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
---------- م1	90	30	2700	64	30	1920
---------- م3	54	50	2700	128	50	6400
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	1080	/	/	480
مصاريف الانتاج غير المباشرة	144	5	720	192	5	960
تكلفة انتاج الفترة	180	/	7200	160	/	9760
مخزون أول المدة	20	/	2000	150	/	10390
تكلفة انتاج اجمالية	200	46	9200	310	65	20150

☒ تكلفة الإنتاج المنتجين التامين أ$_1$، أ$_2$:

البيان	أ1			أ2		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
---------- م2	60	45	2700	120	45	5400
---------- ع	200	46	9200	/	/	/
---------- ص	/	/	/	300	65	19500
مصاريف الانتاج المباشرة	100	100	10000	150	100	15000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	2300	/	/	600
تكلفة انتاج الفترة	200	/	24200	300	135	40500
مخزون أول المدة	100	/	11800	/	/	/
تكلفة انتاج اجمالية	300	120	36000	300	135	40500

☒ سعر التكلفة:

البيان	أ1			أ2		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	280	120	33600	250	135	33750
مصاريف ت م	/	/	1280	/	/	350
مصاريف ت غ م	560	2	1120	450	2	900
سعر التكلفة	/	/	36000	/	/	35000

1. النتيجة التحليلية:

البيان	أ1			أ2		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	280	200	56000	250	180	45000
سعر التكلفة	/	/	36000	/	/	35000
النتيجة التحليلية	/	/	20000	/	/	10000
النتيجة التحليلية	30000					

2. نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 30000+1000−2000=29000

تمارين وحالات تطبيقية خاصة بالمنتوجات الجارية

1. التمرين الأول:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات N M باستعمال المواد الأولية C_3 C_2 C_1، حيث يتم إنتاج المنتوجين النصف مصنعين B A 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
∑ 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 مشتراي	ونصف مصنعة منتجة	ونصف مصنعة مستعملة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية كلغ	س و/دج	مصاريف شراء مباشرة
C_1	1300	100	20 دج لكل كلغ مشتري
C_2	1800	150	
C_3	1500	170	

3. مخزون أول المدة:

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
C_1	400	37600دج
C_2	1200	129600دج
C_3	700	44000دج
A	200	50000دج
B	500	128000دج
M	450	120000دج
N	150	110000دج

4. الإنتاج الجاري:

المنتج	أول المدة	لآخر 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	B
A	800	0.1	0.3	0.8 كلغ/و	/	0.7 كلغ/و		
B	1000	0.1	0.3	0.2 كلغ/و	/	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 مباعة	س ب و	مصاريف التوزيع
M	1100	400 دج	9000 دج
N	800	350دج	18000

7. 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

2. التمرين الثاني:

مؤسسة صناعية تنتج منتوج نصف مصنع Y باستعمال المواد الأولية M2 M1 وذلك في الورشة 1، كما تنتج منتوج تام الصنع X في الورشة 2 وذلك باستعمال المنتوج نصف المصنع Y والمواد الأولية M4 M3.

ومن السجلات المحاسبية للمؤسسة تم الحصول على المعلومات التالية والمتعلقة بشهر ديسمبر 2021:

1. أعباء الورشة 1:

- ✓ الاستعمالات: 200 كلغ من M1 بتكلفة شراء 80دج/كلغ، 300 كلغ من M2 بتكلفة شراء 75دج/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: 150و بقيمة إجمالية 12000 دج؛
- ✓ إنتاج الفترة: تم إنتاج 400و.

2. أعباء الورشة 2:

- ✓ الاستعمالات: 150 كلغ من M3 بتكلفة شراء 90دج/ كلغ، 250 كلغ من M4 بتكلفة شراء 50دج/ كلغ، 370و من Y.
- ✓ ساعة يد عاملة: 150 سا بـ 40 دج/سا؛
- ✓ ساعة عمل الآلة: 100 سا بـ 50 دج/سا؛
- ✓ مصاريف غير مباشرة: 4500 دج؛
- ✓ إنتاج جاري أول المدة: 1100 دج؛
- ✓ إنتاج جاري آخر المدة: 2000 دج؛
- ✓ مخزون أول المدة: 50و بقيمة إجمالية 11600 دج؛
- ✓ إنتاج الفترة: تم إنتاج 370و؛
- ✓ مبيعات: تم بيع 400و بـ 250دج؛
- ✓ مصاريف التوزيع: 1000دج مباشرة، و2000 دج غير مباشرة.

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

3. التمرين الثالث:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات التامة X، Y باستعمال المواد الأولية M_1، M_2، وإليك معلومات الفترة مع العلم أن المؤسسة تستعمل عند تسيير مخزونها طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP.

1. جدول الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الانتاج	التوزيع
∑ ت ا	60000	160000	33000	227000	368000
ت ثانوي الإدارة	(100 %)	%40	%30	%10	%20

ت ثانوي	%20	(% 100)	%40	%30	%10
طبيعة وحدة القياس			كلغ مادة أولية مشتري	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية / كلغ	السعر كلغ/ دج	مصاريف الشراء
M_1	6000	30	20000 دج
M_2	5000	55	15000 دج

3. مخزون أول المدة:

المواد و المنتجات	مخزون أول الشهر	
	الكمية	القيمة
M_1	6000 كلغ	250000 دج
M_2	4000 كلغ	95000 دج
X	5000 و	500000 دج
Y	2000 و	120000 دج

4. الإنتاج الجاري:

المنتجات	أول المدة	أخر المدة
X	91000 دج	75000 دج
Y	291600 دج	24000 دج

5. الإنتاج والاستعمالات:

الإنتاج	وحدة	مصاريف الإنتاج		الاستعمالات	
		سا يد عمل	سا عمل آلة	M_1	M_2
X	15000 و	0.2 سا/و	0.1 سا/و	0.4 كلغ	0.2 كلغ
Y	12000 و	0.2 سا/و	0.1 سا/و	0.3 كلغ	0.2 كلغ

6. المبيعات

المنتج	وحدة	سعر البيع	مصاريف البيع
X	20000 و	100 دج	60000 دج
Y	14000 و	130 دج	50000 دج

.7

7. معلومات إضافية:

- ✓ سعر ساعة يد عمل 30 دج / سا وسعر ساعة عمل آلة 10 دج / سا؛
- ✓ تقدر العناصر الإضافية بـ 250 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 5000 دج.

المطلوب: حساب نتيجة المحاسبية التحليلية الصافية للمنتجين X، Y.

حل مجموعة التمرين الخاصة بمعالجة المنتوج الجاري

1. حل التمرين الأول:

☒ جدول الأعباء غير المباشرة

البيان	اقسام ثانوية		اقسام اساسية			
	الإدارة	الصيانة	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
∑ ت ا	8000	7500	31110	66280	18040	17370
ت ثانوي الإدارة	(8000)	800	3200	2400	800	800
ت ثانوي الصيانة	//	(8300)	2490	3320	1660	830
∑ ت الثانوي	00	00	36800	72000	20500	19000
ط و ق	/	/	4600	1800	1052	1900
ت و ق	/	/	8	40	20	10

☒ تكلفة الشراء :

البيان	C_1			C_2			C_3		
	Q	P	M	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	1300	100	130000	1800	150	270000	1500	170	255000
م ش م	1300	20	26000	1800	20	36000	1500	20	30000
م ش غ م	1300	8	10400	1800	8	14400	1500	8	12000
تكلفة ش الفترة	1300	/	166400	1800	/	320400	1500	/	297000
مخزون أول	400	/	37600	1200	/	129600	700	/	44000
تكلفة ش اجمالية	1700	120	204000	3000	150	450000	2200	155	341000

☒ تكلفة انتاج المنتجين النصف مصنعين:

البيان	A			B		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
C_1----------	640	120	76800	200	120	24000
C_2----------	560	155	86800	1000	155	155000
مصاريف الانتاج المباشرة:						
---------- ساعة يد عمل	80	30	2400	100	30	3000
---------- ساعة عمل الآلة	240	20	4800	300	20	6000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	800	40	32000	1000	40	40000
جاري أول المدة	/	/	23200	/	/	62000
جاري آخر المدة	/	/	(26000)	/	/	(28000)
تكلفة انتاج الفترة	800	/	200000	1000	/	262000
مخزون أول المدة	200	/	50000	500	/	128000
تكلفة انتاج اجمالية	1000	250	250000	1500	260	390000

☒ تكلفة انتاج المنتوجات التامة:

البيان	M			N		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات:						
C_2----------	450	150	67500	340	150	51000
A----------	225	250	56250	170	250	42500
B----------	375	260	97500	255	260	66300
مصاريف الانتاج المباشرة:						
---------- ساعة يد عمل	150	30	4500	170	30	5100
---------- ساعة عمل الآلة	75	20	1500	85	20	1700
مصاريف الانتاج غير المباشرة	600	20	12000	425	20	8500
جاري أول المدة	/	/	1750	/	/	1900
داري آخر المدة	/	/	(1000)	/	/	(7000)
تكلفة انتاج الفترة	750	/	240000	850	/	170000
مخزون أول المدة	450	/	120000	150	/	110000
تكلفة انتاج اجمالية	1200	300	360000	1000	280	280000

☒ سعر التكلفة:

البيان	M			N		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	1100	300	330000	800	280	224000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	9000	/	/	18000
مصاريف التوزيع غير المباشرة	1100	10	11000	800	10	8000
سعر التكلفة	/	/	350000	/	/	250000

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	M			N		
	Q	P	M	Q	P	M

رقم الاعمال	1100	400	440000	800	350	280000
سعر التكلفة	/	/	350000	/	/	250000
النتيجة التحليلية	/	/	90000			30000

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: **120000**+8000−4000=124000

2. حل التمرين الثاني:

☒ تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:

البيان	Y		
	Q	P	M
الاستعمالات			
M_1----------	200	80	16000
M_2----------	300	75	22500
مصاريف الانتاج المباشرة:			
----- ساعة يد عمل	200	40	8000
---- ساعة عمل الآلة	100	50	5000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	3500
جاري 1	/	/	2000
جاري 2	/	/	(3000)
تكلفة انتاج الفترة	400	/	54000
مخزون أول المدة	150	/	12000
تكلفة انتاج اجمالية	550	120	66000

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X		
	Q	P	M
الاستعمالات			
M_3----------	150	90	13500
M_4----------	250	50	12500

Y----------	370	120	44400
مصاريف الانتاج المباشرة:			
-- ساعة يد عمل	150	40	6000
-- ساعة عمل الآلة	100	50	5000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	4500
جاري 1	/	/	1100
جاري 2	/	/	(2000)
تكلفة انتاج الفترة	370	/	85000
مخزون أول المدة	50	/	11600
تكلفة انتاج اجمالية	420	230	96600

☒ سعر التكلفة:

البيان	X		
	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	400	230	92000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	1000
مصاريف التوزيع غير المباشرة	/	/	2000
سعر التكلفة	/	/	95000

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	X		
	Q	P	M
رقم الاعمال	400	250	100000
سعر التكلفة	/	/	95000
النتيجة التحليلية	/	/	5000

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 5000+300-100=5200

3. التمرين الثالث:

☒ جدول الأعباء غير المباشرة

البيان	اقسام ثانوية		اقسام اساسية		
	الإدارة	الصيانة	التموين	إنتاج	التوزيع
∑ ت ا	60000	160000	33000	227000	368000
ت ثانوي الادارة	(100000)	40000	30000	10000	20000
ت ثانوي الصيانة	40000	(200000)	80000	60000	20000
∑ ت الثانوي	00	00	143000	297000	408000
ط و ق	/	/	11000	27000	34000
ت و ق	/	/	13	11	12

☒ تكلفة الشراء:

البيان	M_1			M_2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	6000	30	180000	5000	55	275000
م ش م	/	/	20000	/	/	15000
م ش غ م	6000	13	78000	5000	13	65000
تكلفة ش الفترة	6000	/	278000	5000	/	355000
مخزون أول المدة	6000	/	250000	4000	/	95000
تكلفة ش اجمالية	12000	44	528000	9000	50	450000

☒ تكلفة الإنتاج المنتجين X Y:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات:						
M_1----------	6000	44	264000	3600	44	158400
M_2----------	3000	50	150000	2400	50	120000
مصاريف الانتاج المباشرة:						
---------- ساعة يد عمل	3000	30	90000	2400	30	72000
---------- ساعة عمل الآلة	1500	10	15000	1200	10	12000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	15000	11	165000	12000	11	132000
جاري 1	/	/	91000	/	/	291600
جاري 2	/	/	(75000)	/	/	(24000)
تكلفة انتاج الفترة	15000	/	700000	12000	/	762000
مخزون أول المدة	5000	/	500000	2000	/	120000
تكلفة انتاج اجمالية	20000	60	1200000	14000	63	882000

☒ سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	20000	60	1200000	14000	63	882000
مصاريف ت م	/	/	60000	/	/	50000
مصاريف ت غ م	20000	12	240000	14000	12	168000
سعر التكلفة	/	/	1500000	/	/	1100000

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	20000	100	2000000	14000	130	1820000

سعر التكلفة	/	/	1500000	/	/	1100000
النتيجة التحليلية	/	/	500000	/	/	720000
النتيجة التحليلية	1220000					

☒ **نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:** 1215250=5000−250+1220000

تمارين وحالات تطبيقية خاصة بالمنتوج الثانوي والفضلات والمهملات

1. التمرين الأول:

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

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
∑ ت الثانوي	7500	4500	3000
ط و ق	كلغ مشتراي	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية/كلغ	سعر كلغ/دج	مصاريف مباشرة
M_1	200	40	1216
M_2	150	50	1687

3. مخزون أول المدة وآخر المدة:

المادة المنتج	مخزون أول		آخر المدة
	كلغ/و	القيمة	كلغ/و
M_1	100	4500دج	75
M_2	50	4600دج	10
X	70	2552دج	18
Y	50	1051دج	15

4. الإنتاج الجاري:

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

.5

4. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	مصاريف	الاستعمالات	
		سا يد عمل	M_1	M_2
X	200	100	120 كلغ	100 كلغ
Y	110	150	110 كلغ	90 كلغ

5. المبيعات:

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

6. معلومات إضافية:

- ✓ تكلفة ساعة يد عمل واحدة 50 دج؛
- ✓ **ينتج عن إنتاج المنتوج X: فضلات ستسترجع** بتكلفة 2000دج، **وفضلات M تباع** بسعر بيع 1500دج وهامش ربح 20% وكذا مصاريف توزيع تقدر بـ 200دج، كما ينتج عند انتاج المنتوج X **منتوج ثانوي C1** يباع بـ 6000دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 800دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 300دج.
- ✓ **ينتج عن إنتاج المنتوج Y: فضلات ضائعة** سيتم رميها وكانت مصاريف الرمي 500.9 دج، **وفضلات N تباع** بسعر بيع 1920دج بهامش ربح 20% وتتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 350 دج، كما ينتج عن إنتاج المنتوج Y **منتوج ثانوي C2** يباع بـ 7500دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 1000دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 850دج.
- ✓ تقدر **العناصر الإضافية** بـ 100 دج و**الأعباء غير المعتبرة** بـ 260 دج.

المطلوب:

5. إتمام جدول الأعباء غير المباشرة مع حساب فروق الأقسام؛
6. حساب تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية؛

7. حساب فروق الجرد بالنسبة لكل من: M_1 M_2 X Y؛
8. حساب النتيجة التحليلية الصافية.

2. التمرين الثاني:

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

- ✓ تمر المادة M1 في الورشة 1 فنتحصل على المنتوج نصف تام N
- ✓ تمر المادة M2 مضاف إليها المنتوج نصف تام N في الورشة 2 فنتحصل على المنتوج التام X

ولديك المعلومات التالية:

1. الإنتاج والاستعمالات:

- تحصلنا في الورشة 1 على 200و باستعمال 100كلغ تكلفة كلغ 20دج، وعلى 50 كلغ فضلات تم بيعها بـ 30دج/كلغ مع تحمل مصاريف توزيع 300دج وهامش ربح 20%.
- تحصلنا في الورشة 2 على 250و تامة باستعمال 100و من المنتوج نصف التام و500كلغ من المادة الأولية تكلفة كلغ 30دج، وكذا فضلات ضائعة تم نقلها بـ 1600دج وفضلات مسترجعة تكلفتها 3500دج

2. مصاريف مباشرة: الورشة 1: 5350دج، الورشة 2: 7200دج، مصاريف التوزيع 5000دج

3. مخزون 1/1: المنتوج X 30و بتكلفة اجمالية 8300دج

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

5. الإنتاج الجاري:

- ☒ الورشة 1: جاري أول المدة 2000دج، جاري آخر المدة 2400دج.
- ☒ الورشة 2: جاري أول المدة 3700دج، جاري آخر المدة 1700دج.

6. المبيعات: تم بيع 200و من X بـ 210 دج/و

<u>المطلوب:</u> إذا علمت أن العناصر الإضافية 800 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 100 دج. أحسب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية الصافية.

3. 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،

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
∑ ت	2000	1500	2500	3000
ط و ق	كلغ مشتراي	/	/	/

2. المشتريات:

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

3. مخزون أول المدة وآخر المدة:

المادة المنتج	مخزون أول		آخر المدة
	كلغ/و	القيمة	كلغ/و
م1	100	1000دج	98
م2	150	200دج	150
ب	80	1760دج	133
أ	40	4700دج	137

4. الإنتاج الجاري:

المنتج	أول المدة	آخر المدة
ب	1200 دج	1400 دج
أ	2100 دج	1800 دج

5. الإنتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	مصاريف الإنتاج	الاستعمالات		
			م1	م2	ب
ب	650	1000	200 كلغ	/	/
أ	300	2000	/	300 كلغ	2 و/و

6. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعة	س ب و	مصاريف التوزيع
أ	200	20 دج	4000 دج

7. معلومات إضافية:

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

– **تحصلنا في الورشة 2: فضلات ضائعة** سيتم التخلص منها بتكلفة 1000دج، **وفضلات ستباع** بسعر بيع 3000دج بهامش ربح 20% وتتحمل مصاريف توزيع تقدر بـ 700دج، كما ينتج عن إنتاج المنتوج أ **منتوج ثانوي** يباع بـ 7200دج بهامش ربح 20% ومصاريف توزيع تقدر بـ 1000دج كل هذا بعد أن تتم معالجته وكانت مصاريف المعالجة تقدر بـ 3100دج.

– تقدر **العناصر الإضافية** بـ 120دج و**الأعباء غير المعتبرة** بـ 500 دج.

المطلوب:

- ✓ حساب تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية؛
- ✓ حساب فروق الجرد بالنسبة لكل من: M_1 M_2 X Y
- ✓ حساب النتيجة التحليلية الصافية.

حل التمرين الخاصة بمعالجة الفضلات والمهملات والمنتوج الثانوي:

1. حل التمرين الأول:

☒ **جدول الأعباء غير المباشرة**

البيان	التموين	انتاج	التوزيع
∑ ت الثانوي	7500	4500	3000
ط و ق	350	310	400
ت و ق	21.42	14.51	7.5
فروق الأقسام	3+	1.9+	0

☒ **تكلفة الشراء:**

البيان	M_1			M_2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	200	40	8000	150	50	7500

م ش م	/	/	1216	/	/	1687
م ش غ م	200	21.42	4284	150	21.42	3213
تكلفة ش الفترة	200	/	13500	150	/	12400
مخزون أول المدة	100	/	4500	50	/	4600
تكلفة ش اجمالية	300	60	18000	200	85	17000

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات						
M_1----------	120	60	7200	110	60	6600
M_2----------	100	85	8500	90	85	7650
مصاريف الانتاج المباشرة	100	50	5000	150	50	7500
مصاريف الانتاج غير المباشرة	200	14.51	2902	110	14.51	1596.1
جاري أول المدة	/	/	1056	/	/	1000
جاري آخر المدة	/	/	(1360)	/	/	(1048)
فضلات مسترجعة	/	/	(2000)	/	/	/
فضلات مباعة M	/	/	(1050)	/	/	/
منتوج ثانوي C1	/	/	(3900)	/	/	/
فضلات ضائعة	/	/	/	/	/	500.9
فضلات مباعة N	/	/	/	/	/	(1250)
منتوج ثانوي C2	/	/	/	/	/	(4400)
تكلفة انتاج الفترة	200	/	16348	110	/	18149
مخزون أول المدة	70	/	2550	50	/	1051
تكلفة انتاج اجمالية	270	70	18900	160	120	19200

☒ سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	250	70	17500	150	120	18000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	1625	/	/	975
مصاريف التوزيع غير المباشرة	250	7.5	1875	150	7.5	1125
سعر التكلفة	/	/	21000	/	/	20100

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	M			N		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	250	100	25000	150	150	22500
سعر التكلفة	/	/	21000	/	/	20100
النتيجة التحليلية	/	/	4000			2400

☒ حساب فروق الجرد:

- M1 = (75−(100+200−230))*60=300دج
- M2 = (10−(50+150−190))*85=0
- X = (18−(70+200−250))*70=−140دج
- Y = (15−(50+110−150))*120=600دج

أي: اجمالي فروق الجرد=760دج

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: 6400+100−260+760+4.9=7004.9دج

2. حل التمرين الثاني:

☒ تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:

البيان	N		
	Q	P	M
الاستعمالات M_1	100	20	2000
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	5350
جاري 1	/	/	2000
جاري 2	/	/	(2400)
فضلات مباعة	/	/	(950)
تكلفة انتاج الفترة	200	30	6000

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X		
	Q	P	M
الاستعمالات:			
M_2-------	500	30	15000
N-------	100	30	3000
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	7200
جاري 1	/	/	3700
جاري 2	/	/	(1700)
فضلات ضائعة	/	/	1600
فضلات مسترجعة	/	/	(3500)
تكلفة انتاج الفترة	250	/	25300
مخزون أول المدة	30	/	8300
تكلفة انتاج اجمالية	280	120	33600

☒ سعر التكلفة:

البيان	X		
	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	200	120	24000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	5000
سعر التكلفة	/	/	29000

☒ **النتيجة التحليلية:**

البيان	X		
	Q	P	M
رقم الاعمال	200	210	42000
سعر التكلفة	/	/	29000
النتيجة التحليلية	/	/	13000

☒ **حساب فروق الجرد:**

- N = (98−(0+200−100))*30=−60دج
- X = (82−(30+250−200))*120=240 دج

أي: اجمالي فروق الجرد=+180دج

☒ **نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:** 13000+800−100+180=13880

3. التمرين الثالث:

☒ **جدول الأعباء غير المباشرة**

البيان	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
∑ ت 2	2000	1500	2500	3000
ط و ق	500	/		/
ت و ق	4	/		/

☒ **تكلفة الشراء:**

البيان	م1			م2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	200	20	4000	300	10	3000
م ش م	/	/	200	/	/	100
م ش غ م	200	4	800	300	4	1200
تكلفة ش الفترة	200	/	5000	300	/	4300
مخزون أول المدة	100	/	1000	150	/	200
تكلفة ش اجمالية	300	20	6000	450	10	4500

☒ تكلفة انتاج المنتوج النصف مصنع:

البيان	ب		
	Q	P	M
الاستعمالات: ---M_1	200	20	4000
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	1000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	1500
جاري 1	/	/	1200
جاري 2	/	/	(1400)
فضلات ضائعة	/	/	1600
فضلات مسترجعة	/	/	(900)
تكلفة انتاج الفترة	650	/	7000
مخ1	80	/	1760
تكلفة انتاج اجمالية	730	12	8760

☒ تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	أ		
	Q	P	M
الاستعمالات			
---------- م2	300	10	3000
---------- ب	600	12	7200
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	2000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	/	/	2500
جاري 1	/	/	2100
جاري 2	/	/	(1800)
فضلات ضائعة	/	/	1000
فضلات مباعة	/	/	(1800)
منتوج ثانوي	/	/	(1900)
تكلفة انتاج الفترة	300	/	12300
مخزون أول المدة	40	/	4700
تكلفة انتاج اجمالية	340	50	17000

☒ سعر التكلفة:

البيان	أ		
	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	200	50	10000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	4000
مصاريف التوزيع غير المباشرة	/	/	3000
سعر التكلفة	/	/	17000

☒ النتيجة التحليلية:

البيان	أ		
	Q	P	M
رقم الاعمال	200	20	4000
سعر التكلفة	/	/	17000

النتيجة التحليلية	/	/	−13000

☒ **حساب فروق الجرد:**

- م1= (98−(100+200−200))*20=−40دج
- م2 = (150−(150+300−300))*10=0 دج
- ب= (133−(80+650−600))*12=36دج
- أ= (137−(40+300−200))*50=−150 دج

أي: اجمالي فروق الجرد=−154دج

☒ نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية: −13000+120−500−154=−13534دج

المحور الرابع:

طريقة التكلفة المتغيرة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا إلى طريقة التكاليف الكلية حسب الأقسام المتجانسة والتي تعتمد على حساب التكاليف دون التمييز بين المتغيرة منها والثابتة، حيث أن هناك معايير تميز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة والتي تحمل جزء من الثابتة وجزء من المتغيرة، نقوم من خلال هذا المحور إلى التطرق لطريقة التكاليف المتغيرة، والتي تحمل فقط التكاليف المتغيرة مستبعدة التكاليف الثابتة

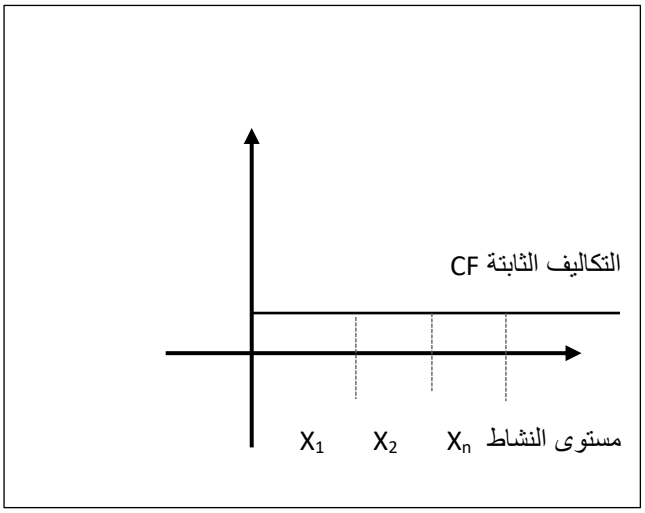
أولا: مفهوم التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف شبه ثابتة شبه متغيرة

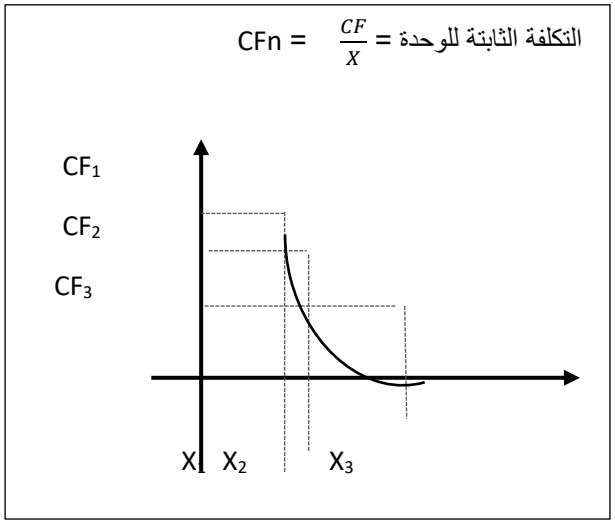
6. مفهوم التكاليف الثابتة

هي نفقات تبقى ثابتة خلال فترة زمنية معينة بغض النظر عن حجم الإنتاج أو المبيعات، وتبقى كما هي بدون تغيير بالرغم من تغير مستوى النشاط طالما بقي ضمن مدى معين يعرف بالمدى الملائم الذي لا يتعدى فيه مستوى النشاط حدود الطاقة المتاحة للأصل، مثال على ذلك: الإيجار، الرواتب الثابتة للموظفين الإداريين، الإهلاك السنوي للأصول، التأمين، الضرائب العقارية.

تجدر الإشارة إلى أن التكلفة الثابتة الكلية ثابتة مهما تغير حجم النشاط ضمن الطاقة المتاحة للمؤسسة، بينما نجد أن التكلفة الثابتة للوحدة متغيرة، بحيث تتناقص هذه الأخيرة بزيادة حجم الوحدات المنتجة، كما هو موضح في الشكل البياني أدناه:

الشكل: العرض البياني للتكاليف الثابتة





حيث تتميز التكاليف الثابتة بالخصائص التالية:

- ✓ لا تتأثر بحجم الإنتاج؛
- ✓ يتم تكبدها، حتى لو لم يكن هناك إنتاج؛
- ✓ تزيد تكلفتها لكل وحدة منتجة مع انخفاض الإنتاج، وتنخفض مع ارتفاعه.

7. مفهوم التكاليف المتغيرة

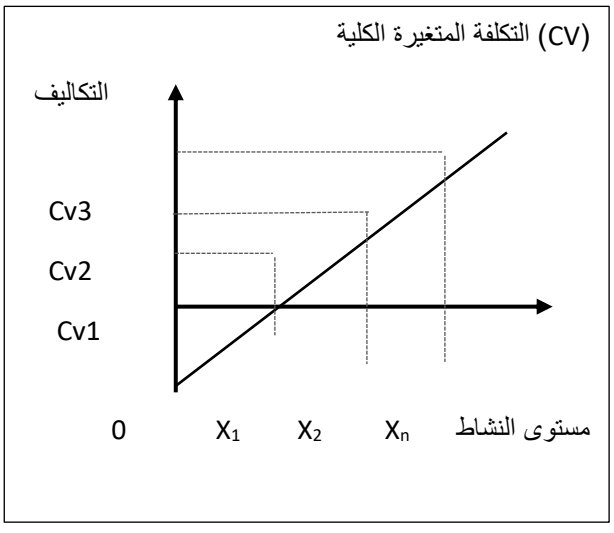
هي نفقات تتغير بشكل مباشر مع تغير مستوى النشاط أو حجم الإنتاج والمبيعات، أي أنها عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط بنفس النسبة ونفس الاتجاه، فهي متغيرة للمجموع وثابتة للوحدة الواحدة، مثال على ذلك: المواد الخام المستخدمة في الإنتاج، العمولات للمبيعات، الأجور المباشرة للعمالة، مصاريف التعبئة والشحن، نفقات المرافق مثل الكهرباء والمياه (بناءً على الاستهلاك).

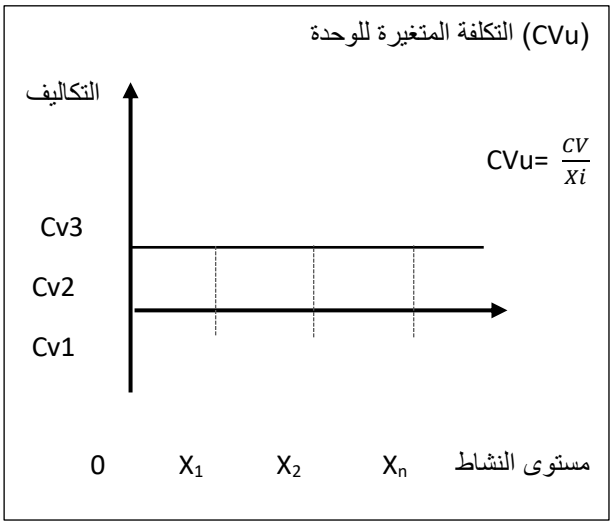
من خلال ما سبق نستنتج الخصائص التالية للتكاليف المتغيرة:

- ✓ تزداد مع زيادة الإنتاج وتنخفض مع انخفاضه؛
- ✓ تظل تكلفة الوحدة الثابتة، لكن التكلفة الإجمالية تتغير.

ويمكن توضيح التكاليف المتغيرة بيانيا كما يلي:

الشكل: العرض البياني للتكاليف المتغيرة





8. مفهوم التكاليف المختلطة (شبه ثابتة شبه متغيرة)

هي التكاليف التي تحتوي على كل من جزء ثابت وآخر متغير، وهي تكلفة تحتوي على عناصر ثابتة ومتغيرة. ونتيجةً لذلك، يكون الحد الأدنى لمستوى التكلفة المتحقق أكبر من الصفر؛ وبمجرد تجاوز مستوى نشاط معين، تبدأ التكلفة في الارتفاع متجاوزةً مستوى الأساس، نظرًا لتفعيل المكون المتغير للتكلفة. لا يشترط أن تحتوي التكلفة المصنّفة على أنها شبه ثابتة على نسبة معينة من التكاليف الثابتة أو المتغيرة لتُصنّف على هذا النحو. بل إن أي مزيج مادي من نوعي التكلفة يؤهلها لتكون شبه ثابتة، مثال على ذلك: فاتورة الهاتف: تحتوي على جزء ثابت (الاشتراك الشهري) وجزء متغير (تكلفة المكالمات)، تكلفة استخدام الكهرباء في ورشة إنتاج: قد يكون هناك رسم أساسي ثابت بالإضافة إلى تكلفة الاستهلاك المتغيرة، تكلفة صيانة بعض المعدات التي تتضمن رسماً ثابتاً ثم تكلفة إضافية بناءً على عدد ساعات الاستخدام.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص الخصائص التالية للتكاليف المتغيرة:

- ✓ تتغير إجمالاً مع مستوى النشاط، لكنها لا تتناسب معه بالضرورة؛
- ✓ الجزء الثابت يمثل الحد الأدنى من التكلفة، بينما الجزء المتغير يمثل التكلفة المضافة حسب الاستخدام.

ثانيا: حساب النتيجة حسب 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 تحليلي[1]، 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	% X

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 135.

= النتيجة	X	% X

وحتى نتمكن من تحليل هذه الطريقة نقوم بدراسة نقطة التعادل[1].

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؛
- **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:

[1] سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سابق، ص ص 95-96.

- **الطريقة الجبرية[1]:**

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

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – التكلفة المتغيرة

مثال تطبيقي: حققت مؤسسة في سنة 2015 رقم أعمال قدره 6400000 دج، التكاليف المتغيرة قدرت بـ 3600000 دج أما التكاليف الثابتة فكانت 2200000 دج.

المطلوب: احسب عتبة المردودية.

الحل:

الهامش على التكلفة المتغيرة = 6400000 – 3600000

= 2800000 دج

عتبة المردودية = 6400000× 2750000 / 2800000

= 6285714 دج

- **تاريخ عتبة المردودية:**

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

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

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

مثال (تابع المثال السابق): حدد وقت بلوغ عتبة المردودية

[1] رحال علي، مرجع سابق، ص 71.

- عتبة المردودية بالأيام = 6400000/6285714 × 360 = 353.5 يوما = 353 يوما من تاريخ اليوم.
- عتبة المردودية بالأشهر = 6400000/6285714 × 12 = 11.78 = 11 شهر + 9 أيام من تاريخ اليوم

- **عتبة المردودية بيانيا:**

لإيجاد نقطة التعادل عن طريق الرسم البياني نتبع الخطوات الآتية[1]:

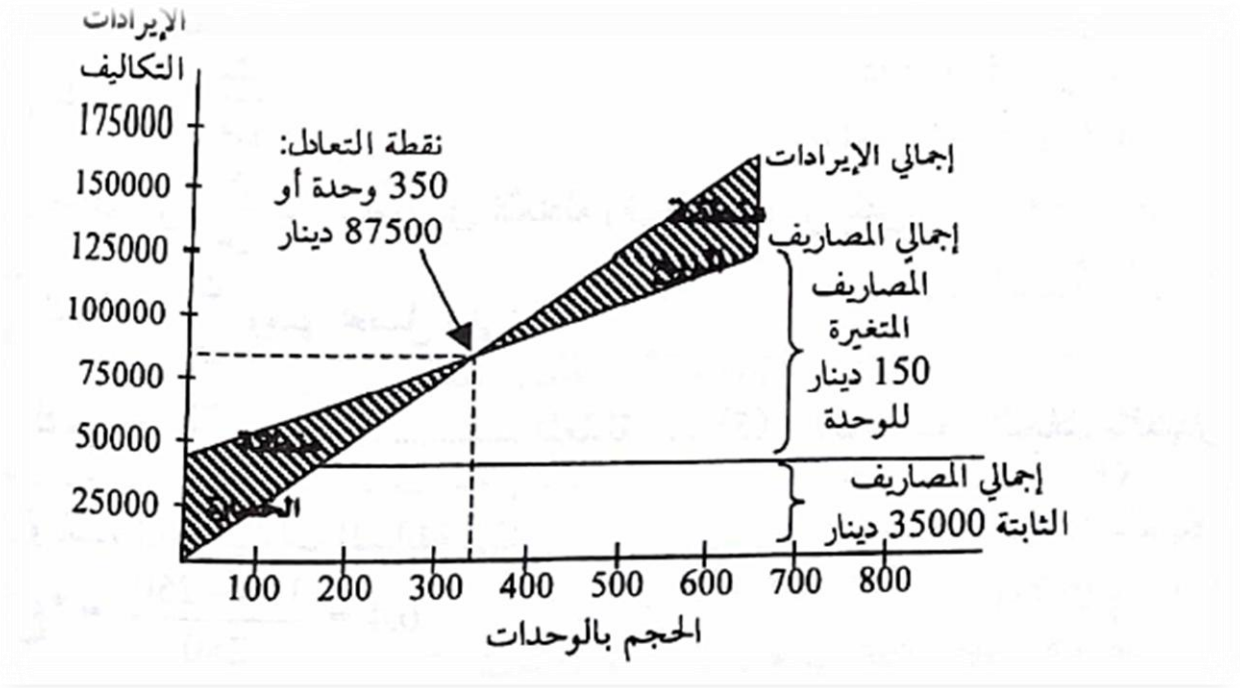
- تقدير إجمالي الإيرادات والايرادات لعدة مستويات للنشاط؛
- عرض التقديرات في شكل رسم بياني، حيث يمثل المحور الأفقي مستوى (حجم) النشاط بينما المحور الرأسي الإيرادات والتكاليف في آن واحد، وبتقاطع خط إجمالي الإيرادات مع خط اجمالي التكاليف تتحدد نقطة التعادل.

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

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

الشكل: 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 وتناقص هذه الخسائر كلما اقترب مستوى النشاط من حجم التعادل، اذ تتمثل الخسارة بمقدار التكاليف الثابتة، وبتقدم مستوى النشاط تبدأ هذه الخسارة تتناقص بمقدار عائد المساهمة لحجم النشاط لحين بلوغه مستوى التعادل.

هامش الأمان[1]: من التحليل السابق يتضح أن المنشأة تبدأ في تحقيق الأرباح إلا بعد تحقيق التعادل أولا، 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 أولا 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.

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

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

مثال تطبيقي: على افتراض أن حجم التعادل لإحدى المؤسسات الصناعية يبلغ 40000 دينار والمبيعات المتحققة لهذه المؤسسة خلال الفترة 80000 دينار.

المطلوب: احسب هامش الأمان لهذه المنشأة.

الحل:

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

$$= 50\%$$

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

مثال تطبيقي شامل لكيفية حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة

قدمت إليك معلومات الشهر لإحدى المؤسسات كالتالي:

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
∑ ت الثانوي	1000	2000	1500
التكاليف المتغيرة	600	1200	1000
التكاليف الثابتة	؟	؟	؟
ط و ق	كلغ مشتراي	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية/كلغ	سعر كلغ/دج	مصاريف مباشرة
م1	160	10	1200دج
م2	140	20	1400دج

3. مخزون أول المدة:

المادة / المنتج	مخزون أول المدة	
	كلغ/و	القيمة الاجمالية
م1	40	4280دج
م2	60	3520دج
أ1	100	5000دج
أ2	30	200دج

4. الإنتاج الجاري:

المنتج	أول المدة	آخر المدة
أ1	1000 دج	300 دج
أ2	500 دج	1000 دج

5. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	مصاريف الإنتاج	الاستعمالات	
			م1	م2
أ1	200	1000دج	100 كلغ	100 كلغ
أ2	200	1200دج	100 كلغ	100 كلغ

6. المبيعات:

المنتج	وحدات	س ب و	مصاريف التوزيع
أ1	150	70 دج	900 دج
أ2	100	80 دج	600 دج

7. معلومات إضافية:

- تقدر العناصر الإضافية بـ 200 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 300 دج.

المطلوب: باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة قم بـ:

- اتمام جدول الأعباء غير المباشرة؛
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الصافية.

الحل:

1. جدول الأعباء غير المباشرة

البيان	التموين	انتاج	التوزيع	
∑ ت 2	1000	2000	15000	
التكاليف المتغيرة	600	1200	1000	
التكاليف الثابتة	400	800	500	اجمالي=1700
ط و ق	300	400	250	
ت و ق	2	3	4	

2. تكلفة الشراء:

البيان	م1			م2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	160	10	1600	140	20	2800
م ش م	/	/	1200	/	/	1400
م ش غ م	160	20	320	140	20	280
تكلفة ش الفترة	160	/	3120	140	/	4480
مخزون أول المدة	40	/	4280	60	/	3520
تكلفة ش اجمالية	**200**	**37**	**7400**	**200**	**40**	**8000**

3. تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	أ1			أ2		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات:						
م1 ----------	100	37	3700	100	37	3700
م2 ----------	100	40	4000	100	40	4000
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	1000	/	/	1200
مصاريف الانتاج غير المباشرة	200	3	600	200	3	600

جاري أول المدة	/	/	1000	/	/	500
جاري آخر المدة	/	/	(300)	/	/	(1000)
تكلفة انتاج الفترة	200	/	10000	200	/	9000
مخزون أول المدة	100	/	5000	30	/	200
تكلفة انتاج اجمالية	300	50	15000	230	40	9200

4. سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	150	50	7500	100	40	4000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	900	/	/	600
مصاريف التوزيع غير المباشرة	150	4	600	100	4	400
سعر التكلفة	/	/	9000	/	/	5000

5. النتيجة التحليلية:

البيان	M			N		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	150	70	10500	100	80	8000
سعر التكلفة	/	/	9000	/	/	5000
النتيجة التحليلية	/	/	1500			3000

6. **نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:** 4500+200−300−1700=2700دج

المحور الخامس:

طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تمهيد:

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 نعتمد في هذا الأسلوب على تحليل التكلفة الثابتة مع مستوى نشاط المؤسسة[1].

حيث أن حساب النتيجة بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يكون بنفس طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) التي تم دراستها سابقا إلى أنه يتم تحميل جزء من التكاليف الثابتة فقط وفقا لمعامل التحميل الذي سيتم التعرف عليه لاحقا.

1. مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لمحاسبة التكاليف تهدف إلى توزيع التكاليف الثابتة بشكل عادل على الوحدات المنتجة، وذلك بتحميلها فقط بالجزء المناسب لمستوى النشاط الفعلي، وليس بالمستوى العادي الكامل. تعتمد هذه الطريقة على قياس معامل التحميل العقلاني (المستوى الحقيقي/المستوى العادي للنشاط)، ومن ثم ضرب هذا المعامل في إجمالي الأعباء الثابتة الفعلية للحصول على الأعباء الثابتة المحملة.

2. أهمية طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- ✓ تحسين دقة التكاليف :تُعد الطريقة وسيلة عقلانية ومنطقية لحساب التكلفة لكل وحدة منتج أو خدمة، بدلاً من تحميل التكاليف الثابتة بشكل اعتباطي؛
- ✓ تعزيز القدرة التنافسية :تمنح المؤسسة قدرة أكبر على المنافسة في السوق من خلال تحديد حد أدنى منطقي للتكاليف الثابتة التي تُحمّل، مما يحافظ على استقرار أسعارها حتى مع تقلبات حجم النشاط؛
- ✓ دعم اتخاذ القرارات :تسمح بمشاركة مختلف الإدارات في عملية تحديد حجم النشاط العادي، نظرًا لتشابكها مع معطيات تسويقية واستراتيجية وتقنية، وهو ما لا يستطيع المحاسب وحده القيام به؛
- ✓ توفير أساس للتسعير :تقدم أساسًا منطقيًا لوضع استراتيجيات تسعير مستقرة، حيث تساعد في تجنب تحميل تكلفة الوحدة بزيادات مبالغ فيها بسبب انخفاض حجم النشاط .

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

3. المبدأ الأساسي لطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة[1]:

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:

معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط العادي (التقديري)

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

بحيث:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الإجمالية × معامل التحميل

ومنه:

فرق التحميل = التكاليف الثابتة الإجمالية – التكاليف الثابتة المحملة

عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاث حالات وهذا حسب معامل التحميل[2]:

- ✓ **الحالة الأولى: معامل التحميل يساوي الواحد**

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

- ✓ **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 التكلفتين يسمى بربح زيادة الفعالية.

[1] محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 36.

[2] سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سابق، ص 82.

4. 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 الفصلية[1].
- **النشاط الفعلي:** وهو عبارة عن مستوى النشاط الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الانتاج في الفترات المختلفة[2].

يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

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 تطبيقي:

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

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

الحـــل:

[1] محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 37.

[2] رحال علي، مرجع سابق، ص 65.

1. حساب سعر تكلفة المنتوج:

البيانات	الفترة1	الفترة 2	الفترة3
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.

معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط العادي(التقديري)

* الفترة الثانية = 100/90= 0.9

*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 اساسها يتم حساب سعر التكلفة المحمل.

التكلفة الثابتة المحملة= التكلفة الثابتة × معامل التحميل

* الفترة الثانية = 3000×0.9=2700 دج

*الفترة الثالثة = 3000×1.2=3600 دج

اذن يكون سعر التكلفة المحمل كما في الجدول التالي:

البيانات	**الفترة1**	**الفترة 2**	**الفترة3**
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 النتيجة[1].

5. إيجابيات وسلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1.5. إيجابيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- ✓ **أساس منطقي للتسعير:** توفر هذه الطريقة مؤسسات منافسة من خلال وضع حد أدنى للتكاليف الثابتة التي يمكن تحميلها، مما يبقي أسعار التكلفة عند مستوى تنافسي؛
- ✓ **مشاركة أوسع في اتخاذ القرار:** لا يقتصر الأمر على المحاسبين، بل يسمح بمشاركة مجموعة متنوعة من الموظفين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرار.
- ✓ **زيادة القدرة التنافسية:** تساهم في زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة في السوق .

2.5. سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- ✓ **صعوبة تحديد حجم النشاط العادي:** غالباً ما تكون البيانات المستخدمة في تحديد حجم النشاط العادي تقديرية، خاصة فيما يتعلق بأنشطة المنافسين، مما قد يؤدي إلى قرارات خاطئة؛
- ✓ **صعوبة الحصول على معلومات دقيقة:** تواجه صعوبة في الحصول على المعلومات اللازمة بشكل مستمر ودقيق؛
- ✓ **صعوبة التسعير على المدى الطويل:** قد يكون التسعير على المدى الطويل صعبًا بسبب عدم القدرة على الحصول على بيانات دقيقة باستمرار .

6. مثال تطبيقي لكيفية حساب النتيجة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

قدمت إليك معلومات الشهر لإحدى المؤسسات كالتالي:

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 121.

1. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
∑ ت الثانوي	3100	2100	1000
التكاليف المتغيرة	؟	؟	؟
التكاليف الثابتة	1000	1100	500
ط و ق	كلغ مشتراي	وحدة منتجة	وحدة مباعة

2. المشتريات:

المواد	الكمية/كلغ	سعر كلغ/دج	مصاريف مباشرة
M_1	200	10	1200دج
M_2	100	15	1600دج

3. مخزون أول المدة:

المادة/المنتج	كلغ/و	القيمة الاجمالية
M_1	50	1250دج
M_2	40	1600دج
X	40	1400دج
Y	15	650دج

4. الإنتاج الجاري:

المنتج	أول المدة	آخر المدة
X	1000 دج	2000 دج
Y	1240 دج	1000 دج

5. الانتاج والاستعمالات:

المنتج	وحدات منتجة	مصاريف الإنتاج	الاستعمالات	
			م1	م2
X	200	1500دج	100 كلغ	80 كلغ

Y	215	1000دج	150 كلغ	60 كلغ

6. المبيعات:

المنتج	وحدات مباعة	س ب و	مصاريف التوزيع
X	200	50 دج	600 دج
Y	100	65 دج	600 دج

7. معلومات إضافية:

– تقدر العناصر الإضافية بـ 140 دج والأعباء غير المعتبرة بـ 100 دج.

المطلوب: باستعمال طريقة التحميل العقلاني (معامل التحميل 60%) قم بـ:

- ✓ اتمام جدول الأعباء غير المباشرة؛
- ✓ حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الصافية.

الحل:

1. جدول الأعباء غير المباشرة

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع	
∑ ت الثانوي	3100	2100	1000	
التكاليف المتغيرة	2100	1000	500	
التكاليف الثابتة	1000	1100	500	
التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا	600	660	300	
فارق التحميل	400	440	200	**الإجمالي = 1040**
∑ ت الثانوي بعد التحميل العقلاني	2700	1660	800	
ط و ق	300	415	400	
ت و ق	9	4	2	

2. تكلفة الشراء:

البيان	M1			M2		
	Q	P	M	Q	P	M
ثمن الشراء	200	10	2000	100	15	1500
م ش م	/	/	1200	/	/	1600
م ش غ م	200	9	1800	100	9	900
تكلفة ش الفترة	200	/	5000	100	/	4000
مخزون أول المدة	50	/	1250	40	/	1600
تكلفة ش اجمالية	**250**	**25**	**6250**	**140**	**40**	**5600**

3. تكلفة انتاج المنتوج التام:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
الاستعمالات:						
M1----------	100	25	2500	150	50	7500
M2----------	80	40	3200	60	40	2400
مصاريف الانتاج المباشرة	/	/	1500	/	/	1000
مصاريف الانتاج غير المباشرة	200	4	800	215	4	860
جاري أول المدة	/	/	1000	/	/	1240
جاري آخر المدة	/	/	(2000)	/	/	(1000)
تكلفة انتاج الفترة	200	/	7000	215	/	12000
مخزون أول المدة	40	/	1400	15	/	650
تكلفة انتاج اجمالية	**240**	**35**	**8400**	**230**	**55**	**12650**

4. سعر التكلفة:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
تكلفة الإنتاج المباع	200	35	7000	200	55	11000
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	600	/	/	600
مصاريف التوزيع غير المباشرة	200	2	400	200	2	400
سعر التكلفة	/	/	8000	/	/	12000

5. النتيجة التحليلية:

البيان	X			Y		
	Q	P	M	Q	P	M
رقم الاعمال	200	50	10000	200	65	13000
سعر التكلفة	/	/	8000	/	/	12000
النتيجة التحليلية	/	/	2000			1000

6. **نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:** 3000+140−100−1040=2000دج

المحور السادس:

طريقة التكلفة المعيارية والمحددة سلفا

تمهيد:

تعتبر الطرق السابقة التي تم دراستها عبارة عن طرق بتم تحديد التكاليف فيها (متغيرة أو ثابتة) بعد وقوع الإنتاج، أي أنها تكاليف فعلية وقعت بالفعل لإنتاج السلع والخدمات، أما التكاليف المعيارية هي تكاليف تقديرية تحب مسبقا للأجور والمواد والمصاريف غير المباشرة.

1. تعريف التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي تقديرات مسبقة للتكاليف المتوقعة لعملية الإنتاج في ظل ظروف تشغيلية طبيعية وكفؤة، تُستخدم كمعيار للمقارنة مع التكاليف الفعلية. تُحدد هذه التكاليف بناءً على دراسات فنية وعلمية تشمل تكاليف المواد المباشرة والعمالة المباشرة والتكاليف العامة، بهدف مراقبة الأداء، تحليل الانحرافات، وتوجيه اتخاذ القرارات الإدارية.

كما يمكن تقديم التعريف التالي للتكاليف المعيارية: "هي التكاليف المرجعية التي تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات والتي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة[1]"

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التكاليف المعيارية تتميز بالخصائص التالية:

- ✓ التحديد المسبق :تُحدد التكلفة المعيارية قبل بدء العملية الإنتاجية بناءً على الخبرة السابقة والظروف المستقبلية المتوقعة، وتُعتبر مقياسًا لما "ينبغي أن تكون عليه" التكلفة في ظل ظروف كفاءة؛
- ✓ المرجع للمقارنة :تعمل كمعيار ثابت تتم مقارنة التكاليف الفعلية به لتقييم الأداء وتحديد مدى الانحرافات؛
- ✓ تحليل الانحرافات :تُستخدم لمقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية، مما يساعد في فهم أسباب الاختلافات (الانحرافات) لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- ✓ أداة للرقابة :تساهم في الرقابة الفعالة على التكاليف من خلال قياس الأداء وتحديد نقاط الضعف في العمليات؛
- ✓ المساعدة في التخطيط واتخاذ القرار :تُستخدم كأداة لتخطيط الميزانيات وتحديد أسعار المنتجات وتحديد مجالات التحسين في العمليات؛
- ✓ تحفيز الأداء :يمكن استخدامها كأداة لتحفيز الموظفين على تحقيق أهداف الإنتاجية والكفاءة؛

[1] Zitoune .T :Comptabilité analityque,Berti édition,Alger,2003,p87.

✓ التركيز على الكفاءة :تركز على تحقيق ما هو ممكن ومعقول في ظل ظروف التشغيل الطبيعية والمخططة.

2. أهداف طريقة التكلفة المعيارية:

☒ **الرقابة وتقييم الأداء:** تسمح بمقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية لتحديد الانحرافات وقياس مدى فعالية الأداء وتحديد أسباب الاختلافات؛

☒ **تخفيض التكاليف:** من خلال تحليل الانحرافات، يمكن تحديد نقاط الهدر في الإنتاج واتخاذ الإجراءات التصحيحية لخفض التكاليف؛

☒ **تحفيز الأداء:** توفر للموظفين أهدافاً كمية واضحة وقابلة للقياس، مما يحفزهم على تحقيقها؛

☒ **التخطيط ووضع الموازنات:** تسهل عملية إعداد الموازنات التقديرية ووضع الخطط المالية الشاملة للشركة؛

☒ **التسعير:** تساعد في تحديد أسعار بيع دقيقة للمنتجات بناءً على تكاليفها المتوقعة، بالإضافة إلى استخدامها في تسعير أوامر الشراء المخصصة

3. أهم مراحل حساب التكلفة المعيارية

☒ **تحديد التكاليف المعيارية:** يتم وضع معايير محددة للتكاليف المتوقعة للمواد المباشرة والعمالة المباشرة والمصروفات العامة قبل بدء الإنتاج. يمكن أن تستند هذه المعايير إلى البيانات التاريخية أو تجارب سابقة أو معايير السوق؛

☒ **المقارنة مع الأداء الفعلي:** بعد الإنتاج، تُقارن التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها بالتكاليف المعيارية المحددة مسبقاً؛

☒ **تحليل الانحرافات:** يتم حساب الفرق بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية لتحديد الانحرافات. تُصنف هذه الانحرافات إلى فئات مختلفة:

- **فروقات الأسعار** :الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري للمواد والعمالة.
- **فروقات الكفاءة (الاستخدام):** الفرق بين الكمية الفعلية المستخدمة والكمية المعيارية.

☒ **اتخاذ الإجراءات التصحيحية:** بعد تحديد الانحرافات وأسبابها، تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح المشكلات. يمكن أن يشمل ذلك تقييم عمليات الشراء، وتحسين كفاءة الإنتاج، أو تعديل المعايير إذا لزم الأمر.

☒ **المحاسبة والتقارير:** تُسجل التكاليف المعيارية في السجلات المحاسبية، وتُستخدم كأداة لإعداد الموازنات التقديرية وتقييم أداء الإدارة

4. طريقة حساب التكاليف المعيارية (حساب الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة)

التكاليف المعيارية بصفة عامة ومختصرة تحسب بالعلاقة البسيطة التالية:

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية X السعر المعياري

حيث أن التكاليف المعيارية تتكون من الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة

1.4. الأعباء المباشرة: هي عبارة عن جميع الأعباء التي يمكن أن تحمل مباشرة دون معالجة مثل: تكلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج وتكاليف اليد العاملة المباشرة، وبالتالي يمكن حساب التكلفة المعيارية للأعباء المباشرة بحساب الأعباء للمواد الأولية المستعملة واليد العاملة المباشرة.

☒ **المواد الأولية المستعملة:** تتمثل في كمية المواد المباشرة واللوازم التي تشكل كمية المادة الولية المستعملة لإنتاج وحدة واحدة من المنتوج تام الصنع، ولدينا السعر المعياري لتكلفة المواد والذي يمثل سعر الشراء المقدر للوحدة الواحدة وذلك حسب وحدة القياس (كلغ، لتر، متر...) حيث يتم حساب التكلفة المعيارية للمواد حسب العلاقة الرياضية التالية:

التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستعملة = التكلفة التقديرية X الكمية التقديرية من المادة الأولية

☒ **اليد العاملة المباشرة:** وتتمثل في ساعات العمل المباشرة لإنتاج وحدة واحدة من المنتوج (الكمية المعيارية لتكلفة اليد العاملة) بالإضافة على السعر المعياري لتكلفة اليد العاملة الذي يمثل معدل الأجر المقدر، يتم حسابها بالكيفية التالية:

اليد العاملة المباشرة = ساعات العمل X المعدل التقديري لأجر الساعة

2.4. الأعباء الغير مباشرة: الصفة الغالبة على الأعباء غير المباشرة أنها أعباء مشتركة بين العديد من المنتجات، فهي تدخل في تكوين تكلفة المنتج بطريقة غير مباشرة، ومن هنا يتم استخدام طريقة مراكز التحميل (طريقة الأقسام المتجانسة) في حسابها، وبالتالي يتم تحميل هذه الأعباء على الأقسام وحساب ما يسمى تكلفة وحدة القياس أو العمل، حيث أن تكلفة الأعباء الغير مباشرة المعيارية تحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الأعباء الغير مباشرة المعيارية = السعر المعياري (ت و ق التقديرية) X وحدات القياس

مثال تطبيقي:

مؤسسة إنتاجية قامت بإنتاج 100 و من المنتج A خلال شهر مارس 2023 حيث تحملت التكاليف التالية:

- ☒ مواد أولية: 150 كلغ بتكلفة 10 دج/ لكلغ
- ☒ يد عاملة مباشرة: 200 سا بتكلفة 30دج/سا
- ☒ أعباء غير مباشرة: قدرت إجمالا بـ 1200دج

وخلال نفس الشهر تم تقديري 80 وحدة، كانت تكاليفها التقديرية كما يلي:

- ☒ مواد أولية: 130 كلغ بتكلفة 13 دج/ لكلغ
- ☒ يد عاملة مباشرة: 180 سا بتكلفة 29 دج/ سا
- ☒ أعباء غير مباشرة: قدرت إجمالا بـ 1980دج علما أن وحدة القياس هي ساعة عمل مباشرة وأن هناك تكاليف ثابتة قدرت بـ 1000دج

المطلوب: تحديد التكاليف المعيارية

حل المثال التطبيقي:

1. جدول التكاليف المعيارية (الميزانية التقديرية)

البيان	الكمية المعيارية	التكلفة المعيارية للوحدة	المبالغ
المواد الأولية	130	13	1690دج
اليد العاملة المباشرة	180	29	5220دج
الأعباء غير المباشرة	180	11	1980دج
مجموع التكاليف المعيارية	/	/	8890دج

تمثل القيمة 8890 دج التكاليف المعيارية (التقديرية) المتعلقة بالإنتاج والموافقة لإنتاج معياري (تقديري) 80و

نقوم بحساب التكلفة المعيارية للوحدة حيث إنها تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة المعيارية للوحدة = التكلفة المعيارية / عدد الوحدات المنتجة المعيارية

البيان	الكمية المعيارية	التكلفة المعيارية للوحدة	المبالغ
المواد الأولية	1.625	13	21,125دج
اليد العاملة المباشرة	2.25	29	65.25دج
الأعباء غير المباشرة	2.25	11	24.75دج
التكلفة المعيارية للوحدة	/	/	111.125دج

5. حساب الانحرافات

الانحرافات في التكاليف المعيارية تعبر عن الفروقات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية (التقديرية)، أي عبارة عن الاختلاف بين ما تم تحقيقه خلال دورة الاستغلال وبين ما تم تقديره لذات الدورة سواء من ناحية التكاليف أو من ناحية النتائج.

على العموم فأن الانحراف الكلي يحسب بالعلاقة التالية:

الانحراف الكلي = تكلفة الإنتاج الفعلي (الحقيقي) – تكلفة الإنتاج المعياري (التقديري)

حيث ان:

- **تكلفة الإنتاج الفعلي (الحقيقي) = تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدة – الإنتاج الحقيقي**
- **تكلفة الإنتاج المعياري (التقديري) = تكلفة الإنتاج المعيارية X الإنتاج الفعلي (الحقيقي)**

وفقا لما سبق فإن طبيعة الانحرافات تحدد وفقا الإشارة المتحصل عليها في ناتج المعادلة الأصلية السابقة، فمن الطبيعي أن الانحراف وارد ان يكون موجبا كما يمكن أن يكون سالبا، فوجود الانحراف دليل على وجود أخطاء أو مشاكل تعاني منها المؤسسة وينبغي عليها معرفتها والتعرف على مسبباتها بغية معالجتها بالشكل الصحيح، أما وجود الانحراف سالب والذي يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الحقيقية أو الفعلية هذا الأمر يعني أن هناك كفاءة وفعالية في عملية التسيير الخاصة بالإنتاج، ولكن هذا أيضا يجب العمل على معرفة مسبباته بغية دعمها وتقويتها للفترات الاستغلالية اللاحقة,

مثال تطبيقي خاص بحساب الانحرافات

خلال شهر ماي 2023 قامت مؤسسة بإنتاج 150 ومن المنتج X حيث كانت تكاليف الإنتاج كالتالي:

- **المواد الأولية:** 100 كلغ بتكلفة 30دج/كلغ
- **اليد العاملة المباشرة:** 25د بتكلفة 10 دج/سا

أما التكاليف المعيارية المقدرة لإنتاج 100و كانت كالتالي:

☒ **المواد الأولية:** 60 كلغ بتكلفة 28دج/كلغ

☒ **اليد العامل المباشرة:** 22د بتكلفة 10 دج/سا

☒ **المصاريف غير المباشرة:** قدرت إجماليا بـ 300دج

المطلوب:

1. حساب تكلفة انتاج الوحدة الواحدة حسب التكاليف الحقيقية والمعيارية.
2. حساب الانحراف الكلي

الحل:

1. حساب تكلفة انتاج الوحدة الواحدة حسب التكاليف الحقيقية والمعيارية

☒ **كمية المواد الأولية:** 60 X (100/150) = 90كلغ

☒ **اليد العاملة المباشرة:** 22 X 150 = 3300دقيقة أي 55 ساعة عمل

☒ **المصاريف الغير مباشرة:** 300 X (100/150) = 450 دج

البيان	التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية			الانحراف	
	ك	س و	مبلغ	ك	س و	مبلغ	+	−
المادة الأولية	90	28	2520	100	30	3000	480	/
اليد العاملة	55	10	550	62,5	10	625	75	/
مصاريف غير مباشرة	−	−	300	−	−	450	150	/
المجموع	**100**	**35.2**	**3520**	**150**	**27.16**	**4075**	**705**	**/**

من الجدول نلاحظ أن الانحراف الكلي: 180000دج (موجب) أي أن التكلفة الفعلية أكبر من التكلفة المعيارية، وهذا يعبر على سوء التسيير في المؤسسة حيث أنها توقعت أن تنفق 3520دج ولكنها أنفقت فعليا ما قيمته 4075دج، كما يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن انحراف كل من مكونات التكلفة انحرافاتها موجبة المادة الأولي بانحراف موجب 480دج واليد العاملة بانحراف موجب 75دج وكذا المصاريف الغير مباشرة بانحراف موجب 150دج أي أن المكونات الثلاثة للتكلفة كلها تسببت في الانحراف الكلي الموجب ولو كان ذلك بنسب مختلفة.

6. تحليل الانحرافات وأهميتها

سبق الإشارة إلى الانحرافات في التكاليف المعيارية هي الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية المحددة سابقا لإنتاج كمية معينة من السلع. يتم تحليل هذه الانحرافات لتحديد أسبابها، مثل الاختلاف في أسعار المواد، أو اليد العاملة، أو اختلاف الكميات المستعملة، أو وجود أخطاء في التنفيذ. الهدف من تحليل الانحرافات هو تحديد المسؤولية عن أي فروقات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة .

أهمية تحليل الانحرافات

- ✓ **تحديد المسؤولية:** يساعد في تحديد الجهات المسؤولة عن أي انحراف، سواء كان بسبب عوامل داخلية أو خارجية؛
- ✓ **اتخاذ القرارات:** يوفر معلومات دقيقة للإدارة لاتخاذ قرارات فعّالة ومناسبة لتحسين الأداء وضبط التكاليف؛
- ✓ **مراقبة الأداء :** يُعد أداة فعالة لمراقبة الأداء المالي للشركة وتقييم مدى الالتزام بالميزانيات الموضوعة .

1.6. تحليل الانحراف على المادة الأولية:

يرجع سبب وجود احراف المواد الأولية المستعملة في المفرق بين الاستعمال الحقيقي والاستعمال المعياري، وحتى تتوصل المؤسسة إلى نتائج دقيقة وسليمة يجب عليها الاعتماد على الإنتاج الحقيقي وتكييف الاستهلاك التقديري على أساس الإنتاج الحقيقي، حيث أن الانحراف الكلي على المواد الأولية يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف المواد الأولية = التكلفة الفعلية للمواد الأولية – التكلفة المعيارية للمواد الأولية

حيث يتم حساب الكمية المعيارية من المادة الأولية استنادا إلى المعدل المعياري للوحدة المنتجة من المادة الأولية، ومن ثم يتم تطبيقه على الإنتاج الفعلي وبالتالي الحصول على المادة الأولية التقديرية المكيفة للإنتاج الحقيقي أو الفعلي.

حيث ينقسم الانحراف الكلي للمادة الأولية إلى قسمين احراف الكمية وانحراف تكلفة الوحدة:

☒ **انحراف الكمية:** يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية – التكلفة المعيارية) X السعر المعياري

ويرجع سبب هذا الانحراف إلى:

- ✓ الإهمال من طرف العمال والذي يرجع إلى قلة تكوينهم أو خبرتهم والذي يؤدي إلى تلف المواد الأولية؛

✓ عدم ارجاع المواد إلى المخازن وعدم جردها في قسم الإنتاج.

☒ **انحراف تكلفة المواد:** يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف التكلفة = (التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية) X الكمية الفعلية

يرجع هذا الانحراف في الأساس إلى الجهة المسؤولة عن تحديد التكلفة.

2.6. تحليل الانحراف على العمل المباشر:

يتشكل هذا الانحراف بين المصاريف الفعلية والمصاريف المعيارية، وكما رأينا بالنسبة للمواد الأولية فهنا أيضا يتم تكييف المصاريف التقديرية للعمل المباشر يحسب الإنتاج الفعلي، من أجل ضمان سلامة التقييم، عموما يتم حساب الانحراف الإجمالي للعمل المباشر بالعلاقة الرياضية التالية:

انحراف اليد العاملة المباشرة = التكلفة الفعلية لليد العاملة – التكلفة المعيارية لليد العاملة

أو:

انحراف اليد العاملة المباشرة = (ساعات العمل الفعلية X معدل الأجر المعياري) – (ساعات العمل المعيارية X معدل الأجر الفعلي)

وينقسم انحراف اليد العاملة المباشرة إلى قسمن هما انحراف الكمية (الزمن او الوقت) وانحراف السعر (او معدل الأجر)

☒ **انحراف الكمية أو الوقت:**

انحراف الكمية أو الوقت = (ساعات العمل الفعلية – ساعات العمل المعيارية) X معدل الأجر التقليدي

☒ **انحراف السعر:**

انحراف السعر أو معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي – معدل الأجر المعياري) X ساعات العمل الفعلية

3.6. الانحراف في المصاريف غير المباشرة:

يتشكل هذا الانحراف بمقارنة المصاريف غير المباشرة الفعلية مع المصاريف غير المباشرة المعيارية، ويحسب انحراف المصاريف غير المباشرة بالعلاقة الرياضية التالية:

انحراف المصاريف غير المباشرة = المصاريف غير المباشرة الفعلية – المصاريف غير المباشرة المعيارية

المراجع:

1. باللغة العربية:

- السعيد قاسمي، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.
- بدار عاشور، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، محاضرات غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2015.
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر.
- جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- زدون جمال، الأمثلة الاقتصادية في تسيير المخزون، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010.
- زهير سعيدي، محاضرات في مقياس محاسبة التسيير، جامعة ام البواقي، 2024/2023.
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر.
- غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- قورين الحاج قويدر، تطبيق المعيار الدولي للمخزونات (ias2) ضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة الردة، العدد1، الشلف، 2015.
- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006.
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2002.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة تسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

2. باللغة الأجنبية:

- Stephane brun, guide d'application des normes IAS/IFRS, alg, BER TI EDITION, 2011.

- Zitoune .T :Comptabilité analityque,Berti édition,Alger,2003.
- Hongren, Méthode d’analyse des couts, Edition du management, Paris, France, 2000.