



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مطبوعة بعنوان:

المحاسبة التحليلية

مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس ل م د

من إعداد:

د. بن عميروش صليحة

السنة الجامعية 2021-2022

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
1	تمهيد
36-02	الباب الأول: محاسبة التكاليف الكلية
24-02	المحور الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية و حساب التكلفة
02	أولا : ماهية المحاسبة التحليلية
03	ثانيا: دور المحاسبة التحليلية
04	ثالثا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية
06	رابعا: مفهوم التكاليف
09	خامسا: دراسة حالة
13	سادسا: توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة (الأقسام المتجانسة)
21	سابعا: الجرد الدائم
36-25	المحور الثاني : محاسبة المواد
25	أولا: تعريف المخزون
25	ثانيا: أهمية المخزون
25	ثالثا: طرق تقييم المخزون
32	رابعا :الحالات الخاصة للتكلفة
61-37	الباب الثاني: محاسبة التكاليف الجزئية
42-37	المحورالأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
38	أولا: مبادئ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
40	ثانيا: تحميل التكاليف الثابتة للأقسام المتجانسة
42	ثالثا: مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
42	رابعا: عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
57-43	المحور الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة
43	أولا : مفهوم ومبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

44	ثانيا: جدول تحليل الاستغلال التفاضلي
44	ثالثا : دراسة حالة
48	رابعا : عتبة المردودية:نقطة التعادل
49	خامسا: دراسة حالة
61-56	المحور الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
58	أولاً: تعريف التكاليف المعيارية و أهدافها
58	ثانيا: أنواع التكاليف المعيارية
59	ثالثا: نظام التكاليف المعيارية
60	رابعا: دراسة حالة
124-62	الباب الثالث: سلاسل من التمارين
62	أولاً: السلسلة الأولى:محاسبة التكاليف و سعر التكلفة
66	ثانيا: السلسلة الثانية : محاسبة المواد
71	ثالثا :السلسلة الثالثة:الأقسام المتجانسة
76	رابعا: السلسلة الرابعة:التحميل العقلاني ،التكاليف المتغيرة
83	خامسا: حل السلاسل
125	قائمة المراجع

تمهيد :

تتدرج هذه المطبوعة ضمن برامج التكوين القاعدي البيداغوجي لطلبة تخصص العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية ، علوم التسيير، الاحصاء والاقتصاد التطبيقي، وهي معدة بطريقة مدروسة تم فيها مراعاة البرامج الرسمية لطلبة الليسانس ل م د في التخصصات المذكورة آنفا المقررة من قبل الوصايا.

إن الصعوبات التي يلاقيها الطلبة لا سيما على مستوى الطور الأول والثاني في تلقي وفهم المقياس، يعود إلى عدم قدرتهم على الانتقال من النظري إلى التطبيقي ، لذلك جاءت هذه المطبوعة لتقليل تلك الصعوبات.

تتضمن المطبوعة برنامج مقياس المحاسبة التحليلية حيث تضمنت المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة المالية ومختلف التكاليف، حيث تحتوي على معلومات وبيانات داخلية ضرورية وكافية لتحليل و مراقبة التكاليف بكيفية مفصلة و دقيقة يمكن الاعتماد عليها، كما تساهم في التخطيط والرقابة وتساعد على اتخاذ القرارات للوصول إلى أداء أفضل، فهي تعد أداة فعالة من أجل التحكم في التسيير لكل مؤسسة.

يعتبر هذا البرنامج مدخلا لفهم كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة بالطرق العلمية، طريقة التكاليف الكلية و طرق التكاليف الجزئية(طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة ، طريقة التكاليف المعيارية)،ومحاسبة المواد من خلال عرض أهم الطرق الرئيسية لتقييم المخزونات المتمثلة في طريقة نفاذ المخزون و طريقة التكلفة الوسطية المرجحة .

و مما لا شك فيه أن المعالجة البسيطة والسهلة الخالية من التعقيد ستتمكن الطلبة من استيعاب برنامج المقياس لا سيما أنها جمعت بين النظري والتطبيقي بطريقة سلسلة مدعمة بسلسلة من التمارين مرفقة بالحلول.

و في الأخير أمل أن تؤدي هذه المطبوعة الغرض المطلوب و أرجو أن أكون موفقة.

الباب الأول: محاسبة التكاليف الكلية

المحور الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية و حساب التكلفة

تمهيد:

إن من أهم التطورات الجديدة لتقنيات التسيير الاعتماد على نظام معلومات فعال وشامل يمد الإدارة على كامل مستوياتها ببيانات تركز عليها في مجالات التخطيط والمراقبة واتخاذ القرارات، ولضمان سريان المعلومات بشكل ملائم لا بد من تصميم نظام معلومات فرعي يحقق ذلك المتمثل في نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.

أولاً: ماهية المحاسبة التحليلية

"المحاسبة التحليلية تتمثل في النشاط الذي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء انتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم معينة لغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة أو خدمة".¹ ، كما تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة وعرفت على أنها : "الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل انتاج المتاحة لديها، والتخطيط للمستقبل، والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الانتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية".²

وعرفت أيضاً بأنها : "علم يدرس الأسس والمبادئ العلمية لمعاني التكلفة ونظرياتها ونظم تطبيقها في مختلف المشروعات ، وعلى ضوء هذه المعطيات يتخذ المديرون القرارات التي تهم المؤسسة"³، فمن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية هو قياس النشاط والرقابة على التكاليف من أجل اتخاذ القرارات المناسبة ، وذلك من خلال ما يلي:

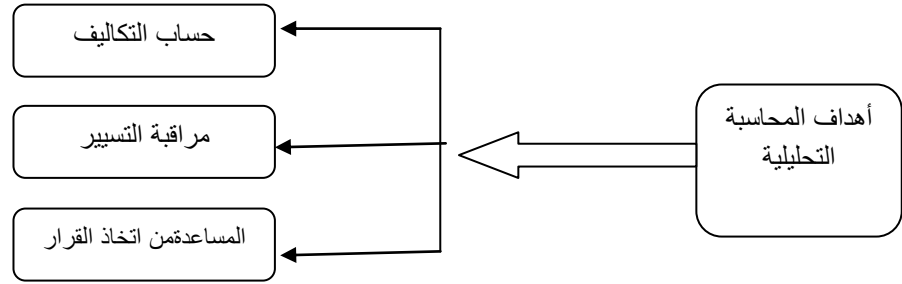
- استعمال التكاليف من أجل تقدير الموارد اللازمة لتسيير الأقسام الإستشفائية والاحتياجات الصحية.
- استعمال البيانات الخاصة بالدورات السابقة من أجل رسم توقعات فيما يخص الميزانية التقديرية حسب حجم النشاط.

¹ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 20.

² - اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، عمان، دارالحامد للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 23.

³ - محرم زينات محمد وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 09.

- تحديد الفروق وتحليلها ، من خلال مقارنة ما قدر من تكاليف وما تحقق فعلا بهدف قياس فعالية النشاط في مختلف الأقسام وحصر المسؤوليات في حالة عدم التوصل إلى الأهداف المسطرة.
 - استعمال مؤشرات لقياس حجم النشاط وفعاليتها لغرض مقارنته مع ما حقق في المراكز الاستشفائية الأخرى لغرض تقييم الأداء الصحي.
 - استعمال التكاليف كقاعدة لتسعير الخدمات الإستشفائية من جهة ، ومن جهة أخرى استعمالها كأداة في المفاوضات مع الجهات الممولة لنشاطها (الضمان الاجتماعي - شركات التأمين).
 - استعمال التكاليف لغرض تسعير مخرجات النشاط الاستشفائي (وحدات قياس الأقسام) وبمساعدة مؤشرات صحية أخرى من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص مستقبل القسم الاستشفائي أو المؤسسة ككل من ناحية توسيع النشاط أو خفضه ، إلغاء قسم استشفائي أو استبداله ، غلق المؤسسة الإستشفائية أو الإبقاء عليها أو توسيع نشاطها⁴.
- يمكن ادراج الأهداف السابقة في الشكل الموالي:



- ثانيا : دور المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية دور هام في تسيير المؤسسة ، فهي تعمل على توليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية والمستقبلية ، زيادة على ذلك تستخدم في تحليل وتفسير تلك المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات التي تساعد في التسيير ومن بين المهام الأساسية التي تقوم بها المحاسبة التحليلية نتلخص فيما يلي:

1. قياس تكلفة الإنتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج ، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف : تساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة

⁴ تيسير محمد، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص13.

الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة ، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء الغير مباشرة مما يؤدي إلى زيادة فعالية المؤسسة.

3. تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: تجميع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف من خلال مقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها ، واتخاذ الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجل ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاح الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية ، وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية والخدماتية.

4. ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة.

ثالثاً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:

العلاقة بينهما علاقة وطيدة حيث أن المحاسبة المالية هي المصدر الأساسي للمعلومات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية. بالرغم من وجود هذه العلاقة غير أن هناك بعض الجوانب التي تختلف فيها منها:

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف ومعايير المقارنة بين المحاسبة المالية و المحاسبية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
الغاية: تسييرية	الغاية: قانونية
النتائج:شهر،ثلاثي	النتائج: سنة
الزمن: الماضي،الحاضر والمستقبل	الزمن: الماضي
الأعباء حسب الوجهة	الأعباء حسب الطبيعة
القواعد:مرنة تتغير حسب تطور المؤسسة	القواعد : قانونية
النتيجة : مفصلة	النتيجة : عامة
المعلومات: تقنية و اقتصادية	المعلومات: نقدية
معلومات موجهة للمسؤولين ومتخذي القرار	معلومات موجهة للمسيرين و المدراء
معلومات سريعة ومراجعة	معلومات مدعمة بوثائق اثبات
مؤشرات التسيير	مؤشرات محاسبية ، جبائية و مالية

المصدر : N.Guedj et collaborateur, contrôle de gestion, les éditions d'organisation,1991, p134

هناك جوانب أخرى مدونة في الجدول التالي:

أساس المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
وجهة القانون	الزامية	اختيارية
الدورة المحاسبية	سنة	أقل من سنة
الأفاق	الماضي	الحاضر والمستقبل
نظرة المؤسسة	اجمالية	تحليلية
الأهداف	مالية	اقتصادية
طبيعة المعلومات	محددة	دقيقة، سريعة، متطورة
طبيعة التدفقات	من نوع خارجي	من نوع داخلي و خارجي
تقييم الأعباء	حسب الطبيعة	مركز العمل حسب الاتجاه
أساس حساب اللاهتلاك	تكلفة الاقتناء، مدة الحيازة حسب الطبيعة الجباية	قيمة المتغير، مدة الحيازة حسب الطبيعة الاقتصادية
طبيعة النتائج	اجمالية	حسب نوع المنتج
الوثائق الأساسية	داخلية	داخلية و خارجية

المصدر: بوشاشي بوعلام: المنير في المحاسبة التحليلية، الطبعة 4، الجزائر، ص16.

أما أوجه التشابه بين المحاسبتين تتمثل في:

1- إتباع نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الوحدة المحاسبية ، ومبدأ الاستحقاق ، ومبدأ الاستمرار.

2- استخدام القيد المزدوج ، وقاعدة الجرد في نهاية كل فترة مالية زمنية.

3- يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة ، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.

4- تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة المخزون : مواد خام ، إنتاج تحت التشغيل ، إنتاج تام وتكلفة الإنتاج التام المباع وهذه التكاليف مهمة للمحاسبة المالية لتحديد نتيجة نشاط المنشأة والمركز المالي في نهاية السنة.

وعليه المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف يكملان بعضهما البعض.

رابعاً: مفهوم التكاليف:

يجب التفريق بين المصطلحات التالية: التكاليف، المصاريف، الأعباء

أ- **تعريف التكلفة:** "هي النفقات المتعلقة بالانتاج و التي تقابل الإيراد في الفترة التي يباع فيها المنتج"⁵
تعرف كذلك "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين"⁶
مما سبق من التعريفين نستخلص أن التكلفة عبارة عن مجموعة من الأعباء التي تمت خلال فترة معينة والمتعلقة بوسيلة استغلال أو منتج.

ب- **تعريف المصاريف:** "هو الانفاق الذي لا يقابله دخل مادي مثل مصاريف العاملين، مصاريف النقل"⁷
ج- **تعريف الأعباء:** "جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها أو إعادة هي قيم حسابية يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات و الخدمات."⁸

سعر التكلفة:

عبارة عن مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين من بداية الانتاج إلى غاية المرحلة النهائية.
تتباين طرق حساب التكاليف من مؤسسة إلى أخرى حسب أنواعها المتمثلة في:

* مؤسسة خدمائية، * مؤسسة تجارية، * مؤسسة انتاجية

* حالة مؤسسة خدمائية:

سعر التكلفة = تكلفة الخدمات المباعة + مصاريف التوزيع مباشرة و غير مباشرة

* حالة مؤسسة تجارية: يحسب على مستوى هذا النوع من المؤسسات تكلفة الشراء و سعر التكلفة.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

سعر التكلفة = تكلفة البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع

مثال 01: قامت مؤسسة "النجاح" بالعمليات التالية:

⁵ فوزية غرابية: محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة، ص 20.

⁶ محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 18

⁷ بديسي فهيمة: المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 12.

⁸ محمد سعيد أوكيل: فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفق، الجزائر، 1991، ص 08.

مشتريات البضائع: 800 وحدة بـ 670000 دج للاجمالي

مصاريف النقل: 170000 دج

البضائع المباعة: 360 وحدة بـ 800000 دج

مصاريف التوزيع: 130000 دج

المطلوب: حساب مختلف التكاليف مع العلم أن المؤسسة تقوم بشراء وبيع المنتجات على حالتها الأصلية.

الحل:

تكلفة الشراء:

البضائع			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة pu	الكمية Q	
670000	-	800	ثمن الشراء +
170000	-	-	مصاريف الشراء
840000	1050	800	تكلفة الشراء

سعر التكلفة:

البضائع			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة pu	الكمية Q	
378000	1050	360	تكلفة البضاعة المباعة +
130000	-	-	مصاريف التوزيع
508000	1411.11	360	سعر التكلفة

مثال 02:

مؤسسة تجارية تقوم ببيع منتج الفشار جاهز اذا علمت أن:

- ثمن شراء الذرة 700 دج/كغ، الكمية المشتراة 680000 كغ

- مصاريف النقل قدرت ب 205000 دج

- بيع 600000 كغ ب 800 دج/كغ، مصاريف التغليف بلغت 200000 دج

المطلوب: حساب سعر التكلفة

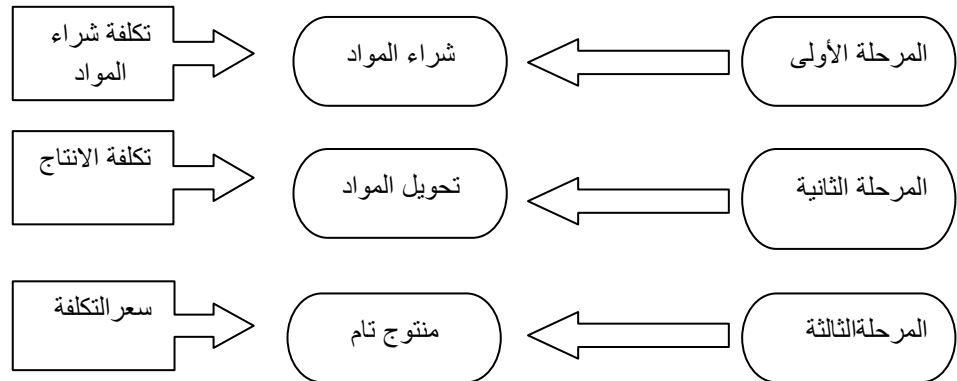
الحل:

الذرة			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة pu	الكمية Q	
476000000	700	680000	ثمن الشراء
			+
205000	-	-	مصاريف الشراء
476205000	700.301	680000	تكلفة الشراء

سعر التكلفة:

الفشار			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة pu	الكمية Q	
420180600	700.301	600000	تكلفة البضاعة المباعة
			+
200000	-	-	مصاريف التوزيع
420380600	700.634	600000	سعر التكلفة

حالة مؤسسة صناعية: على مستوى هذه المؤسسة يتم حساب التكلفة حسب المراحل التي يمر به المنتج.



تحسب مختلف التكاليف كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء مباشرة وغير مباشرة

تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الانتاج مباشرة وغير مباشرة

تكلفة شراء المواد المستعملة = عدد الوحدات المستعملة × تكلفة شراء الوحدة الواحدة

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج المباع + مصاريف التوزيع مباشرة وغير مباشرة

تكلفة الانتاج المباع = عدد الوحدات × تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

خامسا: دراسة حالة

تنتج مؤسسة السلام نوعين من المنتجات B. A باستعمال مادتين أوليتين M1، M2، وخلال شهر مارس تحصلت على المعلومات التالية:

المشتريات:

6900 كغ من المادة M1 ب 40.6 دج

8540 كغ من المادة M2 ب 48.5 دج

بلغت مصاريف الشراء 3 دج لكل كغ

الانتاج و الاستعمالات:

لانتاج 370 وحدة من A استعملت 3/1 من M1

لانتاج 400 وحدة من B استعملت 1/2 من M2

مصاريف الانتاج 82400 دج منها 62000 دج للمنتج A و الباقي للمنتج B

المبيعات:

باعت 260 وحدة من المنتج A بسعر 900 دج للوحدة

باعت 350 وحدة من المنتج B بسعر 700 دج للوحدة

مصاريف البيع 93450 دج توزع على أساس الكمية المباعة.

المطلوب: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية

حل دراسة حالة:

1* حساب تكلفة الشراء:

M2			M1			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
414190	48.5	8540	280140	40.6	6900	ثمن الشراء +
25620	-	-	20700	-	-	مصاريف الشراء
439810	51.5	8540	300840	43.6	6900	تكلفة الشراء

$$\begin{array}{l} \left. \begin{array}{l} 1/3 \times 6900 = 1 \text{ م} \\ \boxed{1 \text{ م} = 20700 \text{ دج}} \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{مصاريف الشراء: 3 دج} \leftarrow 1 \text{ كغ} \\ 1 \text{ م} \rightarrow 6900 \text{ كغ} \end{array} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \left. \begin{array}{l} 1/3 \times 8540 = 2 \text{ م} \\ \boxed{2 \text{ م} = 25620 \text{ دج}} \end{array} \right\} \begin{array}{l} 3 \text{ دج} \leftarrow 1 \text{ كغ} \\ 2 \text{ م} \rightarrow 8540 \text{ كغ} \end{array} \end{array}$$

2* حساب تكلفة الانتاج:

B			A			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
-	-	-	100280	43.6	2300	تكلفة المواد المستعملة
219905	51.5	4270	-	-	-	M1*
						M2*
						+
20400	-	-	62000	-	-	مصاريف الانتاج
	-					
240305	600.76	400	162280	438.59	370	تكلفة الانتاج

استعمالات M1 = $3/1 \times 6900 = 2300$ كغ

استعمالات M2 = $2/1 \times 8540 = 4270$ كغ

3* سعر التكلفة:

B			A			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
210266	600.76	350	114033.4	438.59	260	تكلفة الانتاج
						المباع
						+
53618.85	-	-	39831.14	-	-	مصاريف التوزيع
263884.85	753.95	350	153864.54	591.78	260	سعر التكلفة

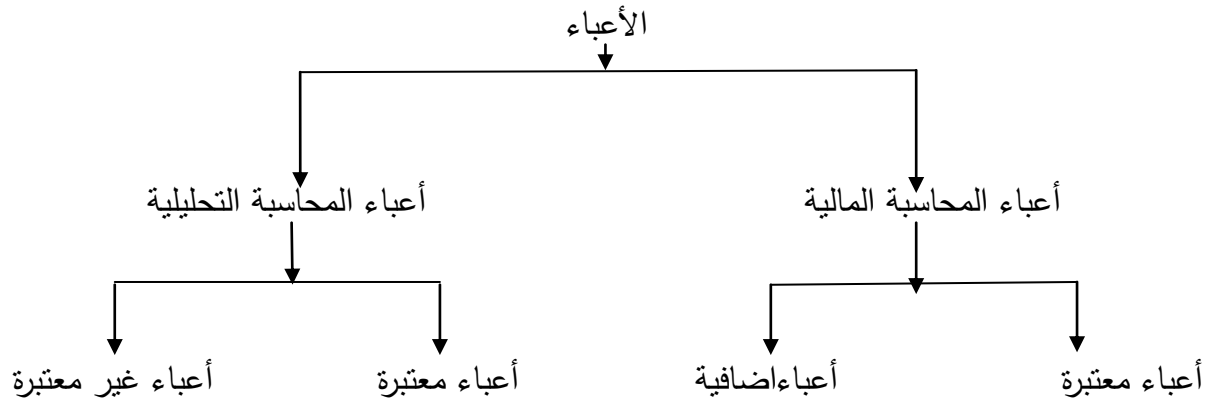
4* النتيجة التحليلية الاجمالية=رقم الأعمال-سعر التكلفة

B			A			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
245000	700	350	234000	900	260	رقم الأعمال
263884.85	753.95	350	153864.54	591.78	260	سعر التكلفة
18884.85-	-	-	80135.46	-	260	النتيجة التحليلية لكل منتج
61250.61						

بعد حساب النتيجة التحليلية الاجمالية نقوم بحساب النتيجة الصافية وذلك بطرح الأعباء غير معتبرة واطافة الأعباء المعتبرة واطافة العناصر الاضافية للنتيجة الاجمالية.

النتيجة التحليلية الصافية=النتيجة الاجمالية +عناصر اضافية-أعباء غير معتبرة

فماذا يقصد ب: الأعباء غير معتبرة ، الأعباء المعتبرة والعناصر الاضافية



الأعباء غير معتبرة:تمثل جميع الأعباء التي لا تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي فلا تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بل تحسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية وبعبارة أدق هي الأعباء خارج الاستغلال ح/69.

الأعباء المعتبرة: تمثل جميع الأعباء التي تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي .

العناصر الإضافية: تمثل الأعباء الوهمية ذات الصفة النظرية، وسميت بالعناصر الإضافية لأنها لا تدخل في تكاليف المحاسبة المالية.

وعليه يمكن استخلاص العلاقة المذكورة آنفا كما يلي:

أعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الشراء + مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع

النتيجة التحليلية الصافية - النتيجة التحليلية الاجمالية = (رقم الأعمال - أعباء المحاسبة المالية) -

(رقم الأعمال - عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة)

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

بالرجوع إلى دراسة حالة السابقة إذا علمت أن الأعباء غير معتبرة قدرت ب5100 دج، العناصر الإضافية 8200 دج. المطلوب حساب النتيجة التحليلية الصافية.

النتيجة التحليلية الصافية = 5100 - 8200 + 61250.61

النتيجة التحليلية الصافية = 64350.61 دج

سادسا: توزيع الأعباء المباشرة و غير المباشرة:

تعريف طريقة الأقسام المتجانسة: يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية.⁹

طريقة الأقسام المتجانسة:

يقصد بالقسم المتجانس بأنه جزء معين و حقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج) له امكانية، أهداف، نشاطه الذي يمكن قياس أعبائه. مبدأ هذه الطريقة هو الفصل بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، أما الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.¹⁰

يتم بموجبه تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل التي تقسم إلى أقسام متجانسة (مركز عمل).

⁹ بوعلام بوشاشي: المنبر في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1997، ص17.

¹⁰ F.Grand Grouillot : L'essentiel de la comptabilité analytique ,Galino édition, Paris, 1999, p13.

تعريف وحدة العمل: هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات والطلبات.¹¹

الأعباء المباشرة:

هي مجموع النفقات التي يمكن تحميلها على تكاليف صنف معين من المنتجات أو مرحلة انتاجية محددة بشكل مباشر وتتكون من تكلفة المواد المباشرة التي تشمل تكلفة المواد الداخلة بشكل مباشر في انتاج سلعة كالأقمشة في صناعة الملابس، الجلود في صناعة الحقائب، الخشب في صناعة الأثاث، و يطلق على المواد المباشرة الأولية (الخام) كما تشمل التكاليف المباشرة تكلفة العمل المباشرة (الأجور المباشرة) التي تشمل أجور العاملين.

الأعباء غير مباشرة:

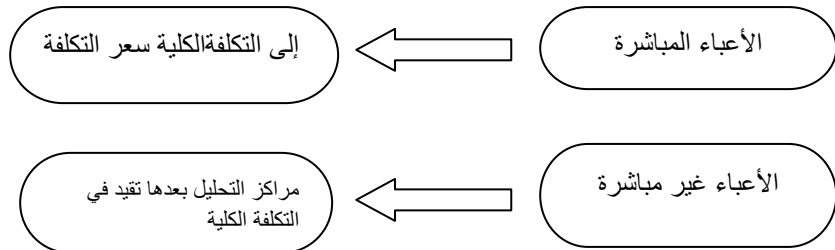
هي مجموع النفقات التي يصعب تحميلها على تكاليف منتج محدد أو مرحلة معينة، أي الأعباء التي لا تدخل بشكل مباشر لوحدة المنتج و تشمل رواتب موظفي الإدارة و المالية و الحراس، مصاريف ايجار مبنى الإدارة واهتلاك الأثاث، الغراء في صناعة الأثاث، الخيوط في صناعة الملابس، مصاريف التأمين والضرائب و غيرها.

يرتكز التمييز بين الأعباء المباشرة و غير مباشرة على معيارين هما:¹²

1* تكون الأعباء مباشرة إذا أمكن تتبعها بشكل واضح وأدى لوحدة المنتج (هدف التكلفة).

2* تكون الأعباء غير مباشرة إذا تعذر تتبعها بسهولة لوحدة المنتج ولزم الأمر تخصيصها لتحميلها على وحدات المنتجة المختلفة بمعدلات تحميل محددة.

يمكن تلخيص ما سبق ذكره من خلال الشكل التالي:



¹¹ محمد سعيد أوكيل: فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفق، الجزائر، 1991، ص 47.

¹² مؤيد أبو الفضل وآخرون: المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، عمان الأردن، 2007، ص 72.

معالجة الأعباء غير مباشرة:

يتم معالجة هذا النوع من الأعباء من خلال مراكز التحليل.

أ- تعريف مركز التحليل: هو تقسيم الوحدة المحاسبية للمؤسسة أين تحلل الأعباء غير مباشرة قبل تحميلها على موضع التكلفة الخاصة بها.

ب- تحديد مركز التحليل: تحدد تبعا للهيكل التنظيمي لتوزيع المسؤوليات في المؤسسة وينقسم إلى أقسام منها ما هو أساسي رئيسي و منها ما هو مساعد ثانوي.¹³

مراكز تحليل فعلية (رئيسية) : هي ذات نشاط قابل للقياس و يتمثل في قسم التموين ،الانتاج والتوزيع.

*قسم التموين: قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي متمثل أساسا في الشراء و التخزين و نشاط قابل للقياس.

*قسم الانتاج: متمثل في الورشات، قسم رئيسي متجانس لأنه قابل للقياس بواسطة وحدة معبرة عن نشاط القسم قد تكون عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشرة.

*قسم التوزيع: قسم رئيسي متجانس متمثل أساسا في البيع يمكن قياسه مثلا بعدد وحدات المبيعة.

مراكز التحليل الثانوية: ذات نشاط يصعب قياسه، مهامه يكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن ما يرام من هذه الأقسام: قسم الادارة ،الصيانة، الطاقة المحركة، سير العتاد، النقل.. الخ.

طريقة الحساب في مراكز التحليل: تظهر مراكز التحليل في شكل جدول وتمر بمرحلتين التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي.

¹³ P.Mevelle et G. Rochery :Elément fondamentaux de la comptabilité ,édition vuibert,Paris,1990,p528.

جدول توزيع الأعباء غير مباشرة:

الأقسام الثانوية			الأقسام الرئيسية		الأقسام / الأعباء
التوزيع	الانتاج	التمويل	الصيانة	الادارة	
-	-	-	-	-	مجموع التوزيع الأولي
-	-	-	-	-	مجموع التوزيع الثانوي

المرحلة الأولى: التوزيع الأولي وهي إعادة توزيع الأعباء حسب طبيعتها (ح/60 الى ح/68) على مختلف أقسام المؤسسة الأساسية منها و المساعدة.

المرحلة الثانية: التوزيع الثانوي و تعني إعادة توزيع الأعباء المتحصل عليها في المجموع الأولي من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية حيث يصبح مجموع الأقسام المساعدة معدوم ويرتفع بذلك مجموع الأعباء غير مباشرة في الأقسام الرئيسية.¹⁴

أنواع توزيع الأعباء غير مباشرة:

توزع الأعباء غيرالمباشرة في الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية من خلال طريقتين:

أ-التوزيع التنازلي التدريجي

ب-التوزيع التبادلي(تبادل الخدمات)

وحدات القياس:بعد توزيع الأولي والتوزيع الثانوي للأعباء يجب اختيار وحدة القياس الخاصة بكل قسم موجود بالمؤسسة و حساب تكلفتها وذلك بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات و بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج لتتوصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتج من أعباء القسم.

تكلفة وحدة القياس=مجموع الأعباء غير مباشرة للقسم المعني/عدد وحدات القياس في القسم المعني.

¹⁴ Gérard Melyon :Comptabilité analytique,édition bréal,2 ème édition,Paris,France,2001,p259.

من بين المقاييس الأكثر استعمالاً نجدها ملخصة في الجدول التالي:

الأقسام	وحدات القياس
التموين	- عدد وحدات المشتراة -100 دج المشتريات
الانتاج	- وحدات منتجة - كغ مواد مستعملة - ساعات عمل آلة - ساعات يد عمل مباشرة
التوزيع	- وحدات مباعه - رقم الأعمال -100 دج رقم الأعمال

مثال تطبيقي 1: قامت مؤسسة "س" بتحليل أعباء غير مباشرة و تلخصت في الجدول التالي:

الأعباء حسب الوظائف %						الأعباء حسب طبيعتها	
التوزيع	التركيب	التقطيع	التموين	الصيانة	الادارة		
30	50	5	5	5	5	24000	ح/61
30	50	-	-	-	20	20000	ح/62
10	24	20	20	20	6	520000	ح/63
50	10	-	30	10	-	16000	ح/64
60	40	-	-	-	-	10000	ح/65
20	6	10	8	12	44	10000	ح/66
30	10	-	-	40	20	30000	ح/68

توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية قدمت في الجدول التالي:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة			الأعباء/ الأقسام
التوزيع	التركيب	التقطيع	التموين	الصيانة	الادارة	
						مجموع التوزيع الأولي
10	20	40	10	20	-	التوزيع الثانوي
-	40	40	10	-	10	
100 دج من رقم الأعمال	ساعة عمل	كغ مواد مستعملة	كغ موادمشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس
9620	9200	7320	6500	-	-	عدد وحدات القياس

المطلوب: اكمال جدول توزيع الأعباء غير مباشرة

حل المثال التطبيقي 1:

1- جدول التوزيع الأولي: يتم توزيع المبالغ حسب النسب التالية

الأعباء حسب الوظائف %						الأعباء حسب طبيعتها	
التوزيع	التركيب	التقطيع	التموين	الصيانة	الادارة		
7200	12000	1200	1200	1200	1200	24000	ح/61
6000	10000	-	-	-	4000	20000	ح/62
52000	124800	104000	104000	104000	31200	520000	ح/63
8000	1600	-	4800	1600	-	16000	ح/64
6000	4000	-	-	-	-	10000	ح/65
2000	600	1000	800	1200	4400	10000	ح/66
9000	3000	-	-	12000	6000	30000	ح/68
90200	156000	106200	110800	120000	46800	-	Σتوزع 1

من خلال توزيع الأعباء للأقسام المساعدة نلاحظ أن هناك تبادل الخدمات بين القسمين الإدارة و الصيانة فالإدارة قدمت 20% من خدماتها للصيانة و الصيانة بدورها قدمت 10% من خدماتها و عليه تحل هذه الحالة من خلال المعادلة.

نفرض أن الخدمات المقدمة من طرف الإدارة هي X

نفرض أن الخدمات المقدمة من طرف الصيانة هي y

$$\begin{cases} X=46800+10\%y & 1 \\ Y=120000+20\%x & 2 \end{cases}$$

نعوض 1 في 2 نجد:

$$Y=120000+0.2(46800+0.1y)$$

$$Y=120000+9360+0.02y$$

$$y-0.02y=129360$$

$$0.98y=129360$$

$$Y=13200$$

نعوض قيمة Y في 1 نجد:

$$X=46800+0.1(132000)$$

$$X=46800+13200$$

$$X=60000$$

2- اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام	
التوزيع	التركيب	التقطيع	التمويل	الصيانة		الادارة
90200	156000	106200	110800	120000	46800	مجموع التوزيع الأولي
6000	12000	24000	6000	1200	(60000)	التوزيع الثانوي
-	52800	52800	13200	(132000)	13200	
96200	220800	183000	130000	0	0	∑ التوزيع الثانوي
9620	9200	7320	6500	-	-	عدد وحدات القياس
10	24	25	20	-	-	تكلفة وحدة القياس

مثال تطبيقي 2:

اليك جدول توزيع الأعباء غير مباشرة كما يلي:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الورشة 1	التمويل	الصيانة	الادارة	
1100	36000	19000	28000	90000	مجموع التوزيع الأولي
%20	%25	؟	%20	(100%)	التوزيع الثانوي
%30	؟	%40	(100%)	-	
100 دج رقم الأعمال	ساعة يد عمل	100 دج مشتريات	-	-	طبيعة وحدة القياس

المطلوب: اتمام جدول الأعباء غير مباشرة.

حل المثال التطبيقي 2:

نلاحظ أن قسم الادارة قدم كل خدماته لكل الأقسام بما فيها قسم المساعد الصيانة، أما قسم الصيانة قدم خدماته للأقسام الرئيسية فقط، أي لا يوجد تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة فالحل لتوزيع الأعباء غير مباشرة يكون على شكل توزيع تنازلي على النحو التالي:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	التقطيع	التموين	الصيانة	الادارة	
1100	36000	19000	28000	90000	مجموع التوزيع الأولي
18000	31500	22500	18000	(90000)	التوزيع الثانوي:
13800	13800	18400	(46000)	-	
42800	81300	59900	0	0	∑ التوزيع الثانوي
5000	6000	3100	-	-	عدد وحدات القياس
8.56	13.55	19.32	-	-	تكلفة وحدة القياس

نسبة الخدمات الموزعة للتموين من قسم الادارة 35%

نسبة الخدمات الموزعة للورشه من قسم الصيانة 30%

سابعا: الجرد الدائم

إن العملية التي تسمح بمراجعة الكميات المخزنة من الأصناف المختلفة وتضبط عمليات التخزين وكذا مراقبة المخزون هي عملية الجرد التي تعتبر إحدى الوظائف الاستراتيجية التي تقوم بها المؤسسة.

أولاً: تعريف الجرد: يقصد به مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة وليس فقط من داخل المخازن بل تتم المتابعة إلى غاية موقع الاستخدام.¹⁵

¹⁵ مهدي حسين زوليف-علي سليم علاونة، ادارة الشراء و التخزين مدخل كمي، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص259.

يمكن الجرد الدائم من تحديد كمية و قيمة المخزون بعد انتهاء كل دورة محاسبية وفق المعادلة التالية:

$$\text{مخزون بداية المدة} + \text{الادخالات} = \text{الارجات} + \text{مخزون آخر مدة}$$

تسمح طريقة الجرد الدائم بمتابعة محاسبة المخزونات وتحديد وضعية الحسابات الدورية وتتمتع هذه الطريقة بعدة فوائد يمكن حصرها فيمايلي:

-مقارنة المواد الموجودة فعلا بالمخازن سواء من المواد الأولية أو من المنتجات بأنواعها مع الأرصدة المدونة بالدفاتر و معرفة أسباب الاختلاف إن وجد.

-تحديد مخزون الأمان.

-التخلص من المواد عديم الاستعمال بعد اكتشافها.

-تقييم التلف العادي و تحميله إلى المنتج.

يمكن تحديد قيمة المخزونات عن طريق تقدير الارجات اعتمادا على قيمة الادخالات للسلع و الخدمات المباعة،ومن دفاتر المخزونات وكذلك من دفاتر يومية مساعدة و هي التي يتم استعمالها للمقارنة المخزونات الحقيقية الموجودة في المخزن وماهو موجود في المستندات نجد:¹⁶

-دفاتر مواد الوارد (ادخالات)

-دفاتر مواد الصادر (ارجات)

إن استعمال يومية الوارد ويومية الصادر تسمح بمراقبة حركة المنتجات من المخزن إلى قسم التوزيع من أجل معرفة كمية المنتجة و المباعة و الكمية المتبقية في المخزن.

يومية الوارد:من خلال إذن ادخال من قسم الانتاج إلى قسم التخزين يمكن تسجيل كل الكميات المستلمة لمختلف عناصر المنتجات.

يومية الصادر:يسجل كل الكميات التي يتم ارجاعها من قسم التخزين لقسم التوزيع على أساس إذن الاخراج.

¹⁶بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 3، 2004، ص 66.

شكل حساب الجرد الدائم:

إن شكل بطاقة جرد المواد الأولية و المنتجات كمايلي:

1* بطاقة جرد المواد الأولية:

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
مخ 1	-	-	-	الاستعمالات	-	-	-
تكلفة الشراء	-	-	-	مخ 2	-	-	-

مخ 1: مخزون بداية مدة ، مخ 2: مخزون نهاية مدة

2* بطاقة جرد المنتجات التامة أو نصف مصنعة

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
مخ 1	-	-	-	المبيعات	-	-	-
تكلفة الانتاج	-	-	-	مخ 2	-	-	-

فوارق الجرد:

فرق الجرد = مخ 2 الحقيقي - مخ 2 المحاسبي

أ- بالنسبة للمواد الأولية: مخ 2 المحاسبي = مخ 1 + المشتريات (تكلفة الشراء) - الاستعمالات

ب- بالنسبة للمنتجات : مخ 2 المحاسبي = مخ 1 + الانتاج (تكلفة الانتاج) - المبيعات

ج- بالنسبة للمنتجات نصف مصنعة: مخ 2 المحاسبي = مخ 1 + الانتاج نصف مصنع -

استعمالات نصف مصنع في التام

تعالج فوارق الجرد على مستوى النتيجة التحليلية الصافية فيضاف فرق الجرد الموجب "فائض"

و يطرح فرق الجرد السالب "العجز" بالقيمة.

مثال: في نهاية شهر ماي تحصلنا على المعلومات التالية:

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة
المواد الأولية	5700 كغ	60 دج/كغ
المنتوج "X"	7200 و	85 دج/للوحدة

مخزون أول مدة:

المشتريات:

شراء 8430 كغ من المادة M ب 55 دج بعد احتساب كل المصاريف

الانتاج و الاستعمالات:

انتاج 3500 وحدة باستعمال 7640 كغ، تكلفة الانتاج المنتج X بعد احتساب كل مصاييف

الانتاج 101 دج/وحدة

المبيعات: تم بيع 9500 وحدة

مخزون آخر مدة حقيقي:

البيان	الكمية
المواد الأولية	6940 كغ
المنتج X	1100 و

المطلوب: حساب فروق الجرد

1- فرق الجرد للمادة الأولية M

مخ 2 محاسبي (الكمية) = مخ 1 + مشتريات - استعمالات

$$7640 - 8430 + 5700 =$$

مخ 2 محاسبي (الكمية) = 6490 كغ

فرق الجرد = 6490 - 6940

فرق الجرد (الكمية) = 450 كغ فائض

بعد ضربه في تكلفة شراء الوحدة يضاف عند حساب النتيجة التحليلية الصافية:

$$24750 = 55 \times 450 \text{ دج}$$

2 * فرق الجرد للمنتج X:

مخ 2 محاسبي = مخ 1 + المنتجات - المبيعات

$$9500 - 3500 + 7200 =$$

مخ 2 محاسبي (الكمية) = 1200 وحدة

فرق الجرد=1100-1200

فرق الجرد (الكمية)=100 وحدة عجز

بعد ضربه في تكلفة الانتاج الوحدة يطرح عند حساب النتيجة التحليلية الصافية

100×101=10000 دج

المحور الثاني: محاسبة المواد

أولاً: تعريف المخزون: "يمثل المخزون جزء من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل التصنيع في المؤسسات الصناعية، كما يشمل كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة."¹⁷

على أساس هذا التعريف ينتوع المخزون السلعي حسب نشاط المؤسسة سواء تجارية أو صناعية.

بالنسبة للمؤسسة التجارية نشاطها شراء بضاعة جاهزة و اعادة بيعها على حالها ح/30

أما المؤسسة الصناعية نشاطها الانتاج الذي يحتاج إلى كل من المواد الأولية أوالمستلزمات ،ونجد في مخزونها كل من المنتجات بمختلف مراحلها منتجات نصف مصنعة،أو قيد الانجاز أوالتامة ح/31، ح/32، ح/33، ح/34، ح/35.

ثانياً: أهمية المخزون:

ثالثاً تقييم المخزون: طرق تقييم المخزون متعددة متمثلة في:

1*تقييم الادخالات: نميز ثلاث أنواع من الادخالات:

أ-المشتريات: تسجل على أساس تكلفة حيازتها وتتضمن مايلي:

-ثمن الشراء خارج الرسوم القابلة للاسترجاع و قيمة الأغلفة المسترجعة .

-مصاريف نقلها وتفريغها و التخزين والترتيب.

¹⁷ هوام جمعة: تقنيات المحاسبة المعقدة وفق الدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر، ص101.

-الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين التي ليس بغرض تعجيل الدفع.
ب-المنتجات التامة: تقيم المنتجات بتكلفة انتاجها ابتداء من مرحلة انتاجها إلى المرحلة التي وصلتها من الصنع أو التحويل.

*2تقييم الاخرجات: بسبب تكاليف الشراء من مورد لآخر وتغيير أوقات يعتمد في تقييم الاخرجات طريقتين:

أ- طريقة نفاذ المخزون بحالتين

ب-تكلفة الوسطية المرجحة بثلاث حالات

*طريقة نفاذ المخزون: تعتمد هذه الطريقة على:

-الاحتفاظ بمميزات كل الادخالات القيمة والكمية.

-عدم جمع المخزونات فيما بينها.

-ترتيب المخزونات زمنيا "القديم و الجديد"

تنقسم طريقة نفاذ المخزون الى طريقتين فرعيتين:

1*طريقة الوارد أولا الصادر آخرا:FIFO

المؤسسات الأكثر استعمالا لطريقة FIFO هي المؤسسات التي تضم مخزونات لها مدة صلاحية محدودة كالأدوية،الحليب ومشتقاته.تعتمد الطريقة على اخراج المخزونات الواردة أولا أي تتبع الترتيب الزمني من القديم إلى الجديد. القديم ← الجديد

2 * طريقة الوارد آخرا الصادر أولا:LIFO

تستعمل هذه الطريقة المؤسسات التي تضم مخزونات لها مدة صلاحية طويلة كالمواد الغذائية المصبرة،تعتمد الطريقة على اخراج المواد الواردة آخرا تتبع الترتيب الزمني من الجديد إلى القديم.

الجديد ← القديم

مثال تطبيقي 1:قامت مؤسسة الأمل باستعمال مادة أولية "X" في عملياته الانتاجية و كانت حركة المادة خلال شهر أفريل 2019 كما يلي:

مخ:1: 100كغ ب 18 دج/كغ

4/4:ادخال 250كغ ب 22دج/كغ

4/6:اخراج 150كغ

4/15 :ادخال 300 كغ ب 22 دج

4/20 :ادخال 400كغ ب 26 دج/كغ

4/28:اخراج 600كغ المطلوب : اعداد بطاقة المخزون لحركة المادة X حسب طريقة FIFO

حل المثال التطبيقي 1:- اعداد بطاقة حركة المادة X بطريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO :

الرصيد			الاخراجات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
1800	18	10	-	-	-	1800	18	100	مخ 1	2019/4/1
1800	18	100	-	-	-	5500	22	250	ادخال	2019/4/4
5500	22	250	-	-	-					
00	00	00	1800	18	100	-	-	-	اخراج	2019/4/6
4400	22	200	1100	22	50	-	-	-		
4400	22	200	-	-	-	7500	25	300	ادخال	2019/4/15
7500	25	300	-	-	-					
4400	22	200	-	-	-	10400	26	400	ادخال	2019/4/20
7500	25	300	-	-	-					
10400	26	400								
7800	26	300	4400	22	200	-	-	-	اخراج	2019/4/28
			7500	25	300	-	-	-		
			2600	26	100	-	-	-		
7800	26	300	17400	-	750	25200	24	1050	المجموع	2019/4/31

مثال تطبيقي 2:

من خلال حركة مخزون المادة "M" خلال شهر جوان 2019 قدمت لك المعلومات التالية:

مخ:1 120 كغ ب 25 دج/كغ

2019/06/4:ادخال 150 كغ ب 32 دج/كغ

2019/06/06:اخراج 170 كغ

2019/06/15:ادخال 200كغ ب 35 دج/كغ

2019/06/20: ادخال 250 كغ ب 38دج/كغ

2019/06/28: اخراج 350كغ

المطلوب: اعداد بطاقة حركة المادة M حسب طريقة LIFO

حل المثال التطبيقي 1:

- اعداد بطاقة حركة المادة M بطريقة الصادر آخرا الوارد أولا LIFO:

الرصيد			الاجراجات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
3000	25	120	-	-	-	3000	25	120	مخ 1	2019/6/4
3000	25	120	-	-	-	4800	32	150	ادخال	2019/6/6
4800	32	150								
2500	25	100	4800	32	150	-	-	-	اخراج	2019/6/15
			500	25	20	-	-	-		
2500	25	100	-	-	-	7000	35	200	ادخال	2019/6/20
7000	35	200	-	-	-					
2500	25	100	-	-	-	9500	38	250	ادخال	2019/6/28
7000	35	200	-	-	-					
9500	38	250	-	-	-					
2500	25	100	9500	38	250	-	-	-	اخراج	2019/6/28
3500	35	100	3500	35	100	-	-	-		
2500	25	100	18300	-	520	24300	33.75	720	المجموع	2019/6/31
3500	35	100								

ب* طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

حسب استراتيجية وأهداف المؤسسة تحدد طريقة تقييم الاخرجات و حسب هذه الطريقة نميز 3 طرق:

1- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال.

2- التكلفة الوسطية المرجحة ل مجموع الادخالات +مخزون أول مدة

3- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات.

1- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال:يفضل استعمالها في حالة تقلب الأسعار،تقييم المواد الصادرة من المخازن سواء مواد أولية أو منتجات على أساس احتساب المتوسط لتكلفة الوحدة الواحدة من المواد الصادرة و ذلك من خلال العلاقة التالية:

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال=(مخ+1∑الادخالات) بالقيمة/(مخ+1∑الادخالات) بالكمية

مثال تطبيقي:

خلال شهر ماي 2018 كانت حركة المادة N كمايلي:

مخزون أول مدة:1500 كغ ب20 دج/كغ

2018/05/4: ادخال 2500 كغ ب22 دج/كغ

2018/05/10: اخراج 2800 كغ

2018/05/15: ادخال 1800 كغ ب22.5 دج/كغ

2018/05/22: ادخال 1000 كغ ب 25.8 دج/كغ

2018/05/26: اخراج 3200 كغ

المطلوب: اعداد بطاقة حركة المادة N حسب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال.

حل المثال:

بطاقة حركة المادة N بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال:

الرصيد			الاذراجات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
30000	20	1500	-	-	-	30000	20	1500	مخ 1	2018/05/01
85000	21.25	4000	-	-	-	55000	22	2500	ادخال	2018/05/04
25500	21.25	1200	59500	21.25	2800	-	-	-	اخراج	2018/05/10
66000	22	3000	-	-	-	40500	22.5	1800	ادخال	2018/05/15
91800	22.95	4000	-	-	-	25800	25.8	1000	ادخال	2018/05/22
18360	22.95	800	73440	22.95	3200	-	-	-	اخراج	2018/05/26
18360	22.95	800	132940	-	6000	151300	22.25	6800	∑	2018/05/31

2- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخزون أول مدة: تحسب على أساس العلاقة التالية:

$$CMUP = \frac{\sum \text{الادخالات} + \text{مخ} 1}{\sum \text{الادخالات} + \text{مخ} 1} \text{ بالقيمة} / \text{بالكمية}$$

مثال تطبيقي : بالرجوع إلى المثال السابق

المطلوب : اعداد بطاقة حركة المادة N حسب التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخزون أول مدة

حل المثال:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة ل} \sum \text{الادخالات} + \text{مخ} 1 = 5300 + 1500 / 121300 + 30000$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة ل} \sum \text{الادخالات} + \text{مخ} 1 = 22.25 \text{ دج}$$

اعداد بطاقة حركة المادة N بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخزون I

الرصيد			الادخالات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
30000	20	1500	-	-	-	30000	20	1500	مخ 1	2018/05/01
85000	21.25	4000	-	-	-	55000	22	2500	ادخال	2018/05/04
22700	18.91	1200	62300	22.25	2800	-	-	-	اخراج	2018/05/10
63200	21.06	3000	-	-	-	40500	22.5	1800	ادخال	2018/05/15
89000	22.25	4000	-	-	-	25800	25.8	1000	ادخال	2018/05/22
17800	22.95	800	71200	22.25	3200	-	-	-	اخراج	2018/05/26
17800	22.25	800	133500	-	6000	151300	22.25	6800	Σ	2018/05/31

3- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات: تحسب على أساس العلاقة التالية:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات = مجموع الادخالات بالقيمة / مجموع الادخالات بالكمية

مثال تطبيقي : بالرجوع الى المثال السابق

المطلوب : اعداد بطاقة حركة المادة N حسب التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات

حل المثال:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات = 5300/121300

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات = 22.88 دج

اعداد بطاقة حركة المادة N بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات

الرصيد			الادخالات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
30000	20	1500	-	-	-	30000	20	1500	مخ1	2018/05/01
85000	21.25	4000	-	-	-	55000	22	2500	ادخال	2018/05/04
20936	17.44	1200	64064	22.88	2800	-	-	-	اخراج	2018/05/10
61436	20.47	3000	-	-	-	40500	22.5	1800	ادخال	2018/05/15
87236	21.80	4000	-	-	-	25800	25.8	1000	ادخال	2018/05/22
14020	17.52	800	73216	22.88	3200	-	-	-	اخراج	2018/05/26
14020	17.52	800	137280	-	6000	151300	22.25	6800	Σ	2018/05/31

رابعاً: الحالات الخاصة للتكلفة

يتم حساب سعر التكلفة للمنتج بعدة مراحل المتمثلة في :

-تكلفة شراء المواد الأولية

-تكلفة انتاج المنتج- سعر التكلفة

كما يمكن تحديد النتيجة التحليلية على أساس سعر التكلفة كمايلي:

النتيجة = رقم الأعمال الصافي- سعر التكلفة

رقم الأعمال الصافي= سعر التكلفة + هامش الربح

قبل تحديد النتيجة يلاحظ أن عملية الانتاج تمر بعدة مراحل و عليه يوجد مستويات مختلفة من المنتج

قبل الحصول على منتج تام وهي :

-منتج نصف مصنع

-منتج جاري

-المنتجات الثانوية

-فضلات و مهملات -الانتاج بالطلبات

لكل هذه المستويات معالجة محاسبية خاصة لا بد مت التطرق اليها

1***المنتج نصف مصنع:**منتج وصل إلى درجة معينة من الانتاج قد تكون نهائية أو جزئية،قد يعتبر منتج وسيط يدخل في انجاز أو تركيب لانتاج النهائي أي كمادة أولية ،أو يباع في بعض الحالات لهذا يدخل ضمن تكلفة الانتاج التام على أساس أنها مواد اولية مستعملة تخرج وتقيم بتكلفة تقييم الاخرجات المعتمدة في المؤسسة.

تكلفة الانتاج نصف المصنع=تكلفة شراء المواد امستعملة+مصاريف الانتاج المباشرة وغير مباشرة

تكلفة الانتاج المنتج التام=تكلفةالمنتج نصف المصنع المستهلك+مصاريف الانتاج مباشرة وغيرمباشرة

2***المنتج الجاري: قيد الانجاز**

منتجات وصلت نسبة الانتاج بها إلى مرحلة معينة ،لم تأخذ الشكل المميز لها أثناء مرحلة الانتاج أي منتجات قيد الانجاز أو التنفيذ،إن وجد مخزون أول مدة يضاف إلى تكلفة الانتاج أما مخزون نهاية مدة يطرح من تكلفة الانتاج التام.

كيفية تقييم المنتجات الجارية: تقيم بطريقتين:

أ* **التقييم الاجمالي :** وفقا لهذه الطريقة تقيم المنتجات الجارية على أساس نسبة إنجازها و يسمى الانتاج المكافئ.

مثال تطبيقي:

من خلال عملية التصنيع تم انتاج 2200وحدة وصلت المرحلة النهائية بينما بقيت 500 وحدة قيد الانجاز التي استعملت نصف من الأعباء و قدرت تكاليف الانتاج 920000 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة المنتجات الجارية و التامة.

الحل:

1-حساب الانتاج المكافئ للمنتجات الجارية:

الانتاج المكافئ= عدد وحدات المنتجات قيد الانجاز×نسبة استهلاك الأعباء

$$\text{الانتاج المكافئ} = 2/1 \times 500$$

الانتاج المكافئ=250 وحدة تامة الصنع

2-الانتاج التام الصنع:

الانتاج التام الصنع= الانتاج الحقيقي+الانتاج المكافئ

$$\text{الانتاج التام الصنع} = 250 + 2200$$

الانتاج التام الصنع=2450 وحدة

3-تكلفة الانتاج الجاري:

$$x = 250 \times 920000 / 2450$$

لدينا: 920000 دج ← وحدة 2450
X ← وحدة 250

$$X = 93877.55 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الانتاج التام} = 920000 - 93878$$

$$\text{تكلفة الانتاج التام} = 826122 \text{ دج}$$

ب*التقييم حسب مكونات التكلفة:في هذه الحالة التقييم يكون أكثر دقة

مثال تطبيقي:

بالرجوع إلى المثال السابق الأعباء المحسوبة كانت كمايلي:

المواد الأولية 300000 دج تم استهلاك 100% من المنتجات الجارية

اليد العاملة 240000 دج تم استهلاك 50% من المنتجات الجارية

أعباء غير مباشرة 380000 دج تم استهلاك 60% من المنتجات الجارية

المطلوب: تحديد تكلفة الانتاج الجاري و التام.

الحل:

اليد العاملة = عدد الوحدات × نسبة الاستهلاك

$$\text{اليد العاملة} = 250 \times 50\%$$

$$\text{اليد العاملة} = 125 \text{ وحدة}$$

المواد الأولية = عدد الوحدات × نسبة الاستهلاك

$$\text{المواد الأولية} = 250 \times 100\%$$

$$\text{المواد الأولية} = 250 \text{ وحدة}$$

$$\text{أعباء غير مباشرة} = 250 \times 60\%$$

$$\text{أعباء غير مباشرة} = 125 \text{ وحدة}$$

تكلفة الانتاج قيد التنفيذ:

*المواد الأولية:

$$\begin{cases} \text{لدينا: } 300000 \text{ دج} \longleftarrow 2450 \text{ وحدة} \\ \text{X1} \longleftarrow 250 \text{ وحدة} \end{cases} \quad x1=30612.24$$

*اليد العاملة:

$$\begin{cases} \text{لدينا: } 240000 \longleftarrow 2450 \text{ وحدة} \\ \text{X2} \longleftarrow 125 \text{ وحدة} \end{cases} \quad x2=12244.89$$

*أعباء غير مباشرة:

$$\begin{cases} \text{لدينا: } 380000 \longleftarrow 2450 \text{ وحدة} \\ \text{X3} \longleftarrow 150 \text{ وحدة} \end{cases} \quad x3=23265.30$$

تكلفة الانتاج الجاري = 66122 دج

تكلفة الانتاج التام = 920000 - 66122

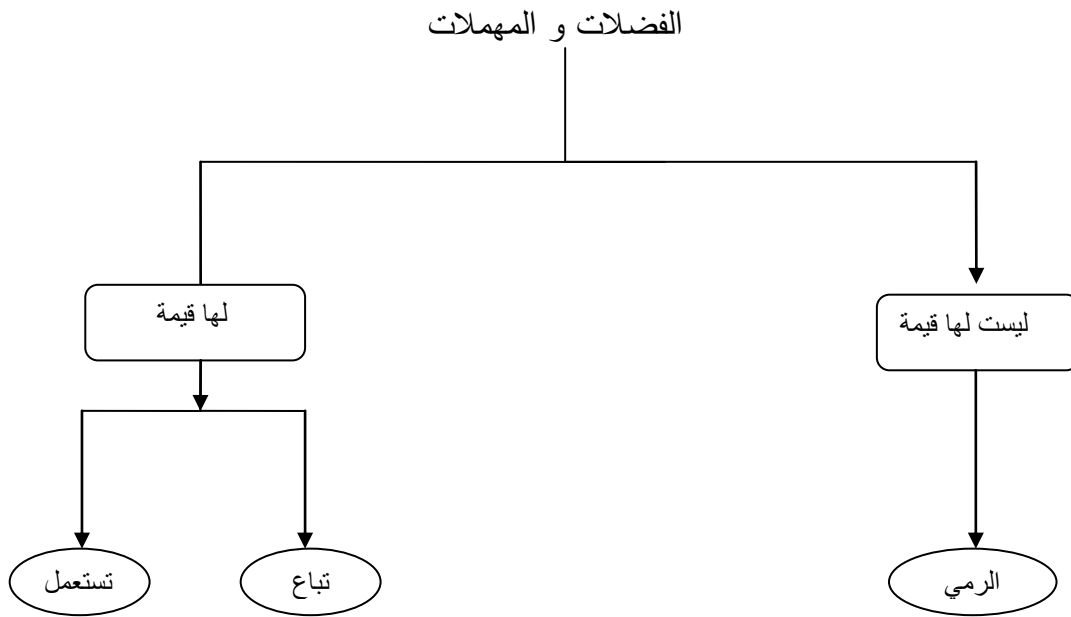
تكلفة الانتاج التام = 853878 دج

3* الفضلات و المهملات:

تنتج عن عملية الانتاج و التصنيع داخل ورشات الانتاج فضلات و مهملات لا تتوفر فيها خاصية الانتاج السليم و يمكن التمييز بين حالات منها:

أ-فضلات ومهملات بدون قيمة: و هي غير قابلة للاستعمال لا في المؤسسات و لا خارجها،وعملية التخلص منها تترتب عنها مصاريف شحن و نقل و ردم، وعلى هذا الأساس فإن الأعباء الإضافية المترتبة عن التخلص منها تضاف الى تكلفة الانتاج الاجمالية.

ب-فضلات و مهملات بقيمة: حين تفرز عملية الانتاج فضلات ومهملات قيمة إما عن طريق المعالجة أو عن طريق البيع فإن معالجة تكلفتها تتم وفق كل حالة، ففي حالة إعادة المعالجة فإن قيمتها تطرح من قيمة انتاج الفترة التي أفرزتها و تضاف إلى الفترة الموالية أي تعالج معالجة الانتاج قيد التنفيذ، أما في حالة البيع فإن معالجة تكلفتها تتم إما بتخفيض تكلفة الانتاج بقيمة المبيعات أو تضاف قيمة مبيعاته إلى المبيعات الكلية و لا تطرح تكلفتها من تكلفة الانتاج الاجمالية.



الرمي ← تتطلب مصاريف نقلها ← تضاف إلى التكلفة

البيع ← - تخفيض تكلفة الانتاج بقيمة المبيعات

تضاف إلى قيمة المبيعات الكلية

الاستعمال ← -تقييم بسعر السوق.
 -تطرح من تكلفة الانتاج للمنتج الذي استعمله.
 -تضاف إلى تكلفة انتاج الذي يستعمل في تصنيعه.

من خلال ماسبق ذكره يمكن حساب تكلفة الفضلات وفق العلاقة التالية:

الفضلات التي ترمى: تكلفة الانتاج = \sum أعباء الدورة + مصاريف التخلص من الفضلات والمهمات التي أفرزها

الفضلات التي تباع: تكلفة الانتاج = \sum تكاليف الفترة - تكلفة انتاج البقايا والمهمات المباعة
 تكلفة انتاج البقايا والمهمات المباعة = ثمن البيع المحتمل - مصاريف التوزيع وهامش الربح
 - مصاريف المعالجة إن وجدت

الفضلات المسترجعة: تكلفة البقايا والمهمات المسترجعة = تكلفة شراء المواد الأولية المعوضة
 + مصاريف المعالجة المباشرة و غير مباشرة إن وجدت.

الباب الثاني: محاسبة التكاليف الجزئية

المحور الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتمد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة لأجل اظهار أثر كل منهما في سعر التكلفة الاجمالي، و تحديد حجم النشاط الذي يؤثر بدوره على التكاليف أي هذه الطريقة تهدف إلى حساب سعر التكلفة من خلال حساب التكاليف الثابتة بشكل يناسب مع حجم النشاط الفعلي و يقصد بذلك تحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية .

أولاً: مبادئ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة : إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف من خلال عزل أثر تغيير النشاط على التكاليف الوجودية الكلية لمراكز النشاط و المنتجات.¹⁸

إن سعر التكلفة الاجمالي و سعر التكلفة الوجودي يتغير بتغير مستوى النشاط فإذا:
 ↑ مستوى النشاط ← ↑ سعر التكلفة الاجمالي ← ↓ سعر التكلفة الوجودي
 أما إذا:

↓ مستوى النشاط ← ↓ سعر التكلفة الاجمالي ← ↑ سعر التكلفة الوجودي

ذلك بسبب أن الأعباء الثابتة تبقى مهما تغير حجم النشاط، في حين تكلفة الوجودية تتغير حسب حجم النشاط.

إن الخطوات المتبعة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تتمثل في :

أ- حساب معامل التحميل

ب- تحميل الأعباء الثابتة

أ- **معامل التحميل:** هو نسبة حجم النشاط الحقيقي على النشاط العادي

النشاط الحقيقي: النشاط الفعلي الذي حققته المؤسسة أثناء العملية الانتاجية

النشاط العادي: بعد أخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية و التغيرات الفصلية و الظروف الملائمة ،تحدد المؤسسة حجم نشاطها التي ترغب في الوصول اليه.

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

ب- **تحميل الأعباء الثابتة:** يتم من خلال ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة الفعلية كمايلي:

الأعباء الثابتة المحملة = اجمالي الأعباء الثابتة × معامل التحميل

فرق التحميل = الأعباء الثابتة المحملة - الأعباء الثابتة

¹⁸ P.Piget : Comptabilité analytique, édition economica, 3ème édition, Paris 2000, p223.

إذا كان:

*معامل التحميل < 1 ← النشاط العادي > النشاط الحقيقي ← المؤسسة تعمل بأكبر من طاقتها

← فرق التحميل الناشئ يدعى بزيادة الفعالية يضاف إلى النتيجة .

* معامل التحميل > 1 ← النشاط العادي < النشاط الحقيقي ← المؤسسة لم تستخدم كل طاقتها

← فرق التحميل الناشئ يدعى بخسارة الفعالية يطرح من النتيجة .

* معامل التحميل = 1 ← النشاط العادي = النشاط الحقيقي ← المؤسسة استخدمت كل طاقتها

← فرق التحميل معدوم.

مثال تطبيقي:

اليك المعلومات التالية :

سعر التكلفة	المجموع	المصاريف الثابتة		المصاريف المتغيرة		حجم الانتاج
		للوحدة	اجمالي	للوحدة	اجمالي	
-	∑					
/	120000	0	120000	0	0	0
120010	120100	120000	120000	10	10	1
35	140000	60	120000	10	20000	4000
32.27	142000	54.54	120000	10	22000	4400
38.33	138000	66.66	120000	10	18000	3600

المطلوب: حساب سعر التكلفة بفرض أن مستوى النشاط العادي 4000 وحدة

الحل:

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

سعر التكلفة	فرق التحميل	التكاليف المتغيرة	معامل التحميل × التكاليف الثابتة	معامل التحميل	حجم النشاط العادي	حجم النشاط الحقيقي
35	0	20000	120000	1	4000	4000
35	12000	22000	132000	1.1	4000	4400

35	12000	18000	108000	0.9	4000	3600
----	-------	-------	--------	-----	------	------

ما يلاحظ في الجدول ثبات سعر التكلفة رغم تغير حجم النشاط و هذا راجع إلى معامل التحميل الذي أزال أثر حجم النشاط.

ثانيا: تحميل التكاليف الثابتة للأقسام المتجانسة:

توزيع الخدمات في الأقسام المتجانسة يتم بنفس مبدأ التكاليف الكلية لكن بعد فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة و تحميل التكاليف الثابتة بمعامل التحميل الذي يتم حسابه.

مثال تطبيقي: اليك جدول توزيع الأعباء غير مباشرة:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة	
216000	274000	245000	970000	680000	مجموع التوزيع الأولي
%25	%45	؟	%10	(100%)	التوزيع الثانوي
%30	%45	%25	(100%)	-	
1.3	1.2	0.9	0.95	1.2	معامل التحميل

المطلوب: اكمال جدول توزيع أعباء غير مباشرة مع العلم أن التكاليف الثابتة المتغيرة يمثل 65% من التكاليف الاجمالية.

الحل:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الانتاج	التمويل	الصيانة	الادارة	
140400	178100	159250	630000	442000	∑ التوزيع الأولي:
75600	95900	85750	339500	238000	التكاليف المتغيرة
98280	115080	77150	322525	285600	التكاليف الثابتة
					التكاليف الثابتة المحملة
22680	19180	8600-	16975-	47600	فرق التحميل
238680	293180	236400	953025	727600	التكاليف الكلية
181900	327420	145520	72760	(727600)	-التوزيع الثانوي
652715.5	461603.25	256446.25	1025785	-	-الادارة
					-الصيانة
10073295.5	1082203.25	256446.25	0	0	مجموع التوزيع الثانوي

مجموع التوزيع الأولي = مجموع التكاليف الكلية بعد التحميل - فرق التحميل

ثالثاً : مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:¹⁹

-الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة مما يسهل في تحديد سعر البيع مع استقراره.

¹⁹ T.Zitoune :comptabilité analytique,Berti édition,Alger,2003,p206.

-اعتماد على تقييم الأداء من خلال ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط يمكن مراقبة فعالية التسيير مما يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ اجراءات تشغيل الطاقة غير مستغلة و العمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها و تعميمها.

-تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة من ذلك و العكس في حالة زيادة النشاط.

-توفير للادارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على استغلال الطاقة.

رابعا :عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:²⁰

-صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة .

-صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة.

-الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دور الاستغلال غير مقيم بقيمته الحقيقية وتكون:

* مقدرة بالنقصان اذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها تتضمن إلا على جزء من التكاليف الثابتة.

*مقدرة بالزيادة اذا كان النشاط الحقيقي أكبر من النشاط العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.

المحور الثاني :طريقة التكاليف المتغيرة:

أولا : مفهوم مبادئ و طريقة التكاليف المتغيرة :

هناك العديد من التعاريف الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة منها:

التعريف 1 : "يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغير أنها طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح."²¹

²⁰صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد:مبادئ محاسبة التكاليف الاطار النظري و العلمي، دار زهران الأردن،1997،ص143.

²¹ A.Rabin, J.Poly, *Comptabilité analytique d'exploitation*, 7^{ème} édition, Dunod, Paris, 1976, P107.

التعريف 2: " طريقة التكلفة المتغيرة تقوم على تقسيم المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة و تهتم بدراسة مستوى المردودية ،أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة،تركيبته و تطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني و من غير الممكن أن نتكلم على مردودية بمعزل عن سعر التكلفة."²²

من خلال التعريفين يمكن استخلاص مبدأ الأساسي للطريقة حيث تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة و استبعاد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف و سعر التكلفة و اجمالاً تعتمد الطريقة على مجموعة من المبادئ أهمها²³ :

* تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.

* تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.

* تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.

* تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.

* المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.

* تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

* تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

تلخص هذه المبادئ في جدول يسمى جدول تحليل الاستغلال التفاضلي.

ثانيا :جدول تحليل الاستغلال التفاضلي:

لحساب النتيجة يتم استخدام جدول تحليل الاستغلال التفاضلي وفق العلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة= رقم الأعمال- التكاليف المتغيرة

النتيجة= هامش على التكلفة المتغيرة- التكاليف الثابتة

²² Ronge Yves :**Comptabilite de gestion**,De boeck, Bruscelles,1998,p60.

²³ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الأردن، دار المسيرة للنشر، 2002، صص 247-248

الهامش على التكلفة المتغيرة = هامش على التكلفة المتغيرة / وحدوي × الكمية المباعة

ثالثاً : دراسة حالة:

قامت مؤسسة X ببيع 60000 وحدة من المنتج أ بسعر 60 دج للوحدة حيث تتحمل 20 دج تكلفة متغيرة على الوحدة الواحدة المباعة ، أما الأعباء الثابتة السنوية قدرت ب 90000 دج.

الحل:

رقم الأعمال = الكمية المباعة × سعر البيع للوحدة

$$\text{رقم الأعمال} = 60 \times 60000$$

$$\text{رقم الأعمال} = 3600000 \text{ دج}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 20 \times 60000$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 1200000 \text{ دج}$$

$$\text{هامش على التكلفة المتغيرة} = 3600000 - 1200000$$

$$\text{هامش على التكلفة المتغيرة} = 2400000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة} = \text{هامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة}$$

$$\text{النتيجة} = 2400000 - 90000$$

$$\text{النتيجة} = 2310000 \text{ دج}$$

المبالغ	البيان
3600000	رقم الأعمال
(1200000)	التكلفة المتغيرة
2400000	هامش على التكلفة المتغيرة
(90000)	التكاليف الثابتة
2310000	النتيجة

في حال كبر حجم المؤسسات و تنوع المنتجات نستعمل جدول الاستغلال التفاضلي التالي:

النسبة المئوي	المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
	***** (*****) (*****)		رقم الأعمال الاجمالي خصومات و تخفيضات ممنوحة مردودات المبيعات
%100	*****		رقم الأعمال الصافي
		***** (****) (****) *****	مشتريات الفترة من المواد الأولية خصومات مقبوضة مردودات مشتريات مصاريف الشراء المتغيرة
		***** ***** (*****)	تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية مخزون بداية المدة للمواد الأولية مخزون نهاية المدة للمواد الأولية
		***** *****	تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية المستهلكة مصاريف الصنع المتغيرة
		***** (****) (****)	تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة مخزون أول مدة من المنتجات التامة مخزون نهاية مدة من المنتجات التامة
		***** *****	تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة مصاريف التوزيع المتغيرة
		***** *****	تكلفة البيع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة مصاريف أخرى متغيرة
%		*****	اجمالي التكاليف المتغيرة للمنتجات التامة المباعة
%	***** (*****)		الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة
%	*****		النتيجة التحليلية

مثال تطبيقي:

استخرجت البيانات المحاسبية التالية من مؤسسة y كمايلي:

-المبيعات: 13584000 دج

- خصومات ممنوحة:284000 دج

- تخفيضات محصل عليها:76000 دج

-أعباء ثابتة :1324000 دج

-مشتريات الفترة: 9290000 دج

-مصاريف الصنع متغيرة: 916000 دج

-مصاريف الشراء متغيرة:196800 دج

-مخزون أول مدة :892000 دج للمواد الأولية

-مخزون نهاية المدة:1264000 دج

- مصاريف البيع:400000 دج

-مخزون أول مدة :762000 دج من المنتجات التامة

-مخزون نهاية المدة:265000 دج من المنتجات التامة

المطلوب : حساب النتيجة التحليلية

الحل:

جدول استغلال التفاضلي

النسبة المئوية	المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
	13584000		رقم الأعمال الاجمالي
	284000		خصومات و تخفيضات ممنوحة
	0		مردودات المبيعات
%100	13300000		رقم الأعمال الصافي
		9290000	مشتريات الفترة من المواد الأولية
		(76000)	خصومات مقبوضة
		0	مردودات مشتريات
		196800	مصاريف الشراء المتغيرة
		9410800	تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية
		892000	مخزون بداية المدة للمواد الأولية
		(1264000)	مخزون نهاية المدة للمواد الأولية
		9038000	تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية المستهلكة
		916000	مصاريف الضع المتغيرة
		9954800	تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة
		762000	مخزون أول مدة من المنتجات التامة
		(265000)	مخزون نهاية مدة من المنتجات التامة
		10451800	تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة
		400000	مصاريف التوزيع المتغيرة
		10851800	تكلفة البيع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة
		0	مصاريف أخرى متغيرة
%	(10851800)	(10851800)	اجمالي التكاليف المتغيرة للمنتجات التامة المباعة
%	2448200		الهامش على التكلفة المتغيرة
	(1324000)		التكاليف الثابتة
%	1124200		النتيجة التحليلية

رابعاً :عتبة المردودية:نقطة التعادل

لعتبة المردودية عدة تعاريف

التعريف الأول:" تلك النقطة أو ذلك المستوى من الانتاج الذي تتعادل عنده الايرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي ذلك المستوى من الانتاج الذي يكون دخل التشغيل مساو للصفر."²⁴

التعريف الثاني:" النقطة التي تتعادل عندها التكاليف الكلية مع الايرادات الكلية أي ليس هناك صافي ربح أو خسارة."²⁵

مما سبق يمكن القول أن عتبة المردودية هي نقطة التي لا تحقق فيها المؤسسة لا ربح و لا خسارة.

الحل الجبري لعتبة المردودية:

الطريقة 1: رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة/ %هـ/تكلفة المتغيرة

عتبة المردودية بالقيمة

الطريقة 2: رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال الصافي/هـ/تكلفة المتغيرة

عتبة المردودية بالكمية ← رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة/السعر الوحدوي- التكاليف المتغيرة الوحدوية

تاريخ بلوغ العينة:

بالأيام ← (رقم الأعمال الحرج / رقم الأعمال الصافي) × 360

بالأشهر ← (رقم الأعمال الحرج / رقم الأعمال الصافي) × 12

²⁴ منير شاكرو وآخرون: التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، الطبعة 1، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2005، ص 202
²⁵ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي: محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الشنهاجي للطباعة والنشر، الأردن، 2002، ص 34

خامسا : دراسة حالة

خلال سنة 2015 كانت البيانات المتعلقة بالمؤسسة الأمل كما يلي:

- كل المنتجات المنتجة بيعت و قدرت ب 10000 وحدة

- النتيجة 20% من رقم الأعمال الصافي ،أما معادلة النتيجة تمثلت فيما يلي:

$$Y=300x+900000$$

المطلوب:1- حساب النتيجة حسب جدول استغلال التفاضلي

2- حساب عتبة المرودية و تاريخ بلوغ العتبة

الحل:

هـ / ت المتغيرة = هـ / التكلفة المتغيرة الوحدوي × الكمية المباعة

$$10000 \times 300 =$$

$$= 3000000 \text{ دج}$$

النتيجة = هـ / التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

$$= 900000 - 3000000$$

$$= 2100000 \text{ دج}$$

حساب رقم الأعمال:

النتيجة = 20% رقم الأعمال الصافي ← رقم الأعمال الصافي = النتيجة / 20%

$$= 10500000 \text{ دج}$$

هـ / التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال الصافي - التكلفة المتغيرة ← التكلفة المتغيرة = 3000000 - 10500000

$$= 7500000 \text{ دج}$$

جدول الاستغلال التفاضلي:

النسبة	المبلغ الكلي	البيان
%100	10500000	رقم الأعمال الصافي
%71	7500000	التكلفة المتغيرة
%29	3000000	هـ/ التكلفة المتغيرة
	900000	التكاليف الثابتة
	2100000	النتيجة

2* حساب عتبة المردودية بالقيمة:

الطريقة 1: رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة/ % هـ/ التكلفة المتغيرة

$$= 900000 / 29\%$$

$$= 3150000 \text{ دج}$$

الطريقة 2: رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال الصافي / هـ/ التكلفة المتغيرة

$$= 900000 \times 10500000 / 7500000$$

$$= 3150000 \text{ دج}$$

حساب عتبة المردودية بالكمية:

رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة / سعر البيع الوحدوي - التكلفة المتغيرة الوحدوية

1* سعر البيع الوحدوي:

لدينا:

رقم الأعمال الصافي = الكمية المباعة × سعر البيع للوحدة ← سعر البيع للوحدة = رقم ع ص/ الكمية م

$$= 10000 / 7500000$$

سعر البيع للوحدة = 1050 دج

2* التكاليف المتغيرة:

التكاليف المتغيرة = الكمية المباعة × التكاليف المتغيرة للوحدة

$$= \text{التكاليف المتغيرة} / \text{الكمية المباعة}$$

$$= 10000 / 7500000$$

$$= 750 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = (750 - 1050) / 900000$$

$$= 3000 \text{ وحدة}$$

حساب تاريخ بلوغ العتبة:

$$1 * \text{بالأيام: } n = 360 \times (3150000 / 10500000)$$

$$n = 108 \text{ يوم}$$

$$2 * \text{بالأشهر: } n = 12 \times (3150000 / 10500000)$$

$$n = 3.6 \text{ 3 أشهر و 18 يوم أي 18 أبريل 2015}$$

الحل البياني لعتبة المردودية: يمكن حل عتبة المردودية بيانيا ب 3 حلول

الحل البياني 1	الحل البياني 2	الحل البياني 3
هـ / ت المتغيرة = ت الثابتة $b = ax$ ت ثا $y_1 = ax$, $y_2 = b$ رع ص / هـ / ت م $a =$	رقم الأعمال = مجموع التكاليف $Y_2 = y_1$ $Y_1 = x$, $y_2 = ax + b$	النتيجة = هـ / ت م - ت الثابتة = 0 $Y_2 = y_1$ $Y_1 = 0$, $y_2 = ax - b$
نقطة تقاطع بين المستقيمين y_1 y_2 , هي عتبة المردودية	نقطة تقاطع بين المستقيمين y_1 y_2 , هي عتبة المردودية	نقطة تقاطع بين المستقيمين y_1 y_2 , هي عتبة المردودية

مثال تطبيقي:

خلال الفصل الأول من سنة 2019 تحصلنا على معلومات الخاصة بمؤسسة X كمايلي:

نسبة التكلفة المتغيرة على رقم الأعمال = 65%

ه/ت المتغيرة للوحدة = 30 دج

النتيجة للوحدة = 10 دج، الوحدات المباعة = 6000 وحدة

المطلوب: - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي

- حساب عتبة المردودية وتاريخ تحقيق التعادل، التمثيل البياني باستعمال 3 طرق

- تحديد الكمية التي تحدد التعادل.

الحل:

ه/ت م = 30 × 6000 = 180000 دج

رقم الأعمال ص-ت المتغيرة = ه/ التكلفة المتغيرة

رقم الأعمال ص- (رقم الأعمال ص × 65%) = 180000

رقم الأعمال ص (1-65%) = 180000

رقم الأعمال ص (035) = 180000 ⇐ رقم الأعمال الصافي = 514286 دج

التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال = 65% ⇐ التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال × 65% = 0.65 × 514000

التكلفة المتغيرة = 334286 دج

نتيجة الوحدة = 10

النتيجة الاجمالية = نتيجة الوحدة × الكمية المباعة = 10 × 6000 = 60000 دج

النتيجة = ه/ت المتغيرة - التكاليف الثابتة ⇐ التكاليف الثابتة = ه/ التكلفة المتغيرة - النتيجة

التكاليف الثابتة = 6000 × 30 - 60000

= 120000 دج

جدول الاستغلال التفاضلي:

النسبة	المبلغ الكلي	البيان
%100	514286	رقم الأعمال الصافي
%65	334286	التكلفة المتغيرة
%35	180000	هـ/ التكلفة المتغيرة
	(120000)	التكاليف الثابتة
	60000	النتيجة

* حساب عتبة المردودية بالقيمة:

الطريقة 1: رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة/ % هـ/ التكلفة المتغيرة

$$= 120000 / 35\%$$

$$= 342857 \text{ دج}$$

الطريقة 2: رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال الصافي/ هـ/ التكلفة المتغيرة

$$= 120000 \times 514286 / 180000$$

$$= 342857 \text{ دج}$$

* تاريخ تحقيق التعادل:

$$1 * \text{بالأيام: } (514286 / 342857) \times 360 = n$$

$$n = 240 \text{ يوم خلال الثلاثي}$$

$$2 * \text{بالأشهر: } (514286 / 342857) \times 12 = n$$

$$n = 8 \text{ mois}$$

$$4/8 = 2 \text{ شهرين التاريخ هو 1 مارس 2019}$$

تحديد الكمية التي تحقق التعادل:

رقم الأعمال ص = الكمية المباعة × السعر البيع الوحدوي ⇐ سعر البيع الوحدوي = ر ع ص / الكمية المباعة

$$6000/514286 =$$

$$86 = \text{دج}$$

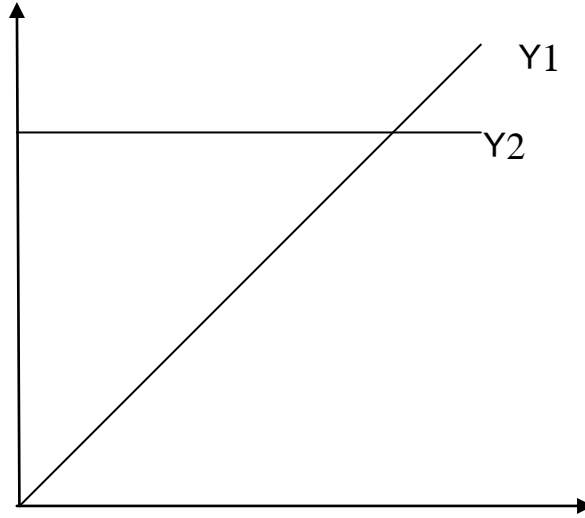
ر ع الحرج = الكمية × السعر البيع الوحدوي ⇐ الكمية = ر ع ص / السعر الوحدوي

$$86/342857 =$$

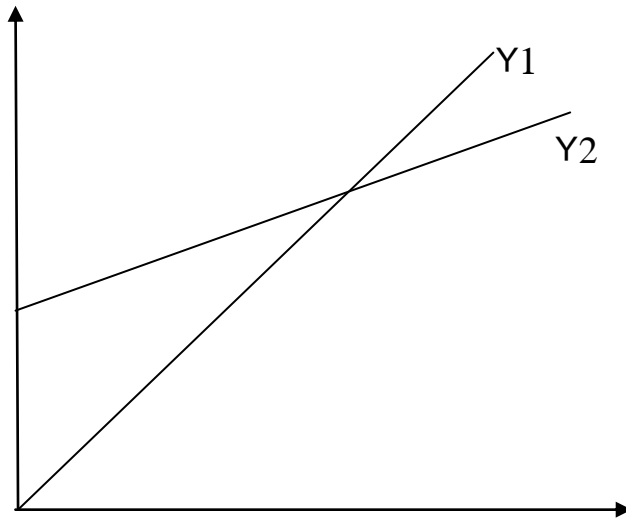
$$87 = \text{وحدة}$$

الحل البياني:

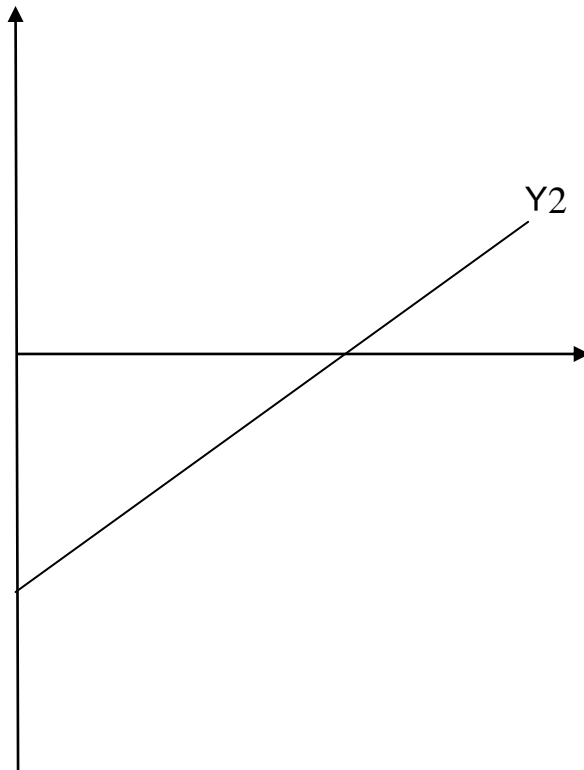
$$Y1 = 0.65x \quad , \quad Y2 = 120000:1$$



الطريقة 2: $y_1=514286$, $y_2=0.65x+120000$



الطريقة 3: $y_1=0$, $y_2=0.65x-120000$



هامش الأمان:

"عبارة عن رقم الأعمال تتحصل عليه المؤسسة بعد نقطة التعادل و هو الذي يمكننا من تحقيق الربح، ومعدل هامش الأمان يبين لنا اهمية هامش الأمان بالنسبة لرقم الأعمال الصافي."

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم الأعمال الحرج

معدل هامش الأمان = (رقم ع ص - رقم ع الحرج) / رقم ع ص × 100

مثال تطبيقي: كانت المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة لشهر أفريل كمايلي:

- أعباء التمويل المتغيرة: 190000 دج

- أعباء التوزيع المتغيرة: 260000 دج

- تكلفة شراء البضاعة المباعة: 1400000 دج

- هـ/التكلفة المتغيرة: 70% رقم الأعمال

- النتيجة: 30% رقم الأعمال

الحل:

التكاليف المتغيرة / رقم الأعمال = 30% ⇐ رقم الأعمال = التكلفة المتغيرة / 0.3 = 1850000

= 6166667 دج

هامش /التكلفة المتغيرة = 70% × 6166667 = 4316667 دج

النتيجة = 30% × رقم الأعمال = 6166667 × 30% = 1850000

النتيجة = هامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة ⇐ التكاليف ثابتة = هـ/ت م - النتيجة

= 1850000 - 4316667

= 2466667 دج

جدول الاستغلال التفاضلي:

النسبة	المبلغ الكلي	البيان
%100	6166667	رقم الأعمال الصافي
%30	(1850000)	التكاليف المتغيرة :
	190000	*أعباء التمويل
	260000	*أعباء التوزيع
	1400000	*تكلفة ش ب المباعه
%70	4316667	هـ/ التكلفة المتغيرة
	2466667	التكاليف الثابتة
	1850000	النتيجة

حساب عتبة المردودية:

رقم الأعمال الحرج = (التكاليف الثابتة × رقم الأعمال الصافي) / هـ/ التكلفة المتغيرة

$$4316667 / (6166667 \times 2466667) =$$

$$= 3523810 \text{ دج}$$

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم الأعمال الحرج

$$= 6166667 - 3523810 =$$

$$= 2642857 \text{ دج}$$

معدل الأمان = هامش الأمان / رقم الأعمال الصافي

$$= 2642857 / 6166667 =$$

$$= 43\%$$

المحور الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

حسب الطرق السابقة لا يمكن معرفة أو تحديد التكاليف التي من المفروض أن تحدد قبل بدأ عملية الانتاج غير أن هذه الطريقة تسمح بتحديد التكاليف مقدما على أساس علمي و عملي فماذا يقصد بالتكاليف المعيارية؟

أولا: تعريف التكاليف المعيارية:

"عبارة عن تكاليف محددة مسبقا التي سيتم تحميلها في ظل شروط و ظروف تشغيلية فعالة"²⁶
كم تعرف ب:"التكاليف المرجعية التي تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات و التي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة".²⁷
وعليه يمكن القول أن المحاسبة المعيارية أو التقديرية هي تكاليف تقدر مسبقا بشكل موضوعي ومحدد لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف لغرض استعمالها كمقياس لمقارنة التكاليف الفعلية وتقييم الأداء.

أهدافها: تستعمل من أجل تحقيق مايلي:

-تحديد مواقع الخلل في مراحل الانتاج

-قياس قدرات المؤسسة على تحقيق الأهداف

-مراقبة الأداء.

ثانيا :أنواع التكاليف المعيارية:²⁸

- 1***التكلفة النظرية (المثالية)** :يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها،إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
- 2* **التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة)** :متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عالي، إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
- 3* **التكلفة المعيارية المقارنة** :تحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

²⁶ Colin Drury :Management anf cost accounting,7 th edition,G Canale et Italy,2003,p65.

²⁷ Zitoune .T :Comptabilité analitique,Berti édition,Alger,2003,p87.

²⁸ روسيون وآخرون:التكاليف و سعر التكلفة،ترجمة سميرة جزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب،1989،ص45

- 4 * **التكلفة المعيارية المتوقعة**: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
- 5 * **التكلفة المعيارية الجارية**: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة .
- 6 * **التكلفة المعيارية التقنية**: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج الضرورية في إطار النشاط العادي.

ثالثا: نظام التكاليف المعيارية:

- 1 * **اعداد المعايير**: هي الأساس لقياس و تقييم الأداء التي يمكن الاعتماد عليها.
- 2 * **تجميع التكاليف الفعلية**: التي يتم على أساسها المقارنة بما قدر مسبقا وهذا يؤدي إلى وجود انحرافات .

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}$$

- 3 * **تحليل الانحرافات**: تحلل الانحرافات بعد حسابها لمعرفة أسباب التباين من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، يتم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف المعيارية} = \text{التكلفة المعيارية للوحدة} \times \text{الكمية}$$

أو:

$$\text{التكاليف المعيارية} = \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية المعيارية}$$

تحليل الأعباء المباشرة:

أ- فروقات المواد الأولية التي تحمل المسؤولية في انحراف الكمية لقسم الانتاج وانحراف التغيير لقسم التموين.

ب- فروقات اليد العاملة التي تحمل عن عدد ساعات العمل لادارة أقسام الانتاج، أما أجرة ساعات العمل تحمل الادارة المسؤولية عن تحديد الأجور.

المواد الأولية=التكلفة المعيارية× الكمية المعيارية

اليد العاملة= المعدل المعماري لأجرة الساعة×ساعات العمل المعيارية

لحساب الانحرافات نجد 3 حالات:

- التكاليف المعيارية<التكاليف الحقيقية← موجب انحراف ملائم

- التكاليف المعيارية>التكاليف الحقيقية← سالب انحراف غير ملائم

- التكاليف المعيارية=التكاليف الحقيقية← لا تأثير

تحليل الأعباء غير مباشرة: فروقات بين الأعباء غير مباشرة التقديرية و الحقيقية

الأعباء غير مباشرة المعيارية= تكلفة وحدة القياس المعيارية× عدد وحدات القياس المعيارية

رابعاً: دراسة حالة

خلال شهر جوان قدمت لك المعلومات التالية الخاصة بمؤسسة الورود

لانتاج 2200 وحدة تطلب استعمال 7800 كغ من المواد الأولية بتكلفة 8.60 دج /كغ

اليد العاملة: 3344 ساعة يد عمل مباشرة ب 28.5 دج /سا

أعباء غير مباشرة قدرت ب 91700 دج

خلال نفس الشهر تم تقدير انتاج 2000 وحدة بتكاليف تقديرية كمايلي:

المواد الأولية: 7000 كغ ب 9 دج/كغ

أعباء غير مباشرة: 81000 دج

المطلوب:- تحديد التكاليف المعيارية وحساب الانحرافات.

الحل:

التكاليف المعيارية:

المبلغ	التكلفة المعيارية للوحدة	الكمية المعيارية	البيان
63000	9	7000	المواد الأولية
81000	27	3000	اليد العاملة
81000	-	-	أعباء غير مباشرة
225000	-	-	∑ التكاليف المعيارية

الانحراف الكلي:

الفرق	التكاليف الحقيقية	التكاليف المعيارية
14304-	$95304=28.5 \times 3344$	81000
24080-	$87080=8.60 \times 7800$	63000
20700-	91700	71000

الباب الثالث: سلاسل من التمارين

أولاً: السلسلة الأولى: محاسبة التكاليف و سعر التكلفة

التمرين 1:

تنتج مؤسسة المستقبل منتوجين تامين A, B باستعمال مادتين أوليتين M1, M2 حيث:

الورشة 1: تنتج المنتج A حيث تتطلب انتاج الوحدة الواحدة 5 كغ من M1

الورشة 1: تنتج المنتج B حيث تتطلب انتاج الوحدة الواحدة 4.5 كغ من M2

خلال شهر مارس تحصلت على المعلومات التالية:

مشتريات الشهر:

M1: 6000 كغ ب 27 دج/كغ

M2: 2500 كغ ب 30 دج/كغ

لوازم مختلفة 285000 دج

مصاريف الشراء قدرت ب 10% من المشتريات

الانتاج:

تم انتاج 5000 وحدة من A و 8000 وحدة من B

مصاريف اليد العاملة 8100 ساعة ب 36 دج /الساعة منها 4200 ساعة للمنتوج B

مصاريف التوزيع قدرت ب 9400 دج منها 1/2 ل A علما أنه تم بيع كل المنتجات A. B ب

180 دج، 170 دج على الترتيب.

المطلوب:- حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة

- حساب النتيجة التحليلية الاجمالية و الصافية عاما أن الأعباء غير معتبرة قدرت ب 3100 دج

أما العناصر الاضافية بلغت 2000 دج

التمرين 2:

مؤسسة لصناعة الأثاث تقوم بإنتاج وبيع طاولات خاصة بأجهزة الإعلام الآلي وذلك باستعمال مادتين أوليتين هما الخشب العادي والخشب المعالج وكذلك بعض اللوازم الأخرى من خلال ثلاثة ورشات تتمثل في ورشة التقطيع والتركيب والتشطيب، وفي شهر سبتمبر 2017 أعطيت إليك المعلومات التالية المتعلقة بنشاطها:

• مشتريات المواد الأولية واللوازم الأخرى:

- الخشب العادي: تم شراء 150 متر مربع بـ 800 دج للمتر الواحد مع تحمل مبلغ 3000 دج كمصاريف نقل.

- الخشب المعالج: تم شراء 400 متر مربع بـ 1200 دج للمتر الواحد مع احتساب مبلغ 4000 دج كمصاريف نقل.

- اللوازم الأخرى: تقدر بـ 45000 دج.

• الإنتاج والاستعمالات:

- تم إنتاج 200 طاولة باستعمال 120 متر مربع من الخشب العادي، و300 متر مربع من الخشب المعالج.

- تم استهلاك مبلغ 17900 دج من اللوازم الأخرى.

• مصاريف الإنتاج:

ساعة يد عاملة مباشرة: تم استغراق 180 ساعة عمل بـ 95 دج للساعة الواحدة.

• المبيعات:

- الكمية المباعة: تم بيع 195 طاولة بـ 3200 دج للوحدة.

- قدرت مصاريف البيع بـ 3510 دج للإجمالي.

المطلوب:

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

- حساب النتيجة التحليلية .

التمرين 3:

إليك فيما يلي مؤسسة إنتاجية تنتج وتبيع ثلاثة منتجات أ، ب، ج، باستعمال ثلاث مواد أولية

مختلفة. وفي نهاية شهر سبتمبر 2017 تحصلنا على المعلومات التالية:

➤ المشتريات:

2500 كغ من المادة م₁ ب: 11.6 دج / كغ؛

7100 كغ من المادة م₂ بمبلغ إجمالي: 68000 دج؛

3000 كغ من المادة م₃ ب: 07 دج / كغ.

➤ الإنتاج والاستعمالات:

البيان	أ	ب	ج
عدد الوحدات المنتجة	؟	؟	800 وحدة
استعمالات م ₁	1 كغ لكل وحدة	-	1,5 كغ لكل وحدة
استعمالات م ₂	2 كغ لكل وحدة	3 كغ لكل وحدة	3 كغ لكل وحدة
استعمالات م ₃	-	2 كغ لكل وحدة	2 كغ لكل وحدة

➤ المبيعات:

1000 وحدة من المنتج "أ" بنسبة هامش على سعر التكلفة يقدر ب: 25 %؛

480 وحدة من المنتج "ب" بسعر 64 دج للوحدة؛

600 وحدة من المنتج "ج" بسعر 75 دج للوحدة.

تقدر مصاريف الشراء الإجمالية للمواد م₁، م₂، م₃ ب: 18000 دج متناسبة والأعداد (3،1،2) على الترتيب.

تقدر مصاريف الإنتاج الإجمالية ب: 14000 دج توزع حسب الكمية المنتجة.

تقدر مصاريف التوزيع الإجمالية ب: 18720 دج توزع حسب الكمية المباعة.

باعتبار أن كل المواد المشتراة تم استعمالها، وأن الفائدة السنوية على رأس مال الشركة المقدر ب:

600 000 دج هي 5 %، وأن الأعباء غير المعتبرة تقدر بـ 1500 دج.

➤ المطلوب:

- أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

- أحسب النتيجة التحليلية الإجمالية والصافية.

التمرين 4:

تقوم مؤسسة الأصيل للصناعات الجلدية بانتاج نوعين من الحفائب الصغيرة النوع S1,S2 .
تستعمل الجلد الاصطناعي كمادة أولية الأساسية في صناعة الحفائب بالاضافة إلى اللوازم المختلفة كمايلي:

*كل حقيبة S1 تحتاج ل 0.2 م² من الجلد و ماقيمته 3 دج من اللوازم المختلفة

* كل حقيبة S2 تحتاج ل 0.15 م² من الجلد و ماقيمته 2 دج من اللوازم المختلفة

مشتريات الشهر:

3000 م² الجلد الاصطناعي ب 229.70 دج/م² و اللوازم المختلفة ما قيمته 40000 دج

انتاج الشهر :

10000 وحدة من S1 و 9160 وحدة من S2

الأعباء المباشرة:

*للشراء: 0.15 دج عن كل م² من الجلد الاصطناعي و 1600 دج لكل اللوازم المختلفة

*للانتاج: كل حقيبة من كلا النوعين تتطلب 30 دقيقة عمل ب 500 دج /الساعة

المبيعات:

9500 وحدة من S1 بسعر 650 دج /وحدة، 9000 وحدة من S2 بسعر 300 دج/ للوحدة

مصاريف البيع 39520 دج ل S1، 25920 دج ل S2

المطلوب: حساب مختلف التكاليف و النتيجة التحليلية.

ثانيا :السلسلة الثانية : محاسبة المواد

التمرين 1: تقوم مؤسسة السلام باستعمال المادة الأولية (X) في عملية الإنتاج، وكانت حركة هذه المادة خلال شهر مارس 2016 كما يلي:

- مخزون أول المدة: 2500 كغ بـ: 40دج/كغ؛
- بتاريخ 2016/03/08: تم إدخال 5000 كغ بـ: 22 دج/كغ؛
- بتاريخ 2016/03/20: تم إخراج 5600كغ؛
- بتاريخ 2016/03/25: تم إدخال 3600 كغ بـ: 22.5 دج/كغ؛
- بتاريخ 2016/03/28: تم إدخال 2000 كغ بـ: 25.8 دج/كغ؛
- بتاريخ 2016/03/30: تم إخراج 6400 كغ؛

المطلوب:

إعداد بطاقة حركة المادة الأولية (X) بالكمية والقيمة وذلك حسب الطرق التالية:

- 1* حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول، لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة.
- 2* حسب طريقة FIFO (الوارد أولا الصادر أولا).
- 3* حسب طريقة LIFO (الوارد أخيرا الصادر أولا).

التمرين 2:

مؤسسة النجاح تنتج و تبيع 3 منتجات A ,B,C باستعمال مادتين M1,M2
المعلومات التالية مقدمة للفترة المعتبرة من شهر ماي 2017 كالتالي:

مخزون أول مدة:

M1: 12000كغ بـ 23 دج/كغ

M2: 11500 كغ بتكلفة اجمالية 271750 دج

B: 500 وحدة بـ 174.5 دج /للوحدة

انتاج جاري A: 3476 دج

انتاج جاري C: 2626 دج

مشتريات الفترة :

M1: 18000 كغ ب 15 دج/كغ

M2: 20000 كغ ب 17 دج/كغ

مصاريف الشراء 122000 دج تتوزع على أساس ثمن الشراء

مخزون 31 ماي 2017:

M1 : 200 كغ

M2: 500 كغ

الانتاج و الاستعمالات:

تم انتاج 1500 وحدة من A باستعمال M1 و M2، تم انتاج 2500 وحدة من B باستعمال M2، تم انتاج 2000 وحدة من C باستعمال من M1 و M2.

مصاريف الانتاج المباشرة: 9000 دقيقة منها 50 ساعة ل A و الباقي ل B بسعر 120 دج /الساعة ، أما المنتج C 75 ساعة بسعر 80 دج /الساعة.

الاستعمالات:

استعمالات M1 توزع 50% ل A و 50% ل C ، أما استعمالات M2 ل C.B.A تتناسب مع الأعداد 2،5،3 على الترتيب.

مبيعات الفترة:

A : 1000 وحدة ب 370 دج للوحدة، B: 2200 وحدة ب 180 دج للوحدة، C: 1600 وحدة ب 320 دج للوحدة

ظهر الجرد الدائم ل M1, M2 بتاريخ 2017/05/31 كمايلي:

بالنسبة ل M1:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة
مخ 1	-----	-----	-----	الاذخالات	-----	-----
مخ 2	-----	-----	-----	-----	-----	22.6
المجموع	-----	-----	-----	المجموع	-----	-----

بالنسبة ل M2 :

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة
مخ 1	-----	-----	-----	الادخالات	-----	-----
مخ 2	-----	-----	-----	المجموع	-----	24.5

المطلوب:

- اعداد الجرد الدائم للمواد الأولية.
- تحديد الكميات المستعملة للمواد.
- حساب تكلفة الانتاج للمنتجين كل من B .C .
- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية ل B .C .
- حساب النتيجة التحليلية الصافية ل A.B .C. علما أن النتيجة التحليلية الاجمالية ل A تقدر ب 13000 دج.

التمرين الثالث:

تقوم مؤسسة النجاح بإنتاج المنتجين التامين "أ" و "ب" وذلك وفق الخطة التالية:

- يتم إنتاج المنتج التام "أ" باستعمال المادة الأولية م1.
- يتم إنتاج المنتج التام "ب" باستعمال المادة الأولية م2.

وفي نهاية شهر مارس 2013 تحصلنا على المعلومات التالية:

مخزون أول مدة:

البيان	المادة م1	المادة م2	المنتج أ	المنتج ب
الكمية	100 كغ	120 كغ	150 وحدة	240 وحدة
تكلفة الوحدة	18 دج	25 دج	64 دج	61.5 دج

مشتريات الفترة:

المادة م2		المادة م1		التاريخ
الكمية	ثمن الوحدة	الكمية	ثمن الوحدة	
150 كغ	30 دج	250 كغ	20 دج	2013/03/04
200 كغ	33 دج	300 كغ	23 دج	2013/03/12
250 كغ	36 دج	400 كغ	24 دج	2013/03/20
3100 دج توزع بالتناسب حسب الكمية المشتراة.				المصاريف المباشرة

الاستعمالات من المواد الأولية:

الاستعمالات		التاريخ
م 2 ل: ب	م 1 ل: أ	
170 كغ	150 كغ	2013/03/06
350 كغ	600 كغ	2013/03/26

الإنتاج:

البيان	المنتج أ	المنتج ب
الكمية المنتجة	250 وحدة	260 وحدة

اليد العاملة المباشرة:

- عدد ساعات العمل 257 ساعة منها 130 ساعة للمنتج "أ" والباقي للمنتج "ب" بتكلفة 20 دج/ساعة).

المبيعات:

البيان	المنتج "أ"	المنتج "ب"
الكمية المباعة	200 وحدة	250 وحدة
سعر بيع الوحدة	100 دج	72 دج
المصاريف المباشرة	2700 دج توزع على أساس الكمية المباعة	

المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين م1 وم2.
 2. إعداد بطاقة حركة المادتين الأوليتين م1 وم2 بالكمية والقيمة علما أن الصادرات قيّمت بطريقة (الوارد أولا الصادر أولا FIFO)، مع تحديد إجمالي الاستعمالات لكل منتج.
 3. حساب تكلفة إنتاج المنتجين التامين "أ" و "ب".
 4. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجين التامين "أ" و "ب".
- ملاحظة:** تقيم مخرجات المنتجات حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة.

التمرين 4:

نفس معطيات التمرين 3 المطلوب حساب النتيجة التحليلية للمنتجين مع العلم أن تقييم مخرجات المواد حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة +مخزون أول مدة، أما مخرجات المنتجات تقيم حسب طريقة الوارد أولا الصادر أولا.

ثالثا: السلسلة الثالثة: الأقسام المتجانسة

التمرين 1: خلال احدى الدورات كان جدول توزيع الأعباء غير مباشرة كما يلي:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الورشة 1	التموين	الصيانة	الادارة	
5500	18000	9500	14000	30000	مجموع التوزيع الأولي
%25	%20	؟	%20	(100%)	التوزيع الثانوي
%30	؟	%40	(100%)	-	
%20+	(%30)	%10+			توزيع آخر
100دج رقم الأعمال	ساعة يد عمل	100دج مشتريات	-	-	طبيعة وحدة القياس
25000	3000	1550	-	-	عدد وحدات القياس

التمرين الثاني:

حددت مؤسسة المجد الأعباء غير مباشرة للفترة المعتبرة لشهر ماي من أجل توزيعها على مراكز التحليل وفق الجدول التالي:

الأعباء حسب الوظائف %					الأعباء حسب طبيعتها	
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة		
%10	%35	%20	%25	%10	40000	ح/61
10%	%40	%20	18%	%12	80000	ح/62
20%	%30	25%	؟---	%18	120000	ح/63
%15	؟--	20%	%16	%14	20000	ح/64
20%	40%	20%	؟---	%10	50000	ح/65
2	7	6	3	2	80000	ح/66
1000	43000	-----	7000	9000	80000	ح/68
-----	-----	-----	-----	-----	470000	Σ

توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية قدمت في الجدول التالي:

الأقسام الرئيسية		الأقسام المساعدة			الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الانتاج	التمويل	الصيانة	الادارة	
					مجموع التوزيع الأولي
%10	%50	؟	%20	(100%)	التوزيع الثانوي
%10	؟	%30	(100%)	%20	
عدد الوحدات المباعة	ساعة عمل مباشرة	كغ موادمشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس
200	400	1000	-	-	عدد وحدات القياس

المطلوب: حساب تكلفة وحدة القياس لكل مركز من المراكز الأساسية.

التمرين 3:

تقوم وحدة خياطة وتفصيل القمصان بصنع نوعين من القمصان للأطفال هما:
القمصان الصوفية (مادتها الأولية: قماش صوفي)، القمصان القطنية (مادتها الأولية: قماش قطني)
المعطيات التالية تخص شهر أفريل من السنة: N

1 مخزون أول الشهر:

قمصان قطنية 200 وحدة ب 46,8 دج للوحدة و قمصان صوفية 300 ب 68 دج للوحدة.
قماش قطني 2000 متر بتكلفة إجمالية 44.000 دج وقماش صوفي 1000 متر بتكلفة إجمالية 19.500 دج.

2 المشتريات:

قماش قطني 6000 متر ب 20 دج للمتر وقماش صوفي 6500 متر ب 25 دج للمتر.

3 الاستهلاكات ومصاريف الإنتاج:

1680 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 36 دقيقة لكل قميص قطني ب 10 دج للساعة.

1280 ساعة يد عاملة مباشرة بمعدل 54 دقيقة لكل قميص صوفي ب 12 دج للساعة.

1.5 متر من القماش لكل قميص منتج من كل نوع.

4 مخزون آخر الشهر:

قمصان قطنية 250 وحدة وقمصان صوفية 500 وحدة.

5 معلومات أخرى:

سعر بيع الوحدة 100 دج للقميص القطني و 120 دج للقميص الصوفي.
اشتغلت الآلات 3000 ساعة لإنتاج القمصان القطنية و 2000 ساعة لإنتاج القمصان الصوفية.

الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الأساسية					البيان
التوزيع	الانتهاء	الخيطة	التفصيل	التموين	
15875	13680	18000	30000	25000	مجموع التوزيع 2
100 دج من	ساعة	وحدة	ساعة عمل آلة	متر قماش مشتري	طبيعة وحدة العمل
رقم الأعمال	عمل مباشرة	منتجة			

ملاحظة: تقييم الإخراجات بالتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة باعتبار المخزون الأولي CMUP

المطلوب:

- 1 حدد عدد القمصان المنتجة والمباعة من كل نوع.
- 2 إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- 3 حساب تكلفة شراء القماش الصوفي والقماش القطني.
- 4 حساب تكلفة انتاج المنتجين: القمصان الصوفية والقمصان القطنية.
- 5 حساب سعر التكلفة.
- 6 حساب النتيجة التحليلية للاستغلال لكل منتج.

التمرين 4:

مؤسسة انتاجية تقوم بانتاج نوعين من الألبسة ل 1، ل 2 باستعمال مادتين اوليتين م 1، م 2 ، وخلال شهر فيفري 2018 قدمت اليك المعلومات التالية :

مخزون أول المدة:

البيان	المادة م1	المادة م2	المنتج ل1	المنتج ل2
الكمية	1800 كغ	120 كغ	800 وحدة	900 وحدة
تكلفة الوحدة	43000 دج للاجمالي	86400 دج للاجمالي	160.5 دج	161.5 دج

مشتريات الفترة:

المادة م1		المادة م2	
الكمية	ثمن الوحدة	الكمية	ثمن الوحدة
6400 كغ	28 دج	3600 كغ	34 دج

الاستعمالات من المواد الأولية:

1 كغ من م1 لانتاج وحدة من ل1 2 كغ من م1 لانتاج وحدة من ل2	2 كغ من م2 لانتاج وحدة من ل1
--	------------------------------

الإنتاج:

البيان	المنتج ل1	المنتج ل2
الكمية المنتجة	3000 وحدة	2500 وحدة

اليد العاملة المباشرة:

عدد ساعات العمل 500 ساعة منها 300 ساعة للمنتج ل1 والباقي للمنتج ل2 بتكلفة 300 دج/ساعة.

المبيعات:

البيان	المنتج ل1	المنتج ل2
الكمية المباعة	3200 وحدة	2000 وحدة
سعر بيع الوحدة	215 دج	210 دج

الأعباء غير المباشرة لخصت في الجدول التالي:

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام	
التوزيع	التركيب	التقطيع	التمويل	الصيانة		الادارة
42600	106400	83200	44800	17800	21000	مجموع التوزيع الأولي
؟	%30	%40	%10	%10	(%100)	التوزيع الثانوي
%10	%40	%30	15%	(%100)	%5	
وحدة مباعه	وحدة منتجة	كغ مواد مستعملة	كغ موادمشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس

المطلوب:

-اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة.

-تكلفة شراء المادتين وحساب جرد المخزون لكل منهما.

-حساب النتيجة التحليلية الاجمالية للمنتوجين.

ملاحظة:تقييم اخراجات المواد و المنتجات باستعمال طريق الوسطية المرجحة + مخزون أول مدة.

رابعاً: السلسلة الرابعة:التحميل العقلاني،التكاليف المتغيرة

التمرين 1:

تقوم مؤسسة الوراق بصناعة نوعين من الكراريس ك1،ك2 باستعمال مادتين أوليتين حلفاء ح1،ح2 ومواد كيميائية م ، بالإضافة إلى لوازم أخرى، تتم العملية الإنتاجية على مرحلتين:

المرحلة الأولى:تقوم فيها المؤسسة بصنع الورق "و" في ورشة التحضير باستعمال مادة الحلفاء والمواد الكيميائية م.

المرحلة الثانية:تقوم فيها المؤسسة بتقطيع الورق، ثم إتمام إنتاج النوعين من الكراريس مع استعمال في هذه المرحلة أيضا مختلف اللوازم الأخرى.

وقدمت لك المؤسسة المعلومات المتعلقة بنشاطها لشهرمارس 2014 والمتمثلة فيما يلي:

مخزون أول المدة:

البيان	المادة ح1	المادة ي	المنتوج الورق	المنتوج ك1	المنتوج ك2	انتاج جاري ك1	انتاج جاري ك1
الكمية	2طن	120 كغ	800 وحدة	600	540	-	-
التكلفة الاجمالية	12300 دج	86400 دج	21600 دج	9.5دج/و	17دج/و	300 دج	500دج

مشتريات الفترة:

المادة ح		المادة ي	
الكمية	ثمن الوحدة	الكمية	ثمن الوحدة
14 طن	4.5 دج/كغ	26 قنطار	12.5دج/كغ

مصاريف الشراء:20750 دج توزع على أساس الكمية المشتراة

مصاريف الانتاج: 8725 دج لانتاج الورق،380 ساعة ب40 دج /الساعة منها 220ساعة للمنتوج

ك1.الباقي للمنتوج ك2

الاستعمالات من المواد الأولية:

الاستعمالات					
الكراريس ك2		الكراريس ك1		المادة الكيميائية ل الورق	الحفء ل الورق
اللوازم	الورق	اللوازم	الورق		
1700 دج	1600 كغ	3500 دج	2200 كغ	1700 كغ	8500 كغ

الإنتاج:

الكراس ك2	الكراس ك1	الورق	البيان
4000 كراس	11000 كراس	3400 كغ	الكمية المنتجة

المبيعات:

المنتج ك2	المنتج ك1	البيان
3000 وحدة	10000 وحدة	الكمية المباعة
28 دج	16 دج	سعر بيع الوحدة

الأعباء غير مباشرة: لخصت في الجدول أدناه

التوزيع	الالتمام	التقطيع	التحضير	البيان
39000	22500	19000	11600	∑ التوزيع 2
10000	7500	8000	9000	منها التكاليف الثابتة
1.65	0.40	0.62	0.65	معامل التحميل
الكمية المباعة	الكمية المنتجة	كمية الورق المستعمل	-----	طبيعة وحدة القياس

مخزونات نهاية الشهر:

المنتوج ك2 قيمته 1250 دج

المطلوب:

1- باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة احسب ماييلي:

* اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة

* حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة مع العلم أن المؤسسة تطبق التكلفة الوسطية المرجحة للفترة لتقييم جميع اخراجاتها من المنتجات التامة "الكراربييس"، أما منتوج النصف مصنع "الورق" تطبق طريقة .FIFO.

* حساب النتيجة التحليلية الاجمالية و الصافية علما أن الأعباء غير معتبرة قدرت ب 5000 دج ، أما العناصر الاضافية قدرت ب 1500 دج.

2- باستعمال طريقة التحميل العقلاني احسب ماييلي:

* اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة

* حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة مع العلم أن المؤسسة تطبق التكلفة الوسطية المرجحة للفترة لتقييم جميع اخراجاتها.

* حساب النتيجة التحليلية الاجمالية و الصافية علما أن الأعباء غير معتبرة قدرت ب 5000 دج ، أما العناصر الاضافية قدرت ب 1500 دج.

التمرين 2:

خلال سنة 2017 قامت احدى المؤسسات بانتاج منتوجين ب1، ب2 باستعمال مادتين م1، م2، المنتج ب1 يستعمل مادتين م1، م2، أما المنتج ب2 يستعمل المادة م2 في نهاية الشهر تحصلنا على المعلومات التالية:

1-المشتريات:

380 كغ من م1 بسعر 20 دج /كغ

670 كغ من م2 بسعر 30 دج/كغ

2- الانتاج و الاستعمالات:

ب1: انتاج 440 وحدة استعملت 330 كغ من م1 و 320 كغ من م2

ب2: 375 وحدة استعملت 295 كغ من م2

مصاريف الانتاج المباشرة:

3440 دج منها 2100 دج ل ب2

المبيعات:

ب1: 390 وحدة بهامش على سعر التكلفة 18%

ب2: 340 وحدة بهامش على سعر التكلفة 12%

مصاريف التوزيع:

787 دج ل ب1، 680 دج ل ب2

الأعباء غير مباشرة: توزعت حسب الجدول التالي

البيان	التحضير	التقطيع	الالتمام	التوزيع
∑ التوزيع 2	16600	18400	19300	10950
منها التكاليف الثابتة	9200	8500	10000	3200
طبيعة وحدة القياس	كمية المواد المستعملة	الكمية المنتجة	ساعة عمل الآلة	الكمية المباعة

مع العلم أن ساعات عمل الآلة المستعملة ل ب1 بلغت 470 ساعة، أما ل ب2 بلغت 410 ساعة

المطلوب:

1- بطريقة التكاليف الحقيقية أحسب:

*مختلف التكاليف و سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الصافية علما أن 210 دج كأعباء غير معتبرة

2- بطريقة التكاليف المتغيرة أحسب:

* مختلف التكاليف و سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الصافية علما أن 210 دج كأعباء غير معتبرة

التمرين 3:

البيان المدون أدناه يمثل عتبة المردودية وفق معادلة النتيجة

بناء على الرسم:

- احسب رقم أعمال نقطة التعادل.

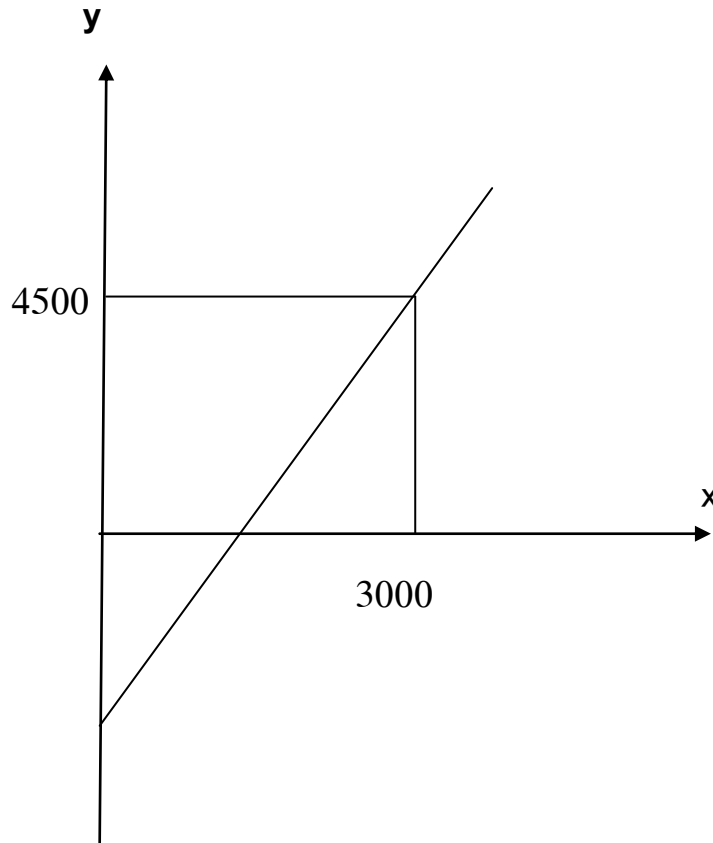
النتيجة تمثل 15 % من رقم الأعمال الصافي.

- ما هو رقم الأعمال الصافي لهذه المؤسسة؟

نزودك بالمعلومات الإضافية التالية:

عدد الوحدات المنتجة و المباعة سنويا 300 وحدة أما سعر البيع الوحدوي يقدر 1000 دج /للوحدة

- حدد حدود رقم الأعمال الأربعة التي بواسطة كل متغير منها لا تحقق المؤسسة لا ربح و لا خسارة.



التمرين 4:

من خلال فحص دفاتر تحليل الاستغلال لمؤسسة (المجد) بتاريخ 2011/12/31 تحصلنا على المعلومات التالية :

- مخزون أول مدة من البضائع = 3/5 مخزون آخر مدة من البضائع .
 - تخفيضات على المشتريات = 5.25% من ر ع ص .
 - تخفيضات على المبيعات = 1.5 % من ر ع ص .
 - مدة تصريف المخزونات = 3 أشهر .
 - مصاريف التوزيع = 13 % من ر ع ص .
 - مصاريف الشراء = 20 % من ثمن الشراء .
 - مصاريف الإدارة والمالية الصافية = مصاريف التوزيع - 12000 .
 - النواتج المالية = 10 % من مصاريف الإدارة والمالية الصافية .
 - نتيجة الاستغلال = 15 % من ر ع ص .
- العمل المطلوب :

1- إعادة تشكيل جدول تحليل الاستغلال الوظيفي .

2- تظهر الأعباء الموزعة حسب طبيعتها ملخصة في الملحق رقم (01)

الملحق رقم 01 :

الأعباء الوظائف	المبلغ	د/61	د/62	د/63 د/68
مصاريف الشراء	؟	2	7	11
مصاريف التوزيع	؟	24%	36%	40%
مصاريف الإدارة والمالية	؟	25%	40%	35%
المجموع	-----	-----	-----	-----

التمرين 5:

معادلة النتيجة التالية تم استخراجها من استغلال إحدى المؤسسات $y = 0.14 x - 44800$ حيث x يمثل رقم الأعمال الصافي .

العمل المطلوب :

1- حدد عتبة المردودية SR بالطرق التالية :

أ- حسابيا .

ب- جبريا .

ج- بيانيا (دالة النتيجة تقطع محور رقم الأعمال الصافي) .

وإذا علمت أن نتيجة الاستغلال = 4200 دج فأنشئ جدول تحليل الاستغلال التفاضلي .

2- حدد تاريخ بلوغ عتبة المردودية PM.

3- أحسب هامش الأمان MS ومعدله ؟ وماذا تستنتج ؟

4- حدد رقم الأعمال الذي يسمح بالحصول على نتيجة قدرها 11200 دج.

5- حدد النتيجة التي تسمح بالحصول على رقم أعمال قدره 500000 دج .

خامسا: حل السلاسل

حل السلسلة الأولى:

حل التمرين 1:

حساب تكلفة الشراء:

M2			M1			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
75000	30	2500	162000	27	6000	ثمن الشراء +
7500	-	-	16200	-	-	مصاريف الشراء
82500	33	2500	178200	29.7	6000	تكلفة الشراء

2* حساب تكلفة الانتاج:

B			A			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
-	-	-	742500	29.7	25000	تكلفة المواد المستعملة M1*
1188000	33	36000	-	-	-	M2*
151200	36	4200	140400	36	3900	+ مصاريف الانتاج
1339200	167.4	8000	882900	176.58	5000	تكلفة الانتاج

استعمالات M1 = 5000 × 5 = 25000 كغ

استعمالات M2 = 4.5 × 8000 = 36000 كغ

3* سعر التكلفة:

B			A			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
1339200	167.4	8000	882900	176.58	5000	تكلفة الانتاج المباع +
4700	-	-	4700	-	-	مصاريف التوزيع
1343900	-	-	887600	-	-	سعر التكلفة

4* النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

B			A			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
1360000	170	8000	900000	180	5000	رقم الأعمال -
(1343900)	-	-	(887600)	-	-	سعر التكلفة
16100	-	-	12400	-	-	النتيجة
28500						

النتيجة التحليلية الصافية = 3100 - 2000 + 28500 =

النتيجة التحليلية الصافية = 27400 دج

حل التمرين 2:

حساب تكلفة الشراء:

الخشب المعالج			الخشب العادي			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
480000	1200	400	120000	800	150	ثمن الشراء +
4000	-	-	3000	-	-	مصاريف الشراء
484000	1210	400	123000	820	150	تكلفة الشراء

2* حساب تكلفة الانتاج:

الطاولات			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
98400	820	120	تكلفة المواد المستعملة * الخشب العادي
363000	1210	300	* الخشب المعالج
17900	-	-	* اللوازم +
17100	95	180	مصاريف الانتاج
496400	2482	200	تكلفة الانتاج

3* سعر التكلفة:

الطاولات			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
483990	2482	195	تكلفة الانتاج المباع +
3510	-	-	مصاريف التوزيع
487500	-	-	سعر التكلفة

4* النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

الطاولات			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
624000	3200	195	رقم الأعمال -
(487500)	-	-	سعر التكلفة
136500	-	-	النتيجة

حل التمرين 3:

1* تكلفة الشراء:

م3			م2			م1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
21000	7	3000	68000	-	7100	29000	11.6	2500	ثمن الشراء +
9000	-	-	3000	-	-	6000	-	-	مصاريف الشراء
30000	10	3000	71000	10	7100	35000	14	2500	تكلفة الشراء

لدينا: كل المواد المشتراة مستعملة أي المشتريات = الاستعمالات

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{حسب الجدول : 2 كغ م} \leftarrow 3 \text{ وحدة ج} \\ \text{م} \rightarrow 3 \text{ وحدة ج } \leftarrow 800 \text{ وحدة ج} \end{array} \right. \text{ الكمية المستعملة م} = 3 = 1600 \text{ كغ}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{1.5 كغ م} \leftarrow 1 \text{ وحدة ج} \\ \text{م} \rightarrow 1 \text{ وحدة ج } \leftarrow 800 \text{ وحدة ج} \end{array} \right. \text{ الكمية المستعملة م} = 1 = 1200 \text{ كغ}$$

استعمالات م = 1 = 2500 كغ منها 1200 كغ ل ج الباقي ل أ أي 1300 كغ

استعمالات م = 3 = 3000 كغ منها 1600 كغ ل ج الباقي ل ب أي 1400 كغ

$$1 \text{ كغ م} \leftarrow 1 \text{ وحدة أ}$$

$$1300 \text{ كغ م} \rightarrow 1 \text{ وحدة أ } \text{ الكمية المنتجة أ} = 1300 \text{ وحدة}$$

$$2 \text{ كغ م} \leftarrow 2 \text{ وحدة أ}$$

$$2 \text{ م} \rightarrow 1300 \text{ وحدة أ } \text{ الكمية المستعملة م} = 2 = 2600 \text{ كغ}$$

$$3 \text{ كغ م} \leftarrow 2 \text{ وحدة ج}$$

$$2 \text{ م} \rightarrow 800 \text{ وحدة ج } \text{ الكمية المستعملة م} = 2 = 2400 \text{ كغ}$$

استعمالات م = 2 = 7100 كغ منها 2600 كغ ل أ ، 2400 كغ ل ج ، الباقي ل ب أي 2100 كغ

$$3 \text{ كغ م} \leftarrow 2 \text{ وحدة ب}$$

$$2100 \text{ كغ م} \rightarrow 2 \text{ وحدة ب } \text{ الكمية المنتجة ب} = 700 \text{ وحدة}$$

2* تكلفة الانتاج:

ج			ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
16800	14	1200	-	-	-	18200	14	1300	تكلفة شراء المواد المستعملة : م* 1
24000	10	2400	21000	10	2100	26000	10	2600	م* 2
16000	10	1600	14000	10	1400	-	-	-	م* 3 +
4000	5	800	3500	5	700	6500	5	1300	م الانتاج
60800	76	800	38500	55	700	50700	39	1300	تكلفة الانتاج

3* سعر التكلفة:

ج			ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
45600	76	600	26400	55	480	39000	39	1000	تكافة الانتاج م +
5400	9	600	4320	9	480	9000	9	1000	مصاريف البيع
51000	85	600	30720	64	480	48000	48	1000	سعر التكلفة

مصاريف التوزيع ل أ = $18720 \times \frac{2080}{1000} = 9000$ دج

مصاريف التوزيع ل ب = $18720 \times \frac{2080}{480} = 4320$ دج

مصاريف التوزيع ل ج = $18720 \times \frac{2080}{600} = 5400$ دج

حساب النتيجة:

حساب سعر البيع ل أ:

ر ع = سعر التكلفة + هامش الربح = سعر التكلفة + 25% = $48000 \times 25\% + 48000$

رقم الأعمال ل = 60000 دج ← سعر البيع ل أ = رع / الكمية المباعة = 1000 / 60000 = 60 دج

ج			ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
45000	75	600	30720		480	60000	60	1000	رقم الأعمال -
(51000)	-	-	(30720)	-	-	(48000)	-	-	سعر التكلفة
6000	-	-	0	-	-	12000	-	-	النتيجة التحليلية
6000									

الفائدة الشهرية لرأس المال = $12/0.05 \times 600000 = 2500$ دج تعتبر كعناصر اضافية

النتيجة التحليلية الصافية = $1500 - 2500 + 6000 = 7000$ دج

حل التمرين 4:

1* تكلفة الشراء:

اللوازم المختلفة			الجلد الصناعي			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
40000	-	-	750000	250	3000	ثمن الشراء +
1600	-	-	450	0.15	3000	مصاريف الشراء
41600	-	-	750450	250.15	3000	تكلفة الشراء

2* حساب تكلفة الانتاج:

S 2			S 1			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
343500	250.15	1374	500300	250.13	2000	تكلفة المواد م:
18320	2	9160	30000	3	10000	*الجلد
						*اللوازم
						+
2290000	500	4580	2500000	500	5000	مصاريف الانتاج
2651820	289.5	9160	3030300	303.03	10000	تكلفة الانتاج

3* سعر التكلفة:

S 2			S 1			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
2605500	289.5	9000	2878785	303.03	9500	تكلفة الانتاج
						المباع
						+
25920	-	-	39520	-	-	مصاريف التوزيع
2631420	-	-	2918305	-	-	سعر التكلفة

4* النتيجة :

S 2			S 1			البيان
المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	المبلغ M	سعر الوحدة PU	الكمية Q	
2700000	300	9000	6175000	650	9500	رقم الأعمال -
(2631420)	-	-	(2918305)	-	-	سعر التكلفة
68580	-	-	3256695	-	-	النتيجة
3325275						

حل السلسلة الثانية

حل التمرين 1:

1* بطاقة حركة المادة الأولية حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

الرصيد			الاذخارات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
60000	24	2500	-	-	-	60000	24	2500	مخ 1	2016/03/1
175000	23.33	7500	-	-	-	115000	23	5000	ادخال	2016/03/8
44352	23.34	1900	130648	23.33	5600	-	-	-	اخراج	2016/03/20
134352	24.43	5500	-	-	-	90000	25	3600	ادخال	2016/03/25
188352	25.11	7500	-	-	-	54000	27	2000	ادخال	2016/03/28
27648	25.13	1100	160704	25.11	6400	-	-	-	اخراج	2016/03/30
27648	25.13	1100	291352	24.27	12000	319000	24.35	13100	Σ	2016/03/31

2* بطاقة حركة المادة الأولية حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخ 1

الرصيد			الاذخارات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
60000	-	2500	-	-	-	60000	24	2500	مخ 1	2016/03/1
175000	-	7500	-	-	-	115000	23	5000	ادخال	2016/03/8
38640	-	1900	136360	24.35	5600	-	-	-	اخراج	2016/03/20
128640	-	5500	-	-	-	90000	25	3600	ادخال	2016/03/25
182640	-	7500	-	-	-	54000	27	2000	ادخال	2016/03/28
26800	-	1100	155840	24.35	6400	-	-	-	اخراج	2016/03/30
26800	-	1100	292200	24.35	12000	319000	24.35	13100	Σ	2016/03/31

3 * بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO :

الرصيد			الايخرجات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
60000	24	2500	-	-	-	60000	24	2500	مخ 1	2019/4/1
60000	24	2500	-	-	-	115000	23	5000	ادخال	2019/4/4
115000	23	5000	-	-	-					
-	-	-	60000	24	2500	-	-	-	ايخرج	2019/4/6
43700	23	1900	71300	23	3100					
43700	23	1900	-	-	-	90000	25	3600	ادخال	2019/4/15
90000	25	3600	-	-	-					
43700	23	1900	-	-	-	54000	27	2000	ادخال	2019/4/20
90000	25	3600	-	-	-					
54000	27	2000	-	-	-					
-	-	-	43700	23	1900	-	-	-	ايخرج	2019/4/28
-	-	-	90000	25	3600					
29700	27	1100	24300	27	900					
29700	27	1100	289300	24.10	12000	319000	24.35	13100	المجموع	2019/4/31

4*بطاقة حركة المادةالأولية بطريقة الوارد آخر الصادر أولا L IFO:

الرصيد			الايخرجات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
60000	24	2500	-	-	-	60000	24	2500	مخ 1	2019/4/1
60000	24	2500	-	-	-	115000	23	5000	ادخال	2019/4/4
115000	23	5000	-	-	-					
45600	24	1900	115000	23	5000	-	-	-	ايخرج	2019/4/6
-	-	-	14400	24	600					
45600	24	1900	-	-	-	90000	25	3600	ادخال	2019/4/15
90000	25	3600	-	-	-					
45600	24	1900	-	-	-	54000	27	2000	ادخال	2019/4/20
90000	25	3600	-	-	-					
54000	27	2000	-	-	-					
26400	24	1100	54000	27	2000	-	-	-	ايخرج	2019/4/28
-	-	-	90000	25	3600	-	-	-		
-	-	-	19200	24	800	-	-	-		
26400	24	1100	292600	24.33	12000	319000	24.35	13100	المجموع	2019/4/31

حل التمرين 2:

الجرد الدائم ل M1:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1	12000	23	276000	الايخرجات	29800	22.76	678248
الادخالات	18000	22.6	406800	مخ 2	200	22.76	4552
المجموع	30000	22.76	682800	المجموع	30000	22.76	682800

الجرد الدائم ل M2:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1	11500	23.63	271750	الاخراجات	31000	24.5	759500
الادخالات	20000	25	500000	مخ 2	500	24.5	12250
المجموع	31500	24.5	771750	المجموع	31500	24.5	771750

حل التمرين 3:

تكلفة الشراء في تاريخ 03/04:

البيان	م 1			م 2		
	ك	س	المبلغ	ك	س	المبلغ
ثمن الشراء	250	20	5000	150	30	4500
+						
مصاريف الشراء	250	02	500	150	02	300
تكلفة الشراء	250	22	55000	150	32	4800

تكلفة الشراء في تاريخ 03/12:

البيان	م 1			م 2		
	ك	س	المبلغ	ك	س	المبلغ
ثمن الشراء	300	23	6900	200	33	6600
+						
مصاريف الشراء	300	2	600	200	3	400
تكلفة الشراء	300	25	7500	200	35	7000

تكلفة الشراء في تاريخ 03/20:

م 2			م 1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
9000	36	250	9600	24	400	ثمن الشراء
500	2	250	800	2	400	+ مصاريف الشراء
9500	38	250	10400	26	400	تكلفة الشراء

حركة المواد الأولية م 1:

الرصيد			الاذراجات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
1800	18	10	-	-	-	1800	18	100	مخ 1	2013/3/1
1800	18	100	-	-	-	5500	22	250	ادخال	2013/03/4
5500	22	250	-	-	-					
00	00	00	1800	18	100	-	-	-	اخراج	2013/03/06
4400	22	200	1100	22	50	-	-	-		
4400	22	200	-	-	-	7500	25	300	ادخال	2013/03/12
7500	25	300	-	-	-					
4400	22	200	-	-	-	10400	26	400	ادخال	2013/03/20
7500	25	300	-	-	-					
10400	26	400								
7800	26	300	4400	22	200	-	-	-	اخراج	2013/03/26
			7500	25	300	-	-	-		
			2600	26	100	-	-	-		
7800	26	300	17400	-	750	25200	24	1050	المجموع	2013/03/31

مجموع الاذراجات = مجموع الاستعمالات

حركة المواد الأولية م2:

الرصيد			الاذخارات			الادخالات			البيان	التاريخ
ق	ت	ك	ق	ت	ك	ق	ت	ك		
3000	25	120	-	-	-	3000	25	120	مخ 1	2019/6/4
3000	25	120	-	-	-	4800	32	150	ادخال	2019/6/6
4800	32	150								
3000	25	120	3000	25	120	-	-	-	اخراج	2019/6/15
4800	32	150	1600	32	56	-	-	-		
2500	25	100	-	-	-	7000	35	200	ادخال	2019/6/20
7000	35	200	-	-	-					
2500	25	100	-	-	-	9500	38	250	ادخال	2019/6/28
7000	35	200	-	-	-					
9500	38	250	-	-	-					
7600	38	200	3200	32	100	-	-	-	اخراج	2019/6/28
			7000	35	200	-	-	-		
			1900	38	50					
7600	38	200	16700	-	520	24300	33.75	720	المجموع	2019/6/31

مجموع الاذخارات = مجموع الاستعمالات

تكلفة الانتاج:

ب			أ			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
16700	-	520	17400	-	750	تكلفة ش.م. المستعملة
						+
2540	20	127	2600	20	130	م الانتاج
19240	74	260	20000	80	250	تكلفة الانتاج
14760	61.5	240	9600	64	150	مخ 1
34000	68	500	29600	74	400	ت و م

سعر التكلفة:

ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
17000	68	250	14800	74	200	تكافة الانتاج م
1500	06	250	1200	06	200	+ مصاريف البيع
18500	74	250	16000	80	200	سعر التكلفة

حساب النتيجة:

ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
18000	72	250	20000	100	200	رقم الأعمال
(18500)	74	250	(16000)	80	200	- سعر التكلفة
(500)	-	-	4000	-	-	النتيجة التحليلية
3500						

حل التمرين 4:

تكلفة شراء المواد:

م 2			م 1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
4500	30	150	5000	20	250	ثمن الشراء:
6600	33	200	6900	23	300	
9000	36	250	9600	24	400	
1200	-	-	1900	-	-	+ مصاريف الشراء
21300	35.5	600	23400	24.63	950	تكلفة الشراء
14760	61.5	240	9600	64	150	مخ 1
36060	43	840	33000	30	1100	ت و م

$$\left. \begin{array}{l} \text{مصاريف الشراء م 1: } 3100 \text{ دج} \leftarrow 1550 \text{ كغ} \\ \text{م 1} \rightarrow 950 \text{ كغ} \end{array} \right\} \text{م 1} = 1900 \text{ دج}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{مصاريف الشراء م 2: } 3100 \text{ دج} \leftarrow 1550 \text{ كغ} \\ \text{م 2} \rightarrow 600 \text{ كغ} \end{array} \right\} \text{م 1} = 1200 \text{ دج}$$

تكلفة الانتاج:

ب			أ			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
22360	43	520	22500	30	750	تكلفة ش.م. المستعملة
						+
2540	20	127	2600	20	130	م الانتاج
19240	74	260	20000	80	250	تكلفة الانتاج

سعر التكلفة:

ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
14760	61.5	240	9600	64	150	تكلفة الانتاج م:
740	74	10	4000	80	50	+
1500	06	250	1200	06	200	مصاريف البيع
17000	-	-	14800	-	-	سعر التكلفة

حساب النتيجة:

ب			أ			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
18000	72	250	20000	100	200	رقم الأعمال
						-
(17000)	-	-	(14800)	-	-	سعر التكلفة
1000	-	-	5200	-	-	النتيجة التحليلية
6200						

حل السلسلة الثالثة

حل التمرين 1:

اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة :

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الورشة 1	التموين	الصيانة	الادارة	
5500	18000	9500	14000	30000	مجموع التوزيع الأولي
7500	6000	10500	6000	(30000)	التوزيع الثانوي
6000	6000	8000	(20000)	-	
19000	30000	28000	0	0	مجموع التوزيع 2
6000+	(9000)	3000+		-	التوزيع الآخر
25000	21000	31000		-	مجموع التوزيع الآخر
100 دج رقم الأعمال	ساعة يد عمل	100 دج مشتريات	-	-	طبيعة وحدة القياس
25000	3000	1550	-	-	عدد وحدات القياس
1	7	20	-	-	تكلفة وحدة القياس

حل التمرين 2:

جدول توزيع الأولي للأعباء :

الأعباء حسب الوظائف %					الأعباء حسب طبيعتها	
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة		
4000	14000	8000	10000	4000	40000	ح/61
8000	32000	16000	14400	9600	80000	ح/62
24000	36000	30000	8400	21600	120000	ح/63
3000	7000	4000	3200	2800	20000	ح/64
10000	20000	10000	5000	5000	50000	ح/65
8000	28000	24000	12000	8000	80000	ح/66
1000	43000	20000	7000	9000	80000	ح/68
58000	180000	112000	60000	60000	470000	Σ

لنفرض أن الخدمات المقدمة من طرف الادارة هي x

لنفرض أن الخدمات المقدمة من طرف الصيانة هي y

حساب الخدمات المقدمة من طرف الادارة والصيانة:

$$\left. \begin{array}{l} x=75000 \\ y=75000 \end{array} \right\} \leftarrow \begin{cases} X=60000+20\%y & 1 \\ Y=60000+20\%x & 2 \end{cases}$$

توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية :

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة	
58000	180000	112000	60000	60000	مجموع التوزيع الأولي
7500	37500	15000	15000	(75000)	التوزيع الثانوي
7500	30000	22500	(75000)	15000	
73000	247500	149500	0	0	مجموع التوزيع 2
عدد الوحدات المباعة	ساعة عمل مباشرة	كغ موادمشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس
200	400	1000	-	-	عدد وحدات القياس
365	618.75	149.5	-	-	تكلفة وحدة القياس

حل التمرين 3:

1* اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة:

الأقسام الأساسية					البيان
التوزيع	الانتهاء	الخيطة	التفصيل	التموين	
15875	13680	18000	30000	25000	مجموع التوزيع 2
100 دج من رقم الأعمال	ساعة عمل مباشرة	وحدة منتجة	ساعة عمل آلة	متر قماش مشتري	طبيعة وحدة العمل
6350	4560	6000	5000	12500	عدد وحدات العمل
2.5	3	3	6	2	تكلفة وحدة العمل

تحديد الكمية المنتجة:

$$1 * \text{القمصان الصوفية} = 9/2880 = 3200 \text{ قميص صوفي}$$

$$2 * \text{القمصان القطنية} = 061/1680 = 2800 \text{ قميص قطني}$$

تحديد الكمية المباعة:

$$\text{مخ1} + \text{الادخالات (المنتجات)} = \text{الايخرجات (المبيعات)} + \text{مخ2}$$

$$1 * \text{مبيعات القمصان الصوفية} = \text{مخ1} + \text{الادخالات} - \text{مخ2}$$

$$\text{مبيعات القمصان الصوفية} = 250 - 2800 + 200 = 2750 \text{ قميص صوفي}$$

$$2 * \text{مبيعات القمصان القطنية} = 500 - 3200 + 300 = 3000 \text{ قميص قطني}$$

حساب تكلفة الشراء:

ق2			ق1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
120000	20	6000	162500	25	6500	ثمن الشراء
12000	2	6000	13000	2	6500	+ مصاريف الشراء غيرالمباشرة
132000	22	6000	175500	27	6500	تكلفة الشراء
44000	-	2000	19500	-	1000	مخ1
176000	22	8000	195000	26	7500	ت و م CMUP

حساب تكلفة الانتاج:

ق2			ق1			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
92400	22	4200	124800	26	4800	تكلفة ش.م. المستعملة
						+
16800	10	1680	34560	12	2880	م ا المباشرة
						م ا غير مباشرة
16000	6	3000	12000	6	2000	*التفصيل
8400	3	2800	9600	3	3200	*الخيطة
5040	3	1680	8640	3	2880	*الانهاء
140640	50.22	2800	189600	59.25	3200	تكلفة الانتاج
9360	46.8	200	20400	68	300	مخ1
150000	50	3000	210000	60	3500	ت و م

سعر التكلفة:

ق2			ق1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
150000	50	3000	1650000	60	2750	تكافة الانتاج م:
						+
7500	2.5	3000	8250	2.5	3300	م.ت غير مباشرة
157500	-	-	173250	-	-	سعر التكلفة

حساب النتيجة:

ق2			ق1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
300000	100	3000	330000	120	2750	رقم الأعمال -
(157500)	-	-	(173250)	-	-	سعر التكلفة
142500	-	-	156750	-	-	النتيجة التحليلية
299250						

حل التمرين 4:

لنفرض أن الخدمات المقدمة من طرف الإدارة هي X

لنفرض أن الخدمات المقدمة من طرف الصيانة هي Y

حساب الخدمات المقدمة من طرف الإدارة و الصيانة:

$$\left. \begin{array}{l} x=22000 \\ y=20000 \end{array} \right\} \left\{ \begin{array}{l} X=21000+0.5\%y \quad 1 \\ Y=17800+10\%x \quad 2 \end{array} \right. \leftarrow$$

اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

التوزيع	الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأعباء/ الأقسام
	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الادارة	
42600	106400	83200	44800	17800	21000	مجموع التوزيع الأولي
2200	6600	8800	2200	2200	(22000)	التوزيع الثانوي
2000	8000	6000	3000	(20000)	1000	
46800	121000	9800	50000	0	0	مجموع التوزيع 2
وحدات مباعه	عدد الوحدات المنتجة	كغ مواد مستهلكة	كغ موادمشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس
5200	5500	14000	10000	-	-	عدد وحدات القياس
9	22	7	5	-	-	تكلفة وحدة القياس

حساب تكلفة شراء المواد:

م 2			م 1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
122400	34	3600	179200	28	6400	ثمن الشراء +
18000	5	3600	32000	5	6400	مصاريف الشراء غيرالمباشرة
140400	39	3600	211200	33	6400	تكلفة الشراء
86400	32	2700	43000	24	1800	مخ 1
226800	36	6300	254200	31	8200	ت و م CMUP

الجرد الدائم ل م 1:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1	1800	24	43000	الايخرجات	8000	31	248000
الادخالات	6400	33	211200	مخ 2	200	31	6200
المجموع	8200	31	254200	المجموع	8200	31	254000

الجرد الدائم ل م 2:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
مخ 1	2700	32	86400	الايخرجات	6000	36	216000
الادخالات	3600	39	140400	مخ 2	300	36	10800
المجموع	6300	36	226800	المجموع	6300	36	226800

تكلفة الانتاج:

البيان	ل 1			ل 2		
	ك	ت و	القيمة	ك	ت و	القيمة
تكلفة ش.م. المستعملة						
م* 1	3000	31	93000	5000	31	155000
م* 2	6000	36	216000	-	-	-
+						
م ا المباشرة	300	300	90000	200	300	60000
م ا غير مباشرة						
* التحضير	9000	7	63000	5000	7	35000
* التشطيب	3000	22	66000	2500	22	55000
تكلفة الانتاج	3000	176	528000	2500	122	305000
مخ 1	800	160.5	128400	900	161.5	145350
ت و م CMUP	3800	172.73	656400	3400	132.45	450350

سعر التكلفة:

ل2			ل1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
264900	132.45	2000	552736	172.73	3200	تكافة الانتاج م:
18000	9	2000	28800	9	3200	+ مصاريف البيع غير مباشر
282900	-	-	581536	-	-	سعر التكلفة

حساب النتيجة:

ل2			ل1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
420000	210	2000	688000	215	3200	رقم الأعمال
(282900)	-	-	(581536)	-	-	- سعر التكلفة
137100	-	-	106464	-	-	النتيجة التحليلية
243564						

حل السلسلة الرابعة

حل التمرين 1:

1* طريقة التكاليف الكاملة:

اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة

التوزيع	الاتمام	التقطيع	التحضير	البيان
39000	22500	19000	11600	∑ التوزيع 2
الكمية المباعة	الكمية المنتجة	كمية الورق المستعمل	-	طبيعة وحدة القياس
13000	15000	3800	-	عدد وحدات القياس
3	1.5	5	-	تكلفة وحدة القياس

حساب تكلفة الشراء

ي			ح			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
32500	12.5	2600	63000	4.5	14000	ثمن الشراء
3250	1.25	2600	17500	1.25	14000	+ مصاريف الشراء غيرالمباشرة
35750	13.75	2600	80500	5.75	14000	تكلفة الشراء
1333.75	13.75	97	12300	6.15	2000	مخ 1
37083.75	13.75	2697	92800	5.8	16000	ت و م CMUP

حساب تكلفة انتاج المنتج النصف مصنع الورق و":

الورق			البيان
القيمة	ت و	ك	
49300	5.8	8500	تكلفة ش.م. المستعملة
23375	13.75	1700	*ح
			*ي
			+
8725	-	-	م ا المباشرة
			م ا غير مباشرة
11600	-	-	* التحضير
93000	27.35	3400	تكلفة الانتاج

تقييم اخراجات الورق باستعمال طريقة FIFO: حساب تكلفة الانتاج:

2ك			1ك			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
300	-	-	500	-	-	انتاج جاري 1
						تكلفة ش.م. المستعملة
43760	27.35	1600	21600	27	800	*الورق
-	-	-	38290	27.35	1400	
1700	-	-	3500	-	-	*اللوازم
						+م ا المباشرة
6400	40	160	8800	40	220	م ا غير مباشرة
						* التقطيع
8000	5	1600	11000	5	2200	*الاتمام
6000	1.5	4000	16500	1.5	11000	انتاج جاري 2
-	-	-	(1250)	-	-	
65860	16.465	4000	98940	8.99	11000	تكلفة الانتاج
9180	17	540	5700	9.5	600	مخ 1
75040	16.52	4540	104640	09.2	11600	ت و م CMUP

سعر التكلفة:

ل2			ل1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
49650	16.52	3000	92000	9.2	10000	تكافة الانتاج م:
9000	3	3000	30000	3	10000	+ مصاريف البيع غير مباشر
58560	-	-	122000	-	-	سعر التكلفة

حساب النتيجة:

ل2			ل1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
84000	28	3000	160000	16	10000	رقم الأعمال
(58560)	-	-	(122000)	-	-	- سعر التكلفة
25440	-	-	38000	-	-	النتيجة التحليلية
63440						

النتيجة التحليلية الصافية = 59940 = 5000 - 1500 + 63440 دج

2* طريقة التحميل العقلاني:

التوزيع	الالتزام	التقطيع	التحضير	البيان
39000	22500	19000	11600	Σ التوزيع 2
10000	7500	8000	9000	منها التكاليف الثابتة
29000	15000	11000	2600	التكاليف المتغيرة
1.65	0.40	0.62	0.65	معامل التحميل
16500	3000	4960	5850	ت الثابتة المحملة
45500	18000	15960	8450	Σ التكاليف المحملة
الكمية المباعة	الكمية المنتجة	كمية الورق المستعمل	-----	طبيعة وحدة القياس
13000	15000	3800	-----	عدد وحدات القياس
3.5	1.2	4.2	-----	تكلفة وحدة القياس
6500	(4500)	(3040)	(3150)	فرق التحميل

حساب تكلفة الشراء:

ي			ح			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
32500	12.5	2600	63000	4.5	14000	ثمن الشراء +
3250	1.25	2600	17500	1.25	14000	مصاريف الشراء غيرالمباشرة
35750	13.75	2600	80500	5.75	14000	تكلفة الشراء
1333.75	13.75	97	12300	6.15	2000	مخ 1
37083.75	13.75	2697	92800	5.8	16000	ت و م CMUP

حساب تكلفة انتاج المنتج النصف المصنع الورق و":

الورق			البيان
القيمة	ت و	ك	
49300	5.8	8500	تكلفة ش.م. المستعملة
23375	13.75	1700	*ح
			*ي
			+
8725	-	-	م ا المباشرة
			م ا غير مباشرة
8450	-	-	* التحضير
89850	27.35	3400	تكلفة الانتاج

تقييم اخراجات الورق باستعمال طريقة FIFO حساب تكلفة الانتاج:

ك2			ك1			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
300	-	-	500	-	-	انتاج جاري 1
						تكلفة ش.م. المستعملة
43760	27.35	1600	21600	27	800	*الورق
-	-	-	38290	27.35	1400	
1700	-	-	3500	-	-	*اللوازم
						+
6400	40	160	8800	40	220	م ا المباشرة
						م ا غير مباشرة
6720	4.2	1600	9240	4.2	2200	* التقطيع
4800	1.2	4000	13200	1.2	11000	*الاتمام
-	-	-	(1250)	-	-	انتاج جاري 2
63680	15.92	4000	93880	8.53	11000	تكلفة الانتاج
9180	17	540	5700	9.5	600	مخ 1
72860	16.04	4540	99580	8.58	11600	ت و م CMUP

سعر التكلفة:

ل2			ل1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
48120	16.04	3000	85800	8.58	10000	تكافة الانتاج م:
						+
10500	3.5	3000	35000	3.5	10000	مصاريف البيع غير مباشر
58620	-	-	120800	-	-	سعر التكلفة

حساب النتيجة:

ل2			ل1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
84000	28	3000	160000	16	10000	رقم الأعمال
						-
(58620)	-	-	(120800)	-	-	سعر التكلفة
25380	-	-	39200	-	-	النتيجة التحليلية
64580						

حل التمرين 2:

1* طريقة التكاليف الكاملة:

اتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة

التوزيع	الاتمام	التقطيع	التحضير	البيان
10950	19300	18400	16600	∑ التوزيع 2
3200	10000	8500	9200	منها التكاليف الثابتة
الكمية المباعة	ساعة عمل الآلة	الكمية المنتجة	كمية المواد المستعملة	طبيعة وحدة القياس
730	880	815	940	عدد وحدات القياس
15	21.93	22.57	17.65	تكلفة وحدة القياس
0	1.6-	5.45-	9-	فرق الأقسام

$$\text{فرق القسم} = 16600 - 940 \times 17.65 = 9-$$

$$\text{فرق الأقسام} = 9 - 5.45 - 1.6 - 0 = 16.05-$$

حساب تكلفة الشراء = سعر الشراء لعدم وجود مصاريف الشراء المباشر و غير مباشرة

حساب تكلفة الانتاج:

ب2			ب1			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
-	-	-	6600	20	330	تكلفة ش.م. المستعملة
8700	30	290	9600	30	320	*م 1
						*م 2
						+
2100	-	-	1340	-	-	م ا المباشرة
						م ا غير مباشرة
5118.5	17.65	290	11472.5	17.65	650	*التحضير
8463.75	22.57	375	9930.8	22.57	440	* التقطيع
8991.3	21.93	410	10307.1	21.93	470	*الاتمام
33373.55	88.99	375	49250.4	111.93	440	تكلفة الانتاج

سعر التكلفة:

ب2			ب1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
30256.6	88.99	340	43652.7	111.93	390	تكافة الانتاج م:
680	-	-	787	-	-	+ مصاريف البيع المباشرة
5100	15	340	5850	15	390	مصاريف البيع غير مباشر
36036.6	-	-	50289.7	-	-	سعر التكلفة

رقم الأعمال أ1 = سعر التكلفة + هامش الربح

$$50289.7 \times 18\% + 50289.7 =$$

$$= 59341.846 \text{ دج}$$

رقم الأعمال أ2 = سعر التكلفة + هامش الربح

$$36036.6 \times 12\% + 36036.6 =$$

$$= 40360.992 \text{ دج}$$

حساب النتيجة:

ب2			ب1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
40360.992	-	340	59341.846	-	390	رقم الأعمال -
(36036.6)	-	-	(50289.7)	-	-	سعر التكلفة
4324.392	-	-	9052.146	-	-	النتيجة التحليلية
13376.538						

النتيجة التحليلية ص = النتيجة الاجمالية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة + - فرق الأقسام

النتيجة التحليلية الصافية=13376.538-210-16.05= 13150.49 دج

*طريقة التكاليف المتغيرة:

التوزيع	الالتزام	التقطيع	التحضير	البيان
10950	19300	18400	16600	∑ التوزيع 2
3200	10000	8500	9200	منها التكاليف الثابتة
7750	9300	9900	7400	التكاليف المتغيرة
الكمية المباعة	ساعة عمل الآلة	الكمية المنتجة	كمية المواد المستعملة	طبيعة وحدة القياس
730	880	815	940	عدد وحدات القياس
10.61	10.56	12.14	7.87	تكلفة وحدة القياس
4.7-	7.2-	5.9-	2.2-	فرق الأقسام

فوارق الأقسام = -20

حساب التكلفة المتغيرة لانتاج:

ب2			ب1			البيان
القيمة	ت و	ك	القيمة	ت و	ك	
-	-	-	6600	20	330	تكلفة ش.م. المستعملة
8700	30	290	9600	30	320	*م1
						*م2
						+
2100	-	-	1340	-	-	م ا المباشرة
						م ا غير مباشرة
2282.3	7.87	290	5115.5	7.87	650	*التحضير
4552.5	12.14	375	5341.6	12.14	440	* التقطيع
4329.6	1056	410	4963.2	10.56	470	*الالتزام
21964.4	58.57	375	329660.3	74.90	440	تكلفة الانتاج

سعر التكلفة:التكاليف المتغيرة النهائية

ب2			ب1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
19913.8	58.57	340	29211	74.90	390	تكافة الانتاج م:
680	-	-	787	-	-	+ مصاريف البيع المباشرة
3607.4	10.61	340	4137.9	10.61	390	مصاريف البيع غير مباشر
24201.2	-	-	34135.9	-	-	سعر التكلفة

رقم الأعمال أ1 = سعر التكلفة + هامش الربح

$$34135.9 \times 18\% + 3415.9 =$$

$$= 40280.362 \text{ دج}$$

رقم الأعمال أ2 = سعر التكلفة + هامش الربح

$$24201.2 \times 12\% + 24201.2 =$$

$$= 27105.344 \text{ دج}$$

حساب النتيجة: هامش / التكلفة المتغيرة

أ2			أ1			البيان
المبلغ	س	ك	المبلغ	س	ك	
27105.344	-	340	40280.362	-	390	رقم الأعمال
(24201.2)	-	-	(34135.9)	-	-	- ت المتغيرة ن
2904.144	-	-	6144.462	-	-	هـ / ت المتغيرة
9048.606						

النتيجة الصافية = هامش / التكلفة المتغيرة الصافية - التكاليف الثابتة

هامش / التكلفة م الصافية = ه / ت م - أعباء غير معتبرة + - فوارق الأقسام + - فوارق المخزون

+ - فرق رقم الأعمال

مخ 2 ل أ 1 = 390 - 440 = 50 و

مخ 2 ل أ 2 = 340 - 375 = 35 و

مخ 2 حسب طريقة التكاليف المتغيرة	مخ 2 حسب طريقة التكاليف الكاملة
مخ 2 ل أ 1 = 111.93 × 50 = 5596.5 دج	مخ 2 ل أ 1 = 74.9 × 50 = 3745 دج
مخ 2 ل أ 2 = 88.99 × 35 = 3114.65 دج	مخ 2 ل أ 2 = 58.57 × 35 = 2049.95 دج
مجموع مخ 2 = 8711.15 دج	مجموع مخ 2 = 5794.95 دج

فرق المخزون = 8711.15 - 5794.95 = 2916.2 دج

رقم الأعمال حسب طريقة التكاليف المتغيرة	رقم الأعمال حسب طريقة التكاليف الكاملة
رع ل أ 1 = 59341.85 دج	رع ل أ 1 = 40280.36 دج
رع ل أ 2 = 40360.99 دج	رع ل أ 2 = 27105.34 دج
مجموع رع = 99702.84 دج	مجموع رع = 67385.7 دج

فرق رقم الأعمال = 32317.14 دج

هامش / ت م الصافية = 9048.606 - 210 - 20 + 2916.2 + 32317.14 = 44051.606 دج

مجموع التكاليف الثابتة = 30900 دج

النتيجة الصافية = 44051.606 - 30900 = 13151.66 دج

حل التمرين 4:

إعادة تشكيل جدول تحليل الاستغلال الوظيفي :

نقوم بحساب ر ع ص باستخدام الهامش على تكلفة التوزيع ونتيجة الاستغلال فنجد :

- ر ع ص = 400000 DA .
- الهامش على مصاريف التوزيع = 100000 DA
- نتيجة الاستغلال = 60000 DA
- مصاريف التوزيع = 52000 DA
- هامش على تكلفة شراء البضاعة المباعة = 152000 DA
- تكلفة شراء البضاعة المباعة = 248000 DA
- صافي مصاريف الإدارة والمالية = 40000 DA
- النواتج المالية = 4000 DA
- مصاريف الإدارة والمالية الإجمالية = 44000 DA
- التخفيضات على المشتريات = 21000 DA
- متوسط المخزون = 62000 DA
- مخ 1 = 46500 DA
- مخ 2 = 77500 DA
- ثمن الشراء = 240000 DA
- مصاريف الشراء = 60000 DA
- التخفيضات على المبيعات = 6000 DA
- رقم الأعمال الإجمالي = 406000 DA

النسب %	المبالغ الجزئية	المبالغ الإجمالية	البيان
		406000 (6000)	رقم الأعمال الإجمالي التخفيضات
100	400000	209000 60000 (21000)	رقم الأعمال الصافي بضاعة مستهلكة مصاريف الشراء نواتج مختلفة أخرى
62	248000	248000	تكلفة شراء البضاعة المباعة
38 13	152000 (52000)		الهامش على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة مصاريف التوزيع
25 ---	100000 (40000)	44000 (4000) 40000	الهامش على تكلفة التوزيع مصاريف الإدارة والمالية الإجمالية النواتج المالية صافي مصاريف الإدارة والمالية
15	60000		نتيجة الاستغلال

حل التمرين 5:

تعيين عتبة المردودية SR بالطرق التالية :

* حسابيا :

$$\text{عتبة المردودية} = \text{ت} / \text{تا} \% \text{ ه ت م} = 0.14 / 44800 = 320000 \text{ دج}$$

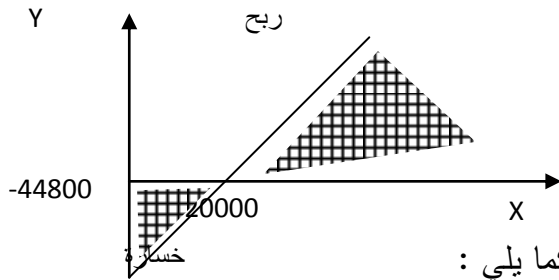
* جبريا :

نرمز لمعادلة الهامش التكلفة المتغيرة بـ : $Y1 = 0.14 X$

نرمز لمعادلة التكلفة الثابتة بـ : $Y2 = 44800 \text{ DA}$

$$\text{عتبة المردودية} \leftarrow y1 = y2 \leftarrow \text{دج } x = 44800 / 0.14 = 320000$$

* بيانيا : $Y = 0.14 X - 44800$



يمكن إعداد الاستغلال التفاضلي المختصر كما يلي :

النسب	المبالغ	البيان
100	350000	ر ع ص
86	(301000)	ت م
14	49000	ه / ت م
12.8	(44800)	ت ث
1.2	4200	نتيجة الاستغلال

2- تحديد تاريخ عتبة المردودية PM :

$$\text{تاريخ عتبة المردودية} = \text{عتبة المردودية} / \text{رقم الأعمال} = 320000 / 350000 \times 12 = 10.97$$

أي : 29 نوفمبر 200N

3- حساب هامش الأمان MS و MS% نسبة هامش الأمان و التفسير :

$$\text{هامش الأمان} = \text{رع} - \text{عتبة المردودية} = 320000 - 350000 = 30000 \text{ دج}$$

$$\% \text{هامش الأمان} = \text{هامش الأمان} / \text{رقم الأعمال} = 30000 / 350000 = 8.75\%$$

بما أن هامش الأمان موجب فإن المؤسسة حققت ربحا .

4- حساب رقم الأعمال الذي يسمح بالحصول على نتيجة قدرها : 11200 DA

$$\text{رقم الأعمال} = \text{نتيجة الاستغلال} + \text{التكاليف الثابتة} / \% \text{ه ت م}$$

$$= 44800 + 11200 / 0.14 = 400000 \text{ دج}$$

5- حساب النتيجة التي تسمح بالحصول على رقم أعمال قدره : 500000 DA

$$\text{رقم الأعمال} = \text{نتيجة الاستغلال} + \text{التكاليف الثابتة} / \% \text{ه ت م}$$

$$= 44800 + 500000 / 0.14 \leftarrow \text{نتيجة الاستغلال} = 25200 \text{ دج}$$

المراجع باللغة العربية:

- 1- اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، عمان، دارالحامد للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
- 2- بديسي فهيمة: المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 3- بوعلام بوشاشي: المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 1997.
- 4- بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة، 2004.
- 5- تيسير محمد، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 6- روسيون وآخرون: التكاليف و سعر التكلفة، ترجمة سميرة حزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989.
- 7- صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد: مبادئ محاسبة التكاليف الاطار النظري و العلمي، دار زهران الأردن، 1997.
- 8- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الأردن، دار المسيرة للنشر، 2002
- 9- فوزية غرابيية: محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة.
- 10- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي: محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الشنهاجي للطباعة والنشر، الأردن، 2002.
- 11- محرم زنات محمد وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 12- محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 13- محمد سعيد أوكيل: فنيات المحاسبة التحليلية، دارالأفاق، الجزائر، 1991.
- 14- منير شاكرا وآخرون: التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، الطبعة 1، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2005.
- 15- مهدي حسين زوليف-علي سليم علاونة، ادارة الشراء و التخزين مدخل كمي، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1998.
- 16- مؤيد أبو الفضل وآخرون: المحاسبة الادارية، دار الميسرة، عمان الأردن، 2007.
- 17- هوام جمعة: تقنيات المحاسبة المعقدة وفق الدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر.

- 17- A.Rabin, J.Poly, **Comptabilité analytique d'exploitation**, 7ème édition, Dunod, Paris, 1976, P107.
- 18-Colin Drury :**Management and cost accounting**,7 th edition,G Canale et Italy,2003.
- 19-F.Grand Grouillot :**L'essentiel de la comptabilité analytique** ,Galino édition,Paris,1999
- 20-Gérard Melyon :Comptabilité analytique,édition bréal,2 ème édition,Paris,France,2001.
- 21-Guedj et collaborateur, **contrôle de gestion**, les éditions d'organisation,1991.
- 22-P.Meville et G. Rochery :Elément fondamentaux de la comptabilité ,édition vuibert,Paris,1990.
- 23-P.Piget : Comptabilité analytique,édition economica,3ème édition,Paris 2000.
- 24-Ronge Yves :**Comptabilité de gestion**,De boeck, Bruscelles,1998.
- 25-Zitoun .T :**Comptabilité analytique**,Berti édition,Alger,2003.