



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاسبة تحليلية

دروس وتمارين

موجهة لطلبة سنة ثانية شعبة العلوم المالية والمحاسبة ليسانس

إعداد الأستاذة:

د. مخلوفي نعيمة

السنة الجامعية: 2022-2023

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	الفهرس
1	مقدمة
	المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية
2	أولاً: مفهوم المحاسبة التحليلية
3	ثانياً: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية
4	ثالثاً: أهداف المحاسبة التحليلية
6	رابعاً: وظائف المحاسبة التحليلية
7	خامساً: المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
10	سادساً: تصميم نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة فيه
	المحور الثاني: مدخل لحساب التكلفة وسعر التكلفة
13	أولاً: مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف، سعر التكلفة
14	ثانياً: تصنيف التكاليف في المؤسسة
18	ثالثاً: مراحل حساب سعر التكلفة في المؤسسة
20	رابعاً: حساب النتيجة التحليلية في المؤسسة
22	خامساً: تمارين تطبيقية محلولة
	المحور الثالث: محاسبة المخزونات
34	أولاً: تعريف المخزونات وأهميتها
35	ثانياً: أنواع المخزونات
38	ثالثاً: أسباب التخزين
38	رابعاً: تقييم حركة المخزونات في المؤسسة
43	خامساً: الجرد الدائم
47	سادساً: تمارين تطبيقية محلولة
	المحور الرابع: طريقة التكاليف الكلية في المحاسبة التحليلية (طريقة الأقسام المتجانسة)
57	أولاً: التفرقة بين الأعباء المباشرة والاعباء غير المباشرة
58	ثانياً: مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)
58	ثالثاً: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية

65	رابعاً: عناصر أخرى لحساب سعر التكلفة
71	خامساً: إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية
72	سادساً: تمارين تطبيقية محلولة
	المحور الخامس: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
98	أولاً: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
99	ثانياً: مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
102	ثالثاً: مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
103	رابعاً: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
104	خامساً: تمارين تطبيقية محلولة
111	خاتمة
112	قائمة المراجع

مقدمة

إن نجاح المؤسسات مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل، حيث يعد عنصرا هاما في التحكم في تسيير المؤسسة، ومراقبتها واكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها، وعليه تحديد الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح، حيث النظام المحاسبي هو جزء مهم من نظام المعلومات الذي يحتاج إليه المسير.

وتعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات التسييرية والرقابية التي تعتمد عليها المؤسسات في تحديد التكاليف وبدقة خاصة مع تغير المحيط الاقتصادي إذ أصبح نجاح المؤسسة لا يقتصر فقط على تحقيق أكبر رقم أعمال ولكن تحقيق أقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على توازنها وجودة سلعها وذلك لضمان مكانتها التنافسية والبقاء في المقدمة من خلال تسيير أمثل يضمن للمؤسسة نموها واستمراريتها، من خلال العمل بشراة لإنجاح عملية التسيير بصفة عامة وعملية تسيير الإنتاج بصفة خاصة.

وتهدف هذه المطبوعة إلى عرض أبرز الأساسيات المتعلقة بمقياس المحاسبة التحليلية الذي يتم تدريسه لطلبة سنة ثانية تخصص محاسبة ومالية على مستوى كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير في جامعة الجزائر 3 في شكل دروس وتمارين مبسطة وواضحة حتى يتمكن الطلبة من إستيعابها بشكل سهل.

وقد تم التطرق في هذه المطبوعة إلى خمسة محاور بشكل متسلسل ومتناسق مع محتوى البرنامج الوزاري نلخصها كالتالي: المحور الأول تم التطرق فيه إلى الإطار النظري للمحاسبة التحليلية، المحور الثاني تناول مدخل لحساب التكلفة وسعر التكلفة، المحور الثالث شرح محاسبة المخزونات، المحور الرابع تناول طريقة التكلفة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) وشرح حالات خاصة للمنتج لحساب سعر التكلفة والمحور الخامس عالج طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وفي نهاية كل محور مجموعة من التمارين التطبيقية مع الحل التي من خلالها يتم فهم ما جاء في كل محور.

وفي الأخير نرجو من الله ان يكون هذا العمل عملا موقفا ويغطي احتياجات طلبتنا في هذا المجال، بإنظار أعمال علمية أخرى.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

سيتم التطرق في هذا المحور إلى مفهوم المحاسبة التحليلية، التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية، أهداف المحاسبة التحليلية، وظائف المحاسبة التحليلية، المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، تصميم نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة فيه.

أولاً: مفهوم المحاسبة التحليلية

رغم مرور حوالي قرن وأكثر من ظهور مفهوم المحاسبة التحليلية بشكلها الحديث إلا ان التعاريف التي أسندت لها غير مختلفة الجوهر، وإن اختلفت قي الشكل، حيث أن معظم تعاريفها إقترنت بالأهداف المنتظرة منها، ما صعب تعريفها نظراً لتعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والإختلاف في إستعمالات المعلومات التي توفرها.

تعريف المحاسبة التحليلية بأنها:

التعريف الأول: "نظام فرعي من النظام المحاسبي للمؤسسة، يهتم بحصر وتجميع وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها".¹

التعريف الثاني: " المحاسبة التحليلية عي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة"²

التعريف الثالث: " المحاسبة التحليلية أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الإستثماري".³

التعريف الرابع: " هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجية، وللتخطيط والرقابة للأعمال التجارية ولإتخاذ القرارات الخاصة".⁴

ومما سبق: " المحاسبة التحليلية أداة تحليلية ورقابية هامة محوكة بمجموعة من الطرق والمبادئ و القواعد والأصول النظرية الأخرى، تمد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف، وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبقاً وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببها في نطاق كل

¹ زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 9-10

² ناصر داداي عدون، المحاسبة الوطنية وتقنيات التسيير، الجزء 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 8

³ Farid MAKHLOUF, *comptabilité analytique*, édition pages bleues, Algérie, 2006, p :08

⁴ محمد الفيومي محمد، أصول التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1980، ص 21

مركز تحليل أو عملية أو منتج محدد، بهدف إتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية".¹

ثانياً: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية

يمكن عرض المراحل التي مرت بها المحاسبة التحليلية كما يلي:

- انحصار عمل المحاسبين في تحديد العلاقة المالية بين المؤسسات والغير، جعل المحاسبة في حد ذاتها بعيدة عن الإدارة، حتى ظهرت ظروف وعوامل ألزمت تطورها وإخراجها من عزلتها.²
- ظهور المنشأة التجارية الكبيرة ذات الأقسام المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر، مما دعى إلى ضرورة التفكير في إيجاد وسائل محاسبية تساعد على مراقبة هذه الفروع والأقسام.
- التطور التكنولوجي السريع في طرق ووسائل الإنتاج ساعد على التمرکز وإنشاء وحدات إقتصادية كبيرة للإستفادة من مزايا التخصص، الأمر الذي نتج عنه تعقيد العمليات الصناعية وإزدياد عدد المستخدمين، وهذا ما يتطلب تقديم بيانات أكثر تفصيلاً لسير الوحدات.
- التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة، مراكز الإنتاج والتصرف زاد من تعقيد الأمر بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى، ممّا أدى إلى إنعزال الإدارة العامة، هذا ما تطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما يتماشى والتطور الإداري الذي تحول من الإشراف الإداري المباشر إلى تفويض المسؤوليات لتساعد الإدارة على ممارسة دورها الرقابي.
- كانت الإدارة العليا تواجه مواقف متعددة تستدعي إتخاذ القرارات بصفة سريعة في مجالات مختلفة، لذلك كانت بحاجة إلى بيانات محاسبية ومعلومات تخص إتخاذ القرار، ولا تتوقف هذه البيانات على أنها إجمالية بل تحليلية وتفصيلية، وفي هذا الصدد تقدم المحاسبة معلومات مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي وهذا ما مهّد لظهور محاسبة التكاليف المعيارية والمحاسبة الإدارية لترشيد الإدارة في تقويم الأداء وترشيد القرارات.

وعموماً إرتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة، ويمكن تقسيم مراحل ظهورها إلى مرحلتين:

¹ محمود علي الجبالي وآخرون، محاسبة التكاليف، وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 14.

² ددان عبد الغني، الإتجاه للمنافسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، ص 8.

المرحلة الأولى: المحاسبة التحليلية التقليدية

كانت في منتصف القرن 18 وحتى أواخر القرن 19، حيث كانت الغالبية العظمى للمؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنهج الذي يتبع في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، وبالتالي أصبحت المحاسبة العامة قاصرة عن تلبية الإحتياجات والمتطلبات المتمثلة في عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها.

المرحلة الثانية: المحاسبة التحليلية المعاصرة

بدأت بجد في 1945، حيث أن تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور وإشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار في حياتها وجب عليها التخفيض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها (تكاليف تجارية، تكاليف إقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة) لإستخدامها في إعداد الميزانية المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.¹

ثالثا: اهداف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والاحداث والقدرة على تحليل نتائج قراراته أو إلتزاماته في إطار صياغته للتقديرات، ويعتبر نظام معلومات المحاسبة التحليلية مجموعة من الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقا لأسس وقواعد علمية وواقعية وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة.²

ويمكن حصر اهداف المحاسبة التحليلية في:³

- حساب التكلفة وسعر التكلفة: من خلال قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج لغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الوحدوية لوحدات الإنتاج وكذلك:
- تحديد نتائج الاعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية.
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ.

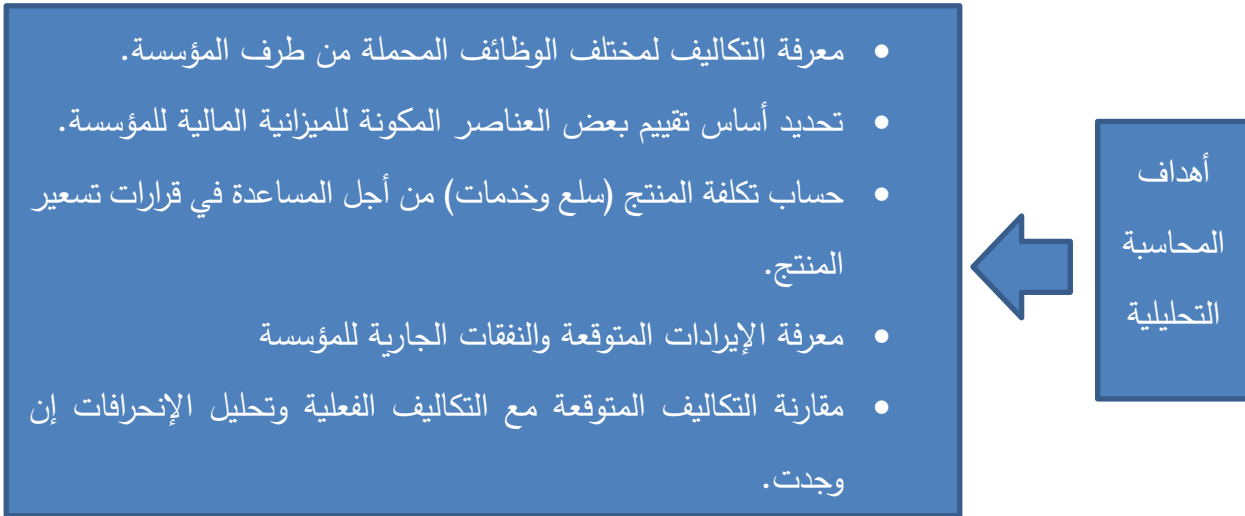
¹ عميروش عربان، بوسبعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البلدة2، لونيبي علي، الجزائر، ص 147.

² محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص 22.

³ محمد علي أحمد السيدية، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، محاسبة التكاليف، دار الزهراء للنشر والتوزيع، ط1، 2012، ص11.

- تساعد على تحديد قيمة المخزون بإستعمال الجرد الدائم.
- تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: بهدف خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج لنجاح تسويقه.
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: حيث تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم خدمات بحيث تحمل بصورة أو بأخرى على المنتج، فمن الضروري الرقابة على هذه التكاليف ومقارنتها مع سعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة للحصول عليها من السوق.
- المساعدة على تحليل الانحرافات: من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمعيارية (التقديرية)
- دراسة المردودية: تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج والإستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب إتجاهها ومراقبة تكاليف التمويل، الإنتاج، التوزيع.
- مراقبة التسيير: بالإعتماد على تحديد مراكز المسؤولية، بالسماح بتحليل الإستغلال وملاحظة تطورات.
- إتخاذ القرار: من خلال تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في إتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.
- إكمال المحاسبة العامة: وذلك بإمدادها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع والمنتجات.
- قياس تكلفة الإنتاج
- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: إن قياس تكلفة الإنتاج الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعرية سليمة، إذ أن هذه السياسة لها أكبر أثر في توجيه الإنتاج والإستثمار والتجارة الخارجية، فسياسة التسعير المبنية على أنظمة موحدة للتكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخل بما يتلاءم مع الكفاية والعدل لتنفيذ وتحقيق آمالنا.

شكل رقم 1: الأهداف المبدئية والعامّة للمحاسبة التحليلية



Source :Gérard Melyon, comptabilité analytique ,3^{ème} édition, Bréal, France, 2004,p :09

رابعاً: وظائف المحاسبة التحليلية

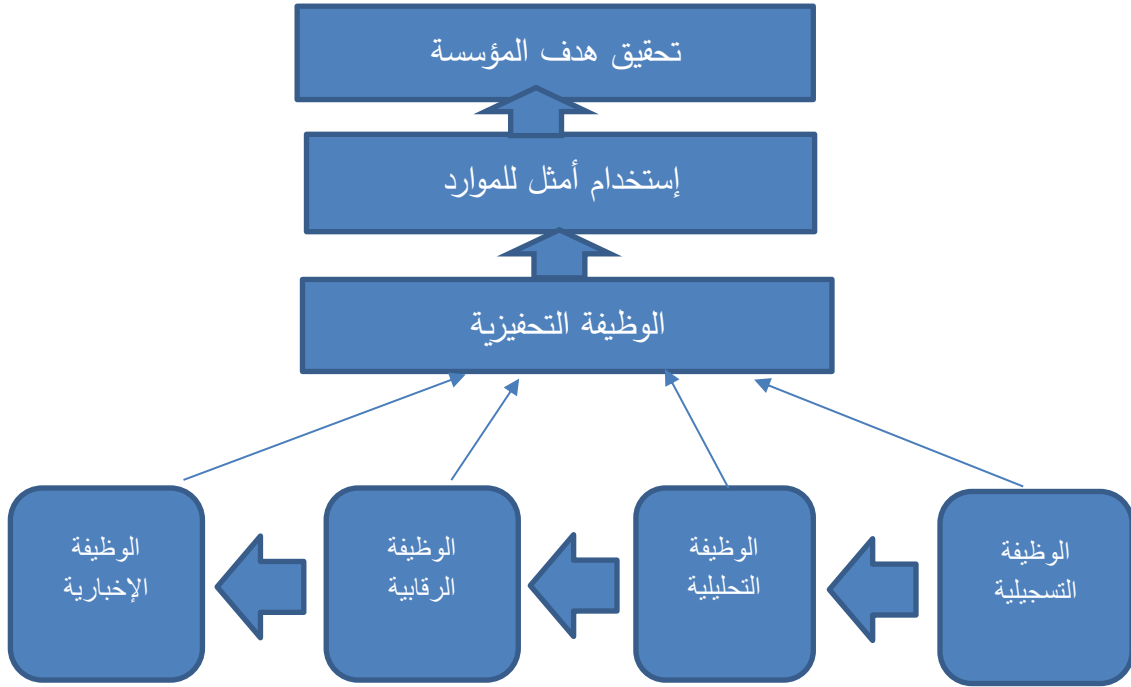
تركز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما انها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، وتتمثل مختلف الوظائف في:¹

- **الوظيفة التسجيلية:** هي وظيفة تختلف حسب الطريقة المعتمدة من المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل، أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
- **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف
- **الوظيفة الرقابية:** يتم من خلالها تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً، وتحديد الإنحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الإنحرافات من أجل الحد منها.
- **الوظيفة التحفيزية:** وتتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة والتي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 24-

لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في إستخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

الشكل رقم 2: وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 24

خامسا: المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

يعبر عن المحاسبة العامة بأنها محاسبة مالية تمويلها، ويعبر عن المحاسبة التحليلية بفعل تفاصيلها على انها محاسبة إدارة وتسيير.

فموضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة الأعباء والتكاليف بكل أنواعها من خلال معالجتها وتحديدها وجمعها، وهي تساعد على معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها وتقديم مردودية السلع المحققة بالأسعار المطبقة وفقا لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية، وبالتالي المحاسبة التحليلية تعد جهازا لتوليد المعلومات المساعدة على إتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية الحالية والمستقبلية، بالإضافة إلى إستخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات.

وتعرف المحاسبة المالية على أنها: "علم يشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها، وذلك بهدف التعرف في نهاية الفترة المالية على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي"¹

1. الإختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

يتم شرحها بالإعتماد على الجدول التالي:

الجدول رقم 1: أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

وجه الإختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
المعايير	المحاسب المالي ملزم بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية.	معايير غير موجودة نوعاً ما، فكل مؤسسة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.
الإلزامية	- إلزامية - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية على علاقة المؤسسة بالغير	- غير إلزامية - بيانات تفصيلية تحليلية - بيانات عن تكاليف الماضي، الحاضر والمستقبل.
صفات المعلومات	- معلومات مالية - معلومات عن النفقات والإيرادات - معلومات موضوعية وقابلة للتحقق.	- معلومات مالية وكمية - معلومات عن التكاليف معلومات تتسم بالمرونة والسرعة.
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج أعمال المؤسسة	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وسعر تكلفتها

¹ حسام الدين مصطفى الخداس وآخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، ط9، عمان، 2014، ص16.

- الرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية.	- تصوير مركزها المالي وتدفعاتها النقدية	
إدارة المؤسسة نفسها.	المستثمرون، المقرضون، الدائنون وذوي العلاقات من خارج المؤسسة.	المستفيد الرئيسي من البيانات
تكون قصيرة نسبياً ومتكررة تتوقف على الهدف من إعدادها.	عادة ما تكون سنة مالية.	فترة التقرير

المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، ط3، 2004، ص ص 10-11

2. النقاط المشتركة بين المحاسبة المالية والتحليلية

وتتحدد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 2: أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	أوجه التشابه
هناك بعض دفاتر وسجلات المحاسبة التحليلية تخدم المحاسبة المالية	هناك بعض دفاتر وسجلات المحاسبة المالية تخدم المحاسبة التحليلية	الدفاتر والسجلات
تقوم المحاسبة التحليلية بتقديم معلومات لأغراض إعداد القوائم المالية	تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات لأغراض إعداد القوائم المالية	تقديم المعلومات لأجل إعداد القوائم المالية
وجود نفس بيانات التكاليف فقط بشكل تحليلي وتفصيلي لدرجة ان بيانات المحاسبة التحليلية وسيلة للرقابة وضبط صحة بيانات المحاسبة المالية	مخرجات نظام المحاسبة المالية تعبر عن بيانات تكاليف إجمالية كتكلفة مشتريات، تكلفة مخزون أول مدة، تكلفة مخزون آخر مدة	إستخدام بيانات من أجل الرقابة

<p>تستمد المحاسبة التحليلية من نظام المحاسبة المالية بيانات تخص التكلفة، مثلاً: ثمن المواد لكل صنف من الأصناف المستخدمة في النشاط، وبيان أجور العمالة المستخدمة بأنواعها سواء عمالة عادية أو ماهرة، بيان أثمان وأسعار الخدمات المختلفة من مياه، كهرباء، هاتف وغيرها من وسائل الإتصال الحديثة، الصيانة وقيمة الأصول الثابتة المشتراة وتواريخ الشراء حتى يمكن حساب المؤونات بدقة.</p>	<p>بيانات المحاسبة المالية ضرورية حتى يتسنى لنظام معلومات المحاسبة التحليلية تحديد التكلفة، أي تثبت بيانات المحاسبة المالية في دفاتر وسجلات أولاً وبشكل إجمالي ثم يتم تحليلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف.</p>	<p>إستخدام بيانات من المحاسبة المالية</p>
<p>تحديد نتائج النشاط أو الاعمال لكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج من المنتجات.</p>	<p>تحديد نتائج النشاط والاعمال بشكل إجمالي</p>	<p>الاهتمام بتحديد نتائج الأعمال</p>

المصدر: محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية:

تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص ص 32 - 34

سادسا: تصميم نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة في ذلك

يمر نظام المحاسبة التحليلية بعدة مراحل لتطبيقه وتتمثل أساسا في:

- مرحلة جمع المعلومات: وتخص المعلومات المستخرجة من المحاسبة المالية وغيرها.
- مرحلة التصفية والتحليل: يتم إستخراج الأعباء غير القابلة للتحميل كنفقات التأسيس، كما يتم إعادة توزيع الأعباء حسب طبيعتها إلى التوزيع حسب المراكز.
- مرحلة تحميل وحساب التكاليف: وتأتي أساسا من الأقسام أو الوظائف، الوحدات المنتجة أو الطلبات.

- مرحلة الإستفادة من النظام المعلوماتي: وذلك من خلال تحليل النتائج وإتخاذ القرارات، البرمجة، التخطيط ومراقبة التسيير.

وهناك عدة إعتبارات عند تصميم نظام التكاليف وهذه الإعتبارات هي:¹

- تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها: توجد منتجات ذات مواصفات متجانسة، وهناك منتجات طبقا لمواصفات كل عميل (غير متجانسة)، والطريقة المتبعة في تحديد تكلفة وحدات الإنتاج في الحالة الاولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.

- حجم المؤسسة وهيكلها التنظيمي: يؤثر حجم المؤسسة على إختيار النظام المناسب للتكاليف الذي يطبق فيها، حيث يوضح الهيكل التنظيمي دور كل إدارة من أجل تحقيق الأهداف العامة، وتوضيح المهام الموكلة وتحديد المسؤوليات والوظائف، مما يجعل المحاسب قادرا على تبويب التكاليف وتوزيعها على وحدات المنتج النهائي.

- حجم وطبيعة النشاط ومراحله: يحدد النشاط حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ثم يحدد حجم النظام الذي يناسب عملياته ونظام الرقابة الداخلية ويساعد المحاسب في التعرف على مختلف الأنشطة مع إمكانية تحديد تكلفة كل مرحلة من مراحل النشاط وتحديد مشاكل القياس والتحميل.

- أنواع المنتجات وطبيعتها: تقوم المؤسسة بالتعرف على المنتجات وتحديد نوعها، وعلى ذلك يقوم المحاسب بإعداد نظام تكاليف مناسب وكذا الدفاتر والمستندات المطلوبة.

- فترة الإنتاج وفترة التكاليف: يترتب على التعرف على فترتي الإنتاج والتكاليف إمكانية التعرف على طبيعة المشكلات المحاسبية التي ستواجه المؤسسة في مجال التقويم، وتوجد حالتين:

➤ الحالة الاولى: فترة الإنتاج = فترة التكاليف

يمكن إعداد قوائم التكاليف على أساس المنتجات وهنا لا حاجة لتقييم مخزون آخر الفترة.

➤ الحالة الثانية: فترة الإنتاج ≠ فترة التكاليف

يتم إعداد قوائم التكاليف على أساس زمني، وتظهر الحاجة لتقييم المخزون في نهاية كل فترة.

- علاقة إدارة التكاليف بباقي إدارات المؤسسة: تقوم المؤسسة بتحديد ما تحتاج إليه إدارة التكاليف من باقي الإدارات، وكذلك ما تحتاج إليه باقي الإدارات من إدارة التكاليف، في شكل قوائم وتقارير يتم إعدادها من طرف إدارة التكاليف.

¹ سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس نظام جديد ، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015، ص ص 20-21

- **تكلفة تصميم نظام التكاليف:** تتحمل المؤسسة المستخدمة لهذا النظام مصاريف إضافية كتكلفة الحصول على الموارد البشرية المتخصصة والسجلات والقوائم والحاسبات الإلكترونية، لذا يجب عليها أن تقوم بمقارنة تكاليف تصميم نظام التكلفة بالفائدة والمنفعة المترتبة عنها، فإذا كانت التكلفة اقل من المنفعة تتخذ المؤسسة قرار اعتماد نظام التكاليف، والعكس إن كانت التكاليف أكبر من المنفعة فسيتم إقرار بعدم تصميم النظام، وقد تكفي بتطوير نظام المحاسبة المالية حتى تتمكن من توفير البيانات والمعلومات المحاسبية المطلوبة.
- **الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف:** يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها هذا النظام.
- **الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف:** فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية او نصف شهرية أو شهرية او كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم انه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير واخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة.

المحور الثاني: مدخل لحساب التكلفة وسعر التكلفة

سنتطرق في هذا المحور إلى مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف، سعر التكلفة، تصنيف التكاليف في المؤسسة، مراحل حساب سعر التكلفة المؤسسة، حساب النتيجة التحليلية في المؤسسة، مع إدراج تمارين تطبيقية محلولة.

أولاً: مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف، سعر التكلفة

تعد التكاليف أهم العناصر التي تحاول المحاسبة التحليلية الاهتمام بها، موضوع المحاسبة التحليلية يهتم بالتكاليف كجزء مهم تعتمد عليه المؤسسة، وسنحاول التفصيل في مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.

1. مفهوم التكلفة

تعتبر التكلفة عنصراً مهماً إذ لا يمكن أن يقوم أي نشاط دون أن ينتج عنه تكلفة، وللتكلفة عدة تعاريف: تعرف التكاليف بأنها: " تمثل جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلع أو خدمات نهائية، وهي تعبر دائماً عن كافة النفقات المرتبطة ارتباطاً مباشراً بالإيراد المحقق".

فمن حيث علاقتها بالأصول فإن التكاليف هي: " قيمة الأصول التي تم إستفادها أو الحصول على خدماتها في مرحلة تشغيل أو إستخدام عوامل الإنتاج ولها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق".¹

وتعرف التكلفة كذلك بأنها: " تضحية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".²

والتكلفة هي: " القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أم معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية".³

أما التعريف الحديث للتكلفة: " هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة".⁴

والتكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة وبالتالي فالخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة.

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري، ط1، عمان، 2001، ص 113

² أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف، دار الامل للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 36.

³ صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 14.

⁴ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 9

2. مفهوم الأعباء: هي كل إستهلاك تقوم به المؤسسة يخص سلع وخدمات موجه لإحتياجات الإستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه للسلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.¹

3. مفهوم المصاريف:

تعرف المصاريف بانها: "الإنفاق الذي لا يقابله دخول مادي مثل مصاريف العاملين، مصاريف النقل، المخصصات،...الخ"²

وتعرف المصاريف كذلك بأنها: "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج للنقود، والمصرفوف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا"³

ويمكن تعريفها كذلك بأنها: "مصاريف مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد وخدمات."⁴

4. تعريف سعر التكلفة

تعرف سعر التكلفة بأنها: "التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه."⁵

كذلك يعرف سعر التكلفة بأنه: "مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموع خدمات في مرحلة بيعها إبتداءا من إنطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، بمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المبيعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به."⁶

ثانيا: تصنيف التكاليف في المؤسسة

هناك عدة تصنيفات وتبويبات للتكاليف، نبينها فيما يلي:

¹ Y.Pesqueux ,B. Martory, **la nouvelle comptabilité des couts**, édition PUF ,France , 1995, p : 30

² بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دروس وتمرين، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 12

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 13

⁴ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزائر، 1991، ص8.

⁵ A. Boughaba , **comptabilité Analytique d'exploitation**, BERTI Editions , Alger,p :28

⁶ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، نفس المرجع، ص 14.

✓ التبويب حسب طبيعتها:

نميزها وفق ما يلي:¹

- **تكلفة المواد:** وتشمل كل البضائع والمواد واللوازم حيث تقوم المؤسسة بشراء البضائع قصد بيعها مباشرة، بينما المواد واللوازم تشتري قصد إدخالها في العملية الإنتاجية بطريقة مباشرة وغير مباشرة.
- **تكلفة الأجور:** حيث ترتبط تكلفة الأجور باليد العاملة، ومدى أهمية العمل الذي تقوم به، ونوعية اليد العاملة، فقد تكون يد عاملة بسيطة، كما قد تكون يد عاملة مؤجرة.
- **تكلفة الخدمات:** وتشمل جميع الخدمات التي تساعد في العملية الإنتاجية للمؤسسة كما تساهم في استقرار نشاط المؤسسة.

✓ التبويب حسب وظيفتها:

ونميز في هذا التصنيف ما يلي:²

- **تكلفة الشراء:** وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات والرسوم الجمركية).
 - **تكلفة الإنتاج (الصنع):** تشمل مجموعة من الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.
 - **تكلفة التوزيع:** هي مجموعة من الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الخارجية، كالنقل، الإشهار، وخدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدماتية).
- ✓ تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي:

ونميز ما يلي:³

- **أعباء هيكلية:** تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة،...)
 - **أعباء عملية:** وهي تنتج عن استخدام موارد المؤسسة.
- ✓ تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط:

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 42.

² راضي محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 50.

وينقسم إلى:¹

- **تكاليف ثابتة:** هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه، بل تظل ثابتة في المدى القصير والمتوسط بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط، ويرجع ذلك إلى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث إن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة خلال الأجل القصير والمتوسط، أما في الأجل الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيرة حيث لا يوجد إلا حجم نشاط واحد مثل تكاليف الدعاية والإعلان، إيجار محلات أو مخازن.
- **تكاليف متغيرة:** تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطا أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة مساوية مع نسب الزيادة في حجم النشاط، فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساسا إتجاه أحجام النشاط، فإذا زاد حجم النشاط وترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف فإن التكاليف الإضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا انخفض حجم النشاط وترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة.
- والتغير المقصود هنا في إجمالي التكاليف، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط زيادة ونقصا يطلق عليها مرنة مرونة كاملة، أما التي تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية، مثل تكاليف اليد العاملة، المواد الأولية المستهلكة،... الخ
- **تكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة:** وتشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير يعتبر شبه ثابتة، ويجب إضافة الجزء المتغير والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.
- ✓ **تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات:**

ونميز ما يلي:²

- **تكاليف مباشرة:** وهي التكاليف المرتبطة مباشرة بالمنتج وتتكون أساسا من:
 - العمل المباشر المبذول فعلا في عملية الإنتاج
 - تكلفة المواد المباشرة التي تحتاجها العملية الإنتاجية بصفة رئيسية.

¹ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص 118 - 124.

² مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة مؤسسة نفضال-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع تحليل إقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2005-2006، ص 46.

- **تكاليف غير مباشرة:** وهي مرتبطة بالنشاط الإنتاجي عموماً وليس بوحدة الإنتاج في حد ذاتها، وهي الناتجة عن عملية توزيع الأعباء لكل الأقسام التي تساهم في العملية الإنتاجية وفق مفاتيح توزيع خاصة، لتوزع أخيراً على الوحدات المنتجة وهي:
 - تكلفة العمل غير المباشر، وهو العمل الذي لا يبذل في عملية الإنتاج مباشرة مثل عمل أقسام الخدمات، الرواتب، تكلفة نقل وتخزين المواد الأولية، المياه لأغراض الصيانة... الخ
 - تكاليف صناعية غير مباشرة: وهي التكاليف الأخرى التي لا يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع، كإستهلاك الأصول الثابتة، التأمين، الإيجار... الخ.
- ✓ **تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية:**

ونميز بين نوعين من المصروفات:¹

- **المصاريف الإيرادات:** وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها هذه المصاريف ولا توجد لها منافع مستقبلية، وحسب مبدأ إستقلالية الدورات فإن كل فترة تحمل بمصاريفها وتستفيد من إيراداتها وفي نهاية الدورة تحمل في الحسابات المتعلقة بالدورة.
- **المصاريف الرأسمالية:** وتستفيد منها عدة فترات محاسبية مستقبلية، وتصنف هذه المصاريف كأصول، وتحول إلى مصاريف تحمل في نهاية كل دورة، مثل الإهلاكات.
- ✓ **تصنيف التكاليف حسب الرقابة والمسؤولية:**

وتقسم حسب مدى إمكانية الرقابة عليها والعكس ونلخصها في:²

- **تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم:** وتشمل عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد التحكم فيها كلما إنخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاءة الأداء.
- **تكاليف غير خاضعة للرقابة والتحكم:** وتتمثل في التكاليف التي تخضع لرقابة مسؤول إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص يمكن محاسبته، ومن أمثلتها: المواد والأجور غير المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام أخرى معينة، مصاريف الإيجار ومرتب مدير المصنع، إهلاك المباني،... الخ

¹ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار - دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA.PH)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 14.

² علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال - دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات -، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، المجلد 8، العدد 4، 2010، ص 133.

✓ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بإتخاذ القرار

ونشرحها وفق ما يلي:¹

- تكاليف فرص بديلة: تعرف تكاليف الفرصة البديلة (الضائعة) بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة، إذا تم إختيار إجراء معين بدلا من إجراء آخر، أو المزايا التي نتخلى عنها بسبب إختيارنا حلا ما بدلا من إختيار أحسن حل عند الآخرين.
- تكاليف تفاضلية: تمثل الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي ستكون مختلفة في حالة إستخدام أي بديل من البدائل المعروضة.
- التكاليف الغارقة: هي تكاليف لا تتأثر باي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة بإختيارات سابقة، فلا يجب استخدامها في تحليل البدائل.

ثالثا: مراحل حساب سعر التكلفة المؤسسة

1. التكاليف الموافقة لدورة الاستغلال في مؤسسة تجارية

إن دورة الإستغلال في مؤسسة تجارية تتميز بالبساطة، فهي تبدأ من عملية شراء السلع ثم تخزينها وتنتهي ببيعها، وبالتالي تشمل وظيفتين أساسيتين هما وظيفة التمويل ووظيفة التوزيع.

وعند تتبعنا لدورة الإستغلال يمكننا حساب مختلف التكاليف كما يلي:

تكلفة شراء البضائع = سعر الشراء + المصاريف المختلفة المباشرة وغير المباشرة (نقل، رسوم وضرائب غير مسترجعة، تخزين، شحن، تأمين)

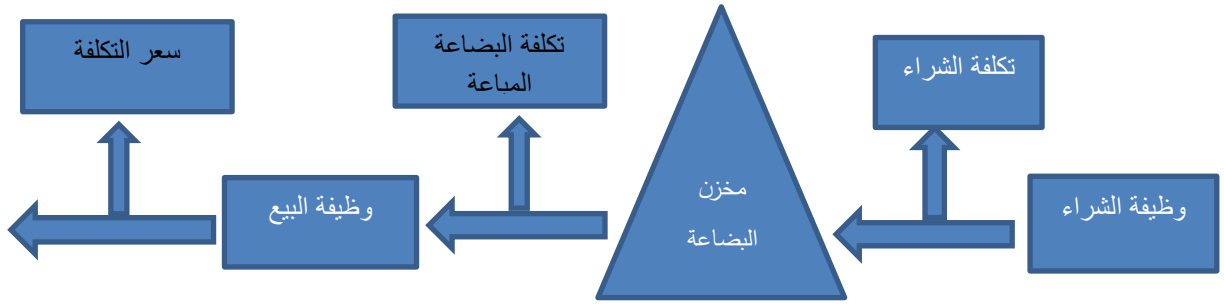
تكلفة شراء البضاعة المباعة = (مخزون أول مدة من البضاعة + تكلفة شراء البضاعة خلال الدورة) - مخزون آخر مدة من البضاعة.

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف البيع (التوزيع) المباشرة وغير المباشرة.

النتيجة (ربح أو خسارة) = سعر بيع البضاعة - سعر تكلفة البضاعة المباشرة.

¹ كفنوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة بإستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تقنية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (نفطال)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الاعمال، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007، ص 111.

شكل رقم 03: دورة الاستغلال في مؤسسة تجارية



المصدر: بن حواس كريمة، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، جامعة باجي مختار، عنابة،

منقول من الموقع: <https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/course/view.php?id=85#section-1>

يوم الإطلاع: 2022/08/05، التوقيت 18:38.

2. التكاليف حسب دورة الإستغلال في مؤسسة إنتاجية

دورة الإستغلال في مؤسسة إنتاجية (صناعية) تتضمن المراحل التالية:

- مرحلة شراء المواد الأولية
- مرحلة تطبيقها
- مرحلة بيع المنتجات المصنعة

والمؤسسة الصناعية هي التي تقوم بإجراء تعديلات على المواد الأولية وتحويلها من الحالة الخام إلى منتجات قابلة للبيع، وتتطلب عملية التحويل كفاءات عالية من الموارد البشرية وقدرات مادية ومالية معتبرة.

إن التكاليف التي يمكن حسابها في حالة مؤسسة إنتاجية هي:

تكلفة شراء المواد الأولية = سعر الشراء + المصاريف الملحقة بالمشتريات (مباشرة وغير مباشرة).

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة).

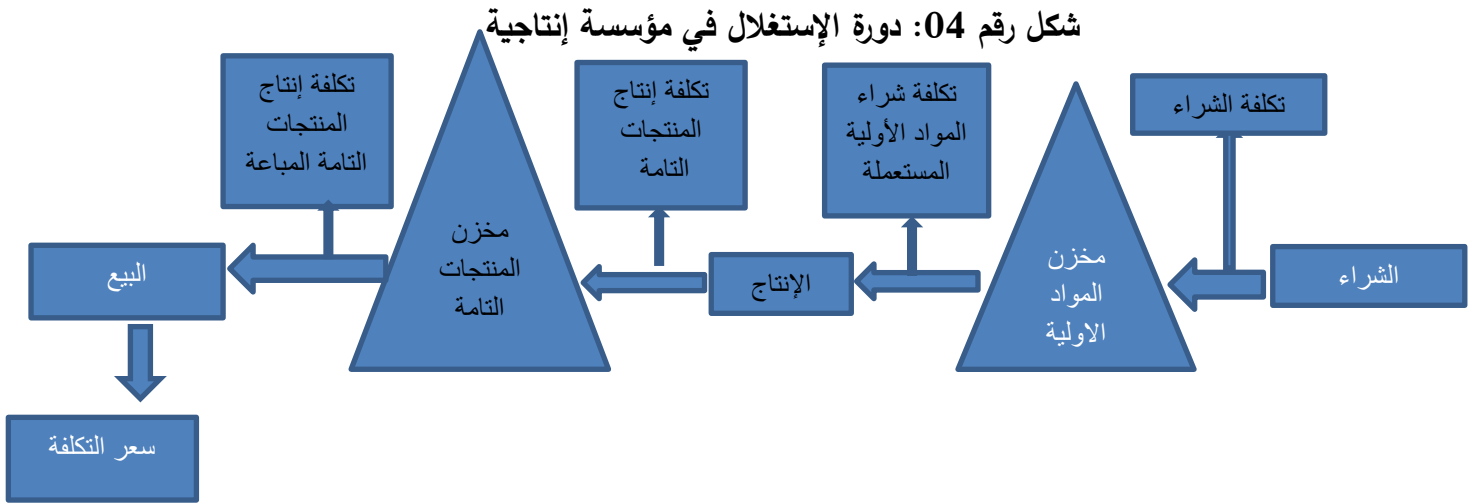
سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (مباشرة وغير مباشرة).

حيث:

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة * تكلفة شراء الوحدة الواحدة

تكلفة الإنتاج المباع = عدد الوحدات المباعة * تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

النتيجة = سعر البيع - سعر التكلفة



المصدر: بن حواس كريمة، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، جامعة باجي مختار، عنابة، منقول من الموقع:

<https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/course/view.php?id=85#section-1>

يوم الإطلاع: 2022/08/05، التوقيت 18:38.

3. حالة المؤسسة الخدمائية

يتمثل نشاطها في تقديم الخدمة للزبائن، وعليه يحسب لها سعر التكلفة فقط.

سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المبيعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

رابعاً: حساب النتيجة التحليلية في المؤسسة

1. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

تعتبر النتيجة التحليلية على العلاقة القائمة بين رقم الأعمال وسعر التكلفة، حيث تكون موجبة عندما تزيد العائدات على المصاريف، وتكون سالبة في الحالة العكسية، وتبين النتيجة التحليلية مدى مساهمة كل نوع من المنتجات في تكوينها، وهذا يسمح بمعرفة أسباب المبيعات الأكثر مردودية والمبيعات الأقل مردودية.

يمكن صياغة النتيجة التحليلية الإجمالية وفقاً للمعادلة التالية:¹

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي - سعر تكلفة المنتجات المبيعة

¹ عيساوي نصر الدين، المحاسبة التحليلية، بدون ذكر دار النشر، الجزائر، 2017، ص 32.

حيث: رقم الاعمال الصافي = عدد الوحدات المباعة * سعر البيع للوحدة

2. النتيجة التحليلية الصافية:

يمكن صياغة النتيجة التحليلية الصافية وفق العلاقة التالية:

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

حيث أن المحاسبة التحليلية هي تطور وإمتداد للمحاسبة العامة فالعلاقة وطيدة بينهما، إذ تستمد المحاسبة التحليلية بياناتها وأعباءها من المحاسبة العامة (ح61/ح68) أين تقوم بمعالجتها، إلا ان هناك مصاريف وأعباء تختلف في جزء منها بين المحاسبين، إذ نجدها ضمن المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية والعكس، وتتمثل فيما يلي:

- أعباء العناصر الإضافية:

هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة لكنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية وتتكون من:¹

- **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص:** إن المؤسسة عند إستخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد، وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولكن إستخدام رأس المال الخاص لا يتم دفع فوائد عليه، وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية.
 - **أجرة عمل المستغل (صاحب المشروع):** يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك لكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الإعتبار أجرة صاحب المؤسسة.
- أعباء غير معتبرة:

إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الإعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير قابلة للتحميل، ويتعلق الامر أساسا بالحالات التالية:²

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 2000، ص ص 22-23

² بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين، مرجع سبق ذكره، ص 18

- فروق التحميل وهي أعباء خارج الإستغلال: حيث أن:

فروق التحميل = تكاليف المحاسبة التحليلية - تكاليف المحاسبة العامة

- أعباء متعلقة بالإستغلال لكن ليس لها علاقة بالإنبساط العادي للمؤسسة (ليس لها ميزة عادية في النشاط) مثل الرسوم المسترجعة، مخصصات المؤونات الإستثنائية (مؤونات نقص المخزون والذمم، مؤونات الخسائر والتكاليف المحتملة).
- خسارة قيمة متعلقة بالتثبيات.

وعليه: أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتمدة.

خامسا: تمارين تطبيقية محلولة

التمرين 1:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات P1 و P2 باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2.

ولحساب نتيجتها لشهر ديسمبر 2021 إستخرجنا المعلومات التالية:

1. الشراء

- المادة الاولى M1 : 5900 كغ ب 40 دج/كغ
- المادة الأولى M2 : 6500 كغ ب 15 دج/كغ
- مصاريف الشراء تبلغ 10% من ثمن شراء المادة M1 و 5% من ثمن شراء المادة M2.

2. الإنتاج والإستعمالات

- لإنتاج 3500 وحدة من P1 يتطلب إستعمال 3500 كغ من M1 و 3500 كغ من M2.
- لإنتاج 2500 وحدة من P2 يتطلب إستعمال 2000 كغ من M1 و 3000 كغ من M2.
- 2000 ساعة يد عاملة مباشرة منها 900 ساعة ل P1 والباقي ل P2 ب 150 دج للساعة.
- مصاريف الإنتاج الأخرى 40875 دج للمنتج P1 و 24750 دج للمنتج P2.

3. المبيعات

- تم بيع 2800 وحدة من P1 ب 180 دج للوحدة، كما تم بيع 1800 وحدة من P2 ب 200 دج للوحدة.
- مصاريف التوزيع 15000 دج للمنتج P1 و 20000 دج للمنتج P2.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة الشراء الإجمالية للمادتين M1 و M2.
2. تحديد تكلفة الإنتاج للمنتجين P1 و P2.
3. تحديد سعر التكلفة للمنتجين P1 و P2.
4. تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية.

التمرين الثاني:

تنتج المؤسسة منتجين P1 و P2 بإستعمال مادتين اوليتين M1 و M2

ومن البطاقة التقنية للإنتاج إستخرجنا المعلومات التالية:

- يحتاج المنتج الواحد من P1 إلى 500 غ من M1 و 875 غ من M2.
- يحتاج المنتج الواحد من P2 إلى 400 غ من M1 و 800 غ من M2.

وإليك المعلومات المتعلقة بنشاطها لشهر ماري 2021:

1. المشتريات:

- المادة الأولية M1: 900 كغ ب 48 دج/كغ
- المادة الأولية M2: 1500 كغ ب 72 دج/كغ

2. الاستعمالات:

- تم إستعمال 700 كغ من M1 و 1300 كغ من M2.

3. الأعباء المباشرة:

- الشراء 37800 دج توزع بالتناسب مع ثمن الشراء الإجمالي للمواد الأولية المشتراة.
- الإنتاج 480 ساعة للمنتج P1 بمبلغ إجمالي 45600 دج، و 450 ساعة للمنتج P2 بمبلغ إجمالي 42750 دج.

- مصاريف الإنتاج الأخرى 70650 دج منها 35400 دج للمنتج P1.
- التوزيع: 33 دج لكل وحدة مباعة.

4. المبيعات:

- 500 وحدة من المنتج P1 ب 300 دج للوحدة.
- 400 وحدة من المنتج P2 ب 280 دج للوحدة.

المطلوب:

1. حدد عدد الوحدات المنتجة P1 و P2
2. أحسب تكلفة شراء كل مادة
3. احسب تكلفة الإنتاج
4. حدد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية.

التمرين 3:

تنتج مؤسسة منتجين تامين A و B وذلك بإستعمال ثلاث مواد أولية M1، M2، M3

حيث يتطلب إنتاج المنتج A استعمال المادة الأولية M1 ويتطلب إنتاج المنتج B استعمال المادتين الأوليتين M2 و M3.

1. المشتريات:

- المادة الأولية M1 ب 20 دج للكغ
- المادة الأولية M2 ب 18 دج للكغ
- المادة الأولية M3 ب 14 دج للكغ
- تم إستهلاك كل المواد المشتراة خلال عملية الإنتاج
- بلغت مصاريف الشراء المباشرة 5850 دج موزعة وفق الكمية المشتراة.

2. الإنتاج والاستعمال:

- كل وحدة من المنتج A تستعمل 1.5 كغ من M1
- كل وحدة من المنتج B تستعمل 0.9 كغ M2 و 1.2 كغ من M3.
- يتطلب إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج A ضعف المدة التي يتطلبها إنتاج الوحدة الواحدة من B .
- كل وحدة من المنتج B تتطلب 12 دقيقة.

3. اليد العاملة المباشرة:

- بلغت الساعات الإجمالية لليد العاملة 250 ساعة بسعر 12.5 دج، منها 150 ساعة للمنتج B.

4. المبيعات:

- 240 وحدة من المنتج A ب 64 دج للوحدة.
- 650 وحدة من المنتج B ب 53 دج للوحدة
- إجمالي مصاريف التوزيع المباشرة 2670 دج منها 1300 دج للمنتج A

المطلوب:

1. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؟
2. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية؟

التمرين 4:

تستخدم مؤسسة صناعية من أجل إنتاج منتجين A و B ثلاث مواد أولية M1، M2، M3 كما يلي:
ومن سجلات المحاسبة لشهر ماي 2021 استخرج ما يلي:

1. المشتريات:

- 5000 كغ من المادة الأولية M1 بسعر 80 دج/كغ
- 8000 كغ من المادة الأولية M2 بسعر 40 دج/كغ
- 2000 كغ من المادة الأولية M3 بسعر 60 دج/كغ

2. مصاريف الشراء:

- مصاريف النقل والشحن ب 45000 دج توزع على الكمية المشتراة.
- رسوم الشراء 52500 دج توزع على أساس قيمة المشتريات.

3. الإنتاج والاستعمالات:

- إستعملت لإنتاج 1000 وحدة من المنتج A 2000 كغ من M1 و 5000 كغ من M2 و 800 كغ من M3.
- إستعملت لإنتاج 800 وحدة من المنتج B 2500 كغ من M1 و 2500 كغ من M2 و 1100 كغ من M3.

4. مصاريف الإنتاج:

- يد عاملة 278000 دج توزع على أساس كمية المواد المستعملة في الإنتاج.

5. المبيعات:

- بيعت 90 % من المنتج A بسعر 700 دج للوحدة.
- بيعت 80 % من المنتج B بسعر 650 دج للوحدة.

6. مصاريف التوزيع:

- 53020 دج توزع على أساس إجمالي المبيعات.

المطلوب:

1. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؟
2. حساب النتيجة التحليلية لكل منتج؟
3. حساب النتيجة الصافية، علما أن العناصر الإضافية هي 30000 دج وأعباء غير محملة بلغت 45000 دج؟

حل التمرين 1:

1. حساب تكلفة الشراء الإجمالية للمادتين M1 وM2.

المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
97500	15	6500	236000	40	5900	ثمن الشراء
4875	/	/	23600	/	/	مصاريف الشراء
102375	15.75	6500	259600	44	5900	تكلفة الشراء

2. حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين P1 وP2.

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
88000	44	2000	154000	44	3500	تكلفة شراء المواد المستعملة
47250	15.75	3000	55125	15.75	3500	المادة الأولية M1
165000	150	1100	135000	150	900	المادة الأولية M2
24750	/	/	40875	/	/	يد عاملة مباشرة
						مصاريف الإنتاج الأخرى
325000	130	2500	385000	110	3500	تكلفة الإنتاج

3. حساب سعر التكلفة لكل منتج

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
234000	130	1800	308000	110	2800	تكلفة الإنتاج المباع
20000	/	/	15000	/	/	مصاريف التوزيع
254000	141.11	1800	323000	115.35	2800	سعر التكلفة

4. النتيجة التحليلية لكل منتج:

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
360000	200	1800	504000	180	2800	رقم الأعمال
(254000)	141.11	1800	(323000)	115.35	2800	سعر التكلفة
106000			181000			النتيجة التحليلية
287000						النتيجة التحليلية الإجمالية

حل التمرين 2:

1. حساب عدد الوحدات المنتجة P1 و P2

بالتحويل من الغرام إلى الكيلو جند:

- يحتاج المنتج الواحد من P1 إلى 0.5 كلغ من M1 و 0.875 كلغ من M2.
- يحتاج المنتج الواحد من P2 إلى 0.4 كلغ من M1 و 0.8 كلغ من M2.
- الكمية المستعملة 700 كلغ من M1 و 1300 كلغ من M2.

نشكل جملة معادلتين:

$$\begin{cases} 0.5 P1 + 0.4 P2 = 700 \dots\dots 1 \\ 0.875 P1 + 0.8 P2 = 1300 \dots\dots 2 \end{cases}$$

بعد حل جملة المعادلتين نجد:

$$P1 = 800 \text{ وحدة}$$

$$P2 = 750 \text{ وحدة}$$

2. حساب تكلفة شراء كل مادة M1 و M2:

المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
108000	72	1500	43200	48	900	ثمن الشراء
27000	/	/	10800	/	/	مصاريف الشراء
135000	90	1500	54000	60	900	تكلفة الشراء

3. حساب تكلفة الإنتاج P1 و P2

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
18000	60	300	24000	60	400	تكلفة شراء المواد المستعملة
54000	90	600	63000	90	700	المادة الأولية M1
42750	95	450	45600	95	480	المادة الأولية M2
35250	/	/	35400	/	/	يد عاملة مباشرة
						مصاريف الإنتاج الأخرى
150000	200	750	168000	210	800	تكلفة الإنتاج

4. حساب سعر الكلفة للمنتجين P1 و P2

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
80000	200	400	105000	210	500	تكلفة الإنتاج المباع
13200	33	400	16500	33	500	مصاريف التوزيع
93200	233	400	121500	243	500	سعر التكلفة

• النتيجة التحليلية الإجمالية:

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
112000	280	400	150000	300	500	رقم الأعمال
(93200)	233	400	(121500)	243	500	سعر التكلفة
18800			28500			النتيجة التحليلية
47300						النتيجة التحليلية الإجمالية

حل التمرين 3:

1. حساب مختلف التكاليف:

$$A: 100 \text{ سا} * 60 \text{ د} = 6000 \text{ د}$$

$$B: 150 \text{ سا} * 60 \text{ د} = 9000 \text{ د}$$

250 سا

$$\text{إنتاج A} = 6000 / 24 = 250 \text{ وحدة}$$

$$\text{إنتاج B} = 9000 / 12 = 750 \text{ وحدة}$$

$$\text{إستعمالات M1} = \text{إنتاج A} * 1.5 \text{ كغ} = 1.5 * 250 = 375 \text{ كغ}$$

إستعمالات M2 = إنتاج B * 0.9 كغ = 750 * 0.9 = 675 كغ

إستعمالات M3 = إنتاج B * 1.2 كغ = 750 * 1.2 = 900 كغ

الكمية المشتراة هي نفسها الكمية المستعملة.

• حساب تكلفة الشراء:

المادة الأولية M3			المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
12600	14	900	12150	18	675	9900	20	375	ثمن الشراء
2700	3	900	2025	3	675	1125	3	375	مصاريف الشراء
15300	17	900	14175	21	675	11025	29.4	375	تكلفة الشراء

• حساب تكلفة الإنتاج:

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
14175	21	675	11025	29.4	375	تكلفة شراء المواد المستعملة
15300	17	900				
1875	12.5	150	1250	12.5	100	مصاريف الإنتاج المباشرة
31350	41.8	750	12275	49.1	250	تكلفة الإنتاج

• حساب سعر التكلفة:

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
27170	41.8	650	11784	49.1	240	تكلفة الإنتاج المباع
1370	/	/	1300	/	/	مصاريف التوزيع
28540	43.9	650	13084	54.51	240	سعر التكلفة

2. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية:

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
34450	53	650	15360	64	240	رقم الأعمال
(28540)	43.9	650	(13084)	54.51	240	سعر التكلفة
5910			2276			النتيجة التحليلية
8186						النتيجة التحليلية الإجمالية

حل التمرين 4:

1. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة:

• حساب تكلفة الشراء:

M3			M2			M1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
120000	60	2000	320000	40	8000	400000	80	5000	ثمن الشراء
6000	/	/	24000	/	/	15000	/	/	مصاريف الشراء
7500			20000			25000			رسوم الشراء
133500	66.75	2000	364000	45.5	8000	440000	88	5000	تكلفة الشراء

• حساب تكلفة الإنتاج:

B			A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
220000	88	2500	176000	88	2000	تكلفة شراء المواد المستعملة M1
113750	45.5	2500	227500	45.5	5000	M2
73425	66.75	1100	53400	66.75	800	M3
122000	/	/	156000	/	/	مصاريف الإنتاج المباشرة
529175	661.46	800	612900	612.9	1000	تكلفة الإنتاج

• حساب سعر التكلفة:

B			A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
423334.4	661.4	640	551610	612.9	900	تكلفة الإنتاج المباع
21086.35	6	/	31933.65	/	/	مصاريف التوزيع
444420.75	694.4	640	583543.65	648.38	900	سعر التكلفة

2. حساب النتيجة التحليلية لكل منتج:

B			A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
416000	650	640	630000	700	900	رقم الأعمال
(444420.75)			(583543.65)			سعر التكلفة
28420.75			46456.35			النتيجة التحليلية
18035.35						النتيجة التحليلية الإجمالية

3. النتيجة التحليلية الصافية:

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

$$3035.6 = 45000 - 30000 + 18035.6 =$$

المحور الثالث: محاسبة المخزونات

تعتبر المخزونات عنصرا أساسيا في حساب سعر التكلفة لأي مؤسسة، ففي بعض الأحيان تكون تكلفة المواد مؤثرة بشكل كبير إذ قد تتجاوز نسبتها 30 % ، وعليه لا بد أن تراقب المؤسسة حركة المخزون من المواد بالكمية والقيمة.

وسنتطرق في هذا المحور إلى تعريف المخزونات وأهميتها، أنواع المخزونات، أسباب التخزين، تقييم حركة المخزونات في المؤسسة، الجرد الدائم للمخزون، وإدراج تمارين تطبيقية محلولة.

أولاً: تعريف المخزونات وأهميتها

1. تعريف المخزونات

يعرف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) المخزونات من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والمتعلق بالمخزونات على أنها: " كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها إما في إطار النشاط العادي للمؤسسة، أو في شكل منتجات جارية أو قيد الإنجاز، أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات".¹

كذلك تعبر المخزونات عن " مجمل الأملاك التي إشترتها المؤسسة أو انشأتها بهدف إستهلاكها في العملية الإنتاجية عن طريق إستعمالها في عملية التصنيع أو الإستغلال، فهي مقتنيات متداولة قد تباع على حالتها الأولى أو تحول إلى منتجات تطرح للبيع".²

ويعرف المخزون كذلك كالتالي: " المخزون من أكثر الأصول المتداولة في معظم الوحدات الاقتصادية، وذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثيره على أرباح المنشأة وعلى مركزها المالي، وكذلك يؤثر على حقوق الملكية، ويؤثر على تكلفة البضاعة المباعة".³

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المخزون على انه: " مجموع الموارد والسلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالتها، أو إدخال إضافة عليها ثم بيعها".

¹ Code des IFRS, Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1 septembre 2007, 3 ème édition, 2007, Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, Paris, p ?

² عاشور كتوش، المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2009، ص 104.

³ وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص 18.

2. أهمية المخزونات

تتمثل أهمية التخزين فيما يلي:¹

- ضمان إستمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتدفق المواد الأولية الضرورية لعملية التمويل إلى قسم الإنتاج في حالة المؤسسة الإنتاجية، كما يسمح بإشباع طلبات الزبائن بالنسبة للمؤسسة التجارية.
- عندما تكون هناك سياسة واضحة للمخزون مبنية على أسس عملية، فإن هذا من شأنه تخفيض حجم الإستثمارات في موجودات المخازن إلى الحد الذي يسمح بإستمرار العملية الإنتاجية، ولا يكون هناك فائض في المخزون، أي تحقيق التوازن بين متطلبات العملية الإنتاجية وبين ما هو موجود في المخازن.
- يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة، فإنه يؤثر في إقتصاديات المشروع، حيث تمثل تكلفة الإحتفاظ بالمخزون نسبيا تكلفة مرتفعة لا يستهان بها.
- نظرا لإرتباط إدارة المخزون بمختلف الإدارات الأخرى الموجودة في نفس المشروع، فإن حجم المخزون وإرتفاع تكاليف الإحتفاظ به يؤثر على إجمالي التكاليف الكلية للإنتاج، وبالتالي على تكلفة السلعة الموجه تسويقها لعملاء المشروع، وبالتأكيد على أسعارها النهائية، الأمر الذي يؤثر على إستمرار الإحتفاظ بعملاء المشروع وقطاعاته التسويقية.
- تعتبر الموسمية سببا للتخزين، فبعض إحتياجات المشروع تتوفر في موسم معين (مثلا المواد الزراعية) بينما يجري إستخدامها في الإنتاج طول السنة، ومن ناحية أخرى قد يتم الإنتاج خلال فترة معينة أو موسم معين بينما يحتاج السوق إلى هذه المنتجات طوال العام لإمداد السوق بإحتياجاته.

ثانيا: أنواع المخزونات

- تختلف أنواع ومكونات المخزون تبعا لنوعية النشاط الذي تزاوله المؤسسة حيث تتمثل في الأنواع التالية:²
- **البضائع والسلع:** هي كل ما تشتريه المؤسسة قصد بيعها على حالتها أو إضافة أشياء على شكلها الخارجي.
 - **مواد ولوازم:** هي مجموعة المواد تشتريها المؤسسة الصناعية خاصة، بغرض تحويلها من حالة إلى أخرى ومن شكل لأخر.

¹ بن زهية محمد، التسيير الأمثل للمخزون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ملبنة الحضنة بمسيلة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة-تكنولوجيا المعلومات والإتصال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007-2008، ص ص 15-16

² بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص ص 66 - 67

- **منتجات نصف مصنعة:** منتجات قامت المؤسسة الصناعية بتصنيعها وقد وصلت العملية إلى مرحلة معينة، حيث ستجرى عليها تحويلات أخرى لاحقاً، وذلك بنفس المؤسسة على مستوى ورشة تصنيع أخرى، أو على مستوى مؤسسة أخرى تبعتها لاحقاً.
 - **منتجات وأشغال جارية:** منتجات مازالت قيد التصنيع أو قيد التنفيذ عند نهاية دورة الإستغلال أو الفترة المحاسبية.
 - **منتجات تامة:** منتجات منتهية الصنع، جاهزة للبيع أو التوزيع في حالة الإنتاج حسب الطلب.
 - **مخزون موجود خارج المؤسسة:** منتجات ذات طبيعة متنوعة تمتلكها المؤسسة وتخزنها بمخازن مؤجرة.
 - **فضلات ومهملات:** تتمثل في بقايا العملية الإنتاجية من مواد مستعملة، وكذا منتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة بها عيوب، حيث يحتفظ بها داخل المخازن، هذا في حالة كون الفضلات والمهملات لها قيمة إستعمالية، حيث يمكن بيعها، أو إستعمالها ثانية في العملية الإنتاجية اللاحقة.
- ولقد تم التفصيل في أنواع المخزونات في النظام المحاسبي المالي:¹
- ✓ **ح/30 البضاعة:** هي السلعة التي تشتري لغرض بيعها على نفس شكلها الأول دون تغيير في شكل ومضمون تلك السلعة، ونجده على مستوى المؤسسة التجارية.
 - ✓ **ح/31 مواد أولية ولوازم:** يتكون الحساب من عنصرين:
 - **المادة الأولية:** وهي السلعة التي تشتري لغرض تحويلها وتصنيعها ونحصل من خلالها على المنتجات، وهذا النوع يكون في المؤسسة الإنتاجية.
 - **اللوازم:** هي السلعة التي تشتري ليس لغرض التمويل أو البيع، إنما لغرض تركيبها في المنتج التام والذي لا يكون تام أو كامل بدونها، وهذا النوع من المخزون نجده أيضاً في المؤسسة الإنتاجية.
 - ✓ **ح/32 تموينات أخرى:** هي عبارة عن سلع مساعدة على الإنتاج أو الإستغلال دون وجود علاقة مباشرة بينها وبين المنتجات المحصل عليها والتي تنقسم إلى:
 - **ح/ 321 مواد قابلة للإستهلاك:** مثل زيوت التشحيم، مواد التنظيف،...
 - **ح/ 322 اللوازم القابلة للإستهلاك:** مثل اللوازم المكتبية كالأقلام، الأوراق،...
 - **ح/ 326 الأغلفة التالفة:** الأغلفة التي تستعمل مرة واحدة في العملية الإنتاجية، وتدخل تكلفتها ضمن تكلفة المنتجات المصنعة.
 - ✓ **ح/33 سلع قيد الإنجاز:** هي عبارة عن منتجات قيد التصنيع أو أشغال تحويل خاصة بمنتجات معينة والتي تنقسم إلى:

¹ عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم إقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017-2018، ص ص 48-49

- ح/331 المنتجات الجاري إنجازها: هي التي لم تبلغ بعد المرحلة النهائية ضمن الدورة التصنيعية، والإشكالية هنا ليست في محدودية الإمكانيات، إنما المحدودية الزمنية.
- ح/335 أشغال جاري إنجازها: هي العمليات التحويلية على المادة الأولية في المراحل الأولى من إنتاج المنتجات المصنعة، إنتهت الدورة التصنيعية ولم يأخذ المنتج شكله الأولي بسبب عدم بلوغ نهاية المرحلة الأولى بعد.
- ✓ ح/ 34 خدمات قيد الإنجاز: هي الخدمات المقدمة للغير، حيث إنتهت الدورة المحاسبية ولم تنته هي بعد، وتقسم إلى:
- ح/ 341 الدراسات الجاري إنجازها: هي الدراسات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بإنجازها للغير أين إنتهت الدورة المحاسبية ولم تتجز بعد.
- ح/ 345 الخدمات الجاري تقديمها: هي عبارة عن الخدمات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بتقديمها للغير أين إنتهت الدورة المحاسبية ولم تقدم كاملة.
- ✓ ح/35 مخزونات المنتجات: هي مختلف الأنواع من المنتجات التي يمكن أن نصادفها في المؤسسة ونجد:
- ح/ 351 المنتجات الوسيطة: هي المنتجات التي خرجت من مرحلة صنع معينة كاملة الصنع بالنسبة للهدف الذي سطر إليها، ونجد هذا النوع من المنتجات على مستوى المؤسسات التي تنتج منتجاتها على أساس مجموعة من المراحل المتتالية.
- ح/ 355 المنتجات المصنعة: هي المنتجات التي خرجت من المرحلة النهائية للصنع كاملة وقابلة للبيع.
- ح/ 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة: وهذا النوع من المخزون ينقسم إلى:
 - المواد المسترجعة (البقايا المسترجعة): هي بقايا العملية الإنتاجية التي لها قيمة بيع، ويمكن إعادة استعمالها ضمن العملية الإنتاجية كمادة معوضة.
 - المنتجات المتبقية (المهملات): هي المنتجات التي تحمل عيب معين في إنتاجها إما ظاهري أو باطني، هذا النوع من المنتجات إما يباع بسعر أقل من المنتجات السليمة أو إعادته للورشات لغرض التعديل.
- ✓ ح/ 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات: هي مختلف مكونات التثبيتات التي يمكن الحصول عليها في حالة تفكيك التثبيت جزئيا أو كليا لإعادة الإستعمال.
- ✓ ح/ 37 المخزونات في الخارج: هي المخزونات التي تحولت ملكيتها للمؤسسة المعنية من دون إستلامها وتخزينها.

ثالثا: أسباب التخزين

يحقق المخزون عامل الأمان بالنسبة لإستمرار عملية الإنتاج بالمشروع، حيث يكفل المخزون أرصدة المواد والسلع وقطع الغيار التي تحقق هذا الأمان.

وبالرغم من أن عملية التخزين في المؤسسة تؤدي إلى تكاليف التخزين كإيجار المستودعات أو امتلاكها، أجور العاملين فيها، وغيرها بالإضافة إلى تجميد الأموال في هذا المخزون، ومواجهة المؤسسة لخطر التلف أو تقادم الأصناف المخزنة، ورغم هذا تظهر حاجة المؤسسة للتخزين للأسباب التالية:¹

- يجب أن يكون هناك تدفق مستمر وبكميات كافية من المواد حسب أوامر الإنتاج لنضمن إستمرار الإنتاج في حالة تأخر المواد أو عدم وصولها كلية، وهذا ما يسمى بالفجوة بين الإنتاج والإمداد بالمواد الأولية.
- إذا كانت مبيعات المؤسسة موسمية، أي عند وجود فجوة بسعر البيع والإنتاج، يفضل من الناحية الاقتصادية أن يكون الإنتاج على مدى العام بطريقة منتظمة وأن يستخدم المخزون كهامش أمان بين الإنتاج والمبيعات، وذلك لأن الإنتاج غير المتساوي على مدار العام يتطلب في أوقات زيادة الإنتاج صرف أجور إضافية أو إجراء تعيينات مؤقتة لعدد من العمال، أو شراء مواد من السوق بأسعار مرتفعة، وكل ذلك سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج.
- في حالة ارتفاع الأسعار، الهدف من التخزين هو الحصول على ميزات نسبية على المنافسين، وذلك عن طريق البيع بأسعار أقل، أو رفع الأرباح وذلك لأن تكلفة المخزونات كانت أقل مما هو في السوق، هنا عملية التخزين تعد هامش أمان ضد ارتفاع الأسعار.
- يحتفظ بالمخزون أحيانا بهدف الدعاية والإعلان وتقديم عينات للجمهور، وكلما تنوعت المنتجات زاد حجم المخزون المطلوب لهذا الغرض.

رابعا: تقييم حركة المخزونات في المؤسسة

يجب إختيار الطريقة الملائمة لتقويم المخزون بسعره الحقيقي، حيث يتم تسجيل تكلفة المواد الواردة للمخازن في السجلات والدفاتر بالتكلفة الإجمالية الفعلية للمواد، فالمدخلات من البضائع والمواد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء بما تتضمنه من سعر الشراء والمصاريف الأخرى المتعلقة به، كمصاريف النقل والتأمين، الرسوم الجمركية، مصاريف التخليص بالنسبة للواردات الخارجية بالإضافة إلى مصاريف أخرى مثل عمولة وكلاء الشراء ومصاريف الإستشارات وغيرها.

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 130

1. تقييم الإدخالات من المخزون:

وتقيم المدخلات من المخزون كالتالي:

- الإدخالات المشتراة: تسجل وفقا لتكلفة الشراء وتضم ثمن الشراء، نفقات الشراء المباشرة وغير المباشرة.
- إدخالات المنتجات التامة، نصف التامة والجارية: تقيم عادة بتكلفة إنتاجها ابتداء من مرحلة إنتاجها إلى المرحلة التي بلغت من التصنيع أو التمويل.

2. تقييم الإخراجات من المخزون:

كما نعلم أن عملية تقييم المدخلات تتم وفق شكل سهل وبسيط، في حين ان تقييم المخرجات يحتاج إلى معالجة خاصة، وهذا نظرا للأسباب التالية:¹

- إختلاف أسعار المشتريات وهذا نظرا لإختلاف كل من الموردين، الأسواق، أوقات الشراء، وسائل النقل.
- توجد عدة طرق تستعمل لتقييم الإخراجات، حيث هذه الطرق تختلف من مؤسسة لأخرى، وهذا حسب إختلاف إستراتيجيات واهداف المؤسسة وإختياراتها.
- ينصح بالنسبة للمؤسسة بعدم تغيير الطريقة المتبعة وذلك لما له من تأثير على تسييرها، وخاصة على النتيجة والمخزون النهائي، وكذلك من أجل توحيد أو إستقرار القواعد المتبعة حتى يتسنى لمتخذي القرار أو المسيرين تقييم الأداء والمقارنة بين الدورات الإستغلالية.

ومن أهم الطرق لتقييم إخراجات المخزون:²

أ. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

تأخذ هذه الطريقة بعين الإعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها، وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة يقسم ويرجح بالكميات، وفي هذه الطريقة ثلاث طرق:

¹ محمد الخطيب نمر، إعتقاد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار- دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العنادر الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA.PH)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع دراسات إقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 29.

² مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2012، ص 285.

➤ **التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول:**

هذه الطريقة تؤخذ بعين الإعتبار في النظام المحاسبي المالي SCF، وتتطلب حساب تكلفة الإخراجات بعد كل عملية إدخال جديدة.

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت.و.م.و. (CUMP)} = (\text{تكلفة المخزون المتبقي} + \text{تكلفة الإدخال الجديد}) / (\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية الإدخال الجديد})$$

➤ **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات بدون مخزون أول مدة (مخ1)**

لا تأخذ هذه الطريقة مخ أول المدة بعين الإعتبار في حساب سعر أو تكلفة الإخراجات، حيث يتم حساب ت.و.م.و. إنطلاقاً من مجموع الإدخالات فقط.

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت.و.م.و. (CMUP)} = \text{تكلفة الإدخالات} / \text{كمية الإدخالات}$$

➤ **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ 1**

وتقوم هذه الطريقة على تسجيل عمليات المؤسسة الخاصة بالمخزون عند تاريخ وقوعها، حيث تسجل الإدخالات من المواد أو المنتجات (بالكمية، السعر الوحدوي، التكلفة او القيمة الإجمالية)، أما الإخراجات فتسجل بالكمية فقط إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية أين يتم حساب ت.و.م.و. وتسعر بها جميع المخرجات وفق العلاقة التالية:

$$\text{ت.و.م.و. (CMUP)} = (\text{تكلفة مخزون أول مدة} + \text{تكلفة إدخالات الفترة}) / (\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية الإدخالات للفترة})$$

➤ **مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:**

تتمثل فيما يلي:¹

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة.
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة، وعلى تكلفة البضاعة المباعة.
- تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة.

¹ محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء 2، دار حنين، الأردن، 2000، ص 127.

- تحدّد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا.
 - طريقة سهلة التطبيق خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.
- لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية اخر المدة.

ب. طريقة إستنفاد المخزون

وهذا النوع يعتمد على أن كل ما دخل من المخزونات يحتفظ بمميزاته (سعره وكميته)، دون جمع المخزونات فيما بينها، حيث يقوم المسير بترتيب تلك المخزونات زمنيا حسب وقت دخولها إلى المخازن ونجد فيها نوعين:

➤ طريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO

تقيم الإخراجات من المواد الأولية والمنتجات وفقا لهذه الطريقة بتكلفة المخزونات التي وجدت أولا في المخازن، وتستهلك تدريجيا مما دخل أولا إلى أن تنفذ نهائيا ثم تستهلك بتكلفة ما دخل ثانيا ثم ثالثا، مع الحرص على عدم إستخدام التكلفة الجديدة إلا بعد نفاذ المخزون القديم، فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا.

🚦 مزايا طريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO

- تستعمل هذه الطريقة في حالة وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن، ومن اهم مزايا هذه الطريقة:¹
- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول.
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد او تصبح قديمة.
- تكون تكاليف المخزون اخر المدة احدث التكاليف، ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية.
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين او المديرين.
- تقدم الطريقة أساسا ثابتا لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكّن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية.
- يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للإنخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا، لان بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي إنخفاض مجمل الربح.

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 97.

- تقييم المخزون بأحدث الأسعار، وذلك لأغراض الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وذلك التقييم للمخزون يجعل قيمته تقترب من أسعار الإحلال الجارية في تاريخ إعداد الميزانية، وسوف يكون أكثر قرباً من سعر الإحلال كلما زاد معدل دوران المخزون شريطة عدم حدوث تغييرات كثيرة في الأسعار بين آخر عملية شراء وبين تاريخ إعداد الميزانية بنهاية السنة المالية.

✚ عيوب طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً FIFO

- بالرغم من تعدد المزايا بإستعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا أنه توجد عدة عيوب:¹
- عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية.
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمنشأة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغييرات في الأسعار.
- لا يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للإرتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب.

➤ طريقة ما دخل أخيراً خرج أولاً LIFO

- تعتمد هذه الطريقة على التسلسل الزمني في صرف المخزونات لكن بترتيب عكسي أي يتم أولاً إخراج آخر كمية وردت إلى المخزن حتى تنفذ، ثم التي قبلها مباشرة وهكذا...، مع العلم ان هذه الطريقة تم إلغاؤها في النظام المحاسبي المالي SCF.

✚ مزايا طريقة ما دخل أخيراً خرج أولاً LIFO

من أهم مميزاتها:²

- ينتج عن إستخدامها خفض الأرباح في فترات ارتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة، وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المنشأة.
- تعد من أفضل الطرق في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لا بد من ان يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لإرتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة لغرض قياس الدخل.
- سهولة إجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والإيرادات الجارية.

¹ فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص 76.

² خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص 97

- تؤدي إلى إستخراج رقم واقعي للارباح العادية وذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج.
- تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة إرتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار.
- تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق التوازن في أرباح الفترة، بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار، وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية من تقلب الأسعار.

❖ عيوب طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا LIFO

- بالرغم من تعدد المزايا بإستعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا أنه توجد عدة عيوب:¹
- كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعودا وهبوطا كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية.
- تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي لا يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ إعداد القائمة.
- تعمل على زيادة الأرباح في حالة إنخفاض الأسعار.
- لا تتماشى مع التدفق المادي لصرف المواد.

خامسا: الجرد الدائم للمخزونات

إن عملية إدخال وإخراج المواد والسلع المخزنة من وإلى المخازن يتم تسجيلها في حسابات المخازن حسب الكميات وكذلك حسب القيم، وتعرف هذه العملية بالجرد الدائم.

وحسب القوانين المعمول بها فإنه في المحاسبة العامة المؤسسة ملزمة بإجراء الجرد الدائم لمخزوناتا مرة واحدة على الأقل في السنة من اجل تحيين مخزوناتها ومقارنتها بالجرد المحاسبي (المستخرج من بطاقات المخزون).

1. أنظمة جرد المخزونات

يتم من خلال عملية جرد المخزون معرفة كمية المواد من حيث العدد والوزن أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية، وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتتم عملية التحقق من وجود المخزون لغرض التأكد من ان قيمة المخزون المدرجة في

¹ جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003، ص 513

الميزانية تمثل حقيقة ما تملكه المؤسسة، ولقد جرى العرف على ضرورة القيام بجرد المخزون مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة.¹

2. فوائد الجرد الدائم للمخزونات

وتتمثل فيما يلي:²

- الرقابة المستمرة لحركة المخزونات سواء من المواد الأولية او من المنتجات بأنواعها المختلفة، وذلك من خلال مقارنة المواد الموجودة فعلا بالمخازن مع الأرصدة الموجودة بالدفاتر ومعرفة أسباب الإختلاف إن وجدت في نفس الوقت.
- تحديد مخزون الأمان.
- إكتشاف مواد عديمة الإستعمال، وبذلك يمكن التخلص منها بسرعة.
- تقدير التلف العادي وتحميله إلى المنتج.

3. أنواع الجرد

هناك نوعين من الجرد، يتم شرحهما فيما يلي:³

➤ الجرد المحاسبي:

يتم أثناء السنة المالية بواسطة الدفاتر المحاسبية، ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عملية المخزون، وبالتالي إحتساب كمية وتكلفة المخزون، وهما:

- **الجرد المستمر (الدائم):** يتم حساب الرصيد الجاري والتكلفة بعد كل عملية شراء، أو بيع، أو خروج من المخازن من أجل الإستهلاك، ويتم حساب تكلفة البضاعة والمنتجات المباعة في نهاية الفترة المحاسبية بحساب التكلفة من الوحدات المباعة.
- **الجرد الدوري (المتناوب):** يتم حصر المخزون عدديا على فترات دورية، ويستخدم في المؤسسات التي لها تشكيلة كبيرة من السلع إضافة إلى تميز سلعها بأسعار منخفضة.

➤ الجرد المادي:

¹ جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص 505

² بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2004، ص ص 65-66

³ دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص 366.

عند كل سنة تقوم المؤسسة بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة، فمهما كانت إجراءات تسجيل ومتابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائماً، وعند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع

الجرد المحاسبي وتستخلص الفوارق، وتصحح الدفاتر المحاسبية لتتفق مع الكميات الموجودة فعلاً، وتستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم والتقارير السنوية.

4. أنواع معادلات الجرد:

يتم شرحها وفق ما يلي:¹

➤ معادلة جرد المواد الأولية:

يتم مراقبة حركة المواد الأولية من المخزن إلى قسم الإنتاج، وذلك بمعرفة الكمية المستعملة والكمية المتبقية في المخزن من خلال سجلات خاصة بالمخازن، وهي:

- **يومية الوارد أو الإدخال:** تسجل بها كل الكميات المستلمة لمختلف عناصر المواد الأولية وذلك وفقاً لسند شراء المواد الأولية، حيث يتم تحويلها إلى قسم التخزين قبل نقلها إلى ورشات الإنتاج.
- **يومية الصادر أو الإخراج:** تسجل بها الكميات التي يتم إخراجها من المواد الأولية من قسم التخزين لقسم الإنتاج وفقاً لإذن الإخراج.

ومعادلة جرد المواد الأولية تكون على النحو التالي:

$$\text{مخزون بداية المدة} + \text{مشتريات} = \text{إستهلاكات} + \text{مخزون نهاية المدة}$$

➤ معادلة جرد المنتجات:

تتم مراقبة حركة المنتجات من المخزن إلى قسم التوزيع وذلك لمعرفة الكمية المنتجة والمباعة والكمية المتبقية في المخزن من خلال سجلات خاصة بالمخازن وهي:

- **يومية الوارد أو الإدخال:** وتسجل بها كل الكميات المستلمة لمختلف عناصر المنتجات وذلك وفقاً لإذن الإدخال من قسم الإنتاج إلى قسم التخزين، حيث يتم تحويل الكميات المنتجة إلى قسم التخزين قبل بيعها.

¹ شكري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي

- يومية الصادر أو الإخراج: تسجل بها الكميات التي يتم إخراجها من المنتجات من قسم التخزين لقسم التوزيع وفقا لإذن الإخراج.

ومعادلة جرد المنتجات تكون وفق القانون التالي:

مخزون بداية المدة + الإنتاج = المبيعات + مخزون نهاية المدة

5. فروق الجرد:

يتم حساب فرق الجرد بالعلاقة التالية:¹

فرق الجرد = الجرد الحقيقي (المادي) - الجرد المحاسبي

➤ إذا كانت فروق الجرد بقيمة موجبة أي:

الكمية الحقيقية للمخزون < الكمية المحاسبية للمخزون

فالفرق يعتبر فائض يضاف إلى النتيجة

➤ وإذا كانت فروق الجرد بقيمة سالبة أي:

الكمية الحقيقية للمخزون > الكمية المحاسبية للمخزون

فالفرق يعتبر عجز يطرح من النتيجة

كما تظهر معالجة فرق الجرد من خلال النتيجة التحليلية الصافية وذلك من خلال العلاقة التالية:²

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة + فروق الجرد الموجبة (فائض) - فروق الجرد السالبة (العجز).

6. أسباب فرق الجرد:

تعود أسباب فروق الجرد إلى ما يلي:³

- سرقة داخل أو خارج المؤسسة.
- التلف أو تبخر بعض المواد عند التخزين.
- نقص كمية بعض المواد أثناء نقلها وشحنها.

¹ بديسي فهيمه، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 79

² شذري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 40

³ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 80.

- التقريب أو الخطأ في حساب أسعار بعض المخزونات عند الشحن والتفريغ.

7. شكل حساب الجرد الدائم:

يقوم قسم التوزيع بإعداد الوثائق اللازمة عن الكميات المستلمة لديه سواء من المواد الأولية أو المنتجات، حيث هذه الوثيقة تكون على شكل بطاقة جرد، وفق الشكلين التاليين:¹

➤ بالنسبة للمواد الأولية:

بطاقة جرد المواد الأولية تكون وفق الشكل التالي:

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
مخ اول المدة	إستعمالات	.....	.....	.....
تكلفة الشراء	مخزون نهاية المدة	.....	.....	.....

➤ بالنسبة للمنتجات:

بطاقة جرد المنتجات تكون وفق الشكل التالي:

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
مخ اول المدة	مبيعات	.....	.....	.....
تكلفة الإنتاج	مخزون نهاية المدة	.....	.....	.....

سادسا: تمارين تطبيقية محلولة

التمرين 1:

إذا علمت أن حركة المادة الأولية لمؤسسة الوفاق لشهر فيفري 2020 كالتالي مع العلم أن كل وحدة

منتجة من P تستهلك 3 وحدات من المادة الأولية M .

¹ شدرى معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40

قم بإعداد حركة مخزون المادة الأولية M حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة في الجدول المرافق:

- مخزون أول المدة من M : 300 كغ ب 40 دج/كغ؛
- في 02 فيفري تم إنتاج 100 وحدة من P؛
- في 8 فيفري تم شراء 500 كغ من M ب 48 دج/كغ؛
- في 15 فيفري تم إنتاج 150 وحدة من P.

التمرين 2:

إذا علمت أن حركة المادة الأولية لمؤسسة الهلال لشهر فيفري 2021 كالتالي :

قم بإعداد حركة مخزون المادة الأولية M حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بدون مخزون أول المدة في الجدول المرافق:

- مخزون أول المدة من M : 500 كغ ب 30 دج/كغ؛
- في 04 فيفري تم إخراج 300 كغ ؛
- في 10 فيفري تم شراء 1000 كغ من M ب 48 دج/كغ؛
- في 17 فيفري تم إخراج 150 كغ.

التمرين 3:

إذا علمت ان المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة أكمل الجدول:

البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ
مخ 1	.....	.....	48000	/	/	/	.....	80	.....
مدخلات	400	.....	.....	/	/	/	.....	.....	72000
مخرجات	/	/	/	.....	72	.....	500	.....	.....
مدخلات	300	.....	.....	/	/	/	.....	71.25	.....

72000	72	.....	/	/	/	15000	.....	.....	مدخلات
.....	.....	400	....	....	600	/	/	/	مخرجات
28800	.....	.....	.....	.....	.....	108000	72	.....	الرصيد

التمرين 4:

كانت حركة المادة الأولية " X " خلال شهر جوان 2020 كما يلي:

- مخزون أول امدة: 500 كغ ب 30 دج/كغ؛
- بتاريخ 2020/06/10: تم إدخال 1000 كغ ب 33 دج/كغ؛
- بتاريخ 2020/06/20: تم إخراج 800 كغ؛
- بتاريخ 2020/06/21: تم إدخال 500 كغ ب 36 دج/كغ؛
- بتاريخ 2020/06/24 : تم إخراج 400 كغ.

المطلوب: قم بإعداد حركة المادة الأولية X حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول.

التمرين 5:

مؤسسة الوفاق تنتج نوعين من المنتوجات X و y، حصلنا على المعطيات التالية من مصلحة المحاسبة.

إذا علمت أن حركة المادة الأولية لمؤسسة الوفاق لشهر جانفي 2021 كالتالي:

قم بإعداد حركة مخزون المادة الأولية M حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول في الجدول المرافق:

- مخزون أول مدة من المادة الأولية M : 500 كغ بسعر 80 دج/كغ؛

مشتريات الشهر:

- 01/08 : شراء 800 كغ من المادة الأولية M بسعر 70 دج /كغ؛
- 01/15: شراء 1000 كغ من المادة الأولية M بسعر 75 دج /كغ.

إستعمالات أو مخرجات الشهر:

- 01/05: إخراج 450 كغ؛

- 01/12: إخراج 700 كغ؛

- 01/20: إخراج 850 كغ.

التمرين 06:

ليكن لديك حركة المخزون للمادة الأولية والخاصة بمؤسسة "النجاج" لشهر ماي 2020:

مخزون أول المدة: 20 كغ ب 10 دج/كغ.

الإدخالات:

- 04 ماي: إشتريت 40 كغ ب 12 دج/كغ؛

- 12 ماي: إشتريت 80 كغ ب 11 دج/كغ؛

- 14 ماي: إشتريت 20 كغ ب 10 دج/كغ؛

- 22 ماي: إشتريت 30 كغ ب 13 دج/كغ؛

- 23 ماي: إشتريت 20 كغ ب 11.5 دج/كغ؛

- 28 ماي: إشتريت 30 كغ بتكلفة 12.5 دج/كغ؛

الإخراجات:

- 07 ماي: تم إخراج 30 كغ من المخزن؛

- 19 ماي: إخراج 50 كغ من المخزن؛

- 26 ماي: إخراج 90 كغ من المخزن؛

- 29 ماي: إخراج 40 كغ من المخزن؛

- 30 ماي: إخراج 10 كغ من المخزن.

المطلوب: قم بإعداد حركة مخزون المادة الأولية بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO، وطريقة الوارد

أخيراً الصادر أولاً LIFO.

حل التمرين 1:

1. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة:

$$45 = (500+300) / (24000+12000) = \text{CMUP}$$

الرصيد			المخرجات			المدخلات			البيان
المبلغ	ت.و.	الكمية	المبلغ	ت.و.	الكمية	المبلغ	ت.و.	الكمية	
12000	40	300	/	/	/	12000	40	300	مخ 1
1500-	0	0	13500	45	300	/	/	/	02/02
22500	45	500	/	/	/	24000	48	500	02/08
2250	45	50	20250	45	450	/	/	/	02/15
2250	45	50	33750	45	750	36000	45	800	الرصيد

حل التمرين 2:

$$48 = 1000 / 48000 = \text{CMUP}$$

الرصيد			المخرجات			المدخلات			البيان
المبلغ	ت.و.	الكمية	المبلغ	ت.و.	الكمية	المبلغ	ت.و.	الكمية	
15000	30	500	/	/	/	15000	30	500	مخ 1
600	03	200	14400	48	300	/	/	/	02/04
48600	40.5	1200	/	/	/	48000	48	1000	02/10
41400	39.42	1050	7200	48	150	/	/	/	02/17
41400	39.42	1050	21600	48	450	63000	42	1500	الرصيد

حل التمرين 3:

البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ
مخ 1	600	80	48000	/	/	/	600	80	48000
مدخلات	400	60	24000	/	/	/	1000	72	72000
مخرجات	/	/	/	500	72	36000	500	72	36000
مدخلات	300	70	21000	/	/	/	800	71.25	57000
مدخلات	200	75	15000	/	/	/	1000	72	72000
مخرجات	/	/	/	600	72	43200	400	72	28800
الرصيد	1500	72	108000	1100	72	79200	400	72	28800

حل التمرين 4:

البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ	الكمية	ت.و.	المبلغ
مخ 1	500	30	15000	/	/	/	500	30	15000
06/10	1000	33	33000	/	/	/	1500	32	48000
06/20	/	/	/	800	32	25600	700	32	22400
06/21	500	36	18000	/	/	/	1200	33.66	40400
06/24	/	/	/	400	33.66	13464	800	33.67	26936
الرصيد	2000	33	66000	1200	32.55	39064	800	33.67	26936

$$32 = (1000+500) / (33000+15000) = \text{CMUP1}$$

$$33.66 = (500+700) / (18000+22400) = \text{CMUP2}$$

حل التمرين 05:

البيان			المدخلات			المخرجات			الرصيد		
المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية
40000	80	500	/	/	/	40000	80	500			
4000	80	50	36000	80	450	/	/	/			
60000	70.58	850	/	/	/	56000	70	800			
10594	70.58	150	49406	70.58	700	/	/	/			
85594	74.42	1150	/	/	/	75000	75	1000			
22337	74.45	300	63257	74.42	850	/	/	/			
22337	74.45	300	148663	74.33	2000	171000	74.34	2300			

$$70.58 = (800+500) / (56000+40000) = \text{CMUP1}$$

$$74.42 = (1000+150)/(75000+10594) = \text{CMUP2}$$

حل التمرين 06:

1. إعداد حركة مخزون المادة الأولية بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO:

البيان			المدخلات			المخرجات			الرصيد		
المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية
200	10	20	/	/	/	200	10	20			
200	10	20	/	/	/	480	12	40			
480	12	40									
360	12	30	200	10	20	/	/	/			
			120	12	10						
360	12	30	/	/	/	880	11	80			
880	11	80									
360	12	30	/	/	/	200	10	20			
880	11	80									
200	10	20									

660	11	60	360	12	30	/	/	/	05/19
200	10	20	220	11	20				
660	11	60	/	/	/	390	13	30	05/22
200	10	20							
390	13	30							
660	11	60	/	/	/	230	11.5	20	05/23
200	10	20							
390	13	30							
230	11.5	20							
260	13	20	660	11	60	/	/	/	05/26
230	11.5	20	200	10	20				
			130	13	10				
260	13	20	/	/	/	375	12.5	30	05/28
230	11.5	20							
375	12.5	30							
375	12.5	30	260	13	20	/	/	/	05/29
			230	11.5	20				
250	12.5	20	125	12.5	10	/	/	/	05/30
250	12.5	20	2505	11.38	220	2755	11.47	240	الرصيد

2. إعداد حركة مخزون المادة الأولية بطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO.

الرصيد			المخرجات			المدخلات			البيان
المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	
200	10	20	/	/	/	200	10	20	مخ 1
200	10	20	/	/	/	480	12	40	05/04

480	12	40							
200	10	20	360	12	30	/	/	/	05/07
120	12	10							
200	10	20	/	/	/	880	11	80	05/12
120	12	10							
880	11	80							
200	10	20	/	/	/	200	10	20	05/14
120	12	10							
880	11	80							
200	10	20							
200	10	20	200	10	20	/	/	/	05/19
120	12	10	330	11	30				
550	11	50							
200	10	20	/	/	/	390	13	30	05/22
120	12	10							
550	11	50							
390	13	30							
200	10	20	/	/	/	230	11.5	20	05/23
120	12	10							
550	11	50							
390	13	30							
230	11.5	20							
200	10	20	230	11.5	20	/	/	/	05/26
120	12	10	390	13	30				
110	11	10	440	11	40				
200	10	20	/	/	/	375	12.5	30	05/28
120	12	10							
110	11	10							
375	12.5	30							
200	10	20	375	12.5	30	/	/	/	05/29
120	12	10	110	11	10				

200	10	20	120	12	10	/	/	/	05/30
200	10	20	2555	11.61	220	2755	11.47	240	الرصيد

المحور الرابع: طريقة التكاليف الكلية في المحاسبة التحليلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

وتقوم طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) على مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، والتي يتم بموجبها تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، هته المراكز التي تنقسم إلى أقسام متجانسة (مركز عمل).

سنتطرق في هذا المحور إلى التفرقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)، حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية، عناصر أخرى لحساب سعر التكلفة، إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية، وإدراج تمارين تطبيقية محلولة.

أولاً: التفرقة بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة:

وفق طريقة التكاليف الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي إلى نوعين من الأعباء:

✓ **الأعباء المباشرة:** هي الأعباء التي ترتبط إرتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر أعباء مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.¹

وتتكون هذه الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية الإستهلاكية وأيضاً المواد الإستهلاكية واليد العاملة، ونميزها في:

- **المواد المباشرة:** هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج والتي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.
 - **الأجور المباشرة:** وهي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام والورشات الإنتاجية فقط.
 - **المصروفات الصناعية المباشرة:** هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.
- ✓ **الأعباء غير المباشرة:**

هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة، وتتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

وتعرف التكاليف غير المباشرة على أنها: "عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي تشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات."¹

ونميزها في:

- **المواد غير المباشرة:** هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت لتشحيم الآلات، مواد التنظيف،...
- **الأجور غير المباشرة:** هي الأجور الخاصة بالملاحظين، عمال الحراسة والمفتشين وعمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات،...
- **التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى:** وتشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان، تكلفة العينات،...

ثانيا: مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)

يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه: "نظام محاسبي تجمع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة فيه، ثم توزع هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية."²

يعرف القسم المتجانس أيضا بأنه: "جزء من المؤسسة، ذو طابع محاسبي أين تجمع فيه عناصر التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها على المنتجات والتي لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتجات المعنية."³

وعليه القسم المتجانس هو: "تقييم خاص لمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها للتكاليف".

ثالثا: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية

وتقوم هذه الطريقة على تقييم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة، فالأولى تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض في حين الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

¹ J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, **comptabilité de gestion : cout, activité, réparation**, Press universitaire. Grenoble, Paris, 2000, p13

² بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة 4، 1997، ص 17.

³ Lauzel, P. et Teller, R. **Contrôle de gestion et budget**, éd. Sirey, Paris, 1994, p 67

ويطلق على هذه الطريقة عدة مصطلحات منها طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو طريقة مراكز التكاليف.

ويعود تاريخ ظهورها إلى أعمال العقيد الفرنسي ريمائيلو (RIMAILHO)، قبل الحرب العالمية الثانية في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (C.E.G.O.S) سنة 1927، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف المجموعة الوطنية للتنظيم الفرنسي (C.N.O.F)، لتعتمد بعد ذلك من طرف لجنة توحيد المحاسبات بالقرار الصادر في 04/04/1948، ثم إدراجها في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1947 ثم 1957، لتبقى هذه الطريقة كأساس للنظام في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982. وتقوم هذه الطريقة على المراحل التالية:

1. تحديد الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل):

ويمكن التمييز بين نوعين (صنفين) من الأقسام المتجانسة وهي كالتالي:

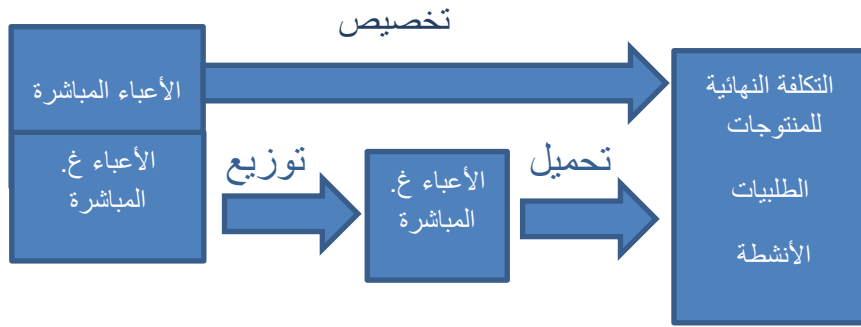
- الأقسام الرئيسية (الأساسية): مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع، فبالإضافة لأعبائها الأولية تحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة، ويتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة لأخرى، ومن المعايير المعتمدة للتوزيع تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الألات، المساحة وعدد العمال.¹
- الأقسام المساعدة (الثانوية): وهي التي لا تنتج أي شيء قابل للبيع لكنها تساهم بطريقة غير مباشرة في الصنع وإنتاج السلع، أداء الخدمات، كأقسام الدعم أو أقسام الهيكلية، حيث تتلقى هذه المراكز أعباء غير مباشرة محددة إما بالتوجيه أو بمفاتيح التوزيع التي تعيد توزيعها على المراكز الأساسية عن طريق مفاتيح إعادة التوزيع، وتسمى بمراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية التخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وترتبط بالنشاط الصناعي من أمثلتها إدارة المصنع، إدارة التخطيط وضبط الإنتاج والأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم، فدورها تقديم الخدمات للأقسام الرئيسية، ويمكن ان تتبادل هذه الأقسام الخدمات فيما بينها لذا فلا يوجد داع لقياس نشاطها.²

وفيما يلي شكل يشرح مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة

¹ ناصر دادي عدون، ، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² حسين طيب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

شكل رقم 05: مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة



Source : R. Barre, R. Lory, M. Richez, Comptabilité Analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise, Librairie Istra, Paris, 1975

2. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تأتي هذه الخطوة بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية للمؤسسة، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين:

- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

حيث نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة، وهو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها، ونميز بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا: أجرة عامل قسم التموين هي تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في ان واحد مثل: التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون نسب مئوية، على أساس المساحة او مقياس آخر...

ويظهر جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

جدول رقم 03: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأعباء غير المباشرة	المجموع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
		أ	ب	ج	د	هـ	و
لوازم كهرباء إيجار							

								مستخدمين
								ضرائب
								إهلاك
								العناصر
								الإضافية
								مجموع
								التوزيع
								الأولي

المصدر: عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم إقتصادية، 2018/2017، ص 79.

- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

فيه يتم توزيع الأعباء الخاصة بالأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالإستناد إلى مفاتيح التوزيع، والهدف من هذه المرحلة هو تحديد قيمة التكاليف لكل الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، حيث يصبح مجموع الأقسام المساعدة معدوما ويرتفع بذلك مجموع الأعباء غير المباشرة في الأقسام الرئيسية.

ويمكن تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة، ما يتطلب عمليات حماية وقد يلجأ إلى المعادلات وحساب المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعدد مسألة حساب قيمها.

وهناك طريقتان لتوزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية:

أ. التوزيع التنازلي البسيط: يكون التوزيع تنازلي عندما تكون تكلفة قسم معين في مستوى معين من الحساب مرحلة إلى المستوى اللاحق بدون الرجوع للخلف.

بمعنى هو توزيع في إتجاه واحد بحيث لا يحدث تبادل خدمات للأقسام المساعدة فيما بينها.

حيث من خلال التوزيع التنازلي البسيط القسم الثانوي الذي يمنح جزء من أعبائه إلى الأقسام الثانوية الأخرى لا يعاد تحميله من أعباء الأقسام الثانوية الأخرى بل تستمر العملية حتى التحميل النهائي من الأقسام

الثانوية نحو الأقسام الرئيسية الموجودة داخل المؤسسة الاقتصادية التي تتحمل بدورها في النهاية أعباء الأقسام الثانوية بالإضافة إلى أعبائها.¹

ب. التوزيع التبادلي: يقوم التوزيع التبادلي على أساس أو مبدأ تبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة، لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه وذلك باللجوء إلى المعادلات، المصفوفات، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة، ونميز بين:²

➤ **توزيع تبادلي بين ثلاثة أقسام ثانوية:** وفي هذه الحالة يتم تبادل خدمات بين أكثر من قسمين من الأقسام الثانوية، ولمعالجة هذا النوع من التوزيع نقوم بالعمليات التالية:

- توزيع أعباء القسم الأول على جميع الأقسام الأساسية منها والمساعدة والحصول على مجموع التوزيع الثانوي البدائي.
- نقوم بفرض X مجموع التوزيع الثانوي البدائي المحصل عليه للقسم الثانوي الثاني، وفرض Y مجموع التوزيع الثانوي البدائي المحصل عليه القسم الثانوي الثالث، ونقوم بحل جملة معادلتين بين هذان القسمان، وبعدها نقوم بتوزيع القيمتين المتحصل عليهما على الأقسام الأخرى الرئيسية، ونقوم بالجمع لنتحصل في الأخير على مجموع التوزيع الثانوي النهائي.

➤ **توزيع تبادلي بين قسمين ثانويين:** هنا تتبادل الأقسام الثانوية خدمات فيما بينها، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيد بخدماته، ونفس الشيء بالنسبة للقسم الثاني، ولحل هذه المشكلة هناك عدة طرق، والطريقة الجبرية هي الأكثر إستخداما وهي تعتمد على التحليل الجبري، وذلك بإفترض أن X و Y تكلفة القسمين المساعدتين اللذين يتبادلان الخدمات فيما بينهما، وبعد تحديد الخدمات المتبادلة نقوم بحل جملة معادلتين لإستخراج تكلفة القسمين وبالتالي حصص الخدمات المتبادلة.

3. تحديد وحدات القياس (العمل):

تعرف وحدة القياس على انها: "وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين". ويمكن تحديد وحدة القياس بطريقتين:

الطريقة الأولى: تكون وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستنبطة من التكلفة نفسها، ويمكن ذكر أكثر وحدات القياس إنتشارا (شيوعا) في الجدول التالي:

¹ بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1998، ص 106.

² شكري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 26.

جدول رقم 04: وحدات العمل الأكثر شيوعا

الأقسام	التموين	الإنتاج	التوزيع
وحدات العمل الأكثر شيوعا	- عدد الوحدات المشترأة الكميات المستعملة. - ثمن الشراء.	- وحدات منتجة. - مادة مستعملة. - ساعات عمل مستعملة.	- وحدات مباعة. - رقم أعمال.

المصدر: شكري معمر سعاد، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، محاضرات غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016، ص 33.

الطريقة الثانية: تسمى بالطريقة الإحصائية، وتقوم على أساس حساب معامل الارتباط، حيث يتم إختيار المعامل الأقرب إلى الواحد الصحيح.

4. تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل:

ويتم ذلك بحساب وحدات العمل كما سبق لكل قسم من أقسام المؤسسة الرئيسية، ثم الحصول على تكلفة وحدات العمل من خلال العلاقة التالية:¹

تكلفة وحدة العمل = مصاريف القسم (مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم) / عدد وحدات القياس.

وبعد إنتهاء جميع الخطوات السابقة بدءا بتحديد الأقسام المتجانسة إلى غاية تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل، يتم بناء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الشكل التالي:

الجدول رقم 05: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التعيين	المجموع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
		أ	ب	ج	د	هـ	و
مجموع التوزيع الأولي							

¹ Ben Fadhel Adnen , **Comptabilité Analytique** , centre de publication universitaire, Tunis, 2003, p 80 .

التوزيع الثانوي: - القسم أ - القسم ب - القسم ج							
مجموع التوزيع الثانوي							
طبيعة وحدة العمل							
عدد وحدات العمل							
تكلفة وحدة العمل							

Source : Gabsi R., contrôle de gestion , Tom1, Edition C.L.E ,Tunis , 2002, p 93

5. تحميل أعباء الأقسام الأساسية على المنتجات:

وتعتبر الخطوة الأخيرة بعد إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الأساسية حسب نوعها (تكلفة شراء، تكلفة إنتاج، سعر التكلفة) للمنتجات وهذا دون نسيان التكاليف المحملة مباشرة على المنتج وذلك للحصول على سعر التكلفة.

رابعاً: عناصر أخرى لحساب سعر التكلفة

في بعض الأحيان لا تكون عملية الإنتاج في المؤسسة واضحة وسهلة بل تكون معقدة بعض الشيء، وذلك من خلال ظهور مراحل وحالات غير مألوفة، مثل ظهور المنتج نصف المصنع، أو وجود منتج قيد التنفيذ أو البقايا والمهملات...

وستنطلق فيما يلي إلى مفهوم هذه الحالات والمعالجة المحاسبية لها:

1. المنتج نصف المصنع:**✓ تعريف المنتج نصف:**

المنتج نصف المصنع هو منتج وصل مرحلة معينة من الإنجاز ويعد جاهزاً لإستعماله في مرحلة لاحقة في تصنيع المنتج التام.¹

ويطلق عليه أيضاً إسم منتج وسيط، ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للإستهلاك والتخزين، وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان، كمثال: هياكل السيارات الخارجية، هياكل التجهيزات، أدوات المكاتب،... الخ

✓ المعالجة المحاسبية للمنتج نصف المصنع:

بإعتباره منتج له شكل نهائي واتم مرحلة من مراحل الإنجاز فمن الضروري ان تحسب له تكلفة إنتاج وحدوية، ثم تقيم إستعمالات المنتج نصف التام بتكلفة الوحدة المحسوبة سابقاً وفق الطريقة التالية:

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 26.

المبالغ	منتج تام	المبالغ	منتج نصف مصنع
XXXX	تكلفة شراء مواد أولية مستعملة	XXXX	تكلفة شراء مواد أولية مستعملة
XXXX	تكلفة إنتاج منتج نصف مصنع	XXXX	مصاريف إنتاج مباشرة
XXXX	مصاريف إنتاج مباشرة	XXXX	مصاريف إنتاج غير مباشرة
XXXX	مصاريف إنتاج غير مباشرة		
XXXX	تكلفة إنتاج تام	XXXX	تكلفة إنتاج إجمالية
XXXX	عدد الوحدات المنتجة	XXXX	عدد الوحدات المنتجة
XXXX	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة	XXXX	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

وعليه تتم المعالجة المحاسبية للمنتج نصف المصنع كما يلي:¹

تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

ويتم حساب تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع للوحدة وذلك بتقسيم تكلفة الإنتاج الإجمالية على عدد الوحدات المنتجة من هذا المنتج، وعليه يتم حساب تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع الذي يتم إنتاجه من خلال استعمال المنتج نصف المصنع كما يلي:

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع المستعمل + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

2. المنتج الجاري (المنتج قيد التنفيذ):

يعرف الإنتاج الجاري أو قيد التصنيع كما يلي: " هو منتج غير جاهز عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة"، وهذا المنتج غير قابل للتخزين أو البيع وقابل للتقييم.² وفي نهاية الدورة المحاسبية يتم تقييم المنتجات قيد التنفيذ (الجارية) وتدرج ضمن الإنتاج المخزن، وتعالج محاسبياً وفق الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة على حدى .

¹ شدرى معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 69

² رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 27

والإنتاج المكافئ هو إجمالي الإنتاج الحقيقي الذي هو الإنتاج التام مضافا إليه الإنتاج الجاري المحول إلى تام في آخر المدة وطرح المنتجات الجارية المحولة إلى منتجات تامة في أول المدة.¹
وعليه:

تكلفة إنتاج المنتجات التامة = تكلفة إنتاج الفترة + الإنتاج الجاري لبداية المدة - الإنتاج الجاري لنهاية المدة.

تكلفة الإنتاج الجاري لبداية المدة = عدد الوحدات الجارية في بداية المدة * نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة * تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة للفترة السابقة.

تكلفة الإنتاج الجاري لنهاية المدة = عدد الوحدات الجارية في نهاية المدة * نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة * تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة.

وعليه من العلاقات السابقة، يتم تحديد قيمة المنتجات الجارية ويتم معالجتها وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الجاري الأولي + تكلفة إنتاج الفترة - تكلفة الإنتاج الجاري النهائي.

3. الفضلات والمهملات:

قد تتجر عن عمليات الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها في العملية الإنتاجية، كما تظهر أيضا منتجات بها عيوب وتعالج معالجة الفضلات.

✓ الفضلات هي بقايا العملية الإنتاجية وتنقسم إلى:²

- التالف الإعتيادي (الطبيعي): وهو الذي يكون ملازما للعملية الإنتاجية وطبيعة المواد الأولية والمنتج النهائي، وتحسب نسبة هذا التالف من كمية الإنتاج التام الصنع في آخر العملية الإنتاجية.

- التالف غير الإعتيادي (غير الطبيعي): وهو التالف الذي يجب ألا يحدث ولا يظهر إذا استخدمت المواد الأولية بشكل كفاء أثناء عملية التصنيع، ويمكن تجنب هذا التالف والسيطرة عليه، ويجب ان تحسب تكاليفه وتعتبر كخسارة، وان أي عائد يتحقق من بيع هذا التالف يجب أن يظهر في السجلات.

✓ المهملات (الإنتاج المعيب) والتالف: يقصد بالإنتاج المعيب هو ان الوحدات المنتجة لم تصل إلى مستوى الإنتاج سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية.

✓ المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات:

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 97.

² عماد الشيخ يوسف، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 162، 163.

تتم المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات بنفس الطريقة.

وتعالج الفضلات والمهملات في 3 حالات:

أ. البقايا والمهملات التي يتم رميها أو التخلص منها:

في هذه الحالة لا يكون لهذه البقايا والمهملات أثر مباشر على تكلفة الإنتاج، غير ان المؤسسة تتحمل مصاريف إضافية تتمثل في مصاريف التخلص منها كمصاريف الشحن والنقل مثلا، إذ تضاف إلى سعر التكلفة في حالة التخلص منها أثناء الفترة المحاسبية لحساب سعر التكلفة، أما في حالة العكس أي إنتهاء الفترة المحاسبية تعتبر عنصر من عناصر النتيجة إذ تطرح من النتيجة التحليلية في نهاية دورة الإستغلال.

وتكون وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + مصاريف رمي الفضلات والمهملات.

ب. البقايا والمهملات التي يتم بيعها:

في هذه الحالة فإن ثمن بيعها يمكن أن يكون ربحا إضافيا (إيرادا)، مع تحمل مصاريف بيع هذه الفضلات، لذا يطرح صافي الإيراد المحقق من البيع من تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذه الأخيرة أي:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج - صافي المبيعات من الفضلات والمهملات.

حيث: صافي المبيعات من الفضلات والمهملات = المبيعات - مصاريف بيع الفضلات والمهملات.

إذن: تكلفة الفضلات المباعة = سعر البيع المحتمل - (هامش الربح المحتمل + مصاريف البيع)

ج. بقايا ومهملات يتم إسترجاعها أو إعادة استعمالها:

يمكن إعادة إستعمال البقايا والمهملات في الوحدة الإنتاجية ذاتها، ويتم تقييمها كمدخلات بسعر السوق أو سعر تقريبي، حيث يطرح هذا السعر أو القيمة من تكلفة إنتاج المنتجات المنتهية والتي أعطتنا هذه البقايا والمهملات، وتضاف إلى تكلفة المنتجات التي تدخل فيها تلك البقايا والمهملات، مع إضافة مصاريف معالجة هذه الفضلات إن وجدت.

وفي هذه الحالة المؤسسة تستغني عن شراء المواد الأولية وبالتالي البقايا والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية تعد بمثابة مادة أولية معوضة.¹

إذن:

تكلفة الفضلات المسترجعة = تكلفة المادة المعوضة - مصاريف المعالجة المباشرة وغير المباشرة.

4. المعالجة المحاسبية للأغلفة:

تعرف الأغلفة بأنها المادة التي تضم أو تحوي المنتج النهائي أو التام أو البضائع الموجهة للبيع، وتنقسم إلى:²

- أغلفة متداولة: تسمى أيضا الأغلفة المسترجعة أو غير التالفة، وهي التي تسترجع للمؤسسة عند بيع المنتج، إذ تودع لدى الزبون مقابل مبلغ نقدي كضمان سلامة الاغلفة، لذلك تعتبر من الأصول الطويلة الأجل للمؤسسة (نتيجة للإستثمار أو المتاجرة بها)، وعليه تضاف تكلفة هذه المصاريف والمتمثلة في قسط الإهلاك إلى تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذا الأخير.
 - أغلفة غير متداولة: وأيضاً تسمى الأغلفة غير المسترجعة أو التالفة، وهي الاغلفة التي تباع مع المنتج في أن واحد، كمثال زجاجات المياه المعدنية، علب المصبرات،... وتضاف تكلفتها إلى تكلفة إنتاج المنتج التام إذا كان التغليف في ورشات الإنتاج، أما إذا كان التغليف عند البيع أو في قسم البيع فتضاف تكلفتها إلى سعر البيع.
5. المعالجة المحاسبية للمنتجات الثانوية:

يعتبر المنتج الثانوي منتج يتم التحصيل عليه بطريقة غير مباشرة من العملية الإنتاجية.

فهو منتج يتم الحصول عليه من جراء العملية الصناعية الرئيسية وهو يرافق بصفة غير طوعية إنتاج المنتج الرئيسي والمثال الشائع في هذا المجال (الزبدة عند تحضير منتج لبنني، والزيت عند تكرير النفط، الجلود بالنسبة لمؤسسات إنتاج اللحوم الحمراء،...).

ويمكن ان تستعمل هذه المنتجات كمادة أولية مرة أخرى لإنتاج المنتج نصف المصنع أو التام الصنع، أو يتم معالجتها لتباع كمنتج نهائي، وتعالج في الحالات التالية:³

¹ زاوي صورية، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، 2021/2020، ص 82.

² زاوي صورية، نفس المرجع، ص 83.

³ شذري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 83.

أ. عند إعادة الإستعمال:

بما ان المنتج الثانوي سيعاد إستعماله كمادة أولية للمنتج التام أو نصف المصنع، إذن سيحل محل مادة أولية معينة (سيعوض مادة أولية)، إذن سيتم تقييم تكلفته بتكلفة المادة المعوضة، وفي حالة المعالجة قبل إستعماله نضيف مصاريف المعالجة إلى تكلفة المادة المعوضة.

وسيتم تحديد تكلفة إنتاج المنتج الثانوي وفق العلاقة التالية:

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

تكلفة الإنتاج التام أو نصف المصنع = تكلفة الإنتاج - تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل.

ب. عند بيعها:

تحدد تكلفة المنتجات الثانوية المباعة وفق الجدول التالي:

➤ تكلفة إنتاج المنتج الثانوي المباع:

البيان	منتج ثانوي
سعر البيع الإجمالي = كمية مباعة * سعر البيع الإجمالي	Xxxx
هامش الربح ومصاريف التوزيع = % من سعر البيع الإجمالي	xxxx
مصاريف المعالجة	xxxx
تكلفة إنتاج منتج ثانوي	Xxxx

➤ تكلفة الإنتاج التام أو نصف المصنع (المنتج الرسمي):

البيان	منتج ثانوي
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة	Xxxx
مصاريف الإنتاج المباشرة	xxxx
مصاريف الإنتاج غير المباشرة	xxxx
تكلفة المنتج الثانوي	
تكلفة إنتاج منتج رسمي	Xxxx

خامسا: إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية:

1. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية:

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي:¹

- تقسيم المخزونات في مختلف مراحل دورة الإنتاج والبيع.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الإستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،...).

2. سلبيات طريقة التكاليف الكلية:

نلخصها فيما يلي:²

- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء بالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات.
- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.
- تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل إتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- في كثير من الحالات يخضع إختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة، والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.

¹ مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة مؤسسة نفظال-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة ماجستير، تخصص التخطيط والتنمية، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2003، ص 102.

- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر لآخر دون الاخذ بعين الإعتبار مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة، لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

سادسا: تمارين تطبيقية محلولة

التمرين 1:

إليك جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة لمؤسسة السعادة التي تنتج وتبيع منتجين (01) و (02) بإستعمال مادتين أوليتين Z و S وذلك لشهر مارس 2021:

البيان	المبلغ الموزع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج
المشتريات المستهلكة	100000	15%	10%	30%	20%
الخدمات الخارجية	120000	15%	10%	20%	30%
أعباء المستخدمين	100000	10%	15%	20%	25%
الضرائب والرسوم	40000	10%	10%	20%	30%
الأعباء العملياتية الأخرى	90000	10%	10%	30%	25%
الأعباء المالية	50000	15%	10%	25%	20%
مخصصات الإهلاكات	200000	10%	15%	20%	25%
مجموع التوزيع الأولي	.....	.....	.....	.....	.....
التوزيع الثانوي					
الإدارة		(100)%	20%	20%	30%
الصيانة		-	(9)	2	4
3					
مجموع التوزيع الثانوي	.....	.....	.....	.....	.....
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مباعه		
عدد وحدات العمل	5020	10590	3126		
تكلفة وحدة العمل	.....	.....	.....

المطلوب:

أنجز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة ، ثم أحسب تكلفة وحدة العمل.

التمرين 2:

تنتج مؤسسة الساحل منتج وحيد A بإستعمال مادتين أوليتين M1 و M2، وأعطيت معلومات شهر مارس 2021 كالتالي:

1. المخزون في 2021/03/01:

- المادة الأولية M1: 50 كغ بتكلفة إجمالية 30875 دج.
- المادة الأولية M2: 30 كغ بتكلفة إجمالية 14925 دج.
- المنتج التام A: 80 وحدة بتكلفة إجمالية 16500 دج.

2. مشتريات الشهر:

- المادة الأولية M1: 250 كغ بسعر 500 دج/كغ
- المادة الأولية M2: 150 كغ بسعر 310 دج/كغ.

3. الإنتاج والإستعمالات:

- 2000 وحدة من المنتج التام A بإستعمال 280 كغ من المادة الأولية M1 و 170 كغ من المادة الأولية M2.

4. مبيعات الشهر:

- 2050 وحدة من المنتج التام A بسعر 200 دج للوحدة.

5. الأعباء المباشرة:

- الشراء: 25500 دج منها 15000 دج للمادة الأولية M1 والباقي للمادة الأولية M2.
- الإنتاج: 190 ساعة عمل ب 250 دج/ساعة.
- التوزيع: 10250 دج.

6. الأعباء غير المباشرة: نلخصها في الجدول التالي:

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	29000	35000	11275

طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية مشتترة	وحدات منتجة	وحدات مباعه
------------------	----------------------	-------------	-------------

المطلوب:

1. اتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
 2. أحسب تكلفة شراء المادتين M1 و M2.
 3. قم بإعداد حساب الجرد الدائم للمادتين الأوليتين M1 و M2 محددًا التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CMUP).
 4. أحسب تكلفة إنتاج المنتج التام A.
 5. قم بإعداد حساب الجرد الدائم للمنتج التام A محددًا التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CMUP).
 6. أحسب سعر التكلفة للمنتج التام A.
 7. حساب النتيجة التحليلية للمنتج التام A.
 8. أحسب النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت ان العناصر الإضافية تقدر ب 3975 دج، والأعباء غير المعتبرة تقدر ب 4000 دج.
- ملاحظة: تقييم الإخراجات من المواد الأولية والمنتجات بالتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة.

التمرين 3:

لحساب التكاليف وسعر التكلفة لمؤسسة الياسمين التي تنتج منتجين P1 و P2 في ورشتين باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2.

قدمت لك المعلومات التالية المتعلقة بشهر مارس 2020:

1. المخزون في 2020/03/01:

- المنتج P1: 2500 وحدة ب 159 دج للوحدة.
- المنتج P2: 3000 وحدة ب 542500 دج إجمالي.

2. الإنتاج والاستعمالات لشهر مارس:

الإستعمالات		الإنتاج	البيان
M2	M1		
1500 كغ	2000 كغ	10000 وحدة	المنتج P1
2500 كغ	3000 كغ	15000 وحدة	المنتج P2

علما أن:

- التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP) للوحدة الواحدة من M1 هي 250 دج للكغ.
 - التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP) للوحدة الواحدة من M2 هي 375 دج للكغ.
3. الأعباء المباشرة:

- الإنتاج: 3000 ساعة يد عمل منها 1250 ساعة للمنتج P2 والباقي للمنتج P1، علما ان تكلفة الساعة الواحدة 400 دج.
 - التوزيع: 10 دج لكل وحدة مباعة.
4. الأعباء غير المباشرة:

البيان	الورشة الأولى	الورشة الثانية	الورشة الثالثة
مجموع التوزيع الثانوي	.....	500000	146000
طبيعة وحدة العمل	كغ مستعمل من M1	وحدة منتجة	وحدة مباعة
تكلفة وحدة العمل	70 دج	.....	.....

5. المبيعات:

- سعر بيع الوحدة من المنتج P1 270 دج.
 - سعر بيع الوحدة من المنتج P2 250 دج.
6. المخزون في 31 / 03 / 2020:
- المنتج P1 500 وحدة.
 - المنتج P2 800 وحدة.

المطلوب:

1. حدد الكميات المباعة من المنتجين P1 و P2.
2. أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

3. احسب تكلفة الإنتاج للمنتجين P1 و P2 ثم أحسب التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP) لكل منهما.
4. احسب سعر التكلفة للمنتجين P1 و P2.
5. أحسب النتيجة التحليلية الإجمالية للمنتجين P1 و P2.
6. أحسب النتيجة التحليلية الصافية للمنتجين P1 و P2.

التمرين 4:

تنتج مؤسسة السعادة المنتج A في الورشة (1)، والمنتج B في الورشة (2) يصنع المنتوجات من مادة أولية واحدة M ولوازم مختلفة.

إليك المعطيات التالية المتعلقة بشهر سبتمبر 2020:

1. مخزون أول الشهر:

- المادة الأولية M: 13000 كغ ب 536500 دج إجمالي.
- المنتج A: 3000 وحدة تكلفتها الإجمالية 546000 دج.
- المنتج B: 5000 وحدة تكلفتها الإجمالية 429000 دج.
- إنتاج جاري: في الورشة (1) 8000 دج، وفي الورشة (2) لا شيء.

2. مشتريات الشهر:

- المادة الأولية M: 32000 كغ ب 40 دج للكغ.
- اللوازم المختلفة: 75800 دج.

3. إستعمالات الشهر:

المنتجات	المادة الأولية M	اللوازم المختلفة	ساعات عمل مباشرة
المنتج A	14000 كغ	45000 دج	الورشة (1): 7000 ساعة ب 150 دج/سا
المنتج B	16000 كغ	34000 دج	الورشة (2): 4000 ساعة ب 120 دج/سا

4. إنتاج الشهر:

- المنتج A: 10000 وحدة.
- المنتج B: 15000 وحدة.

5. مبيعات الشهر:

- المنتج A: 8000 وحدة ب 180 دج للوحدة.
- المنتج B: 12000 وحدة ب 100 دج للوحدة.

6. الأعباء غير المباشرة:

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة (1)	الورشة (2)	التوزيع
مج التوزيع الاولي	80160	100000	76045	121080	72720	30680
التوزيع الثانوي:						
الإدارة	100%	20%	15%	20%	30%	15%
الصيانة	10%	100%	10%	30%	20%	30%
طبيعة وحدة العمل			100 دج	ساعة يد عمل	ساعة يد	وحدة
			من ثمن الشراء	مباشر	عمل مباشر	مباغة

7. الإنتاج الجاري في نهاية الشهر:

- إنتاج جاري: في الورشة (1) 14000 دج.
- إنتاج جاري: في الورشة (2) 10000 دج.

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب تكلفة شراء المادة الأولية M واللوازم المختلفة.
3. حساب تكلفة إنتاج المنتجين A و B وإعداد حساب الجرد الدائم لهما.
4. حساب سعر التكلفة.
5. حساب النتيجة التحليلية للمنتجين والنتيجة التحليلية الإجمالية.

ملاحظة: تقييم مخرجات المواد الأولية والمنتجات بالتكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة.

التمرين 5:

تنتج مؤسسة "الصدى" وتبيع منتوجين A و B باستعمال مادتين أوليتين M1 و M2 في ورشتين:

- الورشة الأولى: تستعمل المادة الأولية M1 للحصول على المنتج نصف المصنع S.
- الورشة الثانية: تستعمل المنتج نصف المصنع S والمادة الأولية M2 للحصول على المنتجين التامين A و B كالتالي:

- * لإنتاج وحدة من A يتم إستعمال وحدتين من المنتج نصف المصنع S و 1 كغ من المادة M2.
- * لإنتاج وحدة من B يتم إستعمال 3 وحدات من المنتج نصف المصنع S و 1 كغ من المادة M2.

ولقد أعطيت لكم المعلومات التالية لشهر ماي 2021:

1. مخزون أول المدة:

- المادة الأولية M1: 500 كغ بتكلفة 31000 دج إجمالي.
- والمادة الأولية M2: 1500 كغ بتكلفة 132000 دج إجمالي.
- المنتج نصف المصنع S: 2000 وحدة بتكلفة 36 دج للوحدة.
- المنتج التام A: 200 وحدة بتكلفة 110000 دج إجمالي.
- المنتج التام B: 80 وحدة بتكلفة 64160 دج إجمالي.

2. مشتريات الشهر:

- المادة الأولية M1: 1000 كغ بسعر 40 دج/كغ.
- المادة الأولية M2: 2000 كغ بسعر 60 دج/كغ.

3. الإنتاج والاستعمالات:

- تم إنتاج 6000 وحدة من المنتج نصف المصنع S بإستعمال 1200 كغ من المادة الأولية M1.
- تم إنتاج 900 وحدة من المنتج A و 2000 وحدة من المنتج B.

4. الأعباء المباشرة:

- للشراء: 10 % من ثمن الشراء لكل مادة.
- للإنتاج: 400 ساعة يد عمل مباشر في الورشة الأولى و 930 ساعة يد عمل مباشر في الورشة الثانية منها 300 ساعة للمنتج A والباقي للمنتج B، تكلفة الساعة في الورشتين 120 دج.
- للتوزيع: 30000 دج توزع حسب الكمية المباعة من المنتجين.

5. الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة الاولى	الورشة الثانية	التوزيع
مج التوزيع الثانوي	45000	72000	87000	24000
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية مشتراة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة مباعة

6. المبيعات:

- 1000 وحدة من المنتج A بسعر 450 دج للوحدة.
- 2000 وحدة من المنتج B بسعر 250 دج للوحدة.

المطلوب:

1. اتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. أحسب تكلفة شراء المادتين الأوليتين M1 و M2.

3. أحسب تكلفة الإنتاج للمنتج نصف المصنع S وإعداد حساب الجرد الدائم له.

4. احسب تكلفة الإنتاج لكل من المنتجين التامين A و B وإعداد حساب الجرد الدائم لهما.

5. أحسب سعر التكلفة.

6. احسب النتيجة التحليلية لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية.

ملاحظة: تقييم مخرجات المواد الأولية والمنتجات بالتكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة.

التمرين 6:

تقوم مؤسسة بإنتاج منتجين A و B وفق الخطة التالية:

الورشة 1: تقوم بإنتاج المنتج نصف المصنع A بإستعمال المادة الأولية M1، وقد خلفت عملية الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها بمبلغ 1386 دج.

الورشة 2: يتم إنتاج المنتج التام B بإستعمال المنتج نصف المصنع A والمادة الأولية M2، وقد خلفت عملية إنتاج المنتج B فضلات يمكن بيعها بسعر محتمل، وفضلات سوف يتم إسترجاعها في العملية الإنتاجية.

الورشة 3: تختص بمعالجة الفضلات المسترجعة، حيث تم الحصول على فضلات تقدر ب 100 كغ والتي يمكن أن تعوض 20 كغ من المادة الأولية M2 بعد معالجتها، حيث قدرت مصاريف المعالجة المباشرة ب 390 دج.

وفي نهاية شهر مارس 2021 تحصلنا على المعلومات التالية:

1. مخزون أول المدة:

- المادة M1: 100 كغ ب 250 دج/كغ؛
- المادة M2: 80 كغ ب 188 دج /كغ؛
- المنتج نصف المصنع A: 100 وحدة ب 400 دج/للوحدة؛
- المنتج B: 80 وحدة ب 1275 دج/ الوحدة.

2. المشتريات:

- المادة M1: 200 كغ ب 200 دج/كغ؛
- المادة M2: 250 دج/كغ ب 140 دج/كغ؛
- مصاريف الشراء المباشرة: 10 دج/كغ.

3. الإستعمالات والإنتاج:

- تم إنتاج 150 وحدة من المنتج نصف المصنع A بإستعمال 200 كغ من المادة M1؛
- تم إنتاج 100 وحدة من المنتج B بإستعمال 200 وحدة من المنتج نصف المصنع A و300 كغ من المادة M2.

4. اليد العاملة المباشرة:

- بلغت عدد الساعات الإجمالية 350 سا منها 100 سا للمنتج نصف المصنع A، والباقي للمنتج التام B بسعر 60 دج للساعة الواحدة.

5. المبيعات:

- 200 وحدة من الفضلات بسعر 8 دج للوحدة بهامش ربح ومصاريف التوزيع تقدر ب 20 % ؛
- 120 وحدة من المنتج B بسعر 9000 دج للوحدة؛
- تقدر مصاريف التوزيع الإجمالية للمنتج B ب 6000 دج.

6. مخزون آخر المدة:

- المادة M1: 100 كغ ؛
- المادة M2: 30 كغ ؛
- المنتج نصف المصنع A: 48 وحدة ؛
- المنتج B: 63 وحدة.

7. الأعباء غير المباشرة:

ملخصة في الجدول التالي مع الاخذ بعين الإعتبار مبلغ 4000 دج كأعباء غير معتبرة ومبلغ 3626.5 دج كعناصر إضافية.

الأقسام الرئيسية					البيان
التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	
6000	429	10295	9000	24797	مج التوزيع الثانوي
وحدات مباعة B	كغ مادة معوضة	ساعة عمل مباشرة	وحدات منتجة	كغ مادة مشتراة	طبيعة وحدة العمل

المطلوب:

- ✓ إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؛
- ✓ حساب تكلفة شراء المادتين المادة M1 و المادة M2؛
- ✓ حساب تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع A؛

- ✓ حساب تكلفة إنتاج المنتج التام B مع تحديد تكلفة الفضلات المباعة والمسترجعة؛
- ✓ حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتج التام B؛
- ✓ حساب فوارق الجرد؛

ملاحظة: تقييم مخرجات المواد الأولية والمنتجات بالتكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة.

حل التمرين 1:

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المبلغ الموزع	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
20000	25000	30000	10000	15000	100000	المشتريات المستهلكة
36000	30000	24000	12000	18000	120000	الخدمات الخارجية
25000	30000	20000	15000	10000	100000	أعباء المستخدمين
12000	12000	8000	4000	4000	40000	الضرائب والرسوم
22500	22500	27000	9000	9000	90000	الأعباء العملياتية الأخرى
10000	15000	12500	5000	7500	50000	الأعباء المالية
50000	60000	40000	30000	20000	200000	مخصصات الإهلاكات
175500	194500	161500	85000	83500	700000	مجموع التوزيع الأولي
					/	التوزيع الثانوي
25050	25050	16700	16700	(83500)		الإدارة
33900	45200	22600	(101700)	-		الصيانة
234450	264750	200800	00	00	700000	مجموع التوزيع الثانوي
وحدة مباعة	وحدة منتجة	كغ مادة أولية مشتراة	طبيعة وحدة العمل			
3126	10590	5020	عدد وحدات العمل			
75	25	40	تكلفة وحدة العمل			

حل التمرين 2:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة: نحسب ما يلي:

عدد وحدات العمل لقسم التموين (كغ مادة أولية مشتراة): $250 + 150 = 400$ كغ.

عدد وحدات العمل لقسم الإنتاج (وحدات منتجة): 2000 وحدة.

عدد وحدات العمل لقسم التوزيع (وحدات مباعة): 2050 دج.

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	29000	35000	11275
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية مشتراة	وحدات منتجة	وحدات مباعة
عدد وحدات العمل	400	2000	2050
تكلفة وحدة العمل	72.5	17.5	5.5

2. حساب تكلفة الشراء للمادتين الأوليتين M1 و M2

البيان	المادة الأولية M1			المادة الأولية M2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	250	500	125000	150	310	46500
مصاريف الشراء	-	-	15000	-	-	10500
أعباء الشراء غير المباشرة	250	72.5	18125	150	72.5	10875
تكلفة الشراء	250	632.5	158125	150	452.5	67875
مخزون أول مدة	50	617.5	30875	30	497.5	14925
CMUP	300	630	189000	180	460	82800

3. إعداد الجرد الدائم للمادتين الأوليتين M1 و M2:

• المادة الأولية M1:

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	30	617.5	30875	الإخراجات	280	630	176400
الإدخالات	250	632.5	158125	مخزون نهاية المدة	20	630	12600

189000	630	300	المجموع	189000	630	300	المجموع
--------	-----	-----	---------	--------	-----	-----	---------

• المادة الأولية M2:

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	30	497.5	14925	الإخراجات	170	460	78200
الإدخلات	150	452.5	67875	مخزون نهاية المدة	10	460	4600
المجموع	180	460	82800	المجموع	180	460	82800

4. حساب تكلفة إنتاج المنتج التام A :

البيان	A		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة			
M1	280	630	176000
M2	170	460	78200
مصاريف الإنتاج المباشرة	190	250	47500
مصاريف الإنتاج غير المباشرة	2000	17.5	35000
تكلفة الإنتاج	2000	168.55	337100
مخزون أول المدة	80	206.25	16500
CMUP	2080	170	353600

5. إعداد الجرد الدائم للمنتج التام A :

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	80	206.25	16500	الإخراجات	2050	170	348500
الإدخلات	2000	168.55	337100	مخزون نهاية المدة	30	170	5100
المجموع	2080	170	353600	المجموع	2080	170	353600

6. حساب سعر التكلفة للمنتج التام A :

البيان	A		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ

348500	170	2050	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
10250	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
11275	5.5	2050	مصاريف التوزيع غير المباشرة
370025	180.5	2050	سعر التكلفة

7. حساب النتيجة التحليلية للمنتج التام A :

A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
410000	200	2050	رقم الاعمال
(370025)	180.5	2050	سعر التكلفة
39975	180.5	2050	النتيجة التحليلية

8. حساب النتيجة التحليلية الصافية للمنتج التام A :

المبالغ	البيان
93975	النتيجة التحليلية الإجمالية
3975	العناصر الإضافية
(4000)	الأعباء غير المعتبرة
39950	النتيجة التحليلية الصافية

حل التمرين 3:

1. تحديد الكمية المباعة من المنتجين P1 و P2:

$$\text{مخ1} + \text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخ2}$$

$$\text{المبيعات} = \text{مخ1} + \text{الإنتاج} - \text{مخ2}$$

$$\text{الكمية المباعة من المنتج P1} = 2500 + 10000 - 500 = 12000 \text{ وحدة مباعة.}$$

الكمية المباعة من المنتج P2 = 3000 + 15000 - 800 = 17200 وحدة مباعة.

2. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	الورشة الأولى	الورشة الثانية	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	350000	500000	146000
طبيعة وحدة العمل	كغ مستعمل من M1	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات العمل	= 3000+2000 5000	15000 +10000 = 25000 وحدة منتجة	= 17200 +12000 29200 وحدة مباعة
تكلفة وحدة العمل	70 دج	20 دج	05 دج

3. احسب تكلفة الإنتاج للمنتجين P1 و P2 ثم أحسب التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP) لكل منهما:

P2			P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
750000	250	3000	500000	250	2000	تكلفة شراء المواد المستعملة M1
937500	375	2500	562500	45.5	2500	M2
500000	400	1250	700000	400	1750	مصاريف الإنتاج المباشرة يد عاملة
210000	70	3000	140000	70	2000	مصاريف الإنتاج غير المباشرة الورشة الأولى
300000	20	15000	200000	20	10000	الورشة الثانية
2697500	179.83	15000	2102500	210.25	10000	تكلفة الإنتاج
542500	180.83	3000	397500	159	2500	مخزون أول المدة
3240000	180	18000	2500000	200	12500	CMUP

4. احسب سعر تكلفة المنتجين P1 و P2:

P2			P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
3096000	180	17200	2400000	200	12000	تكلفة الإنتاج المباع
172000	10	17200	120000	10	12000	مصاريف التوزيع المباشرة
86000	5	17200	60000	5	12000	مصاريف التوزيع غير المباشرة
3354000	195	17200	2580000	215	12000	سعر التكلفة

5. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية للمنتجين P1 و P2:

P2			P1			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
4300000	250	17200	3240000	270	12000	رقم الأعمال الصافي
3354000	195	17200	2580000	215	12000	سعر التكلفة
946000	55	17200	660000	215	12000	النتيجة التحليلية
1606000						النتيجة التحليلية الإجمالية

6. حساب النتيجة التحليلية الصافية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتمدة.

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = 1606000 + 0 - 0 = 1606000 \text{ د.ج.}$$

حل التمرين 4:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

التوزيع التبادلي بين قسمي الإدارة والصيانة:

• نحل جملة المعادلتين:

$$\begin{cases} X = 80160 + 0.1 Y \\ Y = 100000 + 0.2 X \end{cases}$$

• نجد:

$$X = 92000 \text{ DA}$$

$$Y = 118400 \text{ DA}$$

التوزيع	الورشة (2)	الورشة (1)	التموين	الصيانة	الإدارة	البيان
30680	72720	121080	76045	100000	80160	مج التوزيع الاولي
13800	27600	18400	13800	18400	(92000)	التوزيع الثانوي: الإدارة
35520	23680	35520	11840	(118400)	11840	الصيانة
80000	128000	175000	101685	00	00	مج التوزيع الثانوي
وحدة مباغة	ساعة يد عمل مباشر	ساعة يد عمل مباشر	100 دج من ثمن الشراء			طبيعة وحدة العمل
20000	4000	7000	13558			عدد وحدات العمل
4	32	25	7.5			تكلفة وحدة العمل

2. حساب تكلفة الشراء:

البيان			المادة الأولية M			اللوازم المختلفة		
البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة
ثمن الشراء	32000	40	1280000	-	-	75800	-	-
مصاريف الشراء المباشرة	-	-	-	-	-	-	-	-
مصاريف الشراء غ المباشرة	12800	7.5	96000	758	7.5	5685	7.5	5685
تكلفة الشراء	32000	43	1376000	758	107.5	81485	107.5	81485
مخ 1	13000	-	536500	-	-	-	-	-
CMUP	45000	42.5	1912500	-	-	-	-	-

3. حساب تكلفة الإنتاج:

البيان			المنتج A			المنتج B		
البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة
الإستعمالات								
المادة الاولية M	14000	42.5	595000	16000	42.5	680000	16000	42.5
اللوازم المختلفة	-	-	45000	-	-	34000	-	-
مصاريف انتاج المباشرة	7000	150	1050000	4000	120	480000	4000	120
مصاريف إنتاج غ المباشرة								
الورشة (1)	7000	25	175000	-	-	-	-	-
الورشة (2)	-	-	-	4000	32	128000	4000	32
إنتاج جاري أول المدة	-	-	8000	-	-	-	-	-
إنتاج جاري اخر المدة	-	-	14000	-	-	10000	-	-
تكلفة الإنتاج	10000	185.9	1859000	15000	87.46	1312000	15000	87.46
مخ 1	3000	182	546000	5000	85.8	429000	5000	85.8
CMUP	13000	185	2405000	20000	87.05	1741000	20000	87.05

• حساب الجرد الدائم للمنتج A:

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	3000	182	546000	الإنتاج المباع	8000	185	1480000
إنتاج الفترة	10000	185.9	1859000	مخزون نهاية المدة	5000	185	925000
المجموع	13000	185	2405000	المجموع	13000	185	2405000

• حساب الجرد الدائم للمنتج B:

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	5000	85.8	429000	الإنتاج المباع	12000	87.05	1044600
إنتاج الفترة	15000	87.4	1312000	مخزون نهاية المدة	8000	87.05	696400
المجموع	20000	87.05	1741000	المجموع	20000	87.05	1741000

4. حساب سعر التكلفة:

البيان	المنتج A		المنتج B			
	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية		سعر الوحدة	القيمة
تكلفة الإنتاج المباع	8000	185	1480000	12000	87.05	1044600
مصاريف توزيع المباشرة	-	-	-	-	-	-
مصاريف توزيع غ المباشرة	8000	4	32000	12000	4	48000
سعر التكلفة	8000	189	1512000	12000	91.05	1092600

5. حساب النتيجة التحليلية:

المنتج B			المنتج A			البيان
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	
1200000	100	12000	1440000	180	8000	رقم الاعمال
(1092600)	91.05	12000	(1512000)	189	8000	سعر التكلفة
107400	8.95	12000	(72000)	(12.5)	8000	النتيجة التحليلية
35400						النتيجة التحليلية الإجمالية

حل التمرين 5:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	الورشة الاولى	الورشة الثانية	التوزيع
مج التوزيع الثانوي	45000	72000	87000	24000
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية مشترأة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة مباحة
عدد وحدات العمل	3000	6000	2900	3000
تكلفة وحدة العمل	15	12	30	8

2. حساب تكلفة شراء المواد الأولية:

المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	
120000	60	2000	40000	40	1000	ثمن الشراء
12000	0.1	120000	4000	0.1	40000	مصاريف الشراء المباشرة
30000	15	2000	15000	15	1000	مصاريف الشراء غ المباشرة
162000	81	2000	59000	59	1000	تكلفة الشراء

132000	88	1500	31000	62	500	مخ I
294000	84	3500	90000	60	1500	CMUP

* حساب الجرد الدائم للمادة الأولية M1 :

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	500	62	31000	الاستعمالات	1200	60	72000
المشتريات	1000	59	59000	مخزون نهاية المدة	300	60	18000
المجموع	1500	60	90000	المجموع	1500	60	90000

* حساب الجرد الدائم للمادة الأولية M2 :

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	1500	88	132000	الاستعمالات	2900	84	243600
المشتريات	2000	81	162000	مخزون نهاية المدة	600	84	50400
المجموع	3500	84	294000	المجموع	3500	84	294000

3. حساب تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع S :

المنتج نصف المصنع S			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
72000	60	1200	تكلفة شراء المواد المستعملة M1
48000	120	400	مصاريف الإنتاج المباشرة
72000	12	6000	مصاريف الإنتاج غير المباشرة الورشة الأولى
192000	32	6000	تكلفة الإنتاج
72000	36	2000	مخزون أول المدة
264000	33	8000	CMUP

* حساب الجرد الدائم للمنتج نصف المصنع S:

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	2000	36	72000	الاستعمالات	7800	33	257400
إنتاج الفترة	6000	32	192000	مخزون نهاية المدة	200	33	6600
المجموع	8000	33	264000	المجموع	8000	33	264000

4. حساب تكلفة الإنتاج التام:

البيان	المنتج A		المنتج B		البيان
	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	سعر الوحدة		القيمة
الإستعمالات					
المادة الاولية M2	900	84	75600	2000	84
المنتج نصف المصنع S	1800	33	59400	6000	33
مصاريف انتاج المباشرة	300	120	36000	630	120
مصاريف إنتاج غ المباشرة					
الورشة الثانية	900	30	27000	2000	30
تكلفة الإنتاج	900	220	198000	2000	250.8
مخ I	200	550	110000	80	802
CMUP	1100	280	308000	2080	272

* حساب الجرد الدائم للمنتج التام A :

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	200	550	110000	الإنتاج المباع	1000	280	280000
إنتاج الفترة	900	220	198000	مخزون نهاية المدة	100	280	28000
المجموع	1100	280	308000	المجموع	1100	280	308000

* حساب الجرد الدائم للمنتج التام B :

البيان	ك	س و	م	البيان	ك	س و	م
مخزون أول المدة	80	802	64160	الإنتاج المباع	2000	272	544000
إنتاج الفترة	2000	250.8	501600	مخزون نهاية المدة	80	272	21760
المجموع	2080	272	565760	المجموع	2080	272	565760

5. حساب سعر التكلفة:

البيان	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
تكلفة الإنتاج المباع	1000	280	280000	2000	272	544000
مصاريف توزيع المباشرة	1000	10	10000	2000	10	20000
مصاريف توزيع غ المباشرة	1000	8	8000	2000	8	16000
سعر التكلفة	1000	298	298000	2000	290	580000

6. حساب النتيجة التحليلية:

البيان	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال الصافي	1000	450	450000	2000	250	500000
سعر التكلفة	1000	298	(298000)	2000	290	(580000)
النتيجة التحليلية	1000	152	152000	2000	(40)	(80000)
النتيجة التحليلية الإجمالية			72000			

حل التمرين 6:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الرئيسية					البيان
التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	
6000	429	10295	9000	24797	مج التوزيع الثانوي
وحدات مباعة B	كغ مادة معوضة	ساعة عمل مباشرة	وحدات منتجة	كغ مادة مشترأة	طبيعة وحدة العمل
120	20	250	150	450	عدد وحدات القياس
50	21.45	41.18	60	55.10	تكلفة وحدات القياس
				$24797 - (55.10 \times 450) =$	فوارق الأقسام

2. حساب تكلفة شراء المواد M1 و M2:

المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	
35000	140	250	40000	200	200	ثمن الشراء
2500	10	250	2000	10	200	مصاريف الشراء المباشرة
13775	55.10	250	11020	55.10	200	مصاريف الشراء غ المباشرة
51275	205.1	250	53020	265.1	200	تكلفة الشراء
15040	188	80	25000	250	100	مخ 1
66315	200.95	330	78020	260.07	300	CMUP
	1.5-			1		فرق التحميل

حساب فوارق التحميل:

$$1 = (260.07 \times 300) - 78020$$

$$1.5- = (200.95 \times 330) - 66315$$

3. حساب تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع A :

المنتج نصف المصنع A			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
52014.00	260.07	200	تكلفة شراء المواد المستعملة M1
6000	60	100	يد عاملة مباشرة
9000	60	150	مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ورشة 1)
1386	-	-	مصاريف التخلص من الفضلات
68400	456	150	تكلفة الإنتاج
40000	400	100	مخزون أول المدة
108400	433.60	250	CMUP

4. حساب تكلفة إنتاج المنتج التام B :

المنتج التام B			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
60285	200.95	300	تكلفة شراء المادة M2 المستعملة
86720	433.60	200	المنتج نصف المصنع A المستعمل
15000	60	250	يد عاملة مباشرة
10295	41.18	250	مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ورشة 2)
1280.00-	0.80	1600	تكلفة فضلات مباعة
3200-	-	-	فضلات مسترجعة
167820	1678.2	100	تكلفة الإنتاج التام
102000	1275	80	مخزون أول المدة
269820	1499	180	CMUP

تكلفة الفضلات المباعة = سعر البيع المحتمل - (هامش الربح المحتمل + مصاريف البيع).

$$= 2 \times 800 - (\text{هامش الربح المحتمل} + \text{مصاريف البيع}).$$

وبما ان هامش الربح ومصاريف البيع تمثل 20 % فإن تكلفة الفضلات المباعة 80% من سعر البيع المحتمل.

تكلفة الفضلات المسترجعة = تكلفة المادة المعوضة - مصاريف المعالجة المباشرة وغير المباشرة.

$$= (20 \times 200.95) - 390 - 429 = 3200 \text{ دج.}$$

5. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:

المنتج B			البيان
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	
179880	1499	120	تكلفة الإنتاج المباع
6000	-	-	مصاريف توزيع المباشرة
6000	50	120	مصاريف توزيع غ المباشرة
191880	-	120	سعر التكلفة
1080000	9000	120	رقم الأعمال
888120	-	120	النتيجة التحليلية

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = \text{نتيجة الفضلات} + 888120 = \text{نتيجة الفضلات} + 888120$$

6. حساب فرق الجرد:

حساب فرق الجرد (المنتج A)			
البيان	ك	ت.و	ق
مخ 1	100	400	40000
إدخال	150	-	68400
مجموع (CMUP)	250	433.6	108400
إخراج	200	433.6	86720
مخ 2 محاسبي	50	-	21680
مخ 2 حقيقي	48	433.6	20812.8

867.2-		2-	فرق الجرد
--------	--	----	-----------

حساب فرق الجرد (المنتج B)				
البيان	ك	ت.و	ق	
مخ 1	80	1275	102000	
إدخال	100	-	167820	
مجموع (CMUP)	180	1499	269820	
إخراج	120	1499	179880	
مخ 2 محاسبي	60	-	89940	
مخ 2 حقيقي	63	1499	94437	
فرق الجرد	3		4497	

المحور الخامس: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أحدث المداخل المطبقة في تحليل وحساب التكاليف لدى كبريات المؤسسات العالمية والرائدة في مجال نشاطها نظرا لمختلف المزايا والخصائص التي يتميز بها هذا النظام.

سنتطرق في هذا المحور إلى ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مع إدراج تمارين تطبيقية محلولة.

أولاً: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ويمكن تحديد مختلف تعاريف نظام ABC فيما يلي

عرفها Davidson على انها: "نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجتمعات التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها"¹

وعرفها Hornigren على انها "طريقة او مدخل لتحسين قيم التكلفة، ويركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء"²

وعليه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عبارة عن: "طريقة جديدة لتوزيع التكاليف، تتقاضي إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، الامر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها، حيث يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة ان إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات إقتصادية، وأن هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق هته الغاية وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة)".³

¹ نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، 29-30 أكتوبر 2002، ص 61.

² صلاح بسيوني عيد وأخرون، محاسبة التكاليف، نشر إلكتروني، القاهرة، الطبعة 1، ص 315.

³ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 269.

بمفهوم آخر: "هي منظور وفكرة لقياس ادق التكاليف، حيث في ظل هذا النظام يتم التركيز على الأنشطة، وهذا ليس بالأمر السهل، حيث يتم النظر إلى المنتجات بكونها لا تستهلك الموارد مباشرة إنما تستهلك الأنشطة".¹

ثانيا: مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

ترتكز على مجموعة من الخطوات عند تطبيقها هي:

أ. **تحديد وتحليل الأنشطة:** تعتبر عملية تحديد وتحليل الأنشطة هي الخطوة الأولى والرئيسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، ويتم تحديد أنشطة المؤسسة بناء على طبيعة مراحل العمل والوظائف بالمنشأة.²

ويتم تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وفرعية مثل (إعداد طلبيات الشراء، شراء المواد، فحص المواد المستلمة، مناولة المواد، التجهيز الآلي، نشاط الفحص والرقابة على الجودة، إستقبال أوامر العملاء...إلخ).

ويتيح تطبيق نظام ABC إمكانية تحديد وتعريف الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، بمعنى ليست كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية وقيمة مضافة، وبالتالي تقوم المؤسسة بإلغاء بعض الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة، بمعنى تخفيض حجم التكاليف وكذا تكاليف تطبيق نظام ABC.

ب. **تحديد تكلفة الأنشطة:** يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبب للتكلفة، وبذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص نشاط معين بذاته، وبالتالي يتم في هذه المرحلة تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة إستفادة كل نشاط من هذه الموارد.³

ج. **إختيار مسببات التكلفة:** تعتبر المقياس السليم لمقدار ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة المختلفة، ويتم تحديد مسببات التكلفة بتحديد عددها وكذا نوعها، ويفضل إختيار مسببات التكلفة التي تتوفر على سهولة

¹ خليل إبراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في التجارة، غزة، 2007، ص ص 53، 54.

² درحمون هلال، المحاسبة التحليلية - نظام معلومات للتسيير وإتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 275.

³ رشيد قريرة، أسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية - دراسة حالة إستشرافية -، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، جوان 2018، ص 50.

الحصول على البيانات الخاصة بها وأن تكون قابلة للقياس، وتتميز بأعلى درجة الارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط.

وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل ساعات عمل الألة، ولحسن إختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة مجموعة من المعايير:

✓ **معيار المنطقية المسبقة:** من خلال التأكد من وجود علاقة منطقية يمكن قبولها وتفسيرها بين محرك النشاط وتكلفة هذا النشاط.

✓ **معيار جودة التدقيق:** وهذا من خلال إختيار المحرك أو المسبب الأكثر تأثيرا على تكلفة النشاط.

✓ **معيار ميل خط تكلفة النشاط:** يعبر ميل خط الإنحدار على درجة العلاقة بين تكلفة النشاط ومحرك التكلفة، فكلما زادت درجة ميل خط الإنحدار بين التكلفة لهذا النشاط كانت العلاقة بين التكلفة ومحرك النشاط قوية وبالعكس.

ويمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين:¹

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات

ويرتكز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت تحتاج مجموعة من المنتجات إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال: أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية

تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، ويستخدم هذا النوع في حالة إختلاف حجم النشاط المطلوب بإختلاف نوعه وكمية المنتج النهائي، مثل مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية كمساعات العمل.

¹ غضاب رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة - التسيير، التسعير، والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية-، دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 21.

جدول رقم 06: أمثلة على مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف التي يمكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	- الأنشطة المرتبطة بالألات مثل التقطيع، الصيانة. - الأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا.	- ساعات العمل - ساعات الألة - عدد وحدات المنتجات (المخرجات)	- تكاليف القوة المحركة. - تكاليف الصيانة. - تكاليف العمل. - الإستهلاك نتيجة الإستخدام العادي للألات والمعدات. - إستهلاك معدات الصيانة.
دفعات الإنتاج (الأوامر)	- إعداد أوامر الشراء - إعداد أوامر الإنتاج - تهيئة معدات العمل - مناولة المواد	- عدد الأوامر المصدرة - عدد مرات إستلام الموارد - عدد أوامر الإنتاج - كمية المواد المناولة - عدد مرات التوقف - ساعات التوقف	- تكاليف إمساك السجلات - المهمات المستخدمة - تكاليف توقف العمل - تكلفة العمل في مناولة المواد - إستهلاك الأدوات المكتبية - معدات مناولة المواد
المنتج	- فحص الجودة - إختيار المنتج - إدارة مخزون الأجزاء - تصميم المنتج - التشخيص الخاص (عمل الألات)	- عدد مرات الفحص - ساعات زمن الفحص - عدد الإختبارات - ساعات زمن الإختبارات - عدد أنواع الأجزاء - ساعات زمن التشغيل - ساعات زمن التصميم	- تكاليف رقابة الجودة - تكاليف معدات الإختيار - تكاليف إدارة الأجزاء - تكاليف الإحتفاظ بالأجزاء - تكاليف هندسة المنتج - تكاليف التصميم
التسهيلات	- المصنع بصفة عامة - أشغال المباني - إدارة الأفراد والتدريب	- ساعات عمل الألات - ساعات العمل - عدد العمال - عدد ساعات التدريب	- مرتبات إدارة المصنع - إستهلاك المباني - العوائد والتأمين - تكاليف إدارة الأفراد - تسهيلات الخدمات الطبية

المصدر: كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص 360، 361.

د. تحديد مجتمعات التكلفة: وتعتبر هذه المرحلة هي نتاج المرحلة السابقة حيث يتم تجميع كل النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة.

هـ. تحديد معدل تحميل التكلفة على النشاط: يقصد به حاصل قسمة مجموع تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة.¹

و. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات والخدمات: ويقصد بها توزيع تكلفة النشاط على المنتجات كما يلي: عدد مسببات التكلفة * معدل التحميل الموافق للنشاط.²

ثالثاً: مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نحصر مختلف المزايا فيما يلي:³

- طريقة إقتصادية مفهومة من الجميع فحسب P.Lorino هي لغة تكاليف مزدوجة، إقتصادية، عملياتية، تسهل من إتصال المسيرين والعمليين وتنمي علاقة التعاون والترابط بينهما.
- إستعمال مؤشرات تكلفة عديدة أكثر تنوعاً حيث تجسد هذه المؤشرات العلاقة السببية بين الأنشطة ومواضع التكلفة.
- إعتداد تنظيم أفقي للمؤشر في سياق تنظيمي أفقي يغلب عليه منطق العمليات وتقاس فيه الأفعال بمدى فعالية العمليات في إرضاء الزبائن، وهذا بالمقارنة مع الطرق التقليدية المرتكزة على نظام عمودي للمؤسسة على أساس الوظائف أو مراكز المسؤولية.
- إنشاء هندسة مرنة متجانسة في تشكيل كل مستويات التجميع من مراكز مسؤولية ووظائف وعمليات ومشاريع...إلخ.
- تحسين عملية إتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبساطة للفهم.
- تدعيم أليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف.

¹ سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - ENICAB، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004، ص 99.

² أحمد محمد نور وأخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص 243.

³ لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO) بسكيكدة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 152.

- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطورات الزبائن.
- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للإستغناء عنها.
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية.
- التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق إختبار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.¹

رابعاً: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من فوائدها الواضحة، إلا ان طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ليست ذات إنتشار واسع عالمياً، حيث في عملية مسح سنوي لإعتماد أدوات التسيير وجد أن أقل من 50% من المؤسسات المسحوبة تعتمد هذه الطريقة وأنها تستخدم أدوات أخرى في الحصول على معلوماتها وسعر تكلفتها وربحيتها، ومن أهم عيوبها:²

- ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفاً للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي، الامر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن إستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة التوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التامين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.
- يركز هذا النظام على القرارات الإستراتيجية في المدى الطويل بينما تحتاج المؤسسات إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكلفة وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 114.

² أبو مغلي عزمي مسعود، أثر تطبيق محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية - دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة، عمان-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008، ص 36.

- يستبعد النظام بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل التسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع والبحوث والتطوير وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب تعديله لكي يتضمن هذه التكاليف حتى نتوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج.
- لقد طبق هذا النظام في إحتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.
- يحتاج النظام في مراحل التصميم إلى جهد كبير من الإدارات المختلفة لوصف الأنشطة المختلفة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة، ومن ثم تحديد محركات التكلفة وهذا يتطلب تضافر مختلف الإدارات.¹

خامسا: تمارين تطبيقية محلولة

التمرين 1:

شركة إنتاجية تقوم بإنتاج منتوج أ ومنتوج ب، تم استخراج البيانات من الدفاتر المحاسبية، التكاليف غير المباشرة للشركة موزعة على الأنشطة التالية كما يلي:

النشاط	تكلفة النشاط
طاقة تشغيل الآلات	200000
أستلام المواد	98000
مناولة المواد	400000
تجهيز الآلات	560000
التعبئة والتغليف	720000
صيانة الآلات	160000
هندسة الإنتاج	360000
إهلاك الآلات	175000
التدفئة والتكييف والإنارة	40000
المجموع	2713000 دج

¹ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان، 2018، جامعة البلدة 2 لونيبي علي، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودرها في تحقيق التنمية، البلدة، 2018.

وفيما يلي توزيع مسببات التكلفة على المنتجين:

المنتج ب	المنتج أ	الإجمالي	مسبب التكلفة
60000	60000	120000	كيلو وات س/ساعة
300	600	900	عدد أوامر الشراء المستلمة
800	3200	4000	عدد مرات مناولة المواد
400	1000	1400	عدد مرات تجهيز الآلات
800000	400000	1200000	عدد الصناديق المعبأة
8000	12000	20000	عدد ساعات صيانة الآلات
4000	8000	12000	عدد ساعات هندسة الإنتاج
300000	400000	700000	عدد ساعات تشغيل الآلات
100000	100000	200000	عدد ساعات العمل المباشر
800000	400000	1200000	كمية الإنتاج

المطلوب: توزيع التكاليف غير المباشرة طبقاً لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

التمرين 2:

تنتج مؤسسة منتوجين أ و ب، عدد الوحدات المنتجة 1000 وحدة و 2000 وحدة على التوالي، يمران بنفس المراحل من النشاط كإجراء المواد ووحدة قياسه عدد الطلبات، التشغيل الآلي ووحدة قياسه ساعة آلة، فحص الجودة ووحدة القياس ساعة عمل.

والجدول التالي يوضح بعض المعلومات:

النشاط	تكلفة النشاط	مسببات النشاط	مسببات المنتج أ	مسببات المنتج ب
شراء المواد	3000	15	5	8
التشغيل الآلي	6000	2000	1000	2000
فحص الجودة	500	10	2	3

المطلوب: حساب تكلفة الوحدة الواحدة للمنتجين بطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

التمرين 3:

تنتج إحدى الشركات منتوجين X و y ، ويمر كل منهما بنفس العمليات ويتطلب نفس المعدات ، والإختلاف بينهما يكمن في حجم المنتج، وكانت معلومات المدخلات والمخرجات وتكاليف الأنشطة كالتالي:

عدد مرات التجهيز	عدد الطلبات	ساعات العمل المباشر	ساعات عمل الآلة	الإنتاج السنوي	ساعة عمل مباشرة للوحدة	ساعة عمل آلة للوحدة	
40	80	4000	2000	1000	4	2	المنتج x
60	160	40000	20000	10000	4	2	المنتج y
100	240	المجموع					

تكاليف الأنشطة الإجمالية: 440000 دج موزعة على:

تكاليف متعلقة بحجم الإنتاج: 110000 دج

تكاليف متعلقة بالمشتريات: 120000 دج

تكاليف متعلقة بالتجهيز: 210000 دج

المطلوب:

حساب تكلفة الوحدة من كل منتج بطريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.

حل التمرين الأول:

لدينا من الجدول الأول تكلفة كل نشاط ومن الجدول الثاني مسبب التكلفة لكل نشاط، وعدد المسببات لكل نشاط، بمعنى انه يمكننا استخراج تكلفة كل نشاط.

إذا نقوم بما يلي:

تكوين أوعية التكلفة وحساب معدل التكلفة لكل وعاء.

- وعاء تكلفة رقم 1:

النشاط: الطاقة = 200000 دج

مسبب التكلفة: كيلوواط/ساعة = 120000 كيلوواط/ساعة

معدل تكلفة الوعاء = 200000 دج / 120000 = 1.66 دج للكيلوواط.

- وعاء تكلفة رقم 2:

النشاط: الإستهلاك = 98000 دج

مسبب التكلفة عدد أوامر الشراء = 900 مرة

معدل تكلفة الوعاء = 98000 / 900 = 108.88 دج للمرة.

- وعاء تكلفة رقم 3:

النشاط: تكاليف المناولة = 400000 دج

مسبب التكلفة: عدد مرات المناولة = 4000 مرة

معدل تكلفة الوعاء = 400000 / 4000 = 100 دج للمرة

- وعاء تكلفة رقم 4:

النشاط: تكلفة تجهيز الآلات = 560000 دج

مسبب التكلفة: عدد مرات تجهيز الآلات = 1400 مرة

معدل تكلفة الوعاء = 560000 / 1400 = 400 دج لكل تجهيز

- وعاء تكلفة رقم 5:

النشاط: تكلفة التعبئة والتغليف = 720000 دج

مسبب التكلفة: عدد الصناديق المعبأة = 1200000 دج

معدل تكلفة الوعاء = $1200000/720000 = 0.6$ دج لكل صندوق

- وعاء تكلفة رقم 6:

النشاط: تكلفة صيانة الآلات = 160000 دج

مسبب التكلفة: ساعات الصيانة = 20000 ساعة صيانة

معدل تكلفة الوعاء: $160000/20000 = 8$ دج لساعة الصيانة

- وعاء تكلفة رقم 7:

النشاط: تكلفة هندسة الإنتاج = 360000 دج

مسبب التكلفة: ساعات هندسة الإنتاج = 120000 ساعة تشغيل

معدل تكلفة الوعاء = $360000/120000 = 3$ دج للساعة

- وعاء تكلفة رقم 8:

النشاط: تكاليف إهلاك الآلات = 175000 دج

مسبب التكلفة: ساعات تشغيل الآلات = 700000 ساعة تشغيل

معدل تكلفة الوعاء = $175000/700000 = 0.25$ دج للساعة.

- وعاء تكلفة رقم 09:

النشاط: التدفئة والتكييف والإضاءة = 40000 دج

مسبب التكلفة: ساعات العمل المباشر = 200000 ساعة تشغيل

معدل تكلفة الوعاء = $40000/200000 = 0.2$ دج للساعة

بعد ذلك نقوم بتحديد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة، في الجدول التالي:

توزيع التكاليف غير المباشرة		مسببات التكلفة		معدل تكلفة الوعاء	وعاء التكلفة
المنتج ب	المنتج أ	المنتج ب	المنتج أ		
99600	99600	60000	60000	1.66	وعاء تكلفة الطاقة
32664	65328	300	600	108.88	وعاء تكلفة الإستلام
80000	320000	800	3200	100	وعاء تكلفة المناولة
160000	400000	400	1000	400	وعاء تكلفة تجهيز الآلات
480000	240000	800000	400000	0.6	وعاء تكلفة التعبئة
64000	96000	8000	12000	8	وعاء تكلفة صيانة الآلات
120000	240000	4000	8000	3	وعاء تكلفة هندسة الإنتاج
75000	100000	300000	400000	0.25	وعاء تكلفة إهلاك الآلات
20000	20000	100000	100000	0.2	وعاء تكلفة التدفئة والتكييف والإضاءة
1131264	1580928				المجموع

حل التمرين 2:

النشاط	تكلفة النشاط	مسببات النشاط	معدل التحميل	مسببات المنتج أ	تكلفة المنتج أ	مسببات المنتج ب	تكلفة المنتج ب	
شراء المواد	3000	15	200	5	1000	8	1600	
التشغيل الآلي	6000	2000	3	1000	3000	2000	6000	
فحص الجودة	500	10	50	2	100	3	150	
				مجموع التكاليف غير المباشرة			4100	7750

2000		1000	عدد الوحدات
3.875		4.1	تكلفة غير مباشرة للوحدة

حل التمرين 3:

تحديد الأنشطة الرئيسية: الإنتاج، المشتريات، التجهيز

تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: عدد الوحدات المنتجة، عدد الطلبات عدد مرات التجهيز

النشاط	تكلفة النشاط	مسببات النشاط	معدل التحميل	مسببات المنتج x	تكلفة المنتج x	مسببات المنتج y	تكلفة المنتج y
الإنتاج	110000	11000	10	1000	10000	10000	100000
المشتريات	120000	240	500	80	40000	160	80000
التجهيز	210000	100	2100	40	84000	60	126000
	مجموع التكاليف غير المباشرة				134000		306000
	عدد الوحدات				1000		10000
	تكلفة غير مباشرة للوحدة				134		30.6

خاتمة:

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بإملاك المعارف والتقنيات الحديثة والتي يجب أن تستغلها المؤسسات لإزدهارها، ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها كونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية.

فمحاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والذي يعمل على تطبيق المبادئ والاسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات.

إن كل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية تنتهج مبدءا تعتمد عليه للوصول إلى تحديد التكاليف وسعر التكلفة وبعبارة أخرى تحديد نتيجة الإستغلال للمؤسسة.

فنجد طريقة الأقسام المتجانسة مبدؤها يقوم على تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية متجانسة، تحميل المنتجات بتكاليفها المباشرة، التكاليف غير المباشرة بالنسبة للمنتجات تجمع وتحسب على مستوى الأقسام الرئيسية والثانوية (عملية التوزيع الأولي)، توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية (عملية التوزيع الثانوي)، توزيع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات، وبها نحصل على أسعار تكلفة المنتجات.

بينما تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يقوم على تحديد الأنشطة الرئيسية المستهلكة للموارد، تحديد العوامل التي تسبب تكاليف النشاط، تتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لطلب المنتج لتلك النشاطات خلال العملية الإنتاجية، فطلب المنتجات للأنشطة يقاس بعدد المعاملات التي يولدها مسبب التكلفة، وبعد احتساب تكلفة مسبب التكلفة لكل نشاط يتم تحديد مقدار الاستهلاك لكل منتج من مسببات التكلفة من حاصل ضرب مسبب التكلفة في حجم وحدات مسبب التكلفة المستهدفة من قبل المنتج.

المراجع

1. المراجع باللغة العربية

➤ الكتب:

- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007؛
- أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف، دار الامل للنشر والتوزيع، مصر، 2000؛
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006؛
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006؛
- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013؛
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010؛
- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة 4، 1997؛
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1998؛
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2004؛
- جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003؛
- حسام الدين مصطفى الخداس وآخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، ط9، عمان، 2014؛
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005؛

- دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005؛
- راضي محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003؛
- رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999؛
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000؛
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛
- سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزائر، 1991؛
- صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997؛
- صلاح بسيوني عيد وآخرون، محاسبة التكاليف، نشر إلكتروني، القاهرة، الطبعة 1؛
- عاشور كتوش، المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2009؛
- عماد الشيخ يوسف، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008؛
- عيساوي نصر الدين، المحاسبة التحليلية، بدون ذكر دار النشر، الجزائر، 2017؛
- فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000؛
- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري، ط1، عمان، 2001؛
- محمد الفيومي محمد، أصول التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1980؛
- محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998؛
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، ط3، 2004؛
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003؛
- محمد علي أحمد السيدية، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، محاسبة التكاليف، دار الزهراء للنشر والتوزيع، ط1، 2012؛
- محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء 2، دار حنين، الأردن، 2000؛
- محمود علي الجبالي وآخرون، محاسبة التكاليف، وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009؛

- محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000؛
- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008؛
- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008؛
- مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2012؛
- ناصر دادي عدون، المحاسبة الوطنية وتقنيات التسيير، الجزء 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994؛
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1999؛
- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000؛
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009؛
- وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008؛

➤ المطبوعات:

- بن حواس كريمة، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، جامعة باجي مختار، عنابة؛
- زاوي صورية، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، 2021/2020؛
- سليمة طبائبية، دروس في المحاسبة التحليلية معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس نظام جديد، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015؛
- شكري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015؛

- عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم إقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017-2018 ؛
- منقول من الموقع:

<https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/course/view.php?id=85#section-1>

يوم الإطلاع: 2022/08/05، التوقيت 18:38.

➤ المذكرات والرسائل:

- أبو مغلي عزمي مسعود، أثر تطبيق محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية - دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة، عمان-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008 ؛
- بن زهية محمد، التسيير الأمثل للمخزون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ملبنة الحضنة بمسيلة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة-تكنولوجيا المعلومات والإتصال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007-2008 ؛
- خليل إبراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في التجارة، غزة، 2007؛
- ددان عبد الغني، الإتجاه للمنافسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2002 ؛
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية - نظام معلومات للتسيير وإتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005؛
- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكلفة وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010؛
- سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - ENICAB"، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم

- التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004؛
- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة ماجستير، تخصص التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2003؛
- غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة - التسيير، التسعير، والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية-، دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014؛
- كفنوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC : دراسة تقنية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (نفطال)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الاعمال، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007؛
- لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO) بسكيكدة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007؛
- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار - دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA.PH) ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006؛
- مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة مؤسسة نفطال-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع تحليل إقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2005-2006؛

➤ المجالات والملتقيات:

- رشيد قريرة، أسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية - دراسة حالة إستشرافية -، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، جوان 2018؛
- علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال - دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات-، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، المجلد 8، العدد 4، 2010؛

- عميروش عربان، بوسبعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة2، لونيبي علي، الجزائر، 2019؛
- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد13، جوان، 2018، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، البليدة، 2018؛
- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 29-30 أكتوبر2002؛

2. المراجع باللغة الأجنبية:

- Ben Fadhel Adnen , **Comptabilité Analytique** , centre de publication universitaire, Tunis, 2003,
- Boughaba , **comptabilité Analytique d'exploitation**, BERTI Editions , Alger,
- Code des IFRS, **Normes et interprétations**, textes consolidés à jour au 1 septembre 2007, 3 ème édition,2007, Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, Paris,
- Farid MAKHLOUF, **comptabilité analytique** , édition pages bleues, Algérie, 2006,
- Gabsi R., **contrôle de gestion** , Tom1, Edition C.L.E ,Tunis , 2002,
- Gérard Melyon, **comptabilité analytique** ,3^{ème} édition, Bréal, France, 2004,
- J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, **comptabilité de gestion : cout, activité, réparation**, Press universitaire. Grenoble, Paris, 2000,
- Lauzel, P. et Teller, R. **Contrôle de gestion et budget**, éd. Sirey, Paris, 1994,
- P. Lassègue ,**Gestion de l'entreprise et comptabilité** , 11 ème édition, Dalloz , Paris, 1996,
- R. Barre, R. Lory, M. Richez, **Comptabilité Analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise**, Librairie Istra, Paris, 1975,
- Y.Pesqueux ,B. Martory, **la nouvelle comptabilité des couts** , édition PUF ,France , 1995,