

Ministère de l'enseignement supérieur
Et de la recherche scientifique

Université M'Hamed BOUGARA de Boumerdes
Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales
Etdes Sciences De Gestion



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أممرد بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية
و علوم التسيير

مطبوعت بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات و تطبيقات في مقياس المحاسبة التحليلية

موجهة لطلبة: السنة الثانية ليسانس

من اعداد الاستاذ: نورالدين نجيب

السنة الجامعية: 2018/2019

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان	التبويب
2	تمهيد	1
3	العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية	2
5	طريقة التكاليف الحقيقية	3
5	التكاليف و سعر التكلفة	1-3
6	العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة	2-3
7	تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمنتج	3-3
7	طريقة الأقسام المتجانسة	4
8	توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة	5
12	محاسبة المواد	6
12	طبيعة المعيار المحاسبي الدولي الثاني	1-6
15	طرق تقييم المخزونات	2-6
23	ملحق عن تكاليف الإنتاج	7
23	المنتجات التي تمر بعدة مراحل إنتاجية (المنتوج النصف مصنع)	1-7
26	منتجات قيد التنفيذ (الإنتاج الجاري)	2-7
29	معالجة الفضلات والمهملات	3-7
36	الإنتاج بالطبقيات	4-7
39	التكاليف المتغيرة	-8
39	دراسة سلوك التكاليف	1-8
42	نظرية التكاليف المتغيرة	2-8
44	-المقارنة بين طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المتغيرة	3-8
49	إستعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير	4-8
59	التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	9
64	طريقة التكاليف المعيارية	10
64	كيفية حساب التكاليف المعيارية (النموذجية)	1-10
70	تطبيقات	11

1- تمهيد

أصبح هاجس إشكالية التسيير في كثير من المنظمات أهم العوائق التي تحول دون استمرارية المنظمات في نشاطها، فوجب عليها إعادة النظر في أنماط التسيير المتبعة وهذا من خلال مواكبتها لتطورات الخاصة في هذا المجال .

بالإضافة إلى هذا فإن الاعتماد على الطرق التسييرية وفق النظريات الأولية في علم التسيير والإدارة لم يعد كافيا للقضاء على كثير من الإشكالات وتحقيق ماتصبو إليه. فالمرحلة التي مر بها علم تسيير الإدارة كانت لزاما لما تشهده المنظمات من تطورات و خاصة على مستوى المحيط الخارجي و المؤثرات و المتغيرات التي لاتستطيع المنظمة السيطرة عليها¹.

إن عملية تصنيع المنتجات من حيث كيفية الإنتاج و مكان الإنتاج و نظم الإنتاج تستلزم الإلمام بالعديد من الجوانب و الأبعاد لتحقيق الميزة التنافسية في هذه العملية². فتصميمات الإنتاج و التي لابد أن يراعى فيها التكلفة و رغبة المستهلكين بالإضافة إلى نوعية المواد الأولية المستخدمة وتأثيرها على المستهلك و التكنولوجيا المستعملة في عملية الإنتاج و تكلفتها. و هذه الاستراتيجية لها الأبعاد التالية:

➤ نظم الإنتاج و التكنولوجيا المستعملة؛

➤ التكلفة الإنتاجية ؛

➤ الجودة و الميزة التنافسية للمنتج.

و يمكن التركيز هنا على تكلفة الإنتاج و مساهمتها في التكلفة الكلية للإنتاج و تناسبها مع التكنولوجيا المستعملة و تقليل أخطاء الإنتاج³.

إن الأهمية التي تكتسبها نظم المعلومات من خلال دعم و صنع القرار الاستراتيجي⁴. و إن هذا الأخير يتطلب توافر معلومات حيوية و هذه المعلومات تتناول طبيعة المنافسة و نقاط القوة و الضعف في المنظمة و معلومات الأداء السابق و معلومات الفرص و التهديدات البيئية⁵. و لعل الأهمية الكبرى لنظم المعلومات تكمن في الإمداد بالمعلومات عن الاستراتيجيات الحالية و المقترحة ، تنفيذ الاستراتيجيات و السيطرة عليها .

¹ - احمد بن عبد الرحمن الشيمري و آخرون ، مبادئ إدارة الأعمال، ط 1، مكتبة العبيكان، الرياض، 2004، ص37.

² جمال الدين مرسي ، ثابت عبد الرحمان ، الإدارة الاستراتيجية ، ط1، دار الجامعة ، الإسكندرية 2001، ص.325

³ -حسن علي الزعبي ، نظم المعلومات الإستراتيجية ، دار وائل ، عمان ، ط1 2005 ، ص 119.

⁴ - نفس المرجع ، ص128 .

⁵ - نفس المرجع ، ص 130.



2- العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية

إذا كانت المحاسبة العامة تعتمد على تقديم النتائج بصورة عامة مع التفرة بين السلع والتكاليف حسب نوعيتها ، فان ذلك يعتبر غير كاف من ناحية المساعدة في اتخاذ القرار بالنسبة للمسيريين . رغم اهمية الاحتياجات التي تقدمها .لكن في حالة وجود عدة منتجات بالمؤسسة فان بيانات المحاسبة العامة لا يمكن ان تبين لنا ما هي السلع والخدمات التي تحقق ارباحا للمؤسسة وتكون ذات مردودية .وما هي السلع والخدمات التي تكون مردوديتها سالبة وتحقق خسائر في النتيجة .

ولهذا فان المحاسبة التحليلية تلعب دورا مهما في تحديد الصعوبات السابقة وبالتالي تساهم في عملية وضع الاسس السليمة لعملية اتخاذ القرارات الاكثر دقة.

وهذا بعد معالجة التكاليف بمختلف انواعها ومصادرها واهدافها التي انفقت من اجلها ولتوضيح اكثر نقدم المثال الاتي :

بيانات المحاسبة التحليلية		المبلغ	اعباء المحاسبة العامة
المنتج A	المنتج B		
60%	40%	200.000	رقم الاعمال
70%	30%	100.000	انتاج مخزن
45%	55%	150.000	مواد ولوازم مستهلكة
50%	50%	60.000	مصاريف الخدمات
45%	55%	50.000	اعباء اخرى للاستغلال

بيانات المحاسبة التحليلية		المبلغ	الحسابات	
المنتج A	المنتج B			
120.000	80.000	200.000	رقم الاعمال	انتاج السنة المالية
70.000	30.000	100.000	انتاج مخزن	
67.500	82.500	150.000	مواد ولوازم مستهلكة	استهلاك السنة المالية
30.000	30.000	60.000	مصاريف الخدمات	
22.500	27.500	50.000	اعباء اخرى للاستغلال	
70000	(30.000)	40.000		
			نتيجة السنة المالية	



نلاحظ من خلال الجدول ان نتيجة السنة المالية هي : 40.000 دج اما عند التدقيق بناء على معطيات المحاسبة التحليلية فان نتيجة السنة المالية هي مركبة من نتيجتين : النتيجة موجبة 70.000 تخص المنتج A ، و النتيجة سالبة (30.000) تخص المنتج B .

ولذا فانه من صالح المؤسسة اتخاذ قرار بالتدقيق في المنتج الذي يحقق خسارة اما بإعادة هيكلة المنتج من ناحية الارباح التي يحققها او الكمية المباعة من هذا المنتج .او من ناحية التكاليف التي تساهم في رفع تكلفة المنتج مقارنة بخط الانتاج المسطر من المؤسسة .

المحاسبة العامة تسمح بحساب نتيجة السنة المالية عن طريق تقابل التكاليف بالإيرادات ، والتي تكون مصنفة حسب طبيعتها مما يجعل القوائم المالية للمؤسسة تظهر الحسابات العامة دون تجزئتها ومن هنا يمكن ادراج اهم العوائق التي تجعل من المحاسبة العامة قاصرة عن امداد مسيري المؤسسة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار ونذكر منها :

- ✓ ان السطحية في تبليغ البيانات المحاسبية التي تطغى على المحاسبة العامة والمقيدة بقواعد تشريعية تؤكد على الالتزام بالنصوص التشريعية والمنظمة للتسجيل المحاسبي وفق المبادئ المتعارف عليها تحد من عملية التدقيق الجزئي لتكوين الحسابات المؤدية الى حساب نتيجة السنة المالية ،حيث تهتم المحاسبة العامة أكثر بتناظر الحسابات بالتساوي (احترام مبدأ القيد المزدوج ،تسلسل عملية التسجيل المحاسبي ...) ولا تقي بالغرض للمسيرين من ناحية بناء قاعدة لاتخاذ القرار .
- ✓ ابراز نتيجة السنة المالية بصيغة إجمالية : دون ابراز التفصيل لمختلف خطوط الانتاج المساهمة في تركيب النتيجة وماهي الخطوط ذات المردودية العالية ومن هي الخطوط المؤثرة على تقليص النتيجة.
- ✓ المحاسبة العامة لا تأخذ بعين الإعتبار التعويضات على رأس المال الخاص (والتي يطلق عليها بأجرة عمل المستغل مطابقة مع الفوائد على الاقراض ضمن تكلفة الفرصة البديلة المعبر عنها بسعر الفائدة المعطى في البنوك) على اعتباره يدمج ضمن عناصر التكلفة في المحاسبة التحليلية ضمن التكاليف العامة ذات العلاقة .



3- طريقة التكاليف الحقيقية

3-1 - التكاليف و سعر التكلفة

مفهوم التكاليف :

إن الغاية والهدف المرجو من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الادارة هو من ضمن الركائز الاساسية لتحديد مفهوم التكلفة¹ . فأصبح من الضروري ابراز اهمية مفهوم التكلفة لحصر الاستعمال من جهة ومن جهة اخرى توظيف المصطلح ضمن النسق الصحيح بذلك.

و تعرف الكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها)². أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة " .

مفهوم سعر التكلفة:

نعني بسعر التكلفة ما كلف إنتاج المنتجات المباعة ، مضافا إليه مصاريف التوزيع أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية الشراء للمواد الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف التوزيع .
و تحسب التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي :

أ- في المؤسسة التجارية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و غير المباشرة)
سعر التكلفة = تكلفة الشراء المنتجات المباعة + مصاريف و أعباء التوزيع (المباشرة و غير المباشرة)

ب- في المؤسسة الصناعية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و غير المباشرة)
تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المختلفة (المباشرة و غير المباشرة)
سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (المباشرة و غير المباشرة)

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال(سعر البيع) - سعر التكلفة
--

¹ - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثراء، الاردن، 2008، ص13

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ، ص18.



2-3 - العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة

الأعباء المعتمدة: هي التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة. ضمن النطاق الحقيقي مرتبطة اساسا بالإنتاج وتشمل حسابات تكاليف الاستغلال.

الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية): هي أعباء نظرية يأخذها نظام محاسبة التكاليف بعين الاعتبار بينما لا تسجل في دفاتر المحاسبة العامة, وتتمثل في¹:

أ- تكلفة رأس المال المستثمر: تمثل مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص. عند استعمال المؤسسة لموارد مالية على شكل قروض فإنها تتحمل مصاريف مالية، بينما رأس المال الخاص لا يترتب عنه أي مصاريف، لكنه ضيغ على المؤسسة فرصة أكيدة كتوظيفه في البنك وبالتالي على محاسبة التكاليف أن تعتبر مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال كتكلفة فرصة بديلة.

ب- أجره صاحب المشروع (راتب المستغل): إن صاحب المؤسسة الفردية يبذل جهداً من أجل الحصول على النتيجة، إلا أنه من أجل الحصول على سعر تكلفة يسمح بمقارنته مع سعر تكلفة لنفس المنتج لمؤسسة أخرى فردية أو جماعية فإن نظام محاسبة التكاليف يأخذ أجره صاحب المستغل بعين الاعتبار و يقيّمها نظرياً و تدرج ضمن سعر التكلفة.

الأعباء غير المعتمدة: هي عناصر تحميلها في سعر التكلفة ليس له معنى مثل:

- الرسوم التي لا تبقى نهائياً كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على رقم الأعمال والرسوم التعويضية؛

- الأعباء الاستثنائية كإطفاء المصاريف الإعدادية؛

- مؤونات الخسائر المحتملة والمؤونات الواجبة التوزيع على عدة سنوات؛

- تكاليف السنوات السابقة.

ومن مما سبق يمكن استخلاص الآتي :

اعباء المحاسبة التحليلية	اعباء المحاسبة العامة
- اعباء معتبرة - اعباء اضافية	- اعباء معتبرة - اعباء غير معتبرة

اعباء المحاسبة العامة = اعباء معتبرة + اعباء غير معتبرة

اعباء معتبرة = اعباء المحاسبة العامة - اعباء غير معتبرة

اعباء المحاسبة التحليلية = اعباء معتبرة + عناصر اضافية

اعباء المحاسبة التحليلية = اعباء المحاسبة العامة + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة الاجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتمدة

¹- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999، ص22



3-3 - تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمنتج الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة¹.

التكاليف المباشرة : هي التكاليف التي تنفق على المنتج مباشرة وهي غالبا ما تتكون من المواد الاولية المستعملة، اليد العاملة المباشرة وكل المصاريف المباشرة الاخرى التي يتطلبها انتاج معين².

التكاليف الغير مباشرة : وهي تكاليف التي تنفق على نشاط المؤسسة وليس على وحدة المنتج، وهي التي ليس بينها وبين المنتج علاقة مباشرة ومن امثلة ذلك: تكلفة المواد الاستهلاكية الغير مباشرة (مصاريف الكهرباء والغاز والبنزين.... الخ) - تكلفة اليد العاملة الغير مباشرة كأجور عمال النظافة - المصاريف الغير مباشرة الاخرى. لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام ، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي . و عملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تتسم بالصعوبة .

ومن خلال ذلك كيف يمكن تحميل هذه التكاليف الغير مباشرة ؟

- **تحميل الأعباء غير المباشرة :**

إن عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على التكاليف و المنتجات تخضع لعدة عمليات ، من ترتيب و فرز و حسابات وسيطية .

- هناك عدة طرق للتحميل منها طريقة الأقسام المتجانسة هاته لكونها الأكثر تطورا من باقي طرق التحميل .

4- طريقة الأقسام المتجانسة

يعبر التجانس عن مفهوم محاسبي استحدث في سبيل البحث عن اسلوب منطقي لتوزيع التكاليف غير المباشرة كالقسم الذي تتاح امكانية قياس نشاطه بوحدة قياس معينة قابلة للتعين وبذلك يعتبر قسما متجانسا .
تعريف الاقسام المتجانسة:

هي عبارة عن مراكز عمل و انتاج متجانسة في الوظيفة تقوم بإحدى العمليات او جزء منها وتهدف الى تحقيق هدف معين انشأ من اجله لبلوغ الاهداف المسطرة من المؤسسة .

يختلف العمل بطريقة الاقسام المتجانسة من مؤسسة الى اخرى حسب طبيعة النشاط وخطوط الانتاج لكل مؤسسة .

يستعمل القسم المتجانس في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة ، ، القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل³ . وهذه الاخيرة يتم اختيارها نتيجة لمقاربة امكانية القياس من جهة والتعبير الملائم عن نشاط كل قسم من جهة اخرى.

و الشكل التالي يوضح كيفية حساب التكاليف و سعر التكلفة بهذه الطريقة

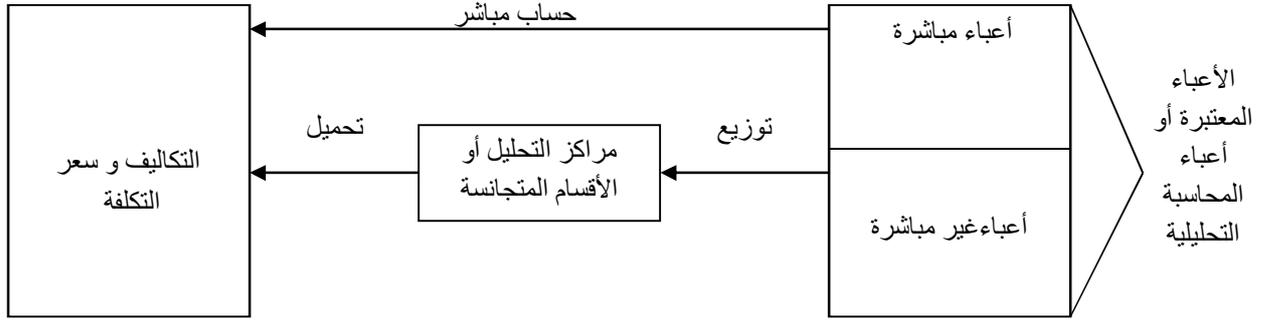
¹ -J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000, P13.

² - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 ، ص 27

³ - محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، د س ن ، ص 116



شكل رقم 01: حساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، ص 37

يتم تحميل هذه الاعباء على سعر التكلفة بعد توزيعها وبالتالي تحويلها وفق نظام التحليل الذي يقتضي اختيار وحدات القياس

وحدات القياس: ان من اهم العوائق التي نجدها عند استعمال طريقة الاقسام المتجانسة هي تحديد وحدة القياس أو وحدة العمل الذي يطرح عدة مشاكل منها مثلا العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل ساعات العمل أو كمية الإنتاج... الخ وقابلة القياس لكل وحدة ومدى تعبيره عن الحجم الحقيقي للتكاليف لذلك القسم بالإضافة الى وجود ترابط بين هذه الوحدات فيما بينها و بين نشاط القسم فمثلا ساعات العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية و بعدد ساعات عمل الآلة او بالوحدات المنتجة و كل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات . و تكمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة و نشاط القسم و التكاليف الإجمالية لهذا الأخير .

تصنيف الأقسام المتجانسة: تختلف حسب طبيعة كل مؤسسة الا انه يمكن ايجازها في:

المراكز الرئيسية: أي أنها تلك المراكز التي تحتوي الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، ليتم لاحقاً من خلالها تحميل الاعباء غير المباشرة عليها ضمن نطاق اختيار وحدات القياس الأكثر تعبيراً .

المراكز الثانوية: (أو المساعدة) وهي المراكز التي يكون دورها هو تقديم العناصر اللوجيستية التنسيقية لمختلف مراحل صنه التكلفة وبذلك هي تؤدي دوراً غير مباشر في منهج حساب التكلفة وتدخل ضمن كل المراحل مثل تسيير المستخدمين، تسيير المعدات والمباني (الصيانة، التدفئة، الأمن...)، التسيير المالي والإداري (الفوترة، الخزينة...)، هذه المراكز تحقق أساساً وظيفة التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة.

5- توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.

تمثل الأعباء غير المباشرة كل الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمنتج محدد أو طلبية بحد ذاتها، وإنما هي أعباء مشتركة بين المنتجات أو مواضيع التكلفة بصفة عامة، لذا فإنه من الصعوبة بمكان تحديد درجة مساهمتها من أول مرة في العملية الإنتاجية أو البيعية للمنتج، ولهذا فإن طريقة الأقسام المتجانسة تقترح لمعالجة هذا النوع من الأعباء بتحميله على وحدات التكلفة بعد تفريغها في مراكز التحليل، وتمر معالجة الأعباء غير المباشرة بخطوتين أساسيتين هما:

- تفريغ الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل (التوزيع الأولي)؛
- معالجة الخدمات بين المراكز (التوزيع الثانوي).



1- **التوزيع الأولي:** بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل وتصنيفها إلى ما هو رئيسي منها وما هو ثانوي، حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، تبدأ عملية تحليل التكاليف بما يسمى التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة، والتي يهدف من خلالها تحميل هذا النوع من الأعباء بصفة عقلانية لمواضيع التكلفة.

2- **التوزيع الثانوي:** ذكرنا في تصنيف مراكز التحليل أن المراكز الثانوية موجودة أساسا لتقديم خدمات للمراكز الرئيسية في المؤسسة، لذا لا يحمل المجموع الأولي الخاص بها للمنتجات مباشرة، فهذا المجموع يوزع على الأقسام الرئيسية بحسب استفادة هذه الأخيرة من خدمات المراكز الثانوية، والتي هي بدورها يمكنها أن تتبادل خدمات فيما بينها، لذا ولتوزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بهذه الأقسام، فإننا نجد طريقتين أساسيتين للتوزيع الثانوي هما: التوزيع التنازلي، والتوزيع التبادلي، ويتم هذا باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوية.

التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة للأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوما، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع للوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.

التوزيع التبادلي: في ظل هذا الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبل للخدمة في نفس الوقت، لذا نلجأ إلى الحل الجبرية (الرياضية) لتحديد التكلفة للمركز الثانوي الكلية المتنازل عنها.

دراسة حالة تطبيقية:

مؤسسة RANIA spa الانتاجية تنتج منتوجين A و B. تنتج:

- المنتج A باستعمال المادة M_1 و M_2

- المنتج B باستعمال المادة M_2 و M_3

خلال الشهر تحصلنا على المعطيات:

- **المشتريات:** M_1 5000 كغ بـ 12 دج /كغ - M_2 8000 كغ بـ 15 دج/كغ - M_3 4000 كغ بـ 20 دج/كغ

مصاريف الشراء قدرت بـ 26000 دج توزع على اساس 100 دج من ثمن الشراء.

- **الانتاج والاستعمالات:**

من اجل انتاج 1000 وحدة من A تم استعمال 4500 كغ من M_1 و 4000 كغ من M_2

من اجل انتاج 1500 وحدة من B تم استعمال 3000 كغ من M_2 و 3000 كغ من M_3

مصاريف الانتاج المباشرة

تمثلت في اليد العاملة المباشرة قدرت بـ 6000 سا منها 2500 سا لـ A تكلفة الساعة 15 دج

المبيعات: بيع 700 وحدة من A بـ 210 دج للوحدة - بيع 1300 وحدة من B بـ 160 دج للوحدة .

مصاريف التوزيع: قدرت بـ 12220 دج منها 7070 دج خاصة ب المنتج A

المصاريف الغير مباشرة: لخصت في الجدول التالي مع الاخذ بعين الاعتبار ا ع غ م بـ 11000 دج و نسبة

الفائدة 10% على راسمال الخاص المقدر بـ 1.200.000 دج ومبلغ 60000 دج كأجرة عمل مستغل سنويا .

التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة	البيان
12700	18600	13800	10000	3900	مجموع } إدارة توزيع ثانوي صيانة
20%	40%	20%	20%	100	
30%	40%	20%	100	10%	
وحدات مبيعة	وحدات منتجة	كغ مادة مشتراة	طبيعة وحدة القياس		



المطلوب :- اتمام جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة.

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة – حساب النتيجة التحليلية الصافية.

الحل:

1	تحديد وحدات القياس	مج وحدات القياس			
	تموين كغ مادة مشتراة	17000	5000	8000	4000
	الانتاج وحدات منتجة	2500	1000	1500	
	التوزيع وحدات مباعة	2000	700	1300	

2 اعداد جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة

البيان					توزيع تقويمي
ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع	
مج ت 1					
3900	10000	13800	18600	12700	
5000	20%	20%	40%	20%	
1000	1000	1000	2000	1000	
10%	11000	20%	40%	30%	
1100	3300	2200	4400	3300	
0	0	17000	25000	17000	
عدد وحدات القياس					
تكلفة وحدة القياس					
		1	10	8.5	

3									تكلفة الشراء
M3			M2			M1			المادة
المادة			المادة			المادة			البيان
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	
80000	20	4000	120000	15	8000	60000	12	5000	ثمن الشراء
8000	10	800	12000	10	1200	6000	10	600	مصا الشراء المباشرة
4000	1	4000	8000	1	8000	5000	1	5000	مصا الشراء غير المباشرة
92000			140000			71000			تكلفة شراء الفترة
			0			0			
92000			140000			71000			تكلفة شراء الاجمالية
4000			8000			5000			عدد الوحدات مشتراة
23			17.5			14.2			تكلفة الشراء الوحدة



B	المنتج		A	المنتج		تكلفة الانتاج
	PU	Q		PU	Q	
S			S			البيان
						تكلفة المواد الاولية المستعملة
0			63900	14.2	4500	M1
52500	17.5	3000	70000	17.5	4000	M2
69000	23	3000	0			M3
52500	15	3500	37500	15	2500	مصا الانتاج المباشرة
15000	10	1500	10000	10	1000	مصا الانتاج غير المباشرة
189000			181400			تكلفة انتاج الفترة
1500			1000			عدد الوحدات المنتجة
126			181.4			تكلفة انتاج الوحدة

B	المنتج		A	المنتج		سعر التكلفة
	PU	Q		PU	Q	
S			S			البيان
163800	126	1300	126980	181.4	700	تكلفة الانتاج المباع
5150			7070			مصا التوزيع المباشرة
11050	8.5	1300	5950	8.5	700	مصا التوز غير المباشرة
180000			140000			سعر التكلفة

B	المنتج		A	المنتج		النتيجة التحليلية
	PU	Q		PU	Q	
S			S			البيان
208000	160	1300	147000	210	700	رقم الاعمال
180000			140000			سعر التكلفة
28000			7000			النتيجة التحليلية
	35000					النتيجة التحليلية الاجمالية
	15000					+ العناصر الاضافية
	11000					- الاعباء الغير معتبرة
	39000					النتيجة التحليلية الصافية



6- محاسبة المواد

حتى لا تتوقف المؤسسة عن الإستمرارية في نشاطها تقوم بتسيير مخزونها تسيرا حديثا يتطلب العناية وذلك لأن المخزونات تتعرض لحركة دائمة (إدخالات وإخراجات) ولهذا تحتاج المؤسسات دائما إلى معرفة المتواجد في المخزون (المخزون المتبقى) وكذلك معرفة المواد المستهلكة (كلفتها) ولذلك تستعمل طريقة الجرد الدائم.

الجرد الدائم: هو كيفية إعداد حسابات المخزونات بحيث يسمح عن طريق تسجيل حركات المواد والكميات والقيمة أثناء الفترة الجارية وذلك بصفة دائمة حسب العلاقة التالية :

$$\text{مخ} 1 + \text{الإدخالات} = \text{مخ} 2 + \text{الإخراجات}$$

تسجيل حركة الوارد والصادر : ويتم ذلك على أساس بطاقة المخزون التي يمسكها قسم التموين وهذا ما يعبر عنه بمحاسبة المواد وتسمح بمعرفة حركة المخزونات بصفة دائمة

شكل بطاقة المخزون: تختلف حسب عدة نماذج متعددة ويمكن الإتفاق على الشكل العام:

المادة:		رقم البطاقة:		رقم المخزون:	
الشهر:		الإدخالات		الإخراجات	
التاريخ	البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	حركة المخزون
.....

1-6 - طبيعة المعيار المحاسبي الدولي الثاني¹

المخزون السلعي

تم النقل الحرفي لما ورد في المعيار من اجل الاحاطة الكافية بعلاقة نظم اصدار المعايير والاهمية البالغة لهذا المعيار .

- **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، هي القضية الرئيسية في محاسبة المخزونات، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحويل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

- مجال تطبيق المعيار:

أ - يجب أن يطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون باستثناء:

أ- 1- عمليات تشغيل ناتجة عن بعض العقود وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11).²

أ- 2- الأدوات المالية.

أ- 3- المخزون من الدواجن و المواشي والحيوانات، المنتجات الزراعية، و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.

¹ عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية تصدر بالغة الانجليزية في النسخة الأصلية، ثم تترجم إلى أهم لغات العالم وهي توجد على المواقع التالية : www.IASB.org/ias2, www.IFRS.com/ias2, et, www.infotechaccountants/ias2

²www.IASB.org et www.focus.com



ب - يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

ت - إن المخزون المشار إليه في الفقرة أ- 3 يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج.

ويحدث ذلك، على سبيل المثال عندما يحصد المحصول، أو تستخرج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي، أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة، فهذا النوع من المخزون يستبعد من نطاق هذا المعيار.

- مفاهيم ومصطلحات أساسية¹

أ- استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة كمايلي:

أ- 1 يعتبر المخزون أصلاً: في الحالات التالية:

- عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.

- خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو:

- إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

أ- 2 صافي القيمة التحصيلية : هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع.

ب - يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج، في حالة مؤسسات الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة، والتي لم تحدد المؤسسة الإيراد المتعلق بها

- **تكلفة المخزون:** يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه.

أ- تكاليف الشراء:- تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (باستثناء الضرائب القابلة للاسترجاع) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتخفيضات والعناصر المشابهة الأخرى.

- يمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية، وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزممة لأسعار العملة أو حالات تخفيض العملة التي لا توجد لها وسائل عملية للتحويل وتلك التي تؤثر على الالتزامات التي لا يمكن الوفاء بها والتي تنشأ من حيازة المخزون التي تمت مؤخرًا.

ب- تكاليف التحويل: تشمل تكاليف تحويل المخزون، التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة، تمثل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبياً بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل اهتلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله، تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

³www.IASb.org/ias2.et, www.focusIFRS.com/ias2



يعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج الصيانة المخطط، ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية، ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع، وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريف تحمل على الفترة التي حدثت فيها، وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة، ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

ج- التكاليف الأخرى:- تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانها وظروفها الحالية، مثلا، يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددین ضمن تكاليف المخزون.

- يمكن إعطاء أمثلة عن التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي اعتبرت مصاريف تخص الفترة التي حدثت فيها:

- القيم غير العادية من المواد والأجور والتكاليف الصناعية.

- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت تلك التكاليف ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى.

- التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعها الحالي.

- تكاليف البيع.

- في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون، وهذه الظروف محده في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون تكاليف الاقتراض.

- طرائق قياس التكاليف:- يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون. تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

- تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من قيمة مبيعات المخزون، وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزون المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي، وعادة ما يستخدم معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

المعالجة المفضلة:- يجب أن تحدد تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أولا الصادر أولا، أو طريقة المتوسط المرجح.

تفترض طريقة الوارد أولا الصادر أولا أن المخزون الذي تم شراؤه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

وفي ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة، وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف كل مؤسسة.



6-2- طرق تقييم المخزونات

حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني لتقييم المخزونات يمكن المؤسسة أن تستخدم طرق مختلفة ومن بين الطرق المستعملة:

- طرق نفاذ المخزون - تكلفة الوسيطة المرجحة

1- طريقة نفاذ المخزون: هذه الطريقة هي تسعير الإخراجات حسب تكلفة الشراء بالنسبة للمواد الأولية وحسب تكلفة الإنتاج بالنسبة للمنتجات وذلك تبعاً لتسلسل الإدخالات التي يفترض تخزينها بنظام معين وهذا باستعمال الصيغة التالية:

الوارد أولاً يصرف أولاً: FIFO وتعتمد على مبدأ استعمال الكمية التي وردت إلى أن تنفذ وعند نفاذ الكمية الأولى يستخدم الكمية التي وردت بعدها... إلخ. (استعمال حسب تسلسل الدخول)

2- التكلفة الوسيطة المرجحة: حيث:

$$\text{ت.و.م} = \frac{\text{مج الإدخالات} + \text{مخ1}}{\text{مج الإدخالات} + \text{مخ1}} \text{ بالقيمة}$$

فروق الجرد: قد تظهر في نهاية الدورة وعند القيام بأعمال الجرد قيمة للمخزون قد تختلف عن القيمة المحاسبية على مستوى دفاتر الجرد وهذا الاختلاف يسمى بـ "فروق الجرد" وقد تنتج هذه الفروق لعدة أسباب منها:

- التلف
- نقص الكمية أثناء نقلها
- السرقة

هذه الفروقات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء حساب النتيجة التحليلية الصافية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة +/- فروق الجرد

دراسة حالة تطبيقية أولى:

مؤسسة صناعية تنتج منتوجين في ثلاث ورشات إنتاجية وخلال الفترة المعتبرة (شهر ماي) أعطيت لكم المعلومات التالية:

1- معلومات من المحاسبة العامة:

- مخزون أول المدة:
- 260 كغ من M_1 بمبلغ إجمالي 18800 دج
- 210 كغ من M_2 بمبلغ إجمالي 18280 دج
- 280 كغ من M_3 بمبلغ إجمالي 24220 دج
- 150 وحدة من المنتج A بمبلغ إجمالي 33620 دج
- 200 وحدة من المنتج B بمبلغ إجمالي 40350 دج
- مشتريات المواد الأولية:

1340 كغ من M_1 بـ: 40 دج/كغ

740 كغ من M_2 بـ: 55 دج/كغ

420 كغ من M_3 بـ: 60 دج/كغ



- المخزون الحقيقي في 05/31 : M_1 : 960 كغ - M_2 : 600 كغ - M_3 : 420 كغ
 - المنتج A : 105 وحدة - المنتج B : 255 وحدة
 - المبيعات : 700 وحدة من A بـ : 300 دج/وحدة - 640 وحدة من B بـ : 275 دج/وحدة
 - الأعباء حسب طبيعتها :

ح/62 مصاريف الخدمات : 42160 دج

أما الحسابات من (ح/63 إلى ح/68) يطلب حسابها . اعباء الاستغلال

2- معلومات من المحاسبة التحليلية

• الأعباء المباشرة:

- المشتريات : 23900 دج توزع على أساس ثمن الشراء الإجمالي
 - مصاريف الإنتاج 540 سا عمل توزع على أساس الوحدات المنتجة بتكلفة 150 دج/ للساعة.
 - مصاريف التوزيع 33500 توزع على أساس الكمية المباعة.
 • الأعباء غير المباشرة : لخصت في الجدول التالي مع إعتبار مبلغ 8900 دج أعباء غير معتبرة والتعداد النظري لفائدة رأسمال الخاص المقدر بـ : 1.200.000 دج بمعدل 15% سنويا.

التوزيع	تشطيب	تركيب	تصنيع	تموين	صيانة	إدارة	الأقسام الاعباء
33350	38300	30200	35000	26150	9300	14500	مج ت 1
%25	%15	%15	%15	%10	%20	%100	مج ت 2 إدارة
%10	%20	%20	%20	%18	%100	%12	صيانة
100 دج من رقم الأعمال	وحدات منتجة	سا عمل مباشر	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مشتراة	طبيعة وحدة القياس		

الإنتاج والاستعمالات : تم الإنتاج

650 وحدة من A بإستعمال 520 كغ من M_1 و 130 كغ من M_3

700 وحدة من B بإستعمال 350 كغ من M_2 و 140 كغ من M_3

المطلوب:

- 3- إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة .
- 4- تكلفه إنتاج A ، B .
- 5- النتيجة التحليلية الصافية بعد تحديد فروق الجرد .
- 6- إعداد بطاقة الجرد لـ: M_1 ، M_3 ، A ،
- أحسب تكلفة شراء المواد الأولية .
- سعر التكلفة والنتيجة التحليلية .
- نتيجة المحاسبة العامة .

الحل:

جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

توزيع	تشطيب	تركيب	تصنيع	تموين	صيانة	ادارة	البيان
33350	38300	30200	35000	26150	9300	14500	مج ت 1
25%	15%	15%	15%	10%	20%	16000	ادارة
4000	2400	2400	2400	1600	3200		
10%	20%	20%	20%	18%	12500	12%	صيانة
1250	2500	2500	2500	2250			
38600	43200	35100	39900	30000	0	0	مج ت 2
3860	1350	540	1140	2500	عدد وحدات القياس		
10	32	65	35	12	تكلفة وحدة القياس		



M3	المادة		M2	المادة		M1	المادة		تكلفة الشراء
	S	PU		Q	S		PU	Q	
25200	60	420	40700	55	740	53600	40	1340	البيان ثمن الشراء
5040	0.2	25200	8140	0.2	40700	10720	0.2	53600	مصا الشراء المباشرة
5040	12	420	8880	12	740	16080	12	1340	مصا الشراء غير المباشرة
35280			57720			80400			تكلفة شراء الفترة
24220		280	18280		210	18800		260	مخزون اول المدة
59500			76000			99200			تكلفة شراء الاجمالية
700			950			1600			عدد الوحدات مشتراة + مخ 1
85			80			62			تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء

	المنتج		A	المنتج		تكلفة الانتاج	البيان
	S	PU		Q	S		
0	62		32240	62	520	M1	تكلفة شراء المواد المستعملة
28000	80	350	0	80		M2	
11900	85	140	11050	85	130	M3	
42000	150	280	39000	150	260		مصاريف الانتاج المباشرة
0			0				مصاريف الانتاج غير المباشرة
17150	35	490	22750	35	650	تصنيع	
18200	65	280	16900	65	260	تركيب	
22400	32	700	20800	32	650	تشطيب	
0			0				
139650		700	142740		650		تكلفة انتاج الفترة
40350		200	33620		150		مخزون اول المدة
180000			176360				تكلفة الانتاج الاجمالية
900			800				عدد الوحدات : المنتجة + مخ 1
200			220.45				تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج

B	المنتج		A	المنتج		سعر التكلفة	البيان
	S	PU		Q	S		
128000	200	640	154315	220.5	700		تكلفة الانتاج المباع
16000	25	640	17500	25	700		مصاريف التوزيع المباشرة
17600	10	1760	21000	10	2100		مصاريف التوزيع غير المباشرة
161600			192815				سعر التكلفة



حساب فروق الجرد

$$\text{فروق الجرد} = \text{مخ 2 حقيقي} - \text{مخ 2 محاسبي}$$

اولا : حساب مخ 2 محاسبي = مخ 1 + الادخالات - الاخراجات

التعيين	مخ 1	الادخالات	الاجراجات	مخ 2 بالكمية
M1	260	1340	520	1080
M2	210	740	350	600
M3	280	420	270	430
A	150	650	700	100
B	200	700	640	260

حساب فرق الجرد					
التعيين	مخ 2 حقيقي	مخ 2 محاسبي	فرق الجرد بالكمية	فرق الجرد بالقيمة	
M1	960	1080	-120	62	-7440
M2	600	600	0	80	0
M3	420	430	-10	85	-850
فرق الجرد للمواد الاولية					
A	105	100	5	220.45	1102.25
B	255	260	-5	200	-1000
فرق الجرد للمنتجات					
				102.25	72
فرق الجرد الاجمالي					
					-8187.75

المنتوج			المنتوج			النتيجة التحليلية
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
176000	275	640	210000	300	700	رقم الاعمال
161600			192815			سعر التكلفة
14400			17185			النتيجة التحليلية
31585						النتيجة التحليلية الاجمالية
15000						العناصر الاضافية
8900						الاعباء الغير معتبرة
-8187.75						فروق الجرد
29497.25						النتيجة الصافية



جدول حسابات النتائج

البيان		A	B	الاجمالي
ح-701	رقم الاعمال	210000	176000	386000
ح-72	انتاج مخزن	-10472.8	10650	177.25
ح-601	تكلفة المواد الاولية المستعملة - فرق الجرد للمواد الاولية	91480	91480	
اِعباء محاسبة التحليلية		137950	133350	271300
اِعباء المحاسبة العامة				265200
اِعباء الاستغلال				265200
نتيجة المحاسبة العامة				29497.25

دراسة حالة تطبيقية ثانية :

مؤسسة " AMINA spa " المتخصصة في صنع وبيع المنتجين (RS) (RK) وذلك حسب الخطة الانتاجية التالية :

-تمر عملية الانتاج بثلاث ورشات :

ورشة التحضير : تقوم بتحضير المواد الاولية للمنتجين

-ورشة التركيب :تقوم بمزج المواد الاولية وتركيبها للحصول على المنتجين

- ورشة الانهاء : تنهي عملية انتاج المنتجين

يتطلب انتاج المنتج (RS) استعمال المواد R1 . R2 .R3

يتطلب انتاج المنتج (RK) استعمال المواد R1 . R3

وللفترة المعتبرة اعطيت لك المعلومات التالية الخاصة بالثلاثي الاول من سنة :

1-معلومات من المحاسبة العامة :

1-1- المخزون في اول الشهر :

المادة R1 : 500 كغ باجمالي 46600 دج

المادة R2 : 1000 كغ باجمالي 39000 دج

المادة R3 : 300 كغ باجمالي 16000 دج

المنتج (RS) : 800 وحدة باجمالي 256250 دج

المنتج (RK) : 700 وحدة باجمالي 193000 دج - من المنتج (RS) : 2000 وحدة ب 400 دج للوحدة

- من المنتج (RK) : 2000 وحدة ب 350 دج للوحدة

1-4-الاعباء حسب طبيعتها :

ح/مصارف الخدمات = 21900 دج

1-5-المخزون الحقيقي في اخر الشهر: -المنتج (RS):1250 و -المنتج (RK):1180 و

-المادة R1: 590 كغ

-المادة R2: 750 كغ

-المادة R3: 250 كغ

2- معلومات من المحاسبة التحليلية :

1-2-الاعباء المباشرة : - على الشراء : 48150 دج توزع على اساس ثمن الشراء



- على الانتاج : 7000 ساعة عمل يد بتكلفة : 120 دج/سا منها 4000 سا للمنتوج (RK) بمعدل 72 دقيقة للوحدة من المنتوج (RS) و 96 دقيقة للوحدة من المنتوج (RK) - على التوزيع : قدرت ب: 13 دج لكل وحدة مباعة .

2-2- اما الابعاء الغير مباشرة : لخصت في الجدول التالي مع اعتبار مبلغ 32000 دج كابعاء غير معتبرة و التعداد النظري للفائدة المطبقة على الراس مال الخاص المقدر ب: 1200000 دج بنسبة 12% سنويا واجرة عمل المستغل المقدر ب 180000 دج سنويا

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
مج توزيع اولي	23000	30500	43250	81500	140500	50750	18500
توزيع ثانوي - ادارة	---	15%	5%	20%	20%	20%	20%
صيانة	20%	---	10%	30%	10%	20%	10%
طبيعة وحدة القياس	////////	////////	كغ مادة مشتراة	كغ مادة مستعملة	وحدات منتجة	كغ مادة مستعملة R3	وحدات مباعة

2-3- الانتاج والاستعمالات :

- لانتاج المنتوج (RS) : تم استعمال : 1500 كغ من R1 ؛ 3250 كغ من R2 ؛ 2250 كغ من R3
- لانتاج المنتوج (RK) : تم استعمال : 800 كغ من R1 ؛ 2000 كغ من R3

المطلوب: - بعد اعداد جدول توزيع الابعاء الغير مباشرة .

- احسب تكلفة الشراء للمواد مع اعداد بطاقة الجرد للمادة R3
- احسب تكلفة الوسيطة المرجحة لانتاج مع اعداد بطاقة الجرد للمنتوج .
- احسب النتيجة الصافية و جدول حسابات النتائج .

الحل :

- اعداد جدول توزيع الابعاء غير المباشرة :

البيان	ادارة	صيانة	تموين	تحضير	تركيب	انهاء	توزيع
مج ت 1	23000	30500	43250	81500	140500	50750	18500
توزيع ثانوي	ادارة	30000	15%	5%	20%	20%	20%
		4500	15%	1500	6000	6000	6000
	صيانة	20%	35000	10%	30%	10%	20%
		7000		10%	3500	10500	3500
مج ت 2	0	0	48250	98000	150000	63750	28000
عدد وحدات القياس			9650	9800	5000	4250	4000
تكلفة وحدة القياس			5	10	30	15	7



R3	المادة		R2	المادة		R1	المادة		تكلفة الشراء
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
63750	15	4250	105000	35	3000	72000	30	2400	ثمن الشراء
12750	0.2	63750	21000	0.2	105000	14400	0.2	72000	مصا الشراء المباشرة
21250	5	4250	15000	5	3000	12000	5	2400	مصا الشراء غير المباشرة
97750			141000			98400			تكلفة شراء الفترة
16000		300	39000		1000	46600		500	مخزون اول المدة
113750			180000			145000			تكلفة شراء الاجمالية
4550			4000			2900			عدد الوحدات مشتراة + مخ 1
25			45			50			تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء

RK	المنتج		RS	المنتج		تكلفة الانتاج
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
40000	50	800	75000	50	1500	R1
0			146250	45	3250	R2
50000	25	2000	56250	25	2250	R3
480000	120	4000	360000	120	3000	مصاريف الانتاج المباشرة
28000	10	2800	70000	10	7000	تحضير
75000	30	2500	75000	30	2500	تركيب
30000	15	2000	33750	15	2250	انهاء
703000	2500		816250	2500		تكلفة انتاج الفترة
193000		700	256250		800	مخزون اول المدة
896000			1072500			تكلفة الانتاج الاجمالية
3200			3300			عدد الوحدات المنتجة + مخ 1
280			325			تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج

RK	المنتج		RS	المنتج		سعر التكلفة
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
560000	280	2000	650000	325	2000	تكلفة الانتاج المباع
26000	13	2000	26000	13	2000	مصا التوزيع مباشرة
14000	7	2000	14000	7	2000	مصا التوزيع غير مباشرة
600000			690000			سعر التكلفة



البيان	مخ 1	الادخال	الاخراج	مخ 2 محاسبي	مخ 2 حقيقي	فرق الجرد Q	PU	قيمة فرق الجرد
R1	500	2400	2300	600	590	-10	50	-500
R2	1000	3000	3250	750	750	0	45	0
R3	300	4250	4250	300	250	-50	25	-1250
RS	800	2500	2000	1300	1250	-50	325	-16250
RK	700	2500	2000	1200	1180	-20	280	-5600
فرق الجرد الاجمالي								-23600

توضيح :

مخ 2 محاسبي = مخ 1 + الادخال - الاخراج

مثلا المادة مخ 2 محاسبي R1 = 600 = 2300-2400+500

فرق الجرد للمادة R1 = 600 - 590 = -10 كلغ

ثم تضرب في السعر الوحدوي (PU) الخاص بالمادة نفسها والمعبر عنه بالتكلفة الوسيطة المرجحة المحسوبة سابقا . ت و م R1 = 50 دج

ومنه ينتج فرق الجرد : -10 كلغ * 50 دج = -500 دج

النتيجة التحليلية		المنتوج		المنتوج		RK
البيان		S	Q	S	Q	S
رقم الاعمال		700000	350	2000	2000	100000
سعر التكلفة		600000		690000		
النتيجة التحليلية		100000		110000		
النتيجة التحليلية الاجمالية		210000				
+ العناصر الاضافية		81000				
- اع غ م		32000				
-/+ فرق الجرد		-23600				
النتيجة الصافية		235400				

بطاقة الجرد R3

الاخراجات			الادخالات			البيان
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
106250	25	4250	97750		4250	ت ش فترة
6250	25	250	16000		300	مخ اول م
1250	25	50				عجز
113750		4550	113750		4550	



7- ملحق عن تكاليف الإنتاج

إن وجود المنتجات النصف مصنعة، منتجات قيد التنفيذ (إنتاج جاري) وإفراز عملية الصنع وتشكيل الفضلات والمهملات يعني أن إجراءات الصنع والحسابات في صورتها السابقة لا تكون كافية الأمر الذي يستدعي المرور إلى معالجات محاسبية من أجل تقويم النتائج.

7-1- المنتجات التي تمر بعدة مراحل إنتاجية (المنتج النصف مصنع)

بعض المنتجات من أجل إنتاجها يتطلب المرور على عدة مراحل ويمكن تعريف المنتجات النصف مصنعة بأنها المنتجات التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج لحظة خروجها من الورشة وقد تستعمل المنتجات النصف مصنعة في منتجات أخرى تامة الصنع.

دراسة حالة تطبيقية أولى :

مؤسسة RANIA spa تنتج المنتجين A ، B وفق الخطة الإنتاجية التالية:

8- الورشة 1: تستعمل المادتين M و N لصنع المنتج النصف مصنع K

9- الورشة 2: تستعمل المنتج K لإنتاج المنتجين التامين A و B

والفترة المعبرة أعطيت لك المعلومات التالية:

معلومات من المحاسبة العامة :

- مشتريات المواد الأولية

مخزون أول الشهر:

المادة M: 18000 دج بـ: 7.5 دج/كغ

المادة M: 1500 كغ بـ 11100 دج للإجمالي

المادة N: 34000 كغ بـ: 9 دج/كغ

المادة N: 2300 كغ بـ: 16200 دج للإجمالي

المنتج K: 15000 وحدة بـ 338050 دج للإجمالي

المنتج A: 800 وحدة بـ 253530 دج للإجمالي

المنتج B: 150 وحدة بـ 47360 دج للإجمالي

الإنتاج والإستعمالات :

✓ تم إستعمال : 15000 كغ من المادة M - تم استعمال : 33000 كغ من المادة N

✓ تم استعمال 27000 كغ من K لإنتاج المنتج A - تم استعمال 13000 كغ من K لإنتاج المنتج B

الإنتاج : تم إنتاج 35000 وحدة من K - تم إنتاج: 1900 وحدة من A و 920 وحدة من B

الأعباء حسب طبيعتها :

ح/601 بخلاف المواد الأولية : 4000 دج - ح/62 مصاريف الخدمات: 5500 دج

معلومات من المحاسبة التحليلية :

الأعباء المباشرة: على الإنتاج : - 4500 سا عمل للورشة 1 بتكلفة : 9.3 دج/لـ سا

- 12300 سا للورشة 2 بتكلفة 10.1 دج/سا منها 4200 سا لـ B



الأعباء الغير مباشرة: لخصت في الجدول أدناه بإعتبار مبلغ 2000 دج عناصر إضافية و 6000 أعباء غير معتبرة

البيان	إدارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
مج ت الأولي	60.000	23400	52800	9900	42780	7800
مج ت ثا } إدارة صيانة	-	%10	%10	%20	%40	%20
	%20	-	%10	%10	%40	%20
طبيعة وحدة القياس		كغ مادة مشتراة	سا عمل يد	سا عمل يد	100 دج من رع	

المبيعات : تم بيع : 1000 وحدة من A بـ: 500 دج للوحدة .

1000 وحدة من B بـ: 400 دج للوحدة .

المطلوب:- بعد إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

- ✓ أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة
- ✓ النتيجة التحليلية الصافية
- ✓ إعداد جدول حسابات النتائج.

الحل:

اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

بعد حساب المعادلات الآتية :

$$X(\text{الإدارة}) = 60000 + 0.2 y$$

$$y(\text{الصيانة}) = 23400 + 0.1 x$$

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
مج ت 1	60000	23400	52800	9900	42780	7800
توزيع ثانوي	66000	10%	10%	20%	40%	20%
		20%	6600	13200	26400	13200
	صيانة	6000	30000	3000	12000	6000
مج ت 2	0	0	62400	26100	81180	27000
عدد وحدات القياس			52000	4500	12300	9000
تكلفة وحدة القياس			1.2	5.8	6.6	3

- يجب الإشارة انه عند ادراج التكاليف غير المباشرة ضمن حساب التكلفة ان نراعي مبدأ تخصص الورشات ورصد كل تكلفة غير مباشرة وفق خطة الانتاج المقدمة .



N	المادة		M	المادة		تكلفة الشراء
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
306000	9	34000	135000	7.5	18000	ثمن الشراء
0			0			مصا الشراء المباشرة
40800	1.2	34000	21600	1.2	18000	مصا الشراء غير المباشرة
346800			156600			تكلفة شراء الفترة
16200		2300	11100		1500	مخزون اول المدة
363000			167700			تكلفة شراء الاجمالية
36300			19500			عدد الوحدات مشتراة+ مخ 1
10			8.6			تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء

K	المنتوج		تكلفة الانتاج النصف مصنع	
S	PU	Q	البيان	
129000	8.6	15000	M	تكلفة شراء المواد المستعملة
330000	10	33000	N	
41850	9.3	4500	سا عمل	مصاريف الانتاج المباشرة
26100	5.8	4500	ورشة 1	مصاريف الانتاج غير المباشرة
526950		35000		تكلفة انتاج الفترة
338050		15000		مخزون اول المدة
865000				تكلفة الانتاج الاجمالية
50000				عدد الوحدات : المنتجة + مخ 1
17.3				تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج

B	المنتوج		A	المنتوج		تكلفة الانتاج المنتج التام	
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان	
224900	17.3	13000	467100	17.3	27000	K	تكلفة انتاج نصف مصنع المستعمل
42420	10.1	4200	81810	10.1	8100	سا عمل	مصاريف الانتاج المباشرة
27720	6.6	4200	53460	6.6	8100	ورشة 2	مصاريف الانتاج غير المباشرة
295040		920	602370		1900		تكلفة انتاج الفترة
47360		150	253530		800		مخزون اول المدة
342400			855900				تكلفة الانتاج الاجمالية
1070			2700				عدد الوحدات : المنتجة + مخ 1
320			317				تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج



سعر التكلفة		المنتج		المنتج		البيان
B	المنتج	A	المنتج	المنتج	المنتج	
S	PU	Q	S	PU	Q	
320000	320	1000	317000	317	1000	تكلفة الانتاج المباع
0			0			مصاريف التوزيع المباشرة
12000	3	4000	15000	3	5000	مصاريف التوزيع غير المباشرة
332000			332000			<u>سعر التكلفة</u>

النتيجة التحليلية		المنتج		المنتج		البيان
B	المنتج	A	المنتج	المنتج	المنتج	
S	PU	Q	S	PU	Q	
400000	400	1000	500000	500	1000	رقم الاعمال
332000			332000			سعر التكلفة
68000			168000			النتيجة التحليلية
236000						النتيجة التحليلية الاجمالية
2000						+ العناصر الاضافية
6000						- الاعباء الغير معتبرة
232000						<u>النتيجة الصافية</u>

نتيجة المحاسبة العامة

الحساب	التعيين	المبلغ	مبالغ اجمالية		
701/ح	A	500000	900000		
رقم الاعمال	B	400000			
72/ح	K	526950	995360	انتاج السنة المالية	
	A	602370	95360		
	B	295040			
انتاج مخزن					
601/ح			459000	استهلاك السنة المالية	
			459000		
			9500		
ح/م الخدمات					
اع م ت			300360		
اع م ع			304360		
اع الاستغلال			294860		
ن م العامة			232000		
			526860	القيمة المضافة	

- ملاحظات: أن ح72 (الانتاج المخزن) يندرج ضمنه كل من:

- الانتاج المخزن للمنتجات التامة والذي يحسب وفق العلاقة:

تكلفة انتاج الفترة - تكلفة الانتاج المباع

- الانتاج المخزن للمنتجات نصف المصنعة والتي تحسب وفق العلاقة:

تكلفة انتاج الفترة - تكلفة الانتاج المستعمل



الحل:

A	المنتج		تكلفة الانتاج
	PU	Q	البيان
54000			تكلفة المواد المستعملة
6000			مصا الانتاج المباشرة
22000			مصا الانتاج الغير المباشرة
10500			انتاج جاري اول الشهر
1500			(انتاج جاري اخر الشهر)
91000	1000		تكلفة الانتاج الفترة
50000	100	500	مخ 1
141000	تكلفة الانتاج الاجمالية		
1500	عدد الوحدات		
	المنتجة + مخ 1		
94	ت و م للانتاج		

A	المنتج		سعر التكلفة
	PU	Q	البيان
112800	94	1200	تكلفة الانتاج المباع
13200			مصا التوزيع المباشرة
126000	سعر التكلفة		

A	المنتج		النتيجة
	PU	Q	البيان
132000	110	1200	رقم الاعمال
126000	سعر التكلفة		
6000	النتيجة		
1000	العناصر الاضافية		
2000	الاعباء الغير المعتبرة		
5000	النتيجة الصافية		

$$\text{اع م ت} = \text{اع م ع} + \text{ع ا} - \text{اع غ م}$$

$$\text{اع م ت} = \text{م الانتاج (م. غ م)} + \text{م التوزيع (م. غ م)} + \text{ح} - \text{601 (غ م)}$$

$$\text{اع م ت} = 2200 + 13200 + 28000 = 43400$$

$$43400 = \text{اع م ع} + 2000 - 1000$$

$$\text{اع م ع} = 44400$$

$$\text{اع م ع} = \text{ح} / \text{م الخدمات} + \text{اع الاستغلال}$$

$$44400 = 5000 + \text{اع الاستغلال}$$

$$\text{اع الاستغلال} = 39400$$



نتيجة المحاسبة العامة

المبلغ		البيان			الحساب	
101200	132000	رقم الأعمال			70/ح	إنتاج السنة المالية
	-30800	مخ 2 - مخ 1			72/ح	
		-21800	50000	28200		
		-9000	10500	1500		
56800	51800	54000	تكلفة المواد المستعملة		601/ح	السنة المالية استهلاك
		2200				
	5000	ح/ مصاريف الخدمات				
44400		القيمة المضافة				
39400		اِعباء الاستغلال				
5000		نتيجة الاستغلال				

3-7- معالجة الفضلات والمهملات

الفضلات هي بقايا عملية الإنتاج من المواد الأولية ويمكن معالجة الفضلات بطريقتين:

✓ فضلات لا قيمة لها : وهي تلك الفضلات التي ترمى ولا تباع وبالتالي فهي تزيد من تكلفة الإنتاج نتيجة المصاريف الناتجة عن عملية تجميعها ونقلها

✓ فضلات لها قيمة: ويمكن أن نميز بين حالتين : أ- إمكانية بيع هذه الفضلات ب- إمكانية إستعمالها مرة أخرى.

- إمكانية بيع الفضلات: ويصبح لدينا:

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة الإنتاج الفترة - تكلفة إنتاج الفضلات المباعة

-إمكانية إستعمالها مرة أخرى:

تكلفة الإنتاج التام الصنع = تكلفة الإنتاج الفترة - الفضلات المسترجعة قبل المعالجة

ملاحظة: هذه الفضلات المسترجعة تدخل في عملية الإنتاجية كمواد أولية.

مثال: قامت المؤسسة RANIA spa بإنتاج المنتج A وتطلب هذا :

مواد أولية بـ 18000 دج ، يد عاملة مباشرة بـ: 15000 دج.

مصاريف إنتاج أخرى : 11000 دج

وترتب عن هذه العملية تكوين فضلات يمكن بيعها بـ 7000 دج مع العلم أن هامش الربح المحقق عن عملية البيع للفضلات هو 30% من سعر البيع وأن مصاريف التوزيع الخاصة بالفضلات هي 1000 دج.

المطلوب:

✓ أوجد تكلفة إنتاج الفضلات المباعة

✓ حساب تكلفة الإنتاج التام الصنع.



الحل :**الفضلات المباعة**

A	البيان
18000	تكلفة المواد المستعملة
15000	مصاريف اليد العاملة
11000	مص انتاج اخرى
3900	(انتاج الفضلات تكلفة)
40100	تكلفة الانتاج التام

الربح = سعر البيع - سعر التكلفة
 سعر التكلفة = تكلفة الانتاج المباع + مص التوزيع
 الربح (الفضلات) = $0.3 * 7000 = 2100$
 سعر تكلفة (الفضلات المباعة) = سعر البيع - الربح
 سعر تكلفة (الفضلات المباعة) = $7000 - 2100 = 4900$
 سعر التكلفة = تكلفة انتاج الفضلات المباعة + مص التوزيع
 $4900 =$ تكلفة انتاج الفضلات المباعة + 1000
 تكلفة انتاج الفضلات المباعة = 3900

المهملات هي تلك المنتجات التامة أو النصف المصنعة التي ظهر بها عيب أو نقص أثناء العملية الإنتاجية أي أنها لم تطابق المقاييس المحددة لها وهي عدة أنواع:

- ✓ مهملات لا قيمة لها : تؤدي إلى زيادة تكلفة المنتج الأساسي نتيجة لعملية تجميعها ونقلها للرمي.
- ✓ مهملات مباعة : تؤدي إلى تخفيض التكلفة للمنتج الأساسي وذلك بقيمة تكلفة إنتاج المهملات المباعة .
- ✓ المهملات المسترجعة : هي تلك المهملات التي يمكن إدخال تعديلات عليها لإزالة النقص الموجود بها وبالتالي فهي تؤدي إلى رفع من تكلفة الإنتاج بمقدار المصاريف المعالجة.

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة الإنتاج الفترة + مصاريف معالجة المهملات المسترجعة .

مثال: لإنتاج منتج تطلب:

- 50 كغ من المادة الأولية بـ 20 دج/كغ ، 50 سا عمل يد بـ 50 دج/سا ،

مصاريف إنتاج أخرى : 10.000 دج

- نتج عن هذه العملية مهملات تم معالجتها بإضافة : 10 كغ من المادة الأولية و 8 سا عمل يد

ومصاريف أخرى قدرت بـ 2000 دج.

المطلوب: أحسب تكلفة إنتاج المنتج التام.



الحل:**المهمات المسترجعة المعالجة**

المنتوج	البيان
1000	مواد اولية 20 *50
2500	يد عاملة 50 *50
10000	مص اخرى
13500	تكلفة الانتاج المنتوج
	مصاريف معالجة المهمات
200	مواد اولية 20* 10
400	يد عاملة 50 *8
2000	مص اخرى
2600	اجمالي مصاريف معالجة المهمات
16100	تكلفة الانتاج الاجمالية

دراسة حالة تطبيقية:

مؤسسة " AMINA spa " المتخصصة في صنع وبيع المنتوجات Q1.Q2.Q3 وذلك حسب الخطة الانتاجية التالية :

- تتم عملية الانتاج بثلاث ورشات : - تستعمل المواد : S1 ; S2 ; S3 ; S4
- تنتج المنتوج النصف مصنع (K) باستعمال المواد S1 .S2 .S4 في الورشة 1
- تستعمل المنتوج (K) والمادة S3 لإنتاج المنتوجين التامين Q3.Q2 في الورشة 2
- تنتج المنتوج Q1 في الورشة 3 باستعمال المواد S4 .S3 .S2 .
- ولفترة معتبرة اعطيت لك المعلومات التالية الخاصة بشهر جانفي :

1 - معلومات من المحاسبة العامة:**1-1- المخزون في اول الشهر :**

- المادة S1: 3000 كغ بإجمالي 80000 دج
- المادة S2: 2500 كغ بإجمالي 68000 دج
- المادة S3: 6000 كغ بإجمالي 136000 دج
- المادة S4: 3000 كغ بإجمالي 66000 دج
- المنتوج (K): 4500 وحدة بإجمالي 502000 دج
- المنتوج (Q1): 800 وحدة بإجمالي 192000 دج
- المنتوج (Q2): 500 وحدة بإجمالي 150000 دج
- المنتوج (Q3): 300 وحدة بإجمالي 138000 دج
- انتاج جاري: K: 12000 دج Q2: 24300 دج

1-2- مشتريات الشهر من المادة الاولية :

- المادة S1 : 10000 كغ بـ 12 دج/كغ
- المادة S2 : 11500 كغ بـ 10 دج/كغ
- المادة S3 : 8000 كغ بـ 12 دج/كغ
- المادة S4 : 15000 كغ بـ 10 دج/كغ



- 1-3-المخزون في اخر الشهر: Q1: 600 و Q2: 400 و Q3: 300 و S1: 2000 كغ
S2: 3000 كغ S3: 1000 كغ S4: 4500 كغ K: 1500 وحدة
انتاج جاري: لـ K: 50000 دج Q1: 48500 دج Q2: 56300 دج
1-4-المبيعات: تم بيع Q1: 155 دج/و Q2: 270 دج/و Q3: 440 دج/و

2- معلومات من المحاسبة التحليلية:

1-2-الاعباء المباشرة:

- على الشراء: 89000 دج توزع على اساس الكمية المشتراة
-على الانتاج: - بلغت 3000 ساعة عمل يد للمنتوج (K) بتكلفة 75 دج/سا بمعدل 20 دقيقة لكل وحدة منتجة.
- اما للمنتوجات Q1.Q2.Q3 فبلغت ساعات العمل الاجمالية: 3850 ساعة بتكلفة 110 دج/سا .
بمعدل: 15 دقيقة لكل وحدة من Q1 و 24 دقيقة لكل وحدة من Q2 و 21 دقيقة لكل وحدة من Q3
- على التوزيع: قدرت ب: 15 دج لكل وحدة مباعة .

- 2-2-اما الاعباء الغير مباشرة: لخصت في الجدول التالي مع اعتبار مبلغ 15000 دج كأعباء غير معتبرة و 45000 دج كعناصر اضافية:

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
مج توزيع اولي	20500	27500	167000	205000	199000	39000	232000
توزيع ثانوي - ادارة	-----	%10	%20	20%	%20	%20	%10
- صيانة	%15	-----	%20	%20	%20	%20	%5
طبيعة وحدة القياس	////////	////////	كغ مادة مشتراة	وحدة منتجة	كغ مادة مستعملة	سا عمل يد	وحدات مباعة

2-3-الانتاج والاستعمالات:

- لإنتاج المنتوج النصف مصنع (K): تم استعمال: 6000 كغ من S2 و 7000 كغ من S4 و بقيت فضلات
تكلفة رميها 25000 دج
- لإنتاج 4000 وحدة من المنتوج (Q1): تم استعمال: 6000 كغ من المادة S3 .
- لإنتاج المنتوج Q2 استعمال: 4500 و من K بالإضافة الى 3500 من المادة S3 .
- تم انتاج 3000 وحدة من المنتوج Q3 و بقيت هناك فضلات قدرت قيمة جمعها ورميها بـ 27500 دج .

المطلوب:

- بعد اعداد جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة . - احسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة
- احسب النتيجة التحليلية والنتيجة الصافية - اعداد جدول حسابات النتائج اذا كان ح/601(ج غ م) =
37100 دج و ح/ مصاريف الخدمات = 29100 دج



الحل :

اعدد جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
مج ت 1	20500	27500	167000	205000	199000	39000	230500
توزيع ثانوي	ادارة	25000	20%	20%	20%	20%	10%
			5000	5000	5000	5000	4000
	صيانة	30000	20%	20%	20%	20%	5%
			6000	6000	6000	6000	1500
مج ت 2	0	0	178000	216000	210000	50000	236000
عدد وحدات القياس							
			44500	9000	7000	1000	11800
تكلفة وحدة القياس							
			4	24	30	50	20

S4	المادة		S3	المادة		S2	المادة		S1	المادة		تكلفة الشراء
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
150000	10	15000	96000	12	8000	115000	10	11500	120000	12	10000	ثمن الشراء
30000	2	15000	16000	2	8000	23000	2	11500	20000	2	10000	مصا الشراء المباشرة
60000	4	15000	32000	4	8000	46000	4	11500	40000	4	10000	مصا الشراء غير المباشرة
240000			144000			184000			180000			تكلفة شراء الفترة
66000		3000	136000		6000	68000		2500	80000		3000	مخزون اول المدة
306000			280000			252000			260000			تكلفة شراء الاجمالية
18000			14000			14000			13000			عدد الوحدات مشتراة+ مخ 1
17			20			18			20			تكلفة الوسيطية المرجحة للشراء



Q3	المنتج		Q2	المنتج		Q1	المنتج		K	المنتج		تكلفة الإنتاج
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
765000	102	7500	459000	102	4500	90000	18	5000	220000	20	11000	تكلفة الاستعمالات
70000	20	3500	70000	20	3500	120000	20	6000	108000	18	6000	
0			0			110500	17	6500	119000	17	7000	
115500	110	1050	198000	110	1800	110000	110	1000	225000	75	3000	مصار الإنتاج المباشرة
105000	30	3500	105000	30	3500	50000	50	1000	216000	24	9000	مصار الإنتاج غير المباشرة
0			0			0			0			
27500			0			0			25000			تكلفة لرمي الفضلات
			24300			0			12000			إنتاج جاري 1
			56300			48500			50000			(إنتاج جاري 2 إنتاج)
1083000	3000		800000	4500		432000	4000		875000	9000		تكلفة إنتاج الفترة
138000		300	150000		500	192000		800	502000		4500	مخزون أول المدة
1221000			950000			624000			1377000			تكلفة الإنتاج الإجمالية
3300			5000			4800			13500			عدد الوحدات المنتجة + مخ 1
370			190			130			102			تكلفة الوسيطة المرجحة للإنتاج

Q3	المنتج		Q2	المنتج		Q1	المنتج		سعر التكلفة
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
1110000	370	3000	874000	190	4600	546000	130	4200	تكلفة الإنتاج المباع
45000	15	3000	69000	15	4600	63000	15	4200	مصار التوزيع مباشرة
60000	20	3000	92000	20	4600	84000	20	4200	مصار التوزيع غير مباشرة
1215000			1035000			693000			سعر التكلفة

Q3	المنتج		Q2	المنتج		Q1	المنتج		النتيجة التحليلية
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
1320000	440	3000	1242000	270	4600	651000	155	4200	رقم الاعمال
1215000			1035000			693000			سعر التكلفة
105000			207000			-42000			النتيجة التحليلية
			270000						النتيجة التحليلية الإجمالية
			45000						العناصر الإضافية
			15000						إع غ م
			300000						النتيجة الصافية



جدول حسابات النتائج

		مبالغ اجمالية	المبلغ			التعيين	الحساب	
انتاج السنة المالية	2767500	3213000	651000			Q1	ح/701	
			1242000			Q2		
			1320000			Q3	رقم الاعمال	
		-445500	118500	36300	154800	انتاج جاري		ح/72
			-349000	1224000	875000	K		
			-114000	546000	432000	Q1		انتاج مخزن
			-74000	874000	800000	Q2		
-27000	1110000		1083000	Q3				
استهلاك السنة المالية	973700	944600	تكلفة المواد المستعملة + ح/601 (غ.م)				ح/601	
			907500	تكلفة المواد المستعملة				
			37100	ح/601 (غ.م)				
		29100	ح/61 + ح/62				ح/الخدمات	
قيمة مضافة للاستغلال	1793800	1590000	مصا الانتاج (م. غ.م) + مصا التوزيع (م. غ.م)			اع م ت		
		1560000	اع م تحليلية - ع اضافية + اع غ م			اع م ع		
1493800	1493800	اع م ع - ح/الخدمات - ح/601(غ.م)			اع الاستغلال			
300000	300000	(ح/701 + ح/72) - (ح/601+ح/الخدمات+ح/العبء الاستغلال)			ن م العامة			



4-7- الإنتاج بالطبقيات

الكثير من المؤسسات تنتج وفق أسلوب الطبقيات (وفق ما يطلبه الزبائن) في هذه الحالة لا يختلف حساب تكاليف الإنتاج للطبقيات عن طريقة حساب التكاليف العادية إلا أن تنفيذ الطلبية يتحدد مسبقاً من حيث الأعباء والزمن اللازم للتنفيذ.

مثال: تستعمل المؤسسة RANIA spa أسلوب الإنتاج بالطبقيات وقد لخصت أعباء الشهر كما يلي:

المشتريات :- M1 : 1000 كغ بـ 16 دج/كغ، - M2 : 500 كغ بـ 25 دج/كغ.

مصاريف الشراء المباشرة : 7500 دج منها 4000 دج خاصة بـ M1.

للمؤسسة ثلاثة طلبيات: - طلبية رقم 501، - طلبية رقم 502، - طلبية رقم 503

تم الإنتهاء من إنجاز الطلبيتين 501، 502 أما الطلبية 503 قيد الإنجاز ولخصت التكاليف كما يلي:

الطلبيات الأعباء	ط: 501	ط: 502	ط: 503
المادة الأولية M1	270 كغ	350 كغ	185 كغ
المادة الأولية M2	120 كغ	125 كغ	155 كغ
سا يد عمل مباشرة	80 سا	95 سا	35 سا

ملاحظة: تكلفة سا عمل المباشرة قدرت بـ 24 دج/سا .

المبيعات: تم بيع الطبقيات المنجزة : ط 501 بـ 17000 دج ط: 502 بـ 19000 دج.

أما المصاريف الغير المباشرة لخصت في الجدول أدناه:

البيان	الإدارة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
مج ت II	465	3000	3150	4800	1800
طبيعة وحدة القياس		كغ مادة مشتراة	سا عمل مباشرة	كغ مادة مستعملة M2	1000 دج من رع

المطلوب: - إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة .

❖ حساب تكلفة شراء المواد الأولية .

❖ تكلفة إنتاج لطبقيات .

❖ حساب النتيجة التحليلية للطبقيات .

❖ النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت ع اضافية : 4000 دج و أ ع غ م : 1000 دج.

❖ حساب نتيجة المحاسبة العامة إذا كان ح/62 = 3565 دج و ح/601 (م، غ، م) 1690 دج..



الحل :

التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الادارة	
1800	4800	3150	3000	465	مج 2
36	400	210	1500		ط.و.ق
50	12	15	2		ت.و.ق

M2	المادة		M1	المادة		تكلفة الشراء
12500	25	500	16000	16	1000	ثمن الشراء
3500			4000			مص الشراء
1000	2	500	2000	2	1000	مص الشراء غير مباشر
17000			22000			تكلفة شراء الفترة
500		500	1000		1000	عدد الوحدات
34			22			ت و م للشراء

الطلبية 503			الطلبية 502			الطلبية 501			تكلفة الانتاج	
4070	22	185	7700	22	350	5940	22	270	M1	تكلفة المواد المستعملة
5270	34	155	4250	34	125	4080	34	120	M2	
840	24	35	2280	24	95	1920	24	80	مصاريف الانتاج المباشرة	
525	15	35	1425	15	95	1200	15	80	ورشة 1	مصا الانتاج غير المباشرة
1860	12	155	1500	12	125	1440	12	120	ورشة 2	
12565			17155			14580			تكلفة الانتاج	

الطلبية 502			الطلبية 501			التكلفة الاجمالية	
17155			14580			تكلفة الانتاج المباع	
0		0	0		0	مصا التوزيع	
950	50	19	850	50	17	مص التوزيع الغير مباشرة	
18105			15430			سعر التكلفة	

الطلبية 502	الطلبية 501	النتيجة التحليلية
19000	17000	رقم الاعمال
18105	15430	سعر التكلفة
895	1570	النتيجة التحليلية
2465		النتيجة التحليلية الاجمالية
4000		العناصر الاضافية
1000		اع غ م
465		م الادارة
5000		النتيجة التحليلية الصافية



نتيجة المحاسبة العامة

$$36000 = 19000 + 17000 = \text{رقم الاعمال} \quad -1$$

$$\text{د/72 الانتاج المخزن} = \text{تكلفة انتاج الطليبة قيد التنفيذ} \\ 12565 = \quad -2$$

$$\text{ح/601 الاجمالي} = \text{تكلفة المواد الاولية المستعملة} + \text{ح/601} \\ \text{الغير مباشر} \quad -3$$

$$\text{ح/601 الاجمالي} = 31310 + 1690 = 30000 \\ \text{ح/مصارييف الخدمات} = 3565 \quad -4$$

حساب اعباء الاستغلال

$$-1 \text{ اع م تحليلية} = \text{مصا الانتاج (م. غ م)} + \text{مصا التوزيع (م. غ م)} + \text{م الادارة}$$

$$15255 = 465 + 1800 + 12990$$

$$-2 \text{ اع م العامة} = \text{اع م ت} - \text{العن الاضافية} + \text{الاع غير معتبرة}$$

$$12255 = 1000 + 4000 - 15255$$

$$-3 \text{ اع الاستغلال} = \text{اع م العامة} - \text{ح/601 (غ م)} - \text{ح/مصارييف الخدمات}$$

$$\text{اع الاستغلال} = 70000 = 3565 - 1690 - 12255$$

رقم ح/	اسم الحساب	م جزئي	م اجمالي	الحساب الاجمالي
701	الانتاج المباع	36000	48565	انتاج السنة المالية
72	انتاج مخزن	12565		
601	مواد اولية مستهلكة	33000	36565	استهلاك السنة المالية
62+61	م الخدمات	3565		
	القيمة المضافة للاستغلال		12000	القيمة المضافة للاستغلال
	اع الاستغلال		7000	اع الاستغلال
	نتيجة الاستغلال		5000	نتيجة الاستغلال



8- التكاليف المتغيرة

إن سعر التكلفة بطريقة التكاليف الحقيقية (الفعلية) هو عبارة عن مجموع التكاليف الداخلة والمحتواة في عملية الإستغلال التي حدثت فعلا لذلك يسمى بسعر **التكلفة الحقيقي** .
يتضح من هذا أن سعر التكلفة يشمل مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة .

1-8- دراسة سلوك التكاليف

العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط :

إن الإرتباط القائم بين حجم النشاط والتكاليف يعد مؤشرا هاما يستعان به لدراسة سلوك النماذج المختلفة للأعباء.

ليكن لدينا الجدول التالي الذي يبين توزيع الأعباء حسب حجم النشاط:

مستوى النشاط الأعباء	2000 وحدة	4000 وحدة	6000 وحدة
المواد الأولية	20.000	40.000	60.000
اليد العاملة	15.000	30.000	45.000
مصاريف الإيجار	5.000	5.000	5.000
الإهلاكات	6.000	6.000	6.000
مصاريف البيع	4.000	8.000	12.000
مجموع الأعباء	50.000	89.000	128.000

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

من اجل الانتقال من مستوى إلى مستوى آخر يتطلب كمية إضافية من المواد واليد العاملة المباشرة هذا النوع من التكاليف مرتبط بمستوى النشاط وتسمى بالتكاليف المتغيرة .

التكاليف المتغيرة : هي تكاليف تتغير بتغير حجم النشاط المؤسسة (متناسبة مع حجم النشاط) .

مثال : لدينا الجدول التالي يبين لنا التكاليف المتغيرة خلال فترة زمنية معينة

مستوى النشاط تكاليف متغيرة	2000 وحدة	4000 وحدة	6000 وحدة	8000 وحدة
مواد أولية	9000	18.000	27.000	36.000
يد عاملة مباشرة	15.000	30.000	45.000	60.000
مصاريف متغيرة أخرى	200.00	40.000	60.000	80.000
إجمالي التكاليف المتغيرة	44.000	88.000	132.000	176.000
عدد الوحدات	2000	4000	6000	8000
التكلفة المتغيرة للوحدة	22 دج	22 دج	22 دج	22 دج



من خلال الجدول :

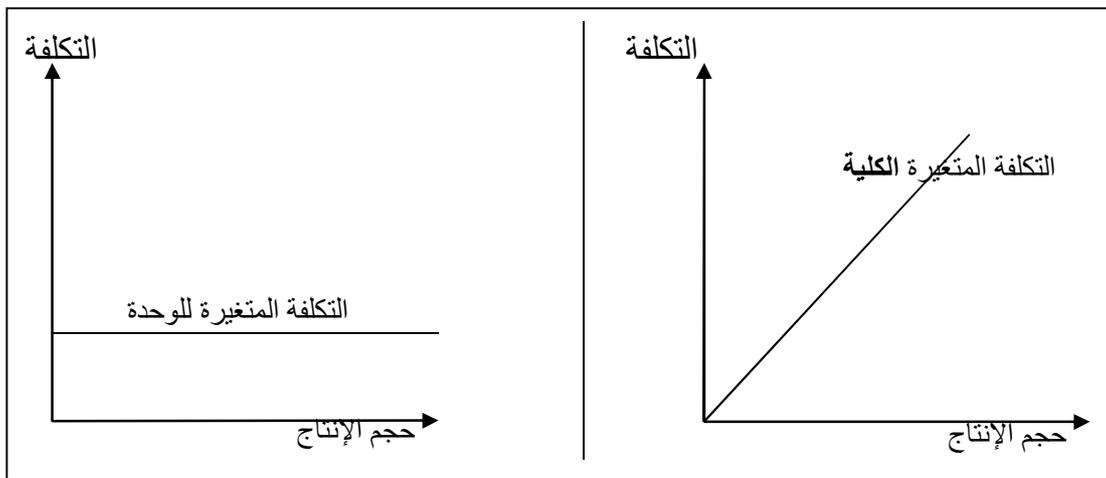
إجمالي التكاليف المتغيرة في تناسب مع مستوى النشاط كلما ارتفع مستوى النشاط إرتفعت التكاليف المتغيرة
التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة هي ثابتة مهما كان مستوى النشاط
ومنه يمكن إستنتاج المعادلة التالية الخاصة بالتكاليف المتغيرة

$$Y = a x$$

Y: إجمالي التكاليف المتغيرة a: التكلفة المتغيرة للوحدة x: عدد الوحدات المنتجة (حجم النشاط).
من المثال السابق نجد:

$$Y=22 x$$

التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة¹:



التكاليف الثابتة : هي أعباء تتمتع بخاصية الإستقرار لها إرتباط وثيق بهيكل المؤسسة .

مثال : لدينا الجدول التالي الذي يبين التكاليف الثابتة

10.000 و	8000	6000 و	4000 و	2000 و	مستوى النشاط الأعباء الثابتة
12.500	12.500	11.000	11.000	11.000	مصاريف الإيجار
1.500	1.500	1.000	1.000	1.000	م. التأمين
3.000	3.000	2.500	2.500	2.500	الإهلاكات
17.000	17.000	14.500	14.500	14.500	إجمالي التكاليف الثابتة
10.000	8.000	6.000	4.000	2.000	عدد الوحدات
دج 1.7	دج 2.125	دج 2.41	دج 3.625	دج 7.25	تكلفة ثابتة للوحدة

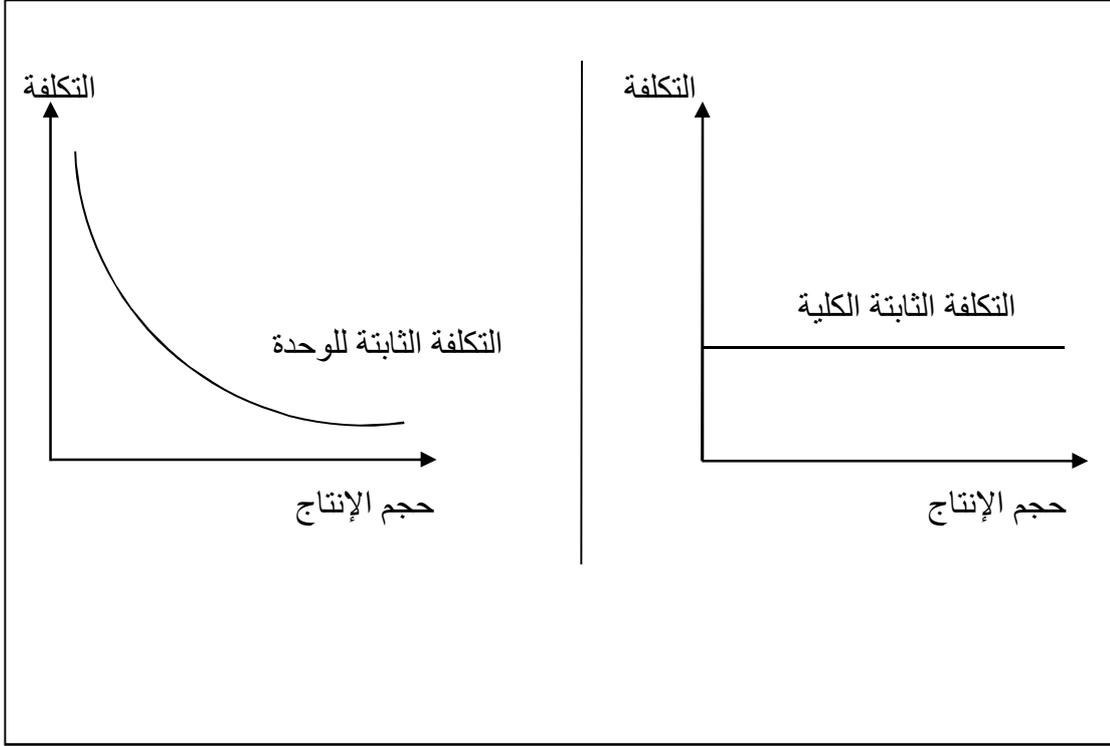
¹- نبيل الحلبي، المحاسبة التحليلية _ محاسبة التكاليف ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ،دمشق،2018، ص 13



ملاحظات: من الجدول نلاحظ أنه:

- لإنتاج اقل من 6000 وحدة يتطلب تكاليف ثابتة بـ 14.500 دج
- وإنتاج أكثر من 6000 وحدة يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة بـ 2.500 دج

التمثيل البياني للتكاليف الثابتة :



سعر التكلفة يتغير من مستوى إنتاجي إلى آخر وهذا التغيير ناتج عن تغير نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة. ومنه نكون امام ما يسمى بالاستغلال الامثل للتكاليف الثابتة.

ان الاستغلال الامثل للتكاليف الثابتة يكون حين تقارب المؤسسة بلوغ الطاقة القصوى للإنتاج الخاص بها حيث هنا تكون التكلفة الثابتة للوحدة في ادنى مستوى ، مما يجعل مساهمة التكاليف الثابتة في التكلفة الكلية متحكم فيه .

$$\text{مج التكاليف} = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

وبقسمة طرفي المعادلة على حجم النشاط نستنتج العلاقة السابقة

$$\text{سعر تكلفة الوحدة} = \text{تكلفة المتغيرة للوحدة} + \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{حجم النشاط}}$$



مثال: لدينا الجدول التالي :

البيان	فترة 1	فترة 2	فترة 3
حجم النشاط	800 و	600 و	1000 و
تكاليف متغيرة	12000	9000	15.000
تكاليف ثابتة	20.000	20.000	20.000
التكاليف الإجمالية	32.000	29.000	35.000
ت.م.و = ت.م. حجم النشاط	15	15	15
ت.ث.و = ت.ث.ا حجم النشاط	25	33.33	20
تكلفة الإجمالية للوحدة = ت.م.و + ت.ث.و	40	48.33	35

2-8- نظرية التكاليف المتغيرة :

حسب ما تحمل هذه النظرية فإن حساب التكاليف الخاصة بالمنتوج تتم عن طريق التكاليف المتغيرة فقط بإعتبارها التكاليف التي أنشأت بسببه، حيث تسمح دراسة وتحميل هذه الأعباء حسب المنتجات أما التكاليف الثابتة فلا ترتبط بالإنتاج وإنما ترتبط بالطاقة الإنتاجية والهيكلية للمؤسسة وتنفق من فترة إلى أخرى بمستويات ثابتة بغض النظر عن التغيير في حجم الإنتاج.

مبادئ نظرية التكاليف المتغيرة

- ✚ التعامل مع التكاليف الثابتة الكلية بوصفها مجرد أعباء دورية تحمل للنتيجة في نهاية الدورة
- ✚ حساب الهامش مع التكلفة المتغيرة لكل منتوج
- ✚ حساب النتيجة التحليلية بطرح التكاليف الثابتة من الهامش الكلي مع الكلفة المتغيرة

مثال تطبيقي:

تنتج المؤسسة وتبيع ثلاث من المنتجات A،B،C تظهر في الجدول التالي:

البيان	A	B	C
رقم الأعمال	800.000	700.000	600.000
تكاليف متغيرة	200.000	250.000	250.000
✚ مواد أولية	120.000	100.000	90.000
✚ أعباء متغيرة أخرى			

بلغت التكاليف الثابتة الكلية 500.000

المطلوب : احسب الهامش على الكلفة المتغيرة لكل منتوج - احسب النتيجة الاجمالية للدورة



الحل :

البيان	A	B	C	A+B+C
رقم الاعمال	800.000	700.000	600.000	2.100.000
التكاليف المتغيرة	320.000	350.000	340.000	1.010.000
الهامش على التكلفة المتغيرة	480.000	350.000	260.000	1.090.000
التكاليف الثابتة				500.000
نتيجة الاستغلال				590.000

طريقة العمل:

✚ إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة : تكون بالتكاليف المتغيرة فقط (ضرورة فصل التكاليف الثابتة).

✚ تحميل مختلف التكاليف يكون بالتكاليف المتغيرة فقط بعد إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة .

✚ يعبر عن سعر التكلفة بسعر التكلفة المتغيرة .
✚ الهامش على التكاليف المتغيرة = رقم الأعمال - سعر التكلفة المتغير .
✚ نتيجة الإستغلال = الهامش على التكلفة المتغير - تكاليف ثابتة .

مثال: لديك جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة كما يلي:

البيان	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
مج ت 1	10.000	20.000	17750	56.550	115.700
ت ثابتة محتواة	2500	6800	10.000	10.000	65.000
مج تبادلي } إدارة صيانة	-	%20	%10	%30	%40
	%10	-	%15	%45	%30
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة مشتترة	وحدات منتجة	وحدات مباعه
عدد وحدات القياس			2500 و/ق	2140 و/ق	1000 و/ق

المطلوب: -إعداد جدول توزيع الأعباء بطريقة التكاليف المتغيرة

الحل :

فصل التكاليف الثابتة

الاقسام	مج ت 1	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة
الادارة	10000	2500	7500
الصيانة	20000	6800	13200



تمويل	17750	10000	7750
انتاج	56550	10000	46550
التوزيع	115700	65000	50700
مج		94300	

اعداد جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة بالجزء المتغير من المبالغ كما يلي :

البيان	إدارة	صيانة	تمويل	إنتاج	توزيع
مج ت 1	7500	13200	7750	46550	50700
مج تبادلي إدارة صيانة	(9000)	1800	900	2700	3600
	1500	(15000)	2250	6750	4500
مج ت 2 المتغير					
طبيعة وحدة القياس	كغ مادة مشتراة		وحدات منتجة	وحدات مباعه	
عدد وحدات القياس	2500 و/ق		2140 و/ق	1000 و/ق	
ت و ق	4.36		26.16	58.8	

3-8 - المقارنة بين طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المتغيرة

حالة تطبيقية :

مؤسسة انتاجية تنتج منتوجين : A1 باستعمال المادة M1 و A2 باستعمال المادة M2 خلال الشهر تحصلنا على المعطيات التالية :

المشتريات : M1 360 كغ بـ 23 دج/كغ M2: 440 كغ بـ 28 دج/كغ

الانتاج والاستعمالات : من اجل انتاج وحدة واحدة من A1 يتطلب 0.5 كغ من المادة الاولية

من اجل انتاج وحدة واحدة من A2 يتطلب 01 كغ من المادة الاولية

تم انتاج : 500 وحدة من A1 و 400 وحدة من A2

مصاريف الانتاج المباشرة: بلغت 280 سا عمل لـ A1 و 360 سا عمل لـ A2 تكلفة الساعة 55 دج

المبيعات : 450 وحدة من A1 بـ 168 دج/وحدة 320 وحدة من A2 بـ 220 دج /وحدة

الأعباء الغير مباشرة: لخصت في الجدول أدناه بإعتبار مبلغ 1502.5 دج عناصر إضافية و 2400 أعباء غير معتبرة

البيان	تمويل	ورشة 1	التوزيع
مج ت II	9200	72000	58400
ت ثا محتواة	6000	45000	36500
طبيعة وحدة القياس	كغ مادة مشتراة	وحدات منتجة	100 دج من رع



المطلوب :

- (1) **بطريقة التكاليف الحقيقية :** اعداد جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة - حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة - حساب النتيجة التحليلية الصافية
- (2) **بطريقة التكاليف المتغيرة** اعداد نفس المطلوب .

الحل :**طريقة التكاليف الحقيقية****جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة**

البيان	تموين	انتاج	توزيع
مج ت 2	9200	72000	58400
وحدات القياس	800	900	1460
تكلفة وحدة القياس	11.5	80	40

تكلفة الشراء		المادة		المادة		البيان
M2	Q	PU	S	M1	Q	PU
12320	360	28	8280	440	360	23
0	0		0		0	
5060	360	11.5	4140	440	360	11.5
17380			12420			
0	0		0	0	0	
17380			12420			
440			360			
39.5			34.5			

A2		المنتوج		A1		المنتوج		تكلفة الانتاج المنتوج التام	
S	Q	PU	S	Q	PU	S	Q	البيان	
15800	400	39.5	8625	250	34.5	15800	280	تكلفة المواد المستعملة	
19800	360	55	15400	280	55	32000	500	مصاريف الانتاج المباشرة	
32000	400	80	40000	500	80	67600	500	مصاريف الانتاج غير المباشرة	
67600	400		64025	500		0	0	تكلفة شراء الفترة	
0	0		0	0		0	0	مخزون اول المدة	
67600			64025			تكلفة الانتاج الاجمالية			
400			500			عدد الوحدات : المنتجة + مخ 1			
169			128.05			تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج			



A2	المنتج		A1	المنتج		سعر التكلفة
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
54080	169	320	57623	128.1	450	تكلفة الانتاج المباع
0	0	0	0	0	0	مصاريف التوزيع المباشرة
28160	40	704	30240	40	756	مصاريف التوزيع غير المباشرة
82240	400		87863	500		سعر التكلفة

A2	المنتج		A1	المنتج		النتيجة التحليلية
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
70400	220	320	75600	168	450	رقم الاعمال
82240			87863			سعر التكلفة
-11840			-12263			النتيجة التحليلية
-24102.5			النتيجة التحليلية الاجمالية			
1502.5			العناصر الاضافية			
2400			الاعباء الغير معتبرة			
-25000			النتيجة الصافية			

طريقة التكاليف المتغيرة

جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة

البيان	تموين	انتاج	توزيع
مجت 2	3200	27000	21900
وحدات القياس	800	900	1460
تكلفة وحدة القياس	4	30	15

M2	المادة		M1	المادة		تكلفة الشراء
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
12320	28	440	8280	23	360	ثمن الشراء
0			0		0	مصا الشراء المباشرة
1760	4	440	1440	4	360	مصا الشراء غير المباشرة
14080			9720			تكلفة شراء الفترة
0		0	0		0	مخزون اول المدة
14080			9720			تكلفة شراء الاجمالية
440			360			عدد الوحدات مشترأة+ مخ 1
32			27			تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء



A2	المنتج		A1	المنتج		تكلفة الانتاج المنتوج التام
	PU	Q		PU	Q	
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
12800	32	400	6750	27	250	تكلفة المواد المستعملة
19800	55	360	15400	55	280	مصاريف الانتاج المباشرة
12000	30	400	15000	30	500	مصاريف الانتاج غير المباشرة
44600	400		37150	500		تكلفة شراء الفترة
0		0	0		0	مخزون اول المدة
44600			37150			تكلفة الانتاج الاجمالية
400			500			عدد الوحدات : المنتجة + مخ
111.5			74.3			تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج

A2	المنتج		A1	المنتج		سعر التكلفة
	PU	Q		PU	Q	
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
35680	112	320	33435	74.3	450	تكلفة الانتاج المباع
0	0	0	0	0	0	مصاريف التوزيع المباشرة
10560	15	704	11340	15	756	مصاريف التوزيع غير المباشرة
46240	400		44775	500		سعر التكلفة

اولا : حساب مخ2 محاسبي

التعيين	مخ1	الادخالات	الايخرجات	مخ2 بالكمية
M1	0	360	250	110
M2	0	440	400	40
A1	0	500	450	50
A2	0	400	320	80

البيان	ت ح	ت م	مخ2	مخ2	فرق تقييم المخزون مخ2 = (ت ح - ت م) * مخ2
M1	34.5	27	110	825	
M2	39.5	32	40	300	
A1	128.05	74.3	50	2687.5	
A2	169	111.5	80	4600	
فروق تقييم المخزون النهائي				8412.5	



A2	المنتوج		A1	المنتوج		النتيجة التحليلية
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
70400	220	320	75600	168	450	رقم الاعمال
46240			44775			سعر التكلفة
24160			30825			النتيجة التحليلية
	54985					النتيجة التحليلية الاجمالية
	1502.5					العناصر الاضافية
	2400					الاعباء الغير معتبرة
	8412.5					فرق تقييم المخزون النهائي
	62500					الهامش على التكلفة المتغيرة
	87500					تكاليف ثابتة
	-25000					النتيجة الصافية



4-8- إستعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير

يمكن للتسيير إستخراج من خلال طريقة التكاليف المتغيرة عدة مؤشرات لتحسين التسيير وتوجيه القرارات المتعلقة بالإنتاج والربحية في المستقبل نتناول منها:

عتبة الربحية : وتعرف بأنها عبارة عن رقم الأعمال الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة وتعني الربحية هنا قدرة المؤسسة على تحقيق مستوى من النتيجة بالنسبة إلى حجم أعمال معين وبمعنى آخر هي العلاقة بين الربح والتكاليف المرتبطة به.

بدأ العمل بهذه الآلية لتحليل نشاط المؤسسة وهي تحمل شكل التحليل على أساس التكلفة/ الحجم وتعتمد أساسا على مبدأ فصل الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة مع إعتبار أن التكاليف الثابتة تبقى مجمعة في كتلة واحدة ولا توزع كما تبين هذه الآلية العلاقات في المدى القصير بين الأعباء والمنتجات، حسب حجم الإنتاج.

ملاحظة: هناك عدة تسميات لمفهوم عتبة الربحية نذكر منها: عتبة الحرج، عتبة المردودية، رقم أعمال نقطة الصفر

ولتوضيح ذلك نأخذ المثال التالي:

لدينا البيانات التالية الخاصة بإحدى المؤسسات الإنتاجية .

مبيعات المؤسسة يتم تصريفها بطريقة منتظمة خلال كل أربعة اشهر بمقدار 1000 وحدة

سعر بيع الوحدة: 100 دج التكاليف المتغيرة للوحدة : 60 دج التكاليف الثابتة: 80.000 دج

العمل المطلوب: تتبع تطور نتيجة المؤسسة خلال السنة

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

المبيعات X	4 أشهر الاولى	08 ثمانية اشهر	في نهاية السنة
	$1000 = X$	$2000 = X$	$3000 = X$
رقم الأعمال: X.100	100.000	200.000	300.000
تكاليف المتغيرة: X.60	60.000	120.000	180.000
الهامش على التكلفة المتغيرة	40.000	80.000	120.000
تكاليف ثابتة	80.000	80.000	80.000
نتيجة الإستغلال	-40.000	00	40.000

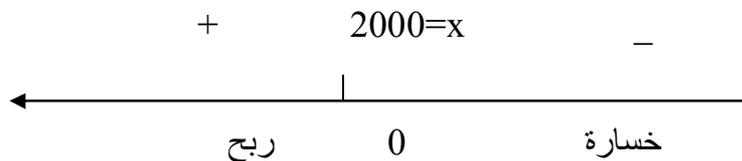
ماهي أهم الملاحظات التي يمكن إستغلالها من الجدول ؟

نتيجة المؤسسة مرت بثلاثة مراحل:

المرحلة الأولى: النتيجة خسارة لأن $ر ع > م ج$ التكاليف

المرحلة الثانية : النتيجة معدومة لأن $ر ع = م ج$ التكاليف

المرحلة الثالثة: النتيجة ربح : لأن $ر ع < م ج$ التكاليف



إستنتاج: عتبة الربحية : هي ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة من تغطية تكاليفها أي تكون النتيجة المحققة = 0 أي أن رقم الأعمال يعادل مجموع التكاليف وعند هذا المستوى تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

حساب عتبة المردودية : ليكن لدينا الرموز التالية :

الرمز		البيان
CA	ر ع ص	رقم الاعمال
CV	ت م	التكاليف المتغيرة
M/CV	ه/ ت م	الهامش على التكلفة المتغيرة
CF	ت ثا	التكاليف الثابتة
R	ن إ	نتيجة الاستغلال
CA ₀	ر ع ن ₀	رقم اعمال التعادل (عتبة المردودية)

عرفنا سابقا ان عتبة المردودية يعني ان نتيجة الاستغلال = 0 تنعدم النتيجة، و بالتالي يتحقق شرط عتبة المردودية بإحدى الصيغ التالية :

$$1- ر ع ص = مجموع التكاليف$$

$$2- ه/تكاليف المتغير = التكاليف الثابتة$$

$$3- ه/تكاليف المتغير - التكاليف الثابتة = 0$$

يكمن لنا استنتاج بعض العلاقات الحسابية الاساسية كالآتي :

$$\text{نتيجة الاستغلال} = ه/ ت م - ت ثا$$

$$ن إ + ت ثا = ه/ ت م \dots\dots\dots 1$$

$$\text{بقسمة طرفي المعادلة على ر ع ص نجد :} \dots \frac{ن إ + ت ثا}{ر ع ص} = \frac{ه/ ت م}{ر ع ص}$$

$$\frac{ن إ + ت ثا}{ر ع ص} = \text{نسبة ه/ت م} \dots \text{ومنه نستنتج ان} \quad \boxed{\frac{ن إ + ت ثا}{ر ع ص} = \frac{ن/ه ت م}{ر ع ص}}$$

حساب رقم اعمال نقطة التوازن : عند ر ع ن₀ ن إ = 0

$$\text{ومنه} \quad \frac{ن إ + 0}{ن/ه ت م} = ر ع ص \quad \text{ومنه يصبح لدينا} \quad \frac{ن إ + ت ثا}{ن/ه ت م} = ر ع ن_0$$



التحديد البياني لعتبة المردودية : من خلال العلاقات السابقة يمكن تحديد عتبة المردودية
مثال تطبيقي : لنأخذ المثال السابق مثل بيانيا عتبة المردودية

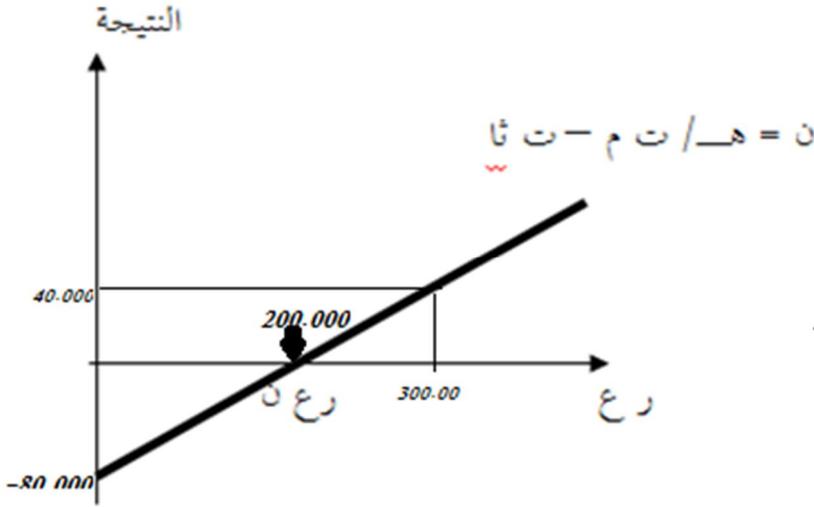
العلاقة الاولى : النتيجة = 00

النتيجة = هـ / ت م - ت ثا

ص = أس - ب بحيث أي تمثل نسبة هـ / ت م = هـ ت م / ر ع وان : س : يمثل رقم الاعمال
ب : تمثل التكاليف الثابتة

تشكل لدينا المعادلة الاتية : ص = 0.4 س - 80.000

300.000	0	س
40.000	80.000-	ص



العلاقة الثانية : هـ / ت م = ت ثا

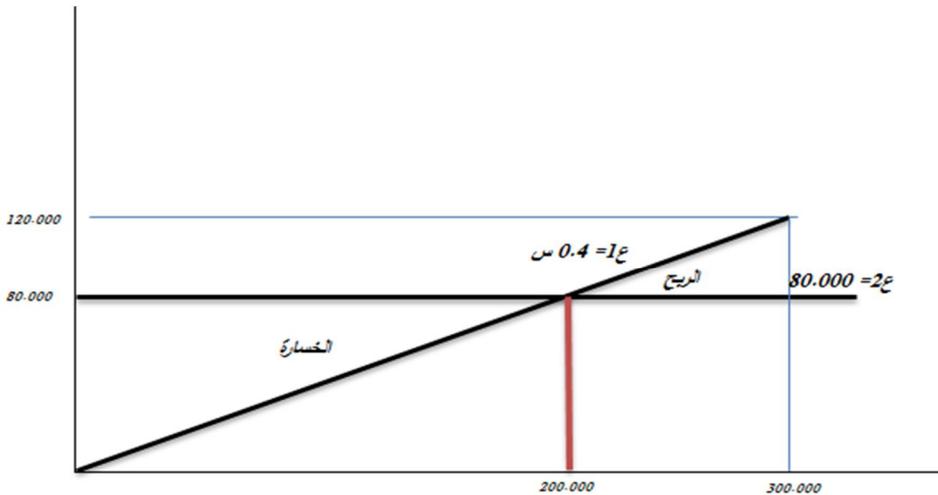
ع₁ = هـ / ت م = أس

ع₂ = ت ثا = ب

بحيث : أس = هـ ت م / ر ع ومنه تصبح المعادلات :

ع₁ = 0.4 س

ع₂ = 80.000



300.000	00	س
120.000	00	ع ₁
80.000	80.000	ع ₂

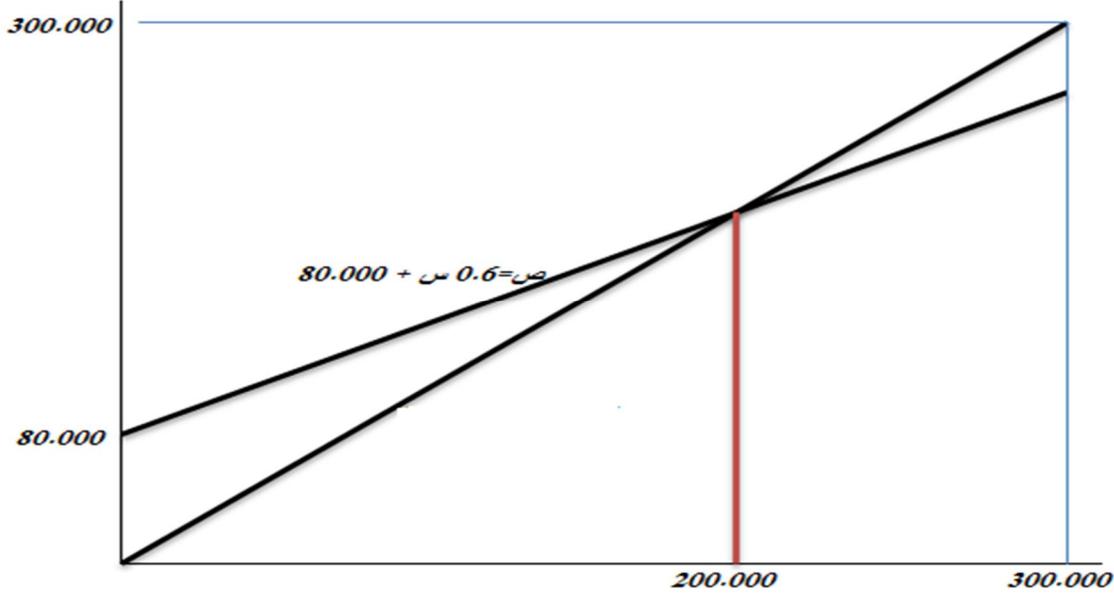


العلاقة الثالثة: رع = مج التكاليف

اجمالي التكاليف = ت م + ت ثا

ص₁ = أس + ب حيث : أنسبة تكاليف المتغيرة من رع

$$\text{ص}_1 = 0.6 \text{ س} + 80.000$$

**تحديد زمن عتبة المردودية:**

ليكن الزمن الذي تتحقق فيه عتبة المردودية هو "ز" و رع ص يتحقق خلال 360 يوم

رع ص ← 360 يوم

$$\text{رع ص} = 0 \dots\dots\dots \text{ز} \quad \text{ومنه:} \quad \boxed{\text{ز} = \frac{\text{رع ص}}{\text{رع ص}} * 360}$$

تحديد زمن العتبة بيانياً : يمكن تحديد تاريخ تحقيق العتبة بيانياً باستعمال العلاقات السابقة

من المثال السابق :

$$\boxed{\text{ز} = \frac{300.000}{200.000} * 12}$$

$$\boxed{\text{ز} = 08 \text{ أشهر}}$$

اي ان العتبة تتحقق يوم 30 اوت



هامش الامان

عند تحديد رقم اعمال نقطة التعادل فان المؤسسة تضعه كنقطة قياس يجب الوصول اليه في اقرب وقت ممكن وان الفرق بين رقم الاعمال الصافي السنوي المحقق ورقم اعمال نقطة التعادل يسمى بهامش المردودية او هامش الامان

$$\text{هامش الامان} = \text{رقم الاعمال الصافي} - \text{رقم اعمال نقطة التعادل}$$

حساب مؤشر الامان :

$$\text{مؤشر الامان} = \frac{\text{هامش الامان}}{\text{رقم الاعمال الصافي}}$$

من مستويات هامش الامان نستنتج ان : نتيجة الاستغلال = هامش الامان * ن ه/ت م

$$\text{هامش الامان} = \frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}$$

حدود عتبة المردودية

يقصد بحدود عتبة المردودية مختلف العوامل التي تؤثر على النتيجة وتجعلها مساوية للصفر وهذه العوامل تتمثل في :

- 1- انخفاض رقم الاعمال الصافي : ناتج عن انخفاض في سعر البيع الوحدة او انخفاض في الكمية المباعة (عدد الوحدات المباعة)
- 2- ارتفاع التكاليف المتغيرة : ناتجة عن ارتفاع المواد الاولية او ارتفاع اجرة اليد العاملة.... الخ
- 3- ارتفاع التكاليف الثابتة

تتركز هذه العلاقة لحساب حدود عتبة المردودية على ثبات المبيعات وظروف الاستغلال في المدى القصير .

لحساب مختلف الحدود يجب معرفة :

- أ- سعر بيع الوحدة ب- عدد الوحدات المباعة ج- التكلفة المتغير للوحدة د- التكاليف الثابتة
- العلاقة الاساسية لحساب النتيجة : نتيجة الاستغلال = ر ع ص - مج التكاليف
- ن ا = ر ع ص - ت م - ت ثا اذا رمزنا الى عدد الوحدات المباعة ب : ك تصبح العلاقة كالآتي:
- ن ا = (س ب و * ك) - (ت م و * ك) - ت ثا

$$\text{ن ا} = (\text{س ب و} - \text{ت م و}) * \text{ك} - \text{ت ثا}$$

مثال : لدينا ر ع ص = 200.000 ت م = 120.000 ت ثا = 60.000

عدد الوحدات المباعة = 500 وحدة

احسب حدود عتبة المردودية التالية : - سعر البيع الادنى - حجم المبيعات الادنى - التكلفة المتغيرة القصوى - التكاليف الثابتة القصوى .



الحل :

- سعر بيع الوحدة = ر ع ص / عدد الوحدات المباعة
س ب و = $500 / 200.000 = 400$ دج للوحدة

- ت م و = التكاليف المتغيرة / عدد الوحدات المباعة

ت م و = $500 / 120.000 = 240$ دج للوحدة

من خلال المعلومات اعلاه نقوم بتحديد حدود عتبة المردودية من خلال العلاقة الاساسية للنتيجة

$$ن ا = (س ب و - ت م و) * ك - ت ثا$$

1- سعر البيع الادنى (س ب أ) : الذي يحقق النتيجة = 0

$$0 = (س ب أ - 240) * 500 - 60.000$$

$$ومنه : س ب أ - 240 = 120 \quad \text{اذن } س ب أ = 120 + 240 = \boxed{360}$$

2- حجم المبيعات الادنى :

$$\boxed{ك \text{ الادنى} = 375 \text{ وحدة}} \quad \text{ومنه } 60000 = (240 - 400) * ك$$

3- التكلفة المتغيرة القصوى

لدينا : $(400 - ت م ق) = 500 = 60000$

$$ت م ق = 400 - 120 = \boxed{280}$$

4- التكاليف الثابتة القصوى

$$ت ثا \text{ القصوى} = 500(280 - 400)$$

$$ت ثا \text{ القصوى} = 80.000 \text{ دج}$$

البيان	سعر البيع الادنى 360 دج	حجم المبيعات الادنى 375 وحدة	التك المتغيرة القصوى	التك الثابتة القصوى
رقم الاعمال	$180.000 = 500 * 360$	$150.000 = 375 * 400$	$200.000 = 500 * 400$	$200.000 = 500 * 400$
التكاليف المتغيرة	$120.000 = 500 * 240$	$90.000 = 375 * 240$	$140.000 = 500 * 280$	$120.000 = 500 * 240$
هـ/ التكاليف المتغيرة	60000	60000	60000	80.000
التكاليف الثابتة	60000	60000	60000	80.000
نتيجة الاستغلال	00	00	00	00

ان الهدف من دراسة عتبة المردودية كما سبق وان رايناه يفيد في دراسة مردودية المؤسسة وتطورها من سنة الى اخرى وذلك عن طريق معرفة رقم اعمال نقطة الصفر وتاريخ تحقيقه ومعرفة هامش الامان ومعدله ومقارنة ذلك بالسنوات السابقة .

-بالإضافة الى معرفة حدود عتبة المردودية والتي تستعمل في دراسة مسائل اتخاذ القرار بالنسبة الى :

- الاقتراحات الخاصة بطليبات الزبائن

- رغبة المؤسسة بزيادة حجم انتاجها

ومن اجل اتخاذ القرار المناسب في المسألتين السابقتين يجب ان يؤدي الى زيادة مردودية المؤسسة وتكون هذه القرارات مبنية على دراية ودراسة تامة .



دراسة حالة الزيادة في حجم الانتاج

إذا ارادت المؤسسة ان تزيد من طاقتها الانتاجية يجب عليها تحقيق الانتاج الأدنى الذي تبدأ عنده تحقيق ارباح اضافية مقارنة بحجم الانتاج قبل الزيادة .

مثال تطبيقي : إذا كانت لدينا المعطيات الآتية :

سعر بيع الوحدة 100 دج تكلفة المتغيرة للوحدة 70 دج تكاليف ثابتة: 90.000 دج

نتيجة الاستغلال : 30.000 دج

المطلوب : بعد اعداد الجدول التفاضلي

- احسب رقم اعمال نقطة الصفر مع حساب عدد الوحدات المقابلة له

تريد المؤسسة ان تزيد من حجم انتاجها .ان هذه الزيادة تؤدي الى ارتفاع في التكاليف الثابتة بـ 45.000

- ما هو الشرط الضروري حتى تكون هذه الزيادة في صالح المؤسسة (يجب اعطاء حسابات مفسرة)

- احسب رقم اعمال نقطة الصفر مع عدد الوحدات المقابلة له في هذه الحالة .

- مثل بيانيا التعديل لبيانيا للعتبة .

الحل :

النتيجة = (س ب و - ت م و) * ك - ت ثا

$$30.000 = (100 - 70) * ك - 90.000$$

ك = 4000 وحدة يمثل عدد الوحدات المباعة

النسبة	المبلغ	البيان
100%	400.000	رقم الاعمال 4000*100
70%	280.000	التكلفة المتغيرة 4000*70
30%	120.000	الهامش على تك متغيرة
22.5%	90.000	التكاليف الثابتة
7.5%	30.000	نتيجة الاستغلال

حساب رقم اعمال نقطة الصفر :

$$\text{لدينا} \quad \text{رع ن} = \frac{\text{ت ثا}}{\text{ن/هت م}}$$

$$\text{رع ن} = \frac{90.000}{0.3}$$

ومنه رع ن = 300.000 دج

$$\text{عدد الوحدات المقابل لـ رع ن} = \frac{\text{رع ن}}{\text{سعر بيع الوحدة}}$$



$$3000 \text{ وحدة} = \frac{300.000}{100}$$

دراسة الزيادة في حجم الانتاج :

$$\text{التكاليف الثابتة بعد الزيادة} = 90.000 + 45.000 = 135.000 \text{ دج}$$

حساب حجم الانتاج الادنى الذي يحقق نتيجة الاستغلال السابقة (قبل الزيادة) = 30.000 دج
من منطلق معادلة النتيجة نجد :

$$30.000 = (100 - 70) * ك - 135.000$$

$$ك = 5500 \text{ وحدة}$$

اذن حجم الانتاج الادنى الذي يجب على المؤسسة بلوغه في حالة زيادة طاقة انتاجها هو 5500 وحدة والذي يحقق النتيجة السابقة التي كانت تحققها المؤسسة قبل التفكير في زيادة طاقتها الانتاجية .

$$\text{ومنه رقم الاعمال الادنى المقابل لهذه الزيادة} = 5500 * 100 = 550.000 \text{ دج}$$

والنظر الى الجدول الاتي يمكن توضيح ما سبق

حجم الانتاج ك البيان	4000 وحدة	5000 و	5500 و	6000 و
ر ع = 100 * ك	400.000	500.000	550.000	600.000
ت م = 70 * ك	280.000	350.000	385.000	420.000
هـ/ ت م	120.000	150.000	165.000	180.000
التكاليف الثابتة	90.000	135.000	135.000	135.000
نتيجة الاستغلال	30.000	15.000	30.000	45.000
	1 ن	2 ن > 1 ن	3 ن = 1 ن	4 ن < 1 ن
		في غير صالح المؤسسة	في صالح المؤسسة	

من خلال الجدول نلاحظ انه الشرط الضروري لزيادة حجم الانتاج يجب ان يتعدى حجم الانتاج الادنى 5500 وحدة .

$$\text{حساب رقم اعمال التعادل} \quad \text{ر ع ن}_0 = \frac{135.000}{0.3}$$

$$\text{ومنه ر ع ن}_0 = 450.000 \text{ دج}$$

$$\text{عدد الوحدات المقابل لـ ر ع ن}_0 = \frac{450.000}{100} = 4500 \text{ وحدة}$$

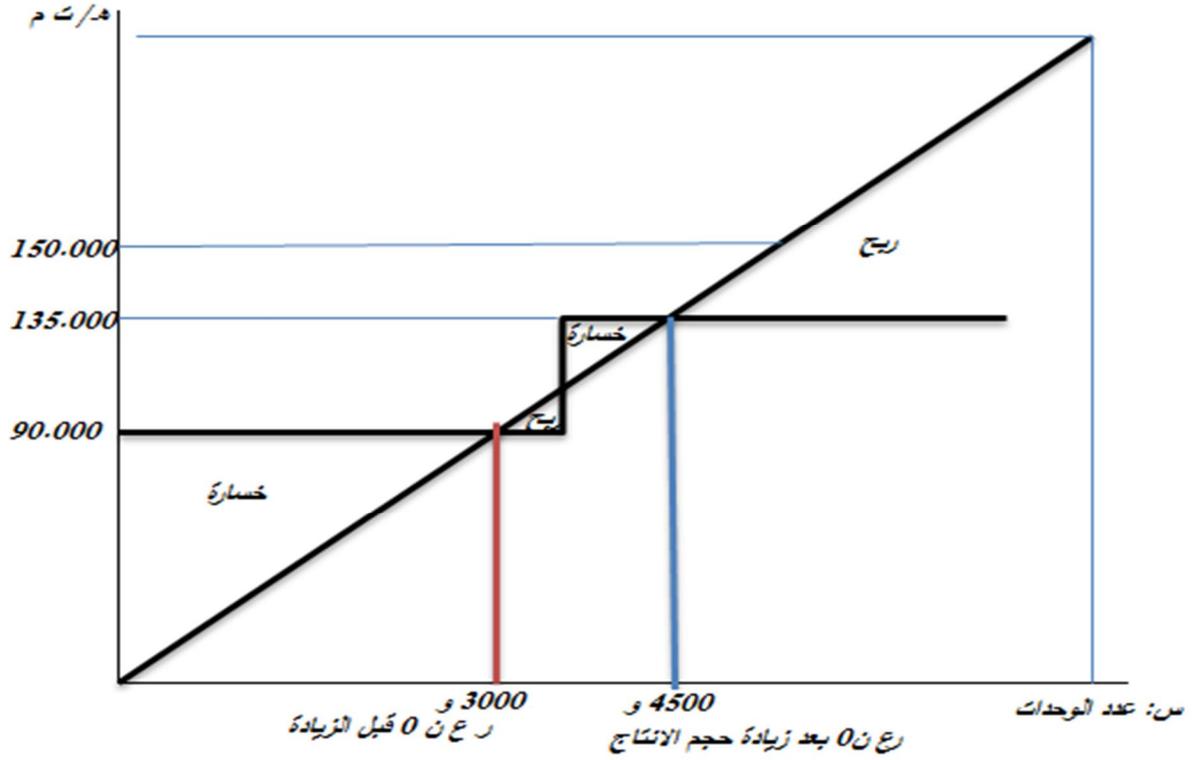
التعديل البياني للعتبة : بناء على علاقة هـ/تم = ت ثا

ص₁ = 30 س حيث س يمثل عدد الوحدات المباعة

ص₂ = ت ثا



5000	4000	0	س
150.000	120.000	0	ص1
135.00	90.000	90.000	ص2



جدول ملحق لصياغة مختلف المعادلات المساعدة على التمثيل البياني: وهنا تحديد المتغير "س" الذي يأخذ الحالات الآتية:

- يمثل رقم الاعمال
- يمثل عدد الوحدات المنتجة والمباعة
- يمثل الزمن

ويمكن صياغة المعادلات الآتية:

- معادلة رقم الاعمال
- معادلة اجمالي التكاليف
- معادلة تكلفة الوحدة الواحدة
- معادلة الربح الاجمالي
- معادلة النتيجة



البيان	س: رقم الاعمال	س: عدد الوحدات المنتجة والمباعة	س: الزمن
معادلة رقم الاعمال	ع = س	ع = اس	ع = اس
معادلة اجمالي التكاليف	ع = اس + ب أ: نسبة ت م ب: ت ثا	ع = اس + ب أ: ت م للوحدة ب: ت ثا	ع = اس + ب أ: ت م للشهر الواحد أ = ت م / 12 ب: ت ثا
معادلة الربح الاجمالي (ه/ت م)	ع = اس أ: نسبة ر ج	ع = اس أ: ر ج للوحدة	ع = اس أ: ر ج للشهر الواحد
معادلة النتيجة = معادلة ه/ت م - ت ثا	ع = اس - ب	ع = اس - ب	ع = اس - ب

و لناخذ المثال الاتي :

$$\begin{aligned} \text{ر ع} &= 200.000 & \text{ر ع} &= 150.000 \\ \text{ت ثا} &= 60.000 & \text{عدد الوحدات المنتجة والمباعة} &= 1200 \text{ وحدة} \end{aligned}$$

اذن لدينا :

$$\frac{60.000}{\text{نسبة ر ج}} = 150.000$$

ومنه نسبة ر ج (ه/ت م) = 0.4

النسبة	المبلغ	البيان
%100	240.000	ر ع = 1200 * 200
%60	144.000	ت م = 1200 * 120
%40	96.000	ه/ت م = 1200 * 80
%25	60.000	التكاليف الثابتة
%15	36.000	نتيجة الاستغلال



ويمكن صياغة مختلف المعادلات وفق الجدول ادناه :

البيان	س: رقم الاعمال	س: عدد الوحدات المنتجة والمباعة	س: الزمن
معادلة رقم الاعمال	ع=1س	ع = 200 س	ع = 20.000 س
معادلة اجمالي التكاليف	ع = 0.6س+60.000	ع = 120 س+ 60.000	ع=12.000س + 60.000
معادلة الربح الاجمالي (هـ/ ت م)	ع = 0.4 س	ع = 80 س	ع = 8000 س
معادلة النتيجة	ع = 0.4 س - 60.000	ع = 80 س - 60.000	ع = 8000 س - 60.000

9- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

من خلال دراستنا لسلوك التكاليف تبين لنا مدى تأثيرها على النتيجة المحققة و بالعودة الى المثال السابق

البيان	فترة 1	فترة 2	فترة 3
حجم النشاط	800 و	600 و	1000 و
تكاليف متغيرة	9000	9000	15.000
تكاليف ثابتة	20.000	20.000	20.000
التكاليف الإجمالية	32.000	29.000	35.000
ت.م.و = $\frac{\text{ت.م}}{\text{حجم النشاط}}$	15	15	15
ت.ث.و = $\frac{\text{ت.ث.ا}}{\text{حجم النشاط}}$	25	33.33	20
تكلفة الإجمالية للوحدة = ت.م.و + ت.ث.و	40	48.33	35

إذا كان حجم النشاط العادي هو إنتاج 800 وحدة

ت ثا ← حجم النشاط العادي

20.000 ← 800 و

ت/ثا ← 600 و

ت ثا 600 و = $20.000 \times \frac{800}{600}$ = 15.000

التكاليف الثابتة الواجب تحميلها لإنتاج 600 وحدة هي 15.000 دج

15.000 : تسمى التكاليف الثابتة المحملة

600 و : حجم النشاط الفعلي للمؤسسة

النسبة $0.75 = 800/600$ (نسبة إستغلال التكاليف الثابتة)



نسبة 0.75 : تسمى **معامل التحميل**

الفترة 3: التكاليف الثابتة الواجب تحميلها

ت ثا حجم النشاط

20.000 و 800

ت ثا 1000 ← 25.000 = 20.000 x 800/1000 = ت ثا 1000

التكاليف الثابتة الواجب تحميلها لإنتاج 1000 هي 25.000 و بنسبة 800/1000 = 1.25 أي 125 %

ومنه **معامل التحميل = حجم النشاط الفعلي / حجم النشاط العادي**

ملاحظة: كيفية تحديد حجم النشاط العادي والطبيعي يختلف في مفهومه مثل: طاقة إمتصاص السوق، الطاقة الإنتاجية أو أنه نشاط الموازنة.

من المثال السابق : حساب سعر التكلفة الوحدة بعد تحميل التكاليف الثابتة

البيان	فترات	فترة 1 (ح.ن. عادي)	فترة 2	فترة 3
حجم النشاط		800 و	600 و	1.000
ت ثا محملة		20.000	15.000	25.000
تكاليف المتغيرة		12.000	9.000	15.000
تكاليف إجمالية بعد التحميل		23.000	24.000	40.000
ت م للوحدة		15	15	15
ت ثا للوحدة		25	25	25
تكلفة إجمالية الوحدة		40	40	40

ملاحظات : من خلال الجدول نلاحظ أنه تم تعديل سعر تكلفة الوحدة وذلك بعد تطبيق التحميل العقلاني (المنطقي) التكاليف الثابتة. حيث أصبحت كل الفترات كأنها عادية وذلك لتساوي نصيب الوحدة الواحدة لسعر التكلفة.

فروقات التحميل: يدعى الفرق بين التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف الثابتة قبل التحميل بـ :

➡ ربح الفعالية إذا كان موجبا و تكلفة البطالة إذا كان سالبا

فروق التحميل = تكاليف الثابتة محملة - تكاليف ثابتة قبل التحميل

إستنتاج: نحمل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة مضافا إليه جزءا من التكاليف الثابتة يتماشى مع نسبة إستغلال طاقة المؤسسة

فالتحميل العقلاني: هو أسلوب لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية وهو يستند إلى :

➡ تحميل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة ؛



🚩 تحديد مستوى الإنتاج العادي للمؤسسة ؛

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة بالإعتماد على مبدأ التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يقتضي مراعاة ما إذا كان مستوى النشاط في مختلف المراكز التكاليف متجانسا أم لا.

مثال تطبيقي: لديك جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

البيان	تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
مج ت 2	24.000	40.000	60.000	80.000
تكاليف ثابتة محتواة	10.000	36.000	54.000	74.000
طبيعة وحدة القياس	كغ مادة مشتراة	سا عمل مباشر	كغ مادة مستعملة	1000 دج من ر.ع
عدد وحدات القياس الفعلية	8.000	5.000	3.000	1.600
حجم النشاط العادي	8.000	6250	2.500	2.000

مطلوب:- بطريقة تحميل العقلاني لتكاليف الثابتة إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة.

الحل :

- تحميل التكاليف الثابتة مع حساب الفروق

البيان	ت ثا قبل التحميل	معامل التحميل	ت ثا محملة	فروق التحميل	
				-	+
تموين	10.000	$1 = 8000/8000$	10.000		
ورشة 1	36.000	$0.8 = 6250/5000$	28.800	7200	
ورشة 2	54.000	$1.2 = 2500/3000$	64.800	10.800	
توزيع	74.000	$0.8 = 2000/1600$	59.200	14.800	
المجموع				22.000	10.800
مج فروق التحميل				- 11.200	

جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
مج ت 2	24000	40.000	60.000	80.000
ت ثا قبل التحميل	10000	36.000	54.000	74.000
تكا متغيرة	14000	4.000	6.000	6000
ت ثا محملة	10000	28.800	64.800	59.200
مج ت 2 بعد التحميل	24000	32.800	70.800	65.200
عدد وحدات القياس الفعلية	8000	5000	3000	1600
تكلفة وحدة القياس	3	6.56	23.6	10.75



حالة تطبيقية

تصنع الشركة الوطنية للعتاد الفلاحي منتجاتها حسب الطلب :

إذا تطلب العملية إستعمال المادة M

في بداية الشهر إشترت المؤسسة 200 طن من M بـ 2 دج/كغ

الأعباء المباشرة للإنتاج : 4000 سا يد عاملة بـ : 60 دج/سا

المصاريف الغير المباشرة :

البيان	تموين	إنتاج	توزيع
مج ت 2	12.000	112.000	69.000
تكاليف ثابتة محتواة	4.000	80.000	30.000
طبيعة وحدة القياس	كغ مادة مشتراة	سا يد عمل	100 دج من ر.ع

خلال الشهر أنتجت المؤسسة طليبتين:

ط 10 : أنجزت وتم بيعها

ط 11: قيد التنفيذ

ط 10 : تطلبت : 140 طن من M ، 3.000 سا عمل مباشرة

ط 11: تطلبت : 40 طن من M ، 1.000 سا عمل مباشرة

المطلوب: بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة – حساب تكلفة الطليبتين - حساب نتيجة تحليلية لـ ط10

ملاحظة: معامل التحميل بالنسبة للأقسام كان على الترتيب : 1، 0.9، 1.2

الحل : تحديد وحدات القياس :

قسم التموين(كغ مادة مشتراة) = 200 * 1000 = 200.000 كغ

قسم الانتاج(سا عمل م) = 10 : 3000 سا

ط 11 : 1000 سا مج : 4000 سا

قسم التوزيع (100 دج من ر.ع) : 100/690.000 = 6900

تحديد فروق التحميل للتكاليف الثابتة :

فروق التحميل		ت ثا محملة	معامل التحميل	ت ثا قبل التحميل	البيان
-	+				
		4000	1	4000	تموين
8.000		72.000	0.9	80.000	انتاج
	6.000	36.000	1.2	30.000	توزيع
8000	6000	المجموع			
2000 -		مج فروق التحميل			



جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	تموين	انتاج	توزيع
مج ت 2	12.000	112.000	69.000
فروق التحميل	-	8.000-	6.000+
مج ت 2 بعد التحميل	12.000	104.000	75.000
عدد وحدات القياس الفعلية	200.000	4000	6900
تكلفة وحدة القياس	0.06	26	10.86

تكلفة الشراء		تكلفة الانتاج	ط 10	ط 11
المبلغ	البيان			
400.000	ثمن الشراء 02* 200.000	تكلفة المواد المستعملة ط10: 140.000*2.06 ط11: 40.000*2.06	288.400	62.400
12.000	مصاريف غير مباشرة 0.06*200.000	مصاريف انتاج المباشرة ط10: 3000*60 ط11: 1000*60	180.000	60.000
412.000	تكلفة شراء اجمالية	مصاريف غير المباشرة	72.000	26.000
200.000	عدد الوحدات المشتراة	تكلفة الانتاج الاجمالية	564.400	168.400
2.06	ت ش الوحدة			

سعر التكلفة	المبلغ	النتيجة التحليلية	المبلغ
تكلفة الانتاج المباع	564.400	سعر البيع رع	690.000
مصاريف التوزيع	75.000	سعر التكلفة	621.400
سعر التكلفة	621.400	النتيجة التحليلية	68.600



-10- طريقة التكاليف المعيارية**تعريف التكاليف المعيارية:**

يمكن تعريفها بأنها التكاليف المحددة مسبقا، بطريقة علمية محاسبية باستعمال مختلف الوسائط الاحصائية والرياضية .

و بالنسبة الى الاستعمال المحاسبي ضمن اطر التسيير فانها تساعد متخذي القرار على رسم صورة نمطية توضيحية على سيرورة العملية الانتاجية مما يحفز متخذ القرار على تدارك كل النقائص المسجلة او المتنبأ بها ، من خلال :

- متابعة النشاط من حيث الكمية والقيمة لعناصر التكاليف
- السرعة في تقييم الانتاج؛
- مقارنة التكاليف المقدره بالتكاليف الفعلية المنجزة وتصحيح الخطاء وتقريب الفجوة الناتجة؛
- تحديد المسؤوليات عن الفروق الناتجة والاسباب المؤدية الى ظهور الفجوات .

-1-10- كيفية حساب التكاليف المعيارية (النموذجية)

يتم بناء النموذج المعياري من خلال حساب التكلفة المعيارية وفق :

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} * \text{السعر المعياري}$$

حساب الفروق وتحليلها

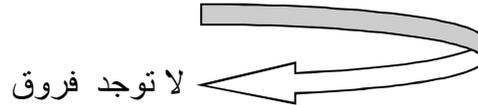
تسمح طريقة تحليل الفروقات بواسطة التكلفة المعيارية بقياس الفرق بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المعيارية ثم تحديد الاسباب التي ادت الى حدوث مثل هذه الفروق .

- تنتج الفروق عن عدة عوامل وان تحليلها يكون بتحديد اثر كل عامل من هذه العوامل ، وللوصول الى هذا الهدف يجب تجزئة الفروق الاجمالية الى فروق جزئية : فرق السعر - فرق الكمية

وعند حساب الفروق بصفة عامة عند اجراء المقارنة بين التكلفة الحقيقية والتكلفة النموذجية وهنا نكون امام حالتين :

الحالة I :

البيانات المعيارية الخاصة بحجم النشاط العادي توافق البيانات الفعلية الموافقة لنفس النشاط الفعلي



الحالة II :

البيانات الفعلية لا توافق البيانات المعيارية وحجم النشاط العادي يوازي حجم النشاط الفعلي .



مثال : من اجل انتاج المنتج التام (A) وضعت البيانات التقديرية الخاصة بحجم النشاط العادي (انتاج 1000 وحدة):

-المواد الاولية : 5000 كغ بـ 30 دج/كغ -يد عاملة مباشرة : 3000 سا عمل يد بـ 20 دج/سا
- مصاريف غير مباشرة : 140.000 دج تحمل على اساس ساعات العمل المباشرة .

وفي نهاية الفترة تم انتاج 1000 وحدة واستلزمت ما يلي :

-المواد الاولية: 5500 كغ بـ 29 دج/كغ - - اليد العاملة : 2500 سا بـ 22 دج/سا
- المصاريف الغير مباشرة : 145.000 دج

المطلوب : - انجاز البطاقة المعيارية للوحدة - اعداد جدول الفروق

الحل :

البطاقة المعيارية للوحدة

المبلغ	السعر وحدوي	الكمية	البيان
150	30	5	المواد الاولية
60	20	3	سا عمل مباشرة
140	46.67	3	مص غير مباشرة
350	التكلفة المعيارية للوحدة		

المواد الاولية : $1000/5000 = 5$ كغ

سا عمل مباشرة : $1000/3000 = 3$ سا

مص غ مباشرة : 140.000

مص غ مباشرة للوحدة :

$140 = 1000/140.000$

جدول الفروق :

الفروق		تكاليف حقيقية			تكاليف معيارية			البيان
-	+	تك حق	س ح	ك ح	تك مع	س م	ك م	
9500		159.500	29	5500	150.000	30	5000	المواد الاولية
	5000	55.000	22	2500	60.000	20	3000	سا عمل مباشرة
5000		145.000	58	2500	140.000	46.67	3000	مص غير مباشرة
14500	5000	359.500			350.000			المجموع

الحالة III :

اذا كان حجم النشاط العادي اكبر من حجم النشاط الفعلي :

← في هذه الحالة لا تكون المقارنة مباشرة وإنما يجب تعديل البيانات المعيارية وفق الانتاج الفعلي .

مثال : لديك البيانات المعيارية التالية الخاصة بانتاج 500 وحدة :

-المواد الاولية : 1000 كغ بـ 5 دج/كغ

-يد عاملة مباشرة : 750 سا عمل يد بـ 12 دج/سا

- مصاريف غير مباشرة : 15.000 دج تحمل على اساس ساعات العمل المباشرة .



اما البيانات الخاصة بانتاج 400 وحدة فعلية :

-المواد الاولية: 900 كغ بـ 4.5 دج/كغ

- اليد العاملة : 570 سا بـ 13 دج/سا

- المصاريف الغير مباشرة : 16000 دج

المطلوب:-انجاز البطاقة المعيارية للوحدة - تعديل حجم النشاط العادي الموافق لحجم النشاط الفعلي - اعداد جدول الفروق

الحل :

البطاقة المعيارية للوحدة

المبلغ	السعر وحدوي	الكمية	البيان
10	5	2	المواد الاولية
18	12	1.5	سا عمل مباشرة
30	20	1.5	مص غير مباشرة
58	التكلفة المعيارية للوحدة		

المواد الاولية : $2 = 500/1000$ كلغ

سا عمل مباشرة : $1.5 = 500/750$ سا

مص غ مباشرة : 15000

مص غ مباشرة للوحدة :

$30 = 500/15.000$

- حساب الكميات المعيارية الموافقة لحجم النشاط الفعلي :

المواد الاولية : $400 * 2 = 800$ كلغ

سا عمل مباشرة : $400 * 1.5 = 600$ سا

مصاريف غير مباشرة : $400 * 30 = 12000$ دج

جدول الفروق :

الفروق		تكاليف حقيقية			تكاليف معيارية			البيان
-	+	تك حق	س ح	ك ح	تك مع	س م	ك م	
50		40050	4.5	900	4000	5	800	المواد الاولية
210		7410	13	570	7200	12	600	سا عمل مباشرة
4000		16000	28.07	570	12000	20	600	مص غير مباشرة
4260					23200			المجموع



تحليل الفروق

الفرق الاجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية

$$EGL = CS - CR$$

فرق الكمية = الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية

$$\Delta Q = QS - QR$$

$$\Delta ك = ك م - ك ح \leftarrow ك ح = ك م - \Delta ك$$

فرق السعر = السعر المعياري - السعر الحقيقي

$$\Delta P = PS - PR$$

$$\Delta س = س م - س ح \leftarrow س ح = س م - \Delta س$$

ومنه :

الفرق الاجمالي = فرق الكمية + فرق السعر - الفرق المشترك

$$EGL = [\Delta Q * PS] + [\Delta P * QS] - [\Delta Q * \Delta P]$$

$$\text{الفرق الاجمالي} = \Delta ك * س م + \Delta س * ك م - \Delta ك * \Delta س$$

مثال: لديك الجدول ادناه :

الفروق		تكاليف حقيقية			تكاليف معيارية			البيان
-	+	تك حق	س ح	ك ح	تك مع	س م	ك م	
320		1320	12	110	1000	10	100	المواد الاولية
	500	4500	30	150	5000	25	200	سا عمل مباشرة

المطلوب :

- تحليل الفروق للمواد الاولية واليد العاملة
- التمثيل ابياني للفروق على المواد الاولية

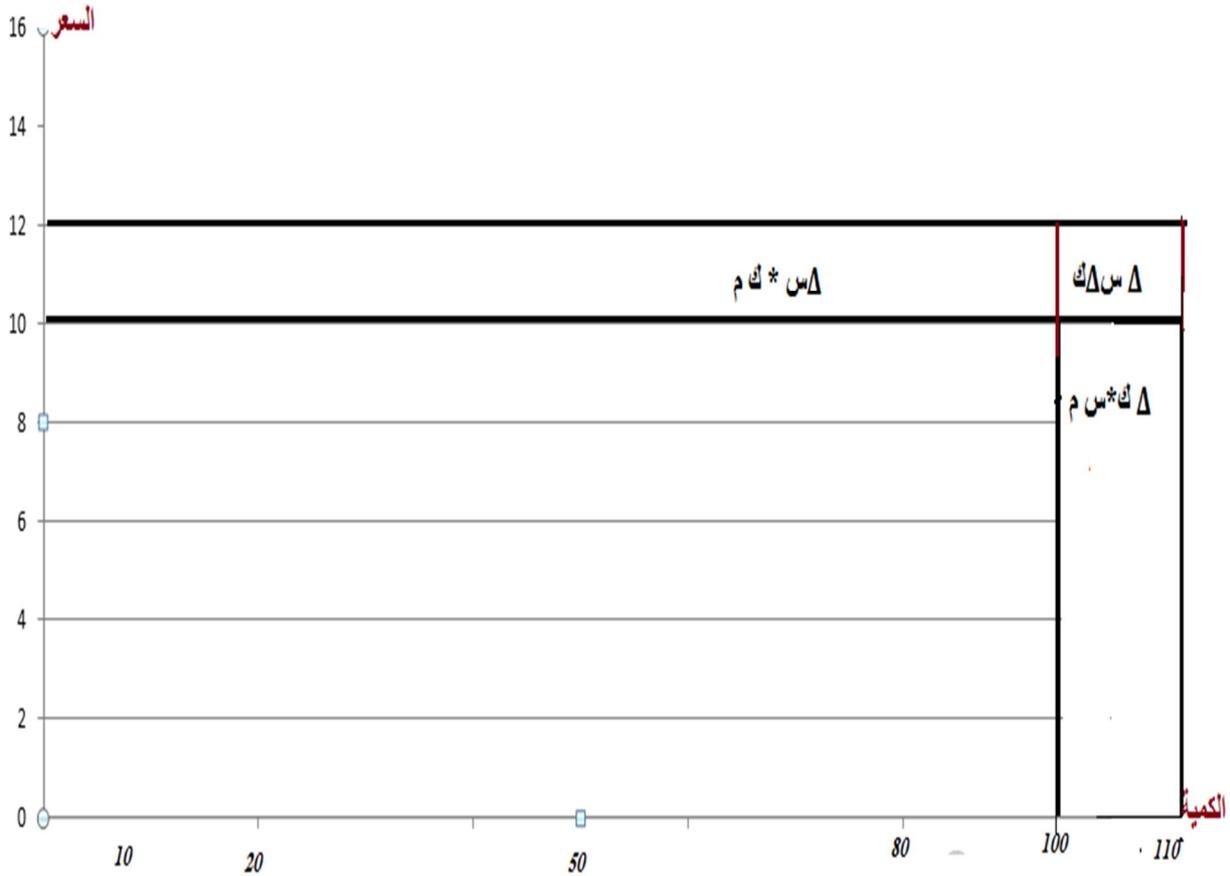


الحل:

لدينا : الفرق الاجمالي = فرق الكمية + فرق السعر - الفرق المشترك

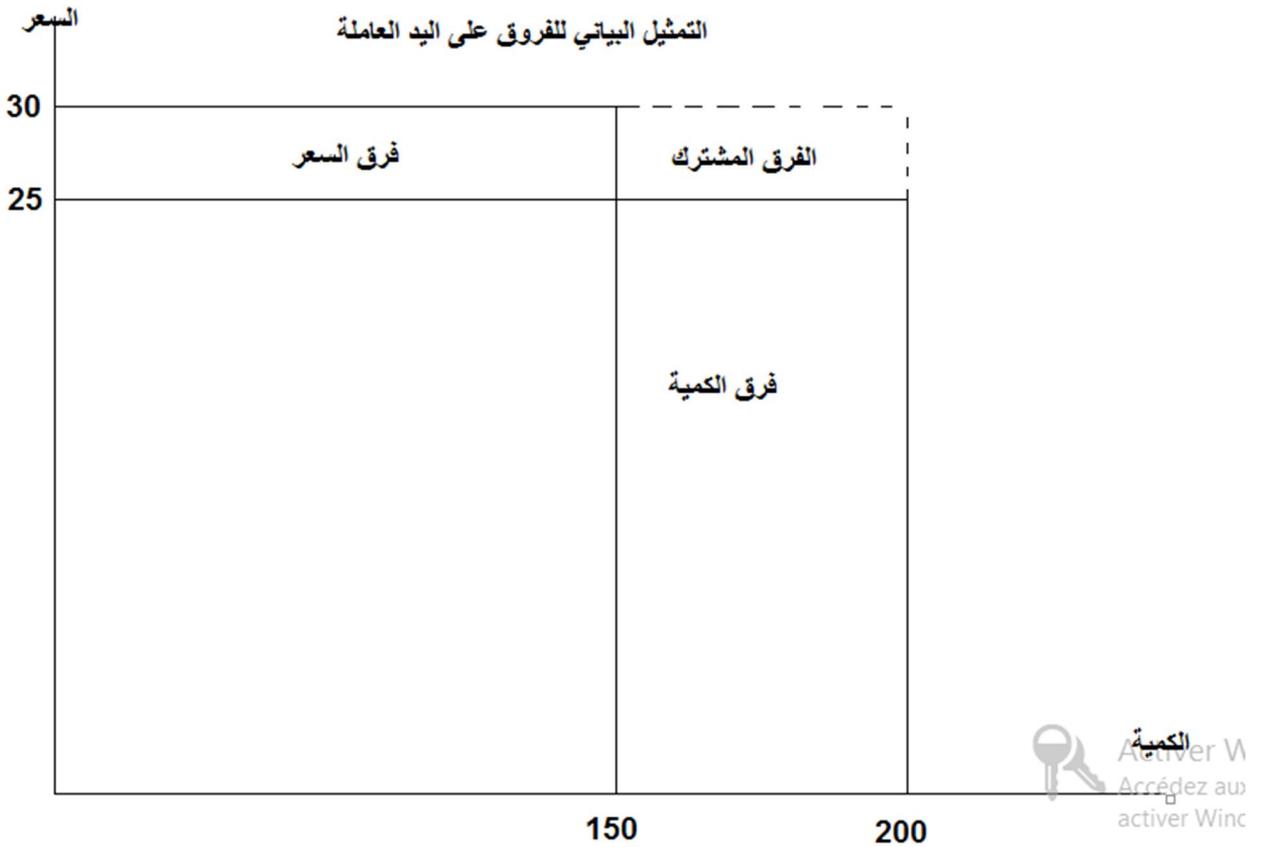
الفرق		فرق المواد الاولية
- غير ملائم	+ ملائم	البيان
100		فرق الكمية = $\Delta ك * س م$ $10 * (110 - 100)$
200		فرق السعر = $\Delta س * ك م$ $100 * (12 - 10)$
20		-الفرق المشترك = $(\Delta ك * \Delta س)$ $(-2) * (-10) =$
320		المجموع
320 غير ملائم		

التمثيل البياني لفرق المواد الاولية



تحليل فروق اليد العاملة :

الفروق		فرق المواد الاولية
- غير ملائم	+ ملائم	البيان
	1250	فرق الكمية(الزمن) = $\Delta ك * س م$ $25 * (150 - 200)$
1000		فرق السعر(الاجر) = $\Delta س * ك م$ $200 * (30 - 25)$
	250	-الفرق المشترك = - ($\Delta ك * س$) $(50) * (-5)$
1000	1500	المجموع
500 ملائم		



-11- تطبيقات

التطبيق 01: حالة دراسة لتصريف المخزون

اليك الجدول ادناه : بكالوريا 1998

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد		م.ت.و.مرجحة بعد كل ادخال
		S	PU	Q	S	PU	Q	S	Q	
5/1	ر.ا.م		24.5	460	-	-	-			
5/3	خروج		-	-		120				
5/6	خروج		-	-		190				
5/10	دخول							7425	300	
5/12	دخول									25
5/15	خروج		-	-					310	
5/18	خروج		-	-				5250		
5/20	دخول			26					350	
5/22	دخول							12970		
5/25	خروج		-	-		150				
5/27	خروج		-	-		150				
5/28	دخول								500	26
5/30	خروج		-	-				9620		

المطلوب: اكمل الجدول وفق ما يتطلبه من حسابات

حل التطبيق 01 :

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد		م.ت.و.مرج. بعد كل ادخال
		S	PU	Q	S	PU	Q	S	Q	
01-مايو	ر.ا.م	11270	24.5	460	-	-	-	11270	460	24.5
03-مايو	خروج	-	-	-	2940	24.5	120	8330	340	24.5
06-مايو	خروج	-	-	-	4655	24.5	190	3675	150	24.5
10-مايو	دخول	3750	25	150	-	-	-	7425	300	24.75
12-مايو	دخول	3825	25.5	150	--	-	-	11250	450	25
15-مايو	خروج	-	-	-	3500	25	140	7750	310	25
18-مايو	خروج	-	-	-	2500	25	100	5250	210	25
20-مايو	دخول	3640	26	140	-	-	-	8890	350	25.4
22-مايو	دخول	4080	27.2	150	-	-	-	12970	500	25.94
25-مايو	خروج	-	-	-	3891	25.94	150	9079	350	25.94
27-مايو	خروج	-	-	-	3891	25.94	150	5188	200	25.94
28-مايو	دخول	7812	26.04	300	-	-	-	13000	500	26
30-مايو	خروج	-	-	-	3380	26	130	9620	370	26



التطبيق رقم 02 :

مؤسسة نور الدين واولاده متخصصة في صنع وبيع العطور. وتنتج نوعين من العطور : رجالي و نسائي..وللفترة المعتبرة اعطيت لك المعلومات التالية .

وهذا من اجل حساب نتيجة المؤسسة . تستعمل المواد M1؛M2؛M3 كمواد اولية تستعمل في عملية التصنيع .

المخزون في اول الشهر :

M1: 500 كغ بـ 41400 دج/اجمالي M2: 1000 كغ بـ 71000 دج/اجمالي

M3 : 300 كغ بـ 52 دج/كغ

عطر رجالي : 800 وحدة بـ 155.000 دج للاجمالي . عطر نسائي : 700 وحدة بـ 113.000 دج للاجمالي.

المشتريات: M1 :1000 كغ بـ 50 دج/كغ M2: 2500 كغ بـ 45 دج/كغ M3 : 1500 كغ بـ 30 دج/كغ.

مصاريف الشراء المباشرة قدرت بـ:50000 دج توزع بين المواد على اساس الكمية المشتراة.

الاتاج والاستعمالات :

- انتجت المؤسسة 3000 وحدة من عطر رجالي باستعمال : 800 كغ من M1 و 1000 كغ من M2.

- انتجت المؤسسة 4000 وحدة من عطر نسائي باستعمال : 1000 كغ من M2 و 1200 كغ من M3 .

مصاريف الانتاج المباشرة : تمثلت في اليد العاملة بـ 7000 ساعة عمل يد بتكلفة 40 دج /سا. توزع بين المنتوجين على اساس الوحدات المنتجة

المبيعات : سعر بيع العطر الرجالي 200 دج للوحدة سعر بيع العطر النسائي 230 دج للوحدة

مصاريف التوزيع المباشرة قدرت بـ 20 دج لكل وحدة مباعة

المخزون في اخر الشهر : M1: 700 كغ M2: 1500 كغ M3 : 600 كغ

عطر رجالي : 1800 وحدة عطر نسائي : 2700 وحدة .

اما المصاريف الغير المباشرة فتمثلت في الجدول ادناه

مع اعتبار مبلغ 20.000 دج اعباء غير معتبرة و التكلفة النظرية لراسمال مقدر بـ: 1.500.000 بفائدة سنوية 10% . وحـ /62 : 25.000 دج .

البيان	ادارة	صيانة	تموين	تحضير	انهاء	توزيع
مج ت الاول	37.000	22.000	97.000	42.000	137.000	62.000
توزيع ثانوي- ادارة	-----	%20	%20	%20	%20	%20
صيانة	%10	-----	%10	%30	%30	%20
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة مشتراة	كغ مادة مستعملة م2	وحدات منتجة	وحدات مباعة

المطلوب : حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة - حساب النتيجة التحليلية الصافية - حساب نتيجة المحاسبة العامة



حل التطبيق 02

البيان	ادارة	صيانة	تموين	تحضير	انهاء	توزيع
مج ت 1	37000	22000	97000	42000	137000	62000
ادارة	40000	20%	20%	20%	20%	20%
		8000	8000	8000	8000	8000
صيانة	30000	10%	10%	30%	30%	20%
		3000	3000	9000	9000	6000
مج ت 2	0	0	108000	59000	154000	76000
عدد وحدات القياس						
تكلفة وحدة القياس						
4000						
7000						
2000						
5000						
19						
22						
29.5						
21.6						

M3		المادة		M2		المادة		M1		المادة		تكلفة الشراء
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
45000	30	1500	112500	45	2500	50000	50	1000				ثمن الشراء
15000	10	1500	25000	10	2500	10000	10	1000				مصا الشراء المباشرة
32400	21.6	1500	54000	21.6	2500	21600	21.6	1000				مصا الشراء غير المباشرة
92400			191500			81600						تكلفة شراء الفترة
15600	52	300	71000		1000	41400		500				مخزون اول المدة
108000			262500			123000						تكلفة شراء الاجمالية
1800			3500			1500						عدد الوحدات مشتراة+ مخ 1
60			75			82						تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء

P.F	المنتوج		P.H	المنتوج		تكلفة الانتاج
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
75000	75	1000	65600	82	800	تكلفة الاستعمالات
72000	60	1200	75000	75	1000	
160000	40	4000	120000	40	3000	مصا الانتاج المباشرة
29500	29.5	1000	29500	29.5	1000	مصا الانتاج غير المباشرة
88000	22	4000	66000	22	3000	
424500	4000		356100	3000		تكلفة انتاج الفترة
111300		700	155000		800	مخزون اول المدة
535800			511100			تكلفة الانتاج الاجمالية
4700			3800			عدد الوحدات المنتجة + مخ 1
114			134.5			تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج



P.F		المنتج		P.H		المنتج		سعر التكلفة
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان		
228000	114	2000	269000	134.5	2000	تكلفة الانتاج المباع		
40000	20	2000	40000	20	2000	مصا التوزيع مباشرة		
38000	19	2000	38000	19	2000	مصا التوزيع غير مباشرة		
306000				347000		سعر التكلفة		

P.F		المنتج		P.H		المنتج		النتيجة التحليلية
S	PU	Q	S	PU	Q	البيان		
460000	230	2000	400000	200	2000	رقم الاعمال		
306000			347000			سعر التكلفة		
154000			53000			النتيجة التحليلية		
		207000				النتيجة التحليلية الاجمالية		
		12500				العناصر الاضافية		
		20000				اع غ م		
		199500				النتيجة الصافية		

جدول حسابات النتائج

الحساب	التعيين	المبلغ	مبالغ اجمالية
انتاج السنة المالية	701/ح	400000	860000
		460000	
		0	
انتاج مخزن	72/ح	87100	283600
		269000	
		4E+05	
		196500	
		424500	
استهلاك السنة المالية	601-ح	تكلفة المواد المستعملة + ح/601 (غ.م)	295600
		تكلفة المواد المستعملة	
		8000	
ح/م الخدمات	ح/61 + ح/62	25000	
اع م ت	مصا الانتاج (م. غ م) + مصا التوزيع (م. غ م)	649000	
اع م ع	اع م تحليلية - ع اضافية + اع غ م	656500	
اع الاستغلال	اع م ع - ح/م الخدمات - ح/601 (غ م)	623500	
ن م العامة	ح/701 + ح/72 - ح/601 + ح/م خدمات + ح/اعباء الاستغلال	199500	



التطبيق رقم 03 :

مؤسسة زين العابدين الإنتاجية تنتج منتوجين : A1 و A2 على ثلاث ورشات و 1 و 2 و 3 :
حيث تنتج الورشة 1 المنتوجين نصف مصنعين k1 . k2 .
الورشة الثانية تنتج المنتج A1 بينما تتولى الورشة الثالثة انتاج المنتج A2 .
يتطلب انتاج المنتوجين النصف مصنعين استعمال المادتين M1 . M2 .
اما انتاج المنتج A1 فيحتاج الى وحدتين من K1 و 3 وحدات من K2 . وما قيمته 300 دج من المواد المستهلكة .
اما انتاج المنتج A2 فيحتاج الى 4 وحدات من K1 و وحدة واحدة من K2 . وما قيمته 400 دج من المواد المستهلكة .

ولديك المعلومات الاتية :

المخزون في بداية المدة :

M1 : 150 كغ بقيمة اجمالية 14775 دج
M2 : 220 كغ بقيمة اجمالية 24022 دج
المواد المستهلكة : 18700 دج .

المنتوج 1A : 20 وحدة بقيمة اجمالية 56700 دج .

المنتوج A2 : 30 وحدة بقيمة اجمالية 120000 دج .

الإنتاج الجاري في و 1 من K1 12410 دج ومن K2 : 16840 دج .

الاعباء المباشرة :

-* - على المشتريات : 12360 دج تخص المادتين M1 . M2 توزع حسب الكميات المشتراة

-* - على الانتاج : في و 1 : 90000 دج منها 40% لـ K1 .

-* - على التوزيع : 66000 دج توزع على المنتوجين A1 . A2 حسب الكميات المباعة .

الاعباء الغير مباشرة في الجدول التالي مع الاخذ بعين الاعتبار 16900 كأعباء غير معتبرة و 25000 دج كعناصر اضافية

العناصر	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2	الورشة 3	التوزيع
المجموع بعد التوزيع I	17700	13840	18400	25375	46975	52975	21450
التوزيع II	100%	24%	10%	15%	15%	15%	21%
الادارة	20%	100%	15%	20%	20%	20%	5%
الصيانة							
طبيعة وحدة	الادارة						
الق	مشتريات						
	100 دج						
	وحدة						
	منتجة						
	الوحدات						
	المباعة						

الانتاج والاستهلاكات :

◀ تم انتاج 400 وحدة من K1 باستعمال 190 كغ من M1 . 140 كغ من M2 ◀ تم انتاج 500 وحدة

من K2 باستعمال 310 كغ من M1 . 440 كغ من M2

مع العلم انه بقي انتاج جاري في الورشة 1 من المنتج K1 كلفته: 14110 دج و K2 : 17140 دج .

◀ تم انتاج 80 وحدة من المنتج A1 ◀ تم انتاج 50 وحدة من المنتج A2 .

المبيعات: تم بيع ◀ A1 : 100 وحدة بسعر 3500 دج / للوحدة ◀ A2 : 65 وحدة بسعر

5000 دج / للوحدة.



حل التطبيق 03: اعداد جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
مج ت 1	17700	13840	18400	25375	46975	52975	21450
توزيع ثانوي	ادارة	24%	10%	15%	15%	15%	21%
		5160	2150	3225	3225	3225	4000
	صيانة	20%	15%	20%	20%	20%	5%
	3800	19000	2850	3800	3800	3800	950
مج ت 2	0	0	23400	32400	54000	60000	26400
عدد وحدات القياس			1300	900	80	50	165
تكلفة وحدة القياس			18	36	675	1200	160

تكلفة الشراء	المادة		المادة		المادة		المادة		البيان
	PU	Q	PU	Q	PU	Q	PU	Q	
41150			55100	95	580	33750	75	450	ثمن الشراء
0			6960	12	580	5400	12	450	مصا الشراء المباشرة
7407	18	412	9918	18	551	6075	18	338	مصا الشراء غير المباشرة
48557			71978			45225			تكلفة شراء الفترة
18700			24022		220	14775		150	مخزون اول المدة
67257			96000			60000			تكلفة شراء الاجمالية
0			800			600			عدد الوحدات مشتراة+ مخ 1
67257			120			100			تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء

تكلفة الانتاج	المنتوج		المنتوج		المنتوج		البيان
	PU	Q	PU	Q	PU	Q	
31000	100	310	19000	100	190	M1	تكلفة شراء المواد المستعملة
52800	120	440	16800	120	140	M2	
0			0			MC	
54000			36000				مصاريف الانتاج المباشرة
18000	36	500	14400	36	400	ورشة 1	مصاريف الانتاج غير المباشرة
16840	30	3500	12410			انتاج جاري 1	
17140			14110			انتاج جاري 2	
0			0				
155500		500	84500		400		تكلفة شراء الفترة
0							مخزون اول المدة
155500			84500				تكلفة الانتاج الاجمالية
500			400				عدد الوحدات : المنتجة + مخ 1
311			211,25				تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج



A2	المنتج		A1	المنتج		تكلفة الانتاج	
	PU	Q		S	PU	Q	البيان
42250	211,25	200	33800	211,25	160	K1	تكلفة شراء المواد المستعملة
15550	311	50	74640	311	240	K2	
20000	400	50	24000	300	80	MC	
0							
0			0				مصاريف الانتاج المباشرة
0			54000	80	675	ورشة 2	مصاريف الانتاج غير المباشرة
60000	50	1200	0			ورشة 3	
0			0				
0			0				
137800	50		186440	80			تكلفة شراء الفترة
120000		30	56700		20		مخزون اول المدة
257800			243140				تكلفة الانتاج الاجمالية
80			100				عدد الوحدات : المنتجة + مخ1
3222,5			2431,4				تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج

A2	المنتج		A1	المنتج		سعر التكلفة
	PU	Q		S	PU	
209463	3222,5	65	243140	2431,4	100	البيان تكلفة الانتاج المباع
26000	400	65	40000	400	100	مصاريف التوزيع المباشرة
10400	160	65	16000	160	100	مصاريف التوزيع غير المباشرة
245863			299140			سعر التكلفة

A2	المنتج		A1	المنتج		النتيجة التحليلية
	PU	Q		S	PU	
325000	5000	65	350000	3500	100	البيان رقم الاعمال
245863			299140			سعر التكلفة
79137,5			50860			النتيجة التحليلية
129997,5						النتيجة التحليلية الاجمالية
25000						العناصر الاضافية
16900						الاعباء الغير معتبرة
138097,5						النتيجة الصافية



اعداد جدول حسابات النتائج

الحساب	التعيين	المبلغ	مبالغ اجمالية
ح/701	RS	350000	675000
رقم الاعمال	RK	325000	
ح/72	K1	84500	
	K2	155500	
	A1	186440	
	A2	137800	
انتاج مخزن	انت جاري	31250	
		29250	
		2000	
ح/601		تكلفة المواد المستعملة	163600
		تكلفة المواد المستعملة	163600
اع م ت		مصاريف الانتاج (م. غ م) + مصاريف التوزيع (م. غ م)	328800
اع م ع		اع م تحليلية - ع اضافية + اع غ م	320700
اع الاستغلال		اع م ع - ح/م الخدمات - ح/601(غ م)	320700
ن م العامة		(ح/701 + ح/72) - (ح/601 + ح/م خدمات + ح/اعباء الاستغلال)	138097,5



التطبيق رقم : 04

مؤسسة زين العابدين متخصصة في إنتاج وبيع المنتجين A و B وعملية الإنتاج تتم وفق الخطة التالية :
في الورشة I تنتج المنتج 1/3 مصنع (K) باستعمال المادتين M1 و M2 .
في الورشة II تقوم بإضافة M3 إلى (K) للحصول على A و B .
في الورشة III تقوم بإنهاء المنتجين (A) و (B) .

حيث انه : لانتاج كل وحدة من (A) تتطلب 3 وحدات من (K) و 1 كغ من M3

لانتاج كل وحدة من (ب) تتطلب 2 وحدات من (K) و 1 كغ من M3

وخلال الفترة المعتبرة اعطيت لك المعلومات التالية :

مخ اول المدة : M1: 1500 كغ بـ 36 دج/كغ - M2 : 1600 كغ بـ 24 دج/كغ - M3: 1000 كغ بـ 30 دج/كغ

K: 3000 و بـ 43 دج/و A: 1000 و بـ 211 دج/و B: 1200 و بـ 182 دج/و.

مشتريات الفترة : M1 : 3000 كغ بـ 30 دج/كغ M2 : 2000 كغ بـ 20 دج/كغ

M3 : 4000 كغ بـ 25 دج/كغ.

مصاريف الشراء قدرت بـ 23000 دج توزع على اساس ثمن الشراء.

الانتاج والاستعمالات : لإنتاج المنتج (K) تم استعمال : 4000 كغ من M1 و 3000 كغ من M2.

تم استعمال 10.000 و من (K) من أجل إنتاج المنتجين (A) و (B) .

مصاريف الانتاج : قدرت بـ 6000 سا عمل يد الورشة I بمعدل 0.5 ساعة للوحدة .تكلفة الساعة 30 دج .

الورشة II: 2800 سا عمل يد بمعدل 0.6 سا لكل وحدة من (A) و 0.8 سا لكل وحدة من (B) .

تكلفة الساعة 60 دج .

المبيعات : باعت المؤسسة : 2500 وحدة من (A) بـ 300 دج/و و 3000 وحدة من (B) بـ 290 دج/و .

مصاريف التوزيع المباشرة قدرت بـ 10 دج لكل وحدة مباعة .

المصاريف الغير مباشرة لخصت في الجدول ادناه :

مع الاخذ بعين الاعتبار مبلغ 7.000 دج كاعباء غير معتبرة و اجرة عمل المستغل 90.000 دج للسداسي

البيان	الادارة	الصيانة	التمويل	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	التوزيع
مج ت 1	19.000	18.000	20000	116.000	30.000	18.000	6.200
مج ت ثا -ادارة	-----	2	1	2	5	5	5
- صيانة	1	-----	2	2	5	5	5
طبيعة وحدة القياس							
	100 دج من ثمن الشراء	وحدات منتجة	وحدات منتجة	وحدات منتجة	ساعمل يد	1000 دج من رقم الاعمال	

ملاحظة : ح/61 بخلاف المواد المستعملة في الانتاج = 6500 دج و ح/62 قدر بـ 10500 دج .

المطلوب: بعد حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة . احسب النتيجة التحليلية الصافية ونتيجة المحاسبة العامة



حل التطبيق 04 جدول توزيع الاعباء غير المباشرة :

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	توزيع
مج ت 1	19000	18000	20000	116000	30000	18000	7200
توزيع ثانوي	ادارة	20000	10%	5%	10%	25%	25%
		2000	2000	1000	2000	5000	4000
	صيانة	5%	10%	10%	25%	25%	25%
		1000	2000	2000	2000	5000	5000
مج ت 2	0	0	23000	120000	40000	28000	16200
عدد وحدات القياس							
تكلفة وحدة القياس							
			10	10	10	10	10

M3		المادة		M2		المادة		M1		المادة		تكلفة الشراء
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
100000	25	4000	40000	20	2000	90000	30	3000	ثمن الشراء			
10000	0,1	100000	4000	0,1	40000	9000	0,1	90000	مصا الشراء المباشرة			
10000	10	1000	4000	10	400	9000	10	900	مصا الشراء غير المباشرة			
120000			48000			108000	تكلفة شراء الفترة					
30000	30	1000	38400	24	1600	54000	36	1500	مخزون اول المدة			
150000			86400			162000	تكلفة شراء الاجمالية					
5000			3600			4500	عدد الوحدات مشترأة+ مخ 1					
30			24			36	تكلفة الوسيطة المرجحة للشراء					

B		المنتج		A		المنتج		T		المنتج		تكلفة الانتاج
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	البيان
172000	43	4000	258000	43	6000	144000	36	4000	تكلفة الاستعمالات			
60000	30	2000	60000	30	2000	72000	24	3000				
0			0			0						
96000	60	1600	72000	60	1200	180000	30	6000	مصا الانتاج المباشرة			
20000	10	2000	20000	10	2000	120000	10	12000	مصا الانتاج غير المباشرة			
16000	10	1600	12000	10	1200	0						
364000	2000		422000	2000		516000	تكلفة انتاج الفترة					
218400	182	1200	211000	211	1000	129000	43	3000	مخزون اول المدة			
582400			633000			645000	تكلفة الانتاج الاجمالية					
3200			3000			15000	عدد الوحدات المنتجة + مخ 1					
182			211			43	تكلفة الوسيطة المرجحة للانتاج					



B	المنتوج		A	المنتوج		سعر التكلفة البيان
	PU	Q		PU	Q	
546000	182	3000	527500	211	2500	تكلفة الانتاج المباع
30000	10	3000	25000	10	2500	مصا التوزيع مباشرة
8700	10	870	7500	10	750	مصا التوزيع غير مباشرة
584700			560000			سعر التكلفة

B	المنتوج		A	المنتوج		النتيجة التحليلية البيان
	PU	Q		PU	Q	
870000	290	3000	750000	300	2500	رقم الاعمال
584700			560000			سعر التكلفة
285300			190000			النتيجة التحليلية
			475300			النتيجة التحليلية الاجمالية
			15000			العناصر الاضافية
			7000			اع غ م
			483300			النتيجة الصافية

جدول حسابات النتائج							
مبالغ اجمالية	المبلغ				التعيين	الحساب	
1620000	750000				A	د/701 رقم الاعمال	
	870000				B		
-201500	86000		430000	516000	T	د/72	
	-105500		527500	422000	A		
	-182000		546000	364000	B	انتاج مخزن	
342500	تكلفة المواد المستعملة + ح/601 (غ.م)						
	336000		تكلفة المواد المستعملة				د/601
	6500		د/601 (غ.م)				
10500	ح/61 + د/62					د/م الخدمات	
607200	مصا الانتاج (م. غ. م) + مصا التوزيع (م. غ. م)					اع م ت	
599200	اع م تحليلية - ع اضافية + اع غ م					اع م ع	
582200	اع م ع - د/م الخدمات - د/601 (غ.م)					اعباء الاستغلال	
483300	د/701 + د/72 - (د/601 + د/م خدمات + د/اعباء الاستغلال)					النتيجة م العامة	



قائمة المراجع

01	بوعقوب عبد الكريم, المحاسبة التحليلية ط3، 2004 , ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر
02	ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999
03	ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير ،دار المحمدية ، الجزائر
04	رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
05	محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، د س ن ،
06	نبيل الحلبي، المحاسبة التحليلية _ محاسبة التكاليف ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ،دمشق، 2018
07	احمد بن عبد الرحمن الشميمري و آخرون ، مبادئ إدارة الأعمال، ط 1، مكتبة العبيكان، الرياض، 2004
08	جمال الدين مرسي ، ثابت عبد الرحمان ، الإدارة الإستراتيجية ، ط1، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2001
09	حسن علي الزعبي ، نظم المعلومات الإستراتيجية ، دار وائل ، عمان ، ط1، 2005
10	عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثناء، الاردن، 2008،
11	محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003
12	J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000,.
13	www.IASb.org/ias2, www. IFRS.com/ias2, et, www.infotechaccountants/ias2

