

أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

الهدف من الدرس :

المدة اللازمة لدراسته :

الدروس التي ينبغي مراجعتها :

المراجع - إن تمكنت من حصول عليها-

تصميم الموضوع

- تمهيد :

1- عموميات المحاسبة التحليلية :

1-1- سعر التكلفة

1-2- العناصر المكوّنة للتكاليف و سعر التكلفة :

1-3- تحميل التكاليف

2- تحليل التكاليف الحقيقية :

2-1 تعريف

2-2 - التكاليف المباشرة و غير المباشرة

2-3 - عناصر التكاليف غير المباشرة

3- معالجة التكاليف غير المباشرة :

3-1- توزيع

3-2- صنيف

3-3- توزيع الأقسام

4- تمارين التصحيح الذاتي.

5- أجوبة التصحيح الذاتي.

تمهيد :

إذا كانت المحاسبة العامة تعتمد على تقديم نتائج المؤسسة بصورة عامة مع التفرقة بين السلع و التكاليف حسب نوعيتها فإنها غير كافية رغم أهمية البيانات التي تقدّمها. و من أجل فهم وضع المؤسسة المالي و التدقيق في نشاطها، تطبّق المحاسبة التحليلية و هذا لأنه في حالة تطبيق المحاسبة العامة:

- لا يمكن معرفة ما هي السلع - في حالة وجود عدة منتجات - التي تحقق أرباحا أكثر، و ما هي السلع التي تسبّب خسارة أكثر و إنخفاض النتائج .
- لا يمكن معرفة المراكز و الأقسام التي تعمل بشكل جيّد و الأقسام التي تعمل بطريقة سيئة.

ولهذا فإنّ المحاسبة التحليلية بطبيعتها تحدّد الصعوبات السابقة الذكر، و بالتالي فهي تساهم في إتخاذ القرارات الأكثر دقة، و هذا بعد معالجة تلك التكاليف باختلاف أنواعها و مصادرها و أهدافها و تفصيلها، و نقصد بالمعالجة : إستخراجها و حسابها و تحديدها و تفصيلها و توضيحها و التنبؤ بها، و لهذا تسمّى في بعض المؤسسات بـ " محاسبة التسيير " .

الدرس الأول : " عموميات المحاسبة التحليلية " .

يتناول موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة التكاليف سواء كان ذلك في مؤسسة تجارية أو صناعية أو مختلطة . و مهمّة المحاسبة التحليلية تقتصر على تفكيك التكاليف حسب أنواعها و مصادرها وذلك بالإعتماد على بيانات المحاسبة العامة، فمثلا المحاسبة العامة تأخذ بالمبلغ الإجمالي فقط أي على مستوى المؤسسة بكاملها، مثل أجور العمال، أمّا المحاسبة التحليلية فتقوم بتحليل المبلغ الإجمالي أي تفكّكه و تفصّله و توزّعه إلى أجور عمال مصلحة الشراء و أجور عمال مصلحة الإنتاج و أجور عمال مصلحة التوزيع، و أجور عمال مصلحة الصيانة و الإدارة و المالية... إلخ، و الهدف من هذا التفصيل هو معرفة أجور عمّالها أي عمال كل قسم من أجل المراقبة و التخفيض منها كلما دعت المبررات إلى ذلك :

هكذا إذن نجد أنّ المحاسبة العامة تأخذ بها المؤسسة بشكل إجمالي، أمّا المحاسبة التحليلية فتقوم بتحليل التكاليف حسب أنواعها و مصادرها، وذلك من أجل تحديد سعر التكلفة (تكلفة السلع المباعة) و هذا في إطار المراقبة.

1.1 سعر التكلفة (تكلفة السلع المباعة) :

إنّ تحديد سعر التكلفة له أهمية كبيرة فهو الذي يعبر عن إجمالي التكاليف بالنسبة إلى السلع المباعة و يساعد على اتخاذ قرار الإنتاج أو التخلّي عنه تبعاً لمبلغ الربح أو الخسارة التي يحققها أو يتسبب فيها كل منتج أو كل خدمة أو كل قسم، و إذا كانت النتيجة (ربح أو خسارة) تتحدّد كما يلي :

النتيجة = المبيعات (الإيرادات أو رقم الأعمال) - مجموع التكاليف (سعر التكلفة).

تمرين :تبيع مؤسسة تجارية توعين من البضائع : س، ص كانت نتيجة الإستغلال الإجمالية خسارة 1210 دج فما هي نتيجة كل من البضاعتين و ما هو القرار الذي يجب اتخاذه إذا علمت أن البيانات الأخرى معطاة في الجدول التالي :

البضاعة ص	البضاعة	الإجمالي	البيان
17875	5500	23375	بيوع البضاعة
8335	5250	13585	بضاعة مستهلكة
3575	2475	6050	مصاريف المستخدمين
2750	2200	4950	مصاريف أخرى

الحل :إيجاد النتيجة. (النتيجة = رقم الأعمال - التكاليف).

بالنسبة للبضاعة س : 5500 - 9925 = - 4425 (خسارة).

بالنسبة للبضاعة ص : 17875 - 14660 = 3215 (ربح).

النتيجة الإجمالية : 3215 - 4425 = - 1210 (خسارة).

القرار : بالإعتماد على تحليل النتيجة الإجمالية نجد أنّ البضاعة س تسبّب خسارة للمؤسسة، أمّا البضاعة "ص" فقد حققت ربحاً للمؤسسة و لهذا فإن القرار الذي يجب اتخاذه هو الإستغناء عن بيع البضاعة "س".

سعر التكلفة :

يقصد به جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة إنتاج و بيع السلع. و تختلف عناصر التكاليف باختلاف المؤسسات (تجارية أو صناعية أو خدمات).

حساب سعر التكلفة :

1- في مؤسسة تجارية :

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + تكاليف التوزيع + تكاليف الإدارة و المالية.

2- في مؤسسة صناعية :

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + تكاليف الإنتاج + تكاليف البيع (التوزيع) + تكاليف الإدارة و المالية.

3- في مؤسسة خدمات :

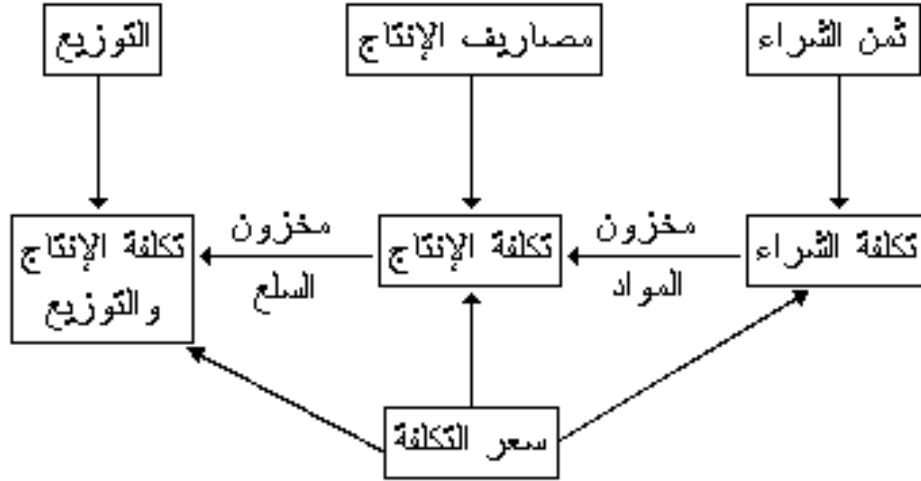
سعر التكلفة : مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

2.1- العناصر المكوّنة للتكاليف و سعر التكلفة :

تشتمل عناصر التكاليف و سعر التكلفة على العناصر التالية و التي يمكن تصنيفها حسب نوعين من المؤسسات :

المؤسسة التجارية	المؤسسة الصناعية
- تكلفة الشراء	- تكلفة الشراء.
- تكاليف الصنع	- تكلفة الصنع (الإنتاج).
	- تكاليف التوزيع.

و يمكن الإستعانة بالمخطط التالي لزيادة التوضيح و الشرح.



و يمكن تحديد عناصر التكاليف و سعر التكلفة كما يلي :

- كمية المواد الأولية المستهلكة : من أجل القيام بعملية الإنتاج تقوم المؤسسة بشراء المواد الأولية لاستخدامها في عملية الإنتاج، و تعتمد في تحديد قيمتها على أساس إخراجات المواد و اللوازم من المخزون بتحديد كميتها وقيمتها.
- اليد العاملة المباشرة : و تحدد قيمتها بالمبالغ المدفوعة مقابل المدة المصروفة لكل نشاط المؤسسة.
- الأعباء الأخرى و تشمل الأعباء المباشرة الخاصة بعملية البيع مثل النقل و الشحن (خاصة بالإنتاج) و أعباء غير مباشرة و هي عبارة عن أعباء ليست لها علاقة مباشرة بالإنتاج و لكن تساعد على قيامه و رفع مردوديته و هي أعباء خاصة بالشراء و الإنتاج و الصيانة و الطاقة المحركة ... الخ.

3.1- تحميل التكاليف :

إنّ تحميل التكاليف تختلف في المحاسبة العامة عنها في المحاسبة التحليلية و إذا كانت المحاسبة العامة تقوم بتسجيل جميع التكاليف و تحميلها إلى السنة المعنية حسب المخطط المحاسبي الوطني سواء كانت هذه التكاليف لها علاقة بالإنتاج أو ليس لها علاقة به (الإستغلال).

- المحاسبة التحليلية : تأخذ بعين الإعتبار التكاليف التي لها علاقة بالإستغلال و هذا من أجل تحديد سعر التكلفة.

مما سبق نستنتج أنّ المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية يشتركان في تحميل التكاليف المتعلقة بالإستغلال، و تسمّى هذه التكاليف بالأعباء المحمّلة (المعتبرة)، كما يختلفان في تحميل التكاليف غير المتعلقة بالإستغلال حيث تأخذ بها المحاسبة العامة أو لا تأخذ (تعتبر) بها المحاسبة التحليلية، وتسمّى هذه التكاليف بالتكاليف (الأعباء) الغير معتبرة (محمّلة).

الأعباء المحمّلة : و هي الأعباء (التكاليف) المرتبطة بعملية الإستغلال أي عملية التشغيل الحقيقي (الإنتاج).

الأعباء غير المحمّلة : و هي أعباء لا تدخل في عملية التشغيل الحقيقي و بالتالي لا يؤخذ بها عند حساب سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، أمّا المحاسبة العامة فتسجّلها مثل تكاليف خارج الإستغلال، ضرائب على الأرباح، تكاليف إستثنائية كدفع منح و علاوات للعمال، مخصّصات إستثنائية، مصاريف كتابة اللافتات و إعدادها.

عناصر إضافية : و هي عبارة عن الأعباء الوهمية حيث تضم عناصر مختلفة يمكن أن نميّزها إلى نوعين من الأعباء هما :

- الدفع النظري : و هي نسبة معينة من رأس المال متفق عليها. تدفع لصاحب المشروع أو الشركاء.

2- الدفع النظري لصاحب المشروع حيث نجد بعض الأعمال يقدّمها صاحب المشروع أو الشركاء و لا يتقاضى عليها أجرا و هذا النوع من الأعباء تأخذ به المحاسبة التحليلية و لا تأخذ به المحاسبة العامة. و يمكن توضيح ذلك في جدول كما يلي :

أعباء المحاسبة العامة	أعباء المحاسبة التحليلية	سعر التكلفة
أعباء محمّلة	أعباء محمّلة	تكلفة الشراء
أعباء غير محمّلة		الإنتاج =
	عناصر إضافية	البيع =

من الجدول يمكن إستنتاج المعدلات التالية :

أعباء المحاسبة العامة = أعباء محمّلة + أعباء غير محمّلة... (1).

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء محمّلة + عناصر إضافية... (2).

و بتعويض المعادلة الثانية في المعادلة الأولى نحصل على :
أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء
غير محملة... (3).

و منه نجد :

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء
غير محملة... (4).

أما النتيجة فنجدها بما يلي :

نتيجة المحاسبة العامة = المبيعات - أعباء المحاسبة العامة وبتعويض أعباء
المحاسبة العامة بالمعادلة الثالثة نحصل على :

نتيجة المحاسبة العامة = المبيعات - (أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر
إضافية + أعباء غير محملة).

نتيجة المحاسبة العامة = المبيعات - أعباء المحاسبة التحليلية + عناصر
إضافية - أعباء غير محملة... (5).

ونحن نعلم أن :

نتيجة المحاسبة التحليلية = المبيعات - أعباء المحاسبة التحليلية... (6).

و بتعويض المعادلة (6) في المعادلة (5) نحصل على :

نتيجة المحاسبة العامة = نتيجة المحاسبة التحليلية + عناصر إضافية + أعباء
غير محملة.

تمرين :

حسب المعلومات التي وردت من دفاتر مؤسسة تبين ما يلي:

أعباء المحاسبة العامة بلغت 49660 دج و الأعباء غير المحملة بلغت 2960. و
كانت العناصر الإضافية 3620. و قدرّت مصاريف الشراء بـ 17000 و مصاريف الإنتاج
20400 في حين أن مصاريف التوزيع يطلب تحديدها، و أنّ مبيعاتها بلغت 4000 و
حده بـ 20 دج للوحدة، و المطلوب :

1. حساب أعباء المحاسبة التحليلية.

2. حساب مصاريف التوزيع.

3. نتيجة المحاسبة العامة و التحليلية.

الحل :

1- حساب أعباء المحاسبة التحليلية :

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير محملة.

$$.50320 = 2960 - 3620 + 49660 =$$

2- حساب مصاريف التوزيع :

أعباء المحاسبة التحليلية = تكلفة الشراء + م/الإنتاج + م/التوزيع.
م/ التوزيع = أعباء المحاسبة التحليلية - (تكلفة الشراء + م/الإنتاج)

$$(17000 + 20400) - 50320 =$$

$$12920 =$$

3- نتيجة المحاسبة العامة = المبيعات - أعباء المحاسبة العامة.

$$49660 - 20 \times 4000 =$$

$$49660 - 80000 =$$

$$.30340 =$$

نتيجة المحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة العامة - عناصر إضافية + أعباء غير محملة.

$$.2960 + 3620 - 30340 =$$

$$.29480 =$$

الدرس الثاني : تحليل التكاليف الحقيقية.

تعريف :

يقصد بالتكاليف الحقيقية التكاليف المحملة أو المعتبرة و التي تعتبر بأنها التكاليف الخاصة بالإستغلال الحقيقي أي النشاط الحقيقي، و لهذا لابد من تحميل كل منتج بتكاليفه الخاصة.

تبويب عناصر التكاليف :

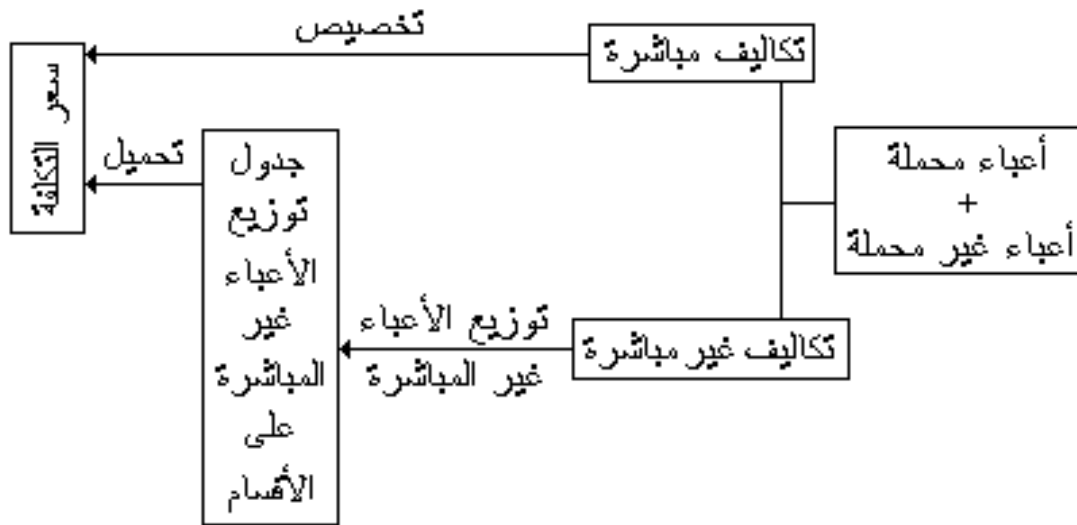
يقصد بتبويب عناصر التكاليف تخصيص عناصر التكاليف إلى مجموعات متجانسة و على أساس وحدة قياس معينة، و تخصّص عادة إلى تكاليف مباشرة و أخرى غير مباشرة.

1- **التكاليف المباشرة** : و تشمل جميع التكاليف التي تنفق خصيصا بالإنتاج، و يمكن ربطها مباشرة و بسهولة بالوحدات المنتجة مثل : المواد الأولية، و اليد العاملة المنتجة.

2- **التكاليف غير المباشرة** : و تشمل النفقات أو التكاليف التي يصعب ربطها بالمنتج أي أنها نفقات لا تنفق من أجل المنتج مباشرة ، و لكن تنفق على الأقسام الأخرى التي ليست لها علاقة مباشرة بالإنتاج و إنما تساعد على قيامه، و يمكن حصر عناصر التكاليف غير المباشرة فيما يلي :

- تكلفة المواد الأولية غير المباشرة و هي تلك المواد التي لا تدخل أصلا في التكوين المادي للمنتج و لكنها ضرورية مثل الوقود و زيوت التشحيم و كذلك المواد التي قيمتها منخفضة جدا مثل الخيوط و المسامير... إلخ
- تكلفة اليد العاملة غير المباشرة و تتمثل في أجور العمال غير المباشرة مثل العمال المساعدين و عمال الإدارة و الحراس و المنظفون... إلخ.
- أعباء صناعية غير مباشرة و يقصد بها النفقات مثل : الإنارة و الإيجاد و إهلاك الآلات.
- مصاريف التوزيع غير المباشرة : و تشمل الأعباء التي تتطلبها عملية التسويق مثل أعباء التغليف و التعبئة و الدعاية الإشهارية و مصاريف ممثلي البيع.

مخطط توضيحي لعناصر التكاليف الحقيقية.



الدرس الثالث : معالجة التكاليف غير المباشرة

بعد تحديد وحصر التكاليف غير المباشرة نقوم بما يلي :

1- توزيع هذه التكاليف على الأقسام المتواجدة في المؤسسة:

(قوة محرك - صيانة - تمرين - إنتاج - إدارة - مالية) و هو ما يسمى بالتوزيع الأولي حيث يتم توزيع التكاليف المسجلة حسب صاحبها (المخطط المحاسبي الوطني) على الأقسام كما هو موضح في الجدول التالي :

التكاليف	قوة محرك	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
ح/61 مواد و اوازم	xx	xx	x	x	x
مستهلكة	x	x	x	x	x
ح/62 خدمات	x	x	x	x	x
ح/من 63	x	x	x	x	x
ج/إلى 68	x	x	x	x	x
مجموع التوزيع الأولي	x	x	x	x	x

و نجد أن الأقسام المتواجدة في المؤسسة متجانسة.

2- تصنيف الأقسام المتجانسة :

يمكن أن نقسم الأقسام المتواجدة في المؤسسة إلى قسمين.

1.2- الأقسام الرئيسية و تتكون غالبا من قسم الشراء (التموين) الإنتاج. البيع حيث تحسب تكلفة كل قسم.

2.2- الأقسام المساعدة و هي تلك الأقسام التي تقوم بتقديم خدمات إلى الأقسام الرئيسية حيث توزع تكاليفها على بقية الأقسام الرئيسية عن طريق التوزيع الثانوي بحيث يصبح مجموع التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة يساوي صفرا بينما يرتفع مجموع الأقسام الرئيسية من التكاليف غير المباشرة. و تمثل عادة الأقسام المساعدة بالأقسام التالية : الإدارة و المالية و الصيانة و الطاقة المحركة و النقل.

ملاحظة : قد تختلف الأقسام المساعدة و الرئيسية من مؤسسة إلى أخرى لإختلاف أنواعها و أحجامها و نوعية الإنتاج.

3- توزيع الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية :

الطريقة الأولى : طريقة التوزيع التنازلي : و يقصد بهذه الطريقة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على بقية الأقسام الرئيسية حسب الترتيب و في إتجاه واحد دون الرجوع للتوزيع إلى الخلف كما هو موضّح في الجدول :

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	شراء	صيانة	إدارة	
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	التوزيع الأولي التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة
x	x	x	x	-	الإدارة
x	x	x	-	-	صيانة
xxxx	xxxx	xxxx	صفر	صفر	المجموع

التعليق على الجدول :

نلاحظ أنّ هناك توزيعا تنازليا حيث أنّ تكاليف الإدارة وزّعت على بقية الأقسام المساعدة و الرئيسية و بالتالي أصبح مجموع تكاليفها يساوي صفرا. ثم قسم الصيانة حيث تمّ توزيع كل التكاليف على الأقسام الرئيسية دون التوزيع على قسم الإدارة (دون الرجوع نحو الخلف) و هكذا إذا كانت هناك أقسام مساعدة أخرى حتى نحصل في الأخير على مجاميع الأقسام المساعدة تساوي صفرا و الأقسام الرئيسية ترتفع بمقدار توزيعات الأقسام المساعدة.

مثال :

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	قوة محركة	إدارة	
6800	7200	8000	4000	5000	مجموع التوزيع الأولى
%25	%300	%25	%20	%100	التوزيع الثانوي إدارة
%25	%35	%40	%100	-	قوة محركة

الحل :

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	قوة محركة	إدارة	
6800	7200	8000	4000	5000	∑ التوزيع الأولي
1250	1500	1250	1000	%100	التوزيع الثانوي إدارة
1250	1750	2000	%100		صيانة
9300	10450	11250	صفر	صفر	المجموع

الطريقة الثانية : طريقة التوزيع التبادلي :

حسب هذه الطريقة تقوم الأقسام المساعدة بتقديم خدمات فيما بينها بالإضافة إلى الخدمات المقدمة إلى الأقسام المساعدة و لذلك لابد من تحديد صيغة هذه الخدمات المتبادلة من أجل القيام بعملية التوزيع، كما يوضحه الجدول التالي :

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		البيان
و	هـ	د	ج	ب	أ	
///	///	///	///	4000	2000	∑ التوزيع الأولي
///	///	///	///	///	%100	التوزيع الثانوي أ
///	///	///	///	%100	///	ب

من خلال الجدول نلاحظ أن القسم المساعد (أ) يقدم خدمات إلى القسم المساعد (ب) و أيضا القسم (ب) يقدم خدمات إلى القسم (أ) أي هناك تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة.

بالإضافة إلى تقديمها خدمات الأقسام الرئيسية

و لمعرفة تكلفة كل قسم نتبع الخطوات التالية :

1. تكوين معادلات من الدرجة الأولى عدد معادلاتها و محاميلها يساوي أو يقل عن عدد الأقسام المساعدة و إيجاد قيمة كل مجهول.
 2. توزيع تكلفة الأقسام المساعدة على الأقسام الأخرى على أساس قيمة المجاهيل.
- و للتوضيح لدينا الجدول التالي حيث نرسم إلى تكلفة القسم (أ) بالرمز (س) و تكلفة القسم (ب) بالرمز (ص) :

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان
هـ	د	ح	ب	أ	
3000	2500	1000	4000	2000	Σ التوزيع الأولي
25	%25	%30	%20	%100 -	Σ التوزيع
%10	35	25	%100 -	%30 -	الثانوي

بما أن الخدمات المساعدة متبادلة فيما بينها، لهذا تكون معادلتان :

$$100 \text{ س} = 2000 + 30 \text{ ص} \dots\dots\dots (1)$$

$$100 \text{ ص} = 4000 + 20 \text{ س} \dots\dots\dots (2)$$

بقسمة المعادلة رقم 1 على 100 و تعويضها في المعادلة 2 نحصل :

$$100 \text{ ص} = 4000 + 20(0,3 + 20) \text{ ص}$$

$$100 \text{ ص} = 4000 + 400 + 6 \text{ ص}$$

$$94 \text{ ص} = 4400 \leftarrow \text{ص} = \frac{4400}{94} = 46,8$$

$$\text{و منه} \quad \text{س} = 20 + 0,3 \text{ ص}$$

$$\text{س} = 20 + 0,3(46,8)$$

$$\text{س} = 14,04 + 20 = 34,04$$

و بالتالي يصبح جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي :

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		العناصر
هـ	د	ح	ب	أ	
3000	2500	1000	4000	2000	Σ التوزيع الأولي
851	851	1021	0680	3404	التوزيع الثانوي أ
468	1638	1170	4680	1404	ب
4319	4989	3191	صفر	صفر	المجموع

إنّ إيجاد سعر التكلفة يمرّ بالمراحل التالية :

1- إيجاد تكلفة شراء المواد الأولية.

2- تكلفة الإنتاج (صنع) حيث يمكن أن نميّز نوعين من طرف الإنتاج.

2.1- طريقة الإنتاج المستمر : و تحسب تكلفة الصيغ لفترة زمنية معينة لمنتوج واحد أو لعدة منتوجات بحيث تحسب تكلفة الإنتاج لكل نوع على حدى.

2.2 طريقة الإنتاج حسب الطلبات و يتمّ الإنتاج حسب هذه الطريقة حسب الكميات و المواصفات و النوعية التي يرغب الحصول عليها الزبائن، و بالتالي يتم الإنتاج حسب ما يطلبه الزبائن، و بالتالي فإنّ المؤسسة تعمل بالشكل التالي :

- مشترياتها من المواد الأولية حسب الطلبات المقدّمة.
- مخزوناتها معدومة سواء كان ذلك من المواد الأولية أو من منتجاتها.
- منتجاتها كلها مبيعة.
- أسعارها محدّدة مسبقاً حسب العقد و لا يمكن تغييرها.

تمرين محلّول :

تقوم مؤسسة بإنتاج منتوج "س" الذي يمرّ بورشتين :

الورشة الأولى : تستعمل المادة الأولية م 1 الإنتاج "ص" غير تام.

الورشة الثانية : تصنع المنتوج التام "س" إبتداء من المنتوج غير التام بإضافة مادة أولية م 2.

إليك المعلومات الخاصة بشهر جانفي.

مشتريات الشهر من م 1 : 11700 كغ ب 5,8 دج /كغ و أعباء مباشرة أخرى قدرت بـ 36000.

مشتريات الشهر من م 2 : 9450 كغ ب 4 دج /كغ و أعباء مباشرة أخرى قدرت بـ : 33000.

إنتاج الشهر :

الورشة 1 : 7500 و حدة ، الورشة 2 : 4500 وحدة تكاليف اليد العاملة المباشرة :

الورشة 1 : 4560 ساعة ب 60 دج/الساعة.

الورشة 2 : 1200 ساعة ب 50 دج/الساعة مع حساب.

ساعات إضافية قدرت بـ 276 ساعة بإضافة 25% على سعر الساعة الواحدة و هذا بالورشة 1.

مخزون آخر المدة :

المواد الأولية : م 1 : 1950 كغ. م 2 : 1950 كغ.

المنتجات غير تامة : 300 وحدة، و المنتوجات تامة 250 وحدة.

– يباع المنتج التام بـ : 210 دج /الوحدة.

– التكاليف غير المباشرة معطاة في الجدول التالي :

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		البيان	
التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الصيانة		الإدارة
59880	125940	107400	46050	51060	40170	مجموع التوزيع الأولي
% 10	% 20	% 40	% 10	%20	–	التوزيع الثانوي (1)
0	2	5	3	10 –	0	الإدارة
	% 12 +	% 12 –				الصيانة
	%10 –	% 10 +				التوزيع الثانوي (2)
100 دج	وحدة	وحدة	كغ مواد			و حدة القياس
من ربح	من س	من ص	مشتراة			

المطلوب :

- إتمام جدول الأعباء غير المباشرة.
 - تكلفة الشراء.
 - تكلفة الإنتاج.
 - سعر التكلفة.
 - النتيجة التحليلية الإجمالية.
 - النتيجة التحليلية الصافية إذا علمت أن الأعباء الإضافية بلغت 5000 دج، و الأعباء غير المعتبرة 42600.
- ملاحظة :** (ر.ع) هو رقم الأعمال.

الحل :

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

نلاحظ أن التوزيع الثانوي الأول غير تبادلي لهذا فهو يخضع للتوزيع التنازلي، أما التوزيع الثانوي الثاني فنجد أن الأقسام المساعدة تقدم خدمات لبعضها بعض و بالتالي فهو يخضع للتوزيع التبادلي.

التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	البيان
59880	125940	107400	46050	51060	40170	التوزيع الأولي
4017	8034	16068	4017	8034	40170 -	التوزيع الثانوي (1)
0	1818,8	29547	17728,20	59094 -		
63897	145792,8	153015	67795,2	00	00	المجموع
	20355,57	20355,57				التوزيع الثانوي (2)
	16614,83	16614,83				
63897	149533,54	149274,26	67795,2	00	00	المجموع
	÷	÷	÷			
100 دج من ر.ع	وحدة من س	وحدة من ص	كغ مواد مشتراة			
8925	4500	7500	21150			
7,15	33,22	19,9	3,20			تكلفة الوحدة مباشرة

معادلات التوزيع التبادلي :

نرمز للورشة 1 بالرمز س.

نرمز للورشة 2 بالرمز ص.

$$\begin{aligned}
& \text{س} = 153015 + 0,1 \text{ ص.} \\
& \text{ص} = 145792,8 + 0,12 \text{ ص.} \\
& \text{س} = 153015 + 0,1 (14579,28 + 0,12 \text{ س}) \\
& \text{س} = (153015 + 14579,28 + 0,012 \text{ س}). \\
& \text{س} = 0,012 \text{ س} = 167594,28 \\
& \text{س} = \frac{167594,28}{0,988} = 169629,84. \\
& \text{ص} = 145792,8 + 0,12 (169629,84) \\
& \text{ص} = 145792,8 + 20355,5 \\
& \text{ص} = 166148,3.
\end{aligned}$$

تكلفة الشراء

البيان	م1	م2
ثمن شراء المواد الأولية		
م1 : $5,8 \times 11700$	678600	
م2 : 4×9450		37800
مصاريف مباشرة	36000	33000
مصاريف غير مباشرة		
$3,20 \times 11700$	37440	
$3,2 \times 9450$		30240

تكملة الجدول " تكلفة الشراء "

البيان	م1	م2
تكلفة الشراء الإجمالية	140300	101040
كغ /مشتري	11700	9450
تكلفة شراء كغ الواحد	12,09	10,69

تكلفة الإنتاج

س	ص	البيان
		تكلفة شراء السلع المستعملة
	117877,5	م 1 : $12,09 \times 9750$
80175		س :
535536		م 2 : $10,69 \times 7500$
		ص : $74,38 \times 7200$
		اليد العاملة
	270000	60×4560
60000		50×1200
		ساعات إضافية
	20700	75×276
	149274,16	ورشة 1

تكملة الجدول السابق : الإنتاج

س	ص	البيان
149533,54		ورشة 2
825244,54	557851,7	تكلفة الإنتاج الإجمالية
4500	7500	عدد الوحدات المنتجة
183,38	74,38	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

إيجاد عدد الوحدات المستعملة في جدول الإنتاج و ذلك بتطبيق القاعدة.
عدد الوحدة المستعملة في جدول الإنتاج و ذلك بتطبيق القاعدة.
عدد الوحدات المستعملة = عدد الوحدات المشتراة + مخزون أول المدة - مخزون آخر المدة.

بالنسبة للمادة الأولية :

$$م 1 = 1950 - 0 + 11700 = 1$$

$$م 2 = 1950 - 0 + 9450 = 2$$

المنتجات غير تامة :

عدد الوحدات المستعملة = عدد الوحدات المنتجة + مخزون أول المدة - مخزون آخر المدة.

$$= 7500 + 0 - 300 = 7200 \text{ وحدة.}$$

$$= 4500 + 0 - 250 = 4250 \text{ عدد الوحدات المباعة من س}$$

سعر الساعة الإضافية في الورشة الأولى يرتفع بـ 25%.

$$15 = \frac{25 \times 60}{100}$$

$$\text{إذن : سعر الساعة الإضافية} = 60 + 15 = 75 \text{ دج}$$

سعر التكلفة للسلع المباعة

السعر	البيان
779237,5	تكلفة إنتاج السلع المباعة $4250 \times 183,35$
63897	مصاريف البيع غير المباشرة
843134,5	سعر التكلفة

النتيجة التحليلية الإجمالية

س	البيان
892500	المبيعات 210×4250
843134,5	سعر التكلفة
49365,5	سعر التكلفة

جدول حساب النتائج

دائن	مدين	البيان
892500		إنتاج مباع
46007		إنتاج مخزون
	198052,5	مواد و لوازم مستهلكة إلى
		68/63

تكملة الجدول حساب النتائج

البيان	مدين	دائن
أعباء أخرى	691089	
نتيجة الإستغلال	38865,5	

توضيحات :

$$\begin{aligned} &= \text{إنتاج مخزون} = \text{منتجات تامة الصنع} \times \text{تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة} \\ &= \text{تكلفة الإنتاج الإجمالية} - \text{تكلفة إنتاج السلع المباعة} = \\ &46007,04 = 779237,5 - 825244,54 \end{aligned}$$

مواد و لوازم مستهلكة = م 1 + م 2

$$80175 + 11787,75 =$$

$$198052,5 =$$

أعباء أخرى (أعباء المحاسبة العامة) = أعباء المحاسبة التحليلية + أعباء غير
معتبرة - عناصر إضافية

$$5000 - 4200 + 691889 =$$

$$691089 =$$

4- تمارين التصحيح الذاتي

تمرين 1.

مؤسسة تنتج منتوجين أ1، أ2 بالمادتين الأوليتين م 1 ، م 2 أعطي لك جدول إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة كالتالي :

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		العناصر	
توزيع	إنهاء	ترتيب	تحضير	تموين	صيانة		إدارة
12870	12460	14570	13560	10500	16260	10900	مجموع التوزيع الأولي
%10	%30	%10	%20	%18	%12	(%100)	التوزيع الثانوي
%10	%20	%25	%15	%10	(%100)	%80	إدارة
							صيانة
100 من	قطعة	ساعة	كلغ	كلغ			وحدة القياس
ربح %	مصنعة	عمل	مستهلك	مشترى			

و إليك المعلومات الأخرى :

- اليد العاملة المباشرة :

المنتوج أ1 300 ساعة عمل بـ 15 دج/الساعة.

المنتوج أ2 450 ساعة عمل بـ 20 دج/الساعة.

المشتريات من المواد الأولية :

المادة الأولية م1 : 600 كلغ بـ 18 دج/كغ و مصاريف الشراء بلغت 2000 دج.

المادة الأولية م2 : 400 كلغ بـ 20 دج/كغ و مصاريف الشراء بلغت 4000 دج.

إنتاج الفترة : و وحدة أ1 بإستعمال 320 كلغ من م1

570 وحدة من أ2 = 250 كلغ من م1 و 388 كغ من م2.

المبيعات : إن سعر بيع المنتوجين أ1، أ2 بلغ على التوالي 150 دج ، 180 دج حيث

تمّ بيع 400 وحدة من أ1 و 500 وحدة من أ2.

المطلوب :

(1) إتمام جدول إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة.

(2) حساب تكلفة الشراء.

(3) حساب تكلفة الإنتاج.

(4) حساب سعر التكلفة.

- النتيجة التحليلية.

5- أجوبة التصحيح الذاتي.

نلاحظ على جدول توزيع الأعباء غير المباشرة أن الأقسام المساعدة (إدارة، الصيانة)

متبادلة فيما بينها، إذن نطبق التوزيع التبادلي وذلك بتكوين معادلتين : بحيث :

نرمز إلى تكلفة الإدارة بالرمز "س"

و نرمز إلى تكلفة الصيانة بالرمز "ص"

$$100 \text{ س} = 10900 + 20 \text{ ص} \dots\dots (1)$$

$$100 \text{ ص} = 16260 + 12 \text{ س} \dots\dots (2)$$

نقسم المعادلة رقم 1 على 100 و نعوضها في المعادلة رقم 2 فنحصل على:

$$100 \text{ ص} = 16260 + 12 (0,2 + 09 \text{ ص})$$

$$100 \text{ ص} = 16260 + 1308 + 2,4 \text{ ص}$$

$$100 \text{ ص} = 17568 + 2,4 \text{ ص}$$

97,6 ص = 17568 ≤ ص = 180.

س = 109 + 0,2 (180) ≤ س = 145.

و بالتعويض في جدول إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة نحصل على :

أقسام رئيسية					أقسام مساعدة		الأقسام
توزيع	إنهاء	تركيب	تحضير	تموين	صيانة	إدارة	العناصر
12870	12460	14570	13560	10500	16260	10900	مجموع التوزيع الأولي
1450	4350	1450	2900	2610	1740	(14500)	التوزيع الثانوي
1800	3600	4500	2700	1800	(18000)	3600	الإدارة
							الصيانة

تكملة الجدول بنفس الترتيب :

أقسام رئيسية					أقسام مساعدة		الأقسام
توزيع	إنهاء	تركيب	تحضير	تموين	صيانة	إدارة	العناصر
16120	20410	20520	19160	14910	0	0	
÷ 160 دج	قطعة مصنعة	ساعة عمل	÷ كغ مستهلك	÷ كغ مشتري			
من رقم الأعمال	÷	÷					
1500	1020	750	955	1000			وحدة القياس
10,74	20	27,36	20	14,91			تكلفة الوحدة

تكلفة الشراء

2م	1م	البيان
8000	10800	التكاليف المباشرة 1- ثمن الشراء : م1 : 600 × 18 م2 : 400 × 20
		2- مصاريف الشراء :
4000	2000	م1 م2 التكاليف غير المباشرة

05964	8946	م 1 : $600 \times 14,91$
17964	21746	م 2 : $400 \times 14,91$
÷	÷	تكلفة الشراء الإجمالية
400	600	عدد الكلف المشتراة
44,91	36,24	تكلفة شراء الوحدة الواحدة

تكلفة الإنتاج

2أ	1أ	البيان
9060	11596,8	تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة
17425,08		أ1 : $320 \times 36,24$
		أ2 : $250 \times 36,24$
		أ2 : $388 \times 44,91$
		اليد العاملة المباشرة
9000	4500	أ1 : 300×15
		أ2 : 450×20
		التكاليف غير المباشرة و التحضير :
12760	6400	أ1 : 320×20
		أ2 : 638×20
		الترتيب
12312	8208	أ1 : $300 \times 27,36$
		أ2 : $450 \times 27,36$
		الإنهاء
11400	9000	أ1 : 450×20
		أ2 : 570×20
71957,08	39704,8	تكلفة الإنتاج الكلية
570 ÷	450 ÷	الكمية المنتجة
126,04	88,23	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

حساب سعر التكلفة

أ2	أ1	البيان
		تكلفة إنتاج السلع المباعة
	35292	أ1 : $400 \times 88,23$ وحدة
63120		أ2 : $500 \times 126,24$ وحدة
		مصاريف التوزيع غير المباشرة
	6444	أ1 : $600 \times 10,74$
9666		أ2 : $900 \times 10,74$
72786	41736	سعر التكلفة الإجمالية

النتيجة التحليلية

أ2	أ1	البيان
		المبيعات
	60000	أ1 : 400×150
90000		أ2 : 500×180
		سعر التكلفة
	41736	أ1 :
72786		أ2 :
17214	18264	النتيجة الإجمالية