



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique



جامعة العربي التبسي - تبسة / الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



Université Larbi Tébessi - Tébessa

Faculté des Sciences Economiques et des Sciences Commerciales et des Sciences de Gestion



المجلس العلمي للكلية

تبسة في: [24 ديسمبر 2018]

رقم: 430 / م ع / ك ع اق تج ع ت / ج ع ت / 2018

مستخرج من محضر المجلس العلمي للكلية
جلسة 19 ديسمبر 2018

بناء على محضر المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير المنعقد بتاريخ التاسع عشر من شهر ديسمبر عام ألفين وثمانية عشر (2018/12/19)، في دورته العادية الأولى - الجلسة الثانية، والمتضمن قبول تحكيم المطبوعة الموسومة ب: " محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية " موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس ل.م.د من طرف الدكتورة: عزيزية سارة أستاذة محاضر "أ" قسم علوم المالية والمحاسبة والتي تمت إحالتها للتحكيم من طرف المجلس العلمي للكلية على ثلاثة خبراء وهم الأساتذة المذكورين أدناه:

- | | | |
|----------------|---------------------|---|
| - د. معيوف هدى | - أستاذ محاضر قسم أ | - جامعة محمد الشريف مساعدي - سوق أهراس. |
| - د. يوسف رفيق | - أستاذ محاضر قسم أ | - جامعة العربي التبسي - تبسة. |
| - د. دريس يحي | - أستاذ محاضر قسم أ | - جامعة العربي التبسي - تبسة. |

سلمت هذه الشهادة لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون.

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي للكلية

د. براهيم زورور





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique



جامعة العربي التبسي - تبسة / الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



Université Larbi Tébessi - Tébessa
Faculté des Sciences Economiques et des Sciences Commerciales et des Sciences de Gestion



المجلس العلمي للكلية

تبسة في: 05 مارس 2019

رقم: 003... / م ع / ك ع اق تج ع ت / ج ع ت / 2019

مستخرج من محضر المجلس العلمي
للكلية جلسة 28 فيفري 2019

بناء على محضر المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير المنعقد بتاريخ الثامن والعشرين من شهر فيفري عام ألفين وتسعة عشر (2019/02/28)، في دورته العادية الثانية- الجلسة الأولى، والمتضمن قبول تحكيم المطبوعة الموسومة بـ: " محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية " موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس ل.م.د من طرف الدكتورة: عزازية سارة أستاذ محاضر "أ" قسم علوم المالية والمحاسبة والتي تمت إحالتها للتحكيم من طرف المجلس العلمي للكلية على ثلاثة خبراء وهم الأساتذة المذكورين أدناه:

- | | | |
|----------------|---------------------|---|
| - د. معيوف هدى | - أستاذ محاضر قسم أ | - جامعة محمد الشريف مساعديّة - سوق أهراس. |
| - د. يوسف رفيق | - أستاذ محاضر قسم أ | - جامعة العربي التبسي - تبسة. |
| - د. دريس يحي | - أستاذ محاضر قسم أ | - جامعة العربي التبسي - تبسة. |

وبناء على نتيجة التحكيم الإيجابية . فقد وافق أعضاء المجلس العلمي للكلية على قبول المطبوعة واعتمادها كمرجع علمي لطلبة العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير.

سلمت هذه الشهادة لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون.

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي للكلية

د. برهمي زورور





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مطبوعة في مقياس:

المحاسبة التحليلية

لطلبة السنة الثانية ليسانس LMD

من إعداد:

د.سارة عزايزية

قسم علوم المالية والمحاسبة

البريد الإلكتروني: azaizia-univ@hotmail.com

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بسم الله الرحمن الرحيم

تم إعداد هاته المطبوعة والموجهة لطلبة السنة ثانية ليسانس LMD وفقا للبرنامج الوزاري، وقد تم إعدادها وفقا لأسلوب مبسط وواضح لتتناسب قدرات والمكتسبات العلمية لجميع الطلبة، اشتملت المطبوعة على جملة من المحاضرات يتم فيها تقديم المادة العلمية الضرورية للطلاب، كما اشتملت على جملة من التمارين المختلفة والشاملة تغطي كل محاور المطبوعة، بالإضافة إلى عرض مفصل لحلول هاته التمارين المختلفة تسهيلا للطلاب ودعمًا لمكتسباته العلمية.

وقد اشتملت هاته المطبوعة على خمس محاور رئيسية إضافة لمقدمتها، حيث تم استعراض في محورها الأول إلى مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية حيث تم التعرض لتعريفها وتطورها وحدود علاقتها بالمحاسبة المالية بالإضافة لوظائفها ومبادئها، كما اشتمل محورها الثاني على مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء حيث تم التمييز بين المصطلحات التكاليفية المختلفة بالإضافة للتعرض لمختلف تصنيفات التكاليف، وبالمحور الثالث تمت دراسة محاسبة المخزونات أين تم التعرض لمختلف الطرق لإخراج المخزونات وتقييم كل منها، أما المحورين الرابع والخامس فقد تمحورا حول طرق حساب التكاليف بداية بطريقة التكاليف الكلية والتي تعتبر من أشهر الطرق الكلاسيكية في حساب التكاليف لتليها طريقة التكلفة على أساس النشاط باعتبارها من أهم الطرق المستحدثة في حساب التكاليف ولما لاقته من قبول في هذا المجال خاصة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

الصفحة	فهرس المحتويات
05	مقدمة
06	المحور الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
06	أولاً:- تعريف المحاسبة التحليلية
07	ثانياً:- تطور المحاسبة التحليلية
07	ثالثاً:- العوامل التي أدت إلى استقلال المحاسبة التحليلية عن المحاسبة المالية
08	رابعاً:- العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
11	خامساً:- المبادئ العامة للمحاسبة التحليلية
11	سادساً:- الأهداف الرئيسية للمحاسبة التحليلية
12	سابعاً:- وظائف المحاسبة التحليلية
13	ثامناً:- علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بالإدارات الأخرى بالمؤسسة
13	تاسعاً:- تعريف نظام معلومات التكاليف واعتبارات تصميمه
16	المحور الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء
16	أولاً:- تعريف المصروف، العبء والتكلفة
17	ثانياً:- العلاقة بين التكلفة والمصروف
17	ثالثاً:- تصنيفات التكاليف
20	رابعاً:- التكاليف وسعر التكلفة
26	خامساً:- علاقة نتيجة المحاسبة التحليلية بنتيجة المحاسبة المالية
31	المحور الثالث: محاسبة المخزونات
31	أولاً:- أهم العناصر المكونة للمخزونات
32	ثانياً:- الرقابة على مشتريات المخزونات
33	ثالثاً:- معايير اختيار طريقة إخراج المخزونات
34	رابعاً:- الجرد الدائم للمخزونات
35	خامساً:- طرق تقييم إخراجات المخزونات
41	سادساً:- تأثير طرق إخراج المخزونات على النتائج
41	سابعاً:- فوارق الجرد للمخزونات
45	المحور الرابع: طريقة التكلفة الكلية
45	أولاً:- تعريف التكلفة الكلية
45	ثانياً:- أهمية طريقة التكلفة الكلية

46	ثالثا:- حساب التكلفة الكلية
47	رابعا:-مبدأ التحميل وفقا لطريقة التكلفة الكلية
49	خامسا:-مراحل التحميل وفقا لطريقة التكلفة الكلية
55	سادسا:- تقييم طريقة التكلفة الكلية
58	المحور الخامس:- طريقة التكلفة على أساس النشاط
58	أولا:-الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لتخصيص الأعباء غير المباشرة
59	ثانيا:-ماهية التكلفة على أساس النشاط
62	ثالثا:-افتراضات طريقة التكلفة على أساس النشاط
63	رابعا:-المؤشرات الأساسية لتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط
64	خامسا:-مقومات طريقة التكلفة على أساس النشاط
68	سادسا:-خطوات تصميم طريقة التكلفة على أساس النشاط
73	سابعا:-مزايا تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط
75	ثامنا:- محددات نظام التكلفة على أساس النشاط
98-76	سلاسل تمارين تطبيقية مختلفة
137-99	حلول تمارين تطبيقية مختلفة
138	قائمة المراجع

مقدمة:

تقوم المحاسبة المالية على تسجيل وعرض مختلف التدفقات الحاصلة بين المؤسسة ومتعاملها الخارجيين لتوفر صورة عن أداء المؤسسات في شكل تقارير مالية وهي المعلومات التي كانت كافية لمؤسسات تميز نشاطها بحجمها المحدود وبساطة عمليات إنتاجها ومحدودية بيئتها التنافسية، غير أن كبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطها بالإضافة لإدخال المكنة في معظم نشاطاتها الإنتاجية وحو جعل من قيمة الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة عالية جده من تكلفة الإنتاج، وجدت المحاسبة المالية نفسها قاصرة عن توفير احتياجات الإدارة لمعلومات عن تكلفة المنتجات والخدمات التي تقدمها والرقابة على استهلاك مواردها، وهنا ظهرت حاجة المؤسسات إلى تبني المحاسبة التحليلية كنظام يرصد التكاليف ويراقب العمليات والأنشطة في استهلاكها لموارد المؤسسة المختلفة.

وقد ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتلبية لاحتياجات الإدارة لمعلومات تفصيلية عن استخدام عوامل الإنتاج والرقابة عنها، وقد شهدت في الآونة الأخيرة العديد من الاهتمام من قبل مسيري المؤسسات، فبعد أن كانت تستخدم فقط من قبل المؤسسات الصناعية فإن العديد من المؤسسات الحكومية والخدمية وغيرها اهتمت بتقنيات المحاسبة التحليلية باعتبارها نظاما يزود الإدارة بمعلومات تكاليفية مهمة ودرجة ببيئة الأعمال الحالية والتي تتميز بالمنافسة الشديدة.

وتظهر حاجة الإدارات إلى بيانات محاسبية تفيد في عملية التخطيط للمستقبل وقياس كفاءة الأداء لعملياتها إضافة لاتخاذ القرارات المختلفة ومنها تحديد سعر البيع لمنتجات أو خدمات هاته المؤسسات وهو السعر الذي سيحدد ربحيتها وتنافسيتها ومن ثم استمراريتها في السوق، ويبدأ تحديد سعر البيع بتحديد جملة التكاليف التي تحملتها المؤسسة والمتعلقة بمنتجاتها أو خدماتها والذي يعبر عنه بسعر التكلفة والذي يشكل بطرحة من سعر البيع هامش الربح الذي تسعى المؤسسة لأن يكون مرتفعا لأنه سيشكل ربحيتها، غير أن ظروف المنافسة تجعله محدودا حيث تتأثر سياسات التسعير بالمؤسسة بالمؤسسات المنافسة وبقاء المؤسسة معتمد على تقديم سعر بيع تنافسي لمنتجاتها أو خدماتها بأعلى جودة ممكنة وذلك لجذب زبائن والحفاظ على ولائهم، وحفاظ المؤسسة على جودة منتجاتها وخدماتها سيجعلها تسعى إلى العمل على تقديمها بأقل التكاليف الممكنة دون المماس بنوعيتها، وهنا تظهر أهمية المحاسبة التحليلية في توفير بيانات عن التكاليف بمختلف مراحل الإنتاج والأقسام والوظائف بالمؤسسة والرقابة عليها وتأديتها بأفضل كفاءة.

المحور الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية، وقد عرفت تطورات سريعة بما يتلاءم مع احتياجات الشركات، وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وقد أدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف، وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الخدمية...) وتزداد أهميتها في المؤسسات الصناعية خاصة.

أولاً: - تعريف المحاسبة التحليلية: تمثل المحاسبة التحليلية عملية تجميع بيانات التكاليف الخاصة بمنتج معين أو قسم داخل المؤسسة أو وظيفة أو خدمة تقدمها المؤسسة، ومعالجة هذه البيانات وتلخيصها وفق أسلوب وغاية محددة من أجل استخراج تكلفة السلعة أو الخدمة أو القسم أو الوظيفة، ويلاحظ أن تركيز المحاسبة التحليلية ينصب بشكل أساسي على تحديد تكلفة موضوع محدد قد يكون سلعة أو خدمة أو قسم بالمؤسسة¹.

المحاسبة التحليلية هي ذلك الفرع من المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة، وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية²، إذ تسمح المحاسبة التحليلية بمعرفة أحسن لتكلفة مراحل العمل المختلفة بالمؤسسة وعملياتها الإنتاجية وتحديد بطريقة مفصلة تكوين نتيجة الدورة والمحددة بصفة إجمالية بالمحاسبة المالية³.

¹ محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 06.

² عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص:

26.

³ Louis Dubrulle et didier Jourdain, *Comptabilité analytique de gestion*, 6eme édition, Dunod, Paris, France, 2013, p: 09.

ثانياً: - تطور المحاسبة التحليلية: يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى¹:

- **المحاسبة التحليلية التقليدية:** في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة المالية هو المتبع والذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية. وهو ما أدى إلى أن تصبح المحاسبة المالية قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج.
- **المحاسبة التحليلية المعاصرة:** المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، حيث أدى تقدم الصناعة إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها -تكاليف تاريخية، اقتصادية، تقديرية، ثابتة، متغيرة، شبه متغيرة- لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

ثالثاً: - العوامل التي أدت إلى استقلال المحاسبة التحليلية عن المحاسبة المالية: توافرت مجموعة

من العوامل التي أدت إلى استقلال المحاسبة التحليلية عن المحاسبة المالية، يتم إيجازها فيما يلي²:

- قصور البيانات التاريخية في المحاسبة المالية عن تقديم المساعدة لتحليل البدائل التي يتصف بها المشروع الحديث خاصة إذا تعددت البدائل بشكل ملموس، وعدم قدرة هذه البيانات على تقديم المعلومات التي تساعد في الرقابة على التكاليف.
- توافر سجلات منظمة للتكاليف يساعد على إيجاد نظام المحاسبة التحليلية وافي وبالتبعية يسهل هذا مهمة المحاسبة التحليلية في بناء المعلومات وفهمها ثم توضيح انعكاساتها على المستقبل.

¹بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2005، الجزائر، ص: 07-

.08

²عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص: 19-20.

- ضرورة توافر بيانات خاصة بالتكاليف، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرار وهذا يتطلب تفهما لبعض المفاهيم المتداولة بالإضافة إلى طلب المعلومات الإضافية وهنا يقع العبء الأكبر على المحاسب في اختيار المعلومات المناسبة بدقة.
- يتيح وجود نظام محاسبة تحليلية مستقل تقديم معلومات وافية لكل مستوى إداري يتعلق بالموضوعات التي تعرض عليه.

رابعاً:- العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية: على الرغم من كون المحاسبة المالية هي الأساس في إمداد الإدارات بالمعلومات المحاسبية الرئيسية لقياس نتيجة الأعمال من خلال القوائم المالية، غير أنها من خلال أسلوبها التقليدي والتاريخي في تقديم وعرض البيانات المالية الخاصة بنتيجة نشاط المؤسسة لم تعد تكفي الإدارات والتي تحتاج إلى معلومات حول التكاليف لأغراض تحقيق الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، وهو ما أدى إلى نشأة المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) والتي تستهدف تتبع التكاليف داخل المؤسسة تلبية لحاجات الإدارة الحديثة، ويمكن عرض أهم نقاط التشابه والاختلاف بين المحاسبين كما يلي:

- **أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:** هناك علاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية تتجسد في أن المحاسبة التحليلية تعتبر امتداداً للمحاسبة المالية وتعتمد نفس المبادئ والأسس المتعارف عليها، وتظهر أهم نقاط التشابه بين المحاسبين في ما يلي:¹
 - تحقق كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية رقابة على بعضها البعض، باعتبار أن المحاسبة المالية تتناول الأرقام والمؤشرات بشكل إجمالي، بينما تتناولها المحاسبة التحليلية بشكل تحليلي وتفصيلي.
 - تقدم المحاسبة التحليلية البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون السلعي الباقي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، وهذا ما يساعدها في إعداد حساباتها وقوائمها الختامية.
 - نظراً لأن مصادر الإثبات المحاسبية من وثائق ومستندات واحدة في المحاسبة المالية وفي المحاسبة التحليلية لذا يجب أن تكون نتائجها الفعلية الختامية متطابقة.

¹نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص ص: 20-21.

➤ أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية: رغم وجود بعض التداخل بين

المحاسبين إلا أن المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية نظامان شبه مستقلان ويؤديان أهدافا وغايات مختلفة، وأهم الاختلافات بينهما يمكن أن نلخصها فيما يلي¹:

- **مستخدمو البيانات:** مستخدمى بيانات المحاسبة المالية هم الجهات الخارجية للمؤسسة مثل المستثمرين والمقرضين الحاليين والمستقبليين والمحللين الماليين والعملاء، أما المحاسبة التحليلية فإن مستخدمى بياناتها هم المدراء داخل المؤسسة.
- **طبيعة البيانات:** تكون بيانات المحاسبة المالية تاريخية في معظمها كونها تعكس الأحداث السابقة التي حدثت في المؤسسة، في حين تكون غالبية بيانات المحاسبة التحليلية بيانات حالية ومستقبلية.
- **الإلزامية:** فيما تكون المحاسبة المالية إجبارية في مؤسسات معظم الدول، وذلك حفاظا على حقوق ومصالح الأطراف الخارجية من مستثمرين ومقرضين وغيرهم، فإن المحاسبة التحليلية ليس لها هذه الصفة.
- **التنظيم القانوني:** تتصف المحاسبة المالية في معظم الدول بوجود قوانين وأنظمة وتعليمات ومعايير تحدد للمحاسب الكثير من الطرق المحاسبية والمبادئ الواجب عليه إتباعها لإعداد القوائم المالية، أما المحاسبة التحليلية فإنها لا تخضع لمثل هذه القوانين والأنظمة والمعايير كونها تهدف لخدمة إدارة المؤسسة وبالتالي يتم تكييفها مع متطلبات واحتياجات الإدارة.
- **درجة التفصيل في المعلومات:** إن درجة تفصيل وتحليل المعلومات تكون محدودة في المحاسبة المالية، في حين نجد أن المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية أكثر تفصيلا وذلك حتى تتمكن من خدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط ورقابة اتخاذ القرارات.
- **الغاية أو الهدف:** تهدف المحاسبة العامة إلى تزويد المالكين والمقرضين بمعلومات عن إنجازات المؤسسة خلال الفترة الماضية والوضع المالي لها، بينما تهدف المحاسبة التحليلية إلى تزويد الإدارة بمعلومات لغايات اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة على كفاءة أداء الأنشطة المختلفة بالمؤسسة.

¹محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص ص: 08-09.

- **نوعية المعلومات:** غالبية المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية ذات طبيعة مالية، في حين تقدم المحاسبة التحليلية معلومات مالية وغير مالية.
- **خصائص المعلومات:** في حالة المحاسبة المالية تكون المعلومات موضوعية ومدققة ومتسقة من فترة لأخرى، أما في المحاسبة التحليلية فتكون المعلومات تقديرية وأكثر ملاءمة وغير مدققة، وتعد وفقا لاحتياجات كل إدارة في المؤسسة.

ويلخص الجدول الموالي أهم الخصائص المميزة لكل من المحاسبة المالية والتحليلية:

جدول (01): يوضح أهم الخصائص المميزة لكل من المحاسبة المالية والتحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
- تنتج بيانات تهم المستعملين الداخليين بكل مستويات الهيكل التنظيمي.	- تنتج بيانات تهم المستعملين الخارجيين.
- غير إجبارية بصفة القانون.	- إجبارية بصفة القانون.
- غير مقننة (هي مرنة ومكيفة في تقنياتها).	- مقننة (قواعد وإجراءات المسك والعرض).
- تهتم أساسا بالمستقبل.	- توجه النظر للماضي.
- تهتم بأجزاء من المؤسسة.	- تأخذ بالاعتبار المؤسسة ككيان واحد.
- خارج تقنيات حساب الكلف تهتم أيضا بسلوكات أخرى إحصائية وبحوث العمليات.	- أداة إثبات ورقابة للمسيرين.
- ليست نهاية في حد ذاتها بل وسيلة.	- تنتج معلومات مالية ذات أهداف عامة مما يسمح بإجراء المقارنة بمؤسسات أخرى.
- تنتج بيانات متعلقة بأهداف محددة حسب طبيعة احتياجات وقيود المؤسسة.	- تسمح بتحليل لتطور الوضع المالي بالمؤسسة عبر الزمن.
- تستهدف رقابة التنفيذ الجيد للقرارات الماضية والتحضير لاتخاذ قرارات مستقبلية.	- يتم التقرير عن قوائمها المالية عبر فترة زمنية ثابتة (سنة كاملة).
- تعرض بشكل متنوع ومفصل حسب حاجة المستعملين.	- تعرض بشكل موحد من مؤسسة لأخرى

Source: Didier Van Caille, **Principes de comptabilité analytique et Comptabilité de Gestion**, 2eme édition, Université de Liege et C.E.P.E, 2005, p: 37. available at : <https://orbi.uliege.be>

خامسا: -المبادئ العامة للمحاسبة التحليلية: تتضمن المحاسبة التحليلية جملة من المبادئ العامة،

هي¹:

➤ **ارتباط التكلفة بمسبباتها:** يجب ربط التكلفة على قدر الإمكان بالأقسام التي تسببت بحدوث هاته المصاريف.

➤ **تحميل التكلفة بعد وقوع الحدث المنشئ لها:** فمثلا لا يمكن أن يتم تحميل المنتجات بتكاليف البيع وهي لا زالت في المؤسسة، فتحميل تكاليف البيع يتم فقط للمنتجات المباعة.

➤ **تجاهل فرض الحيطة والحذر:** عكس المحاسبة المالية والتي تأخذ بعين الاعتبار لحدوث أي أحداث طارئة فإن بيانات التكلفة بالمحاسبة التحليلية لا تأخذ بعين الاعتبار لهذا المبدأ حتى لا يتم تشويه معلومات الكلفة حول ربحية المشروع.

➤ **استثناء التكاليف غير العادية من بيانات التكلفة:** التكاليف والتي تعتبر غير عادية في طبيعتها لا يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب التكلفة، وإلا فإنها ستؤدي إلى تضليل وتشويه للبيانات المقدمة للإدارة والتي تعمل في ظل الظروف العادية.

➤ **التكاليف الماضية لا تحمل لفترة مستقبلية:** لا يمكن تحميل التكاليف الخاصة بفترة حالية أو ماضية على فترة مستقبلية، وإلا فإنها ستحدث انحرافات على نتائج الفترة المستقبلية.

سادسا: - الأهداف الرئيسية للمحاسبة التحليلية: تقوم المحاسبة التحليلية بدور هام بتزويد العديد من الأطراف داخل المؤسسة بالبيانات المتعلقة بالتكلفة لتسهيل مهمة هذه الأطراف على القيام بأعمالها وتحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن عرض أهداف المحاسبة التحليلية كما يلي²:

➤ **اتخاذ القرارات الإدارية:** تعتبر المعلومات المتعلقة بالتكلفة والتي تقدمها المحاسبة التحليلية وتستخدم من قبل الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية من أهم الوظائف التي تقوم بها المحاسبة التحليلية، فإذا قررت مؤسسة إنتاج منتج جديد فلا بد من دراسة التكاليف المتعلقة بإنتاجه ومقارنتها بالإيرادات حتى تتمكن من اتخاذ القرار المناسب.

¹ Vinesh Ottuparammal et autres, **Cost Accounting – Core course-**, University of Calicut, School of Distance education, Kerela, India, pp : 06-07. Available at : www.universityofcalicut.info

² محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص ص: 03-05.

- **التخطيط:** أحد أهم أدوات التخطيط الرئيسية هي الموازنات التقديرية التي تتضمن فبالإضافة للإيرادات المقدرة للفترة القادمة، التكاليف التي يتوقع إنفاقها في عملية التصنيع والعمليات التشغيلية.
 - **الرقابة:** من خلال مقارنة التكاليف المقدرة مع التكاليف الفعلية، مما يعطي مقدار الانحراف الحاصل بينهما، وبالتالي الرقابة على العاملين للحد من الإسراف والزيادة في التكاليف غير المبررة، حيث يتم محاسبة الأشخاص والإدارات التي يظهر لديها انحرافات سلبية غير مبررة.
 - **تقييم الأداء:** في نهاية كل فترة مالية يتم تقييم أداء المراكز المختلفة في ضوء ما تم انجازه، ومن ضمن العوامل التي تدخل في عملية التقييم التكاليف المنفقة في كل مركز ومدى التزام المركز في ضبط هذه التكاليف.
 - **المحاسبة المالية:** عند إعداد القوائم المالية لا بد من تحديد تكلفة المخزون تحت التشغيل أو تام الصنع أو تكلفة البضاعة المباعة، وهنا يظهر دور المحاسبة التحليلية في تحديد التكاليف الصناعية للمنتجات المصنعة والمخزون السلعي.
- سابعاً:- وظائف المحاسبة التحليلية:** تقوم المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) بوظائف أربعة هي¹:
- **وظيفة تسجيلية:** حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة.
 - **وظيفة تحليلية:** حيث تهتم المحاسبة التحليلية بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.
 - **وظيفة رقابية:** تهتم المحاسبة التحليلية بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان.
 - **وظيفة معلوماتية:** تهتم المحاسبة التحليلية بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.

¹عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص: 18.

ثامنا: -علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بالإدارات الأخرى بالمؤسسة: العلاقة بين قسم المحاسبة التحليلية والأقسام الأخرى بالمؤسسة هي علاقة تبادلية، حيث يحتاج قسم المحاسبة التحليلية إلى بعض البيانات من الأقسام الأخرى كما تحتاج الأقسام الأخرى إلى بعض البيانات من قسم المحاسبة التحليلية، وفيما يلي علاقة قسم المحاسبة التحليلية بالإدارات الرئيسية داخل المؤسسة، ومن أهمها ما يلي¹:

- **إدارة المشتريات:** تزود إدارة المشتريات قسم المحاسبة التحليلية بأوامر التوريد التي أرسلت إلى الموردين وكذلك بيانات عن كمية المخزون السلعي والحد الأقصى والأدنى منه.
- **إدارة المبيعات:** يحصل قسم المحاسبة التحليلية من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب تشغيلها وعن أسعار التوريد، كما يزود قسم المحاسبة التحليلية إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع.
- **إدارة المخازن:** يحصل قسم المحاسبة التحليلية على أدونات استلام الأصناف الموردة وأسعار هذه المواد المبينة في فواتير البيع.
- **الإدارة المالية:** تزود الإدارة المالية قسم المحاسبة التحليلية بالفواتير التي تصل من الموردين لاستخدامها في إثبات الكميات الواردة وتسعير الأصناف الموجهة للإنتاج.
- **إدارة الإنتاج:** تزود إدارة الإنتاج قسم المحاسبة التحليلية بكمية الإنتاج المحددة لكل قسم أو مرحلة، كما أن قسم المحاسبة التحليلية يمد إدارة الإنتاج ببيانات عن كمية الإنتاج وفروق اختلافها عن كمية الإنتاج في بداية الفترة.
- **الإدارة العامة:** يقدم قسم المحاسبة التحليلية للإدارة العامة تقارير التكاليف مثل قوائم التكاليف وتقارير الكفاية الإنتاجية، حتى تقف الإدارة على أوجه الكفاية أو الإسراف.

تاسعا: - تعريف نظام معلومات التكاليف واعتبارات تصميمه: يعرف نظام معلومات التكاليف بأنه "عبارة عن مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقا لمبادئ وأسس

¹ غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006 ص: 20.

علمية محددة، ليتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دورياً لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية¹.

وتجدر الإشارة إلى أن نظام معلومات التكاليف كأى نظام بالمؤسسة يتكون من مدخلات تتمثل في المعلومات الخاصة بالتكلفة حيث تمثل المصدر الأساسي للمعلومات، يتم معالجتها وتبويبها وتحليلها وفق لأسلوب محدد، لتظهر بعدها ضمن كشوفات وتقارير معينة تلبي احتياجات الإدارة لغايات التقييم والرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، هذا ومن المهم جداً مراعاة السرعة وتوقيت تقديم هاته التقارير عند تصميم النظام، هذا بالإضافة للتغذية العكسية للنظام والتي تفيد في تقديم الانحرافات الموجودة عند تشغيله ومحاولة تصحيحها وضبطها.

وتسند مهمة تصميم نظام التكاليف بالمؤسسة لأفراد ذوي مهارة وخبرة في التكاليف والعمليات الإنتاجية، مع الأخذ بعين الاعتبار لجملة من الاعتبارات عند تصميم نظام التكاليف بالمؤسسة، وهي:

- **الهيكل التنظيمي بالمؤسسة:** توفر الخريطة التنظيمية لمصمم نظام التكاليف معلومات عن خطوط السلطة والمسؤولية والعلاقات بين المشرفين ورؤساء الأقسام ليتم مطابقة نظام التكاليف وحساباته لتقسيم المؤسسة الإداري حتى يمكن محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام على التكاليف التي تنفق ضمن أقسامهم².
- **بيانات التكاليف المطلوبة في المؤسسة:** تعتمد البيانات الناتجة عن نظام التكاليف على الغرض الذي صمم من أجله النظام، ونظام التكاليف المتكامل في المؤسسة يوفر بيانات عن تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة أو الخدمة، تقارير رقابة في تنفيذ أعمال محددة، تقارير خاصة عن قرارات غير دورية مثل التسعير، والتوسع في الإنتاج، وتقييم الربحية النسبية للسلع المختلفة أو المناطق الجغرافية³.

¹إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة كنظام للمعلومات من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 25.

²خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف - قياس وتحليل -، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009 عمان، الأردن، ص: 286.

³نفس المرجع السابق، ص: 287.

- **طبيعة عمليات الإنتاج في المؤسسة:** تختلف طبيعة عمليات الإنتاج باختلاف الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة وبالتالي يجب أن يصمم نظام التكاليف ليلئم طبيعة نشاط المؤسسة¹.
- **حجم المؤسسة:** يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام التكاليف المناسب، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في المؤسسات الصغيرة عن ذلك المطبق في المؤسسات المتوسطة أو الكبيرة وذلك من ناحية التبسيط أو التعقيد، حيث أن المؤسسات الكبيرة يتطلب فيها تصميم أنظمة للتكاليف متقدمة من الناحية الفنية إلى جانب الاستعانة بالأدوات الحديثة والتقارير الإحصائية².
- **تنوع المنتجات وتعددتها:** عند تنوع الإنتاج سوف يضطر المحاسب المسؤول عن التكاليف إلى توزيع تكاليف الإنتاج على هذه المنتجات على تنوعها واختلافها -عكس المؤسسة التي تنتج منتجاً واحداً-، وفي هذا الصدد فهناك تكاليف ذات علاقة واضحة وسهلة التخصيص على المنتجات، وتكاليف أخرى علاقتها غير واضحة بالمنتجات وبالتالي تحتاج إلى جهد لتحميلها على المنتجات، وتزيد هاته التكاليف كلما زادت وتنوعت المنتجات³.
- **تكاليف ومنافع معلومات التكاليف:** إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية لها تكلفة تتمثل في ما تتحمله المؤسسة من رواتب للموظفين القائمين على تجميع ومعالجة وإعداد لهذه المعلومات، ونفقات وتكاليف الأجهزة المستخدمة في ذلك، والوقت الذي يصرفه المدراء في دراسة هذه المعلومات، ويتوقع أن تحصل المؤسسة على منافع من وراء هذه المعلومات تتمثل في تسهيل ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة، ومنه يتوجب على المؤسسة دراسة تكاليف ومنافع المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية والتأكد من أن المنافع من هذه المعلومات تزيد عن تكاليف الحصول عليها⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 287.

² إسماعيل حجازي ومعالي سعاد، مرجع سابق، ص: 28.

³ ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص: 30.

⁴ محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 09.

المحور الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء

تعمل المحاسبة التحليلية على استخراج تكلفة منتج أو خدمة أو وظيفة أو قسم بالمؤسسة، يتم ذلك عن طريق رصد مختلف الأعباء التي تحملتها المؤسسة لهذا الغرض حيث يقوم نشاط المؤسسة بالأساس على تحمل جملة من الأعباء تمثل استهلاكها لمواردها المختلفة سواء مواد أولية مباشرة وتموينات أخرى أو يد عاملة وإهلاك الآلات ومباني ومصاريف صيانة وإدارة، استهلاك هاته الموارد هو محرك مختلف وظائف وأقسام المؤسسة التي تسمح بإنتاج منتجاتها المختلفة وتقديم خدماتها والتي تقوم ببيعها لتتحقق بذلك الإيرادات، لتنتهي بعد ذلك إلى حساب نتيجة المحاسبة التحليلية والتي تتمثل في الفرق بين رقم الأعمال المحقق وسعر التكلفة لمنتجاتها المختلفة أو خدماتها المقدمة.

أولاً: - تعريف المصروف، العبء والتكلفة: قبل الوصول إلى التكاليف وسعر التكلفة لا بد من إيضاح الاختلاف بين المفاهيم التالية:

- **المصروف:** المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا للنقود¹.
- **العبء:** العبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم، مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة...، وفي حين أن المصاريف تتصف بصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية وبصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.
- **التكلفة:** التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموعة منتوجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهمها هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساعد على حساب سعر تكلفة المنتج².

¹ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير -، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص: 13.

²نفس لمرجع سابق، ص: 14.

ويمكن حساب التكلفة على كل موضوع تستهلك فيه المؤسسة أعباء: منتج، وظيفة، ورشة، عملية....، والتي ترتبط بكل مرحلة من مراحل إنتاجه (شراء، إنتاج، توزيع)¹.

ثانياً: - العلاقة بين التكلفة والمصروف: إن التكلفة عبارة عن حجم الموارد المستخدمة في إنتاج سلعة أو خدمة أو اقتناء أصل ثابت..، في حين أن المصروف عبارة عن حجم الموارد المستخدمة خلال فترة محاسبية فهو عبارة عن التكلفة التي استنفذت ويتم مقابلتها بإيراد هاته الفترة المحاسبية، وبالتالي فإن تكلفة إنتاج السلعة تتحول إلى مصروف كلياً أو جزئياً بالقدر الذي تم به تصريف هذه السلعة، بمعنى أن تكاليف السلع المباعة تعد مصروفات يتم مقابلتها بإيراد بيع هذه السلعة، في حين أن تكاليف السلع غير المباعة (المخزون) تظل تكاليف غير مستنفذة، وبالنسبة للمؤسسات الخدمية فإن لحظة أداء الخدمة هي نفسها لحظة استخدامها وتصريفها، وبالتالي فإن تكاليف أداء هذه الخدمات تتحول كلها إلى مصروفات لعدم وجود مخزون للخدمة².

ثالثاً: - تصنيفات التكاليف: تقسم التكاليف حسب عدة تصنيفات، وهي:

➤ **حسب محتواها:** وفقاً لهذا التصنيف يتم التمييز بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة³:

1. **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي من السهل تحميلها على المنتج أو مركز التكلفة أو

وحدة التكلفة أو النشاط، مثل: فإن تكلفة الخشب المستخدم في صناعة الأثاث.

2. **التكاليف غير المباشرة:** هي التكاليف التي من الصعب تحميلها على منتج محدد، فهي

تكاليف مشتركة لعدة منتجات، مثل: أجور مدير المصنع.

➤ **حسب سلوكها مع الحجم:** يتم بموجب هذا التصنيف معرفة مدى استجابة الأنواع المختلفة من

التكاليف للتغير في حجم النشاط، فهناك أنواع من التكاليف لا تتأثر بحجم نشاط المؤسسة أي

تبقى قيمتها كما هي رغم التغير في حجم النشاط، وبالمقابل هناك تكاليف شديدة التأثير بحجم

النشاط حيث تتغير بشكل منتظم وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط، وتصنف التكاليف حسب

سلوكها إلى أربع مجموعات رئيسية وهي⁴:

¹ Thierry jacquot et Richard Milkoff, *Comptabilité de gestion –analyse et maitrise des couts*, 2ème édition , Pearson Education, p: 72.

² لبيستراي هيتجر وسيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، *مرجع سابق*، ص: 57.

³ Menoubia Ben Amara, *Cours de Comptabilité Analytique de Gestion*, Département sciences économiques et de gestion, Université de Djerba, p: 09.

⁴ محمد أبو نصار، *مرجع سابق*، ص: 15-21.

1. **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير في مجموعها وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط، أي أن لمجموع التكاليف المتغيرة علاقة خطية مع حجم الإنتاج، وعليه تكون التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة.
2. **التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي تبقى في مجموعها ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم النشاط -ضمن مدى ملائم-، وعليه توجد علاقة عكسية بين التكلفة الثابتة للوحدة وحجم الإنتاج، فالتكلفة الثابتة للوحدة تزداد بتناقص حجم الإنتاج وتتنقص بازدياد حجمه.
3. **التكاليف المختلطة (شبه المتغيرة):** وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهذا النوع من التكاليف يزداد في مجموعه مع زيادة حجم النشاط ولكن بشكل غير منتظم كمصاريف الصيانة والكهرباء والهاتف.
4. **التكاليف المتدرجة:** وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها وبشكل منتظم وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط كازدياد التكاليف مثلا بمبلغ 100دج مع كل زيادة في الإنتاج قدرها 20 وحدة.

ويمكن توضيح العلاقة بين تصنيفي التكاليف وفقا للتقسيمين السابقين وفقا للجدول الموالي:

البيان	مباشر	غير مباشر
متغير	مواد أولية ضرورية لإنتاج منتج (أ)	استهلاك الطاقة لآلات تنتج منتج (أ)، (ب)، و(ج)
ثابت	إهلاك آلة مخصصة لإنتاج منتج (أ)	إيجار أو إهلاك مخزن لتخزين منتج (أ)، (ب)، و(ج)

Source: Y.De Dongé, **Comptabilité Analytique et Budgetaire –les concepts fondamentaux**, p: 16. available at : [https:// tuyaux.aglouvain.be](https://tuyaux.aglouvain.be)

➤ **حسب الزمن:** وفقا لهذا التصنيف يتم التمييز بين التكاليف المحققة فعلا والمتوقعة والمعيارية¹:

1. **التكاليف التاريخية:** هي تكاليف يتم تحميلها بعد وقوعها مثل التكاليف التي تتوفر عند انتهاء مرحلة ما من الإنتاج، وتتميز هاته التكاليف بالموضوعية وإمكانية التحقق منها بمقارنتها مع العمليات الجارية.

¹ The institute of Company secretaries of India, **Cost and Management Accounting, -Executive Programme-**, Computer Servicesn New Delhi, India, 2014, pp : 07-08. available at : [https:// www.icsi.edu](https://www.icsi.edu)

2. **التكاليف المتوقعة:** هي تكاليف مقدرة قبل حدوث عملية الإنتاج للمنتجات، وهي عادة أقل ملائمة من المعيارية.

3. **التكاليف المعيارية:** وتتضمن تحديدا مسبقا لكل عنصر تكلفة وكل منتج، بالإضافة لإمكانية توظيفها في استخراج الانحرافات مع التكاليف الفعلية، ومن ثم تحديد أسباب هاته الانحرافات.

➤ **حسب علاقتها بالمنتج:** يمكن أن تصنف التكاليف وفقا لهذا التصنيف كتكاليف منتج أو تكاليف فترة¹:

1. **تكاليف منتج:** هي تلك التكاليف التي تحمل للمنتج وتتضمن تكلفة الموارد الأولية المباشرة، اليد العاملة والأعباء غير المباشرة وبالتالي فإن تكلفة المنتج تتضمن كل أعباء الإنتاج، وتستعمل تكلفة المنتج لتقييم المخزونات.

2. **تكاليف فترة:** هي تلك التكاليف الأساسية والتي تضمن سيرورة نشاط المؤسسة وهي مهمة في عملية توليد الإيرادات، وهي لا ترتبط بالإنتاج ولذا فهي لا تحمل على المنتج، فهي تحمل على الفترة التي صرفت بها.

➤ **حسب المرحلة:** وفقا لهذا التصنيف فهناك تكاليف شراء، تكاليف إنتاج وتكاليف توزيع²:

1. **تكاليف الشراء:** وتشتمل على كل المصاريف التي تبذلها المؤسسة والمرتبطة لعمليات شراء البضاعة، أو المواد الأولية، التغليفات، تموينات أخرى إلى غاية ادخال هاته المشتريات للمخازن.

1. **تكاليف الإنتاج:** تتضمن هاته المرحلة كل التكاليف التي تساهم في تحويل المواد الأولية الخام إلى منتجات منتهية، وسيطية، جارية.

2. **تكاليف التوزيع:** وتبدأ هاته المرحلة عند انتهاء مرحلة الإنتاج حتى وصول المنتجات إلى الزبائن، وتتضمن التغليف، تخفيضات على منتج معين، التسليم، خدمات ما بعد البيع، الفوترة، دراسة السوق...إلخ.

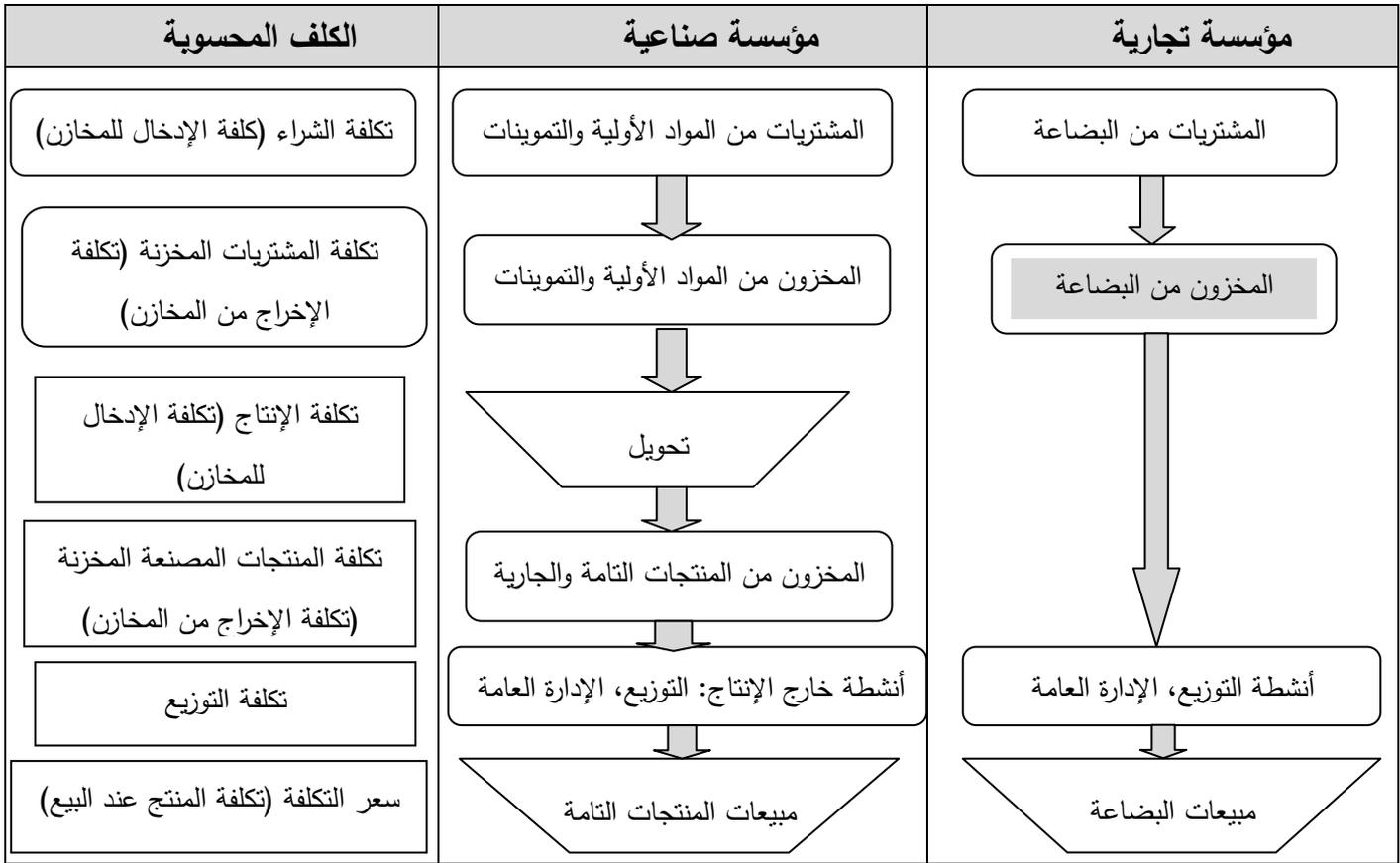
¹Ibid, p: 09.

²Menoubia Ben Amara, Op-cit, pp : 39-42.

رابعاً: - التكاليف وسعر التكلفة: يتم حساب العديد من التكاليف وفقاً لتقسيمها على أساس المراحل ويتم التمييز بين المؤسسة التجارية والصناعية عند حساب التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، حيث تتميز المؤسسة التجارية وفقاً لطبيعة نشاطها بشراء للبضاعة وتخزينها ثم إخراجها عند تحقق عملية البيع وتحمل مصاريف البيع، بينما في المؤسسة الصناعية فتبدأ مرحلة العمل بها بشراء المواد الأولية الخام والتموينات المختلفة وتخزينها ثم إجراء عمليات تحويل عليها متحمل لأعباء إنتاجية مختلفة منها أجور عاملين وإهلاك الآلات واستهلاك طاقة لتنتج في الأخير منتجات منها المنتهية ومنها الجارية ليتم تخزينها ثم إخراجها عند تحقق عملية البيع.

ويظهر الشكل الموالي مختلف الكلف المحسوبة في كل من المؤسسة التجارية والصناعية:

شكل (01): يوضح مختلف الكلف المحسوبة



Source: Gerrard, Melyon, *Comptabilité analytique*, 3eme édition, Bréal éditions, 2004 p: 12.

1. حساب تكلفة الشراء: تتضمن تكلفة الشراء:

➤ ثمن الشراء الصافي بعد خصم كل أنواع التخفيضات التجارية.

➤ مضافا له المصاريف المباشرة والتي تشمل كل المصاريف الإضافية المرتبطة بالمشتريات والتي ترتبط بشكل واضح بمشتريات محددة (مصاريف النقل، التغليف، العمولات....).

➤ إضافة للمصاريف غير المباشرة وهي تلك المصاريف غير المرتبطة بشكل واضح بمشتريات محددة، حيث يتم تجميع هاته المصاريف بمركز تحليل يسمى بمركز الشراء (التموين)¹.

وتحسب تكلفة الشراء وفقا للمعادلة الموالية:

$$\begin{aligned} & \text{ثمن الشراء خارج الرسم} \\ & + \text{مصاريف الشراء المباشرة} \\ & + \text{مصاريف الشراء غير المباشرة} \\ \hline & = \text{تكلفة الشراء} \end{aligned}$$

مثال: تنتج مؤسسة "ل. أمير" نوعين من المنتجات أ1 وأ2 فنتنتج أ1 باستعمال المواد الأولية م1 وم2 أما أ2 باستعمال المادة الأولية م2، ولديك المعلومات التالية من كشوفاتها المحاسبية المتعلقة بنشاط شهر جوان:

- المشتريات: 340 كغ من المواد الأولية (م1) بسعر 16,8 دج للكغ ومصاريف على الشراء 568.

720 كغ من المواد الأولية (م2) بسعر 19,2 دج للكغ ومصاريف على الشراء 1756.

- الأعباء المباشرة: 350 ساعة يد عمل مباشرة بـ12,5 دج، منها 160 ساعة للمنتج أ1 والباقي لـ أ2.

- المواد الأولية المستهلكة: لإنتاج 410 وحدة من أ1 استعملت 350 كغ من (م1) و280 كغ من (م2) ولإنتاج 340 وحدة من أ2 استعملت 620 كغ من م2.

- مصاريف التوزيع: بلغت 5000 دج لـ أ1 و 7200 دج لـ أ2.

¹ Gerrard, Melyon, **Comptabilité analytique**, 3eme édition, Bréal éditions, 2004, p: 52.

- المبيعات: 350 وحدة من أ بسعر 70 دح للوحدة و 300 وحدة من أ2 بسعر 80 دح للوحدة.

المطلوب: أحسب تكلفة الشراء لمنتجي المؤسسة.

الحل:

➤ حساب تكلفة الشراء لـ أ1 وأ2:

أ2	أ1	البيان
		ثمن الشراء:
	5712	$16,8 \times 340$
13.824		$19,2 \times 720$
1756	568	مصاريف شراء مباشرة:
15.580	6280	إجمالي تكلفة الشراء
720	340	عدد الوحدات
21,64	18,47	تكلفة الشراء للوحدة

2. حساب تكلفة الإنتاج: تشمل تكلفة الإنتاج كل الأعباء التي تكلفتها المنتجات الجارية أو المنتهية بالمؤسسة أو الخدمات المقدمة من المؤسسة، أي تكلفة المواد والتموينات أو الخدمات المستهلكة وكل التكاليف الأخرى المسخرة من قبل المؤسسة خلال عملية الإنتاج¹. وتتضمن تكلفة الإنتاج كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة المستهلكة خلال عملية تصنيع منتج ما وتتضمن²:

➤ الأعباء المباشرة: تكلفة شراء المواد المستهلكة وتكلفة اليد العاملة.

➤ الأعباء غير المباشرة: وتشمل كل الأعباء غير المباشرة المرتبطة بالإنتاج مثل

مصاريف الصيانة وأعباء الاهتلاك وجميع المصاريف العامة الخاصة بالورشات.

وتحسب تكلفة الإنتاج وفقا للمعادلة الموالية³:

¹ F.Engel et f.Klez, Cours de Comptabilité Analytique, Ecole des Mines de paris, 2005, p : 13. available at : www.itescia.fr

² Menoubia Ben Amara, Op-cit, P: 40.

³ Gerrard Melyon, Op-cit, p: 74.

$$\begin{aligned}
 & \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة (الصادرة من المخازن)} \\
 & + \text{مصاريف الإنتاج المباشرة} \\
 & + \text{مصاريف الإنتاج غير المباشرة} \\
 & + \text{الإنتاج الجاري تصنيعه بداية المدة} \\
 & - \text{الإنتاج الجاري تصنيح نهاية المدة} \\
 \hline
 & = \text{تكلفة الإنتاج}
 \end{aligned}$$

كما يوضح الجدول الموالي كلف الإنتاج المختلفة سواء بالنسبة لمراحل الإنتاج أو لنوع الإنتاج:

جدول (02): يوضح تكاليف الإنتاج المختلفة

نوع الإنتاج	مراحل إنتاج المنتج
<ul style="list-style-type: none"> • إنتاج منتجات متشابهة • تحسب تكلفة الإنتاج الكلية ثم تكلفة الإنتاج الوحدوية. • الإنتاج وفقا للطلبات • تحسب تكلفة الإنتاج لكل طلبية. • منتجات منتهية • منتجات مختلفة يتم حساب تكلفة إنتاج كل منها. 	<ul style="list-style-type: none"> • منتجات بسيطة • منتجات تم الإنتهاء من مرحلة معينة من تصنيحها، وفي انتظار توجيهها لمرحلة تصنيحية جديدة. • منتجات جارية • منتجات غير جاهزة. • منتجات منتهية • منتجات وصلت إلى نهاية المرحلة التصنيحية وجاهزة للبيع.

Source: Ibid, p: 74.

مثال: أحسب تكلفة الإنتاج للمثال السابق.

➤ حساب تكلفة الإنتاج لـ أ1 وأ2:

أ2	أ1	البيان
		ثمن المشتريات المستهلكة:
	6464,5	م1: $18,47 \times 350$
	6059,2	م2: $21,64 \times 280$
13.416,8		$21,64 \times 620$
		مصاريف إنتاج مباشرة:
	2000	$12,5 \times 160$
2375		$12,5 \times 190$
15.791,8	14.523,7	إجمالي تكلفة الإنتاج
340	410	عدد الوحدات
46,45	35,42	تكلفة الإنتاج للوحدة

3. حساب سعر التكلفة: هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة المنتجات المادية أو الخدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به¹.

وتشمل مصاريف التوزيع: التخفيضات التجارية، الإشهار، مصاريف نقل المبيعات.

مثال: أحسب سعر التكلفة للمثال السابق.

الحل:

¹ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 14.

➤ حساب سعر التكلفة لـ أ1 وأ2:

أ2	أ1	البيان
		تكلفة الإنتاج المباع: 34,42 × 350 46,45 × 300
13.935	12.397	
7.200	5.000	مصاريف توزيع مباشرة:
21.135	17.397	سعر التكلفة

4. حساب النتيجة التحليلية: النتيجة التحليلية لمنتج ما ترتبط بالفرق بين سعر بيعه وسعر

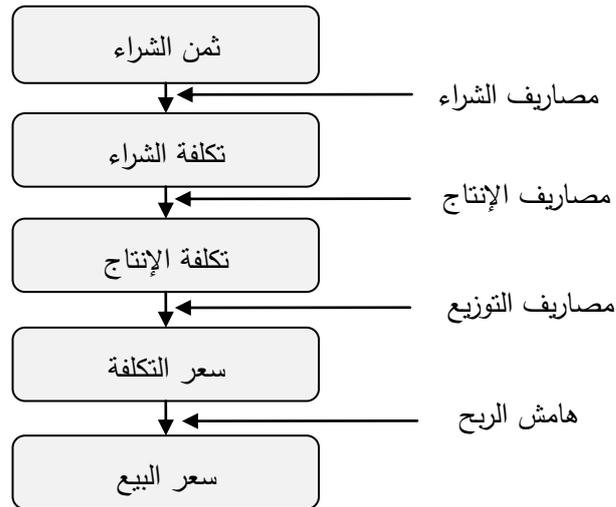
تكلفته، هذا الفرق الناتج يترجم مردودية كل منتج أو خدمة بالمؤسسة¹.

وسعر البيع لمنتج ما بالمؤسسة أو خدمة هو تعبير نقدي عن قيمة تحويل ما (شراء أو بيع). ويطبق سعر البيع فقط على علاقات المؤسسة مع الغير (موردين، زبائن)².

وتجدر الإشارة إلى أن النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة.

ويخلص الشكل الموالي عملية الانتقال من تكلفة الشراء وصولاً لسعر البيع:

شكل (02): الانتقال من تكلفة الشراء إلى سعر البيع



Source: Boisselier Patrick et Jean Luc Koehl, **Cours Comptabilité de gestion**, p : 22. available at: <https://zenodo.org>

¹ Thierry jacquot et Richard Milkoff, **OP-cit**, p: 73.

² **Ibid.**, p : 73.

مثال: حساب النتيجة التحليلية للمثال السابق.

الحل:

$$\text{رقم الأعمال} = 70 \times 350 + 80 \times 300 = 48.500 \text{ د.ج}$$

$$\text{النتيجة التحليلية} = 48.500 - (17.397 + 21.135) = 9968 \text{ د.ج.}$$

خامسا: - علاقة نتيجة المحاسبة التحليلية بنتيجة المحاسبة المالية: تقوم المحاسبة المالية بتقييم

حسابات الميزانية بشكل عادي باستخدام أسعار التحويلات التي تمت مع محيطها، (زبائن، موردين، ملاك أسهم...)، إلا أن بعض العمليات لا تختص بتعاملات المؤسسة الخارجية إذ تنتج عن نشاطها الإنتاجي الداخلي والتي يجري تقييمها وذلك بحساب تكلفة إنتاجها ومن ثم تسجيلها بالحسابات المالية¹، ومن بينها:

➤ مخزون المنتجات المصنعة الموجه للبيع، الوسيطة، والجاري إنجازها.

➤ التثبيات المنجزة بواسطة المؤسسة بوسائلها الخاصة.

من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية هناك جزء فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما يسمى بالأعباء المعتمدة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ويسمى بالأعباء غير المعتمدة، وهناك أعباء أخرى تضاف وتسمى العناصر الإضافية².

وتعتبر أعباء معتبرة كل أعباء المحاسبة المالية والتي تتوافق مع الشروط العادية للاستغلال، بينما تعتبر أعباء غير معتبرة كل أعباء المحاسبة المالية والتي تعتبر بطبيعتها استثنائية أو خارج الاستغلال والتي لا تدخل ضمن بيانات التكاليف وسعر التكلفة³.

وبالنتيجة فإن جملة من الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية لا تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية⁴:

➤ إما لكونها لا تأخذ صفة العباء مثل الضرائب على الأرباح.

➤ وإما لكونها لا ترتبط مباشرة بالنشاط (منحة تأمين حياة صاحب العمل).

¹ Alain Burlaud et autres, Contrôle de gestion, éditions foucher, 2007, France, p : 52.

²ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 20.

³ Thierry jacquot et Richard Milkoff, Op-cit, P: 77.

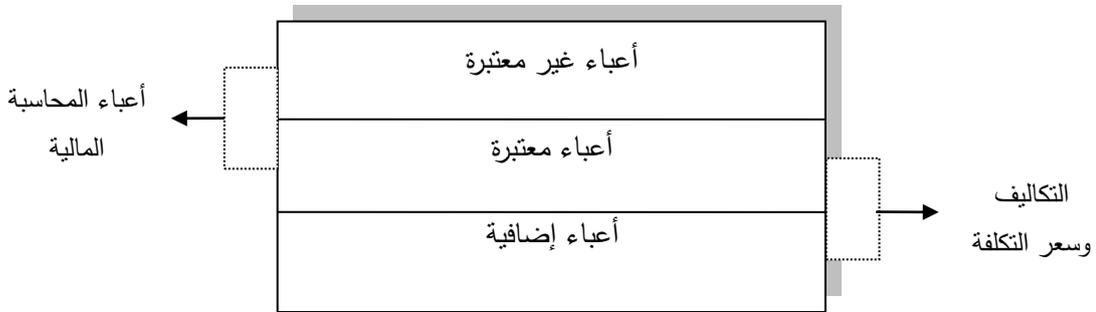
⁴Ibid, p: 77.

➤ وإما لأنها لا ترتبط بالاستغلال الجاري للمؤسسة (أعباء استثنائية وبعض مخصصات الاهتلاك والمؤونات).

وللحصول في المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة المالية.

ويمثل الشكل الموالي علاقة المحاسبة المالية بالتحليلية:

شكل (03): الانتقال من أعباء المحاسبة المالية إلى الأعباء المعتمدة في حساب التكلفة



Source: Thierry jacquot et Richard Milkoff, OP-cit, p: 78.

1. الأعباء الإضافية: وتمثل أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية وهي مدمجة في المحاسبة التحليلية لغايات حساب التكاليف لغايات إعطائها الصفة الاقتصادية ولأجل إمكانية إجراء المقارنة مع مثيلاتها من المؤسسات، وهناك صنفين من الأعباء الإضافية ضمن أعباء المحاسبة التحليلية:

- **أجرة عمل المستغل:** في النشاط الفردي، لا يمكن إدراج أجرة صاحب العمل كعبء يسجل، فالأرباح هي التي تمثل أجرة صاحب العمل، فلا يتم تسجيل أي عبء بالمحاسبة المالية متعلق بأجرة صاحب العمل، ولكن لغايات حساب التكاليف فإن المحاسبة التحليلية تأخذ بعين الاعتبار هذا العبء.

- **فوائد رؤوس الأموال الخاصة:** بما أن فوائد رؤوس الأموال الخاصة لا تسجل بالمحاسبة المالية، فإن المحاسبة التحليلية تعتبرها من بين الأعباء الاقتصادية للمؤسسة كالأموال المقترضة، إذا يجب عند حساب التكاليف المتعلقة بمنتجات وخدمات المؤسسات إدراج فوائد توظيف رؤوس الأموال الخاصة بنفس معدلات الأموال المقترضة.

2. الأعباء غير المعتبرة: هي كل الأعباء غير الاعتيادية والتي لا ترتبط بحساب التكاليف، وهي تتضمن¹:

- الرسوم والتي لا تنطبق في ذمة المؤسسة كالرسوم على القيمة المضافة.
- كل الأعباء الاستثنائية على الاستغلال والاستثمار.
- الأعباء المرتبطة بأنشطة داخلية.
- اشتراكات العاملين وضرائب الأرباح.
- إدماج فروقات التقييم والمتعلقة ب²:
- فوارق الجرد: والناجمة عن الفرق بين الجرد الفعلي والمحاسبي لمخزونات المؤسسة بآخر السنة، أو الفروقات الناتجة عن تقييم الوحدات الصادرة من المخازن بطريقة تختلف عن تلك المسجلة بالمحاسبة المالية (استخدام وحدة قياس معيارية أو طريقة تقييم مختلفة).
- إيرادات غير مدمجة: والمتمثلة في التخفيضات المستلمة خارج الفاتورة وكل الإيرادات الاستثنائية الأخرى.
- تسويات أخرى: والناجمة عن الفروقات بين الأعباء المعتبرة والأعباء المقيدة سلفا أو واجبة الدفع.
- بالإضافة ل³:
- فروقات التقييم للأصول غير الجارية: والمسجلة بالمحاسبة المالية وفقا للمعايير الجبائية والمدمجة بالمحاسبة التحليلية بما يتوافق والواقع الاقتصادي والمحسوبة كما يلي:

قسط عبء الاستخدام = قيمة استبدال الأصل / مدة الاستخدام المتوقعة

- فروقات تقييم المخزونات: الناتجة عن استخدام القيمة التعاقدية عند حساب التكاليف (إخراج المواد المستهلكة من المخازن بنفس قيمة الشراء من الموردين) بدلا من التكلفة الحقيقية لإخراج المخزونات سواء الوارد أولا صادرا أولا أو التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال. وتوضح المعادلة الموالية طريقة حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية - والتي تتساوى مع نتيجة المحاسبة المالية - انطلاقا من نتيجة المحاسبة التحليلية:

¹ Alain Burlaud et autres, **Op-cit**, p: 51.

²Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **Op-cit**, p: 104.

³Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, éditions economica, 2000, paris, p: 52-53.

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة +/- فروق التقييم

ويوضح الجدول الموالي طريقة الانتقال من نتيجة المحاسبة التحليلية إلى نتيجة المحاسبة المالية:

جدول (03): يوضح الانتقال من نتيجة المحاسبة التحليلية إلى نتيجة المحاسبة المالية

البيان	انخفاض	ارتفاع
النتيجة التحليلية		×
- الأعباء غير المعتبرة	×	
+ أعباء إضافية		×
+/- فوارق الجرد		×
الجرد الفعلي أكبر الجرد المحاسبي		
الجرد الفعلي أقل الجرد المحاسبي	×	
+/- فوارق الكلف وقيم التنازل		
فوارق قيم التنازل		×
فوارق الكلف		
+/- فوارق أخرى		
نتيجة المحاسبة المالية		×

Source: Thierry Jacquot et Richard Milkoff, Comptabilité de Gestion -Analyse et maîtrise des coûts, 2ème édition, Pearson Education, France, p: 104.

مثال: خلال شهر فيفري أظهرت القوائم المالية لشركة (Solene) المعلومات التالية:

- النتيجة التحليلية = 1.520.500 دج

- أعباء استثنائية = 45.000 دج

- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات، بالإضافة لبعض المعلومات يظهرها الجدول الموالي:

معلومات إضافية	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
قسط الاستخدام للمباني 12.500 دج.	على المباني 10.500 دج
قسط الاستخدام للمعدات 23.000 دج.	على المعدات 18.750 دج
مؤونة تدني قيم المدينين تم اعتبارها غير عادية.	على المصاريف الإعدادية 2.500 دج
مؤونة المخزونات تم اعتبارها عادية 2.175 دج.	على الزبائن المشكوك فيهم 5.500 دج
مبلغ توظيف الأموال الخاصة 90.000 دج (10% من 900.000 دج).	على المخزونات 2.175 دج

المطلوب: حساب نتيجة المحاسبة المالية لشهر فيفري.

الحل:

➤ حساب نتيجة المحاسبة المالية لشهر فيفري:

ارتفاع	انخفاض	البيان
1.520.000		النتيجة التحليلية
	53.000	- الأعباء غير المعتبرة
	2.500	مصاريف إعدادية
	5.500	مخصصات الزبائن المشكوك فيهم
	45.000	أعباء استثنائية
	-	ضرائب على الأرباح
7.500		+ أعباء إضافية
7.500		فوائد توظيف رؤوس الأموال الخاصة
-		أجرة المستغل
	-	+/- فوارق الجرد
	-	الجرد الفعلي - الجرد المحاسبي
	-	+/- فوارق الكلف وقيم التنازل
	-	فوارق قيم التنازل
	-	فوارق الكلف
6.250		+/- فوارق أخرى
	-	إيرادات استثنائية
	-	فوارق الرسوم والضرائب
6.250		فوارق الاهتلاكات
1.480.750 دج		نتيجة المحاسبة العامة

مبلغ فوائد توظيف رؤوس الأموال الخاصة لشهر فيفري = $90000 \div 12 = 7.500$ دج.

فوارق الاهتلاكات = $(10.500 - 12.500) + (18.750 - 23.000) = 6.250$ دج

المحور الثالث: محاسبة المخزونات

إن حساب الأعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتجات يجب أن يمر بعملية ترتيب ومراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتجات يتم ذلك عن طريق تسجيل كل الإدخالات والإخراجات منها أو ما يسمى بحركة المخزون، بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

أولاً:- أهم العناصر المكونة للمخزونات: يقصد بالمواد كل شيء مادي ملموس تحصل عليه المؤسسة بغرض استخدامه في النشاط وهي تشتمل على العناصر التالية¹:

- **الخامات والمواد الأساسية:** وهي الخامات والمواد الأساسية التي تشكل الأساس المادي للمنتجات المصنعة، وهي إما أن تكون خامات لها مصدر زراعي، استخراجي، تحويلي، وتشمل أيضا السلع نصف المصنعة والتامة التي تم شراؤها بهدف استكمال تصنيعها.
- **الخامات والمواد المساعدة (التموينات الأخرى):** وهي الخامات اللازمة من أجل تحسين نوعية المنتجات وإعطائها صفات جديدة، وقد تساعد على استمرار العملية الإنتاجية مثل مواد الصيانة.
- **وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل:** ويشمل الفحم والمواد البترولية و الذي يستعمل إما لتشغيل خطوط الإنتاج أو للتدفئة والإضاءة في أقسام وفروع المؤسسة المختلفة.
- **قطع غيار وعدد وأدوات صغيرة:** وهي قطع الغيار والعدد والأدوات المتنوعة التي تستعمل لتحل محل القطع والأجزاء المستهلكة والمهترئة في الآلات والمعدات.
- **مواد التعبئة والتغليف:** وتنقسم إلى مستهلكة وهي العبوات وأغلفتها اللازمة لحفظ المنتج داخلها وهي تباع مع المنتجات ولا تسترد، وأخرى غير مستهلكة وهي العبوات وأغلفتها التي تباع فيها المنتجات ثم تسترد بعد تداولها وتشمل الصناديق الخشبية والبلاستيكية والمعدنية.
- **مخلفات الإنتاج:** وهي المواد التي تختلف عن العملية الإنتاجية والتي تفقد جزئيا أو كليا قيمتها الاستعمالية أو البيعية.
- **أدوات مكتبية وكتب ومطبوعات:** وتشمل الكتب والمطبوعات وأدوات الكتابة التي تقتنيها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية بما فيها النشرات والصحف والمجلات.

¹نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيش، مرجع سابق، ص ص: 144-146.

➤ **مستلزمات سلعية أخرى:** وتشمل المستلزمات السلعية الأخرى التي لم تندرج ضمن أحد البنود السابقة مثل مواد ومستلزمات البناء وغيرها.

ثانياً:- الرقابة على مشتريات المخزونات: تتم عملية الرقابة على المشتريات لحماية المواد من الضياع وتخفيض الفاقد وسوء الاستخدام والذي من الممكن أن يؤدي إلى تراكم المخزون بكميات أكبر مما يجب أن تكون عليه مما يترتب عليه تلف وفقد في المواد، وتتم إجراءات الرقابة على مشتريات المواد في المؤسسة وفقاً للمراحل الموالية¹:

➤ **إصدار طلب الشراء:** بعد تحديد كمية المواد اللازمة لتنفيذ أمر عمل معين يتم إعداد قائمة المواد اللازمة وتقدم هذه القائمة إلى إدارة المشتريات من قبل إدارة الإنتاج أو إدارة المخازن، ويحتوي طلب الشراء على البيانات التالية: مواصفات المواد المطلوبة، كمية المواد ونوعيتها، تاريخ التسليم المطلوب.

➤ **إصدار أمر الشراء:** يتم دراسة أمر الشراء من قبل إدارة المشتريات، لتقوم بعد ذلك بتحديد الموردين لهذا الصنف لتصدر بعدها أمر الشراء الذي يقوم المورد وفقه بتوريد المواد وإرسال الفاتورة، ويتضمن أمر الشراء: اسم المؤسسة المصدرة للأمر، اسم المورد وعنوانه، الكميات المطلوبة، تاريخ التسليم.

➤ **إعداد تقرير استلام المواد:** يتم مراجعة الكميات المستلمة من المواد مع قائمة الشحن المستلمة من المورد، ويتم إبلاغ إدارة المشتريات في حال وجود أي اختلاف في المواصفات، وبعد قبول المواد الواردة يتم تحرير تقرير استلام المواد.

➤ **استلام فاتورة المواد:** بعد التحقق من مطابقة الفاتورة مع ما تم استلامه من مواد، يتم التوقيع عليها وتسجيل قيمة الفاتورة في حساب الموردين، حتى يتم تسديد قيمتها حسب المتفق عليه.

➤ **تسجيل المواد الواردة في الدفاتر والسجلات:** يتم تسجيل المواد والخامات الواردة من واقع محاضر الاستلام بعد مطابقتها مع أوامر الشراء في سجل المواد الموجود بإدارة المخازن وتظهر فيه الكميات دون القيم.

➤ **طلب صرف المواد:** يتم صرف المواد والطلبنيات للعمليات التشغيلية من خلال أمين المخازن، ولا تتم عملية صرف المواد إلا من خلال إذن صرف من الجهات المختصة.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص: 122-129.

➤ **تقرير رد المواد:** يمكن في بعض الأحيان وبعد فحص ومعاينة المواد المستلمة يتضح عدم مطابقتها للمواصفات أو وجود عيب أو تلف في جزء منها، تقوم لجنة الفحص بحجز هذه المواد وإشعار المورد عن طريق إدارة المشتريات بالمردودات من المواد من خلال إعداد طلب رد مواد.

ثالثاً: -معايير اختيار طريقة إخراج المخزونات: يوجد في المؤسسة عدة سياسات لتسعير المواد الصادرة من المخازن واختيار سياسة معينة من تلك السياسات يعتمد على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، كما يعتمد اختيار طريقة محاسبة المواد على طبيعة المنتجات وعلى طريقة تدفق المواد (قيمتها، سرعة تلفها..). وكذا نظام المعلومات بالمؤسسة من حيث إمكانية جمع المعلومات ومعالجتها، مما سبق تقوم المؤسسة بمراعاة النقاط الموائية عند اختيار طريقة الإخراج لموادها¹:

- نوعية المادة ودرجة أهميتها في الإنتاج ودرجة تقلب أسعارها في الأسواق وحجم الكميات المشتراة منها وقدرتها على البقاء في المخازن بدون تعرضها إلى التلف.
 - سياسة التخزين المتبعة وهل توضع المواد المشتراة منفصلة عن المواد الباقية أم تخلط وذلك في حالة اختلاف تكلفة المواد المشتراة عن تكلفة المواد الباقية.
 - سياسة الشراء في المؤسسة وهل هي كميات كبيرة دفعة واحدة للانتفاع بمزايا شراء الكميات الكبيرة من حيث التمتع بخصم الكمية وتقليل تكلفة الشراء أم هي شراء كميات بسيطة من فترة إلى أخرى.
 - تحديد الحد الأعلى والحد الأدنى في المخازن ونقطة الشراء.
 - سياسة الإنتاج المتبعة وهل هي أوامر تشغيل (طلبات) أم مراحل تشغيل وكذلك الطاقة القصوى للإنتاج في المشروع وهل هي مستغلة بالكامل أم لا، ومعدل صرف المواد خلال الفترة.
 - أثر سياسة التسعير التي ستتبع على التكاليف وأثرها على الأرباح وتوزيعها وأثرها على الضريبة.
- بالإضافة إلى²:

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص ص: 77-78.

² Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **Op-cit**, p: 101.

- **الموضوعية:** من المهم أن تكون طريقة إخراج المواد المختارة تؤدي إلى تقييم موضوعي للمواد الموجودة بالمخازن.
- **الاستمرارية:** من المهم عدم تغيير طريقة التقييم لتأثير ذلك مباشرة على النتيجة المحاسبية، وكل تغيير لابد أن يتم الإشعار به بالقوائم المالية (لأن مخزون نهاية المدة للسنة ن هو نفسه مخزون بداية المدة للسنة ن+1).
- **الاتساق:** من الأفضل تطبيق نفس طريقة محاسبة المواد بالمحاسبيتين التحليلية والمالية تجنباً للنتائج المتضاربة وتسهيلاً لتطابق النتائج.

رابعاً: - الجرد الدائم للمخزونات: إن تخزين عناصر المخزون يتم في مخازن مختلفة، أو في أقسام مختلفة في نفس المخزن حسب حجم المؤسسة، قسم مخصص للمواد الأولية، قسم للبضائع، قسم للغلافات، وآخر للمنتجات المصنعة...، وفي هذه المخازن فإن الإدخالات والإخراجات تتم بالكميات والقيم، وهذا يوافق طريقة الجرد الدائم الذي يسمح بتحديد كميات وقيم المخزونات بعد كل عملية أو بعد كل دورة¹.

والجرد الدائم هو تنظيم لحسابات المخزونات يسمح بمعرفة الموجودات منها بصفة مستمرة بالقيم وبالكميات وهذا بفضل تسجيل حركتها²، وتأتي الرقابة على المواد المخزنة عن طريق إجراءات الجرد للمواد المختلفة التي بالمخازن، وهي عبارة عن عملية حصر المواد عن طريق الوزن أو القياس أو العد لكافة المواد الموجودة في المخازن والمستودعات، وإثبات ذلك في قوائم الجرد المعدة لهذه الغاية³.

حسب العلاقة:

المخزون النهائي في آخر الدورة = المخزون لأول المدة + الإدخالات - الإخراجات

أو:

المخزون النهائي بعد كل عملية = المخزون المتبقي بعد العملية السابقة + الإدخال الأخير - الإخراج الأخير

¹ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص:60.

²نفس المرجع السابق، ص:62.

³بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 78.

ومن بين فوائد الجرد الدائم¹:

- يعطي نظاما دقيقا ومفصلا لحركة المواد الأولية.
- يجعل من الصعب وقوع اختلاس أو حادثة في المؤسسة، ويمكن اكتشاف الفروق والأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.
- معرفة الأصناف التالفة والاستغناء عنها في الوقت المناسب.
- تقدير قيمة التعويضات التي تطلبها المؤسسة في حالة حدوث حريق أو سرقة.
- تحديد التكلفة الحقيقية للمخزونات.

خامسا: طرق تقييم إخراجات المخزونات: على عكس تقييم الإدخالات الذي يتم بصفة جد بسيطة إلا أن هناك عدة طرق في تقييم الإخراجات، وهي مستعملة حسب أهداف واختيارات المؤسسة، ويمكن تقسيمها إلى نوعين:

1. **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:** تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة وحدة لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت بهذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات، ولهذه الطريقة ثلاث أنواع:
 - **التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:** يتم الإخراج بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإخراجات تختلف في عملية تقييمها، وبعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي مباشرة بعدها.
 - وتستعمل العلاقة الموالية لحساب التكلفة الوسطية المرجحة:

(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) / قيمته / كمية (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي)

- **تقييم طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:** تستعمل هاته الطريقة في حالة تقلب الأسعار بصورة مستمرة وفي حالة كون الصنف يصرف بكميات كبيرة، ومن مزايا هاته الطريقة²:

¹نفس المرجع السابق، ص: 78.

²عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص: 83.

- تحد هاته الطريقة من أثر تقلبات الأسعار بصورة مستمرة نظرا لأنها تؤدي إلى إدماج الأسعار المنخفضة والمرتفعة في الوسط.
- عدم احتياج هذه الطريقة إلى عمليات كتابية وحسابية كثيرة نظرا لأن متوسط التكلفة يعاد احتسابه بعد كل عملية ورود للمواد.
- عدم وجود تفرقة ظاهرة في تكلفة المواد الصادرة لعملية إنتاجية عن المواد الصادرة لعملية إنتاجية أخرى غير متباعدة عنها زمنيا إلا إذا وردت كميات إلى المخازن بين عمليتي الإصدار.

مثال: كانت حركة مخزون أحد المواد الأولية بشركة (الأصيل) خلال الثلاثي الأول من سنة 2018 كما يلي:

01/01: مخزون أول الشهر 1000 كغ بـ 10 دج للكغ.

01/10: إخراج إلى قسم الإنتاج 800 كغ.

01/18: شراء 4400 كغ بسعر 8,92 دج/كغ.

01/23: إخراج إلى قسم الإنتاج 1100 كغ.

02/05: إخراج إلى الاستعمال 3200 كغ.

02/16: شراء 1600 كغ بسعر 9,22 دج/كغ.

03/10: إخراج إلى قسم الإنتاج 1400 كغ.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة هذه المادة.

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد	
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	مبالغ
01/01	مخ1	1000	10	10000	-	-	-	1000	10000
01/10	إخراج	-	-	-	800	10	8000	200	2000
01/18	إدخال	4400	8,92	39248	-	-	-	4600	41248
01/23	إخراج	-	-	-	1100	8,97	9867	3500	31381
02/05	إخراج	-	-	-	3200	8,97	28704	300	2677
02/16	إدخال	1600	9,22	14752	-	-	-	1900	17429
03/10	إخراج	-	-	-	1400	9,17	12838	500	4591
-	المجموع	7000	-	64000	6500	-	59409	-	-

➤ **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:** تقييم مجموع الإخراجات وفقاً لهاته الطريقة يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة، لذا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الإخراجات. وتحسب تكلفة الوسطية المرجحة وفق العلاقة:

$$\text{مجموع الإدخالات لشهر بالقيمة} // \text{مجموع إدخالات الشهر بالكمية} = \text{مجموع تكلفة الإدخالات} // \text{مجموع كمية الإدخالات}$$

مثال: نفس المثال السابق والمطلوب إعداد بطاقة المادة وفقاً لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات.

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد	
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	مبالغ
01/01	مخ1	1000	10	10000	-	-	-	1000	10000
01/10	إخراج	-	-	-	800	9	7200	200	2800
01/18	إدخال	4400	8,92	39248	-	-	-	4600	42048
01/23	إخراج	-	-	-	1100	9	9900	3500	32148
02/05	إخراج	-	-	-	3200	9	28800	300	3348
02/16	إدخال	1600	9,22	14752	-	-	-	1900	18100
03/10	إخراج	-	-	-	1400	9	12600	500	5500
-	المجموع	7000	-	64000	6500	-	58500	-	-

➤ **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة:** تستعمل هذه الطريقة في حساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن وتحسب في آخر الفترة بعد الإطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة، وتمتاز هاته الطريقة بحسابها لمجموع الإدخالات ومخزون أول المدة فإنها تساهم في التخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخالات، وتحسب بها مجموع الإخراجات بنفس تكلفة الوحدة أو تكلفة مشتركة، وبالتالي تسمح بالحصول على سعر تكلفة أقل تأثراً بهذه التغيرات¹.

¹ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص: 68.

وتستعمل هاته الطريقة على العموم في المؤسسات التي تحتفظ بالمخزونات لفترات طويلة، وكذلك التي تتعامل في أنواع رخيصة نسبيا للمخزونات، ويتم شراؤها في أوقات مختلفة وبأسعار متباينة¹.

وتحسب التكلفة الوسطية المرجحة وفقا للعلاقة:

$$\text{(مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) / كمية (مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات)}$$

مثال: نفس المثال السابق والمطلوب إعداد بطاقة المادة وفقا لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ1.

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد	
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	مبالغ
01/01	مخ1	1000	10	10000	-	-	-	1000	10000
01/10	إخراج	-	-	-	800	9,14	7312	200	2688
01/18	إدخال	4400	8,92	39248	-	-	-	4600	41936
01/23	إخراج	-	-	-	1100	9,14	10054	3500	31882
02/05	إخراج	-	-	-	3200	9,14	29248	300	2634
02/16	إدخال	1600	9,22	14752	-	-	-	1900	17386
03/10	إخراج	-	-	-	1400	9,14	12796	500	4590
-	المجموع	7000	-	64000	6500	-	59410	-	-

2. طريقة نفاذ المخزون: تعتمد هاته الطريقة على إبقاء المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا، أي دون الخلط بين القيم والكميات للمخزونات، وتنتفع هاته الطريقة إلى نوعين:

➤ طريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO): يتم اعتبار استعمال المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولى التي دخلت تخرج أولا، ثم يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى غاية الوصول إلى إخراج الإدخالات الأخيرة، ويمكن استعمالها في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة.

¹كتوش عاشور، المحاسبة العامة - أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 217.

➤ **تقييم طريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO):** من أهم مزايا طريقة الوارد أولا صادرا أولا أن رصيد المواد يكون معبرا بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق، ولذلك تستخدم في حالة انخفاض الأسعار المستمرة، ويؤخذ على هاته الطريقة ما يلي¹:

- تحميل الإنتاج بالأسعار القديمة.
- استخدام هاته الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.

مثال: إعداد بطاقة حركة هذه المادة بطريقة ما دخل أولا خرج أولا.

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ
01/01	مخ1	1000	10	10000	-	-	-	1000	10	10000
01/10	إخراج	-	-	-	800	10	8000	200	10	2000
01/18	إدخال	4400	8,92	39248	-	-	-	200	10	2000
								4400	8,92	39248
01/23	إخراج	-	-	-	200	10	2000	3500	8,92	31220
					900	8,92	8028			
02/05	إخراج	-	-	-	3200	8,92	28544	300	8,92	2676
02/16	إدخال	1600	9,22	14752	-	-	-	300	8,92	2676
								1600	9,22	14752
03/10	إخراج	-	-	-	300	8,92	2676	500	9,22	4610
					1100	9,22	10142			
-	المجموع	7000	-	64000	6500	-	59390	-	-	-

➤ **طريقة ما دخل آخر خرج أولا (LIFO):** حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى غاية الوصول إلى الأول دخولا ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثا، والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا.

➤ **تقييم طريقة ما دخل آخر خرج أولا (LIFO):** من أهم مزايا طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا كأساس لتسعير المواد المنصرفة للإنتاج ما يلي²:

¹ عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص: 71.

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص: 99.

➤ تؤدي إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية ذلك لأنها تقارن الإيرادات الحديثة بالتكاليف الحديثة للإنتاج.

➤ عندما تكون الأسعار في ارتفاع مستمر، تؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح ومن ثم تخفيض الضرائب.

غير أنه يعاب على هذه الطريقة في التسعير ما يلي¹:

- يؤدي إتباع هذه الطريقة إلى إيجاد نوع من التفرقة بين عملية إنتاجية وأخرى حيث تسعر المواد المنصرفة لكل منهما بأسعار مختلفة نظرا لانتهاء كميات الصنف دفتريا.
- تحتاج هذه الطريقة إلى أعمال كتابية كثيرة وإجراء عمليات حسابية متعددة وذلك في حالة استخدام أصناف كثيرة متعددة وفي حالة التغيرات السريعة في أسعار هذه الأصناف.

مثال: إعداد بطاقة حركة هذه المادة وفقا لطريقة ما دخل آخر خرج أولا.

الحل:

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد	
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ت.و	مبالغ
01/01	مخ1	1000	10	10000	-	-	-	10	10000
01/10	إخراج	-	-	-	800	10	8000	10	200
01/18	إدخال	4400	8,92	39248	-	-	-	8,92	39248
01/23	إخراج	-	-	-	1100	8,92	9812	10	200
02/05	إخراج	-	-	-	3200	8,92	28544	10	200
02/16	إدخال	1600	9,22	14752	-	-	-	8,92	892
03/10	إخراج	-	-	-	1400	9,22	12908	10	200
-	المجموع	7000	-	64000	6500	-	59264	-	-

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص: 82.

سادسا:- تأثير طرق إخراج المخزونات على النتائج: يؤدي اختلاف طريقة إخراج المواد من المخازن إلى التأثير على مبالغ الكلفة المختلفة (شراء، إنتاج، سعر التكلفة) وللمواد وكذا النتائج، حيث تنتج كل طريقة نتائج مختلفة عن الأخرى، وتظهر على مستوى¹:

➤ **على النتيجة التحليلية:** تؤثر على قيمة كلف الإنتاج وسعر التكلفة والمردودية (النتيجة التحليلية).

➤ **على المحاسبة المالية:** تؤثر على قيمة المخزونات وعلى النتيجة المحاسبية وبالتالي الضرائب على أرباح الشركات وسياسة توزيع الأرباح.

سابعا:- فوارق الجرد للمخزونات: تقوم المؤسسة في نهاية الفترة المحاسبية بجرد حقيقي لمجموع موجوداتها ومنها المخزونات بمختلف أنواعها، وفي حالة اختلاف قيمة المخزونات الحقيقية وكمياتها عن قيمة وكمية المخزونات المسجلة محاسبيا، الناتجة عن الانكسار وعن ظروف النقل أو الترتيب، وعن التقريبات في الحسابات أو الأخطاء في الحساب المتعلقة بالجرد وتقييم الإخراجات تظهر فوارق الجرد².

1. تعريف فوارق الجرد: هي التغيرات بين القيمة المحاسبية لمخزون آخر المدة والقيمة الفعلية أو الحقيقية لمخزون آخر الفترة لمجموع المواد الأولية والبضاعة والمنتجات المصنعة والنصف مصنعة³.

2. مسببات ظهور فوارق الجرد: ويمكن إرجاع الفروق بين الرصيد الدفترى والرصيد الفعلي للمواد لأي من الأسباب التالية⁴:

- **عوامل طبيعية:** حيث تتعرض بعض الأصناف للنقص أو الزيادة في كمياتها نتيجة للتبخر أو الجفاف أو امتصاص الرطوبة كما في حالات الأخشاب، القطن، والحرير.
- **تلف المواد:** حيث تتعرض بعض المواد بمضي الوقت وتصبح غير صالحة للاستعمال كما قد يكون التلف نتيجة الإهمال أو عدم الاحتياط.

¹ Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **OP-cit**, p : 101.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 73.

³ بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1998. ص: 60.

⁴ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص: 103.

- **عملية صرف المواد:** قد تستلزم عملية صرف المواد تقطيع المواد أو تكسيورها، كما قد ينتج عن صرف كميات صغيرة بالزيادة أو بالنقص.
 - **الخطأ في نقل البيانات:** من الفاتورة إلى بطاقة الصنف.
 - **الخطأ في تسعير أدونات الصرف.**
 - **أخطاء الحذف:** أي إسقاط بعض الفواتير وعدم قيدها في بطاقة الأصناف.
 - **تقادم بعض المواد:** واعتبارها خردة إضافة للتعرض للسرقة.
3. **حساب فوارق الجرد:** تحسب فوارق الجرد بين الجرد الحقيقي والجرد الدائم عددياً، فإذا كان:

- **الفرق موجبا:** أي مخزون نهاية المدة بالقيمة الحقيقية (الفعلية) أكبر من مخزون نهاية المدة بالقيمة المحاسبية فهو إيراد.
- **الفرق سالبا:** أي مخزون نهاية المدة بالقيمة الحقيقية (الفعلية) أقل من مخزون نهاية المدة بالقيمة المحاسبية فهو خسارة.

وتقوم المؤسسة بعملية تقييم لمخزون نهاية المدة لمخازنها (سواء للمواد الأولية، البضائع، المنتجات المصنعة أو المنتجات الوسيطة) بإجراء تعداد أو إحصاء للموجود منها فعلاً بمخازنها وذلك كل فترة معينة (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة).

ويحسب مخزون نهاية المدة بالقيمة الحقيقية كما يلي:

مخزون نهاية المدة (بالقيمة الحقيقية) = عدد الوحدات الموجودة فعلاً × تكلفة الشراء أو الإنتاج

أما مخزون نهاية المدة بالقيمة المحاسبية (الدفترية) فيحسب من الدفاتر المحاسبية وفقاً لما يلي:

مخزون نهاية المدة (بالقيمة المحاسبية) للمواد الأولية = مخزون بداية المدة + المشتريات - الاستهلاكات

مخزون نهاية المدة (بالقيمة المحاسبية) للبضاعة = مخزون بداية المدة + المشتريات - المبيعات

مخزون نهاية المدة (بالقيمة المحاسبية) للمنتجات الوسيطة = مخزون بداية المدة + الإنتاج - الاستهلاكات

مخزون نهاية المدة (بالقيمة المحاسبية) للمنتجات المصنعة = مخزون بداية المدة + الإنتاج - الإنتاج المباع

ويمكن تمثيل هاته المعادلات في شكل جداول تشتمل على جانبين يعبر أحدها عن القيمة الحقيقية والآخر عن القيمة المحاسبية ليظهر فارق الجرد بين القيمتين في الجانب الأقل ليظهر بذلك تساوي الجانبين، كما يلي:

➤ للمواد الأولية:

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
xxx	الاستعمالات	xxx	مخزون بداية المدة
xxx	مخزون نهاية المدة	xxx	المشتريات
xxx	المجموع	xxx	المجموع

➤ للبضاعة:

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
xxx	المبيعات	xxx	مخزون بداية المدة
xxx	مخزون نهاية المدة	xxx	المشتريات
xxx	المجموع	xxx	المجموع

➤ للمنتجات الوسيطة:

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
xxx	الاستعمالات	xxx	مخزون بداية المدة
xxx	مخزون نهاية المدة	xxx	الإنتاج
xxx	المجموع	xxx	المجموع

➤ للمنتجات التامة:

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
xxx	الإنتاج المباع	xxx	مخزون بداية المدة
xxx	مخزون نهاية المدة	xxx	الإنتاج
xxx	المجموع	xxx	المجموع

بعد حساب المؤسسة لفوارق جرد مخزوناتنا فإذا ظهر الفرق موجبا يضاف إلى النتيجة التحليلية وإذا ظهر سالبا فإنه يطرح، وفقا للعلاقة الموالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتبرة} + \text{فوارق الجرد}$$

مثال: كانت نتائج الجرد الحقيقي للمخزونات النهائية للمواد الأولية والمنتجات المصنعة على التوالي: 67100 و 46030 دج بينما كانت القيمة للمخزونات النهائية في الجرد الدائم 80000 و 45000 دج وكانت النتيجة التحليلية في المؤسسة 62200 دج، أما العناصر الإضافية فكانت = 900 دج والأعباء غير المعتمدة 2650 دج.

المطلوب: أحسب النتيجة التحليلية الصافية لهذه المؤسسة بعد حساب فوارق الجرد للمخزونات.

الحل:

1. حساب فوارق الجرد للمؤسسة:

البيان	المواد الأولية	المنتجات المصنعة
الجرد الحقيقي	61700	46030
الجرد المحاسبي	80000	45000
الفرق	(8300)	1030

$$= -8300 + 1030 = 7270 \text{ دج (موجب يضاف للنتيجة التحليلية الصافية)}$$

2. حساب النتيجة التحليلية الصافية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المعتمدة + فوارق الجرد

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = 62200 + 900 - 2650 + 7270 = 67720 \text{ دج.}$$

المحور الرابع: طريقة التكلفة الكلية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية، وطريقة التكلفة الهامشية، وتعتبر طريقة التكلفة الكلية أشهر وأقدم هاته الطرق.

أولاً:-تعريف التكلفة الكلية: هي مجموع التكاليف المرتبطة بمجمل الموارد المستهلكة لاقتناء، إنتاج، توزيع موضوع الكلفة حتى المرحلة النهائية وهي مرحلة الدفع من قبل الزبون وحتى انقضاء فترة الضمان الخاص بموضوع الكلفة¹.

وسعر التكلفة الحقيقي لمنتج أو لخدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية -تسليمها للمشتري-، وهذا التعريف يدل على أن سعر التكلفة في مؤسسة يشمل كل الأعباء العادية للاستغلال والمتعلقة بالمنتجات المنتجة والمباعة.

ثانياً:-أهمية طريقة التكلفة الكلية: إن تحديد التكلفة الكلية للمواد المشتراة، المنتجة والمباعة هي من مصادر المعلومات المهمة لتوجيه عمل المؤسسة ومراقبة أدائها، هذا يتضمن²:

- تقييماً لمخزوناتهما بمختلف المراحل الإنتاجية والبيعية.
- مقارنة لتكوينة سعر التكلفة للمؤسسات التي تتضمن على أنشطة متشابهة (سواء للمراحل الإنتاجية، وسائل الإنتاج، أو مجموعة الزبائن) وتحديدًا لنقاط القوة والضعف لأغراض تحقيق التنافسية، وذلك لتحديد الخيارات الإستراتيجية المتاحة (تخفيض التكلفة بمراحل معينة، إعادة تنظيم إجراءات العمل...).
- المساعدة في تحديد سعر البيع لسلمة أو خدمة -عندما يكون سعر البيع ليس مفروضاً أو محددًا بفعل المنافسة-.
- تحديد تكلفة تستطيع المؤسسة العمل من خلالها لتتمكن بعدها من مقارنته مع سعر تكلفة يمكن من خلاله البقاء في سوق المنافسة.
- تحديد التكاليف التقديرية لإنتاج سواء وحدات معيارية نمطية أو طلبيات منفردة.

¹ Didier Van Caillie, **Op-cit**, p: 94.

² Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **OP-cit**, pp : 49-50.

ثالثاً: - حساب التكلفة الكلية: إن حساب سعر التكلفة الكلي يؤدي إلى الفصل بين نوعين من الأعباء (المباشرة وغير المباشرة):

➤ **الأعباء المباشرة:** هي أعباء واضحة في عملية تحميلها لشراء، إنتاج، توزيع منتج ما، إذ يمكن تحميلها على المنتج بدون أي تعقيدات فهي ترجمة نقدية لعملية استهلاك الموارد التي ساهمت في تحقيق موضوع التكلفة¹، وتشمل هذه الأعباء:

1. **المواد الأولية:** هي المواد التي تدخل كمادة أساسية في صناعة منتج معين مثل الخشب في إنتاج الطاولات والكراسي.

2. **تموينات أخرى:** هي تلك المواد التي تدخل كمادة ثانوية في صناعة منتج معين وهذا لا يعني إمكانية الاستغناء عنها، مثل: المسامير، والغراء في صناعة الطاولات.

3. **اليد العاملة المباشرة:** تمثل أجور العاملين أعباء مهمة في العملية الإنتاجية، وتشمل بالإضافة لعاملي المؤسسة على عاملين خارجيين عنها، وتساهم أعباء العاملين سواء المباشرة أو غير المباشرة في حساب تكلفة الإنتاج، ذلك من خلال العمل على معرفة توزيع ساعات العمل الخاصة بكل منتج أو وظيفة².

➤ **الأعباء غير المباشرة:** ترتبط هاته الأعباء بكلف متعددة وبمنتجات مختلفة، حيث لا ترتبط هاته الأعباء بمرحلة معينة بشكل مباشر، ومن أمثلتها³:

- مصاريف صيانة لآلة تساهم في تصنيع منتجات مختلفة.
- إهلاك مباني إدارية، إهلاك تسيبات تساهم في إنتاج منتجات متنوعة.
- مصاريف إدارية: مصاريف عامة خاصة بالإدارة، ضرائب، تأمينات.
- أجور مختلفة: خاصة بالتكوين وبموظفين يعملون بأكثر من مصلحة.

إن تحميل تكاليف مراكز التحليل على كلف الإنتاج المختلفة يتم بالتناسب مع عدد وحدات العمل المستخدمة، والتي يتم تحديدها في نهاية الدورة المنتهية، ويستثنى من حساب تكلفة الإنتاج: المصاريف الإدارية، المصاريف المالية، وأعباء البحث والتطوير⁴.

¹ Didier Van Caillie, **Op-cit**, p : 80.

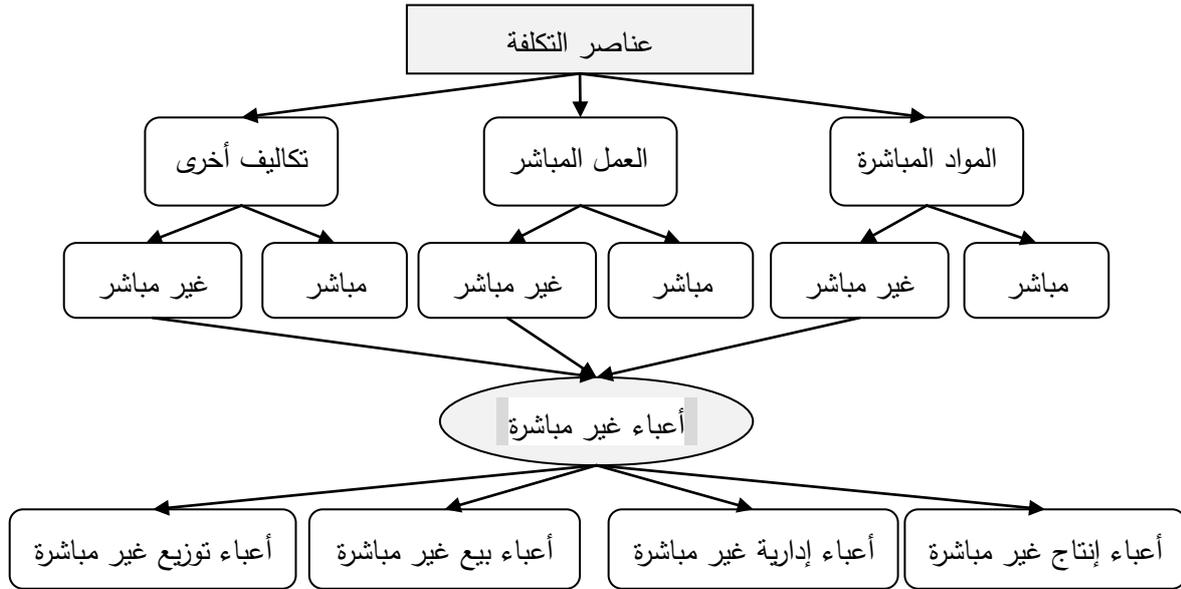
² Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **Op-cit**, p : 76.

³ **Ibid**, p: 80.

⁴ Gerrard Melyon, **Op-cit**, p:75 .

مثلاً: آلة تساهم في إنتاج عدة منتجات وكميات مختلفة، فالمشكل هو تحديد ما هو الجزء من مصاريف الصيانة والاهتلاكات لهذه الآلة الذي يدخل ضمن تكاليف هذه المنتجات كل على حدى. ويوضح الشكل الموالي العناصر المكونة للتكلفة الكلية:

شكل (04): يمثل العناصر المشكلة للتكلفة الكلية



Source: Vinesh Ottuparammal et autres, Op-cit, p: 15

رابعاً: -مبدأ التحميل وفقاً لطريقة التكلفة الكلية: إن حساب سعر التكلفة لا تشكل صعوبة بالنسبة للأعباء المباشرة نظراً للبساطة التي تتميز بها في الحساب، المشكل الأساسي يتمثل في توزيع التكاليف غير المباشرة على التكاليف والمنتجات التي تخضع لعدة عمليات ترتيب وفرز وهذا ما يسمى بعملية التحميل -حسابها على التكاليف-.

وهناك عدة طرق للتحميل: طريقة التحميل التقريبية، طريقة مراكز الإنتاج، طريقة الأقسام المتجانسة، غير أن طريقة الأقسام المتجانسة أكثر تطوراً من الطرق الأخرى.

ويتم وفقاً لطريقة الأقسام المتجانسة -مراكز التحليل- تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة ومنها ما يكون مشتركاً لبعض النشاطات، فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك¹، فهو نتاج لتقسيم المؤسسة على أساس مراكز تتجمع بها التكاليف غير المباشرة بشكل يتناسب مع تحميلها على كلف المنتجات ذات العلاقة². ويعتمد اختيار مراكز التحليل بالمؤسسة على³:

- الهيكل التنظيمي بها.
 - مسببات حدوث التكلفة.
 - متطلبات النظام الكلفوي.
 - توفر المعلومة.
 - سياسة الإدارة في اختيار مركز تكلفة دون آخر.
- ويمكن ترتيب الأقسام حسب وظائف المؤسسة وتقسيمها إلى نوعين⁴:
- مراكز رئيسية: هي المراكز التي تتضمن عمليات الإنتاج والبيع بالمؤسسة وتشمل: قسم التموين، ورشات الإنتاج، دائرة التجارة وتخزين المنتجات التامة، ويتبع نشاط هاته المراكز خط شراء - إنتاج - بيع.
 - مراكز ثانوية (مساعدة): وهي تمثل مراكز تسيير إمدادات الإنتاج بالمؤسسة وتشمل: قسم تسيير المستخدمين، تسيير المخزونات والمباني (صيانة، تدفئة، أمن...)، الإدارة المالية (فوترة، خزينة) والإدارة، وتتضمن بصفة رئيسية وظائف التنظيم الداخلي بالمؤسسة.
- وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تقسيم أمثل للمراكز أو عدد أمثل للمراكز، إذ يعتمد ذلك على طبيعة النشاط بالمؤسسة وحجمها وطبيعة التنظيم فيها، مع العلم أن عددا قليلا من المراكز سينتج تحليلا غير كاف، كما أن عددا مرتفعا سينتج تعقيدات على مستوى التسجيل والتحميل⁵.
- ويوضح الشكل الموالي مبدأ تحميل الأعباء المباشرة وغير المباشرة على منتجات/خدمات المؤسسة، حيث تحمل الأعباء المباشرة مباشرة على موضوعاتها بينما توزع الأعباء غير

¹بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص : 93.

² Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **OP-cit**, p : 110.

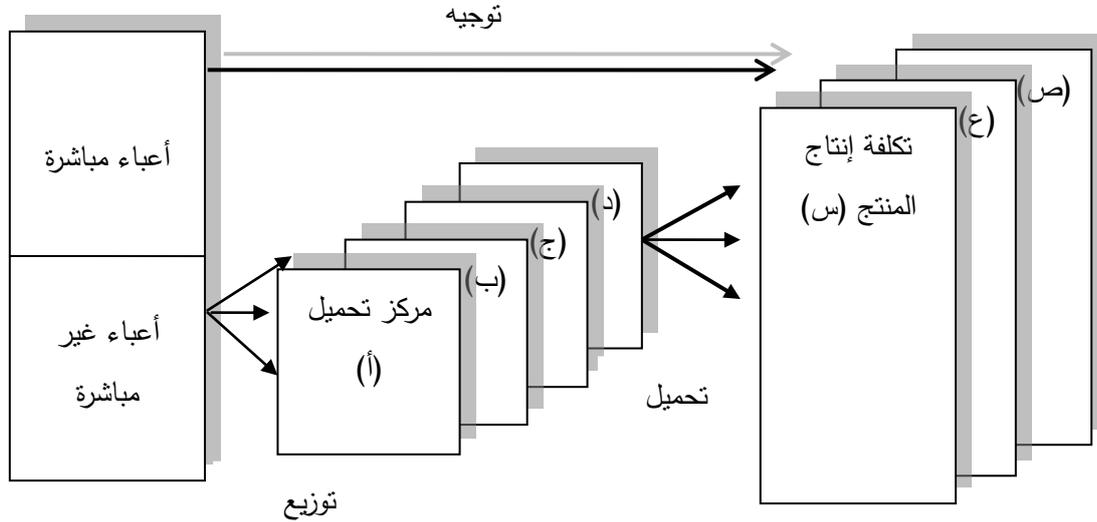
³ Vinesh Ottupaarammal et autres, **Op-cit**, p : 11.

⁴ **Ibid**, P: 18.

⁵ **Ibid**, p: 18.

المباشرة بداية على مراكز التحميل المختلفة بالمؤسسة ليتم بعد ذلك تحميلها على منتجات/خدمات المؤسسة وفقا لنصيب كل منها:

شكل (05): تحميل الأعباء المباشرة وغير المباشرة على موضوعاتها

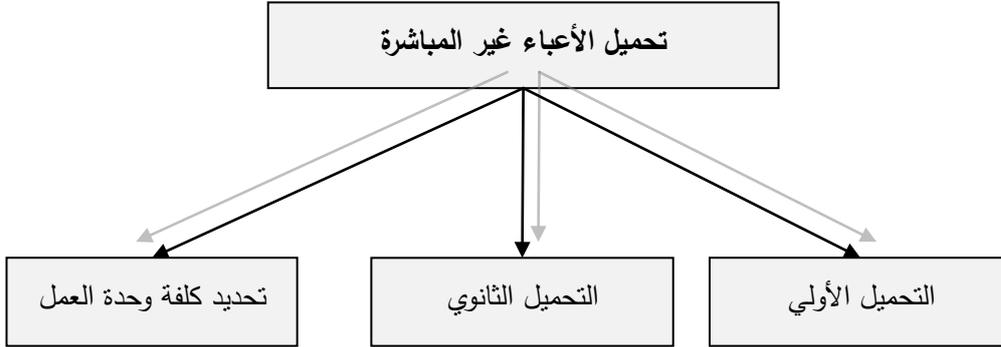


Source: Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **OP-cit**, p: 109.

خامسا: -مراحل التحميل وفقا لطريقة التكلفة الكلية: يتم تحميل الأعباء غير المباشرة وفقا لطريقة التكلفة الكلية وفقا لمرحلتين يتم في المرحلة الأولى القيام بتوزيع أولي للأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها على الأقسام المختلفة بالمؤسسة -مراكز التحليل- وفقا لنسبة استهلاك كل منها لهاته الأعباء، ثم في مرحلة ثانية يتم القيام بتوزيع ثانوي لهاته الأعباء وذلك بتحميل الأقسام الأساسية لأعباء الأقسام المساعدة فتظهر بعد هذا التوزيع مجموع أعباء الأقسام المساعدة معدومة حيث تحملت كل أعبائها الأقسام الأساسية وذلك وفقا لنسبة استهلاكها لهاته الأعباء، وفي خطوة أخيرة يتم احتساب تكلفة وحدة العمل لكل من الأقسام الأساسية وذلك بقسمة مجموع أعباء كل قسم على عدد وحدات العمل فيه، وتمثل وحدة العمل مفتاحا لتحميل الأعباء غير المباشرة على مسيبتها.

ويوضح الشكل الموالي مراحل تحميل الأعباء غير المباشرة:

شكل (06): يمثل مراحل تحميل الأعباء غير المباشرة



Source: Gerard Melyon, Op-cit, p:18 .

➤ إعداد جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة (التوزيع الأولي): إن التوزيع الأولي يقوم على توزيع التكاليف غير المباشرة على كل مراكز التحليل المعنية، وذلك من خلال مفاتيح توزيع -في حال توفرها-، وذلك بالتناسب مع الكمية المستعملة منها (مرات الإخراج من المخازن، عدادات...)، وفي حال عدم توفرها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل وفقا لمفاتيح توزيع محاسبية¹.

يتم إعداد جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام، وعلى سطور أفقية بعدد الأعباء المرتبة حسب طبيعتها (حسب الـ SCF)، ويتم توزيع الأعباء بين الأقسام بنسب مختلفة، يتم هذا التوزيع على أساس مؤشر يسمى مفتاح التوزيع وهكذا فلتوزيع أعباء الإيجار والاهتلاكات تستعمل مساحة البناء ولتوزيع أعباء التأمين تؤخذ قيم البناءات أو الآلات كقاعدة للتوزيع.

ويظهر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المساعدة والرئيسية كما يلي:

¹ Gerard Melyon, Op-cit, p: 38

جدول (04): يوضح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
			قسم (س)	قسم (ص)	قسم (ع)	قسم (ك)	قسم (م)
61	خدمات خارجية	xxx	xxx	xxx	xxx	-	xxx
62	خدمات خارجية أخرى	xxx	xxx	-	xxx	xxx	-
63	أعباء العاملين	xxx	-	-	xxx	xxx	xxx
64	ضرائب ورسوم	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
65	أعباء مختلفة	xxx	xxx	xxx	xxx	-	xxx
66	أعباء مالية	xxx	xxx	xxx	-	xxx	-
68	مخصصات اهتلاكات	xxx	xxx	-	-	xxx	xxx
-	المجموع	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

مثال: تظهر الأعباء غير المباشرة وفقا للجدول الموالي مع توزيعها على الأقسام بمؤسسة (طه):

البيان	المجموع الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية	
		إدارة	طاقة	تموين	إنتاج
خدمات	27.500	%30	%20	%25	-
م.المستخدمين	15.000	%25	-	%20	%25
ضرائب ورسوم	34.000	-	%15	%35	%30
م. الإهلاك	8000	1850	2550	2400	1200

المطلوب: إتمام جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

الحل:

البيان	المجموع الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية	
		إدارة	طاقة	تموين	إنتاج
خدمات	27.500	8250	5500	6875	-
م.المستخدمين	15.000	3750	-	3000	3750
ضرائب ورسوم	34.000	-	5100	11900	6800
م. الإهلاك	8000	1850	2550	2400	1200
المجموع	84.500	13.850	13.150	24.175	18.175

➤ التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة بين الأقسام المساعدة والأساسية: إن تقسيم الأقسام المتجانسة إلى مساعدة وأساسية، يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية، وبالتالي تحمل هذه الأخيرة لأعباء الأولى، وذلك حسب نسبة استفادتها من خدماتها التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسب مئوية، وهذا التوزيع يتخذ نوعين: توزيع تنازلي، توزيع تبادلي.

1. التوزيع التنازلي: تقوم هاته الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة بمعنى أن القسم المساعد الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام المساعدة الأخرى¹.

سيظهر جدول التوزيع الثانوي وفقا للتوزيع التنازلي وفقا للجدول الموالي:

جدول (05): يوضح التوزيع الثانوي تنازليا للأعباء غير المباشرة

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		المجموع الموزع	البيان
قسم (م)	قسم (ك)	قسم (ع)	قسم (ص)	قسم (س)		
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:
xxx	xxx	xxx	xxx	(xxx)		قسم (س)
xxx	xxx	xxx	(xxx)	-		قسم (ص)
xxx	xxx	xxx	-	-	xxx	المجموع

وتمتاز هاته الطريقة بسهولة التطبيق، ويعاب عليها تجاهلها لتبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة ولا تبين التكلفة الحقيقية المستنفذة².

مثال:

توزيع	الإنتاج	تموين	الصيانة	الإدارة	البيان
1240	2520	5070	2300	5600	مجموع ت. الأولي:
%20	%40	%20	%20	%100	الإدارة
%20	%50	%30	%100	-	الصيانة

¹ يوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص : 106.

² نفس المرجع السابق، ص : 106.

المطلوب: إنهاء جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

الحل:

البيان	الإدارة	الصيانة	تموين	الإنتاج	توزيع
مجموع ت. الأولي:	5600	2300	5070	2520	1240
الإدارة	(5600)	1120	1120	2240	1120
الصيانة	-	(3420)	1026	1710	684
المجموع	-	-	7216	6470	3044

2. التوزيع مع تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة: في أحيان عديدة تتبادل الأقسام

الخدمات فيما بينها أي أن قسم الإدارة مثلا يساهم في نشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الصيانة.

سيظهر جدول التوزيع الثانوي وفقا للتوزيع التبادلي وفقا للجدول الموالي:

جدول (06): يوضح التوزيع الثانوي تبادليا للأعباء غير المباشرة

البيان	المجموع الموزع	أقسام مساعدة		أقسام رئيسية	
		قسم (س)	قسم (ص)	قسم (ع)	قسم (م)
مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
قسم (س)	(xxx)	←←←←←	←←←←←	←←←←←	←←←←←
قسم (ص)	(xxx)	←←←←←	←←←←←	←←←←←	←←←←←
المجموع	xxx	-	-	xxx	xxx

- تقييم طريقة الخدمات المتبادلة: تعتبر طريقة الخدمات المتبادلة أدق الطرق المستخدمة في

توزيع الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية لأنها تحقق ما يلي¹:

- التخصيص العادل للتكاليف الثانوية على جميع المراكز المستفيدة.
- تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط كل قسم.
- يمكن للمؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة.

¹نفس المرجع السابق، ص: 115.

مثال:

البيان	الإدارة	الصيانة	تمويل	الإنتاج	توزيع
مجموع ت. الأولي:	5600	2300	5070	2520	1240
الإدارة	%100	%20	%20	%40	%20
الصيانة	%10	%100	%30	%40	%20

المطلوب: إنهاء جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

الحل:

بفرض أن: قسم الإدارة: س

قسم الصيانة: ص

$$\text{س} = 5600 + 0,1 \text{ ص} \dots (1)$$

$$\text{ص} = 2300 + 0,2 \text{ س} \dots (2)$$

بتعويض المعادلة (1) في (2) نجد:

$$\text{س} = 5600 + 0,1 (2300 + 0,2 \text{ س})$$

$$\text{س} = 5600 + 230 + 0,02 \text{ س}$$

$$\text{س} - 0,02 \text{ س} = 5600 + 230$$

$$0,98 \text{ س} = 5830 \text{ ومنه س} = 5948,98 \text{ دج}$$

$$\text{ص} = 2300 + 0,2 (5948,98) \text{ ومنه ص} = 3489,796 \text{ دج}$$

البيان	الإدارة	الصيانة	تمويل	الإنتاج	توزيع
مجموع ت. الأولي:	5600	2300	5070	2520	1240
الأولي:	(5948,98)	1189,796	1189,796	2379,592	1189,796
الإدارة	348,98	(3489,796)	104,69	1395,92	2791,84
الصيانة	-	-	-	-	-
المجموع	-	-	6364,486	5295,512	5221,636

وتجدر الإشارة إلى أن عملية استغلال الأقسام لخدمات بعضها لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط، بل يمكن أن يكون هناك تبادل خدمات بين قسمين أو عدة أقسام أساسية، وهو التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الرئيسية.

3. تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل: بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام يتم حساب تكلفة الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات.

تكلفة وحدة العمل = إجمالي أعباء القسم / عدد وحدات العمل بالقسم

المبلغ المحمل = عدد وحدات العمل المستهلكة / تكلفة وحدة العمل

مثال: تظهر نتائج جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

البيان	تمويل	الإنتاج	توزيع
مجموع ت. الثانوي:	5890	12030	7308
نوع وحدات العمل	100 دج قيمة مشتريات	وحدات منتجة	وحدات مباعه
عدد وحدات العمل	1200	745	642

المطلوب: أحسب تكلفة وحدة العمل لكل قسم.

الحل:

البيان	تمويل	الإنتاج	توزيع
مجموع ت. الثانوي:	5890	12030	7308
نوع وحدات العمل	100 دج قيمة مشتريات	وحدات منتجة	وحدات مباعه
عدد وحدات العمل	1200	745	642
تكلفة وحدة العمل	4,91	16,15	11,38

سادسا: - تقييم طريقة التكلفة الكلية: فيما يلي أبرز الإيجابيات والانتقادات الموجهة لهاته الطريقة:

➤ تتميز طريقة التكاليف الكلية بأنها تتماشى مع الأصول المحاسبية في تصوير نتائج الأعمال كما أنها تناسب الأجل الطويل حيث يجب أن لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية والتي سبق وأن حملت بكاملها للمنتج¹.

¹ عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، 2012، الطبعة الأولى، الأردن، ص: 117.

- تعتبر هاته الطريقة من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي، ولكن لا تحسب الأعباء كاملة إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية، فيجب الانتظار حتى نهاية الفترة المعنية¹.
- تعمل طريقة التكاليف الكلية على تحديد تكلفة مخزونات المؤسسة من مختلف المواد وذلك بمختلف المراحل الإنتاجية والبيعية².
- إمكانية إجراء مقارنة لتكوينه سعر التكلفة لمؤسسات أخرى تشمل أنشطة متشابهة وذلك بمختلف المراحل الإنتاجية وتحديد نقاط القوة والضعف والعمل على تخفيض الكلف بمراحل معينة³.
- يتلاءم تطبيق هاته الطريقة مع المؤسسات التي تشتغل بنظام الطلبيات وكذا نظام الإنتاج النمطي⁴.
- يمثل سعر التكلفة المحصل عليه (باعتباره يشمل كل التكاليف) كأداة مساعدة لتحديد سعر البيع بالمؤسسة⁵.

وبالرغم من مزايا هاته الطريقة إلا أنه وجهت لها جملة من الانتقادات من أبرزها⁶:

- تعتبر هاته الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالبا ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- تعتمد هاته الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر، فهي تؤثر على سعر التكلفة وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط (حجم الإنتاج).

كما وجهت لها الانتقادات التالية⁷:

¹ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 57.

² Michel gervais, Op-cit, p: 49.

³ Ibid, p: 49.

⁴ Thierry jacquot et Richard Milkoff, Op-cit, p: 136.

⁵ Ibid, p: 136.

⁶ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 57.

⁷عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص: 117.

➤ إن تقويم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن الأعباء غير المباشرة إلى الفترات المقبلة وهو ما يتنافى مع مبدأ استقلالية الدورات.

➤ إن تحميل التكاليف الكلية جميعها على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل منها.

بالإضافة إلى الانتقادات التالية¹:

➤ إن جملة الأنشطة المشككة لمراكز التحليل المختلفة ليست دائما متجانسة، وبالتالي فمن الصعوبة تحديد وقياس جملة الموارد المستنفذة لهاته الأنشطة وهو الأمر الذي تجاوزه نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

➤ تعتبر هاته الطريقة محدودة الاستعمال بالنسبة للمؤسسات التجارية والتي تقدم منتجات متنوعة.

¹ Thierry jacquot et Richard Milkoff, **Op-cit**, p: 137.

المحور الخامس: التكلفة على أساس النشاط

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف، وظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، ويمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة تطورا ملموسا لتخصيص التكاليف غير المباشرة وطريقا لتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات ومن أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات دراسة (Cooper and Kaplan,1987) ومنذ ذلك الوقت بدأت العديد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بتطبيقه -خاصة في قطاع الصناعة-، ثم انتشر استخدامه في كثير من الدول العربية، وقد كان ظهوره نتيجة طبيعية للانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي، لقصوره في توفير معلومات تكلفة دقيقة لمتخذي القرارات.

ولقد نال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة اهتماما كبيرا في الأوساط المحاسبية والإدارية على حد سواء، بوصفه يمثل أداة مهمة لتحديد تكلفة الإنتاج والتقرير عنها بصورة صحيحة وواقعية ويتلافى مواطن القصور والانتقادات التي يتعرض لها النظام التقليدي للتكاليف في ظل المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية التي تسود بيئة المؤسسات الحالية، ويسهم في زيادة قيمة المعلومات للمساعدة في اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، فأصبح نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة مهمة لتحقيق الأهداف، فهو يسعى إلى إيجاد علاقة مباشرة بين تكاليف أداء الأنشطة بالمؤسسة والعملاء والمستفيدين من تلك الأنشطة.

أولاً:- الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لتخصيص الأعباء غير المباشرة: وجهت جملة من الانتقادات للطرق التقليدية ومن أبرزها ما يلي¹:

➤ **التبسيط المفرط لنماذج الأنظمة التقليدية للتكاليف:** حيث تظهر الطرق التقليدية للتكاليف تبسيطا مفرطا في تطبيقها الأمر الذي لم يعد مقبولا، فتوجهها نحو توفير المعلومات المالية جعل من نماذجها أدوات حسابية بحتة لا يمكنها أن تزود بالمؤشرات الكافية لتوجيه تفكير المسيرين في محيط معقد ومتقلب، بالإضافة إلى أنها تتجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة مما ينجم عنه تشويه كبير في تكلفة المنتج وخاصة في المؤسسات متعددة المنتجات.

¹إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سابق، ص ص: 79-83.

➤ **استعمال أسس توزيع حكيمية:** تعتمد الطرق التقليدية للتكاليف على وحدات قياس مشكوك فيها لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات والذي كان ملائما عندما كان هيكل التكاليف تمثل فيه التكاليف المباشرة نسبة من 85% إلى 90% والذي أصبح غير ملائم في الظروف الحالية أين أصبحت حصة اليد العاملة أقل من 25% وبهذا فأن استعمال ساعات العمل المباشرة كأساس لتحميل الأعباء غير المباشرة سيؤدي حتما إلى نتائج مضللة.

➤ **إهمال الأنشطة الداعمة:** تقتصر الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف على تحليل التكاليف الإنتاجية وتتجاهل كلية تكاليف أخرى كتكاليف البحوث والتطوير وتكاليف تصميم المنتج والتي أصبحت تمثل جزءا كبيرا من التكلفة الإجمالية.

➤ **فشل الطرق التقليدية في تفهم الأنشطة المسببة للتكاليف:** أثبتت الطرق التقليدية عجزها على التخصيص الصحيح للتكاليف على الوحدات المنتجة نظرا لغياب العلاقة السببية بين تكلفة المنتج والموارد التي يستهلكها هذا المنتج، فالمنتجات لا تستهلك موارد وإنما أنشطة وهذه الأخيرة هي التي تتسبب في حدوث التكاليف.

➤ **عدم كفاية المؤشرات المالية:** في ظل محيط يتسم بالتعقيد والديناميكية وتسارع دورة حياة المنتج تكون المقاييس المالي التي توفرها الطرق التقليدية غير كافية لوحدها للرد على متطلبات المنافسة الحادة والتطورات في أذواق المستهلكين، مما يستدعي تبني أنظمة محاسبية قادرة على توفير معلومات تسمح للمديرين باتخاذ أفضل القرارات الإستراتيجية وذلك بفضل مؤشرات غير مالية تكون أكثر ملاءمة للمحيط الحالي.

ثانيا: -ماهية التكلفة على أساس النشاط : بما أن الهدف الأساسي لنظام التكاليف هو إمداد الإدارة بالمعلومات الملائمة والموقوتة فإن طريقة التكلفة على أساس النشاط يعتبر أحد الاتجاهات المعاصرة في مجال تتبع عناصر التكاليف غير المباشرة كما يعتبر هذا النظام حجر الزاوية في توفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات حيث يساعد في الوقوف على التكلفة والربحية لهيكل المنتجات والخدمات بالمؤسسة، ولا يقتصر دوره على قياس التكلفة فحسب بل يساهم في توفير المعلومات المناسبة لتقويم الأداء والرقابة على التكلفة وكذلك القرارات الإستراتيجية.

➤ **نشأة طريقة التكلفة على أساس النشاط:** تعد مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل النظريات السائدة على المنتجات من أهم مشاكل التكاليف والتي كانت ومازالت محل العديد من الأبحاث نظرا للتزايد المستمر في نسبة التكاليف غير المباشرة إلى التكاليف

المباشرة للمنتجات، ولتغير بيئة عمل الأنشطة نحو الآلية، ولزيادة الحاجة لمعرفة الآثار المباشرة لطرق تخصيص التكاليف¹، وفي هذا السياق طور كل من Kaplan و Cooper مدخلا جديدا لحساب تكلفة المنتجات أطلقا عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity based Costing) ويركز هذا المدخل على الحاجة إلى تفهم أعمق لسلوك التكاليف ومن ثم تحديد مسببات التكلفة غير المباشرة، ولقد لقي نظام (ABC) تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين كما أنه أحدث تطورا في طرق تخصيص التكاليف الإضافية وتطورات في مجال تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة في المؤسسة مما يؤدي إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من خطوات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها².

➤ **تعريف التكلفة على أساس النشاط:** تقوم طريقة التكلفة على أساس النشاط على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، وأن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف.

حيث عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: "نظام يقوم على تحديد الأنشطة بكل مستويات سلسلة القيمة، ليقوم بعدها بحساب تكاليف الأنشطة ثم تحميل هاته التكاليف على موضوعات الكلفة مثل المنتجات أو الخدمات على أساس مزيج الأنشطة المطلوبة لإنتاج كل منتج أو خدمة"³.

كما عرف بأنه: "نظام يقوم على أساس تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مجموعات الكلفة لبتن توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات الإدارية السليمة"⁴.

إن هذا النظام مبني على فكرة أساسية وهي أن المنتجات تستهلك أنشطة وليس موارد اقتصادية، وأن هذه الأنشطة هي تلك التي تستهلك موارد فعلا، ولذلك فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة

¹ عبد الغني دادن، مداخلة بعنوان: تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بانتهاج الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، 22/23 أفريل 2003، ص: 140.

² إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (21)، العدد (02)، 2005، ص: 284.

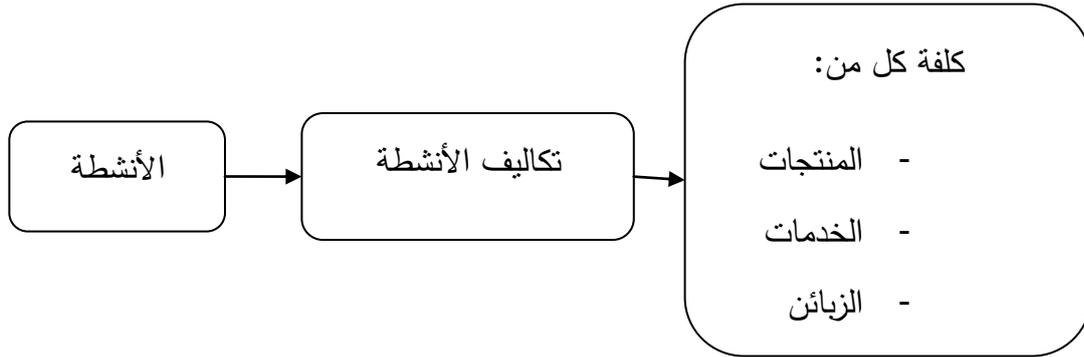
³ Charles Horengren and Others, **Cost Accounting: Managerial Emphasis**, 14th Edition, Prentice Hall Inc, New Hersey, USA, 2012, p: 146.

⁴ زينب جبار يوسف وهيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية -دراسة حالة-، مجلة بابل، المجلد (22)، العدد (04)، 2014، ص: 934.

على أساس كمية الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف الكلفة النهائية المتمثلة بمنتجات وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة¹.

ويوضح الشكل الموالي مبدأ عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

شكل رقم (07): يمثل مبدأ طريقة التكلفة على أساس النشاط



Source : Charles Horengren and Others, **Cost Accounting: Managerial Emphasis**, 14th Edition, Prentice Hall Inc, New Hersey, USA, 2012, p: 146.

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فهم علاقة السبب والنتيجة بين الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة مما يمكن من التخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على موضوعات التكلفة (منتجات وخدمات) بدلا من التخصيص المباشر.

كما يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وهو ما يمنح مزيد من دقة عملية قياس تكاليف المنتجات والخدمات من ناحية ويزيد من فعالية عملية الرقابة على عناصر التكاليف، والعمل على توفير المعلومات ذات الخصائص المرغوبة لمتخذي القرارات من ناحية أخرى².

¹إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص ص: 184-185.

² عبد الحكيم مصطفى جودة، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار تسنيم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 492.

ثالثاً: -افتراضات طريقة التكلفة على أساس النشاط: إن طريقة التكلفة على أساس النشاط تقوم على مجموعة من الافتراضات، كما يلي¹:

- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن موضوعات التكلفة (منتجات، خدمات وزبائن) تستهلك الأنشطة: وذلك يعني أن الأنشطة هي التي تتسبب في إحداث التكاليف وليست المنتجات، حيث أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد هو ما يحدث التكاليف، فالتكاليف تتغير مع التغير في عدد وكثافة الأنشطة التي تم خلقها من أجل إنتاج هذه المنتجات، ومنه فإنه يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الأنشطة، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة على موضوعات التكلفة (منتجات، خدمات وزبائن) وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لانتهاء من إتمام انجاز المنتجات و/أو الخدمات.
- نموذج استهلاك وليس إنفاق: يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أن المنتجات يتم تحميلها فقط بالطاقة المستخدمة (الموارد المستهلكة) وليس بالطاقة المتاحة (الموارد المنفقة) أما الطاقة الفائضة أو العاطلة فيتم اعتبارها كخسارة لكونها تكاليف غير مستغلة ولا تحمل على المنتجات.
- أن الموارد المستهلكة لها عدد كبير من المسببات: يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة وجود عدد كبير من المسببات التي تؤدي إلى استهلاك الموارد، وذلك لأن مسببات استهلاك الموارد هي التي تحدد كمية استهلاك الموارد بواسطة الأنشطة المختلفة، فهي التي توفر العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة، ويعتمد عدد هذه المسببات على عدد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فزيادة الأنشطة يؤدي إلى زيادة استهلاك الموارد مما يوجب زيادة عدد مسببات استهلاك الموارد وذلك للوصول إلى نتائج أكثر دقة عند تحديد التكلفة.
- أن الأنشطة في جميع المستويات يمكن تحديدها وقياسها: تمثل الأنشطة العلاقة الرابطة بين الموارد وعناصر التكلفة (منتجات وخدمات) حيث يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط في مجمع تكلفة ثم يتم تحميل تكاليف هذا النشاط على عنصر التكلفة النهائي، ويفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة في كل المستويات الهرمية أن الأنشطة يمكن تحديدها ومعرفة التكاليف الخاصة بها مما يؤدي إلى سهولة تتبع تكاليف الأنشطة وربطها بعناصر التكلفة النهائية. التكريتي

¹نجلاء بخاري، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس الأنشطة لترشيد الأداء في الأجل القصير، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة جامعة الملك عبد العزيز، 2002، ص ص: 40، 41.

➤ أن تكون **مجمعات التكلفة للأنشطة متجانسة**: بعد تحديد الأنشطة الرئيسية يتم حصر تكلفة كل نشاط في مجمع تكلفة النشاط، ويمكن أن يمثل مجمع التكلفة نشاطا واحدا فقط، أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة بمعنى أن التكاليف في مجمع التكلفة تكون لمجموعة من الأنشطة المترابطة ارتباطا شديدا مع بعضها، بحيث أن التغير في مستوى واحد من هذه الأنشطة سيصاحبه تغير مماثل في الأنشطة الأخرى لذلك يجب اختيار مسبب النشاط لكل مجمع تكلفة بحيث يكون هذا المسبب ملائما لمجموعة الأنشطة في كل مجمع تكلفة.

➤ **جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة**: بمعنى أن تكون جميع عناصر التكاليف بمجمع التكلفة متناسبة تماما مع التغير في مستوى النشاط، بينما التكاليف التي تكون ثابتة أي التي لا تتغير طرديا مع التغير في مستوى النشاط تتمثل في تكاليف أنشطة التسهيلات.

رابعا:- المؤشرات الأساسية لتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط: إن المميزات التي تقدمها طريقة التكلفة على أساس النشاط والتمثلة في عدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المخرجات سواء كانت منتجات أو خدمات، وما يترتب عليه من الحصول على بيانات تكلفة صالحة لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة تتطلب ضرورة توافر مجموعة من المؤشرات وهي كما يلي¹:

➤ **مؤشرات تتعلق بطبيعة المؤسسة**: وهي المؤشرات التي يمكن من خلالها التحقق من أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتناسب وطبيعة نشاطها والظروف المحيطة بها، وهي:

1. **التنوع والاختلاف في تشكيلة المنتجات**: وهي الحالة التي يكون لدى المؤسسة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلافها في الطلب على الأنشطة.

2. **تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية**: تتداخل في هذه الحالة عناصر التكاليف فيما بين هذه العمليات والأنشطة الإنتاجية مما يجعل النظم التقليدية للتكلفة قاصرة عن تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف تمهيدا لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة.

➤ **مؤشرات تتعلق بإجراءات التطبيق**: وهي المؤشرات المتعلقة بتأمين وسلامة ودقة إجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهي:

1. **تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف**: بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبنفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم مما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات النظام من المعلومات لاتخاذ قرارات إدارية.

¹حنفي زكي محمد وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000، ص: 423.

2. إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة: مما يساعد على استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.

➤ مؤشرات تتعلق باقتصاديات التطبيق: وهي مؤشرات تهدف للتحقق من أن العائد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يفوق تكلفة تنفيذ النظام، وهي:

1. فرض اقتصادية النظام: ضرورة الموازنة بين العائد من دقة مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات.

2. فرض الأهمية النسبية: أي إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص هذا المجمع العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا المجمع العام.

إن المؤشرات السابقة يجب أن تجذب اهتمام الإدارة في حاجتها إلى دراسة نظام التكاليف التقليدي المعتمد في المؤسسة، وتحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام التكاليف على أساس الأنشطة خاصة في حال كانت التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة (مواد أولية وأجور)، وكذا في حال كانت الإدارة مهتمة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

خامساً: مقومات طريقة التكلفة على أساس النشاط: تقوم طريقة التكلفة على أساس النشاط على تحليل الأنشطة التي ينتج عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، حيث يتم تحميل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط ثم تحميلها على المنتجات على أساس حجم استهلاكها لهاته الأنشطة، ومنه فطريقة التكلفة على أساس النشاط يقوم على عدة مقومات لازمة لنجاح تطبيقه وهي كما يلي:

➤ **الأنشطة:** يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أساس التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك الموارد إنما تستهلك أنشطة ويعرف النشاط على أنه: "حدث أو مهمة أو وحدة عمل ذات هدف محدد، أو عملية أو مجموعة من العمليات المتجانسة التي تستهلك بعض الموارد لإنتاج مخرجات معينة".¹

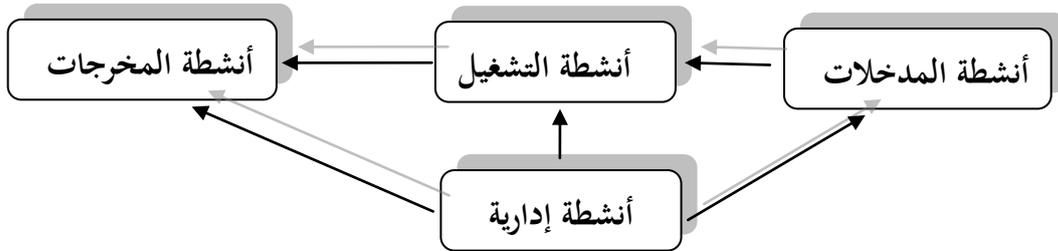
¹ عبد الحكيم مصطفى جودة، مرجع سابق، ص: 499.

ويتوقف عدد الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات، فكلما زاد تعقيد العمليات زاد عدد الأنشطة التي تحرك التكلفة والنشاط هو عبارة عن جزء من المرحلة، فمرحلة التصنيع تحتوي على نشاط إعداد الآلات، ونشاط النقطيع، ونشاط التركيب..... إلخ.

ويمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية وهي¹:

- **أنشطة المدخلات:** وهي التي تتعلق بالاستعداد لصنع المنتج، أي التي تجعل إمكانية صنع المنتج متاحة، وهذه تتضمن توظيف وتدريب العاملين وشراء المواد الأولية واستلامها وشراء الأجهزة والمعدات، وأبحاث السوق والمنتجات وتطويرها.
- **أنشطة التشغيل:** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بصنع المنتج، وتتضمن تشغيل الآلات، واستخدام معدات وأدوات تصنيع المنتج وعملية النقل بين المراحل، وتخزين الإنتاج تحت التشغيل أو فحص الأجزاء المنجزة بشكل جزئي.
- **أنشطة المخرجات:** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع الزبائن، وتتضمن أنشطة البيع وأنشطة إصدار الفواتير وأنشطة خدمات ما بعد البيع، وأنشطة تسليم البضائع.
- **أنشطة إدارية:** وهي كل الأنشطة الأخرى التي تعمل بشكل داعم للأنشطة الثلاثة السابقة، كإدارة الأفراد والمرتبات ومعالجة البيانات والمحاسبة، والدائرة القانونية والخدمات الإدارية العامة.

شكل (08): يمثل العلاقة بين أنشطة المؤسسة



المصدر: ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (15)، العدد (02)، 2007، ص: 701.

ويمكن تقسيم الأنشطة إلى خمس مستويات هرمية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية، والتي يعاد تقسيمها إلى مراكز أنشطة محددة، وهي كما يلي¹:

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلد (15)، العدد (02)، 2007، ص: 701.

- **أنشطة ترتبط بالوحدات المنتجة:** هي الأنشطة التي تحدث عند تصنيع كل وحدة ويتناسب حدوثها طرديا مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة، ويتم ربط تكاليف هاته الأنشطة بالوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استنادا إلى استهلاك الخدمة المؤداة من هذه الأنشطة.
- **أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية:** وهي الأنشطة التي تخص كل دفعة إنتاجية دون اعتبار عدد الوحدات المنتجة، ومن أمثلتها: تهيئة وتجهيز الآلات، تصميم البرامج.
- **أنشطة ترتبط بالمنتج:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لتدعيم منتج محدد، كتحضير وتنفيذ إشعارات وأوامر الإنتاج، ونشاط تطوير وتعديل مواصفات المنتج وتحضير التصاميم.
- **أنشطة مرتبطة بالمؤسسة:** هي الأنشطة التي تؤدي لدعم عمليات المؤسسة ككل، فهي أنشطة عامة توفر البنية التحتية التي تجعل من عملية تقديم المنتجات والخدمات ممكنة، كنشاط الحراسة والنظافة الأمن ونشاط العلاقات العامة.
- **أنشطة مرتبطة بالزبون:** وهي الأنشطة المرتبطة بالبيع والتوزيع، حيث يتم تحديد الأنشطة بناء على الخدمة المقدمة للزبون لعملية التوصيل للبضاعة ومتابعة تحصيلها وخدمات ما بعد البيع لها علاقة بالزبون ولا ترتبط بشكل أساسي بالمنتج أو عدد الوحدات المباعة.
- **محركات (مسببات) التكلفة:** لكي تتم عملية التخصيص على مراكز الأنشطة لا بد من استخدام محركات (مسببات، موجهات) تكلفة ملائمة ومناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي سبق تحديدها، وتعرف محركات التكلفة بأنها "الفعاليات أو المحركات التي لها علاقة مباشرة في حدوث تكلفة معينة وتؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة السبب والنتيجة"².
- يتم تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين³:
- **مسببات خاصة بالعمليات:** تركز هذه المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وتستخدم في ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، فتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء من الآلة يستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.
- **مسببات خاصة بالفترة الزمنية:** وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف

¹ سالم حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد (15)، العدد (01)، فلسطين، 2007، ص: 221.

² عبد الحكيم مصطفى جودة، مرجع سابق، ص: 452.

³ Robin Cooper and Robert Kaplan, **Activity Based Systems: Measuring the costs of resource usage**, *Accounting Horizons*, Vol (×), No (×), 1992, p :52.

نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلتها مسببات التكلفة الخاصة بساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

ويتأثر عدد المحركات المستخدمة بمستوى دقة بيانات التكاليف المطلوبة، فكلما ارتفع مستوى الدقة المطلوبة ازداد عدد المحركات الواجب استخدامها، وكذا صعوبة وتعقيد تشكيلة المنتجات وتنوع أحجامها، مما يؤدي إلى ضرورة استخدام عدد أكبر من محركات التكلفة، وكذلك التكاليف النسبية للأنشطة المجمعة، حيث انه بارتفاع التكاليف النسبية للأنشطة المجمعة في مجمع واحد فإنه من الواجب استخدام عدد أكبر من محركات التكلفة. وهناك ثلاث عوامل تؤثر في الاختيار النوعي لمحركات التكلفة فكلما زادت درجة الارتباط بين محرك التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة زادت فرصة استخدامه كمسبب للتكلفة، وتكلفة عملية القياس فكلما كانت تكاليف قياس محرك التكلفة قليلة زادت فرصة استخدامه كمسبب للتكلفة، وكذا مراعاة الآثار السلوكية عند اختيار نوعية مسببات التكلفة.

جدول رقم (07): يمثل أنواع الأنشطة وموجهات التكلفة

الأنشطة	موجهات التكلفة
تشغيل الآلات	ساعات عمل الآلات
شراء المواد	عدد طلبات الشراء
فحص وإصلاح الآلات	ساعات الفحص والإصلاح
فحص الجودة	عدد ساعات الاختيار والفحص

➤ **مجمعات (أوعية) التكلفة:** بعد تجميع الأنشطة الرئيسية يتم تجميعها في مجمعات تكلفة تتراكم فيها تكلفة هاته الأنشطة، ومجمعات التكلفة عبارة عن أوعية يتم حصر تكلفة الأنشطة فيها بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص به، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال والأنشطة الفرعية المتجانسة، والجدول الآتي يبين بعض أنواع الأنشطة وموجهات التكلفة ومجمعات (أوعية) التكلفة:

جدول رقم (08): أنواع الأنشطة، موجهات ومجمعات التكلفة

الأنشطة	موجهات التكلفة	مجمعات (أوعية) التكلفة
الصيانة، برمجة الإنتاج	ساعات عمل الآلات	الصيانة وبرمجة الإنتاج
المناولة، التعبئة، اللف	أوزان المواد الخام	تكلفة المواد

المصدر: عبد الحكيم مصطفى جودة، مرجع سابق، 455.

ويمكن تحديد العوامل التي تؤثر على عدد مجتمعات التكلفة بعاملين أساسيين¹:

- **درجة التجانس:** كلما ارتفعت درجة التجانس بين التكاليف غير المباشرة قلت مجتمعات التكاليف غير المباشرة، بمعنى تجميع التكاليف غير المباشرة التي تشترك في محرك تكلفة واحد في مجمع تكلفة واحد.
- **التكلفة والمنفعة:** إذا كانت عملية التخصيص تؤدي إلى منافع تفوق التكاليف المترتبة عن عملية التخصيص، فمن الأفضل استخدام عدد أكبر من مجتمعات التكلفة المناسبة لتحميل هذه التكاليف للحصول على منافع بالمقابل، أما إذا كانت المنافع المتوقعة من التخصيص ليس لها مبرر فمن الأفضل عدم التخصيص.

سادسا:-خطوات تصميم طريقة التكلفة على أساس النشاط: وفقا للمداخل الأساسية لطريقة التكلفة على أساس النشاط يمكن توضيح أهم الخطوات الأساسية لتصميمها كما يلي²:

- **المرحلة الأولى:- تحديد وتجميع الأنشطة:** يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية ويتم تحديد وتحليل الأنشطة التي تؤديها مجاميع العمل داخل الأقسام والوحدات التنظيمية، فإذا كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن تخصيص كلف كل نشاط باستخدام موجه الكلف الخاص به مباشرة إلى المنتجات، أما إذا كان عدد الأنشطة كبير فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجموعات كلف بحيث تحتوي كل مجموعة على عدد من الأنشطة حيث يستخدم موجه كلفة واحد لكل مجموعة أنشطة.
- **المرحلة الثانية:- تسجيل تكاليف الأنشطة:** بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تسجيل كلف هذه الفعاليات لكل نشاط (مجمع تكلفة)، حيث أن كلف النشاط تساوي مجموع كلف الفعاليات المؤلفة للنشاط المحدد، ولتحديد كلف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية.
- **المرحلة الثالثة:- تحديد مراكز الأنشطة:** يتم تحديد الأنشطة اللازمة لتصنيع المنتج بصورة واضحة وتفصيلية من خلال خرائط تدفق المعلومات، حيث يتم تجميع الأنشطة واعتبارها مراكز نشاط من خلال تحليل العلاقة بين حدوث الأنشطة وتحقق التكاليف، وتتوقف إمكانية دمج الأنشطة على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة فكلما زاد اختلافها قلت إمكانية دمج الأنشطة زادت الحاجة إلى عدد أكبر من مراكز الأنشطة التشغيلية ضمانا لتحديد تكلفة المنتجات بدقة.

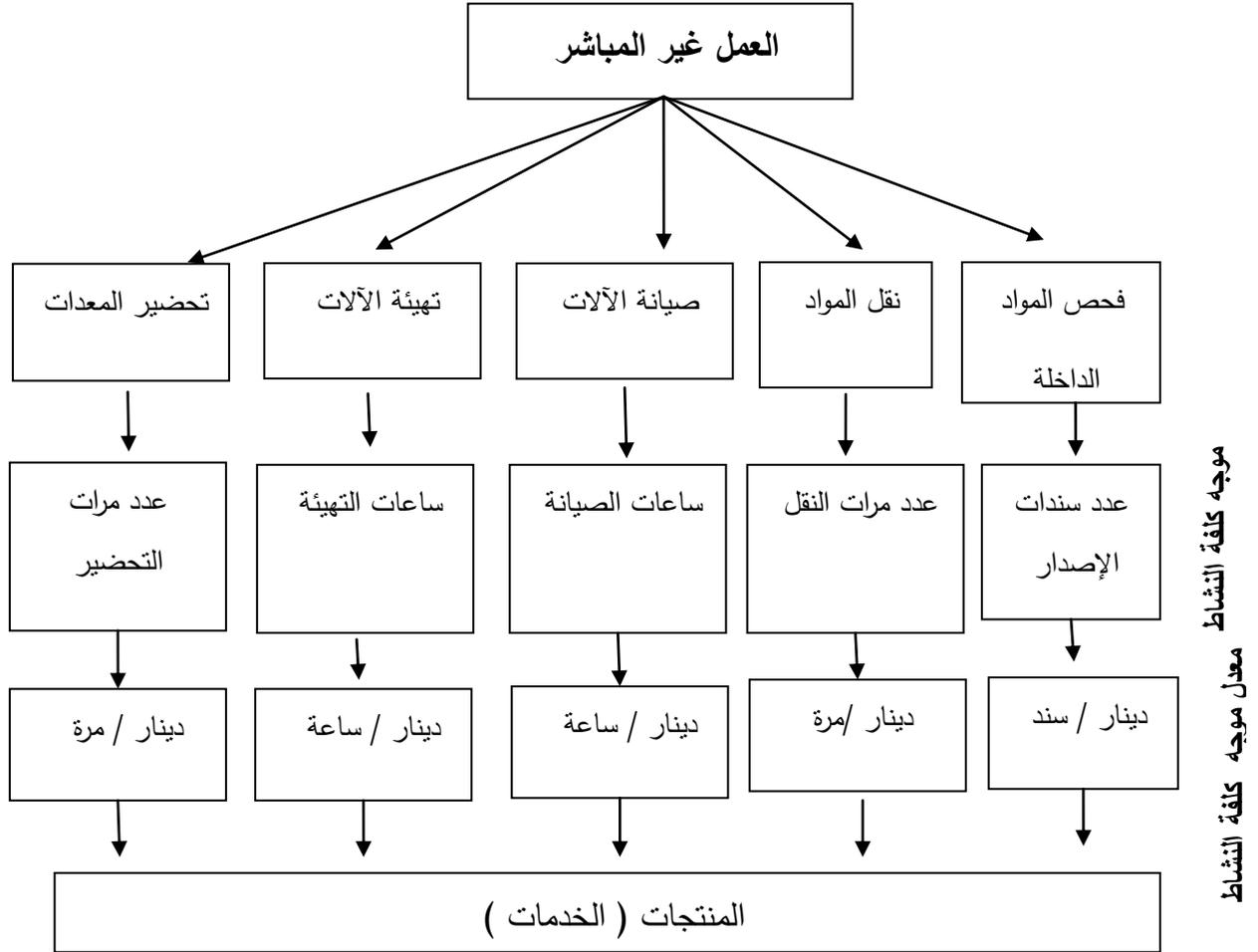
¹عبد الحكيم مصطفى جودة، مرجع سابق، 456-455.

²Robin Cooper, A Structured Approach to Implementing ABC, Accountancy Review, Vol (107), Issue (1174), 1991, p: 79.

➤ **المرحلة الرابعة:- اختيار محركات الكلفة:** بعد تحديد الأنشطة وتشخيصها بشكل دقيق وتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط، ثم تبدأ عملية صياغة أساس التحميل الأولي لتلك التكاليف على الأنشطة من خلال اختيار موجه التكلفة (Cost Driver) النشاط ويتم اختيار موجه الكلفة في خطوتين: حيث يتم تتبع تكاليف الموارد المستخدمة من قبل الأنشطة في كل مركز نشاط (مجمع التكلفة) ثم تأتي عملية اختيار محرك التكلفة الأكثر قدرة على قياس الربط بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة.

➤ **المرحلة الخامسة:- حساب تكاليف أهداف الكلفة على أساس الأنشطة:** بعد اختيار محركات التكاليف لكل مركز نشاط يتم تقسيم تكاليف كل مركز نشاط (مجمع تكلفة) على عدد وحدات موجه التكلفة، والنتيجة يكون كلفة الوحدة من محرك الكلفة لنشاط ما (معدل كلفة النشاط)، ثم يتم تحديد الكلفة الإجمالية للمنتج و/أو الخدمة وذلك من مواد مباشرة والعمل المباشر وتكاليف الأنشطة التي استهلكت والتي تحسب بتحديد حجم محرك الكلفة المستهلك من قبل المنتج ضرب كلفة الوحدة الواحدة من محرك الكلفة وذلك لجميع الأنشطة المستهلكة من قبل هذا المنتج.

شكل رقم (09): يمثل ميكانيكية عمل طريقة التكلفة على أساس النشاط



Source: Anthony Atkinson et al, **Management Accounting**, Fourth Edition, Pearson Prentice Hall, 2004. p: 98.

مثال: في ما يلي معلومات عن أنشطة شركة الأنوار مع تحديد لتكلفة كل منها ومسببات نشاطها:

مسيبات التكلفة	الكلفة المقدرة	الأنشطة
عدد أوامر الشراء	200.000 دج	إصدار أمر الشراء
SETUPS	600.000 دج	تحضير الآلات
ساعات التشغيل	2.000.000 دج	تشغيل الآلات
عدد الوحدات المركبة	1.800.000 دج	التركيب
عدد الفحوصات	700.000 دج	الفحص والتجريب
عدد الوحدات	300.000 دج	التلوين
ساعات العمل المباشرة	1.200.000 دج	الرقابة
	6.800.000 دج	

منتج ب	منتج أ	الاستعمال المقدر لمسيبات الكلفة لكل نشاط
1.500	1000	2500 أمر شراء
700	500	1200
500.000	300.000	800.000 ساعة تشغيل
1.200.000	1.800.000	3.000.000 وحدة
15.000	20.000	35.000 فحص
1.200.000	1.800.000	3.000.000 وحدة
70.000	130.000	200.000 ساعة

المطلوب: حساب تكلفة كل منتج بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة علما أن عدد الوحدات المنتجة من أ بلغت 7800 وحدة ومن ب 5600 وحدة.

الحل:

1. حساب معدلات التحميل للأنشطة:

الأنشطة	الكلفة المقدرة	مسبب النشاط	تكلفة مسبب النشاط
إصدار أمر الشراء	200.000 دج	2500 أمر شراء	80 دج/ أمر
تحضير الآلات	600.000 دج	1200 تهيئة	500 دج/تهيئة
تشغيل الآلات	2.000.000 دج	800.000 سا تشغيل	2,5 دج/ سا
التركيب	1.800.000 دج	3.000.000 وحدة	0,6 دج/ وحدة
الفحص والتجريب	700.000 دج	35.000 فحص	20 دج/فحص
التلوين	300.000 دج	3.000.000 وحدة	0,1 دج/ فحص
الرقابة	1.200.000 دج	200.000 ساعة	6 دج/ ساعة
	6.800.000 دج		

2. استخراج كلفة المنتجين باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

النشاط	منتج (أ)	منتج (ب)
<u>إصدار أمر شراء:</u> 1000 × 80 دج/امر 1500 × 80 دج/أمر	80.000	120.000
<u>تحضير الآلات:</u> 500 × 500 دج/تهيئة 700 × 500 دج/تهيئة	250.000	350.000
<u>تشغيل الآلات:</u> 300.000 × 2,5 دج/سا 500.000 × 2,5 دج/سا	750.000	1.250.000
<u>التركيب:</u> 1800.000 × 0,6 دج/و 1200.000 × 0,6 دج/و	1.080.000	720.000
<u>الفحص والتجريب:</u> 20 × 20.000 دج/ فحص	400.000	

300.000		<u>15.000 × 20 دج/فحص</u>
		<u>التلوين:</u>
	180.000	<u>1800.000 × 0,1 دج/فحص</u>
120.000		<u>1200.000 × 0,1 دج/فحص</u>
		<u>الرقابة:</u>
	780.000	<u>130.000 × 6 دج/سا</u>
420.000		<u>70.000 × 6 دج/سا</u>
3.280.000 دج	3.520.000 دج	تكلفة الإنتاج الإجمالية
5600 وحدة	7800 وحدة	عدد الوحدات المنتجة
585,71 دج/و	416,67 دج/و	تكلفة إنتاج الوحدة

سابعاً: -مزايا تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط: تعتبر طريقة التكلفة على أساس النشاط من التطورات الحديثة في نظم المحاسبة التحليلية (التكاليف) والتي تهدف إلى إيجاد نظام يتلاءم مع التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة ما ينتج عنه العديد من الاستخدامات نتيجة تطبيقه، ويمكن توضيح أهم مزايا تطبيقها فيما يلي:

- يمثل تطبيقها إطاراً لمحاسبة التكاليف التي تهتم بالأنشطة والمسببات المحركة أو الموجهة لها بهدف الوصول إلى كلفة المنتج النهائي بدقة وذلك نقطة تحول من التخصيص على أساس المنتجات إلى التخصيص على أساس الأنشطة¹.
- تعتبر طريقة فعالة في تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة حيث يسهم في تقديم معلومات ملائمة للأغراض طويلة الأجل ولالإدارة التشغيلية، فضلاً عن استخدامه بفعالية مع الأدوات المتقدمة الأخرى في المحاسبة الإدارية².
- تمثل نظاماً للتكاليف يتحكم بمعلومات التكاليف بشكل كفؤ لإلغاء التكاليف التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة وتوجيهها نحو الأنشطة التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج أو الخدمة، وبالتالي تحسين نوعية الإنتاج (سلعة أو خدمة) مما يحقق كفاءة الأداء وكفاءة الرقابة والتخطيط وإعداد الموازنات³.

¹ سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة العلوم الإدارية، مجلد (34)، العدد (01)، 2007، ص: 88.

² مثنى فالح الزيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة. دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (92)، 2012، ص: 107.

³ فيصل زمام السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة: نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (67)، 2007، ص: 29.

- تعتبر نظاما إداريا فضلا عن كونه نظاما تكاليفيا، حيث يقدم نوعين من المعلومات: مالية خاصة بكلفة الأنشطة والمنتجات وأخرى غير مالية خاصة بتلك الأنشطة، مما نتج عنه ما يعرف بنظام الإدارة على أساس الأنشطة، حيث تستطيع الإدارة استغلال معلومات التكلفة والأنشطة لتحسين الربحية¹.
- يفيد تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في تسيير المؤسسات وتسعير منتجاتها والتعرف عمل الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية، مما يمكن من تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتجات والخدمات المقدمة².
- تساعد في تفعيل الدور الرقابي لاعتماده على آلية فعالة لتعقب استهلاك الموارد من قبل الأنشطة التي تستخدم لتقديم المنتجات و/أو الخدمات، وكذا الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة وذلك باستبعاد الأنشطة غير الضرورية من النظام نتيجة إعادة هندسة العمليات وبالتالي تحقيق وفر وكفاءة في تقديم المنتجات و/أو الخدمات³.
- تساعد على تحديد تكاليف المنتجات بدقة بما يساعد على وضع الخطط والسياسات الإستراتيجية، حيث يوفر استخدامه في عملية التخطيط طويل الأجل إلى اتخاذ قرارات أفضل، حيث توفر معلومات عن أثر التصميمات المعقدة على تكلفة الإنتاج ومعلومات عن الاختلافات في تسعير المنتجات ذات الحجم الكبير وذات حجم الإنتاج الصغير الأمر الذي يدعم القرارات التي تتعلق بمجالات التسعير التصنيع أو الشراء، تشغيل خط الإنتاج بالكامل أم التخصص في إنتاج منتج واحد. مزيج المنتجات، وحذف المنتجات⁴.
- تعتبر هاته الطريقة تدعيما للمفهوم المعاصر "المشاركة" وللعمل بروح الفريق من خلال تحقيق الاتصال والمشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة⁵.

¹ Peter Turney and Alan Stratton, **Using ABC to support continuous improvement**, Management Accounting, Vol (74), No (03), 1992, p: 46.

² محمد خطيب النمر ومواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية: دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (04)، 2013، ص: 83.

³ ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأروبي الحكومي -دراسة تطبيقية على قسم الدم والتخثر-، المجلة العربية للإدارة، مجلد (29)، العدد (01)، 2009، ص: 129.

⁴ ليلي لطفي مرعي، فلسفة الأساليب المنطقية وانعكاساتها على محاسبة تكاليف النشاط (ABC)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (02)، مصر، 1996، ص: 259.

⁵ حمدي شحته محمود زعرب وآخرون، مدى توافر المقومات الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك العاملة في قطاع غزة -دراسة تطبيقية-، المجلة العربية للإدارة، المجلد (28)، العدد (01)، 2008، ص: 145.

مما سبق يظهر أن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط يوفر مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، وعملية التسعير وتقييم الأداء بالإضافة لما يحققه من الرقابة على التكاليف، وعملية تخصيص هاته التكاليف بصورة أكثر دقة ولمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، كما يوفر تطبيق هذا النظام إلى إنتاج المنتج أو الخدمة بأقل التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة بشكل أكثر دقة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة والإبقاء على الأنشطة التي تضيف القيمة.

ثامنا: - محددات طريقة التكلفة على أساس النشاط: على الرغم من المزايا العديدة التي توفرها طريقة التكلفة على أساس النشاط إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات، ولعل من أبرزها¹:

- إن العيب الرئيسي لطريقة (ABC) هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، مما يجعل عملية تطويره وصيانته أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء لتحليل الكلفة-المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى التطبيق.
- على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص التكاليف إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف التي لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي آخر الأمر يتم اختيار أساس معين لتوزيع هاته التكاليف.
- إن البيانات التي تقدمها طريقة (ABC) تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وهذا الافتراض قد لا يصح دائما لا سيما عندما يتم توجيه تكاليف نشاطين (أو أكثر) غير مترابطين بصورة كبيرة فضلا عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة، تكنولوجيا حاسوب عالية واستخدام رموز تسهل تجميع هذه المعلومات.

بالإضافة إلى الانتقادات التالية²:

- صعوبة تقسيم وقت الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.
- قد تكون الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة من الضخامة والتنوع مما يؤدي إلى جعل نظام (ABC) معقدا وأقل فهما من المستعملين.

¹إسماعيل يحيى النكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، 187-188.

²إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سابق، ص: 146.

سلاسل تمارين تطبيقية مختلفة

سلسلة الأعمال الموجهة رقم (01)

أسئلة نظرية: حدد لكل جملة من الجمل التالية فيما إذا كانت صحيحة أم خاطئة:

1. تتمثل الوظيفة الرئيسية للمحاسبة التحليلية في تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها.
2. تنحصر وظيفة المحاسبة التحليلية في استخراج تكلفة سلعة أو خدمة تقدمها المؤسسة.
3. تهتم المحاسبة التحليلية بإيصال معلومات وبيانات التكاليف للأطراف المهتمة عن طريق إعداد قوائم وتقارير تكاليفية.
4. تسمح المحاسبة المالية بإعطاء تفصيلات لنتيجة الدورة عكس المحاسبة التحليلية والتي تظهرها بطريقة مجملة.
5. ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة لقصور وعجز المحاسبة المالية عن تلبية احتياجات المؤسسات المتعلقة بالتكاليف.
6. أدت المنافسة المحتدمة بين المؤسسات إلى سعيها للعمل على خفض من تكاليفها لأقل حد ممكن مع الحفاظ على جودة منتجاتها.
7. تقوم المحاسبة التحليلية بتزويد الأطراف خارج المؤسسة ببيانات التكلفة وذلك لمساعدتها على اتخاذ القرار وتحقيق أهداف المؤسسة.
8. تساعد بيانات التكلفة التي توفرها المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء.
9. توفر المحاسبة التحليلية معلومات حول تكاليف المنتجات الجارية، الوسيطة، المصنعة والبضاعة المباعة والتي تحتاجها المحاسبة المالية عند إعداد القوائم المالية.
10. عكس المحاسبة المالية فإن المحاسبة التحليلية تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الاستثنائية عند حساب التكلفة.
11. تقوم المحاسبة التحليلية على مبدأ تحميل التكاليف فقط بعد وقوع الحدث المنشئ لها.
12. يرتبط قسم المحاسبة التحليلية وفقا لعلاقة تبادلية مع أقسام مختلفة بالمؤسسة.
13. توفر المحاسبة المالية معلومات كافية ووقئية حول التكاليف ضمن سجلات منظمة.
14. تتناول المحاسبة المالية الأرقام والمؤشرات بشكل إجمالي بينما تتناولها المحاسبة التحليلية بشكل تحليلي وتفصيلي.

15. عكس المحاسبة المالية فإن المحاسبة التحليلية إلزامية حفاظا على مصالح الأطراف ذات العلاقة.
16. تتشابه المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية في الغاية والهدف لكل منهما.
17. تقدم المحاسبة التحليلية معلومات مالية بينما معلومات المحاسبة المالية مالية وغير مالية.
18. تقوم المؤسسة بدراسة تكاليف ومنافع انشاء نظام المحاسبة التحليلية والتأكد من أن المنافع تفوق التكاليف.
19. يتأثر تصميم نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة بهيكلها التنظيمي، تعدد منتجاتها، حجمها، طبيعة عملياتها.
20. تخضع المحاسبة التحليلية إلى تنظيم قانوني من قبل الدولة أو الهيئات المهنية عكس المحاسبة المالية.
21. يقتصر استخدام المحاسبة التحليلية على الشركات الصناعية.

سلسلة الأعمال الموجهة رقم (02)

تمرين (01): قامت مؤسسة "الصنوبر" بعمليات الشراء الموالية خلال شهر أكتوبر من سنة 2018:

- شراء 1000 كغ من المواد الأولية (أ) ب 15 دج للكغ.
- شراء 1500 كغ من المواد الأولية (ب) ب 12,5 دج للكغ.
- شراء 1000 كغ من التموينات المختلفة ب 2,5 دج للكغ.

خلال نفس الفترة تم تسديد أجور العاملين مسؤولي تسيير المواد كما يلي:

- العامل (ياسين) المسؤول عن تسيير المواد الأولية (أ): 1250 دج.
- العامل (شعيب) المسؤول عن تسيير المواد الأولية (ب): 1350 دج.
- العامل (أحمد) المسؤول عن التموينات الأخرى: 1050 دج.

وكانت الأعباء غير المباشرة كما يلي:

- أجور العاملين لقسم التموين: 7000 دج.
- أعباء قسم التموين: 3500 دج.

المطلوب: حساب تكلفة الشراء للمواد الأولية والتموينات علما أن الأعباء غير المباشرة توزع على أساس الكمية المشتراة.

تمرين (02): تقوم شركة (Simsong) بتصنيع نوعين من المنتجات أ و ب، باستخدام مادتين أوليتين م 1 وم 2، ولديك المعلومات التالية:

- مشتريات الشهر: 21.000 كغ من م 1 ب 2,5 دج/كغ و 5000 كغ من م 2 ب 4 دج/كغ.
- مصاريف شراء أخرى: 10.500 دج ل م 1 و 5000 ل م 2.
- معلومات حول الإنتاج: 3000 وحدة منتجة من أ حيث يحتاج تصنيع كل وحدة من أ إلى 5 كغ من م 1 و 1 كغ من م 2، كما تم إنتاج 2000 وحدة من ب حيث يحتاج تصنيع كل وحدة من ب إلى 3 كغ من م 1 و 1 كغ من م 2.
- يد عاملة للإنتاج: 1500 ساعة ل أ و 1000 ساعة ل ب بسعر 16 دج/سا.
- مصاريف التوزيع: 11.000 دج منها 5000 دج ل أ والباقي ل ب.
- مبيعات الشهر: 3000 وحدة من أ بسعر إجمالي 120.000 دج و 2000 وحدة من ب بسعر إجمالي 40.000 دج.

المطلوب: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة.

تمرين (03): خلال شهر جانفي قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

1. المشتريات:

- أنبوب حديدي: 160.000 متر بـ 3 دج/متر (مسدد للمورد).
- بلاستيك: 45000 كغ بـ 5 دج/كغ.
- براغي: 180000 برغي بـ 0,5 دج/برغي.

بالإضافة للمبلغ المسدد للموردين قامت المؤسسة بتسديد مصاريف مختلفة متعلقة بالمشتريات (نقل، إنجاز الطلبية تم تقديرها بـ 0,2 دج لكل متر حديدي و 0,3 لكل كغ من البلاستيك بينما كانت مصاريف الشراء الخاصة بالبراغي معدومة).

2. الإنتاج:

- ورشة (أ): يتم بها صناعة الهياكل باستخدام أنابيب الحديد، وتم فيها إنتاج 25000 وحدة خلال شهر جانفي وتحملت لأجل ذلك:
 - استهلكت 153.500 متر من الأنبوب الحديدي.
 - بلغت مصاريف الإنتاج 258.800 دج.
- ورشة (ب): ويتم بها صناعة المقعد البلاستيكي (س) و (ل).
 - وتم فيها إنتاج 13000 وحدة (س) و 10000 وحدة (ل) وتحملت لأجل ذلك:
 - استهلكت لذلك 39.500 كغ من البلاستيك، 19500 كغ لإنتاج (س) و 20000 كغ لإنتاج (ل).
 - بلغت مصاريف الإنتاج 198.650 دج، منها 104.650 دج لـ (س) و 94.000 دج لـ (ل).
- ورشة (ج): يتم بها عملية التركيب وإخراج الكراسي من النوع (س) و (ل)، وقد انتهت هاته الورشة من تركيب 12.000 كرسي (س) و 9.500 كرسي (ل) واستهلكت لأجل ذلك:
 - للكراسي (س): 12050 هيكل، 12100 مقعد (س) و 73000 برغي.
 - للكراسي (ل): 9530 هيكل، 9580 مقعد (ل)، و 77000 برغي.

- بلغت مصاريف الإنتاج 246.400دج، 116.400دج منها لتركيب الكراسي (س) و130.000دج للكراسي (ل).

3. المبيعات: باعت المؤسسة خلال شهر جانفي ما يلي:

- 11000 كرسي (س) ب 75دج للكرسي.
- 9000 كرسي (ل) ب 90دج للكرسي.
- ولتوزيع هاته المنتجات تحملت 167.000دج كمصاريف توزيع، 77.000دج منها للكراسي (س) و 90.000دج للكراسي (ل).

المطلوب: إذا علمت أن المؤسسة لا تمتلك مخزون بداية مدة، أحسب:

1. تكلفة الشراء للأنبوب الحديدي، البلاستيك، البراغي.
2. تكلفة الإنتاج للهيكال الحديدي وللمقعدين (س) و (ل) وللكرسيين (س) و (ل).
3. سعر التكلفة للمنتجين والنتيجة التحليلية للمؤسسة.

تمرين (04): في مؤسسة (Textile) بلغت النتيجة التحليلية للمنتج (أ) 72.000دج وللمنتج (ب) 58.000دج، وأظهرت الكشوفات المالية المعلومات التالية:

- ارتفاع مخصصات الإهلاكات للأصول غير الجارية ب 1.500دج.
- مؤونات خسائر زبائن مشكوك فيهم تم تسجيلها ب 5.600دج.
- رسوم عقارية ومهنية تم تسديدها ب 4.700دج بينما تم تقديرها ب 6.500دج عند حساب سعر التكلفة.
- تم تقدير عند القيام بجرد المخزونات فقدان 10 وحدات من المنتج (ب) بتكلفة 27,5دج للوحدة وغير ظاهرة ببطاقة المواد.
- تم استخدام تكلفة وحدوية مرجحة تقدر ب 9,4دج لإخراج 38.000وحدة من المواد بينما بلغت الكلفة الفعلية 9,38دج.
- قبل تقدير تكاليف وحدة العمل المستخدمة لتحميل الأعباء غير المباشرة، تم تقدير المبالغ بالتقريب وهو ما أظهر مبلغ 3.900دج غير يخصص.
- تخفيضات تجارية خارج الفاتورة خاصة بمشتريات مواد أولية قدرت ب 600دج.
- نسبة الفائدة على رأس المال المقدر ب 90.000دج بلغت 8% سنويا، بينما بلغت أجرة المستغل 3000دج للشهر.

- مخصصات الإهلاك أصل ثابت مدة حيازته 10 سنوات تم حساب بطريقة الإهلاك المتناقص سجلت بمبلغ 75.000 د.ج.
- أعباء استثنائية سجلت بمبلغ 5.400 د.ج.
- ضرائب على الأرباح ارتفعت إلى 64.500 د.ج.

سلسلة الأعمال الموجهة رقم (03)

تمرين (01): تظهر حركة المنتوجات في مؤسسة "EXOTIC" لشهر مارس كما يلي:

- 01 مارس: مخزون أول الشهر 400 وحدة بتكلفة إنتاج 200 دج للوحدة.
- 02 مارس: إدخال 240 وحدة بتكلفة إنتاج 220 دج للوحدة، وصل إدخال رقم: 11.
- 05 مارس: إخراج للبيع 300 وحدة، وصل إخراج رقم: 23.
- 11 مارس: إدخال 350 وحدة بتكلفة إنتاج 230 دج للوحدة، وصل إدخال رقم: 13.
- 17 مارس: إدخال 370 وحدة بتكلفة إنتاج 218 دج للوحدة، وصل إدخال رقم: 16.
- 18 مارس: إخراج للبيع 400 وحدة، وصل إخراج رقم: 25.
- 22 مارس: إخراج للبيع 100 وحدة، وصل إخراج رقم: 28.
- 25 مارس: إدخال 420 وحدة بتكلفة إنتاج 340 دج للوحدة، وصل إدخال رقم: 19.
- 29 مارس: إخراج للبيع 470 وحدة، وصل إخراج رقم 31.
- 30 مارس: إخراج 300 وحدة، وصل إخراج رقم 34.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة هذه المنتجات بطريقتي نفاذ المخزون والتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال.

تمرين (02): تقوم شركة (MAQ) بإنتاج المنتج BELT باستخدام المواد الأولية (أ) و (ب)، وقد تم تسجيل حركة المواد التالية خلال شهر نوفمبر وذلك على مستوى المادة الأولية (أ):

- 11/05: إخراج 200 وحدة، وصل إخراج 1101.
- 11/09: إدخال 500 وحدة بـ30 دج/وحدة، وصل إدخال 561.
- 11/10: إخراج 600 وحدة، وصل إخراج 1105.
- 11/20: إدخال 1500 وحدة بـ 27 دج/وحدة، وصل إدخال 563.
- 11/24: إخراج 700 وحدة، وصل إدخال 1111.
- 11/27: إخراج 800 وحدة، وصل إخراج 1114.

المطلوب:

- إعداد بطاقة حركة المواد الأولية بطريقتي نفاذ المخزون، علما أن مخزون نهاية المدة لشهر أكتوبر بلغ 400 وحدة بـ 26 دج/وحدة.

تمرين (03): بتاريخ 01 جانفي 2018 بلغ مخزون المواد الأولية لشركة (MIPOU) 4000 كغ بتكلفة إجمالية بلغت 114000 دج، وقد كانت حركة المواد الأولية خلال الثلاثي الأول من سنة 2018 كما يلي:

- 01/18: إخراج 2400 كغ، وصل إخراج رقم: 467.
- 02/05: إدخال 3000 كغ بـ 28 دج/كغ، وصل إخراج رقم: 624.
- 02/06: إخراج 1400 كغ، وصل إخراج رقم: 467.
- 02/20: إخراج 2000 كغ: وصل إخراج رقم: 471.
- 02/25: إدخال 3600 بـ 30 دج/كغ، وصل إدخال رقم: 629.
- 03/02: إخراج 1200 كغ، وصل إخراج رقم: 478.
- 03/15: إدخال 2800 كغ بـ 31 دج/كغ، وصل إخراج رقم: 634.
- 03/28: إخراج 3000 كغ، وصل إخراج رقم: 484.

المطلوب:

- إعداد بطاقة حركة المواد الأولية بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال والتكلفة الوسطية المرجحة لإجمالي الإدخالات مع مخزون أول المدة.

تمرين (04): تظهر بطاقة المخزونات للمادة الأولية (س) في أحد المؤسسات والمعدة وفقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا كما يلي:

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ
07/01	مخ 1	200	...	4000	-	-	-	...	...	...
07/05	إخراج				2500			...	...	...
07/10	إدخال	180	...	...	-	-	-	...	...	...
					3780			...	...	...
07/18	إدخال	...	22	...	...	...	...	...	...	...
07/21	إخراج	-	-	-	...	...	250	...	...	...
					...	...	150	...	...	30
07/26	إدخال	...	...	4560	-	-	-	...	...	...

...								
...	19	...								
...	...	...	...	...	100	-	-	-	إخراج	07/29
...								
...								
-	-	-	...	-	...	...	-	...	المجموع	-

المطلوب: إتمام بطاقة المخزونات واستخراج رصيد نهاية المدة من المادة الأولية (س).

تمرين (05): تظهر بطاقة المخزونات للمادة الأولية (ك) في أحد المؤسسات والمعدة وفقا لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال كما يلي:

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ
09/01	مخ1	200	32	...	-	-	-	...	...	...
09/04	إدخال	...	31	4340	-	-	-	340	...	...
09/08	إدخال	85	31,2	...	-	-	-	...	...	13392
09/12	إخراج	-	-	-	210	...	...	...	...	...
09/17	إدخال	...	...	10890	-	-	-	...	...	17664,9
09/22	إخراج	-	-	-	...	36,08	...	365	...	...
09/27	إخراج	-	-	-	100	...	...	...	...	...
-	المجموع	755	-	...	...	-	...	265	-	...

المطلوب: إتمام بطاقة المخزونات واستخراج رصيد نهاية المدة من المادة الأولية (ك).

تمرين (06): فيما يلي حركة المنتجات التامة من المنتج (BIX):

- 01/01: مخزون بداية المدة بلغ 380 وحدة بتكلفة إنتاج 54 دج للوحدة.
- 01/07: تم إخراج 240 وحدة بتكلفة 12960 دج.
- 01/13: إدخال 160 وحدة بتكلفة إنتاج 57 دج للوحدة.
- 01/16: إدخال 230 وحدة بتكلفة إنتاج 58 دج للوحدة.
- 01/21: إخراج 300 وحدة بتكلفة 17330 دج.

- تم إخراج 230 وحدة بتكلفة إجمالية 13340 دج و 70 وحدة بتكلفة إجمالية 3990 دج.

المطلوب: تحديد طريقة الإخراج المتبعة من قبل المؤسسة لهذا المنتج.

سلسلة الأعمال الموجهة رقم (04)

تمرين (01): توفر من جدول حساب النتيجة لمؤسسة "طه وشركاؤه" المعلومات التالية:

مشتريات مستهلكة.... 240.000.
 خدمات خارجية.....36.500دج.
 أجور المستخدمين.....432.000دج.
 ضرائب ومدفوعات مشابهة.....7.750دج.
 مؤونات واهتلاكات.....31.000دج.
 كما قدرت مصاريف أخرى بـ27.000دج.
 وكانت مراكز التحليل كما يلي:

- الطاقة (مركز ثانوي)، التموين، الإنتاج، التوزيع، الإدارة.

الإدارة	التوزيع	الإنتاج	التموين	الطاقة	الأعباء وفقا لطبيعتها
3	1	4	1	1	مشتريات مستهلكة
2	1	1	1	5	خدمات خارجية
1	1	6	1	1	أجور المستخدمين
1	1	1	1	1	ضرائب ومدفوعات مشابهة
3	6	8	1	2	مؤونات واهتلاكات
1115	130	710	45	700	مصاريف أخرى

المطلوب: إتمام جدول التوزيع الأولي للأعباء، مع العلم أن توزيع أعباء قسم الطاقة على

الأقسام الرئيسية يتم وفقا للمعاملات 1، 2، 3، و4 بالترتيب.

تمرين (02): يظهر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لشركة (أمير) كما يلي:

الأقسام الأساسية		الأقسام المساعدة					المجموع الموزع	الأقسام الأعباء
توزيع	إنتاج	تموين	خدمات	الطاقة	إدارة المواد	المستخدمين		
%8	%82	%1	%3	%1	%2	%3	337.500	خدمات خارجية
%22	%48	%5	%14	-	%3	%8	202.500	خدمات خارجية أخرى
%17	%75	%1	%6	-	-	%1	180.000	ضرائب، رسوم وما شابهها
%20	%44	%10	%5	%1	%2	%18	360.000	أجور المستخدمين
%10	%46	%10	%8	%4	%10	%12	135.000	مصاريف عملياتية أخرى
%27	%42	%17	%11	%1	-	%2	270.000	أعباء مالية
%20	%50	%10	-	-	%10	%10	675.001	مؤونات واهتلاكات
%18	%42	%31	-	-	-	%9	90.000	أعباء أخرى
							2.250.000	المجموع بعد التوزيع الأولي

ويظهر التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة من خلال مفاتيح التوزيع الموالية:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة				الأقسام الأعباء
توزيع	إنتاج	تموين	خدمات	الطاقة	إدارة المواد	المستخدمين	
%5	%50	%25	-	-	%20	-	توزيع ثانوي: المستخدمين
%20	%45	%25	-	-	-	%10	إدارة المواد
1.500	8.000	1.500	1.500	-	1.075	1.500	الطاقة
%25	%40	%20	-	-	%5	%10	خدمات

ويظهر الجدول الموالي نوع وعدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية:

توزيع	إنتاج	تموين	البيان
100 دج من رقم الأعمال	ساعات عمل مباشر	كغ مواد مشتراة	نوع وحدات العمل
100.000 دج	40000 ساعة	50000 كغ	عدد وحدات العمل

المطلوب:

1. إتمام جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.
2. إجراء التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وحساب تكلفة وحدات العمل للأقسام الرئيسية.

تمرين 03:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة				الأقسام الأعباء
توزيع	ورشة 2	ورشة 1	تموين	طاقة	صيانة	إدارة	
11058	8120	7358	15060	554	1450	1500	مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:
%20	%20	%20	%20	%10	%10	%100	إدارة
%22	%25	%22	%25	%6	%100	-	صيانة
5%	%60	%30	%5	%100	-	-	طاقة

ويظهر الجدول الموالي أنواع وعدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية:

مراكز التحليل	نوع وحدات العمل	استهلاك وحدات العمل لكل مادة ولكل منتج	عدد وحدات العمل
تموين	كغ مواد مشتراة	مادة أولية (م): 15000	مادة أولية (ن): 16600
ورشة (1)	كغ معالج	منتج (أ): 2000	منتج (ب): 2125
ورشة (2)	ساعة عمل مباشر	منتج (أ): 6000	منتج (ب): 6400
توزيع	دج رقم الأعمال	منتج (أ): 1000 دج	منتج ب: 1350 دج

المطلوب:

1. إتمام التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.
 2. استخراج تكلفة وحدة العمل لكل قسم.
 3. تحميل المشتريات والمنتجات بنصبيها من الأعباء غير المباشرة.
- تمرين (04):** تظهر المعلومات الخاصة بالتكلفة بمؤسسة (SURDEVIS) الصناعية والتي تنتج بطريقة الطلبيات والخاصة بالثلاثي الأخير من سنة 2018 كما يلي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			الأقسام الأعباء	
توزيع	ورشة ب	ورشة أ	تموين	نقل	صيانة		إدارة
45600	147600	67680	7200	28000	15620	19400	مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:
%5	%40	40%	%2	%3	%10	%100	إدارة
%5	%40	%40	%10	%5	%100	-	صيانة
%30	%30	%30	%10	%100	-	-	نقل

وكانت الأعباء المباشرة وعدد وحدات العمل كما يلي:

- 19664 كغ من المادة الأولية (MP) المشتراة بسعر 15 دج للكغ.
 - 15217 كغ من المادة الأولية تم استعمالها في الورشة (أ).
 - 36500 ساعة من اليد العاملة المباشرة تم استغلالها في الورشة (ب).
- تم انجاز أربع طلبيات خلال شهر ديمسبر تم البدء في انجازهما خلال هذا الشهر الانتهاء منهما خلاله وتسليمهم بسعر 18200 دج للطلبية الواحدة، وذلك في الورشتين وتطلب ذلك:
- 700 كغ من المادة الأولية (MP) .
 - 4250 ساعة عمل مباشرة بسعر 6,2 دج للساعة.

المطلوب: إكمال جدول توزيع التكاليف غير المباشرة مع حساب تكلفة وحدات العمل.

- تمرين (05):** تصنع مؤسسة "إسلام" منتوجين 1أ، 2 باستخدام المادتين م1 و م2، ولديك المعلومات المحاسبية التالية للثلاثي الأول :

- مخزونات أول الشهر: من المادة الأولية م1: 1000 كغ بتكلفة 13 دج للكغ.
- من المادة الأولية م2: 500 كغ بتكلفة 15 دج للكغ.
- من المنتج أ1: 200 وحدة ب 30.800 دج للإجمالي.
- من المنتج أ2: 200 وحدة ب 41.000 دج للإجمالي.
- مشتريات المواد الأولية: م1: 6.000 كغ ب9 دج للكغ.
- م2: 4.000 كغ ب 15,5 دج للكغ.
- بلغت مصاريف الشراء المباشرة 22.000 دج وتوزع حسب ثمن الشراء للمادتين.
- أجزر اليد العاملة المباشرة بلغت 18.000 دج للمنتج (أ) و 29.000 دج للمنتج (ب).
- بلغت أعباء التوزيع المباشرة 5.000 دج لكل منتج.
- الإنتاج: تم استهلاك 4000 كغ من (م1) لإنتاج 800 منتج (أ1).
- تم استهلاك 3800 كغ من (م2) لإنتاج 1000 منتج (2).
- الإنتاج المباع: 700 وحدة من أ1 ب 285 دج للوحدة.
- 1100 وحدة من أ2 ب 290 دج للوحدة.
- بلغت الأعباء غير المباشرة 198.020 دج ويظهر توزيعها الثانوي على الأقسام الرئيسية كما يلي:
- قسم التموين: 21.700 دج، قسم الإنتاج: 112.520 دج، قسم التوزيع: 63.800 دج.
- بلغ الجرد المادي لمخزونات المؤسسة 298 كغ، 706 كغ، 312 وحدة، 97 وحدة للمخزونات م1، م2، أ1، أ2.
- وحدات العمل للأقسام الرئيسية هي: الكمية المشتراة، وحدات الإنتاج، وحدات مباعة.
- كما بلغت الأعباء الاستثنائية 10.000 دج كما بلغت رؤوس الأموال الخاصة 200.000 دج بمعدل توظيف بلغ 10%.

إذا علمت أن المؤسسة تستعمل متوسط التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون أول الشهر مع مجموع الإدخالات للشهر سواء للمواد الأولية أو المنتوجات.

المطلوب:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المباعة.
3. حساب النتيجة التحليلية والنتيجة التحليلية الصافية علما أن المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار فوارق الجرد.

تمرين (06): تنتج مؤسسة الأصيل نوعين من المنتوجات أ1 و أ2 بمادتين أوليتين م1 و م2 ومن كشوفاتها المحاسبية تحصلنا على المعلومات التالية المتعلقة بنشاط شهر فيفري:

1. مشتريات المادة الألية: 5500 كغ من المادة م1 ب 32 دج للكغ، 6400 كغ من المادة م2 ب 35 دج للكغ.

2. الإنتاج واستهلاك المادة الأولية:

- من أجل إنتاج 3100 وحدة من أ1 استعملت 2400 كغ من م1 و 2600 كغ من م2.

- من أجل إنتاج 3700 وحدة من أ2 استعملت 1900 كغ من م1 و 4800 كغ من م2.

3. الإنتاج المباع: 2300 وحدة من أ1 و 3020 وحدة من أ2 علما أن المؤسسة تطبق هامش على الربح يقدر ب 20% من سعر التكلفة لكلا منتجيهما.

4. الأعباء المباشرة:

- 550 ساعة يد عمل للمنتج أ1 بسعر 33 دج للساعة الواحدة.

- 800 ساعة يد عمل للمنتج أ2 بسعر 29 دج للساعة الواحدة.

- مصاريف على المشتريات بلغت 4% من قيمة الشراء للمادتين.

5. الأعباء غير المباشرة: تظهر حسب الجدول التالي:

البيان	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
--------	-------	-------	-------	-------	-------

65300	76300	59000	24100	45.000	مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:
%25	45	%20	%10	%100-	إدارة
5	8	4	20-	3	صيانة
وحدات مباعه	وحدات منتجة	كغ مواد مشتترة			نوع وحدة القياس

مع الأخذ بعين الاعتبار أن أجرة عمل المستغل بلغت 30.000دج لهذا الشهر وأن هناك أعباء غير معتبرة ب 3500دج.

المطلوب:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب التكاليف وسعر التكلفة.
3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية.

تمرين (07): تنتج مؤسسة صناعية وتبيع ثلاث منتجات بمادتين أوليتين (ب) و (أ) تمر في الورشتين: ورشة 1 وورشة 2، أما 3 فيمر فقط بالورشة 2، ولديك المعلومات التالية من كشوفاتها المحاسبية المتعلقة بنشاط شهر جانفي:

1. من المحاسبة العامة:

- المشتريات: 18000 كغ من المواد الأولية (م) بسعر 2 دج للكغ و 6000 كغ من المواد الأولية (م) بسعر 15 دج للكغ.
- المواد الأولية المستهلكة: كل وحدة من أ 1 تستعمل 20 كغ من (م) و 2,5 كغ من (م)، وكل وحدة من أ 2 تستعمل 10 كغ من م 1 و 2 كغ من م 2، وكل وحدة من أ 3 تستعمل فقط 3 كغ من م 2.

2. من المحاسبة التحليلية:

- مخزون آخر الشهر: من المواد الأولية 3000 كغ من م 1 و 1200 كغ من م 2.
- من المنتجات: 50 وحدة من أ 1 و 100 وحدة من أ 2 و 150 وحدة من أ 3.
- الكمية المنتجة من أ 2 تزيد عن الكمية المنتجة من أ 1 بمقدار 300 وحدة.
- بينما الكمية المنتجة من أ 3 تساوي الضعف من الكمية المنتجة من أ 1.
- مع العلم أن مخزون أول الشهر للمنتجات والمواد الأولية كان معدوما، كما بلغت أسعار المبيعات على التوالي للمنتجات الثلاث: 185، 125، 90 دج للوحدة.

- الأعباء المباشرة: 360 ساعة يد عمل مباشرة بـ 28 دج للساعة، منها 4/3 ساعة توزع بالتساوي على المنتجين أ1 و أ2 الباقي لـ أ3.
- كما أن هناك مصاريف توزيع مباشرة تقدر بـ 1.5 دج لكل وحدة مباعه من كل المنتجات.
- 3. أما المصاريف غير المباشرة: فتلخص في الجدول التالي مع كيفية توزيعها على الأقسام مع الأخذ بعين الاعتبار أعباء إضافية تقدر بـ 27600 دج.

توزيع	ورشة 2	ورشة 1	الأعباء
			الأقسام
24288	48600	26100	مجموع ت. ثانوي:
وحدات مباعه	ساعة عمل مباشرة	كغ مادة أولية مستعملة	نوع وحدات القياس

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة.
3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية دون الأخذ بعين الاعتبار فوارق الجرد للمخزون.

تمرين (08): تصنع مؤسسة منتوجين أ1، أ2 في ثلاث ورشات، فنتج أ1 في الورشتين 1 و 3 باستعمال المادة الأولية م1، والمنتج أ2 في الورشات 1، 2، 3 باستعمال المواد م1، م2، ولديك المعلومات المحاسبية التالية لشهر ماي:

1. من المحاسبة العامة:

- المواد الأولية: 3000 كغ بـ 17 دج للكغ من المادة (م1) و 3600 بـ 18 دج للكغ من المادة (م2).

- إنتاج مباع: 530 وحدة من أ1 بـ 148 دج للوحدة.

440 وحدة من أ2 بـ 280 دج للوحدة.

2. من المحاسبة التحليلية:

- الاستعمالات: لإنتاج 410 وحدة من أ1 استعملت 3200 كغ من المادة الأولية م1.

لإنتاج 760 وحدة من أ2 استعملت 4500 كغ من المادة م2

و 2800 كغ من م1.

- المصاريف المباشرة: استغرقت عملية إنتاج أ1 360 ساعة ب 21 دج للساعة واستغرقت عملية إنتاج أ2 470 ساعة ب 24 دج للساعة.
كما تحملت عملية توزيع أ1 مصاريف 650 دج، بينما عملية توزيع أ2 تحملت 540 دج.

- المصاريف غير المباشرة: تلخصت في الجدول التالي:

التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	الشراء	أقسام بيان
7300	2599 %30 %10-	6400 %30- %10	5400	3100	مج التوزيع الثانوي توزيع تبادلي
100 دج مبيعات	10 وحدات منتجة	ساعة يد عمل مباشرة	ساعة يد عمل مباشرة	10 كغ مواد مشتراة	نوع وحدة القياس

المطلوب:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المباعة.
3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأعباء غير المعتبرة تقدر ب 3000 دج والأعباء الإضافية 2000 دج.

سلسلة الأعمال الموجهة رقم (05)

تمرين (01): تقوم مؤسسة السلام بإنتاج 3 منتجات وعند عملية تحليل الأنشطة التي تستلزم عملية التصنيع تم حصر ست أنشطة رئيسية، تستهلك هاته الأنشطة جملة من المصاريف غير المباشرة بنسب مختلفة كما هو موضح في الجدول الموالي:

البيان	المبلغ	مناولة المواد	التركيب اليدوي	اللحام	الفحص واختبار النوعية	التغليف	الشحن
أجور غير مباشرة	130.000 دج	20%	35%	15%	5%	15%	10%
صيانة آلات ووقود	250.000 دج	10%	40%	20%	-	15%	15%
مصاريف متنوعة	45.000 دج	5%	10%	20%	30%	25%	10%
المجموع	425.000						

وكانت مسببات التكلفة لكل نشاط وحجم هاته المسببات للنشاط وللمنتجات الثلاث كما يلي:

النشاط	مسبب النشاط	عدد مسببات النشاط	المنتج (س)	المنتج (ص)	المنتج (ع)
مناولة المواد	عدد الوحدات الداخلة	70.000 وحدة	32.000 وحدة	28.000 وحدة	10.000 وحدة
التركيب اليدوي	عدد الأجزاء المركبة	53.000 جزء	14.000 وحدة	27.000 وحدة	12.000 وحدة
اللحام	عدد الوحدات المنتجة	32.000 وحدة	6.200 وحدة	14.500 وحدة	11.300 وحدة
الفحص واختبار النوعية	عدد الوحدات المفحوصة	28.000 وحدة	12.400 وحدة	12.600 وحدة	9.000 وحدة
التغليف	كمية مواد	18.500 كغ	6.000 كغ	3.000 كغ	9.500 كغ

				التغليف	
72 كغ	136 كغ	164 كغ	372 كغ	وزن الوحدات المشحونة	الشحن

المطلوب:

- تحديد تكلفة كل نشاط.
- حساب معدل التحميل لكل نشاط.
- نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة.

تمرين (02): تقوم شركة بتصنيع منتجين: جهاز كمبيوتر وهاتف خلوي، وتستخدم الشركة نظام التكلفة الكلية لتخصيص تكاليفها غير المباشرة وتستخدم ساعات العمل المباشر كمفتاح للتوزيع، اقترح مستشارون من خارج الشركة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بدلا من النظام الحالي المطبق بها.

- تتوقع الشركة إنتاج 4000 جهاز كمبيوتر و 2000 هاتف خلوي بسنة 2019، كل جهاز كمبيوتر يتطلب ساعتين عمل مباشر لإنتاجه، وكل هاتف خلوي يتطلب نصف ساعة عمل مباشر.
- تكاليف المواد الأولية المباشرة وأجور العمل المباشر الخاصة بالمنتجين موضحة في الجدول:

العنصر	جهاز كمبيوتر	هاتف خلوي
مواد أولية (لكل وحدة)	30 دج	17 دج
عمل مباشر (لكل وحدة)	16 دج	4 دج

- قدرت التكاليف الصناعية غير المباشرة لسنة 2019 كما يلي:

النشاط	التكاليف غير المباشرة المقدرة	مستوى النشاط المقدر
تهيئة الإنتاج	80.000 دج	20 تهيئة
مناولة المواد	70.000 دج	5000 مرة
التغليف والتعبئة	120.000 دج	6.000 صندوق
إجمالي التكاليف غير المباشرة	270.000 دج	

- وبناء على عملية تحليل الأنشطة الثلاث، تم تقدير ما يتطلبه إنتاج منتجي الشركة من الأنشطة كما يلي:

النشاط	جهاز كمبيوتر	هاتف خلوي	مستوى النشاط المقدر
تهيئة الإنتاج	5 تهيئة	15 تهيئة	20 تهيئة
مناولة المواد	1000 مرة	4.000 مرة	5.000 مرة
التغليف والتعبئة	4.000 صندوق	2.000 صندوق	6.000 صندوق

المطلوب:

1. حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين وفقا للنظام الكلفوي التقليدي.

2. حساب معدلات التحميل للأنشطة الثلاث.

3. استخراج تكلفة المنتجين باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

تمرين (03): تقوم شركة بتصنيع ثلاث منتجات (أ، ب، ج): وتستخدم الشركة نظام التكلفة الكلية لتخصيص تكاليفها غير المباشرة وتستخدم ساعات عمل الآلة كمفتاح للتوزيع، وبسبب اختلافات واضحة في عملية استهلاك التكاليف لكل منتج، فإن الشركة تفكر في استبدال نظامها الكلفوي بنظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة.

- تتوقع الشركة إنتاج 1000 وحدة من المنتج (أ) و 3400 من المنتج (ب) و 6000 من المنتج (ج) بسنة 2019، كل منتج (أ) يتطلب 20 ساعة عمل مباشر لإنتاجه و 43 ساعة تشغيل، وكل منتج (ب) يتطلب 50 ساعة عمل مباشر و 30 ساعة تشغيل، وكل منتج (ج) يتطلب 80 ساعة عمل مباشر و 25 ساعة تشغيل.

- تتوقع الشركة ساعات عمل مباشر تقدر بـ 238.000 ساعة عمل، و 160.000 ساعة تشغيل.

- تكاليف المواد الأولية المباشرة وأجور العمل المباشر الخاصة بالمنتجين موضحة في الجدول:

- قدرت التكاليف الصناعية غير المباشرة لسنة 2019 كما يلي:

النشاط	التكاليف غير المباشرة المقدرة	مستوى النشاط المقدر
تهيئة الآلات	170.000 دج	34 تهيئة
تغييرات هندسية	320.000 دج	400 تغيير هندسي

التغليف والتعبئة	470.000 دج	5.000 وحدة
إجمالي التكاليف غير المباشرة	960.000 دج	

- وبناء على عملية تحليل الأنشطة الثلاث، تم تقدير ما يتطلبه إنتاج منتجات الشركة من الأنشطة كما يلي:

النشاط	منتج (أ)	منتج (ب)	منتج (ج)	إجمالي التكاليف غير المباشرة
تهيئة الآلات	5 تهيئة	9 تهيئة	20 تهيئة	34 تهيئة
مناولة المواد	140 تغيير هندسي	8 مرة تغيير هندسي	252 مرة تغيير هندسي	400 تغيير هندسي
الفحص والتغليف	1000 وحدة	3.400 وحدة	600 وحدة	5.000 وحدة

- تكاليف المواد الأولية المباشرة وأجور العمل المباشر الخاصة بالمنتجات موضحة في الجدول:

العنصر	منتج (أ)	منتج (ب)	منتج (ج)
مواد أولية (لكل وحدة)	680 دج	300 دج	730 دج
عمل مباشر (لكل وحدة)	900 دج	560 دج	850 دج

المطلوب:

1. حساب تكلفة المنتجات الثلاث باستخدام نظام التكاليف التقليدي.
2. حساب معدلات كلفة النشاط للأنشطة الثلاث.
3. استخراج كلفة المنتجين باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

**حلول تمارين تطبيقية
مختلفة**

حل سلسلة الأعمال الموجهة رقم (01)

1. تتمثل الوظيفة الرئيسية للمحاسبة التحليلية في تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها. (خطأ)
2. تنحصر وظيفة المحاسبة التحليلية في استخراج تكلفة سلعة أو خدمة تقدمها المؤسسة. (خطأ)
3. تهتم المحاسبة التحليلية بإيصال معلومات وبيانات التكاليف للأطراف المهمة عن طريق إعداد قوائم وتقارير تكاليفية. (صحيح)
4. تسمح المحاسبة المالية بإعطاء تفصيلات لنتيجة الدورة عكس المحاسبة التحليلية والتي تظهرها بطريقة مجملة. (خطأ)
5. ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة لقصور وعجز المحاسبة المالية عن تلبية احتياجات المؤسسات المتعلقة بالتكاليف. (صحيح)
6. أدت المنافسة المحتدمة بين المؤسسات إلى سعيها للعمل على خفض من تكاليفها لأقل حد ممكن مع الحفاظ على جودة منتجاتها. (صحيح)
7. تقوم المحاسبة التحليلية بتزويد الأطراف خارج المؤسسة ببيانات التكلفة وذلك لمساعدتها على اتخاذ القرار وتحقيق أهداف المؤسسة. (خطأ)
8. تساعد بيانات التكلفة التي توفرها المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء. (صحيح)
9. توفر المحاسبة التحليلية معلومات حول تكاليف المنتجات الجارية، الوسيطة، المصنعة والبضاعة المباعة والتي تحتاجها المحاسبة المالية عند إعداد القوائم المالية. (صحيح)
10. عكس المحاسبة المالية فإن المحاسبة التحليلية تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الاستثنائية عند حساب التكلفة. (خطأ)
11. تقوم المحاسبة التحليلية على مبدأ تحميل التكاليف فقط بعد وقوع الحدث المنشئ لها. (صحيح)
12. يرتبط قسم المحاسبة التحليلية وفقا لعلاقة تبادلية مع أقسام مختلفة بالمؤسسة. (صحيح)
13. توفر المحاسبة المالية معلومات كافية ووقئية حول التكاليف ضمن سجلات منظمة. (خطأ)

14. تتناول المحاسبة المالية الأرقام والمؤشرات بشكل إجمالي بينما تتناولها المحاسبة التحليلية بشكل تحليلي وتفصيلي. (صحيح)
15. عكس المحاسبة المالية فإن المحاسبة التحليلية إلزامية حفاظاً على مصالح الأطراف ذات العلاقة. (خطأ)
16. تتشابه المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية في الغاية والهدف لكل منهما. (خطأ)
17. تقدم المحاسبة التحليلية معلومات مالية بينما معلومات المحاسبة المالية مالية وغير مالية. (خطأ)
18. تقوم المؤسسة بدراسة تكاليف ومنافع إنشاء نظام المحاسبة التحليلية والتأكد من أن المنافع تفوق التكاليف. (صحيح)
19. يتأثر تصميم نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة بهيكلها التنظيمي، تعدد منتجاتها، حجمها، طبيعة عملياتها. (صحيح)
20. تخضع المحاسبة التحليلية إلى تنظيم قانوني من قبل الدولة أو الهيئات المهنية عكس المحاسبة المالية. (خطأ)
21. يقتصر استخدام المحاسبة التحليلية على الشركات الصناعية. (خطأ)

حل سلسلة الأعمال الموجهة رقم (02)

تمرين (01):

- الكمية الإجمالية المشتراة: $1000 + 1500 + 1000 = 3500$ كغ.
- الأعباء غير المباشرة الإجمالية: $3500 + 7000 = 10500$ دج.
- تكلفة غير مباشرة للكغ الواحد: $35000 \div 10500 = 3$ دج.

البيان	المادة الأولية (أ)	المادة الأولية (ب)	تموينات أخرى
ثمن الشراء:			
15×1000	15000		
12,5×1500		18750	
2,5×1000			2500
يد عاملة مباشرة	1250	1350	1050
<u>أعباء غير مباشرة: 3×1000</u>			
3×1500	3000		
3×1000		4500	
			3000
المجموع	19250	24600	6550
عدد وحدات الشراء	1000	1500	1000
تكلفة وحدة الشراء	19,25	16,4	6,55

تمرين (02):

1. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة:

➤ حساب تكلفة الشراء:

البيان	م 1	م 2
ثمن المشتريات:		
2,5 × 21.000	52.500	
4 × 5000		20.000
مصاريف الشراء المباشرة:	10.500	5.000
إجمالي تكلفة الشراء	63.000	25.000
عدد وحدات الشراء	21.000	5.000
تكلفة وحدة الشراء	3	5

➤ حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	أ	ب
ثمن المشتريات المستهلكة: م1: 5 × 3000 3 × 2000	15.000	6.000
م2: 1 × 3000 1 × 3000	3000	3000
مصاريف الإنتاج المباشرة: 16 × 1500 16 × 1000	24.000	16.000
إجمالي تكلفة الإنتاج	42.000	25.000
عدد وحدات الإنتاج	3000	2000
تكلفة وحدة الإنتاج	14	5

➤ حساب سعر التكلفة:

البيان	أ	ب
تكلفة الإنتاج المباع: 14 × 3000 5 × 2000	42.000	10.000
مصاريف التوزيع المباشرة:	5000	6.000
سعر التكلفة	47.000	16.000

2. النتيجة التحليلية للمؤسسة:

$$\text{رقم الأعمال} = 120.000 + 40.000 = 160.000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة التحليلية} = 160.000 - (16.000 + 47.000) = 97.000 \text{ دج}$$

تمرين (03):

1. تكلفة الشراء لأنبوب الحديدي، البلاستيك، البراغي:

البيان	أنبوب حديدي	بلاستيك	براغي
ثمن الشراء:	480.000	225.000	80.000
3×160.000			
5×45.000			
0,5 ×160.000			
مصاريف شراء مباشرة:	80.000	22.500	
0,5×160.000			
0,5 ×45.000			
تكلفة الشراء الإجمالية	560.000	247.500	80.000
عدد وحدات الشراء	160.000	45.000	180.000
تكلفة الشراء للوحدة	3,5	5,5	0,5

2. تكلفة الإنتاج للهيكل الحديدي وللمقعدين (س) و (ل) وللكرسيين (س) و (ل):

➤ تكلفة إنتاج الهيكل الحديدي:

البيان	الهيكل الحديدي
ثمن المشتريات المستهلكة:	537.250
3,5 ×153.500	
مصاريف الإنتاج المباشرة:	258.800
تكلفة الإنتاج الإجمالية	796.050
عدد وحدات الإنتاج	25.000
تكلفة الإنتاج للوحدة	31,842

تكلفة إنتاج المقعدين (س) و(ل):

المقعد (ل)	المقعد (س)	البيان
		ثمن المشتريات المستهلكة:
	107.250	$5,5 \times 19.500$
110.000		$5,5 \times 20.000$
94.000	104.650	مصاريف الإنتاج المباشرة:
204.000	211.900	تكلفة الإنتاج الإجمالية
10.000	13.000	عدد وحدات الإنتاج
20,4	16,3	تكلفة الإنتاج للوحدة

➤ تكلفة إنتاج الكرسيين (س) و(ل):

الكرسي (ل)	الكرسي (س)	البيان
		ثمن المشتريات المستهلكة:
		الهيكل الحديدي:
	383.696,1	$31,842 \times 12.050$
303.454,26		$31,842 \times 9530$
		المقاعد:
	197.230	س: $16,3 \times 12.100$
195.432		ل: $20,4 \times 9580$
		البراغي:
	36.500	$0,5 \times 73.000$
38.500		$0,5 \times 77.000$
130.000	116.400	مصاريف الإنتاج المباشرة:
667.386,26	733.826,1	تكلفة الإنتاج الإجمالية
10.000	12.000	عدد وحدات الإنتاج
66,74	61,15	تكلفة الإنتاج للوحدة

3. سعر التكلفة للمنتجين والنتيجة التحليلية للمؤسسة:

➤ سعر التكلفة للمنتجين:

البيان	الكرسي (س)	الكرسي (ل)
تكلفة الإنتاج المباع:	672.650	
61,15 × 11.000		600.660
66,74 × 9.000		90.000
مصاريف التوزيع المباشرة:	77.000	
سعر التكلفة	749.650	690.660

➤ النتيجة التحليلية للمؤسسة:

$$\text{رقم الأعمال} = 75 \times 11.000 + 90 \times 9.000 = 825.000 + 810.000 = 1.635.000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة التحليلية للمؤسسة} = 1.635.000 - (690.660 + 749.650) = 194.690 \text{ دج}$$

تمرين (04):

البيان	انخفاض	ارتفاع
النتيجة التحليلية		130.000
- الأعباء غير المعتمدة	76.400 -	
مصاريف إعدادية	1.500	
مخصصات الزبائن المشكوك فيهم	5.000	
أعباء استثنائية	5.400	
ضرائب على الأرباح	64.500	
+ أعباء إضافية		43.200 +
فوائد توظيف رؤوس الأموال الخاصة		7.200
أجرة المستغل		36.000
+/- فوارق الجرد	275 -	-
الجرد الفعلي - الجرد المحاسبي	275	
+/- فوارق الكلف وقيم التنازل		370+
فوارق قيم التنازل	390	
فوارق الكلف		760
+/- فوارق أخرى	100-	

600		إيرادات استثنائية
1.800		فوارق الرسوم والضرائب
	2.500	فوارق الاهتلاكات
96.795 دج		نتيجة المحاسبة المالية

حل سلسلة الأعمال الموجهة رقم (03)

تمرين (01):

- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً:

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان	التاريخ
مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك		
80000	200	400	-	-	-	80000	200	400	مخ1	03/01
80000	200	400	-	-	-	52800	220	240	إدخال	03/02
52800	220	240								
20000	200	100	60000	200	300	-	-	-	إخراج	03/05
52800	220	240								
20000	200	100	-	-	-	80500	230	350	إدخال	03/11
52800	220	240								
80500	230	350								
20000	200	100	-	-	-	80660	218	370	إدخال	03/17
52800	220	240								
80500	230	350								
80660	218	370								
			20000	200	100	-	-	-	إخراج	03/18
66700	230	290	52800	220	240					
80660	218	370	13800	230	60					
43700	230	190	23000	230	100	-	-	-	إخراج	03/22
80660	218	370								
43700	230	190	-	-	-	142800	340	420	إدخال	03/25
80660	218	370								
142800	340	420								
19620	218	90	43700	230	190	-	-	-	إخراج	03/29
142800	340	420	61040	218	280					
			19620	218	90	-	-	-	إخراج	03/30
71400	340	210	71400	340	210					
-	-	-	365360	-	1570	436760	-	1780	المجموع	-

- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولاً:

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان	التاريخ
مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك		
80000	200	400	-	-	-	80000	200	400	مخ1	03/01
80000	200	400	-	-	-	52800	220	240	إدخال	03/02
52800	220	240								
68000	200	340	52800	220	240	-	-	-	إخراج	03/05
			12000	200	60					
68000	200	340	-	-	-	80500	230	350	إدخال	03/11
80500	230	350								
68000	200	340	-	-	-	80660	218	370	إدخال	03/17
80500	230	350								
80660	218	370								
			80660	218	370	-	-	-	إخراج	03/18
68000	200	340	6900	230	30					
73600	230	320								
68000	200	340	23000	230	100	-	-	-	إخراج	03/22
50600	230	220								
68000	200	340	-	-	-	142800	340	420	إدخال	03/25
50600	230	220								
142800	340	420								
68000	200	340	142800	340	420	-	-	-	إخراج	03/29
39100	230	170	11500	230	50					
			39100	230	170	-	-	-	إخراج	03/30
42000	200	210	26000	200	130					
-	-	-	394760	-	1570	436760	-	1780	المجموع	-

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:

الرصيد		الصادر			الوارد			البيان	التاريخ
مبالغ	ك	مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك		
80000	400	-	-	-	80000	200	400	مخ 1	03/01
132800	640	-	-	-	52800	220	240	إدخال	03/02
70550	340	62250	207,5	300	-	-	-	إخراج	03/05
151050	690	-	-	-	80500	230	350	إدخال	03/11
231710	1060	-	-	-	80660	218	370	إدخال	03/17
144274	660	87436	218,59	400	-	-	-	إخراج	03/18
122415	560	21859	218,59	100	-	-	-	إخراج	03/22
265215	980	-	-	-	142800	340	420	إدخال	03/25
138018,9	510	127196,1	270,63	470	-	-	-	إخراج	03/29
56829,9	210	81189	270,63	300	-	-	-	إخراج	03/30
-	-	379930,1	-	1570	436760	-	1780	المجموع	-

تمرين (02):

- طريقة الصادر أولاً الوارد أولاً:

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان	التاريخ
مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك		
10400	26	400	-	-	-	10400	26	400	مخ 1	11/01
5200	26	200	5200	26	200	-	-	-	إخراج	11/05
5200	26	200	-	-	-	15000	30	500	إدخال	11/09
15000	30	500								
			5200	26	200	-	-	-	إخراج	11/10
3000	30	100	12000	30	400					
3000	30	100	-	-	-	40500	27	1500	إدخال	11/20
40500	27	1500								
			3000	30	100	-	-	-	إخراج	11/24
24300	27	900	16200	27	600					
2700	27	100	21600	27	800	-	-	-	إخراج	11/27
-	-	-	63200	-	2300	65900	-	2400	المجموع	-

- طريقة الصادر أخيرا الوارد أولا:

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ
11/01	مخ 1	400	26	10400	-	-	-	400	26	10400
11/05	إخراج	-	-	-	200	26	5200	200	26	5200
11/09	إدخال	500	30	15000	-	-	-	200	26	5200
					500	30	15000	500	30	15000
11/10	إخراج	-	-	-	100	26	2600	100	26	2600
11/20	إدخال	1500	27	40500	-	-	-	100	26	2600
					1500	27	40500	1500	27	40500
11/24	إخراج	-	-	-	700	27	18900	100	26	2600
					800	27	21600	800	27	21600
11/27	إخراج	-	-	-	800	27	21600	100	26	2600
-	المجموع	2400	-	65900	2300	-	63300	-	-	-

تمرين (03):

- إعداد بطاقة حركة المواد الأولية بطريقتي التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد	
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	مبالغ
01/01	مخ 1	4000	28,5	114000	-	-	-	4000	114000
01/18	إخراج	-	-	-	2400	28,5	68400	1600	45600
02/05	إدخال	3000	28	84000	-	-	-	4600	129600
02/06	إخراج	-	-	-	1400	28,17	39438	3200	90162
02/20	إخراج	-	-	-	2000	28,17	56340	1200	33822
02/25	إدخال	3600	30	108000	-	-	-	4800	141822
03/02	إخراج	-	-	-	1200	29,55	35460	3600	106362
03/15	إدخال	2800	31	86800	-	-	-	6400	193162
03/28	إخراج	-	-	-	3000	30,18	90540	3400	102622
-	المجموع	13400	-	392800	10000	-	290178	-	-

- إعداد بطاقة حركة المواد الأولية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لإجمالي الإدخالات مع مخزون أول المدة:

الرصيد		الصادر			الوارد			البيان	التاريخ
مبالغ	ك	مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك		
114000	4000	-	-	-	114000	28,5	4000	مخ1	01/01
43416	1600	70584	29,41	2400	-	-	-	إخراج	01/18
127416	4600	-	-	-	84000	28	3000	إدخال	02/05
86242	3200	41174	29,41	1400	-	-	-	إخراج	02/06
27422	1200	58820	29,41	2000	-	-	-	إخراج	02/20
135422	4800	-	-	-	108000	30	3600	إدخال	02/25
100130	3600	35292	29,41	1200	-	-	-	إخراج	03/02
186930	6400	-	-	-	86800	31	2800	إدخال	03/15
98700	3400	88230	29,41	3000	-	-	-	إخراج	03/28
-	-	294100	-	10000	392800	-	13400	المجموع	-

تمرين (04):

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان	التاريخ
مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك	مبالغ	ت.و.	ك		
4000	20	200	-	-	-	4000	20	200	مخ 1	07/01
1500	20	75	2500	20	125				إخراج	07/05
1500	20	75	-	-	-	3780	21	180	إدخال	07/10
3780	21	180	-	-	-					
1500	20	75	-	-	-	5500	22	250	إدخال	07/18
3780	21	180								
5500	22	250								
1500	20	75	5500	22	250	-	-	-	إخراج	07/21
630	21	30	3150	21	150					
1500	20	75	-	-	-	4560	19	240	إدخال	07/26
630	21	30								
4560	19	240								
1500	20	75	1900	19	100	-	-	-	إخراج	07/29
630	21	30								
2660	19	140								
-	-	-	13050	-	625	17840	-	870	المجموع	-

تمرين (05):

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ	ك	ت.و	مبالغ
09/01	مخ1	200	32	6400	-	-	-	200	32	6400
09/04	إدخال	140	31	4340	-	-	-	340	31,59	10740
09/08	إدخال	85	31,2	2652	-	-	-	425	31,51	13392
09/12	إخراج	-	-	-	210	31,51	6617,1	215	31,51	6774,9
09/17	إدخال	330	33	10890	-	-	-	545	32,41	17664,9
09/22	إخراج	-	-	-	180	32,41	5833,8	365	32,41	11831,1
09/27	إخراج	-	-	-	100	32,41	3241	265	32,41	8590,1
-	المجموع	755	-	24282	490	-	15691,9	265	-	-

تمرين (06): وفقا لتحليل طريقة الإخراج لمخزونات المؤسسة والتي كانت كما يلي:

- 01/01: مخزون بداية المدة بلغ 380 وحدة بتكلفة إنتاج 54 دج للوحدة.
- 01/07: تم إخراج 240 وحدة بتكلفة 12960 دج.
- بقي رصيد 140 وحدة بتكلفة 54 دج للوحدة.
- 01/13: إدخال 160 وحدة بتكلفة إنتاج 57 دج للوحدة.
- رصيد 300 وحدة: 140 وحدة بتكلفة 54 دج للوحدة و 160 وحدة بتكلفة 57 دج للوحدة.
- 01/16: إدخال 230 وحدة بتكلفة إنتاج 58 دج للوحدة.
- رصيد 530 وحدة: 140 وحدة بتكلفة 54 دج للوحدة و 160 وحدة بتكلفة 57 دج للوحدة و 230 وحدة بتكلفة إنتاج 58 دج للوحدة.
- 01/21: إخراج 300 وحدة بتكلفة 17330 دج.
- تم إخراج 230 وحدة بتكلفة إجمالية 13340 دج و 70 وحدة بتكلفة إجمالية 3990 دج.
- بقي رصيد 140 وحدة بتكلفة 54 دج للوحدة و 90 وحدة بتكلفة 57 دج للوحدة.

يلاحظ أن سعر الإخراج يؤخذ من آخر الرصيد ومنه فإن طريقة الإخراج المتبعة هي الوارد أخيرا صادر أولا.

حل سلسلة الأعمال الموجهة رقم (04)

تمرين (01):

1. إتمام جدول التوزيع الأولي للأعباء:

أقسام رئيسية				قسم فرعي	المجموع	الأعباء وفقا لطبيعتها
الإدارة	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الطاقة	الموزع	
72000	24000	96000	24000	24000	240000	مشتريات مستهلكة
7300	3650	3650	3650	18250	36500	خدمات خارجية
43100	43100	258600	43100	43100	431000	أجور المستخدمين
1550	1550	1550	1550	1550	7750	ضرائب ومدفوعات مشابهة
4650	9300	12400	3100	3100	31000	مؤونات واهتلاكات
11150	1300	7100	450	7000	27000	مصاريف أخرى
139750	82900	379300	74300	97000	773250	مجموع التوزيع الأولي

2. إعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

أقسام رئيسية				قسم فرعي	المجموع	الأعباء وفقا لطبيعتها
الإدارة	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الطاقة	الموزع	
139750	82900	379300	74300	97000	773250	مجموع التوزيع الأولي
38800	29100	19400	9700	(97000)		التوزيع الثانوي: قسم الطاقة
178550	112000	398700	84000	-	-	مجموع التوزيع الثانوي

تمرين (02):

1. إتمام جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة				المجموع الموزع	الأقسام الأعباء
توزيع	إنتاج	تموين	خدمات	الطاقة	إدارة المواد	المستخدمين		
27000	276750	3375	10125	3375	6750	10125	337.500	خدمات خارجية
44550	97200	10125	28350	-	6075	16200	202.500	خدمات خارجية أخرى
30600	135000	1800	10800	-	-	1800	180.000	ضرائب، رسوم وما شابهها
72000	158400	36000	18000	3600	7200	64800	360.000	أجور المستخدمين
13500	62100	13500	10800	5400	13500	16200	135.000	مصاريف عملياتية أخرى
72900	113400	45900	29700	2700	-	5400	270.000	أعباء مالية
135000	337500	67500	-	-	67500	67500	675.001	مؤونات واهتلاكات
16200	37800	27900	-	-	-	8100	90.000	أعباء أخرى
411750	1218150	206100	107775	15075	101025	190125	2.250.000	المجموع بعد التوزيع الأولي

2. إجراء التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وحساب تكلفة وحدات العمل للأقسام

الرئيسية:

يتم توزيع أعباء قسم الخدمات بما أن هذا القسم لا يستفيد من أعباء قسمي المستخدمين

وإدارة المواد، والتي تساوي: $107.775 + 1500 = 109.275$ دج

يتبقى تبادل للأعباء بين قسمي المستخدمين وإدارة المواد وتكتب المعادلات الخاصة بكل

منهما كما يلي:

بافتراض: قسم المستخدمين: س

قسم إدارة الموارد: ع

$$س = 202.552,5 + 0,1ع \dots (1)$$

$$ع = 107.563,75 + 0,2س \dots (2)$$

بتعويض المعادلة (1) في (2) نجد:

$$س = 202.552,5 + 0,1(107.563,75 + 0,2س)$$

$$س = 213.308,875 + 0,02س$$

س = 217.662,1173 دج

ع = 151.096,1735 دج

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة				البيان
توزيع	إنتاج	تموين	خدمات	الطاقة	إدارة المواد	المستخدمين	
411.750	1218.150	206.100	107.775	15.075	101.025	190.125	ت.الأولي ت.الثانوي:
10.883,11	108.831,06	54.415,53	-	-	43.532,42	(217.662,1173)	المستخدمين
30.219,2346	67.993,28	37.774,04	-	-	(151.096,173)	15.109,6173	إدارة المواد
1500	8000	1500	1500	(15075)	1075	1500	الطاقة
27.318,75	43.710	21.855	(109.275)	-	5463,75	10.927,5	الخدمات
481.671,09	1446.684.34	321.644,57	-	-	-	-	المجموع
100.000	40000	50000	-	-	-	-	عدد وحدات العمل
4,82	36,17	6,43	-	-	-	-	تكلفة وحدة العمل

تمرين (03):

1. إتمام التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			الأقسام الأعباء	
توزيع	ورشة 2	ورشة 1	تموين	طاقة	صيانة		إدارة
11058	8120	7358	15060	554	1450	1500	مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:
300	300	300	300	300	150	(1500)	إدارة
352	400	352	400	96	(1600)	-	صيانة
40	480	240	40	(800)	-	-	طاقة

2. استخراج تكلفة وحدة العمل لكل قسم:

الأقسام الأعباء	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			
	توزيع	ورشة 2	ورشة 1	تموين	طاقة	صيانة	إدارة
مج التوزيع الثانوي:	11750	9300	8250	15800	0	0	0
نوع وحدات العمل	100 دج رقم الأعمال	ساعة عمل مباشر	كغ معالج	كغ مواد مشتتة	-	-	-
عدد وحدات العمل	2350	12400	4125	31600	-	-	-
تكلفة وحدة العمل	5	0,75	2	0,5	-	-	-

3. تحميل المشتريات والمنتجات بنصبيها من الأعباء غير المباشرة:

➤ الأعباء غير المباشرة للشراء المحملة على تكلفة الشراء:

- المواد الأولية (م): $15000 \text{ كغ} \times 0,5 = 7500 \text{ دج}$.

- المواد الأولية (ن): $16600 \text{ كغ} \times 0,5 = 8300 \text{ دج}$.

المجموع = 15800 دج

➤ الأعباء غير المباشرة للورشتين (1) و(2) المحملة على تكلفة الإنتاج:

ورشة (1) ورشة (2)

- المنتج (أ): $(2000 \text{ كغ} \times 2) + (6000 \text{ سا} \times 0,75) = 4000 + 4500 = 8500 \text{ دج}$.

- المنتج (ب): $(2125 \text{ كغ} \times 2) + (6400 \text{ سا} \times 0,75) = 4250 + 4800 = 9050 \text{ دج}$.

المجموع = 8250 9300 = 17550 دج

➤ الأعباء غير المباشرة للتوزيع المحملة على سعر التكلفة:

- المنتج (أ): $1000 \text{ كغ} \times 5 = 5000 \text{ دج}$.

- المنتج (ب): $1350 \text{ كغ} \times 5 = 6750 \text{ دج}$.

المجموع = 11750 دج

تمرين (04):

1. إكمال جدول توزيع التكاليف غير المباشرة مع حساب تكلفة وحدات العمل:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المجموع الموزع	الأقسام / الأعباء	
توزيع	ورشة ب	ورشة أ	تموين	نقل	صيانة			إدارة
45600	147600	67680	7200	28000	15620	19400	331100	مج التوزيع الأولي توزيع ثانوي:
970	7760	7760	388	582	1940	(1940)		إدارة
878	7024	7024	1756	878	(17560)	-		صيانة
8838	8838	8838	2946	(29460)	-	-		نقل
56286	171222	91302	12290	0	0	0	331100	مجموع التوزيع الثانوي
10 دج مبيعات	ساعة عمل مباشر	كغ مستعمل	كغ مواد مشتراة	-	-	-	-	نوع وحدات العمل
46905	36500	15217	19664	-	-	-	-	عدد وحدات العمل
1,2	4,691	6	0,625	-	-	-	-	تكلفة وحدة العمل

2. حساب تكلفة الشراء للمواد الأولية:

المادة الأولية (MP)	البيان
298892,80	ثمن الشراء: 15,20×19664
12290	أعباء غير مباشرة: 0,625×19664
311182,80	تكلفة الشراء الإجمالية
19664	عدد وحدات الشراء
15,825	تكلفة الشراء للوحدة

3. حساب تكلفة الإنتاج للطلبات الأربع:

الطلبات	البيان
11077,5	ثمن المشتريات المستهلكة: $15,825 \times 700$
26350	يد عاملة مباشرة: $6,20 \times 4250$
4200	أعباء غير مباشرة: ورشة (أ): 6×700
19936,75	ورشة (ب): $4,691 \times 425$
61564,25	تكلفة الإنتاج
4	عدد الطلبات المنجزة
15391,0625	تكلفة الطلبية الواحدة

4. حساب سعر التكلفة للطلبات الأربع:

الطلبات	البيان
61564,25	تكلفة الإنتاج المباع: 4×15391.0625
8736	أعباء غير مباشرة: $1,2 \times 7280$
70300,25	سعر التكلفة

5. حساب النتيجة التحليلية للطلبات الأربع:

الطلبات	البيان
72800	رقم الأعمال
70300.25	سعر التكلفة
2499,75	النتيجة التحليلية

تمرين (05):

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	قسم الشراء	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
مج التوزيع الثانوي	21.700	112.520	63.800
نوع وحدة العمل	الكمية المشتراة	وحدات الإنتاج	وحدات مباعة
عدد وحدات العمل	1000 كغ	1800	1800
تكلفة وحدة العمل	21,7 دج/وحدة	62,51 دج/وحدة	35,44 دج/وحدة

2. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المباعة:

- حساب تكلفة الشراء للمواد الأولية:

البيان	م 1	م 2
ثمن الشراء:		
9 × 6000	54.000	
15,5 × 4000		62.000
مصاريف الشراء المباشرة:	18.000	29.000
مصاريف الشراء غير المباشرة:		
6000 × 21,7		
4000 × 21,7	130.200	86.800
تكلفة الشراء الإجمالية	197.400	157.600
مخزون بداية المدة	13.000	7.500
تكلفة الشراء الإجمالية + مخزون 1	210.400	165.100
عدد الوحدات المشتراة + مخزون 1	7000	4500
التكلفة الوحديّة المرجحة	30,06 دج	36,69 دج

- حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات:

أ2	أ1	البيان
		ثمن المشتريات المستهلكة:
	120.240	$30,06 \times 4000$
139.422		$36,69 \times 3800$
29.000	18.000	مصاريف الإنتاج المباشرة:
		مصاريف الإنتاج غير المباشرة:
	50.008	$62,51 \times 800$
62510		$62,51 \times 1000$
230.932	188.248	تكلفة الإنتاج الإجمالية
41.000	30.800	مخزون بداية المدة
271.932	219.048	تكلفة الإنتاج الإجمالية+ مخزون 1
1200	1000	عدد الوحدات المشتراة+ مخزون 1
226,61 دج	219,048 دج	تكلفة الإنتاج الوحديّة

- حساب سعر التكلفة:

أ2	أ1	البيان
		تكلفة المنتجات المباعة:
	153.333,6	$219,048 \times 700$
249.271		$226,61 \times 1100$
5.000	5.000	أعباء التوزيع المباشرة:
		أعباء التوزيع غير المباشرة:
	24.808	$35,44 \times 700$
38.984		$35,44 \times 1100$
293.255	183.141,6	سعر التكلفة

- حساب النتيجة التحليلية الصافية:

$$+199.500 = (290 \times 1100) + (285 \times 700) = \text{رقم الأعمال}$$

$$319000 = 518.500 \text{ د.ج.}$$

$$\text{النتيجة التحليلية} = 518.500 - (293.255 + 183.141,6) = 42.103,4 \text{ د.ج.}$$

3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:

- حساب فوارق الجرد للمخزونات:
- للمادة الأولية م1:

المبلغ	البيان	الكمية	البيان
4000	الاستهلاك	1000	مخزون 1
3000	مخزون 2	6000	مشتريات
7000	الإجمالي	7000	الإجمالي

- للمادة الأولية م2:

المبلغ	البيان	الكمية	البيان
3800	الاستهلاك	500	مخزون 1
700	مخزون 2	4000	مشتريات
4500	الإجمالي	4500	الإجمالي

- للمنتج التام أ1:

المبلغ	البيان	الكمية	البيان
700	الإنتاج المباع	200	مخزون 1
300	مخزون 2	800	الإنتاج
1000	الإجمالي	1000	الإجمالي

- للمنتج التام أ2:

المبلغ	البيان	الكمية	البيان
1100	الاستهلاك	200	مخزون 1
100	مخزون 2	1000	مشتريات
1200	الإجمالي	1200	الإجمالي

فوارق الجرد لمخزونات المؤسسة:

البيان	م1	م2	أ1	أ2
الجرد المادي	298	706	312	97
الجرد المحاسبي	300	700	300	100
الفرق	-2 كغ	+6 كغ	+12 وحدة	-3 وحدة

$$\text{فوارق الجرد} = (-2 \text{ كغ} \times 30,06 \text{ دج}) + (6 \times 36,69 \text{ دج}) + (12 \times 219,048 \text{ دج}) + (-3 \text{ كغ} \times 226,61 \text{ دج}) = 2108,766 \text{ دج.}$$

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المعتبرة +/- فوارق الجرد

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية} = 2108,766 + 10.000 - 5000 + 42.103,4 = 39.212,166 \text{ دج}$$

تمرين (06):

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

بافتراض أن قسم الإدارة: س وأن قسم الصيانة: ع

$$\text{س} = 45.000 + \frac{20}{3} \text{ ع} \dots (1)$$

$$\text{ع} = 24.100 + 0,1 \text{ س} \dots (2)$$

بتعويض المعادلة (1) في (2) نجد:

$$\text{ع} = 24.100 + 0,1 (45.000 + \frac{20}{3} \text{ ع})$$

$$\text{ع} = 24.100 + 4.500 + \frac{20}{3} \text{ ع}$$

$$\text{ع} - \frac{20}{3} \text{ ع} = 28.600$$

$$\frac{20}{20} \text{ ع} - \frac{20}{3} \text{ ع} = 28.600$$

$$\frac{20}{19,7} \text{ ع} = 28.600$$

$$\text{ع} = \frac{20 \times 28.600}{19,7} \text{ ومنه: } = 29.035,53 \text{ دج}$$

$$\text{س} = 45.000 + \frac{20}{3} \times 29.035,53$$

$$\text{س} = 49.355,3295 \text{ دج}$$

البيان	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
مج التوزيع الأولي	45.000	24100	59000	76300	65300
توزيع ثانوي:	(49.355,3295)	4.935,53295	9871,0659	22.209,9	12.338,83
إدارة	4355,3295	(29.035,53)	5807,106	11.614,212	7258,8825
صيانة	-	-	-	-	-
مج التوزيع الأولي	-	-	74.678,1719	110.124,112	84.897,7125
عدد وحدة القياس	-	-	1900 كغ	6800 وحدة	5320 وحدة
تكلفة وحدة القياس	-	-	6,28 دج/كغ	16,19 دج/وحدة	15,96 دج/وحدة

2. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة:

- حساب تكلفة الشراء للمواد الأولية:

البيان	م 1	م 2
ثمن الشراء:		
32 × 5500	176.000	
35 × 6400		224.000
مصاريف الشراء المباشرة:		
0,04 × 176.000	7040	
0,04 × 224.000		8960
مصاريف الشراء غير المباشرة:		
6,28 × 5500	34.540	
6,28 × 6400		40.192
تكلفة الشراء الإجمالية	217.580	273.152
عدد الوحدات المشتراة + مخزون 1	5500	6400
التكلفة الوحديية المرجحة	39,56 دج	42,68 دج

- حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات:

أ2	أ1	البيان
		ثمن المشريات المستهلكة:
	94.944	م1: $39,56 \times 2400$
75.164		$39,56 \times 1900$
	110.968	م2: $42,68 \times 2600$
204.864		$42,68 \times 4.800$
		مصاريف الإنتاج المباشرة:
	18.150	33×550
23.200		29×800
		مصاريف الإنتاج غير المباشرة:
	50.189	$16,19 \times 3100$
59.903		$16,19 \times 3700$
363.131	274,251	تكلفة الإنتاج الإجمالية
3700	3100	عدد الوحدات المنتجة
98,14 دج	88,47 دج	تكلفة الإنتاج الوحدي

- حساب سعر التكلفة:

أ2	أ1	البيان
		تكلفة المنتجات المباعة:
	274.257	$88,47 \times 3100$
363.118		$98,14 \times 3700$
		أعباء التوزيع غير المباشرة:
	49.476	$15,96 \times 3100$
59.052		$15,96 \times 3700$
422.170	323.733	سعر التكلفة

3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية:

$$\text{رقم الأعمال} = (1,2 \times 323.733) + (1,2 \times 422.170) = 388.479,6 + 506.604 = 895.083,6 \text{ د.ج.}$$

$$\text{النتيجة التحليلية} = 895.083,6 - (422.170 + 323.733) = 149.180,6 \text{ د.ج.}$$

$$\text{أو: النتيجة التحليلية} = 0,2 \times 323.733 + 0,2 \times 422.170 = 149.180,6 \text{ د.ج}$$

حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = 149.180,6 + 3500 - 30.000 = 175.680,6 \text{ د.ج}$$

تمرين (07):

حساب كمية المواد الأولية المستهلكة:

الكمية المستهلكة من م¹ = م¹ + المشتريات - مخ²

$$\text{الكمية المستهلكة من م}^1 = 18000 - 3000 + 15000 \text{ كغ.}$$

$$\text{الكمية المستهلكة من م}^2 = 6000 - 1200 + 4800 \text{ كغ.}$$

1. حساب الكمية المنتجة من أ¹، أ²، أ³:

$$\text{الكمية المستهلكة من م}^2 = 2,5 \text{ أ}^1 + 2 \text{ أ}^2 + 3 \text{ أ}^3$$

$$\text{حيث: } 2 \text{ أ}^1 = 300 \text{ و } 3 \text{ أ}^1 = 1 \text{ أ}^2$$

$$\text{الكمية المستهلكة من م}^2 = 2,5 \text{ أ}^1 + 1 \text{ أ}^2 + 600 + 1 \text{ أ}^3$$

$$4800 = 10,5 \text{ أ}^1 \text{ ومنه } 1 \text{ أ}^1 = 400 \text{ وحدة}$$

$$2 \text{ أ}^1 + 300 = 700 \text{ ومنه } 2 \text{ أ}^1 = 400 \text{ وحدة}$$

$$3 \text{ أ}^1 = 800 \text{ وحدة}$$

2. حساب الكمية المباعة من أ¹، أ²، أ³:

$$\text{الكمية المباعة} = \text{مخ}^1 + \text{الإنتاج} - \text{مخ}^2$$

$$\text{الكمية المباعة من أ}^1 = 400 - 50 + 350 \text{ وحدة}$$

$$\text{الكمية المباعة من أ}^2 = 700 - 100 + 600 \text{ وحدة}$$

$$\text{الكمية المباعة من أ}^3 = 800 - 150 + 650 \text{ وحدة}$$

3. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

$$\text{كمية المواد الأولية المستهلكة} = 4800 + 15000 = 19800 \text{ كغ.}$$

$$\text{ساعة عمل مباشر} = 360 \text{ ساعة}$$

وحدات مباعه = 350 + 600 + 650 = 1600 وحدة.

البيان	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
مج التوزيع الثانوي	26100	48600	24288
عدد وحدات القياس	17400	360	1600
تكلفة وحدة القياس	1,5	135	15,18

4. حساب تكلفة الشراء:

البيان	م 1	م 2
ثمن الشراء:		
2 × 18000	36000	
15 × 6000		90000
إجمالي تكلفة الشراء	36000	90000
عدد الوحدات المشتراة	18000	6000
تكلفة الوحدة المشتراة	2	15

5. حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	أ 1	أ 2	أ 3
ثمن المشتريات المستهلكة:	16.000		
م 1: 2 × 8000		14.000	
2 × 7000	15.000		
م 2: 15 × 1000		21.000	
15 × 1400			36.000
15 × 2400			
مصاريف مباشرة للإنتاج:	13528		
28 × 135		13528	
28 × 135			2520
28 × 90			
مصاريف غير مباشرة	13.500		

12150	12.600 18225	18225	للإنتاج: ورشة 1: 1,5 × 9000 1,5 × 8400 ورشة 2: 135 × 135 135 × 135 135 × 90
50.670	79353	76253	إجمالي تكلفة الإنتاج
800	700	400	عدد الوحدات المنتجة
63,3375	113,36	190,6325	تكلفة الوحدة المنتجة

6. حساب سعر التكلفة:

أ3	أ2	أ1	البيان
41.169,375	68016	66.721,375	تكلفة الإنتاج المباع: 190,6325 × 350 113,36 × 600 63,3375 × 650 مصاريف مباشرة للتوزيع:
975	900	525	1,5 × 350 1,5 × 600 1,5 × 650
9867	9108	5313	مصاريف غير مباشرة للتوزيع: 15,18 × 350 15,18 × 600 15,18 × 650
52.011,375	78024	72.559,375	سعر التكلفة

7. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية دون الأخذ بعين الاعتبار فوارق الجرد للمخزون:

$$= 52,011,375 + 78.024 + 72,559,375 = \text{سعر التكلفة للمنتجات الثلاث} = 202,594,75 \text{ دج}$$

$$\begin{aligned} & - \text{رقم الأعمال} = 185 \times 350 + 125 \times 600 + 90 \times 650 = 198.250 \text{ دج.} \\ & - \text{النتيجة التحليلية الصافية} = 198.250 - 202.594,75 + 27.600 = 23.053,25 \text{ دج} \end{aligned}$$

تمرين (08):

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

تتبادل الورشتان (2) و(3) الأعباء غير المباشرة فيما بينهما، بافتراض:

س: الورشة 1

ع: الورشة 2

$$\text{س} = 6400 + 0,1 \text{ ع} \dots (1)$$

$$\text{ع} = 2599 + 0,3 \text{ س} \dots (2)$$

بتعويض المعادلة (1) في الثانية نجد:

$$\text{س} = 6400 + 0,1 (2599 + 0,3 \text{ س})$$

$$\text{س} = 6400 + 259,9 + 0,03 \text{ س}$$

$$0,97 \text{ س} = 6659,9 \text{ ومنه: س} = 6865,88 \text{ دج}$$

$$\text{ع} = 2599 + 0,3 (6865,88) \text{ ومنه: ع} = 4658,764 \text{ دج}$$

التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	الشراء	أقسام بيان
7300	2599	6400	5400	3100	مج التوزيع الثانوي
	2059,764	(2059,764)			توزيع آخر
	(465,8764)	465,8764			
7300	4192,89	4806,11	5400	3100	مجموع نهائي
2016,4	117	470	830	660	نوع وحدة القياس
3,62	35,84	10,23	6,51	4,7	تكلفة وحدة القياس

2. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المباعة:

➤ حساب تكلفة الشراء:

البيان	م1	م2
ثمن الشراء:		
17 × 3000	51.000	
18 × 3600		64.800
أعباء شراء غير مباشرة:		
4,7 × 300	1410	
4,7 × 360		1692
إجمالي تكلفة الشراء	52.410	66.492
عدد الوحدات المشتراة	3000	3600
تكلفة الوحدة المشتراة	17,47	18,47

➤ حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	أ1	أ2
ثمن المشتريات		
المستهلكة:		
م1: 17,47 × 3200	55.904	48.916
17,47 × 2800		83.115
م2: 18,47 × 4500		
مصاريف مباشرة للإنتاج:	7560	
21 × 360		11.280
24 × 470		
مصاريف غير مباشرة للإنتاج:		
ورشة 1: 6,51 × 360	2343.6	3059,7
6,51 × 470		
ورشة 2: 10,23 × 470		
ورشة 3:	1469,44	
35,84 × 41		2723,84

		35,84 × 76
149.094,54	67.277,04	إجمالي تكلفة الإنتاج
760	410	عدد الوحدات المنتجة
196,18	164,09	تكلفة الوحدة المنتجة

➤ حساب سعر التكلفة:

أ	أ	البيان
		تكلفة الإنتاج المباع:
	86.967,7	164,09 × 530
86.319,2		196,18 × 440
	650	مصاريف مباشرة للتوزيع:
540		مصاريف غير مباشرة
		للتوزيع:
	2839,528	3,62 × 784,4
4459,84		3,62 × 1232
91.319,04	90.457,228	سعر التكلفة

3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية:

- سعر التكلفة للمنتجات الثلاث = 90.457,228 + 91.319,04 = 181.776,268 دج
- رقم الأعمال = 148 × 530 + 280 × 440 = 201.640 دج.
- النتيجة التحليلية = 181.776,268 - 201.640 = 19.863,732 دج
- النتيجة التحليلية الصافية = 19.863,732 + 3000 - 2000 = 19.763,732 دج

حل سلسلة الأعمال الموجهة رقم (05)

تمرين (01):

1. تحديد تكلفة كل نشاط:

البيان	المبلغ الموزع	مناولة المواد	التركيب اليدوي	اللحام	الفحص واختبار النوعية	التغليف	الشحن
أجور غير مباشرة	130.000 دج	26000	45500	19500	6500	19500	13000
صيانة آلات ووقود	250.000 دج	25000	100000	50000	-	37500	37500
مصاريق متنوعة	45.000 دج	2250	4500	9000	13500	11250	4500
المجموع	425.000	53250	150000	78500	20000	68250	55000

2. حساب معدل التحميل لكل نشاط:

النشاط	تكلفة النشاط	عدد مسيبيات النشاط	معدل التحميل للنشاط
مناولة المواد	53550	70.000 وحدة	0,76 دج/وحدة
التركيب اليدوي	150000	53.000 جزء	2,83 دج/جزء
اللحام	78500	32.000 وحدة	2,45 دج/وحدة
الفحص واختبار النوعية	20000	28.000 وحدة	0,71 دج/وحدة
التغليف	68250	18.500 كغ	3,69 دج/كغ
الشحن	55000	372 كغ	147,85 دج/كغ

3. نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة:

المنتج (ع)	المنتج (ص)	المنتج (س)	النشاط
7.600	21.280	24.320	<u>مناولة المواد:</u> 0,76×32.000 0,76×28.000 0,76×10.000
33.960	76.410	39.620	<u>التركيب اليدوي:</u> 2,83×14.000 2,83 ×27000 2,83×12.000
27.685	35.525	15.190	<u>اللحام:</u> 2,45×6.200 2,45 ×14.500 2,45×11.300
6.390	8946	8804	<u>الفحص واختبار النوعية:</u> 0,71× 12.400 0,71× 12.600 0,71× 9.000
35.055	11.070	22140	<u>التغليف:</u> 3,69× 6.000 3,69× 3.000 3,69× 9.500
10.645,2	20.107 ,6	24.247,4	<u>الشحن:</u> 147,85×164 147,85×136 147,85×72
122.335,2 دج	173.338.6 دج	134.321,4 دج	التكلفة الإجمالية وفقا لـ (ABC)

تمرين (02):

1. حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين وفقا للنظام الكلفوي التقليدي:

حساب عدد ساعات العمل المباشر = $4000 \text{ ك} \times 2 \text{ سا} + 2000 \text{ خ} \times 0,5 \text{ سا} = 9000 \text{ ساعة عمل}$.

تكلفة ساعة العمل = إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة ÷ عدد ساعات العمل المباشر
 $= 270.000 \text{ دج} \div 9000 \text{ سا} = 30 \text{ دج/ساعة عمل مباشر}$.

العنصر	جهاز كمبيوتر	هاتف خلوي
مواد أولية (لكل وحدة)	30 دج	17 دج
عمل مباشر (لكل وحدة)	16 دج	4 دج
أعباء غير مباشرة: $2 \text{ سا} \times 30 \text{ دج/سا}$ $0,5 \text{ سا} \times 30 \text{ دج/سا}$	60 دج	15 دج
تكلفة الإنتاج للوحدة	106 دج/و	36 دج/و

2. حساب معدلات التحميل لأنشطة الثلاث:

النشاط	التكاليف غير المباشرة المقدر	مستوى النشاط المقدر	معدل التحميل النشاط
تهيئة الإنتاج	80.000 دج	20 تهيئة	4000 دج/تهيئة
مناولة المواد	70.000 دج	5000 مرة	14 دج/مرة
التغليف والتعبئة	120.000 دج	6.000 صندوق	20 دج/صندوق

3. استخراج تكلفة المنتجين باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

البيان	جهاز كمبيوتر	هاتف خلوي
<u>المواد الأولية المستهلكة:</u>		
4000×30	120.000	
2000×17		34.000
<u>الأجور المباشرة:</u>		
4000×16	64000	
2000×4		8.000

60.000	20.000	<u>تهيئة الإنتاج:</u> 5 تهيئة × 4000 دج/تهيئة 15 تهيئة × 4000 دج/تهيئة
56.000	14.000	<u>مناولة المواد:</u> 1000 مرة × 14 دج/مرة 4.000 مرة × 14 دج/مرة
40.000	80.000	<u>التغليف والتعبئة:</u> 4000 صندوق × 20 دج/صندوق 2.000 صندوق × 20 دج/صندوق
198.000 دج	298.000 دج	تكلفة الإنتاج الإجمالية
2000 وحدة	4000 وحدة	عدد الوحدات المنتجة
99 دج/للوحدة	74,5 دج/للوحدة	تكلفة إنتاج الوحدة

تمرين (03):

4. حساب تكلفة المنتجات الثلاث باستخدام نظام التكاليف التقليدي:

عدد ساعات العمل للمنتجات الثلاث = $1000 \times 43 \text{ سا/و} + 3400 \times 30 \text{ سا/و} + 600 \times 25$

$160.000 \text{ ساعة عمل} = 25 \text{ سا/و}$

تكلفة ساعة العمل الواحدة = $960.000 \text{ دج} \div 160.000 \text{ سا} = 6 \text{ دج/ساعة}$.

العنصر	منتج (أ)	منتج (ب)	منتج (ج)
<u>مواد أولية</u>	680 دج	300 دج	730 دج
<u>عمل مباشر</u>	900 دج	560 دج	850 دج
<u>أعباء صناعية غير مباشرة:</u> 43 سا × 6 دج/سا 30 سا × 6 دج/سا 25 سا × 6 دج/سا	258 دج	180 دج	150 دج
تكلفة إنتاج الوحدة	1838 دج/و	1040 دج/و	1730 دج/و

5. حساب معدلات التحميل للأنشطة الثلاث:

النشاط	التكاليف غير المباشرة المقدر	مستوى النشاط المقدر	معدل التحميل للنشاط
تهيئة الآلات	170.000 دج	34 تهيئة	5000 دج/تهيئة
تغييرات هندسية	320.000 دج	400 تغيير هندسي	800 دج/تغيير
التغليف والتعبئة	470.000 دج	5.000 وحدة	94 دج/وحدة

6. استخراج كلفة المنتجين باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

النشاط	منتج (أ)	منتج (ب)	منتج (ج)
<u>مواد أولية مستهلكة:</u>	680.000	1.020.000	438.000
<u>أجور مباشرة:</u>	900.000	1.904.000	510.000
<u>تهيئة الآلات:</u> 5 تهيئة × 5000 دج/تهيئة 9 تهيئة × 5000 دج/تهيئة 20 تهيئة × 5000 دج/تهيئة	25.000	45.000	100.000
<u>مناولة المواد:</u> 140 تغيير هندسي × 800 دج/تغيير 8 مرة تغيير هندسي × 800 دج/تغيير 252 مرة تغيير هندسي × 800 دج/تغيير	112.000	6.400	201.600
<u>الفحص والتغليف:</u> 1000 وحدة × 94 دج/وحدة 3.400 وحدة × 94 دج/وحدة 600 وحدة × 94 دج/وحدة	94.000	319.600	56.400
تكلفة الإنتاج الإجمالية	1.811.000 دج	3.295.000 دج	1.306.000 دج
عدد الوحدات المنتجة	1000 وحدة	3400 وحدة	600 وحدة
تكلفة إنتاج الوحدة	1811 دج/و	969,12 دج/و	2176,66 دج/و

قائمة المراجع

أولاً:- المراجع باللغة العربية:

➤ الكتب:

1. إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة كنظام للمعلومات من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
2. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة -قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة -قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008.
4. بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1998.
5. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008.
6. حنفي زكي محمد وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000.
7. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف -قياس وتحليل-، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.
8. عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
9. عبد الحكيم مصطفى جودة، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار تسنيم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
10. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006.
11. كتوش عاشور، المحاسبة العامة -أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
12. ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.
13. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

14. نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.

➤ المقالات العلمية:

15. إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (21)، العدد (02)، 2005.

16. حمدي شحته محمود زعرب وآخرون، مدى توافر المقومات الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك العاملة في قطاع غزة -دراسة تطبيقية-، المجلة العربية للإدارة، المجلد (28)، العدد (01)، 2008.

17. زينب جبار يوسف وهيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية -دراسة حالة-، مجلة بابل، المجلد (22)، العدد (04)، 2014.

18. سالم حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد (15)، العدد (01)، فلسطين، 2007.

19. سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)، مجلة العلوم الإدارية، مجلد (34)، العدد (01)، 2007.

20. فيصل زماط السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة: نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (67)، 2007.

21. ليلي لطفي مرعي، فلسفة الأساليب المنطقية وانعكاساتها على محاسبة تكاليف النشاط (ABC)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (02)، مصر، 1996.

22. ماهر موسى درغام وخليل إبراهيم شقفة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي -دراسة تطبيقية على قسم الدم والتخثر-، المجلة العربية للإدارة، مجلد (29)، العدد (01)، 2009.

23. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلد (15)، العدد (02)، 2007.

24. مثنى فالح الزيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة. دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (92)، 2012.

25. محمد خطيب النمر ومواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية: دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (04)، 2013.

➤ المداخلات العلمية:

26. عبد الغني دادن، مداخلة بعنوان: تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بانتهاج الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، 23/22 أبريل 2003.

➤ الرسائل العلمية:

27. نجلاء بخاري، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس الأنشطة لترشيد الأداء في الأجل القصير، رسالة ماجستير منشورة، قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة جامعة الملك عبد العزيز، 2002.

ثانياً:- المراجع باللغة الأجنبية:

➤ **Books :**

1. Alain Burlaud et autres, Contrôle de gestion, éditions foucher, France, 2007.
2. Anthony Atkinson et al, Management Accounting, Fourth Edition, Pearson Prentice Hall, 2004. p: 98. Charles Horengren and Others, Cost Accounting: Managerial Emphasis, 14th Edition, Prentice Hall Inc, New Hersey, USA, 2012.
3. Gerrard, Melyon, Comptabilité analytique, 3eme édition, Bréal éditions, 2004.
4. Louis Dubrulle et didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 6ème édition, Dunod, Paris, France, 2013.
5. Michel Gervais, Contrôle de gestion, éditions economica, paris, France, 2000.
6. Thierry jacquot et Richard Milkoff, Comptabilité de gestion –analyse et maitrise des couts, 2ème édition , Pearson Education,
7. Thierry Jacquot et Richard Milkoff, Comptabilité de Gestion –Analyse et maitrise des couts, 2ème édition, Pearson Education, France.

➤ **Articles:**

8. Peter Turney and Alan Stratton, Using ABC to support continuous improvement, Management Accounting, Vol (74), No (03), 1992.

9. Robin Cooper and Robert Kaplan, **Activity Based Systems: Measuring the costs of resource usage**, Accounting Horizons, Vol (×), No (×), 1992.
10. Robin Cooper, **A Structured Approach to Implementing ABC**, Accountancy Review, Vol (107), Issue (1174), 1991.

➤ **Courses on Line:**

11. Boisselier Patrick et Jean Luc Koehl, **Cours Comptabilité de gestion**, available at: <https://zenodo.org>
12. Didier Van Caille, **Principes de comptabilité analytique et Comptabilité de Gestion**, 2eme édition, Université de Liege et C.E.P.E, 2005. available at : <https://orbi.uliege.be>
13. F.Engel et f.Klez, **Cours de Comptabilité Analytique**, Ecole des Mines de paris, 2005. available at : www.itescia.fr
14. Menoubia Ben Amara, **Cours de Comptabilité Analytique de Gestion**, Département sciences économiques et de gestion, Université de Djerba. available at : www.isetjb.rnu.tn
15. The institute of Company secretaries of India, **Cost and Management Accounting, -Executive Programme-**, Computer Servicesn New Delhi, India, 2014. available at : [https:// www.icsi.edu](https://www.icsi.edu)
16. Vinesh Ottuparammal et autres, **Cost Accounting – Core course-**, University of Calicut, School of Distance education, Kerela, India. Available at : www.universityofcalicut.info
17. Y.De Dongé, **Comptabilité Analytique et Budgetaire –les concepts fondamentaux**, available at : [https:// tuyaux.aglouvain.be](https://tuyaux.aglouvain.be)