

الفصل الاول

ماهية محاسبة التسيير

د. المهدي برصة

1169603031@qq.com

نشأة محاسبة التسيير

بدأ المحاسبين في القرن العشرين التفكير في نظم حديثة لتطوير المحاسبة حتى تتناسب مع الاحتياجات الإدارية التي تترتب على نمو حجم المشاريع، فبظهور المنافسة الحرة بمفهومها الواسع، أصبحت مشاريع الأعمال متداخلة، وقد اتجهت الأنظار إلى محاولة خفض التكاليف بهدف الصمود أمام تيارات المنافسة، حيث استعملت المحاسبة التحليلية في البداية من طرف بعض المؤسسات الصناعية الكبرى فقط بأهداف محددة تطورت بعد الحرب العالمية 2 نظرا للمنافسة الحادة في الميادين الاقتصادية بسبب تقارب الأسعار.

ظهرت المحاسبة التحليلية للنقائص الموجودة في المحاسبة المالية التي ظلت بعيدة في مجال الرقابة على عناصر التكاليف، وعن إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة ومساعدتها في الصمود أمام المنافسة، فقد كانت الإدارة في حاجة مستمرة لبيانات تفصيلية عن عناصر التكاليف وليس عن أحداث وقعت في الماضي بل إلى بيانات تتسم بإمكانية التنبؤ بحيث تساعد الإدارة على تقييم البدائل المتاحة والمحافظة على مستوى الأرباح، ولم تقتصر المحاسبة التحليلية على ذلك فقط إذ دخلت في التخطيط للعمليات وتحليلها و تقديم التقارير الهادفة في شتى المجالات وهو ما يسمى اليوم محاسبة التسيير.

مقارنة بين خصوصيات المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	معايير المقارنة
إختيارية	إلزامية	1 الوجهة القانونية
الماضي القريب الحاضر والمستقبل	الماضي	2 الآفاق المدروسة
تفصيلية	إجمالية	3 النظرة للمؤسسة
اقتصادية	مالية (أو ضريبية)	4 طبيعة النتيجة
متطورة، مرنة	صلبة، ثابتة	5 القواعد المتبعة
خارجي، داخلي	خارجي	6 مصدر الوثائق الرئيسية
فنية (كمية) ونقدية	نقدية	7 معلومات الوثائق المالية الرئيسية
كل المسيرين للمؤسسة	الأطراف الخارجية والإدارة	8 مستعملو المعلومات المالية
تقريبية سريعة وملائمة	دقيقة ومصادق عليها	9 طبيعة الدلومات
حسب وظائفها وتوجهها	حسب طبيعتها	10 تصنيف الأعباء
ممكن	غير ممكن	11 إمكانية التسيير
ممكن	غير ممكن	12 إمكانيات التخطيط للعمليات

محاسبة التسيير

محاسبة التسيير هي جزء لا يتجزأ من الإدارة المعنية بتحديد، عرض وتفسير المعلومات المستخدمة في:

- صياغة الإستراتيجيات؛
- تخطيط الأنشطة ومراقبتها؛
- صناعة القرار؛
- الاستخدام الأمثل للموارد؛
- الإفصاح للمساهمين وغيرهم من الأطراف خارج المنشأة؛
- الإفصاح للموظفين؛
- حماية الأصول وضمان الاستخدام الأمثل لها.

خصائص / طبيعة المحاسبة الإدارية

يمكن تعريف محاسبة التسيير أيضًا بأنها "نظام لجمع وعرض المعلومات الاقتصادية ذات الصلة المتعلقة بالمؤسسة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار، يُطلق على المحاسب الإداري اسم "المراقب أو المراقب المالي" وهو بشكل عام عضو من فريق الإدارة العليا

- تفيد في اتخاذ القرار
- تستند على معلومات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
- حصرًا للاستخدام الداخلي
- اختيارية بحتة
- ذات توجه نحو المستقبل
- المرونة في عرض المعلومات

وظائف/أهداف المحاسبة الإدارية

- التخطيط
- التنسيق
- المتابعة
- التواصل
- التحليل المالي والتفسير
- المعلومات النوعية
- السياسات الضريبية
- صناعة القرار

أهداف محاسبة التسيير



حساب التكاليف وتحليل الربح

يتمثل هذا الهدف في تحديد التكاليف لمختلف المنتجات و الخدمات المقترحة على العملاء ومن هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أداة حساب مهمتها توزيع أعباء المحاسبة المالية (ح/61 إلى ح/68) على مختلف منتجات ونشاطات المؤسسة، ومعرفة التكاليف النهائية يسمح للمؤسسة بتحديد أسعار البيع، ونلاحظ أن هدف حساب التكاليف يلتقي فيه مع اتخاذ القرار، في اقتصاد السوق من الأفضل التحكم في التكاليف والتصرف في العوامل الممكن مراقبتها لكون السعر هو عامل مفروض من السوق، فمهمة المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف بمساعدة المحاسبة المالية في تقييم بعض عناصر الميزانية: المخزونات (ح/31 إلى ح/36)، والاستثمارات المصنوعة من طرف المؤسسة.

مراقبة التسيير

المحاسبة التحليلية كأداة مراقبة للتسيير تركز على خطوتين:

- 1 تحليل الأعباء العائدة لكل عنصر من عناصر التكلفة.
- 2 مقارنة هذه الأعباء بواسطة مقاييس سواء معيارية أو تقديرية.

وذلك كوسيلة للتعرف على أي تغير في التكاليف عن طريق اتخاذ الإجراءات المستحقة في الوقت المناسب.

المساعدة على اتخاذ القرار

تواجه الإدارة مشاكل متعددة سواء في مجال الإنتاج أو البيع ومن ثم تحتاج إلى بيانات تفصيلية حتى تتمكن من اتخاذ القرار الأمثل بمقارنة البدائل المعروضة والبيانات كي تقيمها المحاسبة التحليلية.

- 1 التعرف على البدائل.
- 2 تقييم البدائل.
- 3 المفاضلة بين البدائل المتاحة.

أعباء المحاسبة التحليلية

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية - أعباء
غير معتبرة + عناصر إضافية

لا تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار كل أعباء المحاسبة المالية، فمن ضمن أعباء المحاسبة المالية تستثني المحاسبة التحليلية تلك الأعباء الموجودة في المحاسبة المالية والتي لا تتضمن نشاط الاستغلال العادي للمؤسسة (مخصصات استثنائية، خسائر كلية... الخ) بالإضافة إلى أنه يوجد بعض العناصر من الأعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية و تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية مثال ذلك: أجره صاحب المؤسسة وتكلفة الفرصة البديلة لرأس مال المؤسسة.

أعباء المحاسبة التحليلية

الأعباء الغير المعتمدة: تحسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية و لا تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، فهي تمثل فروق التحميل وهي الأعباء خارج الاستغلال (ح/69)
العناصر الإضافية: هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة إلا أنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية وتعتبر فروق تحميل.
لذلك نستخلص العلاقتين التاليتين:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية
– أعباء غير معتمدة... (1)

النتيجة التحليلية الصافية = رقم الأعمال – أعباء المحاسبة
المالية... (2)

مثال

إذا حققت مؤسسة نتيجة تحليلية تقدر بـ 320,000
دج، تقدر الأعباء غير المعتبرة 40,000 دج ،
والعناصر الإضافية 52,200 دج

- أحسب النتيجة التحليلية الصافية

مثال

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية	320,000	
الأعباء غير المعتبرة		40,000
العناصر الإضافية	52,200	
النتيجة التحليلية الصافية	332,200	

حساب التكاليف في المحاسبة التسيير

المؤسسة وحدة اقتصادية يجتمع فيها الأشخاص ووسائل الإنتاج، تدير من طرف صاحب المؤسسة أو المدير، تحقق هذه الوحدة تبادلات مع المحيط الخارجي، تأخذ شكل تدفقات داخلية (إلى المؤسسة) تسمى مدخلات، كما تأخذ شكل تدفقات خارجية (من المؤسسة) تسمى مخرجات، والمحاسبة التحليلية مهمتها توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار، لذلك يجب أن يكون نموذج تسلسل التكاليف متلائم مع نشاط المؤسسة من جهة و احتياجات المدير من جهة أخرى.

بعض المفاهيم الأساسية للتكاليف و سعر التكلفة

وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة وهي تتكون من الكمية والسعر.

تتكون التكلفة من مجموع النفقات التي تمت خلال فترة معينة بالنسبة لوظيفة أو مصلحة موجودة بالمؤسسة لمنتج أو خدمة مقدمة في مرحلة ما. مثلا: تكلفة الشراء/ تكلفة الإنتاج .

التكلفة

بعض المفاهيم الأساسية للتكاليف و سعر التكلفة

مفهوم الأعباء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف 06 من النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير.

من هنا يمكن إعطاء تعريف للأعباء على أنها كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات.

من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة (rémunération) للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.

ومهما تنوعت الأعباء فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، والأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى.

الأعباء

بعض المفاهيم الأساسية للتكاليف و سعر التكلفة

هو الإنفاق الذي لا يقابله دخول مادي مثل:
مصاريف العاملين، مصاريف النقل،
المخصصات... الخ.

المصاريف

بعض المفاهيم الأساسية للتكاليف و سعر التكلفة

سعر تكلفة منتج أو خدمة يتألف من مجموع التكاليف المرتبطة به حتى مرحلة التوزيع.

سعر
التكلفة

هو الفرق بين سعر البيع و تكلفة ما،
مثلا: تكلفة الإنتاج

سعر
الهامش

هي الفرق بين سعر البيع و سعر التكلفة

النتيجة

تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

1- المؤسسات الخدمائية

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

**سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المباعة + مصاريف
التوزيع المباشرة و الغير المباشرة**

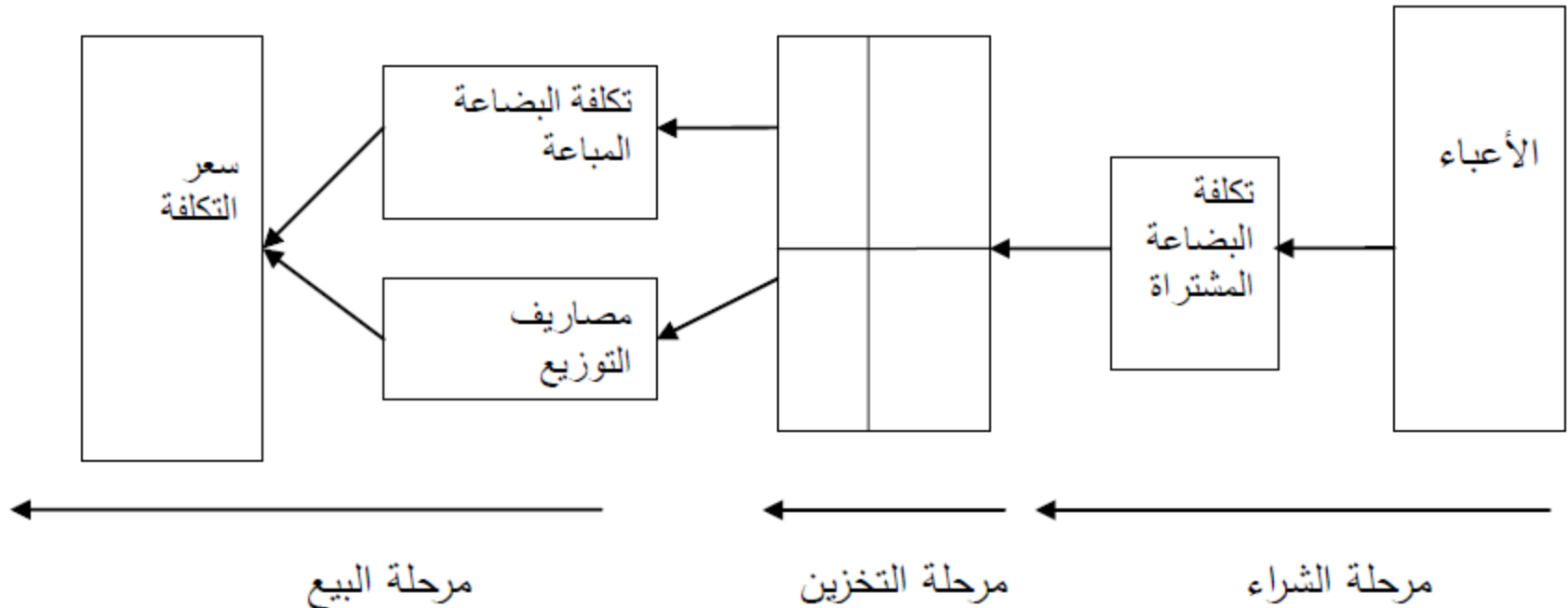
تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

2- حالة المؤسسة التجارية:

تعتبر المؤسسات التجارية من أكثر المؤسسات انتشارا في دول العالم سواء كانت هذه المؤسسات في شكل مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو حتى مؤسسات التصدير و الاستيراد، وهذه المؤسسات تمارس نشاطا تجاريا، حيث يتمثل النشاط التجاري لهذه المؤسسات في شراء و إعادة بيع البضائع دون إجراء أي تحويل عليها و هو ذلك النشاط الذي يمارسه بائعي الجملة أو تجاز التجزئة مثل: المؤسسات التي يوجد فيها هياكل كبيرة من مخازن ومحلات و مساحات كبرى.

تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

و توجد ثلاث مراحل أساسية في المؤسسات التجارية وهي:
مرحلة الشراء؛
مرحلة التخزين؛
مرحلة البيع.



تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

حيث تحسب في هذه المؤسسات كل من تكلفة الشراء وسعر التكلفة فقط وفق القانون التالي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة +
الغير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المبيعة + مصاريف
التوزيع (المباشرة + الغير المباشرة)

حيث: ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكمية) المشتراة × سعر

شراء الوحدة الواحدة

تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

مثال:

حققت المؤسسة X خلال السنة N العمليات التالية:

- مشتريات البضائع: 500 وحدة بـ 600,000 دج إجمالي.
- مصاريف التمويل (الشراء): 100,000 دج .
- البضائع المباعة: 450 وحدة بـ 900,000 دج .
- مصاريف التوزيع: 150,000 دج .

المطلوب: أحسب سعر تكلفة البضائع المباعة؟

تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

3- حالة المؤسسات الصناعية:

دورة الاستغلال في مؤسسة صناعية تتضمن المراحل الآتية أساسا:

• مرحلة شراء المواد الأولية؛

• مرحلة تصنيعها؛

• مرحلة بيع المنتجات المصنعة

فالمؤسسات الصناعية هي التي تقوم بإجراء تعديلات عليها وتحويلها من الحالة الخام إلى منتجات قابلة للبيع، فعملية التحويل تتطلب كفاءات عالية من الموارد البشرية وقدرات مادية ومالية معتبرة.

و بما أن هذا النوع من المؤسسات تحتوي على جميع المراحل من مرحلة شراء المواد الأولية الخام، ثم مرحلة تحويل هذه المواد الأولية (مرحلة تصنيعها) إلى مرحلة الحصول على المنتج النهائي القابل للبيع.

تسلسل حساب التكاليف في المؤسسة

يتم حساب في هذا النوع من المؤسسات كل من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة وفق ما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + الغير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة + الغير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (المباشرة + الغير المباشرة)

حيث:

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

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

التمرين التطبيقي الأول

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات A و B على التوالي بالمادتين الأوليين M1 و M2، وخلال مارس 2020 أفادنا قسم المحاسبة بما يلي:
المشتريات: 480 كغ من المادة M1 بـ 3.5 دج/كغ.

320 كغ من المادة M2 بـ 4 دج/كغ.

الإنتاج:

استعمال 250 كغ لإنتاج 120 وحدة من المنتج A

استعمال 240 كغ لإنتاج 80 وحدة من المنتج B

المبيعات:

بيع 100 وحدة من المنتج A بسعر 20 دج للوحدة.

بيع 70 وحدة من المنتج B بسعر 25 دج للوحدة.

النفقات:

مصاريف الشراء: 640 دج توزع على أساس الكمية المشتراة.

مصاريف الإنتاج: 800 دج توزع على أساس الكمية المستعملة.

مصاريف التوزيع: 375 دج توزع على أساس إجمالي المبيعات.

المطلوب:

- حساب تكلفة شراء المادتين.

- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة.

- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمنتجات المباعة.

توزيع الأعباء المباشرة والأعباء الغير المباشرة (طريقة الأقساط المتجانسة)

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

1- الأعباء المباشرة

تتعلق بتكلفة واضحة ومعروفة تخصص بدون المرور
بأية حسابات وسيطية.

تعرف الأعباء المباشرة انطلاقاً من وثائق محاسبية
مثلاً: فاتورة نقل مواد أولية مشتترة مذكورة أو سند
ساعات العمل التي أداها العامل في الورشة.

2- الأعباء الغير المباشرة

تتعلق بعدة تكاليف في آن واحد.

هذا النوع من الأعباء يتم وفق معالجة قبلية حتى يحصل على التكاليف المعنية، فالأعباء الغير

المباشرة تتضمن نوعا من العشوائية،

يقترح في المحاسبة التحليلية استخدام طريقة الأقسام

المتجانسة باعتبارها أكثر دقة في التحليل.

معالجة الأعباء المباشرة و الأعباء الغير المباشرة

معالجة الأعباء المباشرة:

يتم تخصيص هذه الأعباء مباشرة على التكلفة التي استخلصت منها، دون المرور بحسابات وسيطية.

مثال: يتطلب صنع منتوجين A و B العناصر التالية، تم الحصول عليها من سندات كما يلي:

• مذكرة خروج مادة أولية من المخازن (رقم 37) المادة X 3,500 دج

للمنتوج A و 4,000 دج للمنتوج B

• مذكرة خروج عامة للمنتوج رقم المذكرة (380) المادة Y 1,700 دج

للمنتوج A و 800 دج للمنتوج B

• مذكرة رقم (30) تخص تعويض اليد العاملة المباشرة 850 دج للمنتوج A

و 950 دج للمنتوج B

المطلوب: خصص هذه الأعباء على تكلفة الإنتاج للمنتوجين A و B

معالجة الأعباء المباشرة و الأعباء الغير المباشرة

معالجة الأعباء الغير المباشرة:

إن المعالجة الأولية لهذا النوع من الأعباء مهما تكن الطريقة المتبعة تتم في وثائق خارج المحاسبة ويمكن ملاحظة مرحلتين:

- مرحلة توزيع 1: و يتم الفصل بين هذه الأعباء مبدئيا؛
- مرحلة توزيع 2: و يتم ضم الأعباء إلى مختلف التكاليف بمقادير محسوبة بطريقة ما.

و عملية التحميل تتم وفق مراكز تحميل التي هي عبارة عن أجزاء ذات طابع محاسبي أين يتم تجميعها قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية للتكاليف أو التكلفة النهائية، عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات.

معالجة الأعباء المباشرة و الأعباء الغير المباشرة

معالجة الأعباء الغير المباشرة:

مثال: تنتج مؤسسة غالاً وتبيع 3 منتجات تامة C,B,A ولقد لخصت الأعباء فى الجدول التالى:

الأعباء المباشرة	A	B	C
المواد المستعملة:			
M1... 6 دج /كغ	30,000	84,000	12,000
M2 ... 1 دج /كغ	6,000	20,000	24,000
اليد العاملة:			
الورشة A ... 80 د /سا	48,000	30,000	8,000
الورشة B... 60 د /سا	72,000	12,000	6,000
الكمية المنتجة	9,000	3,000	1,000
الكمية المباعة	9,000	3,000	800
رقم الأعمال	360,000	352,000	96,000

معالجة الأعباء المباشرة و الأعباء الغير المباشرة

الأعباء غير المباشرة:

الانتاج 120,000 دج

التوزيع 104,000 دج

الادارة 81,800 دج

المطلوب:

1 أحسب مبلغ الأعباء المتعلقة بإنتاج كل منتج على حدى.

2 احسب توزيع الأعباء الغير المباشرة على الإنتاج حسب الفرضيات:

ف1- على أساس كمية المواد الأولية المستعملة.

ف2- على أساس عدد ساعات العمل.

3 احسب توزيع الأعباء غير المباشرة على التوزيع حسب الفرضيات:

ف1- على أساس الوحدات المباعة.

ف2- على أساس تكلفة إنتاج الوحدات المباعة في الفرضية 2 من نص السؤال 2

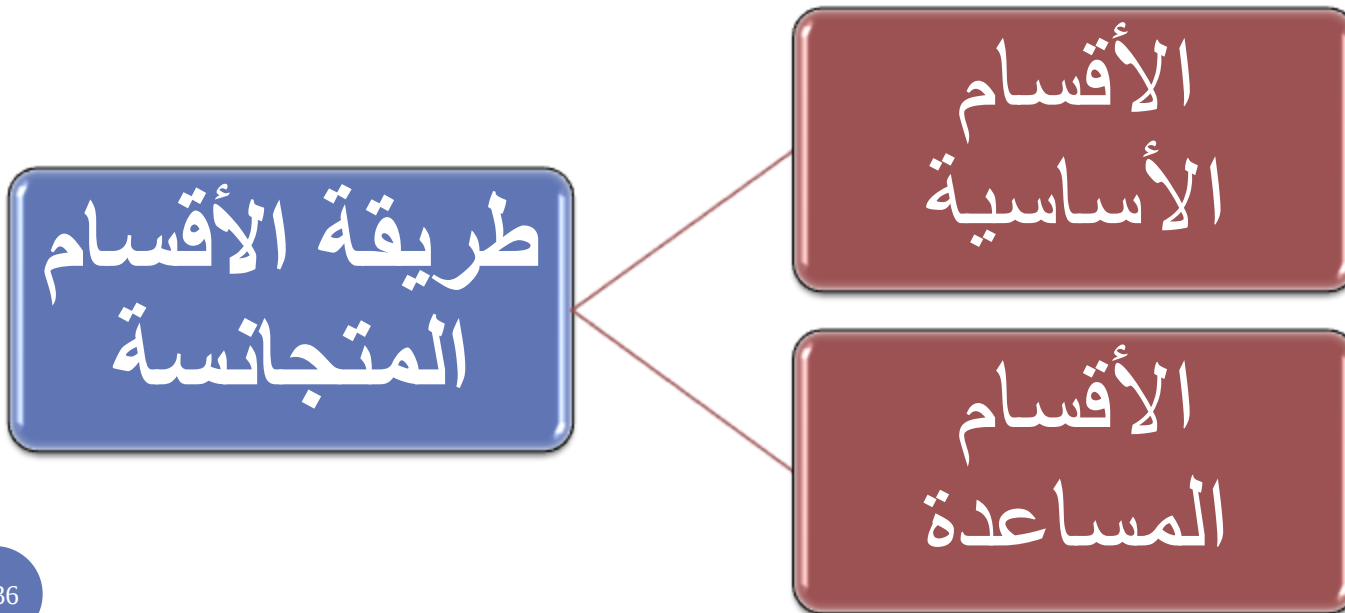
4 أحسب سعر تكلفة المنتجات A، B، C المباعة على أساس الفرضية 1 ثم 2

5 تقترح مؤسسة غالاً تعديل سعر البيع في سبيل الحصول على هامش ربح يمثل 10%

من رقم الأعمال، أحسب سعر البيع الوحدوي باستخدام سعر التكلفة السابق للمنتج A

شرح طريقة الأقسام المتجانسة

قبل شرح طريقة الأقسام المتجانسة و قبل شرح طريقة تحميل الأعباء الغير المباشرة على مختلف التكاليف وسعر التكلفة نشير أن المؤسسة الاقتصادية تنقسم إلى أقسام منها ما هو أساسي (رئيسي) ومنها ما هو مساعد (ثانوي).



شرح طريقة الأقسام المتجانسة

1. الأقسام الأساسية:

مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع: هي أقسام رئيسية بالإضافة إلى أعبائها الأولية تتحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة.

يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها التوزيع نجد تكلفة الإنتاج ، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الآلات، المساحة وعدد العمال.

شرح طريقة الأقسام المتجانسة

2. الأقسام المساعدة:

مثل الإدارة، الصيانة، النقل، الدراسات، وهي أقسام تقدم خدماتها للأقسام الأساسية و بالتالي تتحمل أعباء الأقسام الأخرى وعند مستوى معين للتوزيع تلقي بأعبائها على الأقسام الرئيسية ويجب أن تنتهي عند آخر توزيع بمجموع معدوم.

جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

تمر عملية الأعباء الغير المباشرة على مرحلتين:

1. المرحلة الأولى: مرحلة التوزيع الأولي
هي إعادة توزيع الأعباء حسب طبيعتها (61←68) على مختلف أقسام المؤسسة الأساسية منها

شرح طريقة الأقسام المتجانسة

2. المرحلة الثانية: مرحلة التوزيع الثانوي

وهي إعادة توزيع الأعباء المتحصل عليها في المجموع الأولي من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الأساسية حيث يصبح مجموع الأقسام المساعدة معدوماً و يرتفع بذلك مجموع الأعباء الغير المباشرة في الأقسام الأساسية.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

هناك العديد من التوزيعات للأعباء الغير المباشرة و هي:

1 التوزيع الثانوي البسيط:

هو توزيع في اتجاه واحد بحيث لا يحدث تبادل لخدمات بن الأقسام المساعدة فيما بينهم، حيث إذا

منح قسم الصيانة جزء من أعباءه لقسم الإدارة (قسم مساعد) بينما قسم الإدارة لا يقدم لقسم الصيانة أي مبلغ فالفاتورة في اتجاه واحد نحو الأقسام الأساسية.

كما أنه من خلال التوزيع الثانوي البسيط القسم الثانوي الذي يمنح جزء من أعبائه إلى الأقسام الثانوية الأخرى لا يعاد تحميله من أعباء الأقسام الثانوية الأخرى بل تستمر العملية حتى التحميل النهائي من الأقسام الثانوية نحو الأقسام الأساسية الموجودة داخل المؤسسة الاقتصادية التي تتحمل بدورها في النهاية أعباء الأقسام الثانوية بالإضافة إلى أعباءها.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال تطبيقي:
ليكن لدينا التوزيع الأولي التالي:

الأقسام					المجموع الموزع	الأقسام
رئيسية			ثانوية			الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة	الصيانة		
35%	25%	25%	5%	10%	15,300	ح 61
15%	30%	30%	10%	15%	21,400	ح 62
20%	30%	30%	15%	5%	31,900	ح 63
20%	30%	30%	10%	10%	210,000	ح 64
					مجموع التوزيع الأولي	

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال تطبيقي:

مجموع التوزيع الثانوي من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية

الأقسام					الأقسام
رئيسية			ثانوية		الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	
%20	%30	%30	%20	(%100)	الصيانة
%40	%20	%40	(%100)	-	الإدارة
			0	0	مجموع التوزيع الثانوي

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

2 التوزيع التبادلي للخدمات:

في العديد من الأحيان تتبادل الأقسام الثانوية خدمات فيما بينها، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني، و في نفس الوقت يفيد خدماته، ونفس الشيء بالنسبة للقسم الثاني.

فمثلا قسم الإدارة يساهم في نشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة وقصد معرفة مجموع الأعباء لقسم الصيانة يجب معرفة أعباء قسم الإدارة، و لمعرفة هذه الأخيرة يجب معرفة مجموع قسم الصيانة و لحل هذا المشكل هناك عدة طرق، والطريقة الجبرية هي الأكثر استخداما وهي تعتمد على التحليل الجبري، و ذلك بافتراض x و y تكلفة القسمين المساعدين الذين يتبادلان الخدمات فيما بينهما، و بعد تحديد الخدمات المتبادلة نقوم بحل جملة معادلتين لاستخراج تكلفة القسمين و بالتالي حصص الخدمات المتبادلة.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال تطبيقي:
لنحتفظ بنفس المثال السابق

الأقسام					الأقسام
رئيسية			ثانوية		الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	
%20	%30	%30	%20	(%100)	الصيانة
%40	%30	%20	(%100)	%10	الإدارة
			0	0	مجموع التوزيع الثانوي

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

3 أشكال أخرى لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

هناك العديد من التوزيعات الأخرى لجدول توزيع الأعباء الغير المباشرة وهي كالتالي:

أ الشكل الأول: (توزيع تبادلي بين ثلاثة أقسام ثانوية)

هذا الشكل يمثل تبادل الخدمات بين أكثر من قسمين من الأقسام الثانوية، حيث يقدم القسم الأول جزء من خدماته إلى قسمين ثانويين آخرين و كذا الأقسام الأساسية في حين أنه لا يتلقى أي جزء من أعباء القسمين الثانويين الآخرين، و في نفس الوقت الذي يتلقى فيه هذان القسمين جزء من أعباء القسم الأول فإنهما يتبادلان جزء من أعبائهما فيما بينهما بالإضافة إلى توزيع الأعباء على الأقسام الأساسية.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

ولمعالجة هذا النوع من التوزيع نقوم بالعمليات التالية:

أولا - توزيع أعباء القسم الأول على جميع الأقسام الأساسية منها والمساعدة للحصول على مجموع التوزيع الثانوي الابتدائي؛

ثانيا - نقوم: بفرض X مجموع التوزيع الثانوي الابتدائي المحصل عليه للقسم الثانوي الثاني

وفرض Y مجموع التوزيع الثانوي الابتدائي المحصل عليه للقسم الثانوي الثالث

و نقوم بحل جملة معادلتين بين هذان القسمين، و بعدها نوزع القيمتين المتحصل عليهما على الأقسام الأخرى (الأساسية) ونقوم بالجمع لنتحصل في الأخير على مجموع التوزيع الثانوي النهائي.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال:

ليكن لدينا التوزيع التالي، قم بتصحيح هذا الشكل؟

الأقسام						الأقسام
رئيسية			ثانوية			الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التمويل	النقل	الصيانة	الإدارة	
30,000	36,000	21,800	9,980	5,687	4,500	مجموع التوزيع الأولي
%30	%10	%30	%20	%10	(%100)	الإدارة
%50	%20	%20	%10	(%100)	-	الصيانة
%50	%20	%20	(%100)	%10	-	النقل
			0	0	0	مجموع التوزيع الثانوي

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

ب الشكل الثاني: (توزيع تبادلي ليس مئوي)

في هذا الشكل يتم تبادل الأعباء بين قسمين ثانويين و لكن ليس على شكل مئوي و إنما على شكل أعداد لا يصل مجموعها إلى 100%، و يتم حل هذا الشكل عن طريق حل جملة معادلتين وفق الأشكال السابقة و لكن لا يقسم على 100 وإنما على المجموع الموزع.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال تطبيقي:

ليكن لديك جدول التوزيع الغير المباشر التالي:

الأقسام							الأقسام
رئيسية					ثانوية		الأعباء
التوزيع	ورشة 3	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	
104,900	135,600	56,800	3,580	42,265	13,800	10,000	مجموع التوزيع الأولي
-	%20	%20	%30	%20	%10	(.)	الإدارة
0.5	0.3	0.2	0.2	0.1	(.)	0.2	الصيانة
					0	0	مجموع التوزيع الثانوي

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

ج الشكل الثالث: (توزيع تبادلي للخدمات بين الأقسام الرئيسية)

إن عملية استغلال الأقسام لخدمات بعضها لا تقتصر على الأقسام الثانوية فقط، بل يمكن أن يكون هناك تبادل خدمات بين قسمين أو عدة أقسام الرئيسية، فعملية توزيع الخدمات بين الأقسام الرئيسية تتم بنفس الطريقة الجبرية للأقسام الثانوية، لكن يختلفان عن بعضهما عند التحميل النهائي لأن الأقسام الرئيسية لا يوزع إجمالي تكاليفها.

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال تطبيقي:

مؤسسة تنتج وفقا لنظام الطلبات وقد تخصصت في صنع البدل الرياضية تتضمن الطلبية 100 علبة منتجة ومباعة، بيع البدلة الواحدة 2,000 دج ، انجاز هذه البدلات: 800 م من القماش بتكلفة شراء 35 دج /م و 75 ساعة عمل مباشر ب 50 دج /سا.

ظهر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كالتالي:

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

الأقسام							الأقسام	
رئيسية					ثانوية		الأعباء	
التوزيع	إتمام	إتقان	تركيب	دراسات	الصيانة	الإدارة		
16,750	18,900	20,400	10,360	6,720	8,460	13,400	مجموع التوزيع I	
%20	%20	%20	%10	%20	%10	(%100)	الإدارة	التوزيع
%10	%25	%25	%10	%10	(%100)	%20	الصيانة	II
					0	0	مجموع التوزيع II	
			%15+	%15-	-	-	دراسات	توزيع
			%20-	%20+	-	-	تركيب	آخر
					-	-	مجموع توزيع آخر	

وحدات القياس

تعرف على أنها: "وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين"
من بين وحدات القياس الأكثر شيوعاً نلخصها في الجدول التالي:

الأقسام	التمويل	الإنتاج	التوزيع
وحدات القياس	• عدد الوحدات المشتراة • الكميات المستعملة • 100 دج من المشتريات	• وحدات منتجة • كغ مواد مستعملة • ساعات عمل آلة • ساعات يد عمل مباشرة	• وحدات مباعية • رقم الأعمال • 100 دج من المبيعات

وحدات القياس

بعد القيام بالتوزيع الأولي ثم التوزيع الثانوي و الوصول إلى التوزيع النهائي، تأتي مرحلة اختيار وحدة القياس الخاصة بكل قسم موجود بالمؤسسة، على اعتبار أن الأقسام تعبر عن مراكز تجميع الأعباء وتحليلها ثم تحميلها على التكاليف، فالتحليل يكون باستعمال وحدة قياس، إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في القسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات، و بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج، نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتج من أعباء القسم.

**تكلفة وحدة القياس = مجموع الأعباء الغير المباشرة للقسم
المعني / عدد وحدات القياس في القسم المعني**

أنواع توزيع الأعباء الغير المباشرة

مثال تطبيقي:

مؤسسة تنتج وفقا لنظام الطلبات وقد تخصصت في صنع البدل الرياضية تتضمن الطلبية 100 علبة منتجة ومباعة، بيع البدلة الواحدة 2,000 دج ، انجاز هذه البدلات: 800 م من القماش بتكلفة شراء 35 دج /م و 75 ساعة عمل مباشر ب 50 دج /سا.

قمنا باتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة المطلوب: أتمم جدول توزيع الأعباء السابقة، ثم أحسب سعر تكلفة الطلبية السابقة، و كم هي نتيجتها؟

دراسات	تركيب	إتقان	إتمام	التوزيع
وحدات القياس	ساعة عمل مباشر	كمية المواد الأولية المستعملة	عدد الوحدات المنتجة	عدد الوحدات المنتجة

الجرد الدائم

إن عملية إدخال و إخراج المواد والسلع المخزنة من وإلى المخازن يتم تسجيلها في حسابات المخازن حسب الكميات و كذا حسب القيم، وتعرف هذه العملية بالجرد الدائم
يمكن الجرد الدائم من تحديد كمية وقيمة المخزون بعد انتهاء كل دورة محاسبية وفق المعادلة التالية:

$$\text{مخزون بداية المدة} + \text{الإدخالات} = \text{الإخراجات} + \text{مخزون نهاية المدة}$$

من بين أهم الأسباب المؤدية إلى التخزين نذكر:

- استمرارية عملية الإنتاج ؛
- الحيلة والحذر؛
- فترة الانتظار وخاصة في حالة الاستيراد؛
- العوامل الطبيعية.

الجرد الدائم

حيث تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية، كما تسمح هذه الطريقة فيما يتعلق بالمنتجات تامة الصنع بإجراء يتناسب مباشرة بين تكاليف المخزونات المباعة والعائدات المتعلقة بها.

- حيث أن هناك عدة فوائد للجرد الدائم للمخزونات يمكن حصرها في:
- الرقابة المستمرة لحركة المخزونات سواء من المواد الأولية أو من المنتجات بأنواعها المختلفة، وذلك من خلال مقارنة المواد الموجودة فعلا بالمخازن مع الأرصدة الموجودة بالدفاتر و معرفة أسباب الاختلاف إن وجدت في نفس الوقت؛
 - تحديد مخزون الأمان؛
 - اكتشاف مواد عديمة الاستعمال، وبذلك يمكن التخلص منها بسرعة؛
 - تقدير التلف العادي و تحميله إلى المنتج.

1 معادلة جرد المواد الأولية:

يتم مراقبة حركة المواد الأولية من المخزن إلى قسم الإنتاج و ذلك لمعرفة الكمية المستعملة والكمية المتبقية في المخزن من خلال سجلات خاصة بالمخازن و هي:

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

ومعادلة جرد المواد الأولية تكون وفق القانون التالي:

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

2 معادلة جرد المنتجات:

يتم مراقبة حركة المنتجات من المخزن إلى قسم التوزيع و ذلك لمعرفة الكمية المنتجة و المبيعة والكمية المتبقية في المخزن من خلال سجلات خاصة بالمخازن و هي:

• يومية الوارد أو الإدخال: تسجل بها كل الكميات المستلمة لمختلف عناصر المنتجات و ذلك وفقا لإذن الإدخال من قسم الإنتاج إلى قسم التخزين، حيث يتم تحويل الكميات المنتجة إلى قسم التخزين قبل بيعها؛

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

ومعادلة جرد المنتجات تكون وفق القانون التالي:

مخزون بداية المدة + إنتاج = مبيعات + مخزون نهاية المدة

شكل حساب الجرد الدائم

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

1 بطاقة جرد المواد الأولية تكون وفق الشكل التالي:

البيان	الكمية	السعر	القيمة	البيان	الكمية	السعر	القيمة
مخزون أول المدة				الاستعمالات			
تكلفة الشراء				مخزون آخر المدة			

شكل حساب الجرد الدائم

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

2 بطاقة جرد المنتجات تكون وفق الشكل التالي:

البيان	الكمية	السعر	القيمة	البيان	الكمية	السعر	القيمة
مخزون أول المدة				المبيعات			
تكلفة الانتاج				مخزون آخر المدة			

معالجة فوارق الجرد في المخزونات إن وجدت

تعالج فوارق جرد المخزونات إن وجدت على مستويين هم:

1. مستوى النتيجة التحليلية الصافية:

تصبح العلاقة كالتالي:

**النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية -
أعباء غير معتبرة + فوارق الجرد الموجبة (فائض) بالقيمة -
فوارق الجرد السالبة (العجز)**

معالجة فوارق الجرد في المخزونات إن وجدت

2. على مستوى جدول حسابات النتائج:
لدينا نوعين من المواد هما المواد الأولية والمنتجات حيث تختلف فوارق الجرد بالنسبة للنوعين وفق ما يلي:
- أ- فوارق جرد المواد الأولية:
تعالج على مستوى ح / 61 حيث تضاف فوارق الجرد السالبة (العجز) إلى ح / 61، و تطرح فوارق الجرد الموجبة (فائض) إلى ح / 61
- ب- فوارق جرد المنتجات:
تعالج على مستوى حساب ح / 72 حيث تطرح فوارق الجرد السالبة (العجز) إلى ح / 72، وتضاف فوارق الجرد الموجبة (فائض) إلى ح / 72

الجرد الدائم

تمرين تطبيقي:

تصنع مؤسسة منتج وحيد A باستخدام مادتين أوليتين M و N
1 الأعباء المباشرة:

. للشراء: 9,600 دج منها 5,760 د للمادة M
للإنتاج: 5,000 ساعة عمل مباشرة ب 98 دج للساعة.
للتوزيع: 8 دج لكل وحدة مباعة.

2 الأعباء الغير المباشرة: ملخصة في الجدول التالي:

الأقسام					الأقسام	
رئيسية			ثانوية		الأعباء	
التوزيع	الإنتاج	الشراء	الصيانة	الإدارة		
33,600	136,800	.....	90,000	35,100	مجموع التوزيع I	
6	6	4	4	-	الإدارة	التوزيع
6	6	6	-	2	الصيانة	II
1,000 دج من رقم الأعمال	كمية منتجة	كغ مادة مشتراة	طبيعة وحدة القياس			

الجرد الدائم

تمرين تطبيقي: (تابع)

3 الجرد الدائم للمادتين الأوليتين M و N في آخر الشهر وفق الجدولين التاليين:

البيان	الكمية	السعر	القيمة	البيان	الكمية	السعر	القيمة
مخزون أول المدة M	1,000	86.4	.....	الاستعمالات M	.....	.....	.....
تكلفة الشراء M	3,600	.....	.....	مخزون آخر المدة M	700	.....	.....
المجموع	.....	90	.....	المجموع	.....	.....	.....

البيان	الكمية	السعر	القيمة	البيان	الكمية	السعر	القيمة
مخزون أول المدة N	600	118	.....	الاستعمالات N	2,800	.....	.....
تكلفة الشراء N	.....	.....	.....	مخزون آخر المدة N	.....	110	.....
المجموع	3,000	.....	.....	المجموع	.....	.....	.....

الجرد الدائم



تمرين تطبيقي: (تابع)

- 4- إنتاج الشهر: 2,500 وحدة من المنتج A
5- مبيعات الشهر: 2,000 وحدة من المنتج A بـ 650 دج / الوحدة.
المطلوب:

1. أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع حساب التوزيع الثانوي لقسم الشراء، علما أن ثمن شراء الكيلوغرام الواحد من M و N هو: 75 دج و 92 دج على التوالي.
2. إعداد حسابات الجرد الدائم لكل من المادة M و N
3. أحسب مختلف التكاليف و النتيجة التحليلية

Questions?