

المستوى: الثالثة تسيير واقتصاد

المادة: التسيير المحاسبي والمالي

الميدان المفاهيمي الرابع: حساب وتحليل التكاليف الكلية

الوحدة رقم (14): معالجة الاعباء المحملة للتكاليف

الحجم الساعي: 06 سا

الكفاءات المستهدفة – يخصص الاعباء المباشرة ويحمل الاعباء غير المباشرة للتكاليف

المضامين المعرفية

التوجيهات المنهجية والبيداغوجية

1 . معالجة الأعباء المباشرة

- تذكير بـ:

• التكلفة، الهامش والنتيجة

• كيفية تحديد الأعباء المحملة للتكاليف وتصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة

- إبراز كيفية تخصيص الأعباء المباشرة للتكاليف

- إبراز فكرة تحميل الأعباء المباشرة للتكاليف

2 . معالجة الأعباء غير المباشرة

1.2 . مبدأ الأقسام المتجانسة (مراكز

التحليل)

أ - تعريف

ب - تصنيف الأقسام

• الأقسام المساعدة

• الأقسام الرئيسية

ج - توزيع الأعباء غير المباشرة

- التوزيع الأولي

- التوزيع الثانوي

• التوزيع التنازلي (المتدرج)

• تبادل الخدمات

- تكلفة وحدة العمل

د - تحميل أعباء الأقسام للتكاليف

- إنجاز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

- الاقتصار على حالة الأقسام المساعدة.

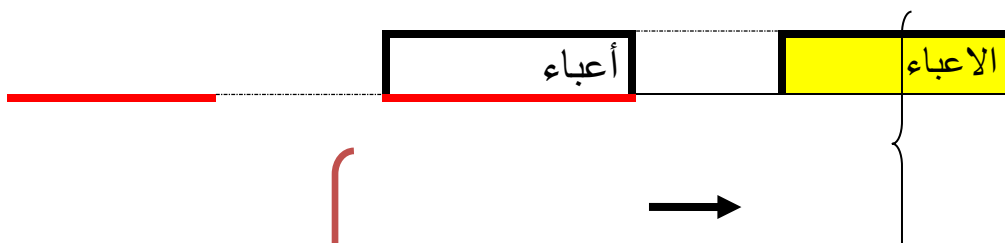
- يتم تحديد طبيعة وعدد وحدات العمل لحساب تكلفة وحدة العمل.

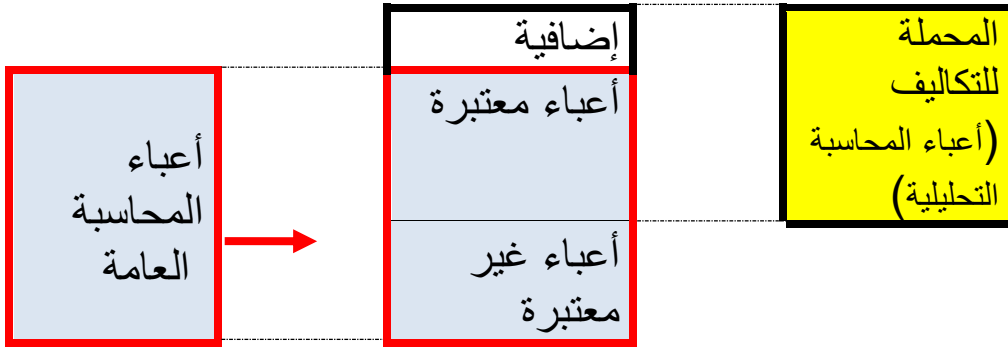
- إظهار كيفية تحميل الأعباء غير المباشرة (تكلفة وحدة العمل x عدد وحدات العمل).

التقويم: تطبيق 1-

الوضعية

(1): المخطط التالي يبين العلاقة بين أعباء المحاسبة العامة وأعباء المحاسبة التحليلية





المطلوب: تمعن في الشكل ثم حدد الفروق بين المحاسبين، استنتج العلاقة التي تسمح بحساب أعباء كل منهما بدلالة الأخرى.

- (2): مؤسسة تجارية تشتري وتبيع نوعين من الألبسة رجال وأطفال والمعلومات التالية تخص شهر ماي N
- 1- بلغت أعباء المحاسبة العامة فيها 240000 دج منها 25000 دج أعباء غير معتبرة أما الأعباء الإضافية والبالغة 40000 دج فتمثل الاجر النظري للمستغل (صاحب العمل).
 - 2- مشتريات الشهر: أقمصة رجال: 1000 وحدة بـ 3000 دج للوحدة، أقمصة أطفال: 800 وحدة بـ 4000 دج للوحدة
 - 3- وقد بلغت مصاريف الشراء 180000 دج بحيث توزع على النوعين بالتناسب مع الكمية المشتراة.
 - 3- باعت المؤسسة 800 وحدة من أقمصة رجال بـ 4725 دج للوحدة
 - 700 وحدة من أقمصة الأطفال بـ 4120 دج للوحدة حيث بلغت مصاريف التوزيع دج لكل وحدة مبيعة.

المطلوب: حدد

- مصاريف التوزيع باستعمال العلاقة بين المحاسبين
- تكلفة الشراء الاجمالية ثم للوحدة لكل نوع.
- الهامش على تكلفة شراء البضائع المبيعة
- سعر التكلفة
- النتيجة التحليلية
- النتيجة التحليلية الصافية.

الدرس الأول:

التذكير بـ:

- ✓ **التكلفة:** هي مبلغ الخزينة المدفوع للحصول على عنصر ما عند اقتنائه أو إنتاجه أو هي مجموع الأعباء التي تتحملها بضاعة أو منتج أو خدمة عند الاقتناء أو الإنتاج.
- ✓ **الهامش:** هو الفرق بين سعر البيع وتكلفة ما.
- ✓ **النتيجة:** هي الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة (مجموع التكاليف).
- ✓ **تحديد الأعباء المحملة للتكاليف:** من الشكل في **الوضعية (1)** نلاحظ:
- **أعباء المحاسبة العامة:** هي الأعباء التي تظهر مسجلة حسب طبيعتها في الصنف 6 (الأعباء) حيث تقسم الى قسمين:

- أعباء معتبرة (مأخوذة بعين الاعتبار في المحاسبتين وهي ترتبط بالاستغلال).

- أعباء غير معتبرة (وهي أعباء مسجلة في المحاسبة العامة غير مأخوذة بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية لكونها غير مرتبطة بالاستغلال (كالأعباء الاستثنائية والضرائب على الأرباح والأعباء التي لا تخص دورة الاستغلال).

■ **الأعباء الإضافية:** هي أعباء نظرية غير مسجلة في المحاسبة العامة تفترض المحاسبة التحليلية وجودها وتضيفها للأعباء مثل: أجر المستغل (صاحب العمل) الذي يمارس مهاما دون مقابل في حالة المؤسسات الخاصة وفوائد رؤوس الأموال (مساهمات الشركاء) في حالة الشركات نظير المخاطرة.

وبالتالي نستنتج:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة - أعباء غير معتبرة + أعباء إضافية

أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية + أعباء غير معتبرة - أعباء إضافية

باستعمال هذه العلاقة يمكن تحديد مصاريف التوزيع في **الوضعية (2)**

أ- **تحديد التكاليف المحملة**

أ م التحليلية = أ م العامة - أ غ معتبرة + أ إضافية = $40000 + 25000 - 240000 = 255000$ دج

أ م التحليلية = مصاريف الشراء + مصاريف التوزيع

$255000 = 180000 +$ مصاريف التوزيع

مصاريف التوزيع = $180000 - 255000 = 75000$ دج ومنه م التوزيع للوحدة = $1500 / 75000 = 50$ دج

ب- **تحديد مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية**

ب-1- **تكلفة الشراء:** تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

V2			V1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
3200000	4000	800	3000000	3000	1000	ثمن الشراء
80000			100000			مصاريف الشراء
3280000	4100	800	3100000	3100	1000	تكلفة الشراء

ب-2- **الهامش على تكلفة شراء البضائع المباعة:** ه/ت ش ب المباعة = رقم الأعمال - تكلفة شراء البضائع المباعة

V2			V1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
2884000	4120	700	3780000	4725	800	رقم الاعمال
2870000	4100	700	2480000	3100	800	تكلفة شراء البضائع المباعة
14000	20	700	1300000	1625	800	ه/ا تكلفة شراء البضائع المباعة

ب-3- **سعر التكلفة:** سعر التكلفة = تكلفة ش ب المباعة + مصاريف التوزيع

V2	V1	البيان
----	----	--------

M	PU	Q	M	PU	Q	
2870000	4100	700	2480000	3100	800	تكلفة شراء البضائع المباعة
35000	50	700	40000	50	800	مصاريف التوزيع
2905000	4150	700	2520000	3150	800	سعر التكلفة

ب-4- النتيجة التحليلية: النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

V2			V1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
2884000	4120	700	3780000	4725	800	رقم الاعمال
2905000	4150	700	2520000	3150	800	سعر التكلفة
21000-	4150	700	1260000	1575	800	النتيجة التحليلية

ب-5- النتيجة التحليلية الصافية: ن ت الصافية = ن ت ل V1 + ن ت ل V2 + أعباء إضافية - أعباء غير معتبرة

المبالغ	البيان
1260000	النتيجة التحليلية ل V1
21000-	النتيجة التحليلية ل V2
40000+	الأعباء الإضافية
25000-	الأعباء غير المعتبرة
1254000	النتيجة التحليلية الصافية

تطبيق: حدد الفرق بين ه/ت شراء البضائع المباعة وسعر تكلفتها ثم أعد حساب النتيجة التحليلية انطلاقاً من الهامش على تكلفة شراء البضائع المباعة

النتيجة التحليلية = ه/تكلفة ش ب المباعة - مصاريف التوزيع

V2			V1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
14000	20	700	1300000	1625	800	ه/ تكلفة شراء البضائع المباعة
35000	50	700	40000	50	800	مصاريف التوزيع
21000-			1260000	1575	800	النتيجة التحليلية

الوضعية (3): تنتج مؤسسة الفتح نوعين من المنتجات P_1, P_2 باستعمال مادتين أوليتين M_1, M_2 وخلال الفترة المعتبرة (جويلية 2019) أعطيت المعلومات التالية:

مشتريات الفترة:

- 950 kg من M_1 بـ 120دج/kg

- 740kg من M_2 بـ 80دج/kg

حيث بلغت مصاريف الشراء المباشرة **25350دج** منها 11100دج لـ M_2 .

انتاج الفترة :

- أنتجت 800 وحدة من P_1 باستعمال 250KG من M_1 و 100KG من M_2 واستغرقت العملية **350 ساعة عمل**

أجرة الساعة الواحدة 60 دج.

- أنتجت 1000 وحدة من P_2 باستعمال 350KG من M_1 و 300KG من M_2 واستغرقت العملية **450 ساعة عمل**

أجرة الساعة الواحدة 65 دج.

مبيعات الفترة

- باعت المؤسسة 660 وحدة من P_1 بـ 500دج

- 940 وحدة من P_2 بـ 300دج

حددت الأعباء غير المباشرة ووزعت على مختلف الأقسام كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
10%	35%	20%	25%	10%	20000	المشتريات المستهلكة (ح/د-602/ح-608)
10%	40%	20%	18%	12%	40000	الخدمات الخارجية الأخرى
10%	30%	25%	17%	18%	60000	أعباء المستخدمين
15%	35%	20%	16%	14%	10000	الضرائب والرسوم
20%	40%	20%	10%	10%	25000	الأعباء التشغيلية الأخرى
2	7	6	3	2	40000	الأعباء المالية
15000	21500	10000	44500	30500	121500	مخصصات الاهتلاكات و خ ق
.....	.....	.....	.....	.....	235000	∑ التوزيع الأولي
10%	50%	20%	20%	-100%		توزيع ثانوي الإدارة
20%	50%	30%	-100%			الصيانة
.....	.....	.....	.....	.....	-	∑ التوزيع الثانوي
وحدة مباعه	KG مستعمل	KG مشتري	/	/		طبيعة وحدة القياس
			/	/		عدد وحدات القياس
.....	.....	.....	/	/		تكلفة وحدة القياس

• أنجز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وأحسب تكلفة كل قسم

• حمل كل من الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة على مختلف التكاليف.

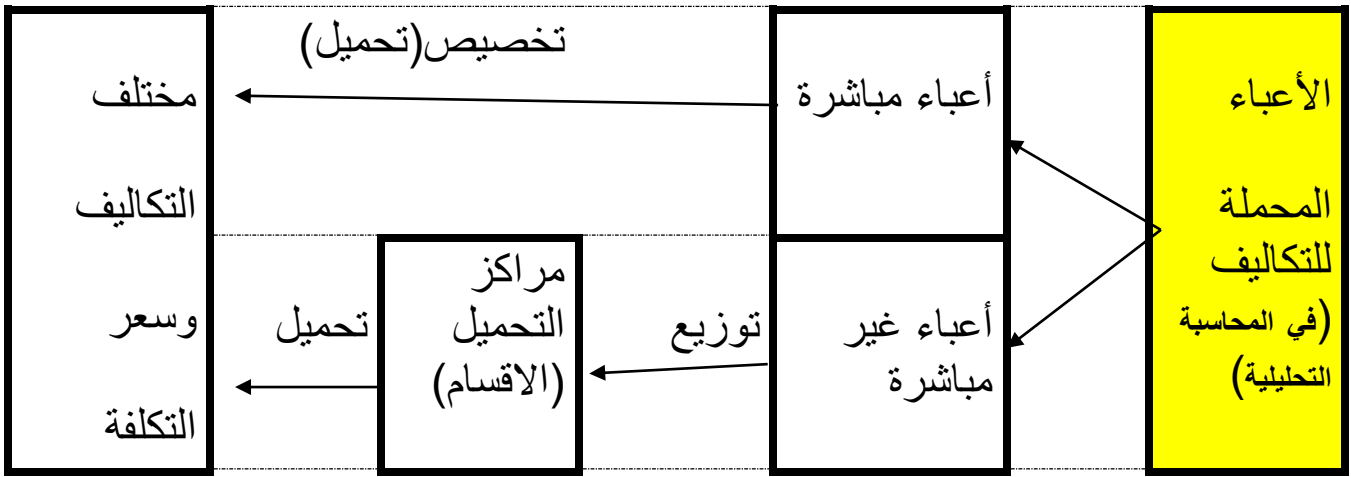
• حدد النتيجة التحليلية لكل منتج ثم النتيجة التحليلية الصافية علما أن الأعباء الإضافية عبارة عن

فوائد عن رأسمال الشركة البالغ 1200000دج بمعدل سنوي 6 % أما الأعباء غير المعتبرة فبلغت

3983دج.

تمعن في الشكل التالي الذي يوضح كيفية تصنيف الأعباء المحملة وكيفية تحميلها للتكاليف واستخرج

صنفي الأعباء من الوضعية (3)



معالجة الأعباء المحملة للتكاليف:

ترد الأعباء في المحاسبة التحليلية مصنفة حسب علاقتها بمراحل النشاط الى أعباء مباشرة (وهي تخص مرحلة من النشاط بعينها) وأخرى غير مباشرة (هي أعباء عامة ولا تخص مرحلة محددة كأعباء الإدارة، الصيانة، النقل وكل ما يصرف في الأقسام لتسييرها).

1- معالجة الأعباء المباشرة: تخصص الأعباء مباشرة أو تحمل مباشرة لكل تكلفة بدون حسابات وسيطيه فما يخص الشراء يحمل على تكلفة الشراء، وما يخص الإنتاج يحمل على تكلفة الإنتاج وما يخص التوزيع يحمل على سعر التكلفة.

2- معالجة الأعباء غير المباشرة: تتطلب الأعباء غير المباشرة معالجة خاصة لأنها ذات طبيعة عامة ولا تخص تكلفة بعينها لذا لا يمكن تحميلها إلا بعد معالجتها مسبقا بتوزيعها على مختلف الأقسام في المؤسسة حسب استهلاكات كل منها باستعمال ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة.

1-2 مبدأ الأقسام المتجانسة (مراكز التحميل):

أ- **تعريف:** الأقسام المتجانسة هي مراكز عمل يتم تحديدها في المؤسسة بحسب التنظيم المحاسبي لها يؤدي كل منها مهمة معينة بغرض تحقيق النشاط المستهدف يتم فيها تجميع الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها إلى التكاليف وسعر التكلفة.

ب- تصنيف الأقسام المتجانسة:

ب-1): الأقسام المساعدة (الثانوية): هي أقسام تضمن خدمات عامة لباقي الأقسام مثل: الإدارة، الصيانة النقل، الطاقة..... الخ

ب-2): الأقسام الأساسية: وهي الأقسام التي تتم فيها الأنشطة الرئيسية للمؤسسة مثل: قسم التموين، الإنتاج، التوزيع (البيع).

ج- توزيع الأعباء غير المباشرة:

ج-1): التوزيع الأولي: وهو توزيع الأعباء غير المباشرة المصنفة حسب طبيعتها والمأخوذة من المحاسبة العامة على مختلف الأقسام المساعدة والأساسية.

مثال: اعتمادا على معلومات الوضعية (3)

يكون التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة في مؤسسة "الفتح" كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
2000	7000	4000	5000	2000	20000	المشتريات المستهلكة (ح/د-602/ح-608)
4000	16000	8000	7200	4800	40000	الخدمات الخارجية الأخرى
6000	18000	15000	10200	10800	60000	أعباء المستخدمين
1500	3500	2000	1600	1400	10000	الضرائب والرسوم
5000	10000	5000	2500	2500	25000	الأعباء العملياتية الأخرى
4000	14000	12000	6000	4000	40000	الأعباء المالية
15000	21500	10000	44500	30500	121500	مخصصات الاهتلاكات و خ ق
37500	90000	56000	77000	56000	316500	∑ التوزيع الأولي

ج-2): التوزيع الثانوي يتمثل في توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الأساسية وفق مفاتيح توزيع محددة وهو نوعان:

أ- التوزيع الثانوي التنزلي (المتدرج): يكون التوزيع الثانوي تنزليا إذا كان في اتجاه واحد أي أن كل مركز مساعد يقدم خدماته للمراكز التي تليه ولا يتلقى منها خدمات (انظر جدول الأعباء غير المباشرة في الوضعية ج-).
مثال: بالنسبة لمؤسسة الفتح يكون التوزيع الثانوي كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
37500	90000	56000	77000	56000	∑ التوزيع الأولي
5600	28000	11200	11200	56000-	توزيع ثانوي الإدارة
17640	44100	26460	88200-		الصيانة
60740	162100	93660	0	0	∑ التوزيع الثانوي

ب- التوزيع الثانوي التبادلي: قد تبادلت الأقسام المساعدة خدمات فيما بينها لذا يجب تحديد تكلفة كل قسم (حصته من التوزيع الأولي + ما يتلقاه من القسم الآخر) اعتمادا على طريقة التكاليف الجبرية. تعيين معادلة مجموع كل قسم بعد الأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة.
مثال: بافتراض أن توزيع الأعباء غير المباشرة كان في مؤسسة الفتح كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
37500	90000	56000	77000	56000	316500	∑ التوزيع الأولي
20%	45%	15%	20%	100%		توزيع ثانوي الإدارة
20%	60%	10%	100%	10%		الصيانة
وحدة مباعه	KG مستعمل	KG مشتري				طبيعة وحدة القياس

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
نفرض ان مجموع تكلفة الإدارة = X (بما فيها الخدمة المقدمة من الصيانة)
الصيانة = Y (بما فيها الخدمة المقدمة من الإدارة)

نحصل على المعادلتين التاليتين:

$$\begin{cases} X=56000+0.1Y \dots\dots\dots 1 \\ Y=77000+0.2 X \dots\dots\dots 2 \end{cases}$$

لحل المعادلتين تعويض 2 في

$$X=56000+0.1 (77000+0.2X)$$

$$X=56000+7700+0.02X$$

$$X-0.02X=56000+7700$$

$$0.98X=63700$$

$$X= 63700/0.98=65000 \text{ DA} \quad y= 77000+0.2(65000)=90000$$

وبذلك يكون التوزيع الثانوي في حالة تبادل الخدمات كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
37500	90000	56000	77000	56000	∑ التوزيع الأولي
6500	26000	19500	13000	65000-	توزيع ثانوي الإدارة
18000	54000	9000	90000-	9000	الصيانة
62000	152000	84500	0	0	∑ التوزيع الثانوي

تكلفة وحدة العمل: إن نشاط الأقسام يتم قياسه بوحدة عمل أو وحدة قياس تتناسب وطبيعة نشاطه
مثل: الكمية المشتراة أو ثمن الشراء بالنسبة لقسم التموين، وحدات منتجة أو مواد مستهلكة بالنسبة للإنتاج، وحدات مباعة أو رقم الأعمال بالنسبة للتوزيع.

وتحسب كالتالي: $\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع التوزيع الثانوي للقسم}}{\text{عدد وحدات العمل للقسم}}$

مثال: باعتماد جدول توزيع الاعباء غير المباشرة (حالة التوزيع التبادلي) لمؤسسة الفتح

62000	152000	84500	0	0	∑ التوزيع الثانوي
وحدة مباعة	kg مستعمل	kg مشتري	/	/	طبيعة وحدة القياس
1600	1000	1690	/	/	عدد وحدات القياس
38.75	152	50	/	/	تكلفة وحدة القياس

د- تحميل الأعباء المحملة للتكاليف
تكلفة شراء المواد الأولية:

M ₂			M ₁			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
59200	80	740	114000	120	950	ثمن الشراء
11100			14250			مصاريف الشراء م
37000	50	740	47500	50	950	م ش غ المباشرة
107300	145	10000	120000	185	500	تكلفة الشراء

تكلفة الإنتاج:

P ₂			P ₁			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
18500	185	100	46250	185	250	ت ش م المستعملة
43500	145	300	50750	145	350	M1
29250	65	450	21000	60	350	M2
60800	152	400	91200	152	600	اليد العاملة المباشرة
						م إ غ المباشرة
152050	152.05	1000	209200	261.5	800	تكلفة الإنتاج

سعر التكلفة

P ₂			P ₁			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
142927	152.05	940	172590	261.5	660	ت الإنتاج المباع
36425	38.75	940	25575	38.75	660	م التوزيع غ م

179352	190.8	940	198165	300.25	660	سعر التكلفة
--------	-------	-----	--------	--------	-----	-------------

النتيجة التحليلية

P ₂			P ₁			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
282000	300	940	330000	500	660	رقم الأعمال
179352	190.8	940	198165	300.25	660	سعر التكلفة
102648	109.2	940	131835	199.75	660	النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية الصافية

131835	النتيجة التحليلية لـ P1
102648	P2 //
3983 -	الأعباء غ المعتمدة
6000 +	الأعباء الاضافية 12/1 X 0.06 X 1200000
236500	النتيجة التحليلية الصافية