جامعة امحمد بوقرة– بومرداس– كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة ليسانس 3 محاسبة وجباية

مقياس: مراقبة التسيير السنة الجامعية 2022–2021

الحل النموذجي لدراسة حالة رقم 02: شركة *Zeltronic*

النظام التقليدي لحساب التكاليف

1– الحساب بالطريقة الفرنسية (مراكز التحليل المتعددة):

1–1– إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

– حجم وحدات العمل:

- قسم التموينات: قيمة المشتريات

تحديد كمية المشتريات اللازمة لتصنيع المنتجات الوسيطة والمنتجات النهائية

العناصر	المنتج الوسيط PIA			المنتج الوسيط PIB			الكمية الكلية الإجمالية 1+2
	الكمية الوحدوية اللازمة	كمية المنتجات المصنعة	الكمية الكلية المستعملة 1	الكمية الوحدوية اللازمة	كمية المنتجات المصنعة	الكمية الكلية المستعملة 2	
المادة الأولية X	0,25	20 000	5 000	0,4	15 000	6 000	11 000
المادة الأولية Y	1	20 000	20 000	0,5	15 000	7 500	27 500
القطعة PO	1	20 000	20 000				20 000
القطعة PL				1	15 000	15 000	15 000
القطعة PT	1	20 000	20 000	2	15 000	30 000	50 000

تحديد تكلفة المشتريات

العناصر	الكمية	القيمة	التكلفة
المادة الأولية X	11000	60	660 000
المادة الأولية Y	27500	88	2 420 000
القطعة PO	20000	25	500 000
القطعة PL	15000	65	975 000
القطعة PT	50000	125	6 250 000
المجموع			10 805 000

- قسم التصنيع: ساعات الآلات

تحتاج كل وحدة من **A** إلى وحدة واحدة من **PIA** وكل وحدة من **B** إلى وحدة واحدة من **PIB** وبالتالي:

عدد ساعات الآلات لـ **PIA** = 20000 × 0.15 = 3000 ساعة

عدد ساعات الآلات لـ **PIB** = 15000 × 0.20 = 3000 ساعة

المجموع = 6000 ساعة

- قسم التركيب: ساعات العمل المباشر

المنتج **A**= 20000 × 0.25سا = 5000 ساعة

المنتج **B**= 15000 × 0.30سا = 4500 ساعة

المجموع = 9500 ساعة

- قسم التوزيع والإدارة: أنظر جدول حساب تكلفة الإنتاج

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

العناصر	التموين	التصنيع	التركيب	التوزيع	الإدارة
مجموع التوزيع الثانوي	900 000	1 200 000	2 500 000	350 000	800 000
وحدة العمل	قيمة المشتريات	ساعات الآلات	ساعات العمل المباشر	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج
عدد وحدات العمل	10 805 000	6 000	9 500	18 685 573	18 685 573
تكلفة وحدة العمل	**0,08329**	**200**	**263,15789**	**0,01873**	**0,04281**

1-2- حساب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة PIA وPIB:

العناصر	المنتج الوسيط PIA			المنتج الوسيط PIB		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ
المادة الأولية X	5 000	60	300 000	6 000	60	360 000
المادة الأولية Y	20 000	88	1 760 000	7 500	88	660 000
القطعة PO	20 000	25	500 000	-	-	-
القطعة PL	-	-	-	15 000	65	975 000
العمل المباشر للتصنيع*	200	75	15 000	75	75	5 625
اعباء أخرى مباشرة	20 000	15	300 000	15 000	20	300 000
قسم التموين**	2 560 000	0,08329	213 222	1 995 000	0,08329	166 164
قسم التصنيع	3 000	200	600 000	3 000	200	600 000
تكلفة الإنتاج	**20 000**	**184,41**	**3 688 222,40**	**15 000**	**204,45**	**3 066 788,55**

*- لـ **PIA**: 20000 × 0.01 سا = 200 ساعة

- لـ **PIB**: 15000 × 0.05 سا = 75 ساعة

**-

العناصر	PIA	PIB
المادة الأولية X	300 000	360 000
المادة الأولية Y	1 760 000	660 000
القطعة PO	500 000	-
القطعة PL	-	975 000
المجموع	2 560 000	1 995 000

1-3- حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين A وB:

العناصر	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة لوحدوية	المبلغ
المنتج الوسيط PIA	20 000		3 688 222,40			
المنتج الوسيط PIB				15 000		3 066 788,55
القطعة PT	20 000	125	2 500 000	30 000	125	3 750 000
العمل المباشر للتركيب	5 000	80	400 000	4 500	80	360 000
اعباء أخرى مباشرة	20 000	50	1 000 000	15 000	60	900 000
قسم التموين	2 500 000	0,08329	208 225,00	3 750 000	0,08329	312 337,50
قسم التركيب	5 000	263,15789	1 315 789,45	4 500	263,15789	1 184 210,51
تكلفة الإنتاج	**20 000**	**455,61**	**9 112 236,85**	**15 000**	**638,22**	**9 573 336,56**
تكلفة الإنتاج الإجمالية (نستعملها في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة)						**18 685 573**

1-4- حساب التكلفة النهائية للمنتجين A وB:

العناصر	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ
تكلفة الإنتاج	20 000		9 112 236,85	15 000		9 573 336,56
قسم التوزيع	9 112 236,85	0,01873	170 672,20	9 573 337	0,01873	179 308,59
قسم الإدارة	9 112 236,85	0,04281	390 094,86	9 573 337	0,04281	409 834,54
التكلفة النهائية	20 000	483,65	9 673 003,91	15 000	677,50	10 162 479,69
التكلفة النهائية الإجمالية						19 835 483,60

1-5- حساب النتيجة النهائية للمنتجين A وB:

العناصر	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ
المبيعات	20 000	490	9 800 000,00	15 000	815	12 225 000,00
التكلفة النهائية	20 000	483,65	9 673 003,91	15 000	677,50	10 162 479,69
النتيجة	20 000	6,35	126 996,09	15 000	137,50	2 062 520,31
النتيجة الإجمالية						2 189 516,40

2- الحساب بالطريقة الأمريكية(مركز التحليل الوحيد):

2-1- تحديد نصيب كل وحدة منتجة من الأعباء غير المباشرة:

العناصر	أعباء غير مباشرة للإنتاج*	أعباء غير مباشرة للتوزيع والإدارة
مجموع التوزيع الثانوي	4 600 000	1 150 000
وحدة العمل	حجم الإنتاج	حجم الإنتاج
عدد وحدات العمل	35 000	35 000
تكلفة وحدة العمل	131,42857	32,85714

*- الإنتاج: يضم التموين والتصنيع والتركيب

2-2- حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين A وB:

العناصر	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ
المادة الأولية X	5 000	60	300 000	6 000	60	360 000
المادة الأولية Y	20 000	88	1 760 000	7 500	88	660 000
القطعة PO	20 000	25	500 000	-	0	-
القطعة PL	-	0	-	15 000	65	975 000
القطعة PT	20 000	125	2 500 000	30 000	125	3 750 000
العمل المباشر للتصنيع	200	75	15 000	75	75	5 625
العمل المباشر للتركيب	5 000	80	400 000	4 500	80	360 000
اعباء أخرى مباشرة التصنيع	20 000	15	300 000	15 000	20	300 000
اعباء أخرى مباشرة التركيب	20 000	50	1 000 000	15 000	60	900 000
أعباء غير مباشرة للإنتاج	20 000	131,42857	2 628 571	15 000	131,42857	1 971 429
تكلفة الإنتاج	**20 000**	**470,18**	**9 403 571,43**	**15 000**	**618,80**	**9 282 053,57**
تكلفة الإنتاج الإجمالية						**18 685 625,00**

2-3- حساب التكلفة النهائية:

العناصر	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ
تكلفة الإنتاج	20 000		9 403 571,43	15 000		9 282 053,57
أعباء غير مباشرة للتوزيع والإدارة	20 000,00	32,85714	657 142,86	15 000	32,85714	492 857,14
التكلفة النهائية	20 000	503,04	10 060 714,29	15 000	651,66	9 774 910,71
التكلفة النهائية الإجمالية						19 835 625,00

2-4- حساب النتيجة:

العناصر	المنتج A			المنتج B		
	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ
المبيعات	20 000	490	9 800 000,00	15 000	815	12 225 000,00
التكلفة النهائية	20 000	503,04	10 060 714,29	15 000	651,66	9 774 910,71
النتيجة	20 000	-13,04	- 260 714,29	15 000	163,34	2 450 089,29
النتيجة الإجمالية						2 189 375,00

3- المقارنة:

أولا نلاحظ أن كلا من تكلفة الإنتاج الإجمالية والتكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة الإجمالية للمنتجين **A** و**B** هي نفسها في كل من الطريقتين.

لكن الفرق يحصل على مستوى التوزيع بين المنتجين كما يلي:

العناصر	الطريقة الفرنسية 1		الطريقة الأمريكية 2		الفرق(1-2)	
	A	B	A	B	A	B
تكلفة الإنتاج للوحدة	455,61	638,22	470,18	618,80	-14,57	19,42
التكلفة النهائية للوحدة	483,65	677,50	503,04	651,66	-19,39	25,84
النتيجة للوحدة	6,35	137,50	-13,04	163,34	19,39	-25,84

لماذا حصل الفرق؟ الفرق ناجم عن اختلاف أساس التحميل بين الطريقتين:

في الطريقة الثانية استعملنا أساسا وحيدا لتحميل الأعباء غير المباشرة وهو حجم الإنتاج أي أننا اعتبرنا أن كل الأعباء غير المباشرة تتبع لمتغير وحيد وهو الكمية المنتجة أي أنه تم تحميل الأعباء غير المباشرة في مختلف الأقسام بأساس تحميل واحد(أصبحت كأنها مركز تحليل واحد) وبالتالي يكون الجزء الأكبر من هذه التكاليف من نصيب المنتج الذي أنتج بكثرة(**A**)، بينما في الطريقة الأولى استعملنا عدة أسس تحميل(وحدات العمل) بحسب الأقسام، أي أننا استعملنا عدة مراكز لتحليل الأعباء غير المباشرة(الأقسام) وفي كل مركز استعملنا أساس مختلفا وهو يعبر –إلى حد ما– عن العامل الذي تتبع له التكاليف في هذا المركز.

والملاحظ كذلك أنه سواء بالنسبة لأساس التحميل في الطريقة الثانية(حجم الإنتاج) أو في الطريقة الأولى(تكلفة المشتريات، حجم ساعات العمل المباشر، تكلفة الإنتاج) هي كلها أسس تحميل حجمية **Volumiques** لكن السؤال المطروح هنا:

هل فعلا أن التكاليف في هذه الأقسام تتبع لأسس التحميل تلك(وحدات العمل)؟

هل فعلا تكاليف قسم التموين تتغير وفقا لتغير تكلفة المشتريات؟

هل فعلا تكاليف قسم التركيب تتغير وفقا لتغير ساعات العمل المباشر؟...

بصيغة أخرى هل هذه الأسس هي سبب حدوث هذه التكاليف؟ فينبغي إذا أن نبحث عن الأسس التي تعتبر سببا في حدوث التكاليف في كل قسم، بحيث يتم ربط هذه التكاليف بأسباب حدوثها من أجل التوزيع العادل.

هذه الأسئلة سنجيب عنها في تتمة هذه الحالة عبر طريقة أخرى لحساب التكاليف.