

قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة الثانية علوم مالية ومحاسبية
2021/2020



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الدرس الثالث: المحاسبة التحليلية

أستاذة المقياس: خالدي رشيدة

ثالثا: أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة للتكاليف)

هناك اختلاف بين الأعباء المتعلقة بالمحاسبة التحليلية والأعباء المتعلقة بالمحاسبة المالية، حيث أن هناك أعباء تتعلق بالمحاسبة المالية ولا تأخذها المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار، وفي المقابل هناك أعباء لا تأخذها المحاسبة المالية بعين الاعتبار إلى أن المحاسبة التحليلية تقوم باعتبارها أعباء، وأيضا هناك أعباء لا يمكن للمحاسبة المالية تحديدها لأنها تعتبرها وهمية إلا أن المحاسبة التحليلية تقوم بإضافتها كعناصر إضافية، وفقا لهذا يمكن التمييز بين 3 مكونات للأعباء كما يلي:

1. **الأعباء المعتبرة:** وهي أعباء الاستغلال المجموعة السادسة من 68 - 60 تدخل في حساب سعر التكلفة وهي مشتركة بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبة التحليلية. حيث تعبر هذه الأعباء على مختلف المصاريف التي لها علاقة بإحداث المنتج ومن الطبيعي أن تحمل مباشرة عليه.

2. **الأعباء الغير معتبرة:** الأعباء غير المعتبرة وهي خارج الاستغلال لا تدخل في تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث تقوم المحاسبة التحليلية بعدم أخذها في الاعتبار لأنها غير متعلقة مباشرة بإحداث المنتج وخارج النشاط الاستغلالي للمؤسسة مثل: ح/69 المؤونات...

3. **العناصر الإضافية:** وهي أعباء ذات صفة نظرية وغير مسجلة في المحاسبة المالية لم تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية وتدرج في المحاسبة التحليلية بغية إضفاء نوع من الملاءمة الاقتصادية. وتتمثل في:

- **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص :** إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية، ولكن عند استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

مثال 1: لنفرض أن الأموال الخاصة للمؤسسة 1200000 دج علما أن معدل الفائدة على القروض المطبق هو 6% .

المطلوب: حساب الفائدة النظرية السنوية والشهرية.

الحل: الفائدة النظرية السنوية: $1000000 * 100/6 = 60000$ دج

الفائدة النظرية الشهرية: $12/60000 = 5000$ دج

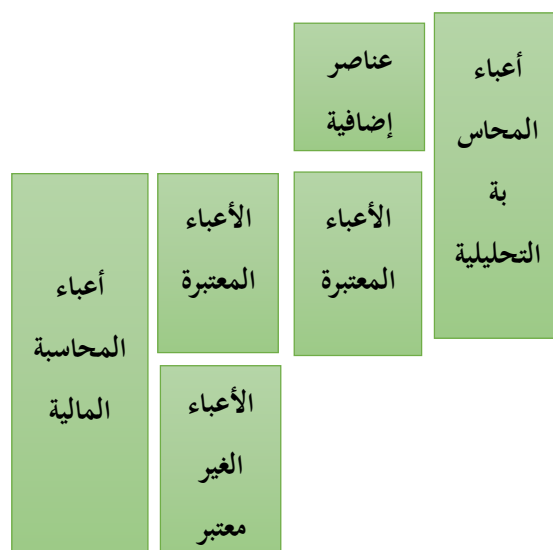
- **الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة:** في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي الموزع، وبهذا فإن أجرته أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة المالية، بالمقابل ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا

تحسب ضمن أعباء المحاسبة المالية، لذلك فلنحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

مثال 2: إذا كان الأجر النظري لصاحب المؤسسة السنوي هو 48000 دج فإن الأجر النظري الشهري هو $48000/12=4000$ دج

وعليه فإن العناصر الإضافية لشهر بالنسبة للمثال (1) و(2) تقدر بـ: $5000 + 4000 = 9000$ دج

وبهذا يمكن التنقل من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء المحاسبة التحليلية وفقا للشكل التالي:



من الشكل أعلاه نستنتج ان:

أعباء المحاسبة المالية = أعباء معتبرة + أعباء غير معتبرة

ومنه: أعباء معتبرة = أعباء المحاسبة المالية - أعباء غير معتبرة.....(1)

وعندنا: أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء معتبرة + عناصر إضافية.....(2)

بتعويض (1) في (2) نستنتج أن:

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

مثال: على افتراض أن الجدول التالي يمثل أعباء المحاسبة التحليلية:

| البيان | مباشرة | غير مباشرة |
|--------|--------|------------|
| شراء | 8000 | 1000 |
| انتاج | ؟ | 1200 |
| توزيع | 1500 | 500 |

المطلوب: مع الأخذ بعين الاعتبار أن مصاريف المحاسبة المالية قدرت بـ 24000 دج والأعباء الغير معتبرة تقدر بـ 7000 دج والعناصر الإضافية 400 دج، كم تقدر مصاريف الإنتاج المباشرة؟

الحل: أعباء المحاسبة التحليلية: $400 + 7000 - 24000$ أي أن: أعباء المحاسبة التحليلية = 17400 دج

ومنه: $17400 = (1000 + 8000) + (1200 + ?) + (500 + 1500)$

وبالتالي نجد أن: مصاريف الإنتاج المباشرة = 5200 دج

1. تصنيف الأعباء المعتبرة:

بعدما تم التعرف على الأعباء الغير معتبرة والعناصر الإضافية من خلال ما سبق، يتم التركيز من خلال هذا العنصر على الأعباء المعتبرة وهي المشتركة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، والتي يتم أخذها من المحاسبة المالية وهي تتعلق بكل حسابات 6 عدا 69/ح، حيث تقسم هذه الأعباء إلى:

- أ- **أعباء مباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية دون طرح أي إشكال، ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.
- ب- **الأعباء الغير مباشرة:** وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات.

2. توزيع الأعباء الغير مباشرة:

تتطلب الأعباء الغير مباشرة معالجة خاصة على عكس الأعباء المباشرة، حيث أننا لا نستطيع تحميلها مباشرة على التكاليف إلا بعد معالجتها نظرا لارتباطها بعدة أقسام أو عدة مواد أو عدة منتجات... حيث أن هذه الأعباء يتم توزيعها في جدول على مختلف الأقسام (الأقسام التي تضمها المؤسسة) وفقا لمفاتيح توزيع محددة، حيث أن هذه الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى، إلى أن الأقسام في مجملها تنقسم إلى أقسام رئيسية والتي هي أساسية في المؤسسة وأقسام ثانوية والتي تعتبر مساعدة للأقسام الرئيسية.

1.2. **التوزيع الأولي:** ويقصد به توزيع الأعباء المعتبرة في المرحلة الأولى على مختلف مراكز التحميل سواء الثانوية أو الرئيسية

مثال تطبيقي: ليكن لدينا الجدول التالي والذي يمثل توزيع الأعباء على مختلف الأقسام:

| الرقم | البيان | المبلغ الموزع | ادارة | صيانة | تموين | انتاج | توزيع |
|-------|-------------------------|---------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| ح/61 | الخدمات الخارجية | 100000 | %10 | %20 | %15 | %25 | %30 |
| ح/62 | الخدمات الخارجية الأخرى | 200000 | 1 | 2 | 3 | 3 | 1 |
| ح/64 | الضرائب والرسوم | 60000 | 3 | 1 | 1 | 2 | 3 |
| ح/65 | الأعباء العملية | 60000 | / | %10 | %40 | %30 | %20 |
| ح/66 | الأعباء المالية | 40000 | %30 | / | %20 | %50 | / |

المطلوب: توزيع أولي للأعباء على مختلف الأقسام.

الحل:

| الرقم | البيان | المبلغ الموزع | ادارة | صيانة | تموين | انتاج | توزيع |
|----------------------|------------------|---------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| ح/61 | الخدمات الخارجية | 100000 | 10000 | 20000 | 15000 | 25000 | 30000 |
| ح/62 | الخدمات الأخرى | 200000 | 20000 | 40000 | 60000 | 60000 | 20000 |
| ح/64 | الضرائب والرسوم | 60000 | 18000 | 6000 | 6000 | 12000 | 18000 |
| ح/65 | الأعباء العملية | 60000 | / | 6000 | 24000 | 18000 | 12000 |
| ح/66 | الأعباء المالية | 40000 | 12000 | / | 8000 | 20000 | / |
| مجموع التوزيع الأولي | | / | 60000 | 72000 | 113000 | 135000 | 80000 |

2.2. التوزيع الثانوي: بعد توزيع الأعباء الأولية على مختلف الأقسام يأتي التوزيع الثانوي والذي يعني توزيع

الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية وفقا لنسب محددة، وتجدر الإشارة هنا أن الأقسام الثانوية يجب

أن تنعدم في التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة. وهناك نوعان من التوزيعات:

- التوزيع التنازلي (حالة عدم وجود تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية)

مثال توضيحي: ليكن لدينا جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي:

| البيان | أقسام ثانوية | | أقسام أساسية | | |
|--|--------------|-------|--------------|--------|-------|
| | ادارة | صيانة | تموين | انتاج | توزيع |
| مجموع التوزيع الأولي التوزيع الثانوي: | 60000 | 72000 | 113000 | 135000 | 80000 |

| | | | | | |
|--------------|--------|--------|-----|-----|-----|
| الادارة----- | (%100) | %10 | %20 | %10 | %60 |
| الصيانة----- | / | (%100) | %30 | %50 | %20 |

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة وحساب مجموع التوزيع الثانوي.

الحل: **نلاحظ أنه** لا يوجد تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية أي أن الإدارة تأخذ ما نسبته 10% من الإدارة، بينما الإدارة لا تحتاج خدمات من الصيانة، وفي هذه الحالة نقول أن التوزيع تنازلي وتكون تنمة الجدول كالتالي:

| البيان | | أقسام ثانوية | | أقسام أساسية | |
|-----------------------|---------|--------------|---------|--------------|--------|
| | | ادارة | صيانة | تموين | انتاج |
| مجموع التوزيع الأولي | | 60000 | 72000 | 113000 | 135000 |
| التوزيع الثانوي: | | | | | |
| الادارة----- | (60000) | | 6000 | 12000 | 6000 |
| الصيانة----- | / | | (78000) | 23400 | 39000 |
| مجموع التوزيع الثانوي | | 00 | 00 | 148400 | 180000 |
| | | | | | 80000 |

• **التوزيع الثانوي التبادلي:** يعني هذا النوع أن هناك تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية، أي أن الأقسام الثانوية تقدم لبعضها البعض خدمات.

مثال توضيحي: ليكن لدينا جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة التالي:

| البيان | | أقسام ثانوية | | أقسام أساسية | |
|----------------------|--------|--------------|--------|--------------|-------|
| | | ادارة | صيانة | تموين | انتاج |
| مجموع التوزيع الأولي | | 18500 | 11000 | 20000 | 30000 |
| التوزيع الثانوي: | | | | | |
| الادارة----- | (%100) | | %20 | %30 | %20 |
| الصيانة----- | %10 | | (%100) | %20 | %50 |
| | | | | | 40000 |

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة وحساب مجموع التوزيع الثانوي.

الحل: **من الواضح** في الجدول أعلاه أن هناك تبادل للخدمات بين الأقسام الثانوية، حيث نجد أن قسم الإدارة يمنح 20% من خدماته إلى قسم الصيانة، في حين أن قسم الصيانة يمنح 10% إلى قسم الإدارة أي أن هناك عملية تبادل، نقوم بالرمز للإدارة بـ X، والصيانة بـ Y فتصبح لدينا المعادلة التالية:

$$X=18500+0.1Y.....(1)$$

$$Y=11000+0.2X.....(2)$$

بتعويض (1) في (2) نجد أن:

• الإدارة (X) = 20000

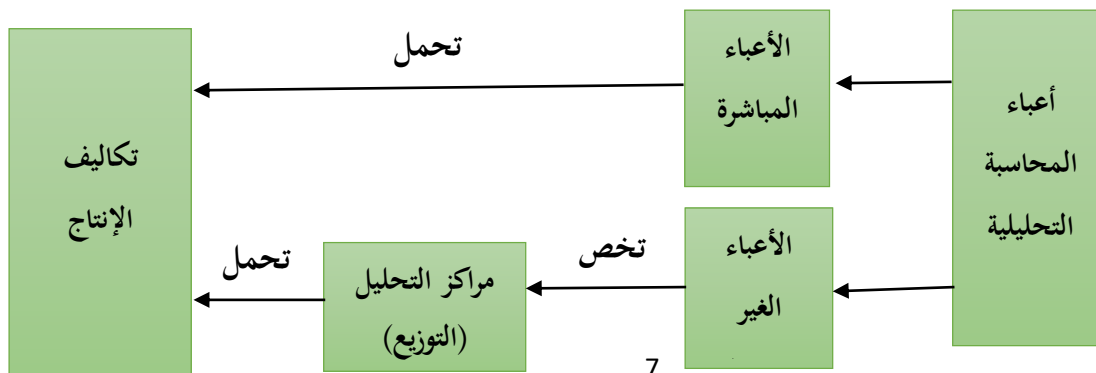
• الصيانة (Y) = 15000

| أقسام أساسية | | | أقسام ثانوية | | البيان |
|--------------|-------|-------|--------------|---------|--|
| توزيع | انتاج | تموين | صيانة | ادارة | |
| 40000 | 30000 | 20000 | 11000 | 18500 | مجموع التوزيع الأولي التوزيع الثانوي: |
| 6000 | 4000 | 6000 | 4000 | (20000) | -----الادارة |
| 3000 | 7500 | 3000 | (15000) | 1500 | -----الصيانة |
| 49000 | 41500 | 29000 | 00 | 00 | مجموع التوزيع الثانوي |

3. تحميل المصاريف الغير مباشرة على التكاليف: (وحدات القياس)

لكي نقوم بتحميل المصاريف على التكاليف يجب اتباع مجموعة من الخطوات، حيث أن مجموع التوزيع الثانوي لا يمكن أن يحمل مباشرة على التكاليف نظرا لتنوع المواد والمنتجات في الأقسام الأساسية، لهذا يجب تحديد عدد وحدات القياس المناسبة التي ترتبط بكل قسم، ويتم اختيار وحدة القياس المناسبة لكل قسم حسب درجة ارتباطها بين أعباء القسم ككل، حيث تختلف أنواع وحدات القسم داخل القسم الواحد وأيضا بين الأقسام مثل أن في قسم التموين (الشراء) ممكن أن تكون وحدات العمل: كلغ مشتراه، نسبة من ثمن الشراء... الخ، أما في قسم الإنتاج: ساعة عمل آلة، ساعة يد عمل، وحدة منتجة، كلغ مستعمل... الخ، أما في قسم التوزيع: وحدة مباعه، نسبة من سعر البيع... الخ.

في نهاية هذا المحور نقد هذا الشكل الذي يلخص أعباء المحاسبة التحليلية بشكل واضح:



مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة صناعية منتوجين تامين الصنع A، B، باستعمال مادتين أوليتين M_1 ، M_2 ، وخلال الفترة تحصلنا على المعلومات التالية:

1. مشتريات المادة الأولية:

✓ M_1 1000 كلغ بـ 70 دج/كلغ

✓ M_2 2000 كلغ بـ 40 دج/كلغ

2. الإنتاج والاستعمالات:

✓ أنتجت المؤسسة 1000 و من A وذلك باستعمال: 900 كلغ من M_1 و 1200 كلغ من M_2

✓ أنتجت المؤسسة 400 و من B وذلك باستعمال: 100 كلغ من M_1 و 800 كلغ من M_2

3. الأعباء المباشرة:

✓ الشراء: 15000 دج تتوزع بين المادتين الأوليتين على أساس الكمية المشتراه؛

✓ الإنتاج: 400 سا يد عمل تكلفة الساعة 100 دج/سا منها 150 سا للمنتج A

✓ التوزيع: 10000 دج تتوزع بين المنتجين على أساس الوحدات المباعة

4. المبيعات: باعت المؤسسة 700 و من المنتج A سعر بيع الوحدة 250 دج، و 300 و من B سعر بيع الوحدة 442 دج

5. الأعباء الغير مباشرة: تتلخص في الجدول التالي:

| البيان | التموين | ورشة 1 | ورشة 2 | التوزيع |
|-----------------------|----------------------|-------------|------------|-----------------------|
| مجموع التوزيع الثانوي | 30000 دج | 12000 دج | 28000 دج | 153800 |
| طبيعة وحدة القياس | 100 دج من ثمن الشراء | ساعة يد عمل | وحدة منتجة | 100 دج من رقم الأعمال |

المطلوب: تحديد وحدات القياس وإتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة وحساب مختلف التكاليف.

الحل:

تحديد عدد وحدات القياس:

• تموين (100 دج من ثمن الشراء)

$$700 = 100/70 * 1000 = M_1 \text{ وحدة القياس}$$

$$800 = 100/40 * 2000 = M_2 \text{ وحدة قياس}$$

$$1500 = 800 + 700 \text{ وحدة قياس طبيعية}$$

- الورشة 1 (ساعة يد عمل): لدينا 400 ساعة يد عمل لكلا المنتجين
- الورشة 2 (وحدات منتجة): أنتجت المؤسسة 1000 و من A و 400 و من B، أي أن وحدات القياس بالنسبة لقسم الإنتاج هي 1400 وحدة قياس
- التوزيع (100 دج من رقم الأعمال)
 - $980 = 100/140 * 700 = A$ وحدة القياس
 - $600 = 100/200 * 300 = B$ وحدة قياس
- طبيعة وحدة القياس بالنسبة لقسم التوزيع تساوي $1580 = 600 + 980$ وحدة قياس

اتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

| البيان | التموين | ورشة 1 | ورشة 2 | التوزيع |
|-----------------------|----------|----------|----------|---------|
| مجموع التوزيع الثانوي | 30000 دج | 12000 دج | 28000 دج | 153800 |
| طبيعة وحدة القياس | 1500 دج | 400 سا | 1400 و | 3076 دج |
| تكلفة وحدة القياس | 20 دج | 30 دج | 20 دج | 50 دج |

تكلفة شراء المواد الأولية:

| البيان | M ₁ | | | M ₂ | | |
|----------------------------|----------------|----|------|----------------|----|------|
| | M | P | Q | M | P | Q |
| شمن الشراء | 70000 | 70 | 1000 | 80000 | 40 | 2000 |
| مصاريف الشراء المباشرة | 5000 | 5 | 1000 | 10000 | 5 | 2000 |
| مصاريف الشراء الغير مباشرة | 14000 | 20 | 700 | 16000 | 20 | 800 |
| تكلفة شراء الفترة | 89000 | 89 | 1000 | 106000 | 53 | 2000 |

تكلفة انتاج المنتجات التامة:

| البيان | A | | | B | | |
|-------------------------|-------|----|------|-------|----|-----|
| | M | P | Q | M | P | Q |
| تكلفة المواد المستعملة: | 80100 | 89 | 900 | 8900 | 89 | 100 |
| M ₁ ----- | 63600 | 53 | 1200 | 42400 | 53 | 800 |
| M ₂ ----- | | | | | | |

| | | | | | | |
|-------|-------|-----|-------|-----|------|-----------------------------|
| 25000 | 100 | 250 | 15000 | 100 | 150 | مصاريف الإنتاج المباشرة |
| | | | | | | مصاريف الانتاج الغير مباشرة |
| 7500 | 30 | 250 | 4500 | 30 | 150 | -----الورشة 1 |
| 8000 | 20 | 400 | 20000 | 20 | 1000 | -----الورشة 2 |
| 91800 | 229.5 | 400 | 89000 | 89 | 1000 | تكلفة انتاج الفترة |

سعر التكلفة

| B | | | A | | | البيان |
|--------|-------|------|--------|-----|------|-----------------------------|
| M | P | Q | M | P | Q | |
| 68850 | 229.5 | 300 | 62300 | 89 | 700 | تكلفة الإنتاج المباع |
| 3000 | 10 | 300 | 7000 | 10 | 700 | مصاريف التوزيع المباشرة |
| 66300 | 50 | 1326 | 87500 | 50 | 1750 | مصاريف التوزيع الغير مباشرة |
| 138150 | 460.5 | 300 | 156800 | 224 | 700 | سعر التكلفة |

النتيجة التحليلية:

| B | | | A | | | البيان |
|--------------|-------|-----|--------------|-----|-----|--------------------------|
| M | P | Q | M | P | Q | |
| 132600 | 442 | 300 | 175000 | 250 | 700 | رقم الأعمال (سعر البيع) |
| 138150 | 460.5 | 300 | 156800 | 224 | 700 | سعر التكلفة |
| 5550- | | | 18200 | | | النتيجة التحليلية |