

المحاضرة الأولى

مدخل الى المحاسبة التحليلية

1. تعريف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعاً مهماً ورئيسياً من فروع المحاسبة، نشأت بنشوء الثورة الصناعية بحيث أصبحت علماً وفناً قائماً بذاته لها من المبادئ والأساليب والطرق ما يكفل للقائمين عليها والمتخصصين فيها الحصول على البيانات المطلوبة لتحقيق أهداف المشروع فهي أداة تحليلية ورقابية هامة لهم¹، حيث عرفها معهد التكاليف بلندن بانها: " عملية المحاسبة عن التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة"²

تعرف المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف على أنها " مجال من مجالات المعرفة المحاسبية تستخدم مجموعة من المبادئ والطرق والأساليب العلمية بهدف تحديد وقياس تكلفة الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة، بغرض توفير ما تحتاجه الإدارة من معلومات ملائمة في شكل تقارير بما يمكنها من رسم السياسات واتخاذ القرارات سواء كانت المنشأة صناعية، تجارية، زراعية، هادفة أو غير هادفة للربح بهدف ترشيد استخدام الموارد المادية والامكانيات البشرية المتاحة."³

من خلال استعراض التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف للمحاسبة التحليلية على أنها: " نظام يعمل على تحديد **Determined** قياس **Measurement** تجميع **Collection** تحليل **Analysis** كل التكاليف التي تحملها المشروع وهذا من أجل توفير معلومات تفصيلية عن تكلفة النشاط للإدارة لغرض مساعدتها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أهمها قرار التسعير ورسم السياسات العامة "

2. أهداف المحاسبة التحليلية

تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1. حساب التكاليف والتكلفة النهائية (سعر التكلفة).
2. إعداد البيانات المالية.
3. المساهمة في تسعير المنتجات.
4. اتخاذ القرارات.
5. الرقابة على عناصر التكلفة.
6. مساعدة الإدارة في التخطيط واعداد الموازنات التخطيطية.
7. المساعدة على رسم السياسات.

¹ كمال عبد العزيز النقيب، تطور الفكر المحاسبي مدخل تاريخي وفهم فلسفي مقدمة في نظرية المحاسبة، مطابع شركة الفطافطة للطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 1992، ص: 09.

² عادل عوض يوسف مصطفى، إطار مقترح لاستخدام التكاليف المعيارية في تحديد تكلفة وتسعير الخدمات المينائية-دراسة حالة ميناء بورتسودان-، أطروحة دكتوراه فلسفة محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، السودان، 2009، ص: 60.

³ موسى عيسى محمد بابكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية، المكتبة الوطنية للنشر الخرطوم، السودان، 2015، ص: 05.

3. علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية (العامة)

لا تعد المحاسبة التحليلية بديلا عن المحاسبة المالية بل مكملة لها، والارتباط بينهما وثيق وللمقارنة بين خصوصيات كلاهما يتضح لنا الجدول التالي:

معايير المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
الوجهة القانونية	الزامية	اختيارية
الافاق المدروسة	الماضي	الحاضر المستقبل
النظرة للمؤسسة	اجمالية	تفصيلية
طبيعة النتيجة	مالية (او ضريبية)	اقتصادية
مصدر الوثائق الرئيسية	خارجي	داخلي
مستعملو المعلومات المالية	الأطراف الخارجية والادارة	المسيرين للمؤسسة
طبيعة المعلومات	دقيقة ومصادق عليها	تقريبية سريعة وملائمة
تصنيف الأعباء	حسب طبيعتها	حسب وظائفها وتوجهها
معلومات الوثائق المالية الرئيسية	نقدية	فنية (كمية) ونقدية
التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة	تساعد الأطراف الخارجية	تساعد إدارة المؤسسة

مفهوم التكلفة

1. تعريف التكلفة

هي مجموعة من الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة او بمنتوج مادي معين او مجموعة منتجات، خدمة او مجموعة من الخدمات المقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل بيع المنتج او الخدمة⁴.

2. تعريف السعر

هو الترجمة النقدية لقيمة المبادلة (الشراء او البيع). والفرق بين السعر والتكلفة يمثل هامش الربح.

3. مكونات التكلفة

بموجب المعيار المحاسبي رقم 2 والخاص بالمخزون يتوجب ان تتضمن التكلفة جميع ما تنفقه المنشأة حتى يصبح المخزون قابلا للبيع، وعليه تتمثل مكونات التكلفة في:

أولا. تكلفة الشراء وتوصيل المخزون للمنشأة: وهي كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة ابتداء من التعيين الى غاية ادخال المشتريات الى المخازن. وعليه تتضمن تكلفة الشراء⁵:

- أ- ثمن الشراء مطروحا منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
- ب- الرسوم الجمركية والضرائب الغير قابلة للاسترداد.
- ت- مصاريف النقل والتحميل والتنزيل وأية مصاريف مباشرة او غير مباشرة خاصة بعملية الشراء.

تكلفة الشراء = ثمن شراء البضاعة او المواد الأولية + مصاريف الشراء المباشرة والغير مباشرة

⁴ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص: 14.

⁵ المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 " المخزون"، المادة 5: تكاليف الشراء.

والجدول التالي يوضح عملية قياس تكلفة الشراء:

المادة	المادة الاولية M2			المادة الاولية M1			
	المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
							ثمن الشراء
							مصاريف الشراء المباشرة
							مصاريف الشراء الغير مباشرة
							تكلفة الشراء الاجمالية
							تكلفة شراء الوحدة (د/ج و)

ثانياً. تكلفة الإنتاج: يظهر هذا النوع من التكاليف في الشركات الصناعية التي تقوم بتحويل المادة الخام الى سلع جاهزة او شبه جاهزة للبيع، حيث تساعد معرفة تكلفة الإنتاج في اتخاذ القرارات الإنتاجية السليمة وفي توجيه الموارد المتاحة وحسن استغلالها. وتتضمن هذه التكلفة:⁶

- أ- تكلفة المواد الأولية المستعملة في ورشات التحويل او الإنتاج.
- ب- المصاريف الصناعية المباشرة والغير مباشرة واهما أجور العمال المباشرين، اهتلاك الآلات وهي تكاليف ثابتة مباشرة وكذا المواد الغير مباشرة، رواتب واجور الإداريين والتي تعتبر كمصاريف غير مباشرة.

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الانتاج المباشرة والغير مباشرة

والجدول التالي يوضح عملية قياس تكلفة الإنتاج:

المنتج ...	المنتج 2			المنتج 1			
	المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
							تكلفة المواد الأولية المستعملة M1 M2
							مصاريف الانتاج المباشرة • يد عاملة مباشرة • الاهتلاكات
							مصاريف الإنتاج الغير مباشرة
							تكلفة الإنتاج الاجمالية
							تكلفة انتاج الوحدة (د/ج و)

⁶ جمعة حميدات، المحاسبة: الورقة البحثية الثانية، النشر عن طريق المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013، ص: 201. حصول الباحثة على الورقة البحثية من الموقع الرسمي للمجمع www.ascasociety.org 2017/12/03 11:33 سا

ثالثاً. **التكلفة النهائية (سعر التكلفة):** وتشمل على مصاريف البيع والتوزيع وهي جميع الأعباء التي تنفقها إدارة البيع منذ استلام

السلع تامة الصنع من مراكز الإنتاج حتى توصيلها الى الزبون وهي تشمل:⁷

- أ- تكلفة المواد مثل مواد التعبئة والتعليب والتغليف.
 - ب- تكلفة العمالة مثل أجور ومرتبوات العاملين في قسم البيع والتوزيع.
 - ت- مصاريف تخزين المنتج النهائي.
 - ث- مصاريف نقل وشحن او ارسال المنتج.
 - ج- مصاريف الاشهار والدعايات والاعلان.
 - ح- تكلفة المصروفات التسويقية الأخرى مثل ايجار المعارض واهتلاك وصيانة وسائل النقل الخاصة بقسم البيع والتوزيع.
- ان دمج كل التكاليف السابقة الذكر يعطي لنا مفهوم جديد وهو **التكلفة النهائية (سعر التكلفة)**، فهي مجموعة من التكاليف التي يتم صرفها من اجل منتج او خدمة حتى يصبح تام وقابل للبيع. تختلف مكونات التكلفة النهائية بحسب نشاط المنشأة فاذا كانت المنشأة صناعية فعبارتها تكون كالآتي:

التكلفة النهائية (سعر التكلفة) = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة

أما إذا كانت المنشأة تجارية فعبارتها تكون كالآتي:

التكلفة النهائية (سعر التكلفة) = تكلفة البضاعة المباع + مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة

والجدول التالي يوضح عملية قياس التكلفة النهائية (سعر التكلفة) لكل منتج:

المنتج	المنتج 2			المنتج 1			
	المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
.....							تكلفة الإنتاج المباع
							مصاريف التوزيع المباشرة
							مصاريف التوزيع الغير مباشرة
							التكلفة النهائية الاجمالية
							التكلفة النهائية للوحدة

⁷ علي بشير احمد ماحي، دور التكلفة على أساس النشاط في قياس تكاليف الخدمات الطبية -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص: 43.

4. قياس نتيجة المحاسبة التحليلية

تتمثل نتيجة المحاسبة التحليلية في الفرق بين رقم الاعمال والتكلفة النهائية وتظهر في العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الاجمالية} = \text{رقم الاعمال} - \text{التكلفة النهائية}$$

علما ان رقم الاعمال = الكمية المباعة × سعر البيع

المنتج	المنتج 2			المنتج 1			رقم الاعمال (التكلفة النهائية الاجمالية)
	المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
.....							النتيجة التحليلية الاجمالية

ومن اجل الانتقال من النتيجة التحليلية الاجمالية الى الصافية نستعين بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية الاجمالية} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتبرة}$$

شرح الاعباء

تقوم المحاسبة المالية بتسجيل جميع التكاليف وتحليلها على السنة المالية الحالية حسب SCF سواء كانت هذه التكاليف لها علاقة بالإنتاج او ليس لها علاقة بعملية الاستغلال الحقيقي وعليه تتمثل أعباء المحاسبة المالية في العلاقة التالية:

$$\text{أعباء المحاسبة العامة} = \text{أعباء معتبرة} + \text{أعباء غير معتبرة}$$

الأعباء المعتبرة هي الأعباء التي تدخل ضمن نشاط الاستغلال الحقيقي للمؤسسة ومن امثلتها:

- استهلاك البضائع.
- المواد الأولية المستهلكة.
- أجور العمال
-الخ.

الأعباء الغير معتبرة هي الأعباء التي لا تأخذ بها المحاسبة التحليلية أي لا تدخل في حساب التكلفة النهائية من امثلتها:

- الضرائب على الأرباح.
- المنح الاستثنائية التي تمنح للعمال.
- الأعباء الاستثنائية كاعباء الكوارث الطبيعية.
- اهتلاك التثبيات المعنوية.... الخ فكلها لا تدخل في دورة التكاليف.

وعليه تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار التكاليف التي لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة (الأعباء المعنوية) اما الأعباء الغير معتبرة فلا تأخذ بها المحاسبة التحليلية، وهناك أعباء (عناصر وهمية تسمى العناصر الإضافية) تأخذ بها المحاسبة التحليلية ولا تأخذ بها المحاسبة المالية. وعليه تتمثل أعباء المحاسبة التحليلية في:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء معتبرة + أعباء إضافية = مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء الغير معتبرة

أعباء إضافية وهي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية لكنها تدخل في حساب التكاليف (وهي أعباء من المفروض دفعها الا انها لم تدفع فهي وهمية) وتتمثل في:

- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عندما تستخدم المؤسسات لأموال خارجية (للديون) فهي تتحمل عنها فوائد لا تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة المالية لأنها لم تدفع فعليا لان الأموال الخاصة هي ملك لصاحب او أصحاب المؤسسة، اما المحاسبة التحليلية تأخذ هذه الفوائد بعين الاعتبار عند حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية بافتراض ان المؤسسة تحصلت على هذه الأموال من البنوك ودفعت مقابل ذلك فوائد.
- اجر صاحب المؤسسة الذي يمارس مهامه بالمؤسسة دون مقابل.

تمرين:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات "A" و "B" باستعمال مادتين أوليتين 'M1' و 'M2' وفي نهاية شهر أكتوبر حصلنا على المعلومات التالية:

- المشتريات: 36 000 كلغ من M 1 بسعر 30 دج للكلغ. و 30 000 كلغ من M2 بسعر 40 دج للكلغ.
- مصاريف الشراء 3 دج لكل كلغ من المواد المشتراة.
- الإنتاج والاستعمالات: لإنتاج 400 وحدة من 'A' استعملت 14 000 كلغ من M 1 و 24000 كلغ من M2 وإنتاج 300 وحدة من 'B' استعملت 20 000 كلغ من M 1 فقط.
- مصاريف الإنتاج قدرت بـ 105000 دج توزع على أساس الوحدات المنتجة.
- المبيعات: باعت المؤسسة كل المنتجات من "A" و 260 وحدة من "B" بسعر 4 385 دج و 2 288 دج للوحدة على التوالي، أما مصاريف التوزيع فقدرت بـ 33 000 دج توزع على أساس عدد الوحدات المباعة.

المطلوب:

- حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وكذا نتيجة المحاسبة التحليلية.
- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية و نتيجة المحاسبة العامة إذا علمت أن: مبلغ 36 000 دج يمثل رأس المال الخاص وبنسبة الفائدة الوهمية تقدر بـ 10% .

حل التمرين:

1/ حساب تكلفة الشراء

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة والغير مباشرة

M2			M1			
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
1200000	40	30000	1080000	30	36000	ثمن الشراء
90000	3	30000	108000	3	36000	مصاريف الشراء
1290000		30000	1188000		36000	تكلفة الشراء الاجمالية
	43			33		تكلفة شراء الوحدة (د/ج/و)

2/ حساب تكلفة الانتاج

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة والغير مباشرة

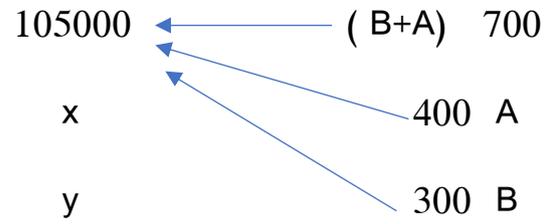
B			A			
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
						تكلفة المواد الأولية المستعملة
660000	33	20000	462000	33	14000	M1
			1032000	43	24000	M2
(*) 45000			(*) 60000			مصاريف الانتاج
705000		300	1554000		400	تكلفة الإنتاج الاجمالية
	2350			3885		تكلفة انتاج الوحدة (د/ج/و)

(*) حساب مصاريف الإنتاج:

قدرت مصاريف الإنتاج بـ 105000 دج وتوزع على أساس الوحدات المنتجة
تقدر اجمالي الكمية المنتجة بـ 700 وحدة (400 للمنتج A و 300 للمنتج B) والتي صرفت عليها المؤسسة
ما قيمته 105000 دج كمصاريف انتاج (أهمها يد عاملة، اهتلاكات، كهرباء...الخ) ويمثل نصيب كل منتج
من هذه المصاريف كالآتي:

$$X = \frac{(400 \times 105000)}{700} = 60000 \quad \text{A مصاريف انتاج}$$

$$Y = \frac{(300 \times 105000)}{700} = 45000 \quad \text{B مصاريف انتاج}$$



3/ حساب التكلفة النهائية (سعر التكلفة)

التكلفة النهائية = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة

B			A			
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
611000	2350	260	1554000	3885	400	تكلفة الإنتاج المباع
13000			20000			مصاريف التوزيع
624000		260	1574000		400	التكلفة النهائية الاجمالية
	2400			3935		التكلفة النهائية للوحدة

توزع مصاريف التوزيع على أساس الوحدات المباعة حيث قدرت المصاريف بـ 33000 دج والتي كانت نتيجة توزيع ما قدره 660 وحدة مباعة وعليه يقدر نصيب المنتجين من هذه المصاريف من خلال العملية الثلاثية.

4/ حساب النتيجة التحليلية الاجمالية

النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال - التكلفة النهائية

B			A			
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
594880	2288	260	1754000	4385	400	رقم الاعمال (كمية المباعة × سعر البيع)
(624000)			(1574000)			التكلفة النهائية الاجمالية
(29120)			180000			النتيجة التحليلية الاجمالية

النتيجة التحليلية الاجمالية (المنتج A+B) = 180000 + (29120) = 150880 دج

من خلال حساب النتيجة التحليلية تبين ان المنتج الأول يحقق للمؤسسة نتيجة موجبة عكس المنتج الثاني الذي يحقق لها نتيجة سالبة تؤثر على النتيجة الاجمالية من خلال خفضها وبالتالي وصلنا الى تحقيق هدف من اهداف المحاسبة التحليلية وهو تحديد النتيجة التفصيلية لكل منتج عكس المحاسبة المالية التي توضح النتيجة الاجمالية للمؤسسة حيث يمكن لمراقب التسيير اخذ جملة ومن التدابير كون المنتج الثاني يقلل من نتيجتها فلا بد من التعامل

مع متغير سعر بيع الوحدة من خلال رفعه أي إضافة هامش ربح الوحدة واما العمل على متغير التكلفة من خلال إعادة النظر في تكلفة الشراء والإنتاج أي لابد من خفض مصاريف الشراء والإنتاج.

5/ حساب النتيجة التحليلية الصافية

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

عناصر التكاليف في المحاسبة التحليلية تأتي أساسا من حسابات الأعباء حسب طبيعتها (صنف 6) ولكنها لا تقتصر فقط عليها عكس المحاسبة المالية فان المحاسبة التحليلية تأخذ في الاعتبار الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة وذلك بإلغاء أي أعباء لها طبيعة استثنائية وتتضمن أخرى غير مسجلة في المحاسبة المالية.

حساب العناصر الإضافية = الفوائد على راس المال = $36000 \times 10\% = 3600$ الفائدة سنوية وبما اننا ندرس

تكاليف شهر أكتوبر وبالتالي تتمثل العناصر الإضافية لشهر أكتوبر = $3600 / 12 = 300$ دج

النتيجة التحليلية الصافية = $150880 + 300 - 0 = 151180$ دج

6/ حساب نتيجة المحاسبة العامة

نتيجة المحاسبة العامة (جدول حسابات النتائج TCR) = الإيرادات - النفقات = د/7 - د/6

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن	الشرح
د 71	الإنتاج المباع (رقم الاعمال)		2348880	594880+1754000
د 72	الإنتاج المخزن = تكلفة الإنتاج الإجمالية - تكلفة الإنتاج المباع		94000	المؤسسة باعت كل ما انتجته من المنتج A وبالتالي الإنتاج المخزن من هذا المنتج تساوي الصفر بالنسبة للمنتج B فانها انتجت 300 وحدة وباعت 260 وحدة وبالتالي متبقي في المخزن ما كميته 40 وحدة بتكلفة انتاج تقدر بـ 2350 دج الإنتاج المخزن = $40 \times 2350 = 94000$ دج
(1)	إيرادات الدورة		2442880	
د 61	تكلفة المواد المستعملة	2154000		من جدول تكلفة الإنتاج نجد 660000+1032000+462000
من د 62 الى د 68	أعباء المحاسبة العامة (بصفة عامة)	137700		انظر الشرح اخر الحل

		2291700	نفقات الدورة	(2)
	151180		نتيجة المحاسبة العامة	(1)-(2)

أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية + أعباء غير معتبرة - عناصر إضافية
أعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع = 105000 + 33000 = 138000 دج
أعباء المحاسبة العامة = 300 - 138000 = 137700 دج

ومن اجل التأكد من صحة النتائج المتوصل اليها لابد من التأكد من مطابقة نتيجة المحاسبة العامة مع نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية وهي متساوية.

الدكتورة فروخي وافية