

محاضرات المحاسبة التحليلية

قسم علوم التسيير
الأستاذ زروقي هشام



زروقي هشام

مفتاح المصطلحات



مدخل القاموس



مختصر



مرجع بيблиوغرافي



مرجع عام

قائمة المحتويات

5	وحدة
7	مقدمة
9	I- مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
9.....	أ. تعريف المحاسبة التحليلية ونشأتها.....
9.....	1. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية.....
9.....	2. تعريف المحاسبة التحليلية.....
10.....	ب. أهداف المحاسبة التحليلية.....
11.....	ب. وظائف المحاسبة التحليلية.....
12.....	ت. مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية.....
12.....	1. أوجه الترابط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.....
12.....	2. أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:.....
15	II-مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء
15.....	أ. مفهوم التكاليف، المصاريف، الأعباء، سعر التكلفة.....
15.....	1. مفهوم التكاليف.....
15.....	2. مفهوم المصاريف.....
15.....	3. مفهوم الأعباء.....
16.....	4. مفهوم سعر التكلفة.....
16.....	ب. مكونات التكاليف وسعر التكلفة.....
16.....	1. الأعباء المعتبرة.....
16.....	2. الأعباء غير المعتبرة.....
17.....	3. العناصر الإضافية.....
17.....	ب. مراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية في المؤسسة.....
17.....	1. تكلفة الشراء (التموين).....
17.....	2. تكلفة الإنتاج (الصنع).....
18.....	3. تكلفة التوزيع.....
18.....	4. سعر الكلفة.....
18.....	5. النتيجة التحليلية الإجمالية.....
18.....	6. نتيجة التحليلية الصافية.....

19.....ت. تمارين تطبيقية.....

20.....ث. حلول التمارين التطبيقية.....

22.....ج. السلسلة رقم 1 مع الحل (أعمال موجه).....

23 **III-محاسبة المواد (طرق تقييم المخزونات)**

23.....أ. تعريف المخزونات وأهميتها.....

23.....1. تعريف المخزونات.....

23.....2. أهمية المخزونات.....

24.....ب. أنواع المخزونات.....

24.....1. المخزونات الموجهة إلى عملية الإنتاج الاستغلال.....

24.....2. المنتجات الخارجة من عملية الاستغلال.....

24.....پ. تقييم المخزونات في المؤسسة.....

24.....1. تقييم الإدخالات.....

24.....2. تقييم الإخراجات.....

29.....ت. السلسلة رقم 2 مع الحل (اعمال موجهة).....

31 خاتمة

33 قاموس

35 معنى المختصرات

37 مراجع

39 قائمة المراجع



وحدة

الدروس التي سيتم عرضها موجه لطلبة السنة الثانية نظام LMD، شعبة علوم التسيير، حيث قمنا من خلال إعدادها بتزويد الطالب بمعارف و مكتسبات ومفاهيم التي تمس بالمحاسبة التحليلية، وكيفية حساب مختلف التكاليف بعدة طرق مع إتمام تعريف الطالب بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة المالية، ودورها في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات، التصنيفات المختلفة لتحليل عناصر التكاليف، ومحاسبة المخزونات وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، والتعرف على أهم طرق وأساليب حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة.

أهداف التعلم :

- إدراك واستيعاب الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرتها.
- إقتراح أساس التقييم لتحديد سعر البيع للسلع والخدمات.
- تحديد قيمة المخزون.

مقدمة

يحتل علم المحاسبة مكانة متميزة في مجتمعنا الحديث، نظرا لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

تعتبر المحاسبة التحليلية من فروع المحاسبة التي تتطور بالموازاة مع تطور وظائف وأهداف المؤسسة الاقتصادية، فقد كانت المحاسبة التحليلية مرتبطة بالأساس في البداية بالمؤسسات الصناعية الهادفة إلى تحقيق الربح، ثم بعد ذلك توسعت لتشمل جميع المؤسسات سواء الصناعية أو التجارية أو الخدمية، فمهما اختلفت طرق التكاليف المستعملة من طرف المؤسسة لتحليل استغلالها ومراقبة تسييرها الداخلي والخارجي، إلا أن الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية يتمثل في تحديد كيفية حساب مختلف التكاليف، وكذا سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة من جهة، واستعمال مثل هذه المؤشرات المحاسبية في مراقبة التكاليف وتحسين نظام التسيير وبناء السياسة التسعيرية للمؤسسة.

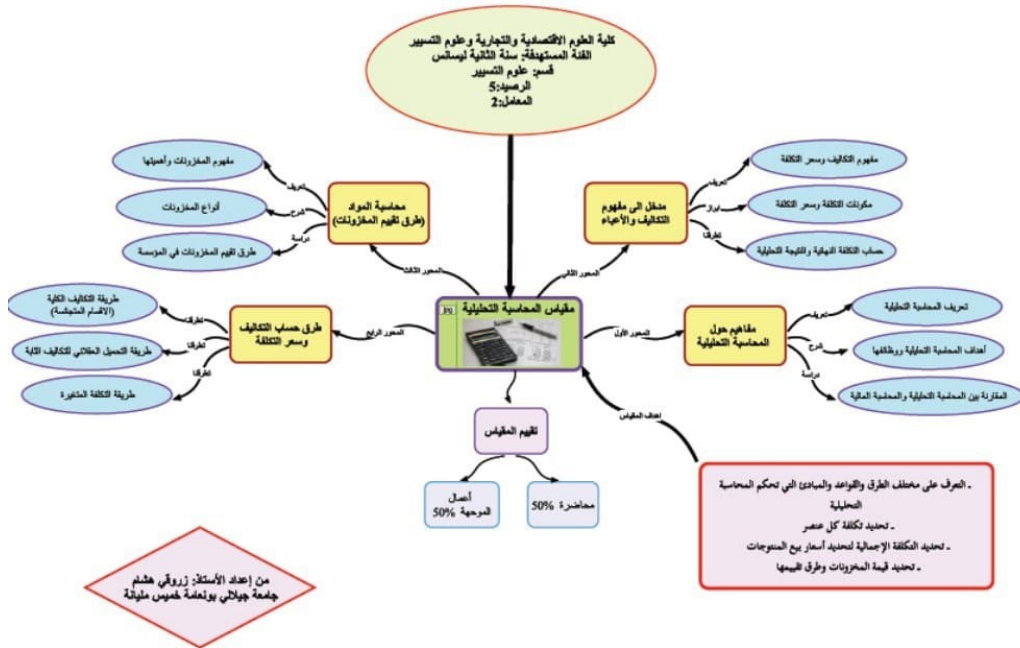
حيث ركزت هذه الدروس على المقرر الخاص بالمحاسبة التحليلية المتعلق بالدروس والمتمثل في المحاور الرئيسية التالية:

المحور الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

المحور الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والابعاء

المحور الثالث: محاسبة المواد (طرق تقييم المخزونات)

ويمكن توضيح ذلك من خلال الخريطة الذهنية الخاصة بالمحاسبة التحليلية



مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لمراقبة التسيير تلجأ لها المؤسسات من أجل تحليل ومراقبة مختلف التكاليف التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية، وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة التحليلية لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة تمكنها من تحديد العوامل المؤثرة في تحديد السعر النهائي للمنتج الذي تقدمه في السوق، وعليه سوف نقوم في هذا المحور بتسليط الضوء حول المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية.

أ. تعريف المحاسبة التحليلية ونشأتها

ان المحاسبة التحليلية لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة تمكنها من تحديد العوامل المؤثرة في تحديد السعر النهائي للمنتج الذي تقدمه في السوق، وعليه سوف نقوم في هذا الجزء بتسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية.

1. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاءة الإنتاجية في المشروعات، كما استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها "المحاسبة الإدارية"، ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:

- **المحاسبة التحليلية التقليدية:** في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.
- **المحاسبة التحليلية المعاصرة:** بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

2. تعريف المحاسبة التحليلية

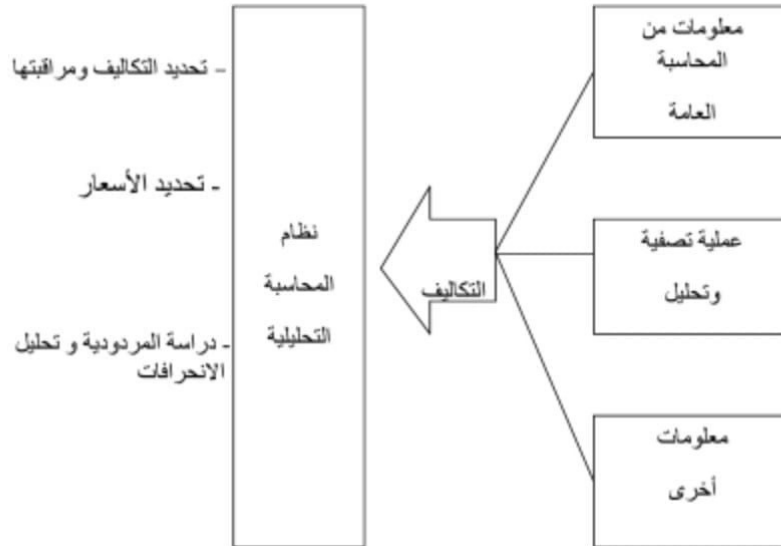
لقد اختلف الكتاب والأخصائيين في مجال المحاسبة والتسيير في تسمية هذا النوع من المحاسبة، حيث

أطلق عليها العديد من التسميات ومنها محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية للاستغلال ومحاسبة التسيير، وعلى هذا الأساس ظهر الاختلاف أيضا في تعريف هذا النوع من المحاسبة، وعليه سوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- **تعريف 1:** تعرف المحاسبة التحليلية كما عرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن على أنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة" ¹
- **تعريف 2:** تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة" ²
- **تعريف 3:** تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي" ³

ب. أهداف المحاسبة التحليلية

يمكننا أن نلخص أهم الأهداف المبدئية والعامة للمحاسبة التحليلية من خلال الشكل التالي:



مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية

ومع التطورات التي شهدتها المحاسبة التحليلية، فقد تطورت أهدافها بشكل يواكب هذه التطورات، وعليه يمكننا هنا أن نقوم بالتطرق لأهداف المحاسبة التحليلية بشيء من التفصيل، حيث تتمثل في العناصر التالية: ⁴

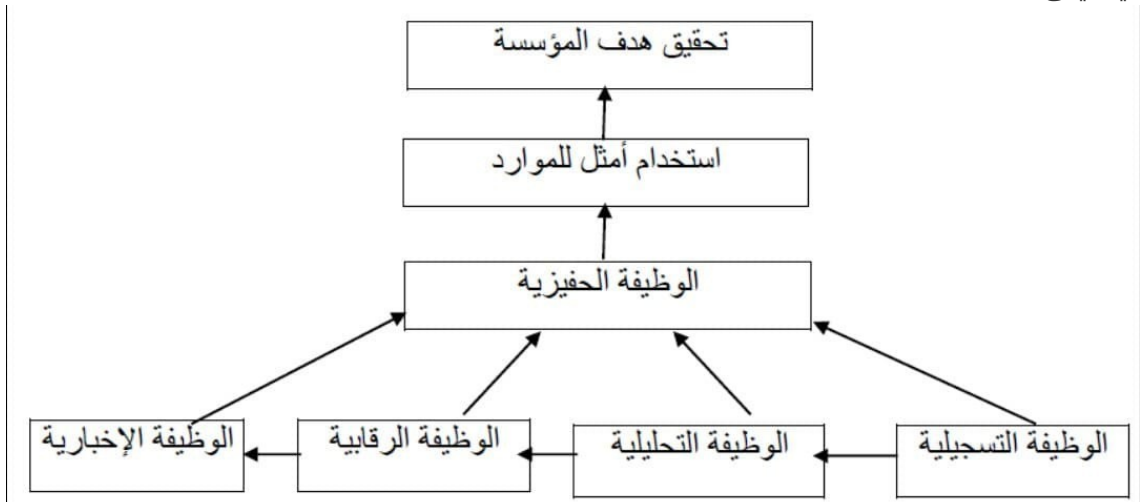
1. **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.
2. **تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها:** يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية.
3. **المساعدة على اتخاذ القرارات:** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات.
4. **توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط:** يقع على المحاسبة التحليلية عبئا كبيرا يتمثل في ضرورة إمداد الإدارة في المؤسسة بالبيانات والمعلومات التي ترشدها في مجال التخطيط سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا.



5. إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية: من خلال هذا يمكن للمحاسبة التحليلية تحديد ما يلي:
- مراقبة التنفيذ وشرح الانحرافات؛
 - الحصول على أساس نظام معلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة ولتحضير سياسات ومشاريع مستقبلية.
6. إعداد الكشوف المالية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.
7. تقدير وسائل تبرير الأسعار: يتم ذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات لمراقبي الأسعار التي تتبع بها المؤسسة في حالة الزيادة في الأسعار للمنتجات والسلع التي توجد فيها إمكانية ذلك مثل: وجود حالات التحكم في سعر البيع كالاكتشافات والتطورات في السلع.

ب. وظائف المحاسبة التحليلية

- ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أن هذه الوظائف بتحقيقها يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية للمؤسسة في السوق، وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي 5⁵
- **الوظيفة التسجيلية:** يعنى أن يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
 - **الوظيفة الرقابية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه.
 - **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً.
 - **الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية:** بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.
 - **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.
- ويمكننا من خلال ما سبق أن نقوم بعرض الوظائف المنوطة بالمحاسبة التحليلية في الشكل الذي سيظهر فيما يلي:



وظائف المحاسبة التحليلية

ت. مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية

إذا كانت المحاسبة المالية إلزامية بحكم القانون في أغلبية دول العالم، نظرا لما تهدف إليه من تقديم كشوف وقوائم مالية موجهة للغير في نهاية كل دورة مالية، مما يبرر تسميتها بالمحاسبة الخارجية، حيث تعطي في نهاية الدورة المالية نتيجة إجمالية، بينما تحتاج المؤسسة إلى معرفة النتائج الجزئية حسب كل منتج، وتكملة للحاسبة العامة، ومواجهة النقائص التي وجهت لها، ظهرت المحاسبة التحليلية، التي يطلق عليها المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة تتخذ على أساسها القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، ورغم اشتراكهما في عدة نقاط، فإنه هناك نقاط عديدة تفرق بين النوعين من المحاسبة، يمكن تلخيصها في الجدول الآتي 6

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	معايير المقارنة
إختيارية	إلزامية (ألزامية)	من الناحية القانونية
أطراف داخلية: إدارة المؤسسة	اطراف خارجية (المساهمون، الضرائب، البنوك)	من ناحية المستخدمين لمعلوماتها
إقتصادية وتسييرية (لتخاذ القرارات)	مالية، ضريبية وجبائية	الأهداف
تصنيفات متعددة حسب الغاية (حسب سلوكها، حسب الوظيفة)	حسب طبيعتها (حسابات صنف 06)	تصنيف التكاليف أو الأعباء
فترة تكاليف قصيرة نسبيا: شهر، ثلاثي، سداسي	سنة مالية	فترة المعالجة (دورة النشاط)
ماضي - حاضر ومستقبل (ما حدث وما يحدث وما سيحدث)	الماضي والحاضر (ما حدث فعلا)	من حيث الزمن
بصورة تفصيرة (حسب التتجات، حسب النشاطات)	بصورة إجمالية وشمولية	حساب النتيجة
بياناتها سرية وداخلية	بياناتها منشورة وعلمية	سرية البيانات
تنظيمها وآلياتها مختلفة ومتعددة (في شكل جداول وقوائم مالية)	متمثلة ورمزية (الميزانية، حساب النتائج)	من ناحية النظم والأدوات

أهم الفروق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

1. أوجه الترابط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

- بما أن المحاسبة التحليلية امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فمن هنا يمكن ذكر أوجه الارتباط بين المحاسبتين من خلال النقاط التالية:
- تعتبر المحاسبة التحليلية امتداد للمحاسبة المالية حيث تقدم المحاسبة التحليلية البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاونًا منظمًا بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد المحاسبة التحليلية ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولا في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.
- تشترك المحاسبة المالية مع المحاسبة التحليلية في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لاجابة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر.
- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات للمحاسبة التحليلية لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجر...إلخ.
- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنبًا إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية (SCF) * منفردًا أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة.

2. أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

- هناك مجموعة من أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، والتي يمكننا أن نعرضها في النقاط التالية:
- كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة.
- كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن المحاسبة التحليلية تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية.
- كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهرها المحاسبة التحليلية بصورة تفصيلية.

- تطبق كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات.
- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس.
- يعتبر نظاما المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية (AIS★) الذي يفي بمتطلبات النظامين.
- تركز كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين.

مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء



تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

أ. مفهوم التكاليف، المصاريف، الأعباء، سعر التكلفة

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف ولقد وجد هناك تباين في التعاريف المختلفة لكل من التكاليف، الأعباء، المصاريف بين الاقتصاديين والمحاسبين، حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا من الضروري إبراز الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة:

1. مفهوم التكاليف

هناك مجموعة كبيرة من التعريفات التي تظهر مفهوم التكلفة بشكل تفصيلي، وسوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعريفات فيما يلي ⁷⁷:

- **تعريف 1 :** "التكلفة عبارة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة معبرا عنه بوحدات نقدية أو مالية وذلك من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها المؤسسة".
- **تعريف 2 :** "التكلفة عبارة عن مجموعة الأعباء الناتجة عن التقسيم الملائم الذي يقوم به المسير، ومن هذا يمكن تحديد عدة تكاليف عند مختلف مراحل إعداد المنتج، أو عند بلوغ مرحلة معينة من النشاط".

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للتكلفة "التكاليف هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة (منتج، خدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء".

2. مفهوم المصاريف

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادل إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بالنسبة للإيرادات ⁸⁸.

3. مفهوم الأعباء

تعرف الأعباء على أنها: "كل استهلاك تقوم به المؤسسة بخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات".

ومهما تنوعت الأعباء، فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى⁹.

4. مفهوم سعر التكلفة

" هي مجموع الأعباء التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية".

" هي مجموع الأعباء المتعلقة بالمنتجات المباعة التي تشمل تكلفة الإنتاج المباع ومصاريف التوزيع".
مصطلحات مهمة لفهم الحاسبة التحليلية من خلال الفيديو الآتي¹

ب. مكونات التكاليف وسعر التكلفة

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية، ويجب إظهار مختلف الأعباء المكونة لها وهي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية، وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف سعر التكلفة وهي¹⁰:

1. الأعباء المعتبرة

وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمالية، وتنقسم بدورها إلى:

• أعباء مسجلة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ؛

• أعباء مسجلة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيمة أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة، وتتضمن ما يلي:

- فرق الإدماج على المواد: للتمكن من اتخاذ القرارات التقديرية ولأهداف إقتصادية، يمكن للمسير أن يستعمل تكلفة إستبدالية، بمعنى إستعمال طريقة لمخرجات المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروق في قيمة هذه المواد.

- أعباء الإستخدام: وتسمى أيضا بالإهلاك التقني أو الإهلاك الإقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة ويتم حسابها على أساس القيمة العادلة للإستثمار وليس القيمة التاريخية، وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة، فمجرد إستعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الإستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية، فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

- الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات: قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير إقتصادية محددة من طرف المؤسسة، كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة.

2. الأعباء غير المعتبرة

إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الإعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

• الأعباء الإستثنائية: مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الإهلاكات الإستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.

• الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ويمكن إعتبارها كإستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.



3. العناصر الإضافية

- هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتصنف هذه الأعباء إلى صنفين:
- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: يتم إضافة أعباء تتمثل في مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به من طرف البنوك، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.
 - أجره عمل المستغل (صاحب المشروع): لكي نحصل 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 أجره صاحب المؤسسة.
- يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:
- أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير معتبرة

ب. مراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية في المؤسسة

إن حساب التكلفة النهائية في المؤسسة تمر بعدة مراحل، وتختلف هذه المراحل باختلاف شكل ونوع المؤسسة، بمعنى أن مراحل حساب التكلفة النهائية في مؤسسة خدمية تختلف عن مراحل حساب التكلفة النهائية عن مؤسسة تجارية ومؤسسة صناعية، ونحن هنا سوف نقتصر على مراحل حساب التكلفة النهائية في المؤسسة الإنتاجية، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي ¹¹:

1. تكلفة الشراء (التموين)

وهي تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم، وتتضمن: ثمن الشراء تضاف له كل المصاريف الملحقة بالشراء كالأمين، النقل، الجمركة... إلخ، وهذا إلى غاية دخول المشتريات لمخازن المؤسسة. ويمكن هنا صياغة تكلفة الشراء وفق المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء (مباشرة / غير مباشرة)}$$

حيث أن: ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكميات) المشتراة × سعر الشراء للوحدة.

حساب تكلفة الشراء

2. تكلفة الإنتاج (الصنع)

وتشمل هذه التكلفة مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة، بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة. ويمكننا هنا صياغة تكلفة الإنتاج بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج (المباشرة / غير المباشرة)}$$

حساب تكلفة الإنتاج

3. تكلفة التوزيع

ونعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل: مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتبآت عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والإستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع، نفقات التصدير، ... الخ.

4. سعر الكلفة

سعر التكلفة: سعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة، فهو يمثل مجموع نفقات الفترة المحددة للإستغلال، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتج للزبون، حتى خدمات ما بعد البيع تحتسب ضمن سعر التكلفة، ويمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتج، دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة. ويمكننا صياغة سعر التكلفة وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{تكلفة توزيع المنتجات المباعة (مصاريف التوزيع المباشرة / غير المباشرة)}$$

حساب سعر التكلفة

5. النتيجة التحليلية الإجمالية

تعبّر النتيجة التحليلية على العلاقة القائمة بين رقم الأعمال وسعر التكلفة، حيث تكون موجبة عندما تزيد العائدات على المصاريف وتكون سالبة في الحالة العكسية، وتبين النتيجة التحليلية مدى مساهمة كل نوع من المنتجات في تكوينها، وهذا يسمح بمعرفة أسباب المبيعات الأكثر مردودية والمبيعات الأقل مردودية. ويمكن مما سبق أن نقوم بصياغة النتيجة التحليلية وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = \text{رقم الأعمال الصافي} - \text{سعر تكلفة المنتجات المباعة}$$

حيث أن:

$$\text{رقم الأعمال الصافي} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر البيع للوحدة}$$

$$\text{سعر بيع الوحدة} = \text{سعر التكلفة للوحدة} + \text{هامش الربح للوحدة}$$

حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

6. نتيجة التحليلية الصافية

بعد تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية يجدر على المحاسب من أن يأخذ بعين الإعتبار عناصر أخرى لم تدمج ضمن سعر التكلفة نظرا لخصوصيات هذه العناصر، وعملية تجديد هذه العناصر ثم العمل على معالجتها يسمح للمؤسسة من معرفة النتيجة الحقيقية التي تحصلت عليها والتي تسمى بالنتيجة التحليلية الصافية.

ومن أجل الوصول لعملية تحديد النتيجة التحليلية الصافية يجب الأخذ بعين الإعتبار العناصر الإضافية والأعباء غير المعتبرة التي تم التطرق إليها سابقا وذلك بالشكل التالي:



النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

حساب النتيجة التحليلية الصافية

مراحل حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية من خلال الفيديو الأتي²

ت. تمارين تطبيقية

سوف نقوم بعرض مجموعة من التمارين التطبيقية من أجل فهم واستيعاب كيفية حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية

التمرين الأول:

من أجل إنتاج منتجين M1 و M2 وباستعمال S1 و S2 على الترتيب، قامت مؤسسة السراج بالعمليات التالية:

- **الشراء:** شراء 700 كلف من المادة S1 بـ 14 دج للكلغ، و 500 كلف من المادة S2 بـ 15 دج للكلغ، وقدرت مصاريف الشراء بـ 5400 دج تم توزيعها على المادتين على أساس الكمية المشتراة.
- **الإنتاج:** تم إنتاج 350 وحدة من المنتج M1 وذلك باستعمال 600 كلف من المادة S1 و 300 وحدة من M2 باستعمال 340 كلف من المادة S2، وكانت مصاريف الإنتاج قد بلغت 6400 دج للمنتج M1 و 5370 دج للمنتج M2.
- **المبيعات:** تم بيع 250 وحدة من المنتج M1 بـ 65 دج للوحدة و 220 وحدة من المنتج M2 بـ 55 دج للوحدة، وبلغت مصاريف التوزيع 5640 دج تم توزيعها على المنتجين على أساس الكمية المباعة.

المطلوب:

- أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

التمرين الثاني:

تنتج مؤسسة الربيع نوعين من المنتجات A و B باستعمال مادتين P1 و P2 وفي نهاية شهر ديسمبر من سنة 2011 تحصلنا من المؤسسة على المعلومات التالية:

- **المشتريات:**
 - 18000 كلف من المادة P1 بسعر 15 دج للكلغ.
 - 15000 كلف من المادة P2 بسعر 20 دج للكلغ.
 - مصاريف على الشراء المختلفة قدرة بـ 1.5 دج لكل كلف من المادة المشتراة.
- **الإنتاج والاستعمالات:**
 - لإنتاج 200 وحدة من المنتج A استعملت المؤسسة 7000 كلف من P1 و 12000 كلف من P2.
 - لإنتاج 150 وحدة من المنتج B استعملت المؤسسة 10000 كلف من P1.
 - مصاريف الإنتاج المختلفة قدرت بـ 52500 دج توزع على أساس الوحدات المنتجة من A و B.

المبيعات:

باعت المؤسسة كل المنتجات من A و 130 وحدة من B بسعر 2192.5 دج و 1440 دج للوحدة على التوالي.
مصاريف التوزيع المختلفة قدرت بـ 16500 دج توزع على أساس الوحدات المباعة.

المطلوب:

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.
- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية، إذا علمت أن الأعباء غير المحملة تقدر بـ 1200 دج أما العناصر الإضافية فتساوي 1800 دج.

ث. حلول التمارين التطبيقية

سوف نقوم بعرض حلول التمارين السابقة
حل التمرين الأول:

• حساب تكلفة الشراء للمادتين S1 و S2:

المادة S2			المادة S1			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
7500	15	500	9800	14	700	ثمن الشراء
2250	4.5	500	3150	4.5	700	مصاريف الشراء
9750	19.5	500	12950	18.5	700	تكلفة الشراء

• حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين M1 و M2:

المنتج M2			المنتج M1			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
6630	19.5	340	11100	18.5	600	تكلفة شراء المادة المستعملة
5370			6400			مصاريف الإنتاج
12000	40	300	17500	50	350	تكلفة الإنتاج

• حساب سعر التكلفة للمنتجين M1 و M2:

المنتج M2			المنتج M1			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
8800	40	220	12500	50	250	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
2640	12	220	3000	12	250	مصاريف التوزيع
11440	52	220	15500	62	250	سعر التكلفة

• حساب النتيجة التحليلية للمنتجين M1 و M2:

المنتج M2			المنتج M1			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
12100	55	220	16250	65	250	رقم الأعمال
(11440)	52	220	(15500)	62	250	سعر التكلفة
660	3	220	750	3	250	النتيجة التحليلية
1410						النتيجة التحليلية الإجمالية



حل التمرين الثاني:**حساب تكلفة الشراء للمادتين P1 و P2:**

المادة P2			المادة P1			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
300000	20	15000	270000	15	18000	تمن الشراء
22500	1.5	15000	27000	1.5	18000	مصاريف الشراء
322500	21.5	15000	297000	16.5	18000	تكلفة الشراء

حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين A و B:

المنتج B			المنتج A			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
165000	16.5	10000	115500	16.5	7000	تكلفة شراء المادة المستعملة: P1
			258000	21.5	12000	P2
22500	150	150	30000	150	200	مصاريف الإنتاج
187500	1250	150	403500	2017.5	200	تكلفة الإنتاج

حساب سعر التكلفة للمنتجين A و B:

المنتج B			المنتج A			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
162500	1250	130	403500	2017.5	200	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
6500	50	130	10000	50	200	مصاريف التوزيع
169000	1300	130	413500	2067.5	200	سعر التكلفة

حساب نتيجة المحاسبة التحليلية للمنتجين A و B:

المنتج B			المنتج A			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
187200	1440	130	438500	2192.5	200	رقم الأعمال
(169000)	1300	130	(413500)	2067.5	200	سعر التكلفة
18200	140	130	25000	125	200	النتيجة التحليلية
		43200				النتيجة التحليلية الإجمالية

حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية للمنتجين A و B:

الدائن	المدين	البيان
43200		النتيجة التحليلية الإجمالية
1800		عناصر إضافية
	1200	أعباء غير مختبرة
43800		النتيجة التحليلية الصافية

ج. السلسلة رقم 1 مع الحل (أعمال موجه)
سوف نتطرق الآن إلى السلسلة رقم 1 من سلاسل الأعمال الموجهة
serie 1.pdf
وثيقة 1 سلسلة رقم 1



محاسبة المواد (طرق تقييم المخزونات)



إن عملية حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة تتطلب تسجيل كل الإدخالات والإخراجات من وإلى المخزون أي متابعة حركة المخزون بالكمية والقيمة وتحديد طرق تقييم الإخراجات من هذه المواد التي تتناسب ونوع المخزون المستعمل لدى المؤسسة، وذلك كله من أجل التحكم بشكل جيد في سعر التكلفة النهائي للمؤسسة، وهذا ما سوف نتطرق له بالتفصيل في هذا المحور.

أ. تعريف المخزونات وأهميتها

سيتم تطرق في هذا الجزء إلى تعريف المخزونات وما مدى أهميتها لدى المؤسسات

1. تعريف المخزونات

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن، وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير، كما يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية والحسابات الختامية، إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية¹². كما تعرف أيضا على أنها: "قيمة الوسائل التي أشترتها المؤسسة، سواء لإعادة بيعها على حالها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة"¹³.

2. أهمية المخزونات

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغيير عليها نظرا لتعرضها لظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير احتياجاتها وفقا لما هو متوفر لديها في المخازن، وتمثل أهمية المخزون في¹⁴:

- ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛
- يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛ مكانية تفادي التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تفادي توقف أو تعطل الإنتاج؛
- الاستفادة من وفورات الإنتاج الكبير، حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقتها الإنتاجية؛
- إمكانية تفادي طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛
- إمكانية تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاتها المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛

ب. أنواع المخزونات

حسب المخطط الوطني للمحاسبة تقسم المخزونات إلى عدة عناصر ويمكن تقسيمها في المؤسسة الإنتاجية إلى نوعين، النوع الأول هو الموجه إلى الإنتاج والآخر الذي يصدر من الإنتاج ¹⁵15.

1. المخزونات الموجهة إلى عملية الإنتاج الاستغلال

- وهي الأشياء التي تشتريها المؤسسة قصد إنتاج سلع أو خدمات للبيع:
- إلى التحويل وهي المواد الأولية واللوازم والأشياء (التي تكون في صورة خام أو قد تلقت جزءا من التحويل) المشتراة وتستهلك كمادة أساسية في المنتج.
- إلى الاستعمال في إطار عملية الاستغلال:
- المواد الاستهلاكية: (كمساعد في إنتاج المنتجات ولا تدخل في التكوين الأساسي للمنتج مثل المسامير والغراء).
- الغلافات التجارية: كل ما يستعمل كوعاء أو غلاف لاحتواء السلع المادية المباعة، والتي تقدم في نفس الوقت مع السلع التي تحتويها إلى الزبائن (زجاجات في علب المواد العطرية، أو علب الورق في صناعات أخرى، وعلب بلاستيكية في صناعات غذائية).

2. المنتجات الخارجة من عملية الاستغلال

- تمثل المخزونات الخارجة من عملية الاستغلال فيما يلي :
- المنتجات الجارية: وهي في طور الإنتاج ولم تصل إلى مرحلة متميزة.
- المنتجات الوسيطة أو نصف المصنعة: هي المنتجات التي وصلت إلى مرحلة متميزة من الإنتاج وتنتظر مرحلة أخرى لإتمامها، مثل أجزاء السيارة في انتظار تركيبها.
- المنتجات التامة الصنع: وهي المنتجات المصنوعة، أو المحولة، أو المعلبة في المؤسسة وهي في مرحلتها النهائية من دورة الإنتاج أو الإعداد، وهي في انتظار البيع أو التصريف.
- المنتجات المهملة أو النفايات: وهي منتجات غير صالحة للبيع أو بقايا نتجت عن عملية التحويل.

ب. تقييم المخزونات في المؤسسة

نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسة وتأثير قيمتها على سعر التكلفة النهائي لمنتجات المؤسسة، كان لزاما على المؤسسة أن تقوم بالسهر على تتبع حركة المخزون (الوارد والصادر)، وذلك من أجل التحكم بشكل فعال ودقيق في تكلفة هذه المخزونات، وعلى هذا الأساس فإن الإدخالات من المخزونات تقيم بتكلفة الشراء بالإضافة إلى مختلف مصاريف الشراء الأخرى، في حين أن الإخراجات من المخزونات تقيم بطرق معينة، وذلك من أجل معالجة مشكل تعدد تكاليف الإدخالات، وهذا ما سوف نتطرق له فيما سيأتي:

1. تقييم الإدخالات

إن عملية تقييم المدخلات إلى المخزن عملية بسيطة ولا تطرح أي مشكلة فتقيم وتسجل المشتريات بتكلفة شرائها وتقيم وتدخل المنتجات إلى المخزن بتكلفة إنتاجها، في حين تقيم المردودات بنفس قيمتها عند الإخراج.

2. تقييم الإخراجات

- إن عملية تقييم الإخراجات تطرح مشكلة بسبب تراكم المخزونات من نفس النوع وبأسعار متفاوتة (مختلفة)، ولذلك يعتمد في تقييم الإخراجات على إحدى الطرق التالية:
- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة \star CMP؛
- طريقة نفاذ المخزون.



(ا) أولاً: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

في هذه الطريقة لا يوجد فرق بين تكلفة الوحدات المباعة وتكلفة الوحدات الباقية بالمخازن في نهاية الفترة، وعليه يتم حساب تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة بناء على متوسط مرجح لاسعار الوحدات وفي هذا الصدد نجد ثلاثة أنواع :

• التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال: حسب هذه الطريقة فإن الإخراجات من المخزن تقيم بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال إلى المخزن، أي أن المخرجات تختلف في عملية تقييمها حيث بعد كل دخول تحسب تكلفة الوحدة المرجحة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم تكرر العملية على هذا المنتج بعد كل دخول، وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة الكميات المتبقية من العمليات السابقة} + \text{قيمة الإدخالات التالية}}{\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية الإدخالات التالية}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال}$$

طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال

• طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: حسب هذه الطريقة تقيم الإخراجات بتكلفة وحدة واحدة تحسب بعد معرفة كل الإدخالات (المشتريات أو إنتاج الفترة) وبهذه التكلفة تقيم جميع الإخراجات وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{مجموع قيمة الإدخالات}}{\text{مجموع كمية الإدخالات}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات}$$

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

• طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة: التي تستعمل المخزونات التي لها أسعار مستقرة خلال الدورة الاستغلالية، ومن خلال الدورات الاستغلالية فيما بينها، وعليه يفضل حساب هذه التكلفة مرة واحدة في نهاية الشهر.

وتحسب ت و م للوحدة حسب هذه الطريقة بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{تكلفة الإدخالات} + \text{تكلفة مخ أول المدة}}{\text{كمية الإدخالات} + \text{كمية مخ أول المدة}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ أول مدة}$$

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة

(ب) ثانياً: طريقة نفاذ المخزون

تتفرع هذه الطريقة إلى

• طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً (طريقة ★ FIFO): تقوم هذه الطريقة على فكرة تسعير المواد المنصرفة وفق أقدم المشتريات وبالتالي تسعير الكميات الصادرة حسب أقدم سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة الصرف، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يقوم وفق أحدث أسعار الشراء وحيث أن تقييم المخزون السلعي سيتم بأحدث الأسعار مثل سعر السوق السائد فإنه سيعكس على الميزانية لتعبر عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها كما تؤثر على مجمل الربح وصافي الربح في قائمة الدخل في نهاية المدة.

تفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولاً يستهلك أو يباع أولاً، وبالتالي فإن المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخراً.

• طريقة ما دخل أخيراً خرج أولاً (طريقة ★ LIFO): حسب هذه الطريقة فإن الأحداث دخولا هو الذي يخرج أولاً إلى أن تصل إلى الأول دخولا ومنه

فإن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثاً والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولاً.

للإشارة فإن طريقة LiFO أي الوارد أخيراً الصادر أولاً تم إلغاؤها من المعيار الدولي في سنة 2003، وذلك للأسباب التالية:

- تظليل مستخدمي القوائم المالية؛
- لا تعبر عن الأرباح الحقيقية الخاصة بالفترة؛
- لا تناسب التدفق الحقيقي للوحدات.

(ج) مثال تطبيقي

سوف نقوم بعرض مثال تطبيقي من أجل فهم واستيعاب طرق تقييم المخزونات حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة نفاذ المخزون
مثال تطبيقي: الادخالات مقيمة بتكلفة الشراء والادخالات من المادة الأولية (M) لشهر جانفي كانت

كما يلي:

- 01/02 مخ: 1: 200 كغ —: 12 دج للكغ.
 01/03 مذكرة إخراج: 40 كغ.
 01/12 مذكرة إخراج: 60 كغ.
 01/15 مذكرة استلام: 100 كغ —: 24 دج للكغ.
 01/17 مذكرة إخراج: 50 كغ.
 01/22 مذكرة إخراج: 80 كغ.
 01/25 مذكرة إخراج: 20 كغ.
 01/28 مذكرة استلام: 100 كغ —: 28.8 دج للكغ.

العمل المطلوب: انجز بطاقة جرد المادة (M) ثم قيم الاخراجات بالطرق التالية:

- 1- التكلفة الوسطية لمجموع الادخالات مع مخ 1.
- 2- التكلفة الوسطية لمجموع الادخالات.
- 3- التكلفة الوسطية بعد كل ادخال.

1 نقوم بحساب التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون اول المدة
 التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون اول المدة = $(28,8 \times 100 + 24 \times 100 + 12 \times 200) / (100 + 100 + 200) = 19,2$

نعد الان بطاقة حركة المخزون حسب طريقة: ت و م مخ 1
 بطاقة الجرد المستمر للمادة (M) لشهر جانفي

التاريخ	البيان	الادخالات			الاجراجات			المخزون (الرصيد)	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	19.2	768	160	1632
01/12	خروج	-	-	-	60	19.2	1152	100	480
01/15	دخول	100	24	2400	-	-	-	200	2880
01/17	خروج	-	-	-	50	19.2	960	150	1920
01/22	خروج	-	-	-	80	19.2	1536	70	384
01/25	خروج	-	-	-	20	19.2	384	50	0
01/28	دخول	100	28.8	2880	-	-	-	150	2880
	المجموع	400	19.2	7680	250	19.2	4800	150	2880

2 نقوم بحساب التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات

$$26,4 = (100+100) / (28,8*100 + 24*100) = \text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات}$$

نعد الان بطاقة حركة المخزون حسب طريقة: ت و م للادخالات (تكلفة الوسطية المرجحة الشاملة)

بطاقة الجرد المستمر للمادة (M) لشهر جانفي									
المخزون (الرصيد)	الادخالات				الادخالات			البيان	التاريخ
	المبلغ	ك	المبلغ	ت و	ك	المبلغ	ت و		
2400	200	-	-	-	2400	12	200	مخ 1	01/02
1344	160	1056	26.4	40	-	-	-	خروج	01/03
240-	100	1584	26.4	60	-	-	-	خروج	01/12
2160	200	-	-	-	2400	24	100	دخول	01/15

840	150	1320	26.4	50	-	-	-	خروج	01/17
-	70	2112	26.4	80	-	-	-	خروج	01/22
1272									
-	50	528	26.4	20	-	-	-	خروج	01/25
1800									
1080	150	-	-	-	2880	28.8	100	دخول	01/28
1080	150	6600		250	7680	19.2	400		المجموع

3 نقوم بحساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال

$$16 = (100+200) / (24*100 + 12*200) = 1 \text{ التكلفة الوسطية المرجحة بعد الادخال}$$

$$= 19,2 = (100+100+200) / (28,8*100 + 24*100 + 12*200) = 2 \text{ التكلفة الوسطية المرجحة بعد الادخال}$$

نعد الان بطاقة حركة المخزون حسب طريقة: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال

بطاقة الجرد المستمر للمادة (M) لشهر جانفي

التاريخ	البيان	الادخالات			الايخراجات			المخزون (الرصيد)	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	12	480	160	1920
01/12	خروج	-	-	-	60	12	720	100	1200
01/15	دخول	100	24	2400	-	-	-	200	3600
01/17	خروج	-	-	-	50	16	800	150	2800
01/22	خروج	-	-	-	80	16	1280	70	1520
01/25	خروج	-	-	-	20	16	320	50	1200
01/28	دخول (2)	100	28.8	2880	-	-	-	150	4080
المجموع		400	19.2	7680	250		3600	150	4080

4 من معطيات المثال السابق يوف نقوم باعداد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة fifo

بطاقة الجرد المستمر للمادة (M) لشهر جانفي

التاريخ	البيان	الادخالات			الايخراجات			المخزون (الرصيد)	
		ك	ت و	المبلغ	ك	ت و	المبلغ	ك	المبلغ
01/02	مخ 1	200	12	2400	-	-	-	200	2400
01/03	خروج	-	-	-	40	12	480	160	1920
01/12	خروج	-	-	-	60	12	720	100	1200
01/15	دخول	100	24	2400	-	-	-	200	3600
01/17	خروج	-	-	-	50	12	600	150	3000
01/22	خروج	-	-	-	50	12	600	100	2400
	خروج	-	-	-	30	24	720	70	1680
01/25	خروج	-	-	-	20	24	480	50	1200
01/28	دخول (2)	100	28.8	2880	-	-	-	150	4080
المجموع		400	19.2	7680	250		3600	150	4080

5 من معطيات المثال السابق يوف نقوم باعداد بطاقة حركة المخزون حسب طريقة lifo



بطاقة الجرد المستمر للمادة (M) لشهر جانفي									
المخزون (الرصيد)		الاذخالات			الادخالات			البيان	التاريخ
المبلغ	ك	المبلغ	ت و	ك	المبلغ	ت و	ك		
2400	200	-	-	-	2400	12	200	مخ 1	01/02
1248	160	1152	28.8	40	-	-	-	خروج	01/03
-480	100	1728	28.8	60	-	-	-	خروج	01/12
1920	200	-		-	2400	24	100	دخول	01/15
720	150	1200	24	50	-	-	-	خروج	01/17
-480	100	1200	24	50	-	-	-	خروج	01/22
-840	70	360	12	30	-	-	-	خروج	
-1080	50	240	12	20	-	-	-	خروج	01/25
1800	150	-	-	-	2880	28.8	100	دخول (2)	01/28
1800	150	5880		250	7680	19.2	400		مجموع

ويمكن تقديم الفيديو الآتي من أجل شرح اكثر ل طرق تقييم المخزونات كما يلي:³

ت. السلسلة رقم 2 مع الحل (اعمال موجهة)

سوف نتطرق الآن الى السلسلة رقم 2 من سلاسل الأعمال الموجهة
 serie 2.pdf
 وثيقة 2 السلسلة رقم 2

خاتمة

من المهم أن نقر بأن المحاسبة التحليلية تعد من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، و من أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية و النوعية، التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة و تحسين أداءها باستمرار

قاموس

محاسبة المالية

المحاسبة المالية ، هي أحد أهم أفرع المحاسبة المختصة بتسجيل وتصنيف وتلخيص وتفسير وعرض المعلومات المحاسبية التاريخية المتعلقة بالوضع المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية وفقاً لجملة من المعايير المحاسبية

نظام المعلومات المحاسبية

هو نظام لجمع وتخزين ومعالجة البيانات المالية والمحاسبية التي يستخدمها صناع القرار. يعد نظام المعلومات المحاسبية عموماً طريقة تعتمد على الكمبيوتر لتتبع النشاط المحاسبي جنباً إلى جنب مع موارد تكنولوجيا المعلومات. يمكن استخدام التقارير المالية داخلياً من قبل الإدارة أو خارجياً من قبل أطراف معنية أخرى بما في ذلك المستثمرين والدائنين والسلطات الضريبية.

معنى المختصرات

Accounting as an information system
Coût moyen pondéré
first in first out
Last in First out
Le système comptable et financier

AIS -
CMP -
FIFO -
LIFO -
scf -

مراجع

- [1] صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999 ، ص 7 .
- [10] نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة - نפטال-، رسالة ماجستير، جامعة، الجزائر، الجزائر، 2006، ص 38-40.
- [11] عادل عرقابي، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، الجزائر، 2018، ص 27-31.
- [12] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط 1، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص 333
- [13] سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 ، ص 65.
- [15] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 ، ص 60.
- [2] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 ، الجزء الأول، ص 8
- [3] رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص 1
- [4] محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998 ، ص: 2
- [5] الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001 ، ص 14
- [6] خديجة ملاك، محاضرات وسلاسل المحاسبة التحليلية، جامعة البليدة 2 لونيي على، 2021، ص 3.
- [7] مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط 1، دار المسيرة، الأردن، 2007 ، ص 65

[8] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 ، ص 13.

[9] هلال درحمون: المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005 ، ص 25.



قائمة المراجع

- [1] صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999 .
- [10] نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة - نفضال-، رسالة ماجستير، جامعة، الجزائر، الجزائر، 2006.
- [11] عادل عرقابي، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، الجزائر، 2018.
- [12] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط 1، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002
- [13] سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
- [2] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 ، الجزء الأول.
- [3] رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
- [4] محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- [5] الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001 .
- [6] خديجة ملاك، محاضرات وسلاسل المحاسبة التحليلية، جامعة البليدة 2 لونيي على، 2021.
- [7] مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط 1، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- [8] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 .
- [9] هلال درحمون: المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة، الجزائر، 2005.