

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الحاج لخضر - باتنة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

المادة: المحاسبة التحليلية

السنة: السنة الثانية ل م د

الفرع: مالية ومحاسبة

أعضاء هيئة التدريس:

أ.د علي رحال
أ. الوردي خدومة
أ. عيسى بولخوخ
أ. موسى بوزيقة

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 01: مفهوم المحاسبة التحليلية ومفهوم التكاليف

I- تعريف المحاسبة التحليلية:

هي أداة تعالج البيانات المتحصل عليها من نظام المحاسبة المالية ومن مصادر أخرى، وسميت بالتحليلية لأنها تقوم بتحليل الأعباء من جهة وتحليل المحاسبة المالية من جهة أخرى، كما تعد أداة فعالة لتسيير المؤسسة الاقتصادية وأداة لمراقبة التسيير.

II- أنواع التكاليف:

تصنف التكاليف حسب عدة معايير:

II-1- حسب الوظيفة: - تكلفة تموين.

- تكلفة تصنيع

- تكلفة تسويق

- تكلفة إدارية

II-2- حسب علاقتها بأنواع المنتج: - تكلفة مباشرة.

- تكلفة غير مباشرة.

II-3- حسب علاقتها بحجم الإنتاج: - تكلفة ثابتة.

- تكلفة متغيرة.

III- أهداف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية عدة أهداف منها:

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.

- قياس تكلفة الإنتاج.

- اتخاذ القرارات.

- الرقابة على الأنشطة الخدمية.

IV- مصادر المعلومات الخاصة بالمحاسبة التحليلية:

أ- معطيات تقنية: - طاقة إنتاجية

- تشكيلة الإنتاج.

- معايير تقنية (وقت - عمل - مواد)

- معطيات إحصائية (عدد العمال ...)

ب- معطيات محاسبية: - أعباء حسب الطبيعة.

- تقارير أقسام مختلفة (كميات منتجة، مواد مستهلكة).

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 02: دور وأهمية تحليل التكاليف في عملية التسيير:

- يمكن تلخيص عملية التكاليف في النقاط التالية:
- ترشيد القرارات الإدارية.
- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة أو الطلبية.
- الرقابة على التكاليف.
- المساعدة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات
- توفير معلومات مهمة عن الطاقة الإنتاجية حسب الأقسام.
- توفير معلومات عن مستلزمات الإنتاج القياسي.
- تحليل الانحرافات ولتحديد المسؤوليات عنها.

II- طرق نظام المحاسبة التحليلية:

- تكاليف مباشرة } طريقة التكاليف الكلية
- تكاليف غير مباشرة }
- تكاليف ثابتة } طريقة التكاليف الحدية
- تكاليف متغيرة }
- طريقة التكاليف الهامشية.
- طريقة التكاليف المعيارية.

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 03: محاسبة المواد

I- مقدمة: تشكل المادة الأولية في تركيبة سعر التكلفة عنصرا أساسيا يتراوح ما بين 40 % و 60 % من سعر التكلفة كما يعتبر المحور الأساسي للعملية الإنتاجية إذ تتم معالجة المواد في الأقسام الإنتاجية للحصول على المنتج التام في المؤسسات الإنتاجية التي تعتبر بدورها العمود الفقري للاقتصاد ولهذا السبب أعطيت عناية كبيرة للمواد حركة وتكلفة إذ يفرد لكل صنف بطاقة تخزين لمتابعة حركة المادة الأولية.

II- التنظيم الإداري للتموين: تختلف عملية التنظيم الإداري للتموين من مؤسسة لأخرى وذلك حسب حجم المؤسسة وحجم وطبيعة إنتاجها، وعموما نجد المصالح التالية:

أ- **مصلحة الشراء:** تتمثل وظيفة مصلحة الشراء في البحث المادة المطلوبة بأفضل سعر وأفضل شروط من أحسن الموردين وذلك في الوقت المناسب.

ب- **مصلحة التخزين:** تتمثل وظيفة مصلحة التخزين في إعطاء أوامر تنفيذ عملية الشراء لتقييم الشراء واستقبال المواد المشتراة وتخزينها في أحسن شروط التخزين كما تقوم بتسجيل حركة المواد دخولا وخروجاً في بطاقات معدة لذلك.

ج- **مصلحة محاسبة المواد:** وتتمثل مهامها في تسجيل وتسديد الفواتير كما تقوم بإثبات حركة المخزون كمية وقيمة وفق الطرق المتبعة في ذلك.

ونظرا لتعدد طرق تقييم المخزون فإن المصلحة مجبرة على اختيار إحدى طرق المخزون والثبات على استعمالها مع مراعاة الطريقة التي يوصي بها النظام المحاسبي المتبع.

III- طرق تقييم المخزون: هناك عدة طرق لتقييم المخزون منها:

- **طرق متوسطة التكلفة:** ونلاحظ هنا وجود ثلاث طرق تدخل تحت تسمية متوسطة التكلفة وهي:

1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة البسيطة وتحسب في نهاية الدورة وتعتمد على تكلفة وسطية بين قيمة مخزون أول المدة وقيمة مجموع المشتريات خلال الفترة.

2- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المتحركة وتحسب التكلفة الوسطية بعد كل عملية شراء وذلك باستخدام مخزون آخر المدة السابق لعملية الشراء وقيمة الشراء في ذلك التاريخ.

3- طريقة التكلفة التقديرية: بموجب هذه الطريقة يقوم المحاسب بافتراض تكلفة تقريبية تحسب بها الاستهلاكات خلال الدورة ثم يتم تعديل هذه التكلفة في نهاية الدورة عند المقارنة بين التكلفة الفعلية في نهاية الدورة والتكلفة الافتراضية.

- طرق استنفاد المخزون: ونلاحظ هنا وجود طريقتين:

1- طريقة الوارد أولا صادر أولا ويصطلح عليها طريقة FIFO بموجب هذه الطريقة يتم حساب تكلفة المواد المستهلكة حسب التسلسل الزمني لدخولها المخازن فنبدأ بإخراج الكميات التي وردت أولا ثم نمر إلى التي تليها حتى نستنفذ المخزون.

2- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا ويصطلح عليها طريقة LIFO بموجب هذه الطريقة يتم حساب تكلفة المواد المستهلكة حسب عكس التسلسل الزمني لدخولها المخازن فنبدأ بإخراج الكميات التي وردت أخيرا ثم التي قبلها حتى نستنفذ المخزون.

ملاحظة: في طريقة الوارد أخيرا صادر أولا يراعى عكس التسلسل الزمني في أسعار المواد وليس طبيعة المواد حتى لا نتلف المواد القديمة.

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 04: قواعد وأسس تحميل الأعباء

بغرض حساب التكاليف الحقيقية يتم تصنيف الأعباء إلى:

- أعباء مباشرة: مواد أولية مستهلكة، يد عاملة مباشرة.
- أعباء غير مباشرة:

أ- الأعباء المباشرة هي تلك الأعباء التي تدخل مباشرة في تكلفة الإنتاج والتي يمكن تحديدها بسهولة وتخصيصها.

ب- الأعباء غير المباشرة هي الأعباء المشتركة بين عدة منتجات وتمثل كل ما أنفق من أجل صنع عدة منتجات فهي تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين تكلفة الإنتاج الأمر الذي يستوجب تحليلها ومعالجتها مراكز تحليل "أقسام" ومن ثم تحميلها عن طريق ما يسمى بوحدة العمل أو وحدة القياس.

مع الملاحظة أن وحدة القياس مستوحاة من التكلفة نفسها.

I- قواعد وأسس تحديد وحدة القياس:

تتم عملية الإنتاج في أماكن مخصصة مجهزة بالمعدات والآلات تسمى الورشات، وعند مراقبة النشاط داخل مؤسسة صناعية نلاحظ أنه يأخذ مسارا يتكون من ثلاث مراحل أساسية وهي: التموين، الإنتاج، التوزيع، حيث يتم حساب تكلفة معينة عند كل مرحلة:

- مرحلة التموين ← نحسب تكلفة الشراء حيث تساوي ثمن الشراء + مصاريف التموين.
- مرحلة الإنتاج ← نحسب تكلفة الإنتاج حيث تساوي: أعباء إنتاج مباشرة + مصاريف الصنع
- مرحلة التوزيع ← نحسب سعر تكلفة حيث تساوي تكلفة إنتاج وحدات مباعه + مصاريف التوزيع

تستعمل وحدة القياس بغرض تحميل الأعباء المباشرة وتستعمل على مستوى مراكز التحليل الرئيسية فقط: التموين، الإنتاج والتوزيع، يتم اختيار وحدة القياس الملائمة مع نشاط المركز "القسم".

II- اختيار وحدة القياس:

توجد عدة طرق لاختيار وحدة القياس منها:

- **طريقة عادية:** تستنبط وحدة القياس من التكلفة نفسها مثل:

- كمية المواد المشتراة في قسم التموين
- عدد المنتجة في قسم الإنتاج.
- رقم الأعمال في قسم التوزيع.

- **طريقة التعويض المنطقي:** تستخدم هذه الطريقة عندما لا تكون الوحدات المختارة في الطريقة

الأولى لا تتسم بالتجانس في طبيعتها كأن تختلف طبيعة الوحدات في المواد المشتراة كأن تكون

مادة تقاس بالكيلوغرام ومادة بالمتر المربع فيلجأ إلى قيمة هذه المواد مثلا كوحدة قياس أو كمية

المواد المستهلكة في قسم الإنتاج.

- **الطريقة الإحصائية:** عندما يكون هناك عدة أسس صالحة كلها لأن تكون وحدة لقياس نشاط القسم

فيتم اختيار أفضلها عن طريق حساب معامل الارتباط فنختار أكثر هذه الأسس ارتباطا بطبيعة

القسم الذي نريد تحميل تكلفته للإنتاج.

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 05: الأقسام المتجانسة

I- تعريف: يعرف القسم المتجانس على أنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، تموين، إنتاج، توزيع) بحيث تتصف كل الأنشطة التي يقوم بها بالتجانس كما يمكن قياس هذه الأنشطة وقياس مصاريفه.

تهدف طريقة الأقسام المتجانسة إلى تحليل وتحميل الأعباء غير المباشرة لمختلف مراحل النشاط. ويمثل محتوى هذه الطريقة فيما يلي:

- 1- تقسيم المؤسسة على أقسام متجانسة منها أقسام خدمية مساعدة ومنها أقسام رئيسية.
- 2- توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام بمعدلات توزيع تستخرج من معطيات إحصائية تكون أساسا لتحميل الأعباء ويسمى هذا التوزيع توزيعاً أولياً.
- 3- توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية باستخدام معدلات تحميل تعبر عن درجة الاستفادة القسم من خدمات القسم المساعدة وفي حالة وجود أقسام مساعدة تتبادل الخدمات فيما بينها يلجأ إلى استخدام جملة المعادلات حتى يتم توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة.
- 4- يتم تحميل أعباء القسم الرئيسي لمختلف مراحل النشاط باستخدام وحدات القياس، فتحمل أعباء قسم التموين للمواد التي تم شراؤها خلال الفترة وتحمل أعباء أقسام للإنتاج للوحدات المنتجة خلال الفترة وفيما يلي تصميم للأقسام المتجانسة في مؤسسة صناعية:

-5

أقسام رئيسية		أقسام مساعدة		الأقسام	
توزيع	إنتاج	تموين	مساعدة 2		مساعدة 1
***	***	***	***	***	- مواد غير مباشرة - يد عاملة غير مباشرة - خدمات - مصاريف مالية - ضرائب - اهتلاكات
***	***	***	***	***	
***	***	***	***	***	
***	***	***	***	***	
***	***	***	***	***	
***	***	***	***	***	
***	***	***	***	****	مجموع التوزيع الأول
***	***	***	***	()	التوزيع الثانوي
***	***	***	()		مساعدة 1
***	***	***	صفر	صفر	مساعدة 2
***	***	***	صفر	صفر	مجموع التوزيع الثانوي
رقم الأعمال	وحدة من المنتجات الثانية	وحدة من المادة المشراة			طبيعة وحدات القياس
**	**	**			عدد وحدات القياس
*	*	*			

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 06+07: الحالات الخاصة للتكلفة

مقدمة: الأعباء المترتبة عن مرحلة الإنتاج تسمى تكلفة الإنتاج وتتضمن الأعباء المباشرة المتمثلة في المواد الأولية المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة والأعباء غير المباشرة المتمثلة في مصاريف قسم الإنتاج التي تحملها عن طريق وحدة القياس، وإذا كانت هذه التكلفة على العموم فإن هناك خصوصيات لها تتمثل فيما يلي:

1- الإنتاج نصف مصنع: والإنتاج نصف مصنع هو إنتاج وصلت به درجة إلى الإنتاج أو التصنيع إلى مرحلة معينة قد تكون نهائية وقد تكون جزئية وبالتالي تتطلب عمليات أخرى، ويطلق على هذا الإنتاج بالإنتاج الوسيط ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب الإنتاج النهائي وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان أي أنه قابل للتخزين والإستهلاك. ولهذا فإن حساب تكلفته ضروري.

2- إنتاج قيد التنفيذ: من خصائص التصنيع أن هناك إنتاج منتهي مع نهاية الفترة الزمنية وهو إنتاج غير جاهز في نهاية الفترة فمن خصائصه أنه ليس إنتاجاً تام الصنع وليس على حالته كمادة أولية أي أن عملية الصنع بدأت فيه ولم تكتمل بعد وسيكون إنتاجاً تاماً في الفترة المحاسبية القادمة ولهذا فإن قيمة تطرح من مجموع تكلفة الإنتاج في نهاية الفترة الحالية وتضاف إلى تكلفة الإنتاج للفترة القادمة.

3- الفضلات والمهملات: تنتج عن عمليات الإنتاج والتصنيع داخل ورشات الإنتاج فضلات ومهملات لا تتوفر فيها خاصية الإنتاج السليم ويمكن التمييز بين حالات منها:

أ- فضلات ومهملات بدون قيمة: وهي غير قابلة للاستعمال لا في المؤسسة ولا خارج المؤسسة، وعملية التخلص منها تترتب عنها مصاريف شحن ونقل وردم وعلى هذا الأساس فإن هذه الأعباء الإضافية المترتبة عن التخلص منها تضاف إلى تكلفة الإنتاج الإجمالية.

ب- فضلات ومهملات بقيمة: حين تفرز عملية الإنتاج فضلات ومهملات قيمة إما عن طريق إعادة المعالجة أو عن طريق البيع فإنه معالجة تكلفتها تتم وفق كل حالة ففي حالة إعادة المعالجة فإن قيمتها تطرح من قيمة إنتاج الفترة التي أفرزتها وتضاف إلى الفترة الموالية أي تعالج معالجة الإنتاج قيد التنفيذ، أما في حالة البيع فإن معالجة تكلفتها تتم إما بتخفيض تكلفة الإنتاج بقيمة المبيعات أو تضاف قيمة مبيعاته إلى المبيعات الكلية ولا تطرح تكلفتها من تكلفة الإنتاج الإجمالية.

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 08+09: التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعريف: هي طريقة تهدف إلى حساب سعر التكلفة وذلك بحساب التكاليف الثابتة بشكل يتناسب مع حجم النشاط الفعلي.

من المتعارف عليه أن الأعباء الثابتة تحمل للوحدات المنتجة سواء كان عدد كبيراً يقترب من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أم كان أقل من ذلك.

إن فكرة التحميل العقلاني جاءت من كون التكاليف الثابتة هي تكاليف مكافئة لحجم نشاط محدد معبر عنه بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة، فإذا لم تصل المؤسسة إلى هذا المستوى عند الإنتاج الفعلي فإن ذلك يحتم اعتماد جزء من التكاليف الثابتة الذي يكافئ حجم النشاط الفعلي أما الفرق فيعتبر تكاليف إدارية لا يحتملها الإنتاج.

تحمل التكاليف الثابتة عن طريق معامل التحميل الذي يحسب بالعلاقة التالية:

المستوى الحقيقي للنشاط

معامل التحميل =

المستوى العادي للنشاط

وعند حساب معامل تحميل الأعباء الثابتة تنتج لدينا ثلاث حالات:

- 1- معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه فائض المردودية.
- 2- معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه تكلفة عطالة.
- 3- معامل التحميل يساوي من الواحد الصحيح وهذا يعني تطابق مستوى النشاط العادي مع النشاط الحقيقي.

وبحكم أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مباشرة فإن طريقة الأقسام المتجانسة هي المعتمدة في معالجة هذه الأعباء فإنه يترتب عن ذلك البحث في فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة في كل قسم من الأقسام المساعدة والأقسام الرئيسية فنحصل على مجموع للأعباء في كل قسم عن طريق اختيار وحدات لقياس النشاط فنقوم بقسمة عدد وحدات القياس الحقيقية على عدد وحدات القياس العادية فنحصل على معامل تحميل في كل قسم يتم بواسطته تعديل أو تحميل الأعباء الثابتة فنسمي ذلك تحميلاً عقلانياً للتكاليف الثابتة مع الملاحظة أنه يمكن اعتماد معامل تحميل واحد لجميع الأقسام يعبر عن النشاط الإجمالي للمؤسسة.

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 10+11: عتبة المردودية

تعريف: هي طريقة لفحص العلاقة بين الإيرادات والتكاليف لتقرير أو تحديد الحد الأدنى للإنتاج الذي يمكن المؤسسة من تغطية تكاليفها وهي عبارة عن مؤشر لبداية تحقيق المردودية ويطلق على هذا المستوى من الإنتاج نقطة التعادل لأن رقم الأعمال يعادل مجموع التكاليف ونقطة الصفر لأنه عند هذا الحجم من النشاط تكون النتيجة منعدمة وتعتبر نقطة التعادل إحدى وسائل الرقابة على التسيير حيث يمكن التنبؤ بالأرباح المتوقع تحقيقها عند مستويات مختلفة من النشاط.

حساب عتبة المردودية:

تحسب عتبة المردودية وفق العلاقة المستنبطة من علاقة النتيجة التي تساوي رقم الأعمال - تكاليف

$$R = CA - CV - CF \text{ : تكاليف ثابتة أي}$$

كما أن الهامش على التكلفة المتغيرة $(CA - CV)$ يسمى Mcv

وعند نقطة التعادل $R = 0$ حيث R هو النتيجة فإن العلاقة التي نحسب بها عتبة المردودية هي:

$$\frac{CF}{Mcv} \text{ أي التكاليف الثابتة مقسمة على هامش التكلفة المتغيرة وهذا يعطينا عدد وحدات عتبة المردودية}$$

تحسب عتبة المردودية قيمة بإحدى العلاقتين:

$$1/ \frac{\text{تكاليف ثابتة} \times \text{رقم الأعمال}}{\text{الهامش الإجمالي}}, \frac{CF \times CA}{Mcv}$$

$$2/ \frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{نسبة الهامش}}, \frac{CF}{\% Mcv}$$

تحسب عتبة بيانيا بإحدى الطرق التالية:

1- تقاطع منحنى رقم الأعمال مع منحنى مجموع التكاليف.

2- تقاطع منحنى الهامش الإجمالي مع خط التكاليف الثابتة.

3- تقاطع منحنى النتيجة مع محور الفواصل.

تحسب عتبة المردودية زما بالعلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{12} \times \text{شهر تكون النتيجة بالأشهر ومنها يستخرج التاريخ المحدد لعتبة المردودية}$$

المحاسبة التحليلية

محاضرة رقم 12+13: التكاليف المعيارية

إن أسلوب التكلفة المعيارية يعتبر من الأساليب الهامة في عملية التسيير الإنتاجي حيث يسمح التقدير من دراسة حالة النشاط الاقتصادي المستقبلي وفقا لمعطيات تاريخية ودراسات آنية وبالمقارنة بين التقديرات مع النتائج الفعلية نستطيع تقييم الأداء ومعرفة أماكن الخلل مما يسمح بالمعالجة.

تعريف: التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة سلفا لإنتاج وأداء خدمة في ظل ظروف معينة ولذلك يمكن اعتبارها أداء لقياس النشاط وأداء للرقابة.

أهدافها: تهدف التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأغراض التالية:

1- مراقبة عناصر التكاليف.

2- تحديد مواطن الخلل في عملية الإنتاج.

3- رفع الكفاءة وقياس قدرات المؤسسة على تحقيق الأهداف.

تحليل التكاليف: يتم ذلك بالمقارنة بين التكاليف المعيارية التي تعتبر بمثابة أهداف وبين التكاليف الفعلية التي تعتبر أداء تم تحسب الانحرافات وتحلل لمعرفة أسباب هذه الانحرافات، يلاحظ أنه يجب التفرقة بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة.

1/ تحليل الانحرافات في الأعباء المباشرة: تتمثل في فروقات المواد الأولية وفروقات اليد العاملة.

فالمواد الأولية تحمل المسؤولية في إنحراف الكمية لقسم الإنتاج وإنحراف السعر لقسم التمويل أما اليد العاملة فتحمل المسؤولية عن عدد ساعات العمل لإدارة أقسام الإنتاج أما أجره ساعات العمل فتحمل للإدارة المسؤولية عن تحديد الأجور.

2/ تحليل انحرافات الأعباء غير المباشرة: إن هذه الفروق تنشأ نتيجة مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية التي تنتج في نهاية الفترة:

- فروق الميزانية التقديرية (انحراف الموازنة) = التكاليف الفعلية - موازنة الإستهلاك الفعلية

- فروق الطاقة الإنتاجية = موازنة الإستهلاك الفعلية - موازنة التكاليف التقديرية لمستوى النشاط المنتظر

- فروق الكفاية الإنتاجية (انحراف المرادوية) = موازنة التكاليف المعيارية لمستوى الإنتاج المنتظر

- التكلفة المعيارية

قائمة المراجع

باللغة العربية

- 1- أ. د. رحال علي ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ،سنة 1992.
- 2- د . أحمد كلبونة وآخرين، محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر عمان، 2011.
- 3- د. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- 4- د. محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

باللغة الأجنبية

- 1- Drury, Management and accounting, THOMSON, 2004.
- 2- Adellah Boughaba, Comptabilité analytique, BERTI édition, 1994.
- 3- Christian Raulet—Pierre Sabatier, Techniques quantitatives de gestion, DUNOD , paris, 1990.