

الفصل الثاني: الانتقال من المحاسبة المالية الى محاسبة التسيير

تمهيد:

قلنا سابقا انه رغم أهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية (العامة)، الا ان محدوديتها هي التي ادت الى ظهور المحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير).

فالمحاسبة العامة تضمها المحاسبي المالي (SCF)، الذي اطلق عليها تسمية المحاسبة المالية وعرفها بانها: " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"... المادة 03 من القانون رقم 07 – 11.

والدور الاساسي للمحاسبة العامة هو اعداد الكشوف (القوائم) المالية الخاصة بالكيان (المؤسسة) انطلاقا من ميزان المراجعة بعد الجرد، وتتضمن هذه الكشوف المالية:

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدل سيولة الخزينة.
- جدول تغير الاموال الخاصة.

بالإضافة الى الملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج. وكما عرفنا سابقا المحاسبة التحليلية، فان نقطة الانطلاق فيما هي المحاسبة العامة وبالضبط حساب النتائج.

1. حساب النتائج:

➤ تعريف حساب النتائج:

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بانه: " بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح او خسارة) "، وكما باقي الكشوف المالية فان حساب النتائج بضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم اصداره خلال مهلة أقصاها 06 اشهر التالية لتاريخ اقفال السنة المالية، ويميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من حساب النتائج:

- حساب النتائج حسب الطبيعة ← وهو اجباري.

- حساب النتائج حسب الوظيفة ← وهو اختياري.

وستقتصر دراستنا في هذا الفصل على حساب النتائج حسب الطبيعة، على ان يتم تناول حساب النتائج حسب الوظيفة في الفصل القادم، لما تتناول التصنيف الوظيفي للتكاليف.

➤ دراسة تفصيلية لحساب النتائج حسب الطبيعة:

حساب النتائج حسب الطبيعة: هو عبارة عن مجموعة من النتائج الجزئية المفيدة لتسيير المؤسسة. وفيما يلي نموذج حساب النتائج حسب الطبيعة المقترح في النظام المحاسبي المالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	ملاحظة	N	N-1
70	رقم الاعمال			
72	تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
73	الانتاج المثبت			
74	اعانات الاستغلال			
(1)	انتاج السنة المالية			
60	المشتريات المستهلكة			
61 و 62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى			
(2)	استهلاك السنة المالية			
(3)	القيمة المضافة للاستغلال [(1) - (2)]			
63	اعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
(4)	الفائض الاجمالي لاستغلال			
75	المنتجات العملياتية الاخرى			
65	الاعباء العملياتية الاخرى			
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات			
78	استرجاعات من خسائر القيمة والمؤونات			
(5)	النتيجة العملياتية			
76	النواتج المالية			
66	الاعباء المالية			
(6)	النتيجة المالية			
(7)	النتيجة العادية قبل الضرائب [(5) + (6)]			
69	الضرائب على الناتج وما يماثلها			
(8)	النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
77	العناصر غير العادية - النواتج			
67	العناصر غير العادية - الاعباء			
(9)	النتيجة غير العادية			
(10)	النتيجة الصافية للسنة المالية [(8) + (9)]			

➤ شرح مبسط لحساب النتائج وسيورة نتائجها الجزئية:

القيمة المضافة للاستغلال (VAE) = انتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية
حيث: انتاج السنة المالية = $\frac{70}{\text{ح}} + \frac{72}{\text{ح}} + \frac{73}{\text{ح}} + \frac{74}{\text{ح}}$.

▪ $\frac{70}{\text{ح}}$ = المبيعات من البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة:

وهو: (رقم الاعمال الصافي CAN)

ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

$\frac{700}{\text{ح}}$ - مبيعات بضاعة

$\frac{701}{\text{ح}}$ - مبيعات منتجات تامة الصنع.

$\frac{702}{\text{ح}}$ - مبيعات المنتجات الوسطية (المنتجات $\frac{1}{2}$ المصنعة)

$\frac{703}{\text{ح}}$ - مبيعات المنتجات المتبقية (الفضلات والمهملات)

$\frac{704}{\text{ح}}$ - مبيعات الاشغال (القيام بأشغال البناء).

$\frac{705}{\text{ح}}$ - مبيعات الدراسات (الدراسات التقنية)

$\frac{706}{\text{ح}}$ - مبيعات الخدمات المؤداة (تقديم خدمات اخرى اي رقم اعمال المؤسسات الخدمية)

$\frac{708}{\text{ح}}$ - مبيعات الانشطة الملحقة (غير المنتجات الرئيسية)

$\frac{709}{\text{ح}}$ - تخفيضات وتزييلات وحسومات ممنوحة [هو عبء ولكن عبء غير مستقل يتم تخفيضه من ايراد المبيعات].

التخفيضات: هناك نوعين من التخفيضات، تخفيضات تجارية وتخفيضات مالية.

1- **التخفيضات التجارية:** تمنح لأسباب تجارية وهي 03 انواع يرمز لها بـ (R.R.R).

- **التخفيضات التجارية (Rabais) :** تمنح للزبون كتعويض للتأخر في التوريد او عند مايشوب السلعة او الخدمة عيب في نوعيتها، او عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.
- **التزييلات (Remises):** يمنحها البائع اعتبارا لاهمية ونوعية وخصوصيات الزبون او حجم الطلبية المعتبر.
- **الحسومات Ristournes:** يمنحها البائع مكافاة لوفاء الزبون بالنظر الى رقم الاعمال المنجز معه خلال فترة معينة.

ملاحظة هامة: عند كل تخفيض تجاري نتحصل على صافي تجاري يكون اساسا لحساب التخفيض التجاري الموالي، ولا يسمح بجمع معدلات التخفيضات التجارية عندما يطبق اكثر من تخفيض.

2- **التخفيضات المالية:** هو تخفيض يمنحه البائع للزبون عندما يقوم هذا الاخير بتسديد مبلغ الفاتورة فوراً او قبل تاريخ الاستحقاق ويحسب بنسبة مئوية من الصافي التجاري الاخير.

▪ ح/72 - انتاج مخزن (منتقض من المخزون): وهو تكلفة انتاج المنتجات غير المباعة. ويمكن حسابه بطريقتين:

الطريقة الاولى:

تكلفة انتاج المنتجات خلال الفترة - تكلفة انتاج المنتجات المباعة خلال نفس الفترة.

الطريقة الثانية:

تكلفة مخ₂ (SF) - تكلفة مخ₁ (SI).

وبدوره يتفرع الى حسابين:

ح/723 - تغير المخزونات الجارية (قيد الصنع).

ح/724 - تغير المخزونات من المنتجات بانواعها (تامة، 1/2 مصنعة، فضلات ...).

▪ ح/73 - انتاج مثبت: (انتاج المؤسسة لذاتها)،

ويتفرع الى:

ح/731 - انتاج مثبت للاصول المعنوية (برامج معلوماتية، ترخيص...)

ح/732 - انتاج مثبت للاصول المعنوية (تثبيتات مادية ...)

▪ ح/74 - اعانات الاستغلال: والتي يستفيد منها الكيان سواء من الدولة او احد فروعها (الجماعات المحلية ...)،

وهي عكس اعانات الاستثمار المسجلة في المجموعة 01 (اموال خاصة) لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة.

وتتفرع الي:

ح/741 - اعانات التوازن = وهي الاعانات الممنوحة نتيجة تغطية خسارة معينة في الميزانية بسبب مشروع معين.

ح/748 - اعانات اخرى للاستغلال: وتمنح لتشجيع الاستثمار في مشاريع معينة.

اما:

استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/62.

▪ ح/60: المشتريات المستهلكة:

وتتفرع الى:

ح/600: مشتريات البضائع المباعة.

ح/601: المواد الاولية المستهلكة.

ح/602: تموينات اخرى - غير المواد الاولية.

ح/603: تغيرات المخزونات: النقص في المخزون مثل خسارة الوزن بسبب التخزين، كما يتم استخدامه عند

استخدام طريقة الجرد المتناوب.

ح/604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة: مثل اعباء الفحص والتحليل ...

ح/605: مشتريات المعدات والتجهيزات والاشغال: القابلة للاستهلاك > دورة محاسبية واحدة.

ح/607: المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات: كهرباء، غاز، ماء... الخ .

ح/608: مصاريف الشراء الملحقه: مثل مصاريف النقل التي تاتي في فاتورة مستقلة.
 ح/609: تخفيضات وتنزيلات وحسومات متحصل عليها من المشتريات: وهي تكلفة معكوسة اي ايراد غير مباشر.
 [نفس ما قيل عن ح/709 يقال عن ح/609].

جميع الخدمات التي يستقبلها الكيان من جهة

ح/61: خدمات خارجية

+

خارجية.

ح/62: خدمات خارجية اخرى

ان كثرة اصناف الاعباء التي تشكل الاعباء الخارجية هي التي ادت التي استعمال قسمين من الحسابات 61 و 62 دون التفريق بينهما، وعادة مايكون هذين الحسابين مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج.
 وهي تتفرع الى مجموعة من الحسابات الفرعية (العودة الى مدونة حسابات SCF).

اجمالي فائض الاستغلال Excedent Brut D'exploitation = القيمة المضافة للاستغلال - (ح/63 + ح/64)

ح/63 - اعباء المستخدمين.

ح/64 - الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

النتيجة العمليانية (R.O) = اجمالي فائض الاستغلال + ح/75 - ح/65 - ح/68 + ح/78

ح/75 - نواتج عمليانية اخرى (ايرادات ناتجة عن عمليات الاستغلال).

ح/65 - اعباء عمليانية اخرى (اعباء تصرف خلال عملية النشاط العملياني).

ح/68 - مخصصات الاهزلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

ح/78 - استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.

النتيجة المالية = ح/76 - ح/66

ح/76 - نواتج مالية .

ح/66 - اعباء مالية .

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العمليانية + النتيجة المالية

النتيجة الصافية للانشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب على النتائج ويمثلها (ح/69).

النتيجة غير العادية = ح/77 - ح/67

ح/77 - عناصر غير عادية (نواتج)

ح/67 - عناصر غير عادية (اعباء)

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للانشطة العادية + النتيجة غير العادية.

من خلال قراءة سريعة لحساب النتائج يمكن تقسيم الاعباء الى 03 انواع:

- ❖ اعباء الاستغلال = $60/ح + 61/ح + 62/ح + 63/ح + 64/ح + 65/ح + [68/ح - (686)ح] + 69/ح$.
- ❖ اعباء مالية = $66/ح + 686/ح$ [مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ذات الطبيعة المالية].
- ❖ اعباء استثنائية = $67/ح$

فمجموع هذه الاعباء (اعباء الاستغلال + اعباء مالية + اعباء استثنائية)، يشكل: اعباء المحاسبة العامة.

II. الانتقال من اعباء المحاسبة العامة الى اعباء المحاسبة التحليلية [الانتقال من الاعباء الى التكاليف]:

بسبب خضوعها لمنطق اقتصادي وتسييري خاص بها [مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الطبيعة القانونية]، لا تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار كل اعباء المحاسبة العامة، وتعتمد في حسابها للتكاليف على ما يطلق عليه بالاعباء المدمجة، مضافا اليها الاعباء الإضافية، ونستثنى بذلك ما يعرف بالاعباء غير المدمجة.

1- الاعباء المدمجة [القابلة للإدماج، المعتبرة، المحملة]:

هي تلك الاعباء المشتركة بين المحاسبتين (العامة والتحليلية)، اي انها تسجل في المحاسبة العامة وتدمج ضمن اعباء (تكاليف) المحاسبة لتحليلية.

وتتمثل اساسا في حسابات الصنف (المجموعة) السادس (06) مستثناة منها الاعباء غير المدمجة (سنتطرق لها لاحقا). والاعباء المدمجة قد تنقل الى المحاسبة التحليلية بنفس مبالغ المحاسبة العامة، كما يمكن ان تختلف مبالغها عن مبالغ المحاسبة العامة، مما ينتج فروقا يطلق عليها فروق الإدماج، وهي اعباء وجب معالجتها تسمى بالاعباء الاستبدالية (اعباء التعويض) Charges De Substitution، وهي 03 انواع: (حسابها يكون من اجل تحديد التكلفة لاقتصادية).

✓ **فرق الإدماج على المواد الاولية المستهلكة:** لاهداف اقتصادية دائما وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات، يلجأ المديرون الى استعمال تكلفة استبدالية (تعويضية) لتقييم المخرجات بدلا من التكلفة المسموح استخدامها في المحاسبة العامة.

مثال توضيحي:

خلال احدى الدورات التكاليفية (N)، تم استهلاك 5000 كغ من المادة الاولية (N)، حيث تم ادخالها الى المخزن بتكلفة 10 دج للكغ، الا ان انخفاض اسعار هذه المادة في السوق الى حدود 8 دج، من اجل عدم تحميل المنتجات باسعار مرتفعة، تقرر تعويض سعر خروج المادة الاولية بالسعر السائد في السوق [وهو سعر التعويض 8 دج]، هو ما ينتج عنه فرق ادماج على المواد الاولية المستهلكة (DI (MPC).

يحسب بالمعادلة:

$$DI (MPC) = \text{تكلفة التعويض} - \text{تكلفة اخراج المواد الاولية من المخزن.}$$

$$DI (MPC) = (8 \times 5000) - (10 \times 5000) \text{ دج.}$$

$$DI (MPC) = -10.000 \text{ دج (باشارة سالبة).}$$

ومعنى هذا الفرق ان المواد الاولية المستهلكة على مستوى المحاسبة العامة تفوق نظيرتها على مستوى المحاسبة التحليلية بمبلغ 10.000 دج.

✓ **فرق الادماج على مخصصات الاهتلاك:** في المحاسبة العامة يتم حساب مخصصات الاهتلاك بناء على معايير جبائية (حدها القانون الضريبي). وهذا المعايير اهتمت الجانب الاقتصادي، اما المحاسبة التحليلية فتأخذ في الحسبان تحيين قيمة التثبيات محل الاهتلاك، فننتج قيمة اخرى للتثبيات تسمى قيمة الاستعمال (الاستخدام) (La Valeur D'usage)، يحسب على اساسها الاهتلاك في المحاسبة التحليلية ويسمى هذا الاهتلاك بالاهتلاك الاقتصادي (التقني).

وهنا ينتج فرق ادماج على مخصصات الاهتلاك، يحسب بالمعادلة الآتية :

$$Di \text{ Amortissement} = \text{مخصص الاهتلاك الاقتصادي} - \text{مخصص الاهتلاك الجبائي.}$$

وهذا الفرق يمكن :

➤ **ان يكون سالب:** وهي هذه الحالة تنخفض الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية مما يعظم نتيجة المحاسبة التحليلية.

➤ **ان يكون موجب:** وفي هذه الحالة ترتفع الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية وتنخفض نتيجة المحاسبة التحليلية.

مثال توضيحي:

في بداية السنة المالية (N) اشترت المؤسسة (X) سيارة بتكلفة حيازة قدرها 500.000 دج مدة اهتلاكها قدرت بـ 10 سنوات قادمة.
بعد مرور سنتين اي في بداية السنة المالية (N+2)، تم اعادة تقييم هذه السيارة فتبين ان قيمتها اصبحت 560.000 دج، وان مدة اهتلاكها عي 8 سنوات فقط؟ .

المطلوب:

حساب فرق الادماج على مخصصات الاهلاكات؟ علما وان المؤسسة نستخدم طريقة الاهتلاك الخطي؟ .

الحل:

✓ حساب مخصص الاهتلاك الجبائي :

- مخصص (قسط) الاهتلاك الجبائي = تكلفة الشراء (القيمة المحاسبية الصافية)/مدة الاهتلاك المقدره (مدة المنفعة).

- مخصص (قسط) الاهتلاك الجبائي = $10/500.000 = 50.000$ دج.

✓ حساب مخصص الاهتلاك الاقتصادي (التقني):

- قسط الاهتلاك الاقتصادي = تكلفة الاستعمال/مدة الاستعمال.

- قسط الاهتلاك الاقتصادي = $8/560.000 = 70.000$ دج.

- فرق الادماج على مخصص الاهتلاك = مخصص الاهتلاك الاقتصادي - مخصص الاهتلاك الجبائي

- فرق الادماج على مخصص الاهتلاك = $70.000 - 50.000$ دج

- فرق الادماج على مخصص الاهتلاك = $20.000 +$ دج.

✓ فرق الادماج على مخصصات المؤونات:

يتم تكوين المؤونات في المحاسبة العامة لسببين:

1- وجود احتمال مواجهة اخطار خلال السنة المالية المقبلة تتحملها المؤسسة مثل: دفع تعويضات ناتجة عن نزاعات قضائية (تسمى مؤونة الاخطار/ح151 في المحاسبة العامة) عند تكوينها نسجل القيد:

N/12/31
ح/683 . مخصصات للمؤونات – خصوم غير جارية
ح/151 . مؤونة الاخطار

1- هي مؤونات اخرى للاعباء متعلقة باعباء من المحتمل ان تنفقها المؤسسة في الدورة المقبلة من اجل ازالة تبيئات، تظهير وازالة تلوث، اعادة تاهيل موقع ... الخ .
وتسجل في المحاسبة العامة بالقيد :

N/12/31
ح/683 . مخصصات للمؤونات – خصوم غير جارية
ح/158 . المؤونات الاخرى للاعباء – خصوم غير جارية

هذه المؤونات دائما يتم تسجيلها لمتطلبات قانونية، تحقيقا لمبدأ محاسبي متعارف عليه هو مبدأ الحيطة والحذر، كما ان مبالغ هذه المؤونات هي مبالغ تقديرية، أما في المحاسبة التحليلية فعادة ما يتم مراجعة هذه المخصصات لتتناسب والاعتبارات الاقتصادية، وهنا ينتج فرق يحسب كمايلي:
فرق الادمج على مخصصات المؤونات= مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة التحليلية – مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة العامة.

مثال توضيحي:

في احدى الدورات المحاسبية تم تكوين مؤونة لمواجهة خطر نزاع قضائي رفعة احد العمال على المؤسسة كتعويض، قدرت هذه المؤونة بـ 1.000 دج.

عند حساب سعر التكلفة او الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية تم مراجعة مبلغ المؤونة، حيث تم تخفيضها الى 800 دج فقط.

المطلوب:

- حساب فرق الادمج على مخصص المؤونات؟ مع تفسيره محاسبيا؟.

الحل:

فرق الادمج على مخصصات المؤونات= مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة التحليلية – مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة العامة.

- فرق الادمج على مخصصات المؤونات= 800 – 100 = (- 200 دج).

وهذا معناه ان: المحاسبة التحليلية تحملت اعباء أقل مما تحملته المحاسبة العامة بمبلغ: 200 دج

المعالجة المحاسبية لفروق الإدماج:

فروق الإدماج كما رأينا يمكن أن تكون موجبة أو سالبة:

- إذا كانت موجبة: يتم اضافتها لسعر التكلفة وبالضبط للأعباء المدمجة حيث تصبح:
 - الأعباء المدمجة للمحاسبة التحليلية = الأعباء المدمجة في المحاسبة العامة + مجموع فروق الإدماج.
- إذا كانت سالبة = يتم مباشرة تخفيضها من سعر التكلفة وبالضبط من الأعباء المدمجة حيث تصبح:
 - الأعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية = الأعباء المدمجة في المحاسبة العامة - مجموع فروق الإدماج.

ملاحظة هامة جدا:

عند حساب الأعباء المدمجة يجب مراعاة اختلاف دورة المحاسبة العامة التي هي عادة سنة مالية كاملة تبدأ من 01/01 الى 12/31 من نفس السنة، وبين دورة المحاسبة التحليلية والتي تسمى بالدورة التكاليفية والتي تكون في العادة قصيرة نسبيا (شهر، ثلاثي، سداسي... او في بعض الحالات سنة)، مما يحتم عند حساب الأعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية مراعاة الاختلاف في الفترة بين المحاسبتين، كما انه في بعض الحالات يجب مراعاة بعض الأعباء في المحاسبة التحليلية حتى قبل تسجيلها في المحاسبة العامة مثل: تكلفة الكهرباء وتكلفة الماء وبعض التأمينات.

مثال توضيحي:

الدورة التكاليفية لإحدى المؤسسات تقدر ب: (01) شهر واحد، اذا علمت انه خلال شهر افريل 2018 ثم رصد الأعباء الآتية:

- ايجار الثلاثي الثاني من سنة 2018 بمبلغ = 12.000 دج.
- تأمينات السداسي الاول من سنة 2018 بمبلغ = 24.000 دج .
- اعباء المستخدمين لشهر افريل بمبلغ 5.000 دج
- كما توقعت المؤسسة ان تكون تكلفة الكهرباء للثلاثي الثاني 12.000 دج.

المطلوب: حساب كل من اعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لشهر افريل 2018؟ .

الحل:

- اعباء المحاسبة العامة = الايجارات + اقساط التأمينات + اعباء المستخدمين .
- اعباء المحاسبة العامة = 12.000 + 24.000 + 5.000 = 41.000 دج .
- اعباء المحاسبة التحليلية = الايجار (الشهري) + اقساط التأمينات (الشهرية) + اعباء المستخدمين + التكلفة الشهرية للكهرباء (تموينات اخرى).
- اعباء المحاسبة التحليلية = 3/12.000 + 5.000 + 6/24.000 + 3/12.000 = 15.000 دج.

2- الاعباء غير المدمجة:

اذا كانت اغلبية الاعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف او ضمن اعباء المحاسبة التحليلية، فالبعض منها على العكس لا تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الاعباء بالاعباء غير المدمجة، وهي تلك الاعباء التي تتوفر فيها احدى الشروط الاتية:

- اعباء خارج الاستغلال: اي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي والجاري لنشاط المؤسسة.
- اعباء غير عادية: وهي الاعباء الاستثنائية.
- اعباء غير مستقرة على عاتق المؤسسة: بمعنى قد تتحملها المؤسسة خلال دورة ولا تتحملها الدورة القادمة..

ومن الامثلة الواضحة لهذه الاعباء والتي يمكن استخراجها مباشرة من حساب النتائج دون اختبارها هي:

- /ح67: الاعباء غير العادية (مثل حدوث كوارث طبيعية...).
- بعض الحسابات الفرعية للحساب 65- اعباء عملياتية اخرى:
 - /ح654- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل (ديون معدومة).
 - /ح656- الغرامات والعقوبات والاعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات.
 - /ح654- الاعباء الاستثنائية للتسيير الجاري.
- بعض الامتلاكات والمؤونات ذات الطابع الاستثنائية (فروع /ح68).
- /ح69- ضرائب على النتائج وما يماثلها.
- علاوات التأمين على الحياة لصاحب الشركة (العمل) وهي جزء من /ح616- أقساط التأمينات.
- الارباح التي يتحصل عليها العمال نظير مشاركتهم في تحقيقها، وتحسب في شكل نسبة من الارباح قبل اقتطاع الضريبة على الارباح (وهي احدى فروع الحساب 638 اعباء المستخدمين الاخرى).

3- **الاعباء الاضافية- Charges supplétives**: وهي عباره عن اعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج ضمن التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض اعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح باقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية، وعادة ما تصنف هذه الاعباء الى صنفين.

✓ **مكافأة عمل المستغل**: لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي تمثل مكافأة عمله وراسماله (المملوكة لشخص او عائلته ذات طابع فردي)، وبالتالي لا يأخذ اخر لأجره. في المحاسبة العامة، ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لابد أن يضاف اجر خيالي في حساب التكاليف [الشكل القانوني لبعض المؤسسات او قانونها التأسيسي Stots المنع الحساب اجور للمستغل عمل ح/ 634 اجور المستغل الفردي].

✓ **مكافأة راس المال**: لا يمكن ان تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتوجين، احدهما ممول بالأموال الخاصة المؤسسة والأخر ممول بقروض خارجية، حيث ان هذا الاخير سيظهر حتما تكلفة أكبر، ولتفادي هذا الاختلال يعمد

الى اضافة اعباء اقتصادية تمثل مكافأة الاموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك، وتجدد الإشارة الى أن هذا المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة بما انها اعباء وهمية.

III. كخلاصة لمسبق:

سواء تعلق الامر بالأعباء الاضافية التي لا يظهر لها اثر في المحاسبة العامة، او الاعباء غير المدمجة التي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فان قرارها أخذها او عدم اخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود لخيارات المؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار من قرارات التسيير.

مما سبق يمكن التعبير عن المعالجات المختلفة التي تسمح بالانتقال من الاعباء الى التكاليف بالمعادلات التالية:

- ❖ أعباء المحاسبة العامة = الاعباء المدمجة في المحاسبة العامة + الاعباء غير المدمجة.
- ❖ اعباء المحاسبة التحليلية = الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية + الاعباء الاضافية.
- ❖ الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية = الاعباء المدمجة في المحاسبة العامة (+ او -) فروق لإدماج

وانطلاقا من هذه المعادلات فان:

اعباء المحاسبة التحليلية = اعباء المحاسبة العامة + الاعباء الاضافية - الاعباء غير المدمجة (+ او -) فروق الادماج.

وبالتالي فإن: اعباء المحاسبة التحليلية = (او تمثل) سعر التكلفة، وهو المفهوم الذي سنتعامل به من الان فصاعدا، وننتقل من الاعباء الى التكاليف.