

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله

2020-2021 السداسي 3

المحاسبة التحليلية

## المحاضرة 01

### مدخل الى المحاسبة التحليلية



## المحاضرة رقم 01 : مدخل إلى المحاسبة التحليلية

توصف المحاسبة بشكل عام بأنها لغة الأعمال، حيث يتم من خلالها توصيل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسات إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها، والحقيقة ان المحاسبة في وقتنا الحالي لا يقتصر دورها على توصيل المعلومات إلى الذين لهم علاقة مباشرة بالمؤسسات كالمستثمرين والدائنين، بل يتعدى ذلك إلى أفراد المجتمع كافة، خاصة إن عصرنا الحالي شهد ظهور مؤسسات كبيرة ذات أثر اقتصادي واضح وملمووس في المجتمع بأسره. ومن جهة أخرى تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية تشكل نظام معلومات شامل، يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف تماما من حيث الوظيفة واسبس التصميم عن بعضها البعض، إلا أنها تنسجم وتتداخل لتشكيل سلسلة واحدة تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف، وعليه يجب عند تصميم نظام معلومات فرعي أن يراعي في ذلك مواصفات وعمل الأنظمة الفرعية الأخرى، حتى يحدث الانسجام وأن لا يقع التعارض في الأهداف والوسائل، ولضمان تدفق المعلومات بشكل مناسب، ومن بين الأنظمة الاختيارية في المؤسسة نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية التي تسمح بتحليل وتفسير النتائج المحققة بصورة مفصلة وبالتركيز على المصاريف باعتبارها تدفقات خارجة من خزينة المؤسسة وتؤثر على وضعيتها المالية في نهاية السنة المالية

**1- مفهوم المؤسسة وتصنيفها:** تعتبر المؤسسة مجموعة من العناصر البشرية والمادية التي تعمل ضمن توليفة معينة وتتفاعل فيما بينها لتحقيق هدف معين، ويمكن تصنيفها إلى:

**أ/ من حيث الشكل القانوني:** نجد المؤسسات الفردية، المؤسسات الجماعية في شكل شركات الأشخاص مثل شركة التضامن، شركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات الأموال مثل شركات ذات الأسهم وشركات المساهمة.

**ب/ من حيث الملكية:** نجد المؤسسات العامة والمؤسسات الخاصة والمؤسسات المختلطة.

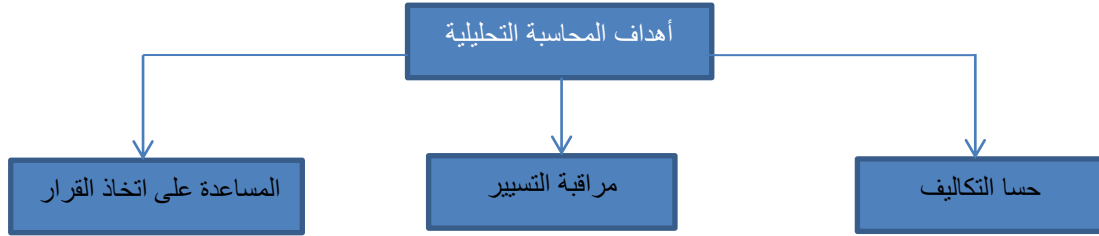
**ج/ من حيث طبيعة النشاط:** نجد هنا المؤسسات المالية ومؤسسات الخدمات، المؤسسات التجارية والمؤسسات الصناعية، بالإضافة إلى المؤسسات الزراعية.

## 2- تعريف المحاسبة التحليلية

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها " أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى، تمد المستويات الادارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف، وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبقا وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببها في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو

منتج محدد، بهدف اتخاذ الاجراءات الفنية والتنظيمية والادارية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على الاسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الايجابية"

### 3- الأهداف الاساسية للمحاسبة التحليلية



أ/ حساب التكاليف وتحليل الربح: يتمثل هذا الهدف في تحديد التكاليف لمختلف المنتجات والخدمات المقترحة على العملاء ومن هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أداة حساب مهمتها توزيع أعباء المحاسبة المالية (ح/60 إلى الحساب 68) على مختلف منتجات ونشاطات المؤسسة، ومعرفة التكاليف النهائية يسمح للمؤسسة بتحديد أسعار البيع.

وعليه فإن الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد تكلفة كل عنصر؛
- تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛
- تحديد التكلفة الاجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛
- تحديد قيمة المخزون باستخدام الجرد الدائم للمخزونات.

ب/ مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية كأداة مراقبة للتسيير تركز على خطوتين:

- تحليل الأعباء العائدة لكل عنصر من عناصر التكلفة؛
- مقارنة هذه الأعباء لأي مقاييس كانت سواء معيارية أو تقديرية.

وذلك كوسيلة للتعرف على حساب أي تغيير في التكاليف عن طريق اتخاذ الاجراءات المستحقة في الوقت المناسب.

ج/ المساعدة في اتخاذ القرار: تواجه الادارة مشاكل متعددة سواء في مجال الانتاج أو البيع ومن ثم تحتاج إلى

بيانات تفصيلية حتى تتمكن من اتخاذ القرار الأمثل، والتالي في تساعد على:

- التعرف على البدائل؛
- تقييم البدائل؛
- المفاضلة بين البدائل.

#### 4- مقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة التحليلية

قبل التطرق الى المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية لا بد من ادراج تعريف مبسط لهذه الأخيرة. تعرف المحاسبة المالية "بأنها إحدى التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال المتدفقة بين الأعوان الاقتصادية في اقتصاد ما خلال فترة زمنية معينة، حيث تهتم بتصنيف وتسجيل وتتبع مختلف العلاقات المالية حسب تسلسلها الزمني، وفق قوائم مالية، تتضمن موارد والتزامات المؤسسة والأنشطة الاقتصادية التي تؤدي إلى حدوث تغير فيها، بغية الوصول إلى تحديد النتيجة العامة للمؤسسة والوقوف على المركز المالي لها."

#### 4-1 أوجه الاختلاف والتشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

يعتبر الكثير من الباحثين، أن المحاسبة التحليلية نشأت في رحم المحاسبة المالية، حتى نفوا في بداية الأمر استقلاليتها عن هذه الأخيرة، إذ تعتمد كل واحدة منهما على الأخرى، فالمحاسبة العامة تعتبر المصدر الأساسي والمهم للمعلومات التي تستخدمها محاسبة التكاليف.

أ/ أوجه الترابط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية: يمكن ايجازها في 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 الانتاج التام؛
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد المحاسبة التحليلية ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد والمشتريات واجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات ..؛
- تشترك المحاسبة المالية مع المحاسبة التحليلية في اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر؛
- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات المحاسبة التحليلية لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجور.

ب/ أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

يستقي نظام المحاسبة المالية ونظام معلومات محاسبة التكاليف البيات من المستندات الخارجية كانت أم داخلية، ثم يقوم كل نظام منهما بعمليات تشغيلية تتفق مع الاهداف التي يصبو إلى تحقيقها، مما أدى إلى وجود علاقة ارتباط بينهما يمكن ايجازها فيما يلي:

● **استخدام بيانات من أجل الرقابة:** بنظرة فاحصة إلى الحسابات الختامية التي تمثل مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية، يمكن ملاحظة وجود بيانات تعبر عن تكاليف اجمالية فمثلا تكلفة المبيعات وتكلفة المشتريات وتكلفة مخزون اول المدة وتكلفة المخزون آخر المدة، وبنفس النظرة الفاحصة إلى دفاتر وسجلات نظام معلومات محاسبة التكاليف يمكن ملاحظة وجود نفس البيانات السابق ذكرها ولكن بشكل تحليلي وتفصيلي لدرجة يمكن معها القول بأن البيانات المستمدة من نظام معلومات محاسبة التكاليف تعتبر وسيلة للرقابة والضبط للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من نظام معلومات المحاسبة المالية، ومن المسلم به ضرورة تساوي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف التحليلية كما تعالج في محاسبة التكاليف مع نظيره الاجمالي في المحاسبة المالية حتى لو تطلب الأمر القيام بعمل التسويات اللازمة من أجل تحقيق هذا الغرض.

● **استخدام بيانات من المحاسبة المالية:** حتى يتسنى لنظام معلومات المحاسبة التحليلية القيام بتحديد التكلفة لكل عنصر، يلزمها بيانات من المحاسبة المالية مثل: ثمن شراء المواد لكل صنف من الأصناف المستخدمة في النشاط، وبيان أجور العمالة المستخدمة بحسب أنواعها سواء عمالة عادية أو ماهرة، وبيان أثمان وأسعار الخدمات المختلفة من مياه وكهرباء وهاتف وغيرها من وسائل الاتصال الحديثة، الصيانة وقيمة الأصول الثابتة المشتراة وتواريخ الشراء حتى يمكن حساب المؤونات بدقة، وجميع هذه البيانات تثبت في دفاتر وسجلات المحاسبة المالية بأول و بشكل اجمالي ثم يتم تحليلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف.

● **استخدام مجموعة واحدة من السجلات:** بعد أن كانت سجلات التكاليف مستقلة عن سجلات المحاسبة المالية في ظل نظام انفصال كل منهما عن الآخر، ونتيجة لزيادة الاهتمام بدور محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة على الانفاق، فإن الواقع يقضي بأهمية إدماج حسابات التكاليف والحسابات المالية، ومن ثم الاحتفاظ بمجموعة واحدة من السجلات واستخدام حسابات المراقبة التي تشتمل على بيانات

اجمالية عن عناصر التكاليف التي تظهر بشكل تفصيلي في حسابات تكلفة المواد والأجور المصروفات الأخرى.

- الاهتمام بتجديد نتائج الأعمال ( النشاط): تهتم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتحديد نتائج الأعمال أو النشاط للمؤسسة ككل وبشكل اجمالي، على حين تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الأداء لكل نشاط على حدى ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج أي بشكل تفصيلي يفيد في تحقيق أغراض الرقابة لتفادي أي ضياع أو اسراف ثم تقوم بعد ذلك بتحديد نتيجة الأعمال أيضا لكل نشاط ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج من المنتجات.

ويمكن تلخيص أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية في النقاط التالية:

- كل من المحاسبة المالية والتحليلية تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة؛
- كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية 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 التحليلية والمالية تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة اجمالية، بينما تظهرها المحاسبة التحليلية بصورة تفصيلية؛
- تطبق كل من المحاسبة المالية والتحليلية نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات؛
- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس؛
- يعتبر نظام المحاسبة المالية والتحليلية نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل، ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبة الذي يفرضه متطلبات النظامية؛
- تركز كل من المحاسبة المالية والتحليلية بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة.

ج/ أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

معيار المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
من الناحية القانونية	اجبارية	اختيارية: لا تعتبر المحاسبة التحليلية اجبارية على المؤسسات، وبالتالي فإن استخدام نظام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الادارة بأهمية المعلومات التي تقدمها، وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة، وعلى قدرة المحاسب على اقناع الادارة بضرورتها.
نوع المعلومات	تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية، وعلى الرغم الانتقادات الموجهة لهذه الأرقام فإنه لم يسمح لحد الآن باستبدالها بطرق أخرى مثل طريقة التكاليف المعدلة بالأرقام القياسية، طريقة التكاليف الجارية، مما يعني أن كل محاولات التحديث التي تم اقتراحها في الأدبيات المحاسبية لم تلغي دور البيانات التاريخية وأكثر من ذلك فقد اعتبرت البيانات التي تعدها وفق طرق القياس المقترحة بيانات مالية اضافية.	المحاسبة التحليلية لا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية، اذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات كما هو الحال عند اعداد الموازنات التخطيطية وعند تقديم بيانات لاتخاذ قرارات ادارية خاصة، مثل قرار الاستمرار في تشغيل أحد أقسام المؤسسة أو إيقافه، وقرارات الانفاق الرأسمالي، فهذه القرارات تعتمد على مفهوم التكاليف المناسبة وأهم صفاتها أنها مستقبلية وتفاضلية.
موضوع التقرير	تغطي تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المؤسسة ككل، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة.	تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير بعضها يتعلق بوحدة الادارة التشغيلية وبعضها يتعلق بوحدة الادارة الوسطى وبعضها يتعلق بوحدة الادارة العليا، وبعض هذه التقارير يحتوي على بيانات تقديرية إضافة الى ذلك عادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية أو فصلية.
من حيث العلاقات المالية	تتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير، أي أنها تتم بالعلاقة بين الدائنية والمديونية.	أما المحاسبة التحليلية تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارات والأقسام والمراكز داخل المؤسسة، حيث يركز

اهتمامها على نفقات العمليات التشغيلية الداخلية أيا كانت طبيعة النشاط أنتاج سلعة أو خدمة.		
تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد كلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.	إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وتسجيل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي	من حيث الأهداف
تقديم المعلومات بأسلوب تحليلي تفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الانتاج والخدمات.	تعالج المعاملات المالية بشكل اجمالي وتقدمها للإدارة بشكل عام	من حيث طريقة معالجة العمليات المالية
أما محاسبة التكاليف فتهتم أساسا بحصر وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف.	المحاسبة المالية تهتم بعناصر المصروفات والايادات بجميع أنواعها، وعناصر الأصول والالتزامات.	من حيث العناصر مجال الاهتمام
أما محاسبة التكاليف فتهتم بخدمة الأطراف الداخلية وهي المستويات الادارية المختلفة.	تهتم المحاسبة المالية بخدمة الأطراف الخارجية وهم أصحاب المؤسسة والدائنون والمقرضون والعاملون، وكذا الجهات الحكومية كمصلحة الضرائب وغيرها.	من حيث الأطراف التي تقدمها

#### 5- 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 في:

**5-1 الوظيفة التسجيلية:** يعني 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

**5-2 الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد

نصيب كل منتج من هذه العناصر.



3-5 الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، مل ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس هذه الانحرافات من أجب الحد منها.

4-5 الوظيفة التفسيرية أو الاخبارية: بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل اليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الادارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.

5-5 الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، وهذا ما يساعد الادارة على تحقيق أهدافها. وفي الاخير ما يمكن قوله أن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، وبالقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في اطار صياغته للتقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.