

الفصل الاول: مدخل عام للمحاسبة التحليلية

ازدادت الحاجة الى المحاسبة التحليلية تحقيق لمبدأين اساسيين في التسيير (المناجمت).

المبدأ الاول: مالا يمكن قياسه لا يمكن ادارته...بمعنى ان ادارة الشيء مرتبط بمدى ترجمته الى ارقام او في شكل كمي.

المبدأ الثاني: ناتج عن زيادة حدة المنافسة مما يؤدي بجميع المؤسسات الى محاولة خفض تكاليف منتوجاتها تحقيق لمزايا تنافسية، ولا يتأتى هذا الا من خلال مراقبة التكاليف.

1- مفهوم المحاسبة التحليلية:

رغم مرور حوالى قرن واكثر منذ ظهور مفهوم المحاسبة التحليلية بشكلها الحديث، الا ان التعاريف التي اسندت لها، غير مختلفة الجوهر وان اختلفت في الشكل، حيث ان معظم تعاريفها اقتصرت بالأهداف المنتظرة منها، مما يصعب تعريفها سبب تعدد الاهداف التي يمكن ان تحقيقها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن ان توفرها، وبناء على ذلك يمكن ادراج التعريفين الاتنين للمحاسبة التحليلية:

التعريف الاول: يرى ان المحاسبة التحليلية هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها وتحليلها تقرير عنها الى الادارة لمساعدتها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

التعريف الثاني: يرى في المحاسبة التحليلية تقنية معالجة المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة الى مصادر اخرى)، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها.

2- نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

نشأت المحاسبة التحليلية نتيجة عجز المحاسبة العامة (المالية) في مواكبة التطور الذي حدث خاصة بعد الثورة الصناعية، وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذه التطورات. فتاريخ المحاسبة التحليلية الحديثة يعود ظهوره الى بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الامريكية مع تطور مدرسة الادارة العلمية لرائدها Frederick Taylor بين سنوات 1880م -1910م، حيث ظهرت طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية، وقد ساهمت مجموعة من المؤسسات الكبرى في نشأتها، اهمها: شركة Dupont De Nemours وشركة General Motors وفي بداية الثلاثينيات انتقلت الى اوروبا وبالضبط الى فرنسا التي عرفت ظهور طريقة الاقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية، والتي تبناها فيما بعد المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي مع تغيير تسميتها الى طريقة مراكز التحليل خلال سنة 1982 من طرف المقدم في الجيش الفرنسي Emile Rimaillho.

ثم بعد ذلك توالى ظهور مجموعة من الطرق لعل اهمها طريقة التكلفة المتغيرة Direct Costing خلال سنوات الستينات.

ومع اتساع النفوذ الياباني كقوة اقتصادية خلال سنوات السبعينات ظهرت مجموعة اخرى من الطرق. مثل: طريقة التكلفة المستهدفة...

ومع بداية الثمانينات ظهر مدخلا جديدا تنبته المدرستين الأمريكية والأوروبية عرف بمحاسبة التكلفة على اساس النشاط Activity Based Costing ABC .
 اما على الصعيد التطور في التسميات فقد تطور مفهوم المحاسبة التحليلية:
 من محاسبة صناعية الي محاسبة تحليلية للاستغلال ثم تحليل التكاليف فتحليل ومراقبة التكاليف واخيرا محاسبة التسيير Comptabilité de gestion وهذه التسميات هي تسميات المدرسة الفرنسية.
 اما في المدرسة الانجلوساكسونية فإنها تسمى بمحاسبة التكاليف وهي تختلف عن المحاسبة الادارية اذ ان الاولى هي جزء من الثانية.

نشير في الاخير التي انه توجد مجموعة من العوامل ساهمت في تطور المحاسبة التحليلية ابرزها:

- ✓ زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات.
- ✓ كبر حجم المؤسسات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات.
- ✓ قصر عمر المنتوجات بسبب التطور التكنولوجي .
- ✓ انتشار التكنولوجيات الحديثة في التصنيع وزيادة الاعتماد على الآلات Automatisation.

3- اهداف المحاسبة التحليلية:

تهدف المحاسبة التحليلية الى تحقيق مجموعة من الاهداف لعل اهمها:

- حساب وقياس ومراقبة تكاليف وأسعار تكلفة مختلف المنتوجات.
- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية، حيث يقيم مخزون المواد الاولية والبضاعة بتكلفة الشراء، اما تقييم المنتوجات بأنواعها فيكون بتكلفة الانتاج كما يتم كذلك تقييم التثبيات التي تقوم المؤسسة بإنجازها لذاتها.
- تفسير النتائج من خلال مقارنة اسعار التكلفة ومختلف التكاليف بأسعار البيع.
- المساعدة على اتخاذ القرارات: بحيث توفر المحاسبة التحليلية معلومات يستند عليها متخذو القرارات من اجل رسم السياسات المستقبلية وكذلك قرارات:

- ✓ المساعدة على تحديد اسعار البيع
- ✓ اعداد الموازنات التقديرية
- ✓ المساعدة على الاختيار بين البدائل الاستثمارية المتاحة.

4- مجالات تطبيق المحاسبة التحليلية:

يمكن القول انه طالما هناك نشاط فانه هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة الى قياسها وضبطها وتخطيطها ومراقبتها... .

فاستخدام المحاسبة التحليلية لم يعد مقتصرًا على المؤسسات الصناعية بل امتد الى جميع المؤسسات بما في ذلك الخدمية والتجارية والزراعية والمصرفية.

كما ان تطبيقها لم يعد مقتصرًا على المؤسسات الخاصة بل تعداها الى المؤسسات العمومية بنوعها الاقتصادية الهادفة الى تحقيق ارباح وكذا الخدمية غير الربحية ، كما ان حجم المؤسسة لم يعد له معنى في تطبيق المحاسبة التحليلية التي اصبحت ضرورية في المؤسسات سواء الصغيرة، المتوسطة او الكبيرة.

5- دراسة مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

اذا كانت المحاسبة العامة(المالية) الزامية بحكم القانون في اغلبية دول العالم، نظرا لما تهدف اليه من تقديم كشوف وقوائم مالية موجهة للغير في نهاية كل دورة مالية، مما يبرر تسميتها بالمحاسبة الخارجية، حيث تعطي في نهاية الدورة المالية نتيجة اجمالية، بينما تحتاج المؤسسة الى معرفة النتائج الجزئية حسب كل منتج، وتكملة للمحاسبة العامة، ومواجهة النقائص التي وجهت لها، ظهرت المحاسبة التحليلية، التي يطلق عليها المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة تتخذ على اساسها القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، ورغم اشتراكهما في عدة نقاط، فانه هناك نقاط عديدة تفرق بين النوعين من المحاسبة، يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): اهم الفروق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	معايير المقارنة
اختيارية	اجبارية (الزامية)	من الناحية القانونية
اطراف داخلية: ادارة المؤسسة	اطراف خارجية: المساهمون المستثمرون، المقرضون، الضرائب، البنوك...	من ناحية المستخدمين لمعلوماتها
اقتصادية وتسييرية (اتخاذ القرارات...)	مالية، ضريبية وجبائية (تحديد نتيجة الدورة و صافي المركز المالي)	الاهداف
تصنيفات متعددة (حسب الغاية): حسب علاقتها بالوحدة المنتجة حسب سلوكها، الوظيفة... الخ..... الخ	حسب طبيعتها (المجموعة 06 من SCF)	تصنيف التكاليف او الاعباء
فترة تكاليفية قصيرة نسبيا: شهر، ثلاثي او سداسي...	سنة مالية	فترة المعالجة (دورة النشاط)
ماضي- حاضر ومستقبل - ما حدث ويحدث وما سيحدث	الماضي والحاضر - ما حدث فعلا	من حيث الزمن
بصورة تفصيلية: - حسب المنتجات - حسب النشاطات ... الخ	بصورة اجمالية وشمولية (نتيجة الدورة)	حساب النتيجة
بياناتها سرية وداخلية	بياناتها منشورة وعلنية	سرية البيانات
تنظيمها والياتها مختلفة ومتعددة (في شكل جداول وقوائم واشكال)	متماثلة ورسمية (الميزانية، حساب النتائج... الخ)	من ناحية النظم والأدوات

6- المفاهيم والمصطلحات شائعة لاستخدام في المحاسبة التحليلية:

يمكن حصر اهم المفاهيم المتداولة -بصفة مكثفة- على مستوى المحاسبة التحليلية في العناصر التالية:

1- **العبء (La charge):**

هو مصطلح يستخدم عادة في المحاسبة العامة، فهو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص المنتجات والخدمات، وحسابات الصنف السادس(6) من النظام المحاسبي المالي SCF كلها عبارة عن اعباء، نذكر: المواد الاولية المستهلكة، اعباء الايجار، اعباء المستخدمين... الخ

2- **الخسارة (La perte):**

هي تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة لا يقابلها منفعة او خدمة، وتحدث عادة نتيجة احداث مفاجئة لا يمكن توقعها مثل: حريق او سرقة، او يمكن توقعها ولكن لا يمكن تجنبها مثل: انهيار الاسعار، حدوث ازمات او نتيجة اهمال وعدم كفاءة.

3- **التكلفة (Le cout):**

هو المصطلح الاكثر تداولاً وانتشاراً في المحاسبة التحليلية، وقد عرفها المخطط المحاسبي العام الفرنسي على انها: مجموع الابعاء المرتبطة بمنتج او امر انتاجي اخذ داخل الشبكة المحاسبية، ومن امثلتها: تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج... الخ .

4- **سعر التكلفة: (التكلفة النهائية) Cout De Revient:**

هو مجموع التكاليف المنفقة على منتج معين بداية بعملية الشراء الى غاية توزيعه، وهو يخص فقط المنتجات المباعة، ويتم حساب سعر التكلفة بالعلاقة التالية:

- **إذا كانت المؤسسة انتاجية:**

سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتج النهائي المباع + اعباء خارج الانتاج (اعباء التوزيع+ اعباء الادارة والمالية).

- **إذا كانت المؤسسة تجارية:**

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + اعباء التوزيع.

4- **رقم الاعمال: Chiffre D'affaire:** هو مبلغ المبيعات معبر عنه بسعر البيع.

رقم الاعمال = حجم المبيعات × سعر بيع الوحدة.

5- **هامش: La marge:** هو الفرق بين رقم الاعمال وتكلفة معينة غير سعر التكلفة.

مثل:

هامش التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال - التكلفة المتغيرة (نتيجة جزئية)

6- **النتيجة: Le resultat:** هي الفرق بين رقم الاعمال وسعر التكلفة .

وقد تكون:

- اما خسارة اذا كانت مدينة، في حالة: مجموع النواتج > مجموع الاعباء.
- اما ربح اذا كانت دائنة، في حالة: مجموع النواتج < مجموع الاعباء.

ولتوضيح هذه المصطلحات، ندرج المثال التوضيحي الاتي:

مؤسسة (X) تقوم بإنتاج المنتج (P) انطلاقا من المادة الاولية (M).

خلال الفترة التكاليفية (N) والمقدرة بشهر، قامت المؤسسة (X) بإنتاج 200 وحدة من المنتج (P)، حيث انه لإنتاج الوحدة الواحدة من (P) نستهلك الاعباء الاتية:

اعباء غير مباشرة	اعباء مباشرة	
	ساعات العمل	المادة الاولية (M)
500 دج	ساعة عمل واحدة بسعر 3 دج للساعة	4 وحدات بتكلفة شراء 5 دج للوحدة

المطلوب:

اذا علمت ان: المؤسسة قامت ببيع 150 وحدة بسعر بيع قدره 30 دج للوحدة، كلفها 650 وحدة من المادة الاولية (M) 150 ساعة عمل، و 50 دج كأعباء توزيع اجمالية حيث ان المخزون الاولي من المنتج (P) كان مساويا للصفر.

المطلوب: حدد كل من:

- الاعباء (الممكنة)، التكاليف (الممكنة)، الخسارة، رقم الاعمال، الهوامش (الممكنة)، سعر التكلفة، النتيجة؟، كل ذلك بالنسبة للمنتجات المباعة.

الحل:

➤ الاعباء الممكنة:

- ✓ المواد الاولية المستهلكة = 650 وحدة × 5 دج = 3250 دج.
- ✓ اليد العاملة = 150 ساعة × 3 دج = 450 دج
- ✓ الاعباء غير مباشرة = 500 دج
- ✓ اعباء التوزيع = 50 دج

➤ التكاليف الممكنة:

- ✓ تكلفة انتاج المنتجات المباعة = المواد الاولية المستهلكة + اليد العاملة + الاعباء غير المباشرة
- ✓ تكلفة انتاج المنتجات المباعة = 3250 دج + 450 دج + 500 دج = 4200 دج.
- ✓ تكلفة الانتاج المباشرة = المواد الاولية المستهلكة + اليد العاملة.
- ✓ تكلفة الانتاج المباشرة = 3250 + 450 دج = 3700 دج.

➤ الخسارة:

- إنتاج 150 وحدة من المنتج (P) كلف المؤسسة 650 وحدة من (M) بتكلفة اجمالية قدرها: 5×650 دج = 3250 دج.
- من المفروض كان يكلف المؤسسة فقط (150 وحدة) \times (4 وحدات من M) \times 5 دج بتكلفة اجمالية قدرها: 3000 دج.

وبالتالي: قيمة الخسارة (لا تقابلها منفعة) = $3000 - 3250$ دج = 250 دج
 (نتيجة عن اهمال او عدم كفاءة كما قلنا اعلاه)

➤ **رقم الاعمال: (حجم المبيعات) = عدد الوحدات المباعة \times سعر بيع الوحدة**

$$= 150 \text{ وحدة} \times 30 \text{ دج} = 4500 \text{ دج}$$

➤ **الهوامش الممكنة:**

الهامش على تكلفة انتاج المنتجات المباعة = رقم الاعمال - تكلفة انتاج المنتجات المباعة.
 الهامش على تكلفة انتاج المنتجات المباعة = $4500 - 4200$ دج = 300 دج

➤ **سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المباعة + اعباء خارج الانتاج (اعباء التوزيع).**

$$\text{سعر التكلفة} = 4200 + 50 = 4250 \text{ دج}$$

➤ **النتيجة = رقم الاعمال - سعر التكلفة**

$$\text{النتيجة} = 4500 - 4250 = 250 \text{ دج. (ربح).}$$