

مقدمة

إن نجاح المؤسسات مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل، حيث يعد عنصرا هاما في التحكم في تسيير المؤسسة، ومراقبتها واكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها، وعليه تحديد الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح، حيث النظام المحاسبي هو جزء مهم من نظام المعلومات الذي يحتاج إليه المسير.

وتعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات التسييرية والرقابية التي تعتمد عليها المؤسسات في تحديد التكاليف وبدقة خاصة مع تغير المحيط الاقتصادي إذ أصبح نجاح المؤسسة لا يقتصر فقط على تحقيق أكبر رقم أعمال ولكن تحقيق أقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على توازنها وجودة سلعها وذلك لضمان مكانتها التنافسية والبقاء في المقدمة من خلال تسيير أمثل يضمن للمؤسسة نموها واستمراريتها، من خلال العمل بشراسة لإنجاح عملية التسيير بصفة عامة وعملية تسيير الإنتاج بصفة خاصة.

وتهدف هذه المطبوعة إلى عرض أبرز الأساسيات المتعلقة بمقياس المحاسبة التحليلية الذي يتم تدريسه لطلبة سنة ثانية تخصص محاسبة ومالية على مستوى كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير في جامعة الجزائر 3 في شكل دروس وتمرين مبسطة وواضحة حتى يتمكن الطلبة من إستيعابها بشكل سهل.

وقد تم التطرق في هذه المطبوعة إلى خمسة محاور بشكل متسلسل ومتناسق مع محتوى البرنامج الوزاري نلخصها كالتالي: المحور الأول تم التطرق فيه إلى الإطار النظري للمحاسبة التحليلية، المحور الثاني تناول مدخل لحساب التكلفة وسعر التكلفة، المحور الثالث شرح محاسبة المخزونات، المحور الرابع تناول طريقة التكلفة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) وشرح حالات خاصة للمنتج لحساب سعر التكلفة والمحور الخامس عالج طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وفي نهاية كل محور مجموعة من التمارين التطبيقية مع الحل التي من خلالها يتم فهم ما جاء في كل محور.

وفي الأخير نرجو من الله ان يكون هذا العمل عملا موفقا ويغطي احتياجات طلبتنا في هذا المجال، بانتظار أعمال علمية أخرى.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

سيتم التطرق في هذا المحور إلى مفهوم المحاسبة التحليلية، التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية، أهداف المحاسبة التحليلية، وظائف المحاسبة التحليلية، المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، تصميم نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة فيه.

أولاً: مفهوم المحاسبة التحليلية

رغم مرور حوالي قرن وأكثر من ظهور مفهوم المحاسبة التحليلية بشكلها الحديث إلا ان التعاريف التي أسندت لها غير مختلفة الجوهر، وإن اختلفت في الشكل، حيث أن معظم تعاريفها إقترنت بالأهداف المنتظرة منها، ما صعب تعريفها نظراً لتعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والإختلاف في إستعمالات المعلومات التي توفرها.

تعريف المحاسبة التحليلية بأنها:

التعريف الأول: "نظام فرعي من النظام المحاسبي للمؤسسة، يهتم بحصر وتجميع وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها".¹

التعريف الثاني: " المحاسبة التحليلية عي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة"²

التعريف الثالث: " المحاسبة التحليلية أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الإستثماري".³

التعريف الرابع: " هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجية، وللتخطيط والرقابة للأعمال التجارية ولإتخاذ القرارات الخاصة".⁴

ومما سبق: " المحاسبة التحليلية أداة تحليلية ورقابية هامة محوكة بمجموعة من الطرق والمبادئ و القواعد والأصول النظرية الأخرى، تمد المستويات الإدارية 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 مسبقاً وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببها في نطاق كل

¹ زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 9-10

² ناصر دادي عدون، المحاسبة الوطنية وتقنيات التسيير، الجزء 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 8

³ Farid MAKHLOUF, *comptabilité analytique*, édition pages bleues, Algérie, 2006, p :08

⁴ محمد الفيومي محمد، أصول التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1980، ص 21

مركز تحليل أو عملية أو منتج محدد، بهدف إتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية".¹

ثانيا: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية

يمكن عرض المراحل التي مرت بها المحاسبة التحليلية كما يلي:

- انحصار عمل المحاسبين في تحديد العلاقة المالية بين المؤسسات والغير، جعل المحاسبة في حد ذاتها بعيدة عن الإدارة، حتى ظهرت ظروف وعوامل ألزمت تطورها وإخراجها من عزلتها.²
- ظهور المنشأة التجارية الكبيرة ذات الأقسام المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر، مما دعى إلى ضرورة التفكير في إيجاد وسائل محاسبية تساعد على مراقبة هذه الفروع والأقسام.
- التطور التكنولوجي السريع في طرق ووسائل الإنتاج ساعد على التمرکز وإنشاء وحدات إقتصادية كبيرة للإستفادة من مزايا التخصص، الأمر الذي نتج عنه تعقيد العمليات الصناعية وإزدياد عدد المستخدمين، وهذا ما يتطلب تقديم بيانات أكثر تفصيلا لسير الوحدات.
- التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة، مراكز الإنتاج والتصريف زاد من تعقيد الأمر بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى، ممّا أدى إلى إنعزال الإدارة العامة، هذا ما تطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما يتماشى والتطور الإداري الذي تحول من الإشراف الإداري المباشر إلى تفويض المسؤوليات لتساعد الإدارة على ممارسة دورها الرقابي.
- كانت الإدارة العليا تواجه مواقف متعددة تستدعي إتخاذ القرارات بصفة سريعة في مجالات مختلفة، لذلك كانت بحاجة إلى بيانات محاسبية ومعلومات تخص إتخاذ القرار، ولا تتوقف هذه البيانات على أنها إجمالية بل تحليلية وتفصيلية، وفي هذا الصدد تقدم المحاسبة معلومات مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي وهذا ما مهّد لظهور محاسبة التكاليف المعيارية والمحاسبة الإدارية لترشيد الإدارة في تقويم الأداء وترشيد القرارات.

وعموما إرتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة، ويمكن تقسيم مراحل ظهورها إلى مرحلتين:

¹ محمود علي الجبالي وآخرون، محاسبة التكاليف، وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 14.

² ددان عبد الغني، الإتجاه للمنافسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، ص 8.

المرحلة الأولى: المحاسبة التحليلية التقليدية

كانت في منتصف القرن 18 وحتى أواخر القرن 19، حيث كانت الغالبية العظمى للمؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنهج الذي يتبع في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، وبالتالي أصبحت المحاسبة العامة قاصرة عن تلبية الإحتياجات والمتطلبات المتمثلة في عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها.

المرحلة الثانية: المحاسبة التحليلية المعاصرة

بدأت بجد في 1945، حيث أن تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور وإشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار في حياتها وجب عليها التخفيض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها (تكاليف تجارية، تكاليف إقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة) لإستخدامها في إعداد الميزانية المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.¹

ثالثا: اهداف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والاحداث والقدرة على تحليل نتائج قراراته أو إلتزاماته في إطار صياغته للتقديرات، ويعتبر نظام معلومات المحاسبة التحليلية مجموعة من الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقا لأسس وقواعد علمية وواقعية وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة.²

ويمكن حصر اهداف المحاسبة التحليلية في:³

- حساب التكلفة وسعر التكلفة: من خلال قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج لغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الوحدوية لوحدات الإنتاج وكذلك:
- تحديد نتائج الاعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية.
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ.

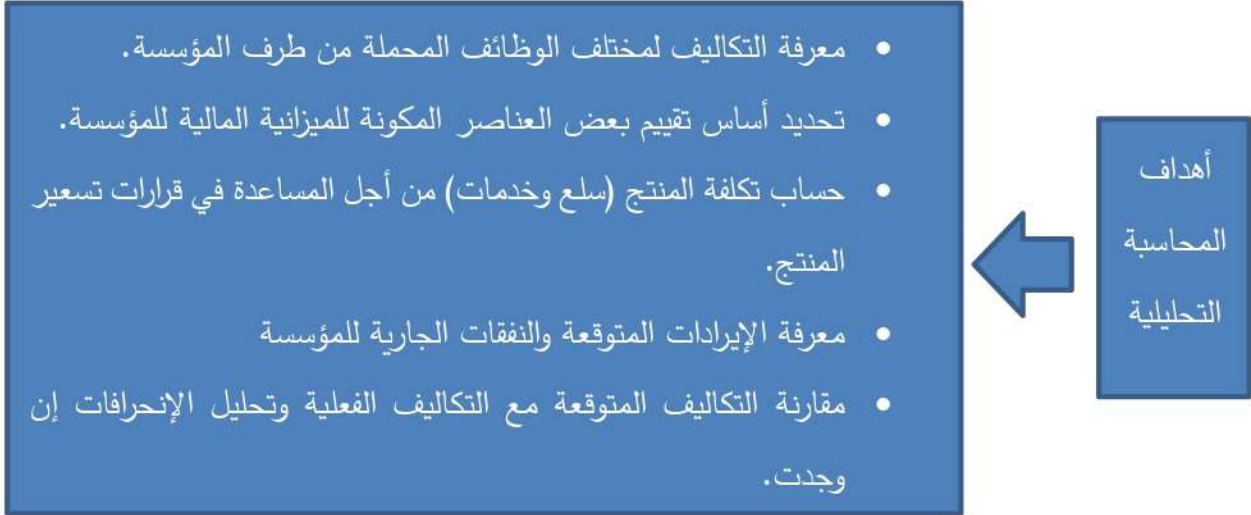
¹ عميروش عريان، بوسبعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة2، لونيبي علي، الجزائر، ص 147.

² محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص 22.

³ محمد علي أحمد السيدية، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، محاسبة التكاليف، دار الزهراء للنشر والتوزيع، ط1، 2012، ص11.

- تساعد على تحديد قيمة المخزون بإستعمال الجرد الدائم.
- تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: بهدف خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج لنجاح تسويقه.
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: حيث تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم خدمات بحيث تحمل بصورة أو بأخرى على المنتج، فمن الضروري الرقابة على هذه التكاليف ومقارنتها مع سعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة للحصول عليها من السوق.
- المساعدة على تحليل الانحرافات: من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمعيارية (التقديرية)
- دراسة المردودية: تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج والإستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب إتجاهها ومراقبة تكاليف التمويل، الإنتاج، التوزيع.
- مراقبة التسيير: بالإعتماد على تحديد مراكز المسؤولية، بالسماح بتحليل الإستغلال وملاحظة تطورات.
- إتخاذ القرار: من خلال تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في إتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.
- إكمال المحاسبة العامة: وذلك بإمدادها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع والمنتجات.
- قياس تكلفة الإنتاج
- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: إن قياس تكلفة الإنتاج الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعرية سليمة، إذ أن هذه السياسة لها أكبر أثر في توجيه الإنتاج والإستثمار والتجارة الخارجية، فسياسة التسعير المبنية على أنظمة موحدة للتكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخل بما يتلاءم مع الكفاية والعدل لتنفيذ وتحقيق آمالنا.

شكل رقم 1: الأهداف المبدئية والعامّة للمحاسبة التحليلية



Source :Gérard Melyon, comptabilité analytique ,3^{ème} édition, Bréal, France, 2004,p :09

رابعاً: وظائف المحاسبة التحليلية

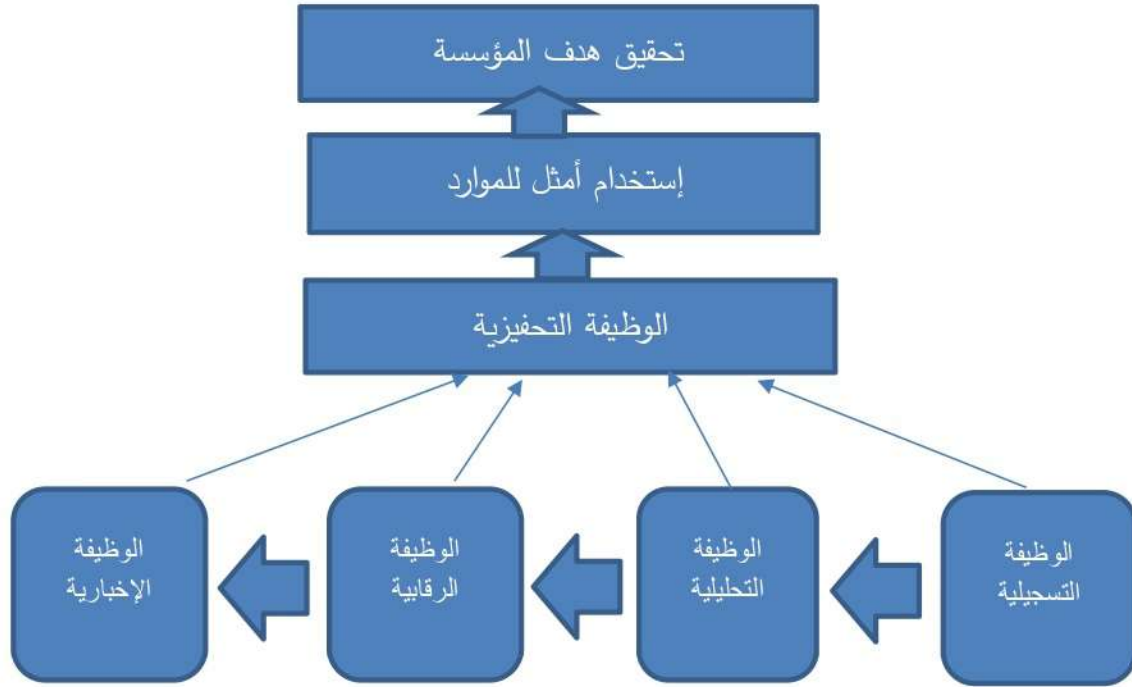
تركز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما انها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، وتتمثل مختلف الوظائف في:¹

- **الوظيفة التسجيلية:** هي وظيفة تختلف حسب الطريقة المعتمدة من المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل، أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
- **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف
- **الوظيفة الرقابية:** يتم من خلالها تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.
- **الوظيفة التحفيزية:** وتتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة والتي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 24-

لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في إستخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

الشكل رقم 2: وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 24

خامسا: المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

يعبر عن المحاسبة العامة بأنها محاسبة مالية تمويلها، ويعبر عن المحاسبة التحليلية بفعل تفاصيلها على انها محاسبة إدارة وتسيير.

فموضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة الأعباء والتكاليف بكل أنواعها من خلال معالجتها وتحديداتها وجمعها، وهي تساعد على معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها وتقديم مردودية السلع المحققة بالأسعار المطبقة وفقا لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية، وبالتالي المحاسبة التحليلية تعد جهازا لتوليد المعلومات المساعدة على إتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية الحالية والمستقبلية، بالإضافة إلى إستخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات.

وتعرف المحاسبة المالية على أنها: "علم يشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها، وذلك بهدف التعرف في نهاية الفترة المالية على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي"¹

1. الإختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

يتم شرحها بالإعتماد على الجدول التالي:

الجدول رقم 1: أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

وجه الإختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
المعايير	المحاسب المالي ملزم بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية.	معايير غير موجودة نوعاً ما، فكل مؤسسة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.
الإلزامية	- إلزامية - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية على علاقة المؤسسة بالغير	- غير إلزامية - بيانات تفصيلية تحليلية - بيانات عن تكاليف الماضي، الحاضر والمستقبل.
صفات المعلومات	- معلومات مالية - معلومات عن النفقات والإيرادات - معلومات موضوعية وقابلة للتحقق.	- معلومات مالية وكمية - معلومات عن التكاليف معلومات تتسم بالمرونة والسرعة.
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج أعمال المؤسسة	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وسعر تكلفتها

¹ حسام الدين مصطفى الخداس وآخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، ط9، عمان، 2014، ص16.

- الرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية.	- تصوير مركزها المالي وتدفقاتها النقدية	
إدارة المؤسسة نفسها.	المستثمرون، المقرضون، الدائنون وذوي العلاقات من خارج المؤسسة.	المستفيد الرئيسي من البيانات
تكون قصيرة نسبياً ومتكررة تتوقف على الهدف من إعدادها.	عادة ما تكون سنة مالية.	فترة التقرير

المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، ط3،
2004، ص ص 10-11

2. النقاط المشتركة بين المحاسبة المالية والتحليلية

وتتحدد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 2: أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	أوجه التشابه
هناك بعض دفاتر وسجلات المحاسبة التحليلية تخدم المحاسبة المالية	هناك بعض دفاتر وسجلات المحاسبة المالية تخدم المحاسبة التحليلية	الدفاتر والسجلات
تقوم المحاسبة التحليلية بتقديم معلومات لأغراض إعداد القوائم المالية	تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات لأغراض إعداد القوائم المالية	تقديم المعلومات لأجل إعداد القوائم المالية
وجود نفس بيانات التكاليف فقط بشكل تحليلي وتفصيلي لدرجة ان بيانات المحاسبة التحليلية وسيلة للرقابة وضبط صحة بيانات المحاسبة المالية	مخرجات نظام المحاسبة المالية تعبر عن بيانات تكاليف إجمالية كتكلفة مشتريات، تكلفة مخزون أول مدة، تكلفة مخزون آخر مدة	إستخدام بيانات من أجل الرقابة

<p>تستمد المحاسبة التحليلية من نظام المحاسبة المالية بيانات تخص التكلفة، مثلاً: ثمن المواد لكل صنف من الأصناف المستخدمة في النشاط، وبيان أجور العمالة المستخدمة بأنواعها سواء عمالة عادية أو ماهرة، بيان أثمان وأسعار الخدمات المختلفة من مياه، كهرباء، هاتف وغيرها من وسائل الإتصال الحديثة، الصيانة وقيمة الأصول الثابتة المشتراة وتواريخ الشراء حتى يمكن حساب المؤونات بدقة.</p>	<p>بيانات المحاسبة المالية ضرورية حتى يتسنى لنظام معلومات المحاسبة التحليلية تحديد التكلفة، أي تثبت بيانات المحاسبة المالية في دفاتر وسجلات أولاً وبشكل إجمالي ثم يتم تحليلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف.</p>	<p>إستخدام بيانات من المحاسبة المالية</p>
<p>تحديد نتائج النشاط أو الاعمال لكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج من المنتجات.</p>	<p>تحديد نتائج النشاط والاعمال بشكل إجمالي</p>	<p>الاهتمام بتحديد نتائج الأعمال</p>

المصدر: محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية:

تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص ص 32 - 34