

## المحور الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

المحاسبة هي تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة.

على الرغم من أهمية المحاسبة العامة كفرع من نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، إلا أنها وجدت لتلبية أهداف معينة وتعرف بأنها: تقنية ملاحظة ومراقبة النشاط الاقتصادي للمؤسسة القائمة على التسجيل وفق القيد المزدوج لكل التدفقات الداخلة والخارجة لمؤسسة.

فمفهومها الأساسي ينصب في تسجيل وتبويب كل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة إلى نقود، وفي معرفة مركزها المالي والمحافظة على الذمة المالية، وكذلك إظهار النتيجة التي تعتبر مقياس أداء، إلا أنها ليست كافية لتحليل النشاط الكامل للمؤسسة من أجل تمكين المسؤولين من مراقبة الأداء ومعرفة التغيرات والأخطاء، كما أنها محدودة لا تستطيع الإجابة على مجموعة المشاكل التي تطرأ على مستوى المؤسسة خاصة في مجال التسيير، منها:

1. النتيجة المحققة من طرف المؤسسة إجمالية، فإذا كان نشاط المؤسسة يتمثل في إنتاج منتج واحد، فمساهمة المنتج في النتيجة يحدد دون صعوبات لأنه وبكل بساطة النتيجة في حد ذاتها، أما في حالة إنتاج المؤسسة لعدة منتجات، فلا يمكننا معرفة مساهمة كل منتج في النتيجة، ذلك أن التكاليف والمنتجات في المحاسبة العامة متداخلة فيما بينها.

2. لا تستطيع المحاسبة العامة الإجابة على تساؤلات مثل:

- كيف يتم تقييم مخزون السلع التامة والسلع قيد التصنيع؟
- كيف يتم التعامل مع منتجات المؤسسة لحاجاتها الخاصة؟ (المنتجات غير الموجهة للبيع)، فالمنتجات التامة وقيد الصنع يجب أن تقيم وفق كلفة إنتاجها وهي غير معروفة في المحاسبة العامة؛

3. المحاسبة العامة تسمح بمراقبة عامة ومتأخرة لتسيير المؤسسة وذلك في نهاية الدورة المالية، ولا توفر عنصر الرقابة الديناميكية؛

4. المحاسبة العامة تسمح بتقييم مخزون بضاعة المادة الأولية، في حالة واحدة فقط ما إذا كان التقييم وفق سعر الشراء أو تكلفة الشراء (سعر الشراء + مصاريف النقل) أما إذا كان التقييم يتم بتكلفة الشراء مضاف إليها جزء من مصاريف التخزين فهذا غير ممكن. وعليه فهناك نقائص في المحاسبة العامة، إذ لا تساهم المعلومات والنتائج المستخلصة منها في حل مشاكل المؤسسة والمتمثلة أساساً في ارتفاع التكاليف، نوعية المنتجات وقدرتها على التنافس، وكذا دراسة الشروط الداخلية لسير المؤسسة من تنظيم، رقابة وتحليل، وهو ما يحققه فرع آخر من نظام المعلومات المحاسبية، وهو المحاسبة التحليلية والتي تعتبر أداة مرنة في قواعدها وقادرة على توفير بيانات متعلقة بالنشاط القائم على مستوى مختلف المراكز والأقسام.

1- تعريف المحاسبة التحليلية: تسمح المحاسبة التحليلية لمسير المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية، واتخاذ القرارات التسييرية باختلاف أنواعها، إذ تعد طريقة كمية تعمل على تجميع وتصنيف، تلخيص وتفسير المعلومات من خلال وضع ثلاثة أهداف رئيسية هي: أنشطة التخطيط والرقابة، اتخاذ القرارات غير العادية، تقييم المنتج. حيث تعمل المحاسبة التحليلية على تحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية واستخراج سعر التكلفة الذي على أساسه يتم تحديد سعر البيع وهامش الربح.

هي تقنية معالجة المعلومات وتقوم المحاسبة التحليلية على الحصول على المعلومات من المحاسبة المالية كمخرجات لاستخدامها في اتخاذ قرارات معينة، يقتضي ذلك كله توفر الكفاءة والفاعلية لتحقيق الدقة والموضوعية في تلك المعلومات وكذا رقابة تلك البيانات من خلال شموليتها وصحتها.

**2- أهداف المحاسبة التحليلية:**

للمحاسبة التحليلية عدة أهداف أهمها:

- حساب سعر التكلفة للمنتجات أو الخدمات ومقارنتها مع سعر بيعها؛
- إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد الميزانيات التقديرية؛
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات؛
- قياس تكلفة الإنتاج، وذلك بمتابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلمي.
- الرقابة على عناصر التكلفة، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، لتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة.
- اتخاذ القرارات، يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة، ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:
  - تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
  - اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه؛
  - شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
  - تغيير الآلات؛
  - توسيع النشاط؛
- إعداد الكشوف المالية، حيث تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة.

**3- وظائف المحاسبة التحليلية:**

تتمثل وظائف أساسية للمحاسبة التحليلية في:

- المساعدة على تحديد أسعار البيع؛
- المساعدة على تحديد حدود انخفاض الأسعار؛
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة والغير مربحة؛
- مراقبة المخزون؛
- تحديد قيمة المخزون؛
- اختبار كفاءة مختلف المسارات؛
- اختبار كفاءة مختلف الإدارات؛
- اكتشاف أوجه التقصير والتبذير؛
- ضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية.

**4- شروط تطبيق المحاسبة التحليلية**

المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية وجب عليها توفير بعض الشروط منها:

- يجب أن تتماشى المحاسبة العامة مع المفاهيم العامة التي يفرضها SCF، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي إلى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية؛
- ضرورة وجود تخطيط عقلائي للمشاريع يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا؛
- تكوين موارد بشرية وتوعيتها بأهمية هاته الأداة في مجال التسيير والرقابة؛
- يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة وموثوق بها كما قلنا سابق باعتبارها مصدر معلومات للمحاسبة التحليلية.

**5- العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة**

تعتبر المحاسبة التحليلية مكملة للمحاسبة المالية فهي ليست جزءا منها كما لا يمكن أن تعوضها، ويمكن إيجاز نقاط التشابه والاختلاف بينهما فيما يلي:

النشاط والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في قيامها بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.

— **من حيث الاهتمام بالماضي والمستقبل:** فإن المحاسبة المالية يقتصر اهتمامها على البيانات الفعلية التي تعبر عن العمليات التي تمت في الماضي، أما محاسبة التكاليف فيمتد اهتمامها ليشمل البيانات الفعلية والبيانات المحددة مقدما سواء كانت تقديرية أو معيارية؛

— **من حيث طبيعة العمليات التي تتعامل معها:** ينحصر اهتمام المحاسبة المالية الخاصة بعمليات المنشأة في علاقاتها بالآخرين الذي تتعامل معهم، أما محاسبة التكاليف فيمتد اهتمامها ليشمل كل من البيانات الكمية والبيانات المالية الخاصة بأوجه نشاط المنشأة مع التركيز على الإدارات والأقسام والمراكز؛

— **من حيث العناصر مجال الاهتمام:** فإن المحاسبة المالية تهتم بعناصر المصروفات والإيرادات بجميع أنواعها، وعناصر الأصول والالتزامات، أما محاسبة التكاليف فتهم أساسا بحصر وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف؛

— **من حيث الأطراف التي تقدمها:** تهتم المحاسبة المالية بخدمة الأطراف الخارجية وهم أصحاب المنشأة والدائنون والمقرضون والعاملون، وكذا الجهات الحكومية كمصلحة الضرائب وغيرها، أما محاسبة التكاليف فتهم بخدمة الأطراف الداخلية وهي المستويات الإدارية المختلفة.

— **استخدام بيانات من أجل الرقابة:** البيانات المستمدة من نظام معلومات محاسبة التكاليف تعتبر وسيلة للرقابة والضبط للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من نظام معلومات المحاسبة المالية.

— **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 وبيان أسعار الخدمات المختلفة من مياه وكهرباء وهاتف، الصيانة وقيمة الأصول الثابتة المشتراة... الخ.

— **الاهتمام بتحديد نتائج الأعمال (النشاط):** تهتم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتحديد نتائج الأعمال أو النشاط للمنشأة ككل وبشكل إجمالي، على حين تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الأداء لكل نشاط على حدى ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج أي بشكل تفصيلي.

— **من حيث طبيعة العلاقات المالية:** تهتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تحدث بين المنشأة وغير، أي أنها تهتم بالعلاقات الدائنة والمديونية، أما محاسبة التكاليف فتهم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارات والأقسام والمراكز داخل المنشأة.

— **من حيث طريقة معالجة العمليات المالية:** فإن المحاسبة المالية تهتم بمعالجتها بطريقة إجمالية من منطلق أن الوحدة المحاسبية تتمثل في المنشأة ككل، أما محاسبة التكاليف فتهم بمعالجة العمليات المالية بطريقة تحليلية وتفصيلية من أجل توفير بيانات عن تكاليف كل نوع من أنواع المنتجات والعمليات وأوجه النشاط.

— **من حيث الأهداف:** تتمثل أهداف المحاسبة المالية في تسجيل العمليات المالية بقصد تحديد نتائج أعمال المنشأة ككل من ربح أو خسارة، عن كل فترة زمنية معينة وغالبا سنة مالية، والتعرف على المركز المالي ككل في تاريخ معين، أما أهداف محاسبة التكاليف فتتمثل في حصر وتحليل عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة