

المحور الأول: مدخل نظري للمحاسبة التحليلية

ان التسيير الجيد و العقلاني للمؤسسات يتوقف بالدرجة الاولى على التحكم في استعمال مواردها بكيفية رشيدة . و ذلك بالاعتماد على كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الادوات اللازمة استخداما ناجعا .

احدى تلك الادوات هي المحاسبة التحليلية التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها خصوصا بعد فشل المحاسبة العامة في توفير المعلومات الكافية لتحليل النشاط . ويعتبر نجاح المحاسبة التحليلية في ضبط و رقابة عناصر التكاليف امر جوهري لحماية المؤسسة من الخسائر التي تتعرض لها بسبب الاستخدام غير الرشيد لمواردها .

و من بين اهم الادوار التي يقوم بها نظام المحاسبة التحليلية هو مراقبة التسيير , هذا النظام الذي عرف تطورا كبيرا وأصبح يحتل مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية حيث سمح لها بالتحكم في مواردها المالية و بالتالي تحقيق أهدافها بفعالية و كفاءة و تبيان موقعها و صورتها الحقيقية في سوق المنافسة .

أولا : نشأة المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة عامة كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية و القانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد او المؤسسة , و كانت تعتمد في البداية على مبدأ القيد الوحيد و قد اتخذتها عدة انظمة منذ القديم (منذ عهد بابل) 3600 ق م .

غير أن الازدهار الاقتصادي و التجاري الذي عاشته أوروبا و خاصة إيطاليا أدى إلى ظهور القيد المزدوج في اواخر القرن الخامس عشر و بالتحديد سنة 1494 على يد الايطالي ليك باسيولي في كتابه Summa De Arithmetica الذي نشر في سنة 1794 في البندقية بإيطاليا ، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور الحاصل في أوروبا خاصة مع ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا .

و بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة ، وعموما فانه بعد الحرب العالمية الثانية 1945 و نتيجة لازدهار الانتاج الصناعي و ازدياد حدة المنافسة و ظهور شركات جديدة فرضت على المؤسسة لاستمرارها و بقاءها السعي إلى تخفيض تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة مما يتطلب دراسة هذه التكاليف بمختلف أنواعها و أدى كل ذلك الى ضرورة تطوير و احداث اساليب محاسبية جديدة من بينها المحاسبة التحليلية او ما كان يصطلح عليه آنذاك بمحاسبة التكاليف او المحاسبة الصناعية كفرع متخصص من فروع المحاسبة العامة .

و أول من فصل محاسبة المصانع عن المحاسبة العامة هو جانج عام 1786 ، حيث قال بان وظيفة محاسبة المصانع هي تحديد تكلفة المنتج بالنسبة للمصنع و تحديد كم يجب ان يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله وقد بقي الاهتمام بالتكاليف في النصف الاول من القرن 19 م ينصب في خدمة سياسات التسعير حيث ظهر كتاب بافسكي عام 1877 باسم (الحساب لمصانع الآلات)، وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل وكان هذا الكتاب أهم عرض عملي متكامل لأسلوب حساب التكاليف ، كما ظهر لأول مرة عام 1899 التفكير التكاليفي الحدي لدى العالم الألماني شمالنباخ الذي قسم التكاليف إلى ثابتة و متغيرة اوضح فيه أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار هذه المرحلة اتصفت بالتركيز على معالجة و تطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة .

وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات وقد أصبحت ذات مفهوم و تطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط .

ثانيا: مفهوم المحاسبة التحليلية.

لقد تعددت تعاريف نظام المحاسبة التحليلية ونذكر من بينها :

- 1- هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية و الإدارية.
- 2- هي مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاطات المتعلقة بصنعه و بيعه إلى جانب تخطيط و قياس كفاية التنفيذ.
- 3- هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما انها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ او الإدارة.

من خلال هذه التعاريف نستنتج ان المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من عمليات تسجيل و تبويب و معالجة البيانات المحاسبية للنشاطات الاقتصادية و الاجتماعية من اجل تحديد التكاليف و النتائج وكذلك توفر كل الوسائل اللازمة لحساب بعض المؤشرات التسييرية التي تسمح بمتابعة مستوى التطور و الدقة في التسيير.

ثالثا : أهداف المحاسبة التحليلية

- 1- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة او الخدمة : وهذا يساعد في :
 - ✓ تحديد سعر البيع و كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق أفضل ربحية ممكنة في الاوقات العادية و في اوقات الكساد.
 - ✓ تحديد تكلفة الانتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة .
 - ✓ تحديد نتائج اعمال المشروع من ربح او خسارة في نهاية الفترة .
- 2- الرقابة على التكاليف : أي الرقابة على سياسات الإنتاج و الاستثمار و التوزيع و التحقيق من السير الحسن للعمل وفقا للبرامج المحددة مسبقا. و ذلك بمقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة او عدة فترات سابقة أو بالتكاليف المعيارية في ظل الظروف المحيطة لتحديد الانحرافات و تصحيحها .
- 3- ترشيد القرارات الادارية : عملية اتخاذ القرارات هي عصب الادارة . ولكي يكون القرار رشيدا فانه من الضروري ان يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو افضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية . أمثلة على بعض القرارات الادارية :
 - ✓ شراء او انتاج جزء معين يدخل في الانتاج
 - ✓ التوسع او عدم التوسع في الانتاج
 - ✓ فتح اسواق جديدة او الاكتفاء بالأسواق الحالية
- 4- التخطيط للمستقبل : و ذلك بإعداد الموازنة التقديرية و هي خطة عينية و مالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة . وهي تعتبر اداة تعبر عن الاهداف و السياسات التي ساهمت الادارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل او للوحدات الادارية فيها .

رابعا : مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية :

زاوية المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
وحدة المحاسبة	المؤسسة ككل	الادارات و اقسام و مراكز النشاط
الفترة المحاسبية	السنة المالية	الفترة التكاليفية (يوم ، أسبوع ، شهر، ثلاثي...)
نوعية البيانات	مالية	كمية ومالية
أساس اعداد البيانات	فعلية	تقديري و فعلي
التوجه (نوعية العمليات)	خارجية (المؤسسة و الغير)	داخلية (بين الادارات)
الجهة المستفيدة	أصحاب المؤسسة و الجهات الخارجية	ادارة المؤسسة
الاغراض (الهدف)	أهداف مالية: تحديد نتيجة الاعمال و المركز المالي	تحديد تكلفة الانتاج , و الرقابة على التكاليف , و مساعدة الادارة
سرية البيانات	بياناتها منشورة علنيا	بياناتها سرية و داخلية
درجة وضوح	رسمية، دقيقة	سريعة ، مقربة
المعالجة	اجمالية	تحليلية ، تفصيلية

وعلى الرغم من الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية إلا انهما يتشابهان في :

- 1- استخدام القيد المزدوج , وقاعدة الجرد في نهاية كل فترة مالية .
- 2- يستخدمان في تحقيق الرقابة ، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في المحاسبة التحليلية بالأرقام الاجمالية التي اظهرتها المحاسبة العامة .
- 3- تعتبر المحاسبة العامة مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية و هذه الأخيرة تقدم البيانات التفصيلية لتحديد تكلفة المخزون (مواد خام , انتاج تحت التشغيل , انتاج تام) وتكلفة الانتاج التام المباع , وهذه التكاليف مهمة للمحاسبة العامة لتحديد نتيجة نشاط المنشأة و المركز المالي في نهاية السنة . اذا المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية يكملان بعضهما البعض .

خامسا : تعريف التكلفة

تعرف التكلفة على انها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة او خدمة ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها عند اتمام المبادلة او يتم التعهد بدفعها مستقبلا وهذه تعرف بالنفقات , لذا تكون تكلفة الاصل عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الاصل فإذا كان الاصل مثلا عبارة سيارة فان تكلفتها تتكون من : ثمن شرائها من البائع مضافا اليه قيمة الرسوم الجمركية وتكاليف تسجيل ملكيتها . وتتكون تكلفة انتاج المنتج من تكلفة المواد الخام و تكلفة اجور العمال و المصروفات الصناعية اللازمة لإنتاج المنتج .

سادسا : أنواع التكاليف

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإنها كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة و لهذا فإنها نجد عدة تصنيفات

للتكاليف هي كالتالي:

1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

- ✓ التكاليف المباشرة: وهي الأعباء التي تدخل كلية في إنتاج منتج معين دون ان تجري عليها حسابات اولية وبالتالي يمكن تحديدها بسهولة مقدار ما تحملت به المنتجات من هذه الأعباء كالمواد الأولية ، أجرة اليد العاملة.
- ✓ التكاليف غير المباشرة : وهي الأعباء المشتركة بين منتجين و أكثر او بين عدة وظائف و اقسام ولا يمكن تحميل هذه الأعباء الا بمعالجة اولية .

2- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط :

- ✓ التكاليف الثابتة : هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط ولا تتأثر بزيادة الانتاج او انخفاضه .
- ✓ التكاليف المتغيرة : هي الأعباء المرتبطة بحجم الانتاج , اذا زاد حجم الانتاج زادت واذا انخفض انخفضت .

3- حسب وظيفتها في المؤسسة :

الوظائف الرئيسية في معظم المؤسسات هي : وظيفة الانتاج , التسويق و الادارة وحسب هذه الوظائف لدينا التصنيفات التالية :

- ✓ تكاليف التصنيع (الانتاج) : وهي كل النفقات التي تنتج عن عملية التصنيع سواء كانت مواد مباشرة او عمل مباشر الخ ...
- ✓ تكاليف التسويق : كل عملية ترويج لتصريف المنتجات تنجم عنها نفقات عدة مثل نفقات التوزيع .
- ✓ تكاليف الادارة العامة : تتمثل في النفقات التي توجه لعمل الادارة .