

ظهرت المحاسبة التحليلية للكسور الموجودة في المحاسبة المالية (العامة) التي ظلت بعيدة في مجال الرقابة على عناصر التكاليف، و عن إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة ومساعدتها في الصمود أما المنافسة ، فقد كانت الإدارة في حاجة مستمرة لبيانات تفصيلية عن عناصر التكاليف وليس عن أحداث وقعت في الماضي بل إلى بيانات تتسم بإمكانية التنبؤ بحيث تساعد الإدارة على تقييم البدائل المتاحة والمحافظة على مستوى الأرباح ، و لم تقتصر المحاسبة التحليلية على ذلك فقط إذ دخلت في التخطيط للعمليات و تحليل العمليات و تقديم التقارير الهادفة في شتى المجالات.

المحور الأول: تعريف وأهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة

أولاً-تعريف المحاسبة التحليلية:

تعرف بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

ثانياً-أهداف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المؤسسات، وتساعد أصحاب القرار في اتخاذ

القرار المناسب، وتتمثل أهدافها فيما يلي :

1. قياس تكاليف الأداء :

الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف 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 الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

2. قياس تكلفة الإنتاج:

تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج

حسب ما تم إستهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت

في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

المحاضرة الأولى: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وسعر التكلفة

3. الرقابة على عناصر التكلفة :

وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتم من خلال المستندات، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، لتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة.

4. 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؛

5. إعداد الكشوف المالية:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

6. تقدير المردودية:

تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء : زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه.

ثالثا-العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض الماليين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية.

الجدول الاول: المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	معايير المقارنة
اختيارية.	إجبارية.	من وجهة نظر القانون
مفصلة.	إجمالية.	من جهة المعالجة.
الحاضر والمستقبل.	الماضي.	من حيث الأفق المدروسة.
حسب الاتجاه.	حسب طبيعتها.	تصنيف الأعباء.
اقتصادية.	مالية.	الأهداف.
مرنة.	ثابتة.	القواعد المتبعة.
كل المسؤولين.	الإدارة وآخرون.	مستعملو المعلومات المالية.
سريعة أو نسبية.	دقيقة، رسمية.	طبيعة المعلومة.

المحاضرة الأولى: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وسعر التكلفة

المحور الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

لقد وجد هناك اختلاف في التعاريف للتكاليف والاعباء بين الاقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف...) لذا فمن الضروري قبل الوصول إلى التكاليف وسعر التكلفة يجب القاء نظرة على العناصر الأخرى.

أولاً-المصاريف:

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة (النقود)، والمصرفوف يقابله الايراد الذي يعتبر تحصيل على نقود.

ثانياً-الأعباء:

العبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الاعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الاعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم، إذن فإن الاعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على اساس الدورة الاستغلالية وليس على اساس العمليات او مدة حياة المؤسسة، فهناك اذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل او تحمل الاعباء، ويفيدنا التاريخ الاول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للأعباء اذ تحدد النتيجة على اساس تاريخ تسجيل الاعباء وليس على اساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الاعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الاعباء).

أي هو عبارة عن نفقة مالية يمكن أن تكون مقابل خدمة محصل عليها (الصيانة، التنظيف...) أو مقابل

شيء وهي كالاهلاكات و المؤونات.

ثالثاً-التكاليف:

هي مجموعة الاعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين، او مجموعة منتوجات، او خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها الى البيع.

رابعاً-سعر التكلفة:

هو مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية اعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به، ونلاحظ أنه يمكن حساب سعر التكلفة بدون استعمال قواعد المحاسبة العامة من التسجيلات أو القيود الجزئية أي بعملية حسابية بحتة، وتكون التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:

المحاضرة الأولى: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وسعر التكلفة

1. المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير المباشرة).

حيث: ثمن الشراء = الكمية المشتراة * عدد الوحدات المشتراة

تكلفة شراء الوحدة الواحدة = تكلفة الشراء / الكمية المشتراة

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة).

حيث: تكلفة شراء البضاعة المباعة = تكلفة شراء الوحدة * عدد الوحدات المباعة.

نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال - سعر التكلفة.

حيث: رقم الاعمال = عدد الوحدات المباعة * سعر بيع الوحدة.

2. المؤسسة الصناعية (الإنتاجية):

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة).

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة).

حيث: تكلفة شراء المواد المستعملة = تكلفة شراء الوحدة * كمية المواد المستعملة

سعر التكلفة: تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة).

نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال - سعر التكلفة.

خامسا- العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة:

من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما يسمى بالأعباء المعتبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ويسمى بالأعباء غير المعتبرة، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى التي في المحاسبة العامة، وهناك الأعباء المحسوبة في المحاسبة التحليلية بمبلغ مختلف عن المحاسبة العامة.

1. الأعباء المعتبرة (المحملة):

الأعباء المعتبرة أو المحملة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة الأعباء (العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء غير المحملة (غير المعتبرة)، أي أن:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - أعباء غير معتبرة.

2. الأعباء الإضافية:

على عكس الأعباء غير المعتبرة فالعناصر الإضافية تظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية من دون أعباء المحاسبة المالية، ميزة هذا النوع من الأعباء هو النظرية، أخرى ليست بعبارة تدفقات نقدية حقيقية تحملتها المؤسسة،

المحاضرة الأولى: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وسعر التكلفة

لأنها لو كانت كذلك لسجلت ضمن أعباء المحاسبة المالية، يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية في بادئ الأمر ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة، ومحاسبيا تضاف بطريقة غير مباشرة لباقي إيرادات المؤسسة، ومن هذه العناصر أجرة صاحب المؤسسة الفردية، الفوائد المسجلة على رأسمال الشركاء.

3. الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة):

هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، أي هذه التكاليف تظهر ضمن المحاسبة المالية ولا تظهر ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من منظور النظام المحاسبي المالي، مثل المصاريف الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول..؛
- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدنى قيم الأصول، المنح غير العادية التي تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى... الخ؛

ولكي نحصل في المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة على نفس النتيجة يجب ادخال الفوارق الموجودة من النوعين، والعلاقات التالية تبين ذلك:

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية + العناصر الاضافية - الاعباء غ المعتبرة (غير المحملة).
نتيجة المحاسبة العامة = (رقم الاعمال / د/ 700 أو 701) + انتاج مخزن (د/ 72) - (مجموع تكلفة المواد المستعملة (د/ 601) + المصاريف من د/ 62 إلى 68)

أي أن:

- د/ 700 أو د/ 701: رقم الاعمال (مبيعات بضاعة/ الانتاج المباع).
- د/ 72: انتاج مخزن = تكلفة انتاج الفترة - تكلفة الانتاج المباع.
- د/ 601: المواد المستهلكة = مجموع تكلفة المواد المستهلكة.
- المصاريف من د/ 62 إلى د/ 68، تحسب وفق العلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة.

ولدينا:

اعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الشراء + مصاريف الانتاج + مصاريف التوزيع.

نلاحظ أن مصاريف الشراء تحمل على المشتريات، وبالتالي تدخل ضمن تكلفة الشراء للمواد المستعملة أي في

حساب 61، فلا يجب حسابها مرة ثانية، فتصبح لدينا:

اعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الانتاج + مصاريف التوزيع.

الفرقة البيداغوجية لقياس المحاسبة التحليلية تمنى لكم التوفيق والنجاح