

المحور الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين الأعباء والإيرادات الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الإستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الإقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الإقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي، لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى، حيث سنتناول في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسبة التحليلية ونشأتها وتطورها في المطلب الأول ووظائف وأهداف المحاسبة التحليلية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث سنتطرق إلى المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية ونشأتها وتطورها

إن مفاهيم المحاسبة التحليلية مفاهيم عامة بطبيعتها، فهي ترتبط بتشابه الظروف الإقتصادية السائدة على المجالات المختلفة للأنشطة الهادفة للربح وعلى مختلف المؤسسات ولهذا التشابه مغزى هام لأنه يشكل الأساس الذي تركز عليه المفاهيم الأساسية الشاملة غير أن هناك بطبيعة الحال أوجه الاختلاف تؤخذ بالإعتبار ومن أمثلتها المتطلبات المختلفة للهيئات الحكومية والهيئات المختصة بالرقابة¹ وفي هذا المطلب سوف نتعرض إلى نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها .

أ. نشأة المحاسبة التحليلية:

نتطرق إلى نشأة المحاسبة التحليلية أولا، ثم مراحل تطور المحاسبة التحليلية ثانيا.

1. نشأة المحاسبة التحليلية:

إقتصرت بدايات المحاسبة التحليلية على مقاولات عن بعض مجالات العمل وتكلفتها داخل المشروع في القرن الرابع عشر في إيطاليا وعموما فإن إزدهار الإنتاج الصناعي وإزدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر قد دفع إلى الإهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المصنع وتطوير إجراءات ونظم المحاسبة التحليلية.

وأول من فصل محاسبة المصانع (لمحاسبة التحليلية) عن المحاسبة التجارية (المحاسبة العامة) هو "جانج J-H-JUNG" عام 1786، فإن وظيفة محاسبة

¹ ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار النشر الجزائر، سنة 1992، ص7.

المصانع حسب ما وضّحه " جانج " هي: «تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع وتحديد كم يجب أن يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة عامة».

لقد بقى الإهتمام بالتكاليف في النصف الأول من القرن التاسع عشر ينصب في خدمة سياسات التسعير، حيث ظهر كتاب " بالفسكي A-BALLEWSKE " عام 1877 باسم " الحساب لمصانع الآلات " وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل وعرض أهم أسلوب لحساب التكاليف، في 1899 ظهر لأول مرة لدى الألماني " شمالنباخ -ALENBACH E-SCHM- " مفهوم التكاليف الحدية والذي قسمها إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة وأوضح أهمية إستبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار ولقد أدى إنتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن العشرين، الكثير من رجال الأعمال إلى المطالبة بإيجاد نظام تكاليف يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي².

2. مراحل تطور المحاسبة التحليلية:

تعد المحاسبة التحليلية من ضمن مجموع العلوم الحديثة التي وضعت قواعدها ونظرياتها في الآونة الأخيرة إلا أن جذورها تمتد بعيدا في أعماق التاريخ بظهور الوعي بضرورة دراسة التكاليف قصد التحكم بها قدر الإمكان. ومن هنا يمكن تلخيص تطور المحاسبة التحليلية في ثلاث مراحل أساسية ونلخصها في النقاط التالية:³

- **المرحلة الأولى:** تميزت هذه المرحلة بمسك حسابات التكاليف الرئيسية وذلك لإثبات حركة المواد الواردة والصادرة باعتبار نظام الإنتاج كان بسيطا فكان الإنتاج إما للإستهلاك أو لتنفيذ طلبيات للعملاء.
- في هذه المرحلة كان مسك التكاليف والتحكم فيها من أولويات المحاسبة التحليلية وذلك من خلال الرقابة على الموارد والتسيير الأمثل لها.
- **المرحلة الثانية:** مع ظهور الثورة الصناعية وظهور المصانع ووحدات الإنتاج الكبيرة، أصبح للمحاسبة التحليلية دورا أكبر حيث استخدمت لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية وتكلفة المخزون وتكلفة البضاعة.
- بدأت هذه المرحلة بمشاكل ومنها مشكلة إختيار وحدة التكلفة وتبويب عناصر الإنتاج وإختيار أساس تحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى وحدات التكلفة.

² أ حلمي جمعة عطا الله خ- خالد ابراهيم طراونة، " محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار الفاء للنشر والتوزيع، ط1، سنة 2002، ص63.

³ محمد كمال عطية، " أصول محاسبة التكاليف"، دار الجامعات المصرفية، مصر، سنة 1998، الطبعة السادسة، ص18.

- **المرحلة الثالثة:** شهدت هذه المرحلة كذلك تطورا هاما للمحاسبة التحليلية وأصبح لها دورا هاما آخر متمثلا في اتخاذ القرار من خلال مساعدة الإدارة بإمدادها بالمعلومات الضرورية

- من أجل تحقيق تسيير أمثل حيث إن هذا التطور جاء نتيجة لعدة عوامل إقتصادية وإجتماعية منها الأزمة الإقتصادية سنة 1929.

ب. تعريف المحاسبة التحليلية:

لا يمكن إيجاد تعريف واحد شامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو تعريف دقيق وموحد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف وسنحاول فيما يلي تقديم مجموعة من هذه التعاريف .

- **التعريف الأول:** يعرفها الدكتور الشافعي عباس على أنها عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية⁴.

- **التعريف الثاني:** إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية والإدارية وهي أداة هادفة فكل من إجراءاتها تهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مدى الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوم بعد يوم⁵.

- **التعريف الثالث:** تعتبر المحاسبة التحليلية تلك المحاسبة التي تقوم بدراسة وتحليل مختلف التكاليف لمختلف المستويات النشاط الإقتصادي وبالتالي فهي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض وتصنيف وتحليل المعلومات التي تجمعها من مختلف المصادر⁶.

⁴ د/ عبد العليم عبد الحليم، " الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف "، مكتبة الإشعاع الفنية مصر، سنة 1994، ص 208.

⁵ أحمد نور، " أصول محاسبة التكاليف "، دار التوزيع والنشر الأردن، سنة 2000، ص 23.

⁶ عبد الحليم كراجة- فيصل الخيطي- نايف جبرين، " محاسبة التكاليف "، دار الأمل للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، سنة

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

حيث سنتطرق إلى وظائف المحاسبة التحليلية وأهدافها.

أ. وظائف المحاسبة التحليلية⁷:

1. على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي مستخلصة من تعريف المحاسبة التحليلية التي تقوم بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ومن بين هذه الوظائف نذكر منها:

- الوظيفة التسجيلية : تتمثل هذه الوظيفة أساسا في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت أي جهة تبريرا أي تكلفة.
- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لإستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع كل عنصر من عناصر الإتفاق وتحديد طبيعة ونوع إستخدامه ونمط سلوكه وإرتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
- الوظيفة التفسيرية الإخبارية: بعد القيام بتسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من إتخاذ القرارات اللازمة.

❖ **مرحلة جمع البيانات:** للمحاسبة التحليلية مصدران أساسيان للقيام بهذه المرحلة وهما:

- المحاسبة العامة وتتمثل في جزء أعباء الإنتاج وأعباء الإستغلال (ح/62 إلى ح/68).
- معلومات أخرى: مثل العناصر الإضافية، الأعباء غير المعتبرة.....إلخ.

❖ **مرحلة التصفية والتحليل:** تتم هذه المرحلة كما يلي:

- إعادة توزيع الأعباء بحسب طبيعتها على مختلف الأقسام.
- تحديد الطريقة التي يتم على أساسها حساب سعر التكلفة مثل طريقة التكلفة الحقيقية أو طريقة التكلفة المتغيرة.....إلخ.

⁷ د/ صالح الرزق- عطا الله خليل بن وزاد، " مبادئ محاسبة التكاليف "، دار زهران للنشر والتوزيع عمان، سنة 1997 ص32، ص33.

- تحديد الفترة المعتبرة للتوزيع.
- تحديد فترة التكاليف باعتبارها شهر أو شهرين.....إلخ.

❖ مرحلة حساب وتحليل التكاليف:

- على أساس الوحدات المنتجة أو الطلبيات .
- على أساس الأقسام والوظائف.

❖ مرحلة الإستفادة من النظام المعلوماتي: تعتبر هذه المرحلة خلاصة

للمراحل السابقة ويتم خلالها ما يلي:

- التخطيط والبرمجة وذلك من خلال الإعتماد على النتائج المتوصل إليها في المراحل السابقة.
- مراقبة تسيير المراكز.
- إتخاذ القرارات.

2. وسائل المحاسبة التحليلية: بما أن المؤسسة هي عبارة عن الوسائل المادية والبشرية تهدف إلى تحقيق هدف معين خلال مدة زمنية وفق أساليب وبرامج مخططة مسبقا وبما أن المحاسبة أداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة فإنها تعتمد على هذه الوسائل المتاحة للمؤسسة وتتمثل فيما يلي :

- الوسائل البشرية: وتتمثل في كل إطارات المؤسسة الذين يشرفون على إعداد القوائم المحاسبية وحساب وجمع مختلف تكاليف النشاط والذين يملكون تكوين علمي عالي وخبرة مهنية التي تكسبهم مهارة عالية.
 - الوسائل المادية: وأهمها أجهزة الإعلام الآلي لتخزين المعلومات وسرعة معالجة والإصلاح بالإضافة إلى مختلف التجهيزات والوسائل التي تساعد على جمع وتوزيع المعلومات وكذلك الوثائق المستندات اليدوية.
 - الوسائل العملية: وأهمها الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات.....إلخ.
- ب. أهداف المحاسبة التحليلية: إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير وحساب مختلف التكاليف بل هي تقنية أساسها الدقة والموضوعية لذا سنتطرق إلى أهم أهدافها وهي تتمثل في⁸ :

1. حساب التكاليف وسعر التكلفة: أي تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج وذلك بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط وكذا:
 - تحيد نتائج الأعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية؛

⁸ ناصر دادي عدوان، مرجع سابق ذكره، ص11.

- تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ؛
 - تستخدم لأغراض بناء سياسة التسعيرة المناسبة للمنتجات؛
 - تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم؛
 - تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها.
2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: أي تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج لتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه وتحقيق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.
3. الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيها لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.
4. إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة: تعتبر المحاسبة التحليلية التقنية التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الإتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء خطط وبرامج وتقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى، معبرة عن الخطط والبرامج التفصيلية لغرض التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه والتعرف على أسباب ومبررات أي تفاوت بين الأدائين .
5. مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات وتحليل الإنحرافات: تكيف في إتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما.
- تحديد الإنحرافات الناتجة مسندة إلى أسباب وتحديد المسؤولية عنها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
6. تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: أي توفير البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها.
7. دراسة المر دودية: أي تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب إتجاهاتها ومراقبة تكاليف التموين والإنتاج والتوزيع.
8. مراقبة التسيير: بحيث تعتمد على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الإستغلال وملاحظة تطوراتها.
9. إتخاذ القرارات: تقديم الحلول الممكنة والبدايل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في إتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

10. إكمال المحاسبة العامة: هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع المنتجات والإستثمارات التي تمولها.
11. مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الإنحرافات: مهمة محاسبة التكاليف تكمن في إتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية التحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما وتحديد الإنحرافات الناتجة مسندة إلى أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ القرارات الصحيحة المناسبة

الجدول رقم (01) ملخص أهداف المحاسبة التحليلية

الرقم	الأهداف	الأهداف الثانوية
أ	قياس تكاليف الأداء بهدف الوصول إلى نتيجة النشاط	<ul style="list-style-type: none"> - تحضير الحسابات الختامية: - تقييم الإنتاج التام للفترة. - تحديد عناصر الإنتاج لكل منتج. - تحديد تكلفة الإنتاج الكلية. - تقديم البيانات اللازمة لوضع أو تعديل سياسة التسعير. - تقديم تقديرات وخاصة فيما يتعلق بالموزونات التقديرية. - تقديم البيانات اللازمة لرسم السياسات المختلفة أو لتعديل السياسات القائمة.
ب	الرقابة على التكاليف بهدف تحقيق الكفاءة والإستخدام الأمثل لمختلف عناصر التكاليف	<ul style="list-style-type: none"> - المساهمة في وضع المعايير لكل من: - استخدام الموارد. - استخدام العمل. - استخدام المصاريف الأخرى وكذلك مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية . - تحديد الإنحرافات. - تقديم التقارير الدورية. - تعديل المعايير لتصبح أكثر واقعية.

ج	اتخاذ القرارات الملائمة	<ul style="list-style-type: none"> - التعرف على البدائل المتاحة. - الاستفادة من الدراسات المختلفة كتقديم منتج جديد أو الإستغناء عن المنتج القديم أو البحث عن أسواق جديدة. - رسم سياسات مختلفة وتعديلها.
---	-------------------------	---

المصدر: صالح الرزق " مبادئ محاسبة التكلفة" دار زهران الأردن 1997 ص31، 32.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين وذلك لأن المحاسبة العامة مصدر مهم للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية إلا أن هناك بعض الإختلافات والتمثلة أساسا في⁹ الجدول التالي:

الجدول رقم (02) العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	الطبيعة
<ul style="list-style-type: none"> - إختيارية-ضرورية. - تفصيلية. - الحاضر-المستقبل. - الإقتصادية-تسيرية. - داخلية. - حسب الغاية(مراكز التكلفة). - مسيرو المؤسسة. - سرية وملائمة. - نقدية وكمية. - مرنة 	<ul style="list-style-type: none"> - إجبارية-قانونية. - إجمالية. - الماضي. - مالية-ضريبية. - خارجية. - حسب طبيعتها. - الغير + الإدارة. - دقيقة. - نقدية. - صلبة وطبيعية. 	<ul style="list-style-type: none"> - من وجهة نظر القانون. - من وجهة نظر المؤسسة. - الآفاق (الفترة المدروسة). - الأهداف. - طبيعة التدفقات. - ترتيب المصاريف. - المستعملون. - الأنظمة. - البيانات. - القواعد.

⁹ ناصر دادي عدوان، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث قسنطينة، سنة1988، ص11، ص12.

المصدر: ناصر دادي عدوان " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير " دار البحث قسنطينة 1988 ص13 .

من خلال هذه الفروقات نلاحظ أن المحاسبة العامة لا تهتم بكامل الجوانب التي تساعد الإدارة والمسيرين على تقييم نشاط المؤسسة بشكل دقيق ولذلك اقتضت الضرورة إيجاد نظام جديد يقوم بتغطية إحتياجات الإدارة ويشمل كل النقائص التي لم تتطرق إليها المحاسبة العامة. وظهرت المحاسبة التحليلية التي تعتبر تطورا وامدادا للمحاسبة العامة، وخطوة جديدة للفكر المحاسبي لتكون التقنية الوحيدة التي تقوم بدراسة تفصيلية لنشاط المؤسسة والتي يمكن الإعتماد على نتائجها في اتخاذ القرارات.

الجدول رقم (03) جدول المقارنة

<p>هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل وحدة منها تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها¹⁰:</p> <p>- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف.</p> <p>- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.</p> <p>- تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم أعمال المؤسسة بصفة إجمالية والمحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.</p> <p>- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية .</p> <p>- كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس¹¹</p>			أوجه التشابه	
المعايير	المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	أوجه الإختلاف	
دورة الإنتاج	شهرية-ثلاثية	سنويا		
البعد	ليس لها حدود	لها حدود		
محاسبيا	تهتم بالقيمة والكمية	تهتم بالقيمة فقط		

¹⁰ محمود علي الجباني-قصي السامراتي، " محاسبة التكاليف "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2000، ص12.

¹¹ عبد الحلیم كراجة، "محاسبة التكاليف"، دار النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2001، ص15.

إجمالية	تفصيلية	نظرة المؤسسة	
مالية: تحديد النتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جدول حساب النتائج	إقتصاديًا: استخراج مختلف التكاليف وسعر التكلفة	الأهداف	
نحو الخارج	نحو الداخل	التوجيه	
أصحاب المشروع الدائنون المتفوضون العاملون بالمشروع أي المديرية	المسيرون: أي لإدارة الداخلية للمشروع	المستفيدين	
صارمة، مقياسة ونموذجية	مرنة وقابلة للتعديل	طرق القواعد	

المصدر: محمود علي الجباني-قصي السامراتي، محاسبة التكاليف.
عبد الحلیم كراجه، محاسبة التكاليف.