

علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية
من منظور النظام المحاسبي المالي

الطالب / غاليب عمر *

Abstract:

L'Algérie a récemment connue un grand nombre de réformes à l'égard de la profession comptable, qui a conduit à l'adoption d'un système de comptabilité financière qui aide les entreprises algériennes à s'adapter aux normes comptables internationales (IAS/IFRS), et améliorer la qualité de l'information comptable publiée (rapports financiers) et en particulier la conduite de l'entreprise, en ignorant le rôle du système de comptabilité analytique dans la gestion, et bien que le système comptable financier algérien a laissé entendre à l'application du système de comptabilité analytique, mais il n'a pas obliger aux établissements d'appliquer ce système comme c'est le cas aux États-Unis, qui oblige les entreprises à l'appliquer en raison de son importance dans l'organisation interne et d'aider à améliorer la qualité des rapports financiers soumis à ses utilisateurs, que ce soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation économique.

Les mots clés: Système comptable financier, Comptabilité analytique, Comptabilité financier, stock, les coûts réels.

ملخص:

عرفت الجزائر في الآونة الأخيرة عدة إصلاحات محاسبية، نتج عنها نظام محاسبي مالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ويساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من المؤسسة لمستخدميها، متناسية دور نظام المحاسبة التحليلية في التسيير واتخاذ القرارات. وقد أشار النظام المحاسبي المالي لأهمية تطبيق المحاسبة التحليلية إلا أن هذه الأخيرة تبقى اختيارية، على الرغم من علاقتها بالمحاسبة المالية من خلال المعلومات المنشورة في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المحاسبة التحليلية، المحاسبة المالية، المخزون، التكاليف الحقيقية.

مقدمة:

بذلت الجزائر جهودا واسعة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا من خلال تبني نظام محاسبي مالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يعد هذا النظام أحد أهم الخطوات لتجسيد هذه الجهود. لكن رغم هذا تبقى المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة غير كافية لمستخدميها، فغالبا ما يبحث كل مستخدم عن معلومات إضافية تساعده في اتخاذ القرارات. وقد تستغل بعض الأطراف الداخلية معلومات سرية كتقارير المحاسبة التحليلية لمصالحها الشخصية بحجة أنها معلومات داخلية، فالمعلومات التي تخص تكاليف المخزونات (المواد، المنتجات...) والنتيجة تعد عناصر أساسية للقوائم المالية وتمثل العلاقة التي تربط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية. فالتقييم الخاطئ لتكاليف المخزونات قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية، وهنا يبرز دور نظام المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف الحقيقية للمخزونات والنتيجة، ويساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة. لكن هذا النظام ومع تطوره المستمر إلا أنه يعد إختياريا في العديد من الدول بما فيها الجزائر.

ولعل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية قد يغير نظرتها للمحاسبة التحليلية من أداة مكلفة إلى أداة تساعد على تحسين جودة المعلومات المقدمة في التقارير المالية، ويجعلها تختار بين نظام محاسبة تحليلية مدمج بالمحاسبة المالية أو مستقل عنها. ومما سبق، تظهر مشكلة البحث في معرفة أهمية المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

1) نظرة حول المحاسبة التحليلية والنظام المحاسبي المالي:

فرض على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من 2010/01/01، بغرض تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة لمستخدميها، غير أن هذه المؤسسات تحتاج لأنظمة معلومات أخرى تساعدها على اتخاذ القرارات كنظام المحاسبة التحليلية.

1-1) مدخل للمحاسبة التحليلية:

عرفت التكاليف منذ الثورة الصناعية على أنها شرط أساسي لاتخاذ القرار، ولهذا ظهر مفهوم المحاسبة الصناعية أواخر القرن 19 في بريطانيا¹. لتظهر بعدها المحاسبة التحليلية إلى الوجود بداية القرن 20 في الولايات المتحدة، واستعملت آنذاك لأغراض تخطيط ورقابة المؤسسات الكبيرة، وسرعان ما انتقل العمل بها إلى أوروبا². وقد حددت القواعد متعلقة بحساب التكاليف وعلاقاتها بأسعار البيع³. لتظهر عدة طرق لحساب التكاليف، وفي فرنسا بين 1999 تم التطرق للمحاسبة التحليلية في المخطط المحاسبي العام، لغاية توحيدها مع المحاسبة العامة غير أن ذلك لم يتم، نظرا لأن تنظيماتها لا تتكيف مع خصائص واحتياجات كل مؤسسة، لهذا ترك للمؤسسة اختيار التطبيق وذلك للمحافظة على سرية العمل وعدم كشف استراتيجياتها. وعلى العكس ففي الولايات المتحدة فرض على المؤسسة تطبيق المحاسبة التحليلية. ووجد الباحثون في المحاسبة، أنه لا بد من أنظمة تسيير تقلل من الخسائر والتكاليف وبلوغ أهداف المؤسسة وتعد المحاسبة التحليلية إحداها.

⊕ تعريف ومميزات المحاسبة التحليلية:

- تدعى المحاسبة التحليلية بمحاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير حسب تطورها التاريخي. وتبقى المحاسبة التحليلية صالحة مهما تغير نشاط أو طبيعة المؤسسة أو حجمها⁴، وقد تعددت تعاريف المحاسبة التحليلية بتنوع مسمياتها نذكر منها:
- المحاسبة التحليلية هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للمؤسسة، يهتم بحصر وتجميع وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها⁵؛
 - المحاسبة التحليلية هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج، أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتنظيم الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة⁶؛
 - محاسبة التسيير هي نظام للمعلومات المحاسبية التي تهدف إلى مساعدة المديرين وتأثر على السلوك عن طريق نمذجة العلاقات بين الموارد المخصصة والمستهلكة، والأهداف المرجوة.
- مما سبق، يمكننا أن نعتبر المحاسبة التحليلية عبارة عن نظام معلومات محاسبي يساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات من خلال التخطيط والرقابة على الأداء، كما يوفر معلومات دقيقة عن التكاليف والنتائج لإعداد التقارير المالية.

- كما أن للمحاسبة التحليلية العديد من مميزات نذكر منها⁸:
- تسيير التكاليف والأنظمة المحاسبية: عنصر أساسي لتسيير التكاليف ومسك القرارات الداخلية وزيادة الوعي لمنع ارتفاع التكاليف لاحقاً؛
 - وظيفة المحاسبة التحليلية: مراقبة اتخاذ قرارات الانتاج ويقدم معلومات مالية، كما يقوم بتسجيل النتائج الحقيقية وتقييمها؛
 - وتسيير التكاليف: يهتم المساهم بتسيير التكاليف شأنه شأن المسيرين المهمتين بتقليل التكاليف لجلب الزبائن، لهذا يعد تحديد مسبب التكلفة أمراً مهم في التسيير.

✦ **وأهداف المحاسبة التحليلية:**

- تهدف المحاسبة التحليلية لمساعدة الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف⁹، والتي تهدف إلى:
- معرفة تكاليف مختلف المهام التي تقوم بها الشركة (كمعرفة ما يلزمنا للإنتاج في السنة القادمة)، وتقدير قيمة بعض بنود الميزانية، وشرح النتائج عن طريق حساب تكاليف المنتجات ومقارنتها مع أسعار البيع المقابلة. ومن جهة أخرى، توقعات تحميل العائدات، لمراقبة وشرح الثغرات لتحقيق تلك النتائج¹⁰؛
 - المحاسبة التحليلية تساعد في التأثير على سلوك صانعي القرار وتحقيق أهدافهم، أي أن الغرض من تحليل التكاليف لا يكمن في معرفة تكاليف المنتجات فقط؛
 - مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية ومعرفة الانحرافات، وتقييم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز¹¹؛
 - المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار ومراقبة المخزونات والكشف عن الضياع والتبذير والاحتيايل والاختلاسات، وكذلك تحديد المنتجات التي تحقق ربح أو خسارة، وكل هذا قد يضمن الترابط مع المحاسبة المالية¹².

1-2) النظام المحاسبي المالي:

من خلال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني المكلف بمهنة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي يأخذ بنصوص المعايير الدولية للمحاسبة ويتوافق معها. ويحقق من جهة تطبيق المعايير ومن جهة أخرى يحافظ على الخصوصية الوطنية باتخاذ نظام محاسبي يعتمد على قائمة حسابات¹³.

✦ **خصوصيات النظام المحاسبي المالي:**

النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومات المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزبنها في نهاية السنة المالية¹⁴. وينجر عن تطبيق هذا النظام بعض التغيرات التي تطرأ على التقارير المالية الموافقة للمتغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل من هذه التقارير ذات مصداقية وتمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم¹⁵.

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة عملية لتطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية لمواكبة متطلبات اقتصاد السوق، وتحقيق توافق البيئة الجزائرية مع مثيلتها الدولية. لهذا تميز النظام بأربع استحداثات جديدة¹⁶:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري للتطبيق العالمي ويسمح للمحاسبة بالتسيير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وانتاج معلومات مفصلة؛
 - توضيح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية (التقارير المالية)؛
 - التكفل بإحتياجات المستثمرين، لمعلومات مالية منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
 - وإمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.
- وكما يمكن أن نظهر بعض المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في كونه قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة باعتباره متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة نوعا ما، وسده للثغرات بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، ويعزز من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي ويساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات من خلال تشجيع الاستثمار بعد إعطاء معلومات مطلوبة سهلة القراءة من المحللين الماليين¹⁷. ويهدف هذا النظام إلى تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية كتقييم عناصر الميزانية وفقا لمبدأ الصورة الصادقة¹⁸.

✦ **الاطار التصوري وتنظيم المحاسبة في النظام المحاسبي المالي:**

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية، ويعرف عناصر القوائم المالية المختلفة¹⁹.

✦ **الفرضيات المحاسبية:**

- هي عبارة عن فروض مستخلصة من بيئة المؤسسة تحدها المعايير المتعارف عليها، ومنها نذكر²⁰:
- إستمرارية الاستغلال: يتم إعداد البيانات المحاسبية بإفتراض أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور، على أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.
- ومحاسبة التعهد (أساس الاستحقاق): أي يتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

✦ **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:**

- الخصائص النوعية هي عبارة عن مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها تطورت تعددت مع الوقت وأصبح لها إلزام قانوني، ومن أهم هذه الخصائص نذكر²¹:
- القابلية للفهم: لكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر مستخدميها يجب أن تكون مفهومة بالنسبة لهم؛

- الملائمة: أي أنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية في المؤسسة؛
 - الموثوقية: أي إمكانية الاعتماد على المعلومات الموجودة في القوائم المالية؛ ويكون ذلك عندما تكون خالية من التحيز؛
 - قابلية المقارنة: أن تسمح المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية وبين المؤسسات المختلفة؛
 - المصادقية: أن تكون المعلومة المقدمة خالية من الأخطاء والغموض، حيث يجب أن تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة من خلال احترام:
 - مبدأ الصورة الصادقة: أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف؛
 - مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛
 - الحيطة والحذر (التحفظ): الهدف هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والائرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.
- كما أن هناك مبادئ محاسبية أخرى: كمبدأ التكلفة التاريخية، عدم المقاصة، مداومة الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، الدورية، استقلالية الدورات المالية، الوحدة النقدية.

طبيعة ومحتوى التقارير المالية:

تعتبر التقارير المالية وسيلة اتصال ما بين المؤسسة والعالم الخارجي ووسيلة لتوصيل المعلومات التي تعد بواسطة المؤسسة لخدمة مستخدميها. حيث تحتوي على معلومات مالية وغير مالية تلعب دورا في إظهار صورة المؤسسة²² كتقارير مجلس الإدارة والتنبؤات، الهوامش والملاحظات، أنواع المنتجات، وقد تحتوي على معلومات مقدمة من المحاسبة التحليلية. وكل هذه المعلومات تعد داعمة للقوائم المالية، ومن أهم محتوياتها القوائم المالية وهي:

الميزانية:
وتحتوي على أصول وخصوم، حيث تسجل عناصرها بالتكلفة التاريخية ويعاد تقييمها بالقيمة العادلة.

قائمة الدخل (حسابات النتائج):
تحتوي على الأعباء والائرادات، وتظهر النتيجة المالية، حيث يتم تصنيف الأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظائف.

قائمة التدفقات النقدية:
تتعلق بسيولة الخزينة سواء كانت ناتجة عن النشاطات التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية:
هي تحليلات لتحركات (كإنخفاض حقوق الملاك) رؤوس الأموال في المؤسسة والنتيجة المالية خلال السنة المالية؛

والملاحق:
هي إيضاحات للقوائم كالأفصاح عن السياسات المحاسبية وتغيراتها. ومن خلال محتويات التقارير المالية، يظهر أن الإفصاح الكامل مع التحفظ تمكن من إعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة عن المؤسسة²⁴.

مستخدمي القوائم والتقارير المالية:

تعد التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية، وتهدف إلى تزويد المصالح الخارجية والداخلية للمؤسسة بمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات، والجدول يظهر ذلك:

جدول رقم 1: جدول مستخدمي القوائم المالية

المستخدمين	حاجاتهم من المعلومات
- المستثمرين	- مخاطر وربحية
- الموظفين	- الاستقرار والربحية
- المقرضين	- احتمال سداد المبالغ المقرضة والفوائد عند الاستحقاق
- الموردين وديون أخرى	- احتمال أن تسدد المبالغ عند الاستحقاق
- الزبائن	- استمرار النشاط
- الحكومات	- تخصيص الموارد واحترام الالتزام بالمعلومات
- الجمهور	- المساهمة في الاقتصاد المحلي، العمالة المولدة، نماء ورفاهية المؤسسات

المصدر: هوام جمعة، «المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009/2010»، ط. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 31.

وعليه، فإن الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يهدف إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية، كما يساهم وبشكل كبير في تحضير التقارير المالية، كما يقدم تفسيراً لمستخدمي المعلومة²⁵.

✦ المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزون):

- المخزونات هي موجودات محتفظ بها لغرض البيع في سياق العمل المعتاد، أو الانتاج لغرض البيع؛ وقد تكون في شكل مواد أولية أو أدوات تستخدم في عملية الانتاج. وقد نشر معيار المخزون "IAS 02"²⁶ من قبل "IASB"²⁷ مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2003، ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2005.
- ويهدف المعيار المحاسبي الدولي الثاني إلى:
- تحديد التكلفة والاعتراف بها لاحقا كمصروف، بما في ذلك كل التخفيضات وهذا حتى نصل إلى القيمة البيعية الصافية؛
 - وتوضيح أساليب تحديد وقياس تكاليف المخزونات²⁸.

- تقييم المخزونات وفقا للمعيار:

- تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع، مع العلم أن المخزون يجب أن يقيم بالتكلفة أو بالقيمة الصافية المحققة أيهما أقل، وعليه فإن البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن ما يلي:
- يجب أن تشمل تكلفة المخزونات جميع تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، وغيرها من التكاليف الحالية لجعل المخزون في موقعه الحالي؛
 - تكلفة شراء المخزونات تشمل ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (غير تلك القابلة للاسترجاع في وقت لاحق من الادارية الجبائية)، وتكاليف النقل والمناولة وغيرها من التكاليف الموجهة لاقتناء السلع المتاحة للصنع والمواد الأولية والخدمات؛

- يتم خصم التخفيضات التجارية والحسومات وبنود مماثلة في تحديد تكلفة الاقتناء؛
- وصافي القيمة القابلة للتحقيق هي سعر البيع في ظل العمل المعتاد.

- القواعد العامة لتقييم المخزونات:

تحتوي تكلفة المخزونات على تكاليف جارية متعلقة بجلب المخزونات إلى مكان تواجدها²⁹:

- تكلفة الاقتناء (الشراء): كشراء المواد الأولية، ومصاريف مرتبطة بالشراء....؛
- تكاليف التحويل: كمصاريف المستخدمين، وأعباء أخرى متغيرة أو ثابتة، نستثني الأعباء التي تفسد عملية التحميل المستخدمة في تحسين قدرة الانتاج في المؤسسة؛
- مصاريف عامة والمصاريف المالية، (مصاريف الاقتراض عند تحقيق المخزون المباع) والمصاريف الادارية المحملة مباشرة للمخزونات.
- ونحن نعلم أن المخزونات يتم تسجيلها في الأصول وهي تحسب سواء على أساس التكاليف الحقيقية أو على أساس التكاليف المحددة حسب قواعد لمراجعة التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف المعيارية).

- طرق تقييم المخزونات:

- السيطرة على المخزون خطوة مهمة لبناء نظام تحليلي للسيطرة على تكاليف المخزون³⁰. ومن بين الطرق الأكثر استعمالا نذكر:
- التكلفة الوسطية المرجحة: تتضمن تطوير المخارج³¹ أي يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة³²؛
- الداخل أولا يخرج أولا: فالسلع تسحب من المخزن بالترتيب الذي تدخل فيه، من ثم تركز تكلفة السلع المباعة على تكلفة أقدم مخزون؛
- الداخل أخيرا يخرج أولا: أي السلع حديثة الشراء تسحب (نظريا) من المخزون أولا وترتكز تكلفة السلع المباعة على تكلفة المشتريات الجديد في حين قيمة المخزون عند نهاية الفترة تركز على أقدم السلع المتوفرة، هذه الطريقة غير مسموح بها؛
- وطريقة التكلفة المحدد: أو التشخيص المحدد، ونقوم على أساس تحديد تكلفة المخزون بالتكلفة الفعلية التي تحملها في سبيل الحصول على المخزون. وتناسب هذه الطريقة البنود المتميزة بكون حجم الإنفاق عليها وقلة مفردات المخزون³³.

- وقياس تكاليف المخزونات:

تهدف المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف (تكلفة الانتاج، تكلفة المواد، تكلفة الطلبية...)، فالتكلفة هي قيمة نقدية للموارد المستهلكة من أجل تأكيد الأداء³⁴. فإذا عرجنا لأساليب قياس تكلفة المخزون فهي: طريقة التكاليف الحقيقية، وطريقة التكاليف المعيارية. حيث كلا الطريقتين تم الإشارة إليهما في معيار المخزون والنظام المحاسبي المالي كما سنرى لاحقا. فهذه الطرق أو القواعد تهدف إلى الاقتراب من التكلفة الفعلية للمخزونات أو المنتجات³⁵. فالنصوص القانونية الفرنسية تنص على طريقة التكاليف الحقيقية، أيضا، المؤسسات التي تقيم مخزوناتا بالتكاليف المعيارية لسنوات عديدة، تستطيع في هذه الحالة معرفة الانحرافات في نهاية السنة، بعد معرفة التكاليف الحقيقية لعناصر المخزون³⁶.

(2) العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبية التحليلية:

تعتني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى الجهات المستفيدة في شكل تقارير مالية معدة وفق لمعايير محاسبية دولية، بينما تقوم المحاسبة التحليلية بدعم الإدارة بالمعلومات المالية الضرورية لمساعدتها على إتخاذ القرارات المختلفة. ورغم استخدام المختلف لمعلومات المحاسبين، حيث الأولى تعد للمستخدمين خارج وداخل المؤسسة من خلال التقارير المالية المنشورة، والثانية تعد لأغراض الداخلية للإدارة إلا أن كلا منهما يستمد بعض معلوماته من الآخر ليصل إلى تقديم معلومات دقيقة تفيد كل الأطراف المستخدمة للمعلومات.

(1-2) العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية:

لم تعد المحاسبة المالية تكفي لتلبية حاجة الإدارة للمعلومات ولاتخاذ القرارات، فتطورت لتحليل التكاليف ومعرفة أسعار المنتجات، من خلال تقارير المحاسبة التحليلية التي لها علاقة وطيدة بالمحاسبة المالية، فهذه الأخيرة تمدّها ببيانات كمية ومالية، لتحولها إلى معلومات تستفيد منها تقارير المحاسبة المالية كقيمة المخزون. ومن هنا نستنتج أن هناك تبادل خدمات بين الماسبتين.

⊕ النظام المزدوج بين المحاسبة المالية والتحليلية:

حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي، المحاسبة هي "نظام مالي يسمح بمسك، وتصنيف وتسجيل البيانات على أساس رقمي وتقديم قوائم تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة في تاريخ الإقفال. أي نحو مخطط تشغيلي، يعطي للشركة بعض المرونة بالنسبة للوسائل والعمليات المتصلة بالمعالجة المحاسبية لهذه المعاملات. فيما يتعلق بنظام المحاسبة التحليلية، خلافا للمخطط السابق، الذي لم يفرض أي حكم إلزامي أو اختياريًا بتطبيق المحاسبة التحليلية فإن المخطط المحاسبي العام نسخة 1999 تركت فيه حرية الاختيار الفعلي للشركات في هذه المسألة³⁷.

وحسب ما يقتضيه نظام المحاسبة التحليلية للاستغلال فإنه يتم تنظيم الأهداف الداخلية والاحتياجات المحددة للشركة. فنظام المحاسبة التحليلية التشغيلية، تكون مستقلة عن نظام المحاسبة المالية وتعمل في الحكم الذاتي التام، أو قد تندمج في نظام المحاسبة المالية³⁸. ويتم تطبيق النظام المدمج بين المحاسبين المالية والتحليلية في الدول ذات الثقافة الأجلوسكسونية. ففي هذه الحالة تساعد المحاسبة التحليلية على تحديد التكاليف غير المباشرة، ويعمل الدمج في نهاية المدة على حذف الفوارق بين القيمة التقريبية والقيمة الحقيقية، وهي طريقة مقبولة في القوائم المالية³⁹.

⊕ تقييم المخزونات من وجهة نظر المحاسبة التحليلية:

يعد تقييم المخزونات نقطة اتصال رئيسية بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية. حيث تقدر قيمة المخزون بتكلفة الاقتناء أو الانتاج تحت تطبيق قاعدة التحفظ (الحيطه والحدز)، فإذا كانت قيمتها الحالية في تاريخ القوائم المالية (أو قيمة الجرد) هي أقل من سعر التكلفة، يتم تسجيل مؤونة لانخفاض القيمة. ويتم تحديد تكاليف الشراء

والإنتاج من قبل المحاسبة التحليلية. فالقانونين الجبائي والمحاسبي إجباريين ويمكن إختراقهما، لذلك المحاسبة التحليلية في الولايات المتحدة لتبرر الحسابات وقيمة المخزون وتفرض على المؤسسة إمساك محاسبة تحليلية مدمجة أو منفصلة عن المحاسبة المالية، هذا الدمج الوحيد القادر على توفير كل الضمانات القانونية وتحقق المصادقية، كما يسمح بمراقبة الحسابات لتجنب توزيع أرباح افتراضية وفي وقت لاحق لتحديد الوعاء الضريبي. ومن خلال تعريف المخزون وأهدافه المذكورة في إطار تقييمه إما وفقا لمعيار المحاسبة الدولية، وهو ما يؤكد على حقيقة أن المخزون يتم تقسيمه بأعدل طريقة ممكنة، أو وفقا للتنظيمات الجزائرية، بما في ذلك القرار المؤرخ في 2008/07/26، الأمر الذي يتطلب تقييم المخزونات بالتكلفة الحقيقية، أو كمحتوى مبدأ المصادقية الذي يؤكد على حقيقة الأعمال في ظل مبدأ التحفظ. نستنتج أنه لا يوجد أي شك في أن المحاسبة التحليلية شرط لا بد منه لتطبيق هذا المبدأ، وبالتالي يشكل المحور المركزي في أي تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، وكدليل على ذلك الولايات المتحدة. كما نشير إلى أنه قد حان الوقت للتفكير الجاد في اقتراح مشروع قانون يطلب من المؤسسة مسك محاسبة تحليلية مدمجة أو منفصلة، من أجل ضمان التطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي الجزائري مع الحفاظ على بعض المعلومات السرية التي قد يؤدي كشفها إلى الإضرار بصالح المؤسسة⁴⁰.

✦ الاختلاف بين الشفافية والاستراتيجية:

أصبحت حتمية الشفافية المالية اليوم محدودة، فلا يمكن لكل مؤسسة التصريح بها لمنافسيها، مورديها، ومساهميها. فلا يمكن للنظام الرأسمالي التخلي عن تماثل المعلومات بين المتعاملين، التي تمثل أحد الركائز الرئيسة، بغض النظر عن حتمية إخفاء العلاقات الاجتماعية. وهذه العملية التناقضية تمثل في نفس الوقت المعضلة والإلهام الذي يستلهم منه المصممين والمحاسبين المقننين كيف يمكن تنظيم الشفافية المالية من جهة، بطريقة تجعل المحاسبة تبدو كما يقال "حقيقة" وتسمح لمسيرى المؤسسة من تبرير انتمائهم لها، ومن جهة أخرى تقليل نسبة الغموض بإخفاء ما هو معلوم لدى المسيرين وحدهم. يجب أن تظهر السجلات المحاسبية كل ما هو مخبأ فيها من البيانات، وتخفي بعضها في نفس الوقت، كما تظهر كيف ومن أين تجلب المؤسسة مواردها المالية، لأن هذه الوظيفة مطلوبة من مقدمي رأس المال، ولهم كل الحق في ذلك. ولكن في نفس الوقت تحتاج المؤسسة الرأسمالية التنافسية ومن حقها أن تحافظ على أسرار معينة لتظل قادرة على المنافسة، ما يسمى عموما "بسر الأعمال". فتكاليف المنتجات المباعة هي على سبيل المثال معلومة سرية يجب حمايتها والحفاظ على سريتها من قبل المحاسبة التحليلية. كما يتم تنظيم المحاسبة المالية من قبل مختصين في التحليل المالي من أجل إعادة العمل بالحسابات وترجمتها وجعلها تتحدث عن نفسها⁴¹. ولكن لا يمكننا أن ننسى أنه مهما كانت الاستراتيجية المتبعة في المؤسسة سرية ولا يمكن الإفصاح عنها، إلا أن هناك بعض الاستراتيجيات التي يجب أن تكشف لمستخدمي التقارير المالية خاصة المساهمين، وهذا نظرا لأن إخفاءها قد يؤدي إلى الإضرار بمصالحهم، بل قد تستفيد منها أطراف داخلية لمصالحها الشخصية كإخفاء حقيقة الربح المحقق من خلال بيع المنتجات عن طريق تضخيم التكاليف ليظهر لقارئ القوائم المالية أن المبيعات قد حققت نتيجة أقل وهذا ما تظهره المحاسبة التحليلية.

✦ أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية:

تعنى المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية تعد وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. في حين تعنى المحاسبة التحليلية في المقابل بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات المختلفة⁴²:

✦ أوجه التشابه:

- تستمد المحاسبة التحليلية بعض معلوماتها من المحاسبة المالية، بينما تستفيد المحاسبة المالية من تقارير المحاسبة التحليلية في دعم قراراتها خاصة فيما يخص تقييم المخزونات. من هنا تظهر علاقة متبادلة بين المحاسبتين يمكن إيضاها كما يلي⁴³:
 - تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة، وتقوم المحاسبة التحليلية بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات؛
 - تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور؛
 - تحتاج المحاسبة المالية إلى البيانات توفرها المحاسبة التحليلية عند تحديد نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة، مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام؛
 - تحتاج المحاسبة التحليلية إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، مثل شراء المواد الخام، وأجور العاملين، وشراء الأصول الثابتة لحساب الاستهلاكات.
- وهناك نقاط التقارب بين النظامين المحاسبيين نذكر⁴⁴:

- توفر المحاسبة المالية نظرة شاملة وتركيبية لحسابات الشركة، في حين أن المحاسبة التحليلية تعطي نظرة تفصيلية لكل نشاط من نشاطاتها، وبالتالي ترتكز على مفهوم تحليلي؛
- المحاسبة المالية هي أداة للتسيير على مستوى الإدارات، بينما المحاسبة التحليلية هي أداة للتسيير على مستوى كل المسؤوليات؛
- المحاسبة المالية تميل إلى تحليل التدفقات الحالية بين المؤسسة وخارجها، فيما تهتم المحاسبة التحليلية بتوزيع التدفقات الداخلية في الشركة على أصول التدفقات الخارجية والتحركات داخل المؤسسة.

✦ وأوجه الاختلاف:

مهما تعددت أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، يبقى هناك إختلاف ظاهر بين النظامين، كما سنظهره في الجدول الموالي:

جدول رقم 2: أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

الاختلاف	المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المؤسسة - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة	أطراف خارجية للمؤسسة وتشمل ملاك المؤسسة، والدائنين، والمستثمرين، والجهات الحكومية (مصلحة الضرائب)، وحتى العمال.
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها. ويحكم كمية المعلومات في التقارير التكلفة والمنفعة.	تقاريرها إلزامية على جميع المنشآت الاقتصادية. ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
معايير إعداد التقرير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك هي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، وكذلك تعتمد على القيمة العادلة (القيمة السوقية)، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تتضمنها المحاسبة التحليلية بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	تتصف البيانات والمعلومات التي تتضمنها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، «محاسبة التكاليف»، 2008/03/24،

<http://www.nadaadz.net/cd/play.php?catsmktba=1175>

2-2) واقع المحاسبة التحليلية من وجهة النظام المحاسبي المالي:

رغم أن النظام المحاسبي المالي قد نوه بأهمية نظام المحاسبة التحليلية من خلال إيجاد التكلفة الحقيقية للمخزونات، إلا أن العديد من المؤسسات الاقتصادية تعتبر هذا النظام كأداة للتسيير ليس إلا، وتتغاضى عن دوره الفعال في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وقد يكون عدم إلزاميته والتواجد في وضعية مالية جيدة لعدم وجود منافسة، أسباب لعدم تطبيقه في المؤسسة.

❖ واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية:

تضمن المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1976 جانبا خاصا بالمحاسبة التحليلية، إلا أنه لم يستجب لاحتياجات المؤسسة بتخطيط وتحديد التكاليف واتخاذ قرارات تسير الإنتاج، لعدم إهتمام المؤسسة بالمحاسبة التحليلية، التي بقي استعمالها ضعيفا⁴⁵. وفي الثمانينات دخلت الجزائر في أزمت اقتصادية فرضها اقتصاد السوق، أفلس على إثرها عدة مؤسسات، لعدم تمكنها من مواجهة المنافسة، مما جعلها في وضع صعب أمام منتجات مستوردة تتميز بأسعار تنافسية.

وقد أثبتت دراسة استقصائية سنة 2005، شملت 33 مؤسسة يفوق رأس مالها 1 مليار دينار، أثبتت 64% أن من 21 مؤسسة لا تمتلك نظاما للمحاسبة التحليلية، أما 12 الباقية (36%) أكدوا امتلاكهم لهذا النظام⁴⁶. حقيقة الأمر أن المحاسبة التحليلية مستعملة في مؤسسات اقتصادية كبرى، ولكن تطبيقها يبقى محدودا، لأسباب عديدة ككشف إستراتيجية المؤسسة والاختلاسات من المخزون، وكذلك تظهر النتيجة والتكاليف الحقيقية للمنتجات المباعة، ولهذا فالمؤسسة تتوجه للموازنات ولوحات القيادة، وهذا لا يغني عن استخدام تقنيات المحاسبة التحليلية. فعدم وجود نظام محاسبة تحليلية فعال، يسبب مشاكل للمؤسسة في التخطيط، المؤونات، ومعرفة طبيعة المنتج وتكلفته الحقيقية وتسير المخزونات⁴⁷.

وتعتبر المخزونات من أهم عناصر الميزانية وتمثل العنصر الذي يظهر إستمرار المؤسسة في نشاطها، حيث تباع المؤسسة منتجاتها (المخزون) لتحقيق ربحا، تضمن من خلاله مكانة في السوق. ولا يكون ذلك إلا بتقييم منتجاتها جيدا لمعرفة هل تحقق أرباح أم لا. إذا فمعرفة التكلفة الحقيقية للمنتجات والتسعير الجيد لها أمر ضروري. وهذا سيؤثر على الميزانية، وكذلك على قائمة الدخل التي تحقيق نتيجة ذات صورة صادقة من خلال المبيعات التي تم تحديد أسعارها عن طريق المحاسبة التحليلية⁴⁸.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي بشكل مباشر للمحاسبة التحليلية، وهذا لأن معايير المحاسبة الدولية لا تحتوي على معايير خاصة بهذا الجانب. لكن المتخصص للنظام المحاسبي المالي⁴⁹، يلاحظ أنه قد ذكر في النقطة الخاصة بالمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ أنواع التكاليف المكونة للمخزون كتكاليف الشراء والإنتاج... عن طريق حساب التكاليف بطريقة غير مباشرة، حيث نصت الفقرة كالتالي "تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية وأما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف المعيارية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية"، أي تحدد تكاليف المخزون بالتكلفة الحقيقية أو بطريقة التكاليف المعيارية، وهما إحدى طرق المحاسبة التحليلية.

كما نص النظام المحاسبي المالي "تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة"، وهنا نتساءل كيف يمكن حساب تكلفة إنتاج السلع والخدمات إن لم تحتوي المؤسسة على نظام للمحاسبة التحليلية، إلا في حالة واحدة وهي المؤسسات التي تنتج منتوجا أو خدمة واحدة.

ويتضح لنا من خلال هذه النظرة على النظام المحاسبي المالي، أنه ينصح المؤسسات بطريقة غير مباشرة بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية لما لها من منافع على مستخدمي المعلومات، من خلال تحليل صافي دخل المؤسسة كمؤشر لقدرة المؤسسة على بيع السلع⁵⁰. فإذا قامت المؤسسة باستعمال تقنيات المحاسبة التحليلية لمعرفة وتخفيض تكلفة المنتج المقدم للبيع سيثق مستخدمو المعلومات بالتقارير المالية المنشورة.

✚ تطبيق النظام المزدوج في مؤسسة اقتصادية جزائرية:

كمثال عن النظام المزدوج بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية في الجزائر، فإن مؤسسة نفطال إحدى فروع مؤسسة سونطراك تعد رائدة في ذلك، حيث تحتوي هذه المؤسسة التي تعمل في مجال توزيع المنتجات البترولية على نظام معلومات مركزي يدعى Data Center، الذي يتضمن برامج عديدة منها برنامج لنظام المحاسبة المالية (Naftcompta) ونظام المحاسبة التحليلية (Winacanal)، المطورة من قبل المؤسسة. هذه الأنظمة تتبادل المعلومات فيما بينها، فمثلا نظام المحاسبة التحليلية والذي يستعمل طريقة التكاليف الكلية الحقيقية، يعتمد على قائمتي الدخل والمركز المالي بالإضافة لليومية لحساب تكاليف الأنشطة، ليتم بعدها تحديد تكلفة كل منتج. في المقابل تقوم المحاسبة المالية بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية في تقاريرها المالية كتحديد نتيجة كل نشاط، كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم 3: النتيجة حسب بعض الأنشطة

النشاط	التوزيع	الزيوت والمطاط	الزفت	وقود الطيران	الوقود البحري	غاز البترول المميع
نتيجة 2012 قبل الضريبة	XX	XX	XX	XX	XX	-X XX
نتيجة 2013 قبل الضريبة	XX	XXX	XX	XX	XXX	- XX

المصدر: مؤسسة نفطال التقرير المالي لسنة 2013.

يظهر الجدول بعض الأنشطة، فهو يساعد على دعم التقارير المالية بمعلومات مهمة عن نتيجة كل نشاط، وهذا الجدول يعد من طرف المحاسبة التحليلية لتستفيد منه التقرير المالي، وبهذا تكون المعلومات المفصّل عنها أكثر مصداقية. كما نشير أن الكثير من منتجات المؤسسة أسعار محددة من قبل الدولة كغاز البترول المميع، فهنا نتساءل كما تسأل بعض محاسبي المؤسسة، ما نفع المحاسبة التحليلية في ظل هذا الوضع؟ إجابة، رغم أن الدولة تحدد أسعار بعض المنتجات ولكنها تعويض عن الخسارة المؤسسة، ولهذا فالمحاسبة التحليلية تحدد التكلفة النهائية أي سعر التكلفة لكل منتج، وبناء على هذا يتم طرح سعر البيع المحدد من التكلفة النهائية للمنتج ففي هذه الحالة نحصل على المبلغ المعوض من طرف الدولة.

كما يتم إعداد قائمة دخل مدمجة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، حيث تعد قائمة الدخل حسب الوظيفة لنتحصل على النتيجة التحليلية وبعدها يضاف لها أعباء أخرى لنتحصل على النتيجة المالية، وهي قائمة مهمة تساعد المديرين على معرفة النتيجة المترتبة عن الأنشطة التشغيلية من بيع المنتجات. ومن خلال ما سبق يظهر لنا أن النظام المدمج في هذه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية قد ساهم وبشكل كبير في زيادة جودة التقارير المالية للمؤسسة.

خاتمة:

تستمد المحاسبة التحليلية بعض معلوماتها من المحاسبة المالية لتقوم بحساب تكاليف الحقيقية للمخزونات سواء كانت مواد أو منتجات...، بالاعتماد على أساليبها المختلفة، قصد الوصول إلى تكاليف حقيقية للمخزونات سواء كانت مواد أو منتجات. فتقييم المخزونات بالتكاليف الحقيقية يعطي مصداقية للنتيجة السنوية، وبالتالي تكون المعلومات والتقارير المالية أكثر وضوحاً، وبهذا تعزز من ثقة في المعلومات المقدمة من المؤسسة.

على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق إلى بعض أدوات قياس التكاليف كطريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المعيارية إلا أن هذا لا يعني أنهما قد ألزما المؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية. ولكن لا ننسى أن سبب إفلاس العديد من المؤسسات الاقتصادية في الماضي كان عدم تحكمها في التكاليف. ومع إنفتاح السوق كان من المستحسن تطبيق المحاسبة التحليلية بغية استقطاب الاستثمار الأجنبي وإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال ما سبق، نرى أنه لا بد من وضع مجموعة من الاقتراحات المناسبة لموضوع البحث، نذكر:

- إعطاء الإهتمام الكافي للمحاسبة التحليلية كأداة للتسيير واتخاذ القرارات في المؤسسة، قصد الوصول لضبط التكاليف بشكل يسمح بمعرفة الأرباح الحقيقية من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة، وبهذا تكون المعلومات المقدمة أكثر مصداقية؛
- البحث في كيفية الدمج بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، ومحاولة إلزام المؤسسات الكبيرة على الأقل من إستخدام هذه الأخيرة لتجنب التلاعب والاختلاسات، والوصول إلى معلومات أكثر شفافية مما يدعم قرارات مستخدميها؛
- على المؤسسات الجزائرية أن تقوم قبل كل شيء، بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية وهذا للتماشي مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية، والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ولكي نصل إلى تعميم المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لابد من سن القوانين والتعليمات التي تساعد على ذلك.

- 1 FIEVEZ J., ZAYA R. & KIEFFER J.P., «Comptabilité Analytique» (en ligne), <http://www.wikipedia.com>
- 2 محمد عطية مطر، «نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات»، ط. دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996، ص 31.
- 3 درحمن هلال، «المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاد القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة»، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (تخصص نقود ومالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص ص 108-110.
- 4 فرزيزي إبراهيم، «دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتلك الجزائر»، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (تخصص محاسبة)، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص 2.
- 5 زينبات محمد محرم & آخرون، «أصول محاسبة التكاليف»، ط. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 9-10.
- 6 محمد الفيومي محمد، «مقدمة في أصول محاسبة التكاليف»، ط. الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 13
- 7 BOUQUIN Henri, «Comptabilité de gestion», ed. Economica, Paris, 2000, p. 20.
- 8 HORNGREN Charles T. & BHIMANI Alnoor, «Comptabilité de gestion», ed. Pearson Education (3^e édition), Paris, 2006, pp. 5-7.
- 9 الأخرس عاطف وآخرون، «محاسبة التكاليف الصناعية»، ط. الدار الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، 1991. ص 7.
- 10 Article, «Comptabilité analytique», 02/01/2010, http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_de_gestion
- 11 محمد سامي راضي، «مبادئ محاسبة التكاليف»، ط. الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 16.
- 12 فرزيزي إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 5-6.
- 13 شنوف شعيب، «محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية»، ط. مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ج1، 2008، ص 19.
- 14 شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 26.
- 15 كتوش عاشور، «النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه»، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب -البليدة، يومي 13 و14/12/2011.
- 16 كتوش عاشور، «المحاسبة العامة-أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)»، ط. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 20.
- 17 شنوف شعيب، مرجع سابق، ص ص 20-21.
- 18 لعشيشي جمال، «محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي»، ط. les pages bleues، الجزائر، 2010، ص 12.
- 19 شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 21.
- 20 علاوي لخضر، «نظام المحاسبة المالية-سير الحسابات وتطبيقاتها-»، ط. les pages bleues، الجزائر، 2011، ص 15.

21 ارجع إلى:

- دراوسي مسعود ، «القياس والافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية»، مجلة الابحاث الاقتصادية، مجلة علمية محكمة متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة البليدة 2، العدد 06، جوان 2012، ص 390؛
- علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 15؛
- & لعشيشي جمال، مرجع سابق، ص 13.

22 غالب عوض الرفاعي، سمير إبراهيم البرغوثي & آخرون، «المحاسبة المتوسطة الأصول العلمية والعملية»، الجزء 1، ط. دار اليازوري، عمان، 2011، ص ص 11-12.

23 زغدار احمد & سفير محمد، «مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS»، ملتقى دولي حول «الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية»، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15/10/2009.

24 زكريا محمد الصادق & ابراهيم السيد عبيد، «قياس شفافية الافصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الاوراق المالية المصرية»، المؤتمر السنوى الرابع لقسم المحاسبة، كلية التجارة. جامعة القاهرة، 2007، كتاب المؤتمر، ص ص 15-20.

25 عجيلة محمد & بن نوي مصطفى، «فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية - رؤية مستقبلية»، ملتقى دولي حول «النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي»، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14/12/2011.

26 International Accounting Standard = المعايير المحاسبية الدولية

27 International Accounting Standards Board = مجلس المعايير المحاسبية الدولية

28 أبو نصار محمد & حميدات جمعة، «معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية»، ط. دار وائل للنشر (الطبعة الثالثة)، عمان، 2013، ص 65.

29 BOURSALI Rachid, «les Normes comptables du SCF», ed. Aloulfia Talita , Alger, 2010, pp. 82-83.

30 TOUDJINE Abdelkrim, «L'Analyse des coûts dans l'entreprise» ed. OPU., Alger, 2005, p. 84.

31 MELYON Gérard, «Comptabilité ANALYTIQUE», ed. Bréal éditions, Paris, 1998, p. 58.

32 علاوي لخضر، مرجع سابق، ص ص 85-86.

33 خالد جمال الجعرات، «معايير التقارير المالية الدولية 2007»، ط. إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 460.

34 BRUN Stephane , «Guide d'application des Normes IAS/IFRS», ed. BERTI, Alger(réédition), 2011, p. 64.

35 CERBAH Hamid, «Gestion comptable par l'application (comforme au nouveau scf et aux normes comptable IAS/IFRS)», ed. Les pages Bleues , Alger, 2012, p33.

36 BAUDRIER C. Maillat & LE MANH A., «Normes comptables internationales IAS/IFRS», ed. BERTI (réédition), Alger , 2007, p. 71.

37 Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du "Comité de la réglementation comptable" a entériné la réécriture du Plan Comptable Général, règles du droit comptable français.

38 TORT Eric, «Organisation et management des systemes comptables»,ed, Dunod, Paris, 2003, p. 17.

39 المرجع السابق لـ HORNGREN T Charles & BHIMANI Alnoor، ص ص74-75.

40 DERAHMOUNE Hilal, «Le rôle de la comptabilité analytique dans l'application du principe de sincérité: Cas d'évaluation des stocks selon le SCF et l'IAS 2», Séminaire international sur «Le Système Comptable Financier face aux normes comptables internationales (IAS/IFRS) et aux normes d'audit internationales (ISA): Le défi», Faculté des sciences économiques et sciences de gestion, Université Saad Dahlen Blida, 13 et 14 /12/2011.

41 نفس المرجع السابق لـ DERAHMOUNE Hilal

42 الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، «محاسبة التكاليف»، 2008/03/24،

<http://www.nadaadz.net/cd/play.php?catsmktba=1175>

43 الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مرجع سابق، ص ص 3-5.

44 المرجع السابق لـ «.....» Derahmoune Hilal, «Le rôle de la comptabilité analytique.....»

45 فرزيزي إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 10-12

46 درحمون هلال، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص ص 285-294.

47 KADDOURI Amar et MIMECHE Ahmed, «Cours de comptabilité financière – selon les normes IAS/IFRS et le SCF2007», ed. ENAG edition, Alger, 2009, p. 30.

48 درحمون هلال، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 130.

49 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، «يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها»، (العدد 19 / 2009 من الجريدة الرسمية).

50 طارق عبد العال حماد، «التقارير المالية-أسس الاعداد والعرض والتحليل-»، ط. الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص ص 123-124.