

مداخلة بعنوان: الممارسات الحديثة للمحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات

مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "دور أدوات مراقبة التسيير في اتخاذ القرار

بالمؤسسة الاقتصادية

جامعة قسنطينة 2 في 26/10/2021

اسم واللقب	سميرة حسيبة
الرتبة	أستاذ محاضر -أ-
التخصص	إقتصاد إسلامي
مؤسسة الإنتماء	جامعة الأمير عبد القادر
البريد الإلكتروني	semirahassiba@hotmail.fr
رقم الهاتف	0555523859

اسم واللقب	فريظت وردة
الرتبة	طالبة دكتوراه سنة أولى
التخصص	إدارة الأوقاف
مؤسسة الإنتماء	جامعة الأمير عبد القادر
البريد الإلكتروني	sahnouneoubeid@gmail.com
رقم الهاتف	0555382313

الملخص :

إن عملية إتخاذ القرار لها أهمية كبيرة داخل المؤسسة كونها تلعب دورا استراتيجيا في توجيه المؤسسة نحو الأهداف المسطرة ، ولذلك من الضروري أن تكون القرارات مبنية على أسس صحيحة ، وعلى قاعدة معلومات صحيحة ومعالجة بشكل يتيح للمؤسسة المجال لاتخاذ القرارات الصائبة.

تعد المحاسبة التحليلية نظاما متكاملا لإنتاج المعلومة ، يوفر لمؤسسة قاعدة أساسية يتم من خلالها اتخاذ القرار ، إضافة إلى أنه يجب الأخذ بعين الإعتبار المؤثرات التي تحيط بالمؤسسة أثناء بناء القرار .

Abstract :

The decision-making process is of great importance within the institution as it plays a strategic role in guiding the institution towards the goals in control; Decisions therefore need to be well founded; And on a valid information base and processed in a way that allows the institution to make the right decisions.

Analytical accounting is an integrated information production system; provides an institution with a basic basis for decision-making, in addition to the fact that the influences surrounding the institution must be taken into account during decision-building.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة التحليلية ، نظام المعلومات ، اتخاذ القرار

مقدمة :

تعتبر المنظمة الاقتصادية نظاما متكاملا يعتمد على تدفق المعلومات والتقنية والتنظيمية والتي تساهم في اتخاذ القرارات التسييرية ، وتعد المحاسبة بالمعنى العام كنظام لإنتاج المعلومة المصدر الرئيسي للحصول على المعلومات ذات الطابع المالي والاقتصادي وتمثل زيادة في المعرفة وتخفيضاً في مخاطر عدم التأكد لمتخذي القرار.

إن تنوع المعلومات التي توفرها المحاسبة بين كمية وموضوعية ذات مصداقية، ساهم في تطور المحاسبة من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة في بناء الخطة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، فهي توفر المعلومات المناسبة لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ، بالتكلفة المناسبة وللشخص المناسب، كما توفر أسس المقارنة والمفاضلة بين الحصول والإجراءات البديلة لاختيار أفضلها.

وتعد المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علم المحاسبة ونتيجة حتمية لتطور الفكر المحاسبي الذي صاحب التطور الصناعي والحضاري الإنساني، حيث تكمل مخرجات المحاسبة المالية، من خلال تحليل وتسجيل البيانات والتكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات.

ويعد التحكم في التكاليف أكبر التحديات التي تسعى المؤسسة للتغلب عليها من أجل بلوغ الأهداف وإستدامتها والتوسع فيها ، ما يؤهل المحاسبة التحليلية لتكون أحد أهم أدوات اتخاذ القرار خاصة في ظل تعدد وتنوع نشاط وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية.

ومما سبق يمكن طرح سؤال الإشكالية الرئيسي: **كيف تستخدم المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية؟**

تهدف الدراسة إلى:

- تحديد العلاقة بين المحاسبة التحليلية كتقنية كمية للتسيير والمراقبة واتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية
- تحليل العلاقة بين نظام المعلومات داخل المؤسسة والمحاسبة التحليلية .

- التعرف على مختلف طرق المحاسبة التحليلية المعتمدة في مراقبة التسيير التي تعتبر أساس إتخاذ القرار.

وقد اطلعنا أثناء اعداد الورقة البحثية على مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة بالإشكال المدروس نذكر منها:

- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2005/2004 بعنوان " نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة- للطالب درحمون هلال حيث عالجت إمكانية أن يكون نظام المحاسبة التحليلية أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيفية تأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير. ومن أبرز نتائج الدراسة : أن المؤسسات الجزائرية ما زالت (في فترة الدراسة) تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار خاصة المؤسسات العمومية.

- مذكرة ماستر جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي 2013/2012 بعنوان " المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لاتخاذ القرار في المؤسسة" للطالب بدري محمد والذي تحدث فيها عن نظام المعلومات المحاسبي الذي يعتمد على مدخلات (معطيات) يتم معالجتها بالاعتماد على المحاسبة التحليلية وإنتاج معلومات تساعد المسيرين في المراقبة وفي إتخاذ القرارات وترشيدها على مختلف مستويات المؤسسة وتطبيق الدراسة على مؤسسة نفضال مقاطعة نفضال للتسويق وحدة تبسة ، و من أبرز نتائج الدراسة : أن نظام معلومات المحاسبة التحليلية يقتصر على اتخاذ بعض أنواع القرارات داخل المؤسسة و ليس كلها.

- مقال مجلة الإستراتيجية و التنمية 2014 بعنوان " المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات " ل : أ. أوبختي نصيرة ، أ . بوهنة كلثوم، حيث تناولت الدراسة أهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ومعرفة حقيقة التكاليف التي تنفقها المؤسسة والتي تحقق عوائد فيم بعد وكذا التكاليف التي تشكل عبء على المؤسسة والتي لا تعود بنتيجة إيجابية لاحقا ، كما ورد في المقال دراسة حالة مؤسسة BENTAL التي تعتبر فرعا من فروع مؤسسة ENOF والتي تختص في استغلال الموارد المنجمية ، وقد تم تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرار وإعداد بطاقة نتائج نهائية مفادها تحديد الإنحرافات واتخاذ قرار تقويمها.

وسنحاول من خلال ورقتنا تحديد كيفية استخدام المحاسبة بشكل عام والمحاسبة التحليلية بشكل خاص في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية من الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بتقسيم الورقة إلى ثلاث جزئيات:

سنتناول في الجزئية الأولى : أهمية نظام المعلومات المحاسبي والهدف من المحاسبة التحليلية، وفي الجزئية الثانية اتخاذ القرار وفي الجزئية الثالثة سنحاول دراسة استخدام المحاسبة التحليلية في إحدى المؤسسات الاقتصادية الناشئة.

1- نظام المعلومات المحاسبي :

إن المنظمة الاقتصادية مبنية على هيكل تنظيمي تنتقل من خلاله المعلومة من خلية إلى أخرى ومن مستوى إلى آخر ينتهي بها المطاف إلى أن تصبح قاعدة يتخذ على أساسها قرارات مصيرية تحدد توجهها ، حيث تتكون المنظمة من جهاز يحتوي على ثلاثة أنظمة فرعية تتمثل في : النظام العملياتي، نظام القرار ونظام المعلومات¹.

1-1 مفهوم النظام والمعلومة داخل المنظمة :

يعد النظام مجموعة من الهياكل التي تعمل وفق مخطط معين من أجل بلوغ هدف موحد ، ويعتبر التحليل الاقتصادي المؤسسة الاقتصادية كنظام أو منظمة لأنها تحتوي على مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية ، تتمثل في المحيط الخارجي للمؤسسة والحدود التي تفصل المحيط الداخلي للمؤسسة عن محيطها الخارجي ، الهدف الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه وأخيرا الضوابط التي تنظم سيرورة الوظائف داخل المؤسسة نحو تحقيق أهدافها ، كل هذه العناصر تمثل النظام الذي تقوم على أساسه المؤسسة ، أما عن المعلومة داخل المؤسسة فهي لا تقل أهمية عن أي عنصر في المنظمة ، وتعتبر نتيجة تجميع وبلورة ومعالجة معطيات تقنية ، اقتصادية واجتماعية مهمة ومن الضروري معرفته من طرف أصحاب القرار في المؤسسة لكي يتم على أساسها التنبؤ بمستقبل المؤسسة ووضع الاستراتيجية المناسبة للوصول إلى الأهداف المسطرة².

2-1 ماهية المحاسبة :

تعتبر المحاسبة عنصرا أساسيا في المؤسسة ، كونها تمثل مختلف المعاملات الاقتصادية والمالية بين المؤسسة ومحيطها، ويتمثل هدفها الرئيسي في إعطاء صورة دقيقة لحالة المؤسسة ، ولذلك فهي تعتبر إذن نظام للمعلومات المالية اللازمة لتصنيف وتسجيل البيانات المشفرة المتعلقة بالمؤسسة و التي تعكس بصورة عادلة الأصول والخصوم والوضع المالي والربح أو الخسارة طيلة المدة الاقتصادية للمؤسسة.

¹ BOUKESSESSA SOUHILA KHEIRA ; la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne ; cas de l'Algérienne des fonderies d'ORAN -ALFON- ; mémoire de magister en sciences commerciales ; année 2009-2010 ; univ d'Oran ; p 26

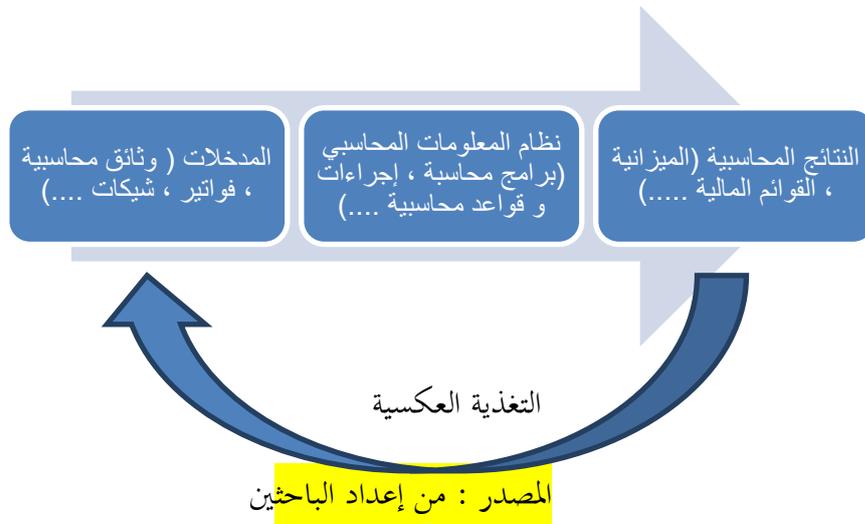
² M. DARDELET et J.M LOAGINE ; économie d'entreprise ; p 30

أو بمعنى آخر ، تعد المحاسبة كتقنية كمية للتسيير مهمتها الأساسية ضبط وتنظيم والتنبؤ بمستقبل المؤسسة وذلك من خلال قياس وملاحظة وتسجيل الوقائع المالية للمؤسسة بهدف تحليلها ويتم ذلك بالاعتماد على وثائق محاسبية تخص كل مؤسسة ، تنقسم المحابة إلى 3 أنواع رئيسية يمكن حصرها فيم يلي³:

- المحاسبة الوطنية : وتعرف كذلك بالمحاسبة الاقتصادية وهي نظام محاسبي خاص بالاقتصاد الكلي ، يمكننا من تقييم كمية التدفقات المرتبطة بمختلف اقتصاديات الوطن وكذا بمختلف العلاقات المالية الدولية ، وتعتبر عنصرا مهما في إنتاج المعلومات المتعلقة بتطور المؤشرات الاقتصادية والمالية.
- المحاسبة العمومية : تعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على كافة عمليات إثبات تحصيل وصرف موارد الدولة ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها لمختلف الجهات.
- المحاسبة الخاصة: وتعرف كذلك بمحاسبة المؤسسات تمثل نظام معلومات مشفر يحتوي على نوعين من المحاسبة ، المحاسبة العامة والتي تعد نظاما للتسيير المالي بالمؤسسة وهي كذلك واجهة المؤسسة المالية التي تظهر المعلومات المالية للمحيط الخارجي للمؤسسة ، والنوع الثاني والمتمثل في المحاسبة التحليلية والتي تعتبر وسيلة داخلية لمراقبة للتسيير ولا تعد إجبارية قانونيا.

3-1 ماهية نظام المعلومات المحاسبي :

يمثل نظام المعلومات المحاسبي جزءا من نظام المعلومات العام والكلي للمؤسسة ، متخصص في معالجة المعطيات التي تخص المتغيرات المالية للمؤسسة ، حيث يعتبر قاعدة يتم على أساسها اتخاذ القرارات المالية الخاصة بالمؤسسة ، ويمكننا من خلال الشكل الآتي تبيان عملية معالجة المعطيات وفقا لنظام المعلومات المحاسبي :



³ BOUKESSESSA SOUHILA KHEIRA ; IBID ; p 40

إن مدخلات النظام المحاسبي عبارة عن بيانات ناتجة عن أحداث إقتصادية للمنشأة ، وتتميز هذه المدخلات ببعض الخصائص النوعية ، حيث من الضروري أن تكون ملائمة بمعنى أن تكون قيمة البيانات مستقبلية غير مستنفذة وأن تكون لها قيمة تأكيدية ، كما يجب أن تكون المعطيات كاملة ليس بها أخطاء وقابلة للتحقق والفهم والمقارنة وأن تكون محينة.

تمر عملية المعالجة المحاسبية على عدة مراحل من أجل تحويل البيانات إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات ، وتمثل هذه المراحل في : تحليل العمليات المالية ، تسجيل القيود المحاسبية في دفتر اليومية ، ترحيل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ ، رصد الأرصدة النهائية للحسابات من خلال ما يسمى بميزان المراجعة الذي يجب أن يتساوى طرفيه المدين والدائن وأخيرا البدء بإعداد القوائم المالية.

بعد عملية المعالجة نتحصل على مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية التي تعدها الإدارة كوسيلة لتزويد مستخدميها بالمعلومات المالية التي تخص نتيجة أعمال المؤسسة لتمكنهم من اتخاذ القرارات المالية ، وتمثل هذه القوائم في : قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية ، ويتم استخدام هذه القوائم من طرف مستخدمين داخليين (الموظفون ، الإدارة ...) أو من طرف أعضاء خارج المؤسسة (الموردين ، العملاء ، مصلحة الضرائب...) .⁴

2- ماهية المحاسبة التحليلية :

إن المحاسبة العامة تمكننا من حساب النتيجة الإجمالية فقط ، وهذا ما يجعلنا نقع أمام إشكال عدم الدقة في التحليل ، ويمكن معالجة هذا الإشكال من خلال المحاسبة التحليلية كنها تقوم بتحليل دقيق للعمليات الإنتاجية ، حيث تمكننا من تحديد التكاليف والنتائج لكل منتج أو لكل نشاط على حدى .

2-1 مفهوم المحاسبة التحليلية :

تعد المحاسبة التحليلية مجموعة من العمليات المتسلسلة التي تساعد في عملية التخطيط واتخاذ القرار وتمثل هذه العمليات في ، تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج أوالنشاط بهدف توفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجة ، وللتخطيط والرقابة ولاتخاذ القرارات التجارية والتسويقية لاحقا⁵.

كما يمكننا اعتبار المحاسبة كتقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة⁶ ، وبالتالي يمكننا القول أن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لجمع وتحليل وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المسيرين على اتخاذ القرارات

⁴ https://acc-jordan.blogspot.com/2019/10/blog-post_17.html

⁵ محمد القبيومي ، أصول التكاليف ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 1980 ، ص 21

⁶ ناصر دادي عدون ، المحاسبة الوطنية وتقنيات التسيير ، الجز الثاني ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 ، ص 8

اللازمة ، إذن هي أداة تسيير ومراقبة كونها تكشف عن كل نقاط الضعف والقوة ومن ثم تحديد المسؤوليات والقرارات التشغيلية.

من هنا يمكننا إعتبار أن المحاسبة منبثقة من علم الاقتصاد الجزئي كونها تساهم في توضيح سيرورة المؤسسة ، من خلال المعلومات التي تنتجها والتي بدورها تعتبر تحليلا للتكاليف والفوائد، وهذا ما يجعل المديرين يعتمدون عليها كأداة لاتخاذ القرار.

2-2 الفرق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية :

إن المحاسبة العامة بطابعها الإجمالي في نظام سير المؤسسة ، تعتبر وسيلة لتسجيل العمليات المحاسبية التي تحصل في المؤسسة خلال مدة زمنية معينة مع تسجيل الوثائق التي تبرر هذه العمليات⁷ ، ويكمن الفرق بينها وبين المحاسبة التحليلية في الأعباء التي تمثل العلاقة بين كلتا المحاسبتين والمتمثلة في⁸ :

- الأعباء المعتبرة : وهي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف و سعر التكلفة بعد عملية الفرز و تسمى كذلك بأعباء المحاسبة المالية التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية.
- الأعباء الإضافية : هي أعباء نظرية كان من المفروض على المؤسسة أن تدفعها لو كانت ظروف إستغلالها مختلفة، وهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة، كما أنها لا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية، ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة ، ويمكن أن تكون أعباء إضافية مباشرة أو غير مباشرة.
- الأعباء غير المعتبرة : وهي الأعباء التي تكون مسجلة في المحاسبة العامة ويتم إستبعادها في المحاسبة التحليلية أي إدراجها ضمن التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى كونها قد تكون إستثنائية أو عادية وتحميلها مجرد التكاليف من معناها، ومن أمثلة ذلك: الأعباء الاستثنائية و التي لاتؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية.

2-3 أهداف المحاسبة التحليلية :

تتناول المحاسبة التحليلية بصفة عامة التكاليف المرتبة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الانتاجية الخدمية والتجارية ، إذن مهمة المحاسبة التحليلية تكمن في معالجة تلك التكاليف حيث تقوم

⁷ TALAL MOHAMED BOUCHDOUB et AHMED AMINE BENALIA , La tenue d'une comptabilité analytique au sein d'une entreprise économique , revues des sciences commerciales , décembre 2020 , p 79

⁸ Ibid , p 81 et 82

باستخراجها وحسابها وتصنيفها والتنبؤ بها ، وبالتالي فأهداف المحاسبة التحليلية يمكن تقسيمها إلى ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في⁹ :

- هدف حساب التكاليف وتحليل المردودية
- هدف مراقبة التسيير
- هدف المساهمة في اتخاذ القرار والوصول إلى القرارات الصائبة

2-3-1 هدف حساب التكاليف وتحليل المردودية

إن الهدف الأول والأساسي للمحاسبة التحليلية هو تحديد الأسعار وهامش الربح ، وذلك بالانطلاق من تحديد التكاليف الأساسية للمنتجات والتي على أساسها يتم تحديد هامش الربح ومن ثم تحديد السعر الإجمالي للوحدات الإنتاجية ، ومنه نجد أنها تعتبر وسيلة حساب وتحليل تساهم في تحديد بعض المتغيرات المتعلقة بالمحاسبة العامة حيث تساعدنا في قياس وتقييم بعض عناصر الميزانية.

2-3-2 هدف مراقبة التسيير

في هذا الصدد تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة مراقبة تسيير وكذلك وسيلة قيادة تمكن المسيرين من تحليل كمية إستهلاك المواد وملاحظة تطورها ، مراقبة التكاليف المرتبطة بأنشطة المؤسسة والتكاليف الثابتة أي المتعلقة بالهيكل العام للمؤسسة ، مراقبة الاستهلاك بالنسبة لما كان مخطط له مسبقا وتسجيل الانحرافات ، تسجيل الانحرافات بين العناصر السطرة في الخطة الاستراتيجية والعمليات المحسدة على أرض الواقع.

يتم تحقيق مراقبة التسيير من خلال استخدام الجرد الدائم والذي يعتمد على نماذج التقييم والتحليل المتمثلة في نموذج LIFO والمقصود به نموذج الداخلة أخيرا خارج أولا ، ونموذج FIFO ومعناه الداخلة أولا خارج أولا ، أو نموذج التكلفة المرجحة .

2-3-3 هدف المساهمة في اتخاذ القرارات :

تلعب المحاسبة التحليلية دورا مهما في عملية اتخاذ القرار ، حيث تمكن المسيرين من الحصول على المعلومات الضرورية التي تبني على أساسها استراتيجية المؤسسة ، كما تساهم بجزء كبير في تصحيح الانحرافات أثناء تنفيذ القرار ، حيث تحدد التكاليف والنتائج المحققة ، وتقوم بمقارنتها مع النتائج المتنبأ بها ، وذلك عن طريق تقييم

⁹ BOUKESSESSA SOUHILA KHEIRA ; la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne , IBID ,p 71

الانحرافات وتحديد الجهة المسؤولة عن هذه الانحرافات ، ثم إعادة تصحيحها والسهر على عدم حدوثها في المستقبل.

إذن فالمحاسبة التحليلية تساعد المديرين على تقييم القرارات قبل اتخاذها وتساهم كذلك في تنفيذ القرارات على أكمل وجه.

2-4 نماذج المحاسبة التحليلية:

إن المحيط العام للمؤسسة والمتميز بعدم الثبات ، يجعلها دوما متأهبة لأي طارئ ومستعدة دائما لمواجهة التأثيرات الخارجية والداخلية ، ومن بين هذه التأثيرات التحكم في التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى ، ولهذا تجد المؤسسة نفسها في مواجهة اللاإستقرار بالاعتماد على طرق تسمح لها باتخاذ القرارات الملائمة، و تتمثل هذه الطرق في النماذج التحليلية المعتمدة في المحاسبة¹⁰.

2-4-1 طريقة التكاليف الحقيقية :

تعتمد هذه الطريقة على تحديد الاستهلاك وتكاليف المواد الأولية ، وتحديد تكلفة الزمن وكذا الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة وتعتبر جميعها تكاليف يضاف إليها هامش الربح ومن ثم نجد السعر النهائي، وبالتالي فإن سعر التكلفة الحقيقي لمنتج معين يشمل مجموع التكاليف التي يتحملها حتى يصل إلى المرحلة النهائية وتسليمه للمستهلك ، هذه التكاليف تنقسم إلى مباشرة وغير مباشرة¹¹.

فالتكاليف المباشرة بالنسبة للمؤسسة هي التكاليف المتعلقة بالمنتج مباشرة ، أي التي تدخل في تكوينه و في عملية إنتاجه ، من مادة أولية و مواد إستهلاكية ؛ ساعات عمل ؛ الخدمات الصناعية المباشرة ... الخ

أما التكاليف غير المباشرة فهي تكلفة مجموع نشاط المؤسسة الإجمالي ولا تكون مرتبطة بشكل مباشر بالمنتج وإنما بمراحل إنتاج المنتج وبمصاريف الإدارة و المالية و الشراء و التوزيع ... الخ

2-4-2 طريقة التحميل العقلاني للتكاليف :

¹⁰ عيد الناصر نور وعلبان شريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الأردن ، دار المسيرة للنشر ، 2002 ، ص 234
¹¹ http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsegc/wp-content/uploads/2020/04/CTelch_Et_Comptabilite_Analytique.pdf

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ، وكذا تحديد تكلفة الوقت ، وتحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين ويكون بعدة طرق¹² :

- طرق التحميل التقريبية : يتم من خلالها إضافة جزء من الأعباء الثابتة إلى نوع من التكاليف ، قيمة المواد المستعملة ، ساعات العمل أو قيمة ساعات العمل .
- طريقة مراكز الانتاج : تعتمد هذه الطريقة على مبدأ كل وحدة إنتاج تتحمل أعباءها غير المباشرة .
- طريقة المراكز المتجانسة : وتعتبر طريقة لتحميل الأعباء غير المباشرة بأسلوب نوعا ما متطور ، حيث يتم بموجبها تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة وكل قسم يتحمل الأعباء الناتجة عنه.

هذه الطريقة لا تأخذ المحيط الخارجي للمؤسسة ولا تأثيراته عليها بعين الاعتبار وبالتالي فالقرارات الناجمة عن هكذا تحليل تكون غير عقلانية .

2-4-3 طريقة التكلفة المتغيرة :

تعتمد هذه الطريقة أساسا على الفصل بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة ، بحيث يتم تحميل المنتجات تكاليفها المتغيرة أي التكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة ، أما باقي التكاليف أي الثابتة فلا تدخل ضمن التكاليف المحملة¹³ .

ويمكننا التطرق إلى أسس هذه الطريقة من خلال العمليات الحسابية التالية :

- التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة
- التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة * عدد الوحدات المنتجة
- الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة
- رقم الأعمال = سعر البيع * عدد الوحدات المنتجة والمباعة.

يساعد هذا الأسلوب في تحديد المردودية وبالتالي المساهمة في اتخاذ القرار.

2-4-4 طريقة التكلفة المعيارية:

تعتمد هذه الطريقة على حساب مختلف أنواع التكاليف المعيارية والتي تشمل¹⁴ :

¹² محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الأسماء المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية الإقتصاد ، 2006 ، 36 - 37

¹³ عبد الحميد بوخاري و آخرون ، مال نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة ، مجلة تنظيم العمل ، 2016 ، ص 7

¹⁴ ساحل فاتح ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ،

2003-2002 ، ص 118-119

- التكلفة النظرية المثالية : يتم تحديدها بافتراض الاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج ولكنها غير واقعية لأن الاستغلال لا يكون في ذروته المثلى .
 - التكلفة المعيارية التاريخية : تحسب على أساس مجموع التكاليف المتوسطة للسنوات الماضية مقيمة بالقيمة الحالية .
 - التكلفة المعيارية المقارنة : يتم تحديدها مع الأخذ بعين الاعتبار عوامل خارجية مثل عامل السوق والمنافسة.
 - التكلفة المعيارية المتوقعة : تحدد مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التشغيلية المتوقعة وكذا بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة مسبقا.
 - التكلفة المعيارية الجارية : يتم تحديدها وفقا للعوامل التشغيلية السارية .
 - التكلفة المعيارية التقنية : يتم تحديدها مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد التقنية والدراسات الدقيقة لمتطلبات الانتاج الضرورية خلال النشاط العادي.
- إن الهدف من هذه الطريقة هو حساب الانحرافات الت تنتج بعدالبدأ في تنفيذ قرار معين وبالتالي مراقبة هذه الانحرافات والعمل على تسويتها يأتي بعد المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبة التحليلية.

3- اتخاذ القرار بالاعتماد على أسس المحاسبة التحليلية - دراسة حالة مؤسسة - BIFA : SOALTUBI

إن عملية اتخاذ القرار تعد الأساس الذي يقوم عليه ازدهار المؤسسة ، ولذلك من الضروري أن يتخذ هذا القرار على أساس سليم ، حيث يعتمد أساسا على معلومات صحيحة ومعالجة بطريقة سليمة ، فالقرار في حد ذاته خطوة هامة ومتكررة وتعتمد على اختيار البديل الأمثل من بين عدة بدائل متاحة .

1-3 ماهية اتخاذ القرار :

تعد عملية اتخاذ القرار اختيارا لبديل من بين عدة بدائل (إثنين أو أكثر) أو بمعنى آخر ، وجود حل أمثل لمشكلة معينة لها عدة حلول¹⁵ ، حيث تبنى عملية اتخاذ القرار على الدراسة والتحليل والتفكير الموضوعي وقاعدة المعلومات الصحيحة للوصول إلى البديل الأمثل ، وبالتالي فعملية اتخاذ القرار تحقق الكثير من الأهداف ويتوفر فيها عناصر مهمة وأساسها الاختيار والبدائل والأهداف المراد الوصول إليه وتحقيقها.

¹⁵ سلمى علي، بحوث العمليات ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1972، ص 15

وبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية فإن ندرة الموارد وتكلفتها تجعلها أمام اتخاذ قرار تفضيل بديل عن آخر وذلك بإتباع تقنيات معينة ، الهدف منها تدنية التكلفة بأعلى جودة ، أما من جهة أخرى فتجد المؤسسة نفسها أما قرار تحديد سعر المنتج وتحديد هامش الربح أو في الاستثمارات الضخمة تجد نفسها أمام التفضيل بين مشروعات استثمارية عدة ، هنا يظهر دور المحاسبة التحليلية ومدى أهميتها كونها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار .

تتم عملية بناء القرار على عدة مراحل ، حيث يتم مبدئيا إعداد قاعدة معلومات بالاعتماد على دراسة المحيط الاستثماري لاكتشاف الظروف المحيطة وتحديد الفرص والمعوقات الموجودة ، ثم بعد ذلك يتم التعميم وزيادة البدائل للمفاضلة بينها لاحقا .

إن اتخاذ القرار غير مرتبط فقط بالمفاضلة بين البدائل المتاحة وإنما مرهون بعدة مؤثرات ، كون المؤسسة نظام مفتوح ، وبالتالي فإن العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية وحتى الثقافية تؤثر في عملية بناء القرار ، ناهيك عن المحيط الداخلي للمؤسسة الذي يحكمه ضوابط وقوانين وكذا حجم المؤسسة في حد ذاته له تأثير على اتخاذ القرار .

تتمثل القرارات التي يتخذها المديرون في القرارات الاستراتيجية والتي تهدف إلى تحديد مستقبل المؤسسة وتكون طويلة المدى ، أما القرارات التكتيكية فهي القرارات التي تتخذ لتعديل الاستراتيجية وتدارك الانحرافات وتكون متوسطة المدى ، كما يتم اتخاذ القرارات التشغيلية والتي تبنى لتسيير الأمور العادية التي تواجه المؤسسة يوميا .

3-2 تقديم مؤسسة BIFA – SOALTUBI :

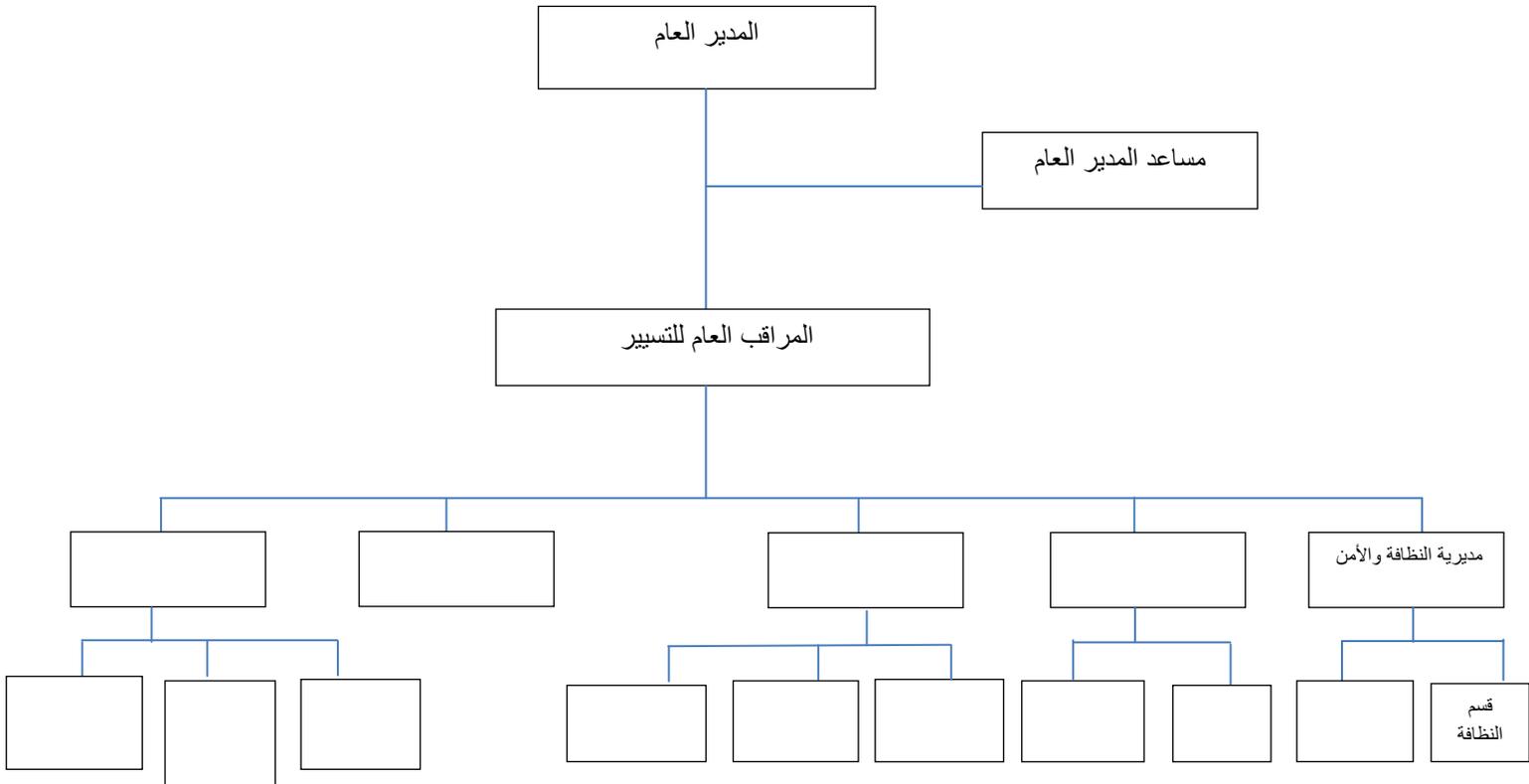
يعتبر الاسم التجاري BIFA علامة مسجلة في إنتاج البسكويت والشكولاتة ، حيث أن جودة منتجاتها جعلتها رائدة في السوق التركية منذ نشأتها عام 1962 ، ولم تقتصر هذه الريادة السوق التركية فقط وإنما تعدت حدود الوطن الأصلي إلى 77 دولة من بينها الجزائر ، حيث في البداية اقتصر الأمر على الاستيراد فقط ، ثم تطورت الشراكة إلى إنشاء مؤسسة SOALTUBI والتي تعني اختصارا لجملة SOCIETE ALGERO-TURQUE DES BISCUITS ، تأسست هذه الشراكة في 23-10-2003 وقد تمثل نشاطها الأساسي في صناعة البسكويت والشكولاتة والحلويات وقد اتسم العقد المبرم بين الشريكين ب:

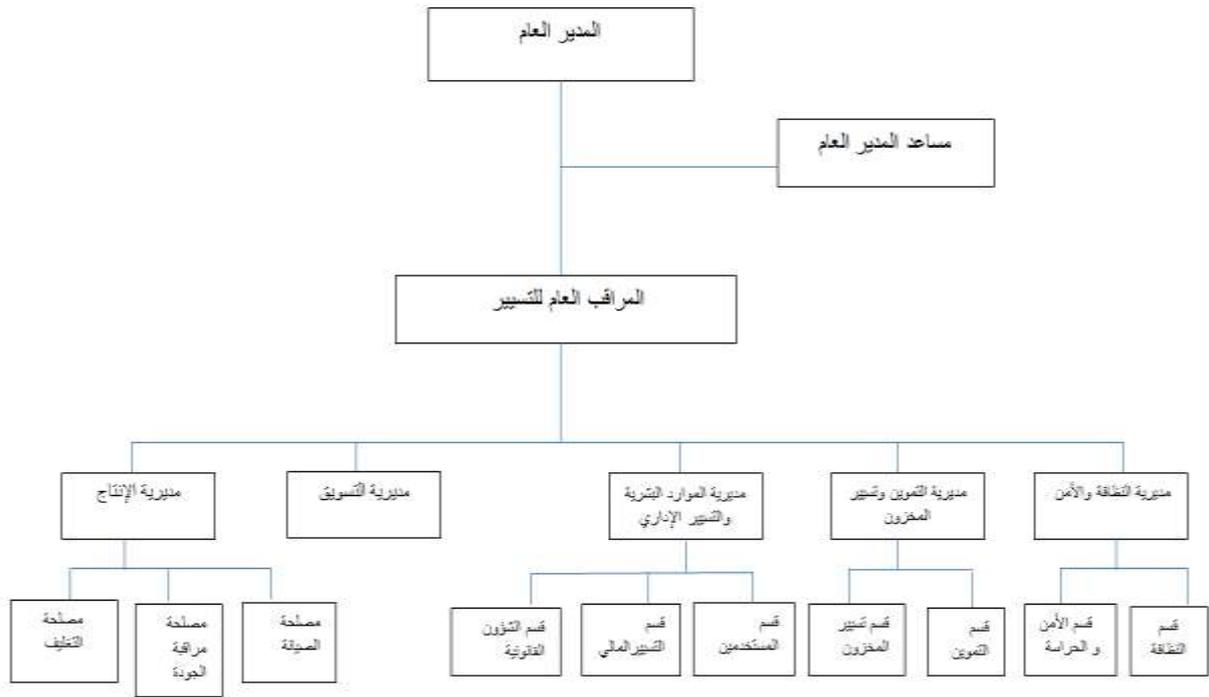
- شراكة 50% لكلى الطرفين
- إشراف الشريك التركي على عملية الانتاج

- إشراف الشريك الجزائري على وظيفة التسويق والتوزيع

يقع مصنع المؤسسة بالمنطقة الصناعية ديدوش مراد بولاية قسنطينة ، ويحتوي على آلات ومعدات لازمة لهذا المجال من الصناعة ، كما يمتلك المصنع قنوات توزيع خاصة به تسهل عملية توزيع المنتجات ، تسيير المؤسسة وفقا لهيكل تنظيمي وظيفي يحتوي على :

- المدير العام : المسؤول الأول عن المصنع .
 - المراقب العام للتسيير : مهمته التنسيق بين جميع المصالح من حيث طريقة العمل ليكون مطابق لما هو معمول به دوليا، بمعنى أنه يوم بمراقبة الجودة.
 - مصلحة الانتاج ، مصلحة النظافة والأمن ، مصلحة الموارد البشرية ، مصلحة التسوي ، ومصلحة التموين وتسيير المخزون ، كل هذه المصالح تنضوي تحت الاشراف المباشر لمراقب التسيير.
- تسيير مؤسسة SOALTUBI وفقا لهيكل تنظيمي وظيفي ، حيث وضع المدير العام لكل وظيفة مدير وتنقسم وظائف المؤسسة وفقا للهيكل التنظيمي الآتي :





المصدر : من مديرية الموارد البشرية و التسيير الإداري بالمؤسسة

من خلال الهيكل التنظيمي نلاحظ أن المؤسسة تعتمد في نشاطها على خمس وظائف كما هو مبين ، لكن ما أثار انتباهنا هو أن الهيكل العام لا يعطي أهمية كبيرة للقسم المالي والمحاسبي بحيث أدرجه ضمن مديرية التسيير الإداري ، إضافة إلى أن هناك دمج لوظائف أساسية ضمن وظائف ثانوية ، كما أنه يبرز من خلال الهيكل التنظيمي أن المؤسسة تركز على الإنتاج والتسويق كوظيفتين أساسيتين لتعزيز الربح.

3-3 تطبيق نموذج التكاليف الحقيقية و دوره في اتخاذ القرار بمؤسسة SOALTUBI

من خلال تقرير نشاط المؤسسة و بالتحديد في سنة 2016-2017 تم انتاج وحدات من البسكويت بالاعتماد على قيم كميات من المواد الأولية تحصلنا عليها من تقرير قسم التموين للمؤسسة والمبينة في الجدول

التالي و التي سنعتمد عليها في تحديد التكاليف الحقيقية التي على أساسها يتم تحديد السعر النهائي للوحدات المنتجة :

البيان	مخزون أول المدة (مليون دج)	المشتريات السنتوية (مليون دج)	نسبة المطابقة %	مخزون الأمان %	التكلفة الوسطية للوحدة (طن/ مليون دج)	معدل الدوران (بالأيام)	مخزون آخر المدة (مليون دج)
الدقيق	14,2	238,9	98	15	0,022	37	29,5
السكر	6,0	306,8	100	8	0,058	24	13,9
الماء المقطر	1,1	100	100	5	0,001	40	20,02
خميرة كيميائية	5,0	50,4	96	10,5	0,030	30	4,0
مادة حافظة E334	30,4	155,8	97	13	0,045	33	10,7
شيكولاتة صناعية	11,08	244,8	94	14,8	0,09	25	9,55
إضافات غذائية	0,54	144,05	98	16	0,012	35	19,44
أغلفة	15,89	304,8	88	15	0,099	30	10,09

المصدر : تقرير نشاط المؤسسة سنة 2016-2017

من خلال ما ورد في الجدول السابق يمكننا استخراج المعطيات الخاصة باستهلاك مختلف المواد الأولية المدرجة ضمن خط الإنتاج النهائي الذي تسوقه المؤسسة، والتي تم احتسابها وفقا لقاعدة الجرد الدوري كما يلي :

$$\text{الإستهلاكات} = \text{مخزون أول المدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر المدة}$$

والجدول الموالي يبين النتائج المتحصل عليها :

المادة الأولية	الإستهلاكات السنوية بالمليون دج	الأهمية النسبية لتكلفة الاستهلاكات %
الدقيق	223,6	14,78
السكر	298,9	19,76
الماء المقطر	81,08	5,36
خميرة كيميائية	51,4	3,39
مادة حافظة E334	175,5	11,60

شيكولاتة صناعية	246,33	16,28
إضافات غذائية	125,15	8,27
أغلفة	310,6	20,53

المصدر : من إعداد الباحثين

من الجدول يتبين لنا أن المواد الأولية التي تمثل أهمية كبيرة في صناعة المنتج هي المواد ذات أعلى نسبة في تكلفة الإستهلاك ، وتصنف في الصنف A حسب نظرية الأمثلية في تسيير تكاليف المخزونات¹⁶ ، وتمثل في : الدقيق والسكر والأغلفة والشيكولاتة الصناعية.

أما المنتجات المصنفة حسب نفس النظرية في الصنف B فتمثل المواد ذات أهمية متوسطة من حيث التكاليف ومن خلال الجدول نجد أن المواد المصنفة في الصنف B تتمثل في : المادة الحافظة E334 والإضافات الغذائية .

في الأخير يتبقى التصنيف C والذي يضم المواد ذات الأهمية الضعيفة من حيث التكاليف والتي تختصر في الماء المقطر والخميرة الكيميائية .

من خلال تقرير نشاط المؤسسة و بالتحديد من قسم التسيير المالي تحصلنا كذلك على المعلومات التالية:

الأعباء الإضافية في الانتاج متمثلة في تكاليف اليد العاملة المباشرة والاستهلاكات من الطاقة والمستلزمات الاخرى للانتاج بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة للمراكز المساعدة المتمثلة في الصيانة ومصلحة الأمن الصناعي ، ومختلف المصالح الإدارية للمؤسسة والتي تم إنفاقها في إطار مخطط الإنتاج السنوي المقدر ب 12500 حصة موزعة على مختلف ورشات المؤسسة وعلى مدى زمني حقيقي مقدر ب 260 يوم عمل فعلي، فقد تم تقييمها ب 453,768 دج

كما أنه يمكننا احتساب الأعباء الأولية من الجدول السابق والتي قدرت ب : 1512,56 دج ، وبالتالي يمكننا احتساب التكلفة الاجمالية وفقا للصيغة التالية :

$$\text{الأعباء الإضافية} + \text{الأعباء الأولية} = \text{الأعباء الإجمالية}$$

بن ختو فريد ؛ تقنيات تسيير المخزون ؛ مطبوعة تخصص مناجنت ؛ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة
16؛ 2015_2016 ؛ ص 15

بتطبيق الصيغة السابقة نتحصل على الأعباء الإجمالية المقدرة ب : $1512,56 + 453,768 = 1966,328$ دج

بعد احتساب التكلفة الإجمالية يتسنى لنا احتساب تكلفة الحصة بالاعتماد على الصيغة التالية :

تكلفة الحصة الانتاجية = التكلفة الإجمالية / عدد الحصص المنتجة

إذن تكلفة الحصة الإنتاجية = $12500 / 1966,328 = 0,1573$ دج

مع التذكير أن كل القيم المذكورة أعلاه تقدر بالمليون .

مع العلم أن الحصة الإنتاجية تحتوي على 80 علبة وكل علبة تحتوي على 24 وحدة ، فإن تكلفة الوحدة تحسب كما يلي :

تكلفة الوحدة = $(80 / 0,1573) / 24 = 0,00000819$ دج

أي تكلفة الوحدة تقدر ب 81,9 دج ، هذه القيمة يضاف إليها فيم بعد هامش الربح من أجل احتساب سعر الوحدة الواحدة.

يساهم هذا النموذج في اتخاذ القرار بحيث يتم تحديد سعر بيع المنتج على أساس إجمالي التكاليف ، لكن هذه الطريقة تجعل سعر البيع جد مرتفع مما يجعل المؤسسة في موقف ضعف أمام منافسيها وبالتالي هذه الطريقة غير كافية لبناء القرار وفي بعض الأحيان مضللة لأنها لا تأخذ ببعض العوامل التي تشر فعلا في تحديد سعر المنتج كما أنها لا تفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

الخاتمة :

إن عملية اتخاذ القرار في المؤسسة لا تتم بطريقة عشوائية ، وإنما تكون مبنية على أسس معلوماتية ، أي على قاعدة معلومات يقوم بإنتاجها نظام معلومات خاص بالمؤسسة ، تنتقل من خلاله المعلومة عبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة بطريقة أفقية أو عمودية ، حيث يتم اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية في مختلف مستويات المؤسسة .

ولقد توصلنا إلى أن نظام المعلومات المحاسبي يعتمد بشكل كبير على إنتاج المعلومات الخاصة بالجانب المالي للمؤسسة ، وتعتبر المحاسبة التحليلية كنظام مراقبة وتسيير جزوا مهما لإنتاج المعلومات الخاصة بالتكاليف والتي على أساسها يتم إتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير وتحديد هامش الربح ، ولقد تطرقنا إلى عدة نماذج لحساب التكاليف والخروج بقرار التسعير المناسب والذي يقود المؤسسة نحو تحقيق الأرباح.

قائمة المراجع :

- BOUKESSESSA SOUHILA KHEIRA ; la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne ; cas de l'Algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- ; mémoire de magister en sciences commerciales ; année 2009-2010 ; université d'Oran.
- M. DARDELET et J .M LOAGINE ; économie d'entreprise.
- محمد القيومي ، أصول التكاليف ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 1980
- ناصر دادي عدون ، المحاسبة الوطنية وتقنيات التسيير ، الجز الثاني ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994
- سلمى علي، بحوث العمليات ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1972
- بن ختو فريد ، تقنيات تسيير المخزون ، مطبوعة تخصص مناجمت ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015_2016 ،
- عبد الناصر نور وعليان شريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الأردن ، دار المسيرة للنشر ، 2002