

# دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

أ. سليمة طبائية\*: جامعة 08 ماي 1945 قالمة

أ. سعيدة بورديمة\*: جامعة 08 ماي 1945 قالمة

المقدمة:

يرتبط تسيير المنشآت أو المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولكن استخدام هذه الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها وأن تنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح. ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في التفسير والتوضيح يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المحاسب والمسؤول على اتخاذها.

إن تطور مفهوم المحاسبة من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ذاتها وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، حيث تعطي المحاسبة التحليلية التحليل الدقيق كونها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وبتقييم المخزونات، والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية عند اتخاذ القرارات تعتبر اهتماما بالغاً للمسيرين وأقدم القرارات داخل المؤسسة، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات من الطرق الكمية إلى المعطيات الكيفية، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، أكثر إلحاحا من غيرها، حتى يقف أخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها بالقرارات المناسبة، ولعل المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في مراقبة التسيير يمكن لها أن تقدم الكثير في هذا المجال.

## أولا- الإطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارة العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، ولهذا النظام القدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو كيفية تسيير التكاليف، لما تشتمل عليه من أدوات وأسس لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والمراقبة عليها، ومن ثمة مساعدة المؤسسة على اتخاذ القرار المناسب ورسم السياسات الإنتاجية والتسويقية.

## 1- مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية:

ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو للمؤسسة، وقد أدى تطور المؤسسات المالية والتجارية والصناعية إلى تطوير أدواتها وأساليبها فأصبحت بذلك تكتسي أهمية كبيرة كونها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة<sup>1</sup>.

- [salimateb@hotmail.fr](mailto:salimateb@hotmail.fr).
- [Saida-bourdima@live.com](mailto:Saida-bourdima@live.com).

كما تعرف على أنها: "هي عبارة عن نظام لقياس البيانات وتجميعها ومعالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة بحيث تستفيد منها عدة فئات سواء داخل المشروع أو خارجه , وتعرف المحاسبة بأنها عملية التعرف على المعلومات الاقتصادية وقياسها ورفعها في تقارير إلى الجهات المعنية لتمكينها من إعطاء الأحكام واتخاذ القرارات"<sup>2</sup>

وكخلاصة نجد أن المحاسبة التحليلية هي 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.

إذا كانت للمحاسبة العامة أهداف تتمثل في جمع المعلومات حسب طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات وحسابات نتائج فدور أو هدف المحاسبة التحليلية يتجلى في:

\* **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** إن استخدامها يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة النشاط، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على الإسراف والتبذير.

\* **قياس تكلفة الإنتاج:** تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت<sup>3</sup>.

\* **توجيه القرارات الإدارية:** عملية اتخاذ القرار هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيد فإنه من الضروري أن تكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية.

\* **الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية:** تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها إلى تكلفة الإنتاج، لذلك لا بد من ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها.

\* **توفير المعلومات اللازمة:** لقيام الإدارة بمهام التخطيط والرقابة وقياس أداء المنتجات المختلفة، وقياس تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير وتقييم الإنتاج التام وقيد التنفيذ في نهاية الفترة، لأغراض قياس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية<sup>4</sup>.

## 2- تحليل التكاليف وطرق حسابها:

تعتبر التكاليف أعباء تتحملها المؤسسة من خلال ممارستها نشاطها المعتاد، حيث تقوم بصرف موارد اقتصادية مقابل الحصول على منفعة قد تكون حاضرة أو مستقبلية<sup>5</sup>. كما أن المؤسسة تنفق تكاليف ابتداء من انطلاق العملية الإنتاجية إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية، ولكل منتج عدة تكاليف تتمثل في: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وتكلفة التوزيع لكن له سعر تكلفة واحد، وهذا الأخير يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة سواء كانت تجارية أو صناعية، ويوضح ذلك بالعلاقة التالية:

المؤسسة التجارية: سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + أعباء التوزيع

المؤسسة الصناعية: سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع

ومن جهة أخرى:  $\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$

$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج}$

كما يمكن تصنيف التكاليف حسب الجدول التالي<sup>6</sup>:

تصنيف التكاليف		
تكلفة التموين	تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل: شراء المواد الأولية	حسب الوظيفة
تكلفة التصنيع	تتعلق بعملية الإنتاج مثل: أدوات ومعدات الإنتاج، أجور العمال	
تكلفة التسويق	تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل: التوزيع، الإعلان	
تكلفة إدارة عامة	تتعلق بسير الإدارة مثل: مرتبات الموظفين، المصاريف القضائية	
تكاليف مباشرة	كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه مثل: أبحاث علمية، رسوم هندسية	حسب التأثير على المنتج
تكاليف غير مباشرة	كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتج في آن واحد مثل: مصاريف الكهرباء	
قسم الإنتاج	هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل: مؤسسة سونلغاز، إنتاج الكهرباء	حسب الأقسام
قسم الخدمات	هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج	
تكلفة الفرصة البديلة	هي كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد	حسب أغراض البرمجة واتخاذ القرارات
تكاليف تفاضلية	هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معين من الإنتاج والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى آخر	
تكاليف ضمنية	تكاليف تحسب ضمن التكلفة الفعلية	
تكاليف معيارية	مقارنة ما يجب أن تكون وما هو كائن	
ثابتة	تكاليف التي تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط مثل: قسط الاهتلاك	حسب حجم النشاط
متغيرة	تكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط مثل: الموارد الأولية	

## 1-2 تحليل التكاليف:

للوصول إلى النتيجة التحليلية لأي منتج يجب المرور أولاً بمختلف التكاليف وسعر التكلفة، بدأ بتكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع والتكلفة النهائية.

**1-1-2 تحليل تكلفة الشراء:** تشتمل على تكاليف تجهيز طلب الشراء وإرسال ومتابعة أوامر الشراء وتكاليف الاستلام والفحص وتكاليف مراجعة وصرف فواتير للموردين بالإضافة إلى سعر الشراء ومصاريف النقل والشحن والتي حددها المخطط الوطني المحاسبي في المجموعة السادسة، ومن جهة فان تكاليف التخزين تختلف حسب متوسط حجم المخزون وهي تتضمن عدة عناصر مثل تكاليف المكان، مسموحات التلف، التقادم، وتكاليف الاحتفاظ ببطاقات وسجلات المخزون والفائدة على الأموال المستثمرة في المخزونات والتأمين، ويختلف متوسط حجم المخزون مع اختلاف الطريقة التي يسير بها، وقبل التطرق إلى تسيير المخزونات نذكر بعض الطرق التي تلجا إليها المؤسسات لتصنيف مختلف مخزونها<sup>7</sup>:

**طريقة التحليل 80/20:** ويقسم المخزون حسب هذه الطريقة إلى صنفين:

- نجد في الصنف الأول المخزون الذي يمثل 20% من كمية المخزون العام و80% من قيمته الإجمالية.

- ونجد في الصنف الثاني المخزون الذي يمثل 80% من كمية المخزون العام و20% من قيمته الإجمالية.

وتسير المؤسسة الصنف الأول بطريقة أدق من الصنف الثاني نظرا لقيمته المرتفعة.

**طريقة (ABC):** يقسم المخزون حسب هذه الطريقة إلى ثلاث أصناف.

- نجد في الصنف (A) الوحدات التي تمثل 10% من الكمية و70% من القيمة الإجمالية ويتطلب تسيير هذا الصنف الدقة والعناية الكبيرة.

- ونجد في الصنف (B) الوحدات التي تمثل 20% من كمية المخزون و20% من قيمته ويعتبر هذا الجزء من المخزون ثانوي وتكتفي المؤسسة بمراقبته دوريا.

- ونجد في الصنف (C) التي تمثل 70% من كمية المخزون و10% من قيمته الإجمالية أي أنها تتميز بقيمتها المنخفضة ، بالنسبة لهذا الصنف تقدم الطلبات بكميات كبيرة وتراقب عينة من هذه المخزونات دوريا والهدف من تسيير المخزون بالنسبة لهذا الصنف هو تلبية الطلب أو تموين الورشات دون انقطاع أو نفاذ.

ويتم تقييم المخزون حسب طريقتين تتمثلان في:

**أ. التقييم بالتكلفة الحقيقية:**

- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :** حسب هذه الطريقة فان الإخراج يتم بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال أي أن الاخراجات تختلف في عملية تقييمها وبعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة وتقيم بها الاخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة وتقيم بها الاخراجات التي تأتي بعدها ونستعمل العلاقة التالية في هذا النموذج:

**(الإدخالات الجديدة + المخزون المتبقي) / بقيمته / (الإدخالات الجديدة + المخزون المتبقي) بقيمته**

- **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:** بهذه الطريقة فان تقييم مجمع الاخراجات يكون بتكلفة واحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة لذا فان الاخراجات تسجل ثناء إخراجها بالكمية فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة ويقيم بها الإخراج، وتحسب تكلفة الوحدة وفق العلاقة التالية:

**مجموع إدخالات الشهر بالقيمة / مجموع إدخالات الشهر بالكمية**

- **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة:** تستعمل في حساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن وتحسب في آخر الفترة ، بعد الاطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة ونلاحظ أن هذه الطريقة بحسابها لمجموع الإدخالات ومخزون أول المدة فإنها تساهم في التخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخالات، وتحسب بها مجموع الاخراجات بنفس تكلفة الوحدة أو تكلفة مشتركة، وبالتالي تسمح بالحصول على تكلفة اقل تأثرا بهذه التغيرات.

**ب. طريقة نفاذ المخزون:**

- **ما دخل أولا خرج أولا FIFO :** نعتبر أننا نستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، وتكلفة المواد المستعملة في الإنتاج سوف تدخل في تكلفة هذا الأخير بالسعر الأقدم للمواد، وهذا ما يجعل مخزون آخر المدة يتحدد بأحدث تكلفة، ويكون لها تأثير إيجابي على النتيجة عند ارتفاع الأسعار والعكس يكون بالعكس.

- **طريقة ما دخل آخر خرج أولا LIFO :** حسب هذه الطريقة فان المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، ومنه التكلفة الإجمالية تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها

المؤسسة أولاً، ومن المستحسن استخدام طريقة ما دخل آخر خرج أولاً في حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها نحو الارتفاع والعكس، ففي حالة تغير سعر المواد (تكلفة) المحصل عليها نحو الانخفاض تستعمل طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً وذلك للحصول على مخزون آخر المدة بقيمة اقل ولجعل التكلفة الإجمالية اقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في لسوق.

**2-1-2 تحليل تكلفة الإنتاج<sup>8</sup>:** إن عملية الإنتاج تتم عادة في أماكن مخصصة ومجهزة بالمعدات والآلات تسمى بالورشات، والمصاريف المترتبة تسمى بتكلفة الإنتاج تتضمن كل المصاريف الناتجة عن هذه العملية، وتتكون تكلفة الإنتاج من المصاريف الواردة في الحسابات (ح/61...ح/68)، إن معرفة العناصر معرفة العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج لا تكفي لحساب هذه التكلفة حيث يترتب أحياناً عن عملية الإنتاج خصوصيات تستوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

**أ- المنتج نصف المصنع:** هو منتج وصلت به عملية التصنيع إلى درجة معينة قد تكون نهائية كما قد تكون جزئية وبالتالي تتطلب عمليات أخرى، ومن خصوصياته انه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للاستهلاك والتخزين وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان.

**ب. المنتج تام المصنع والمنتج قيد المصنع:** من خصائص التصنيع أن هناك إنتاج منتهي مع الفترة الحسابية ويسمى إنتاج تام المصنع وإنتاج متواصل إلى الفترة الحسابية القادمة ويسمى بمنتج قيد المصنع، وهو منتج غير جاهز وغير منتهي المصنع عند نهاية الفترة الحسابية، إلا انه يكون كامل المصنع في الفترة الحسابية القادمة.

**ج. الفضلات والمهملات:** تنجر عن بعض عمليات الإنتاج فضلات ومهملات، تعتبر الفضلات البقايا المحصل عليها عند إجراء العملية الإنتاجية، أما المهملات فهي خاصية تطلق على كل منتج به عيوب، وجود هذه الفضلات يؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج تبعاً للحالات التالية:

**- الرمي:** إن لم تعد صالحة للاستعمال داخل المؤسسة كما يستحيل بيعها لافتقارها لأي قيمة، تترتب عن عملية الرمي مصاريف والتي تدخل بالطبع في حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية.

**- البيع:** إذا أفرزت عملية الإنتاج فضلات ومهملات يمكن بيعها في هذه الحالة تتم المعالجة كالتالي :  
. إما تخفيض تكلفة الإنتاج الإجمالية بقيمة المبيعات

. وإما إضافة قيمة المبيعات إلى النتيجة المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الإنتاج

**- إعادة الاستعمال:** غالباً ما تفضل المؤسسات إعادة استعمال الفضلات والمهملات إذا كان ذلك ممكناً في عملية الإنتاج بتخصيص مصاريف إضافية تطرح قيمة الفضلات والمهملات التي أعيد استعمالها من عملية الإنتاج، على أن تضاف هذه المصاريف لتكلفة الإنتاج في الفترة التي أعيد فيها الاستعمال.

**2-1-3 تحليل تكلفة التوزيع<sup>9</sup>:** تمثل مصاريف التوزيع مع مصاريف الشراء والإنتاج الجزء الثالث والأخير من التكلفة الإجمالية، ومصاريف التوزيع تتحملها المؤسسة ابتداءً من استلام المنتج من الورشات إلى حين بيعه وقد تمتد إلى مصاريف ما بعد البيع، وغالباً ما تتكون تكلفة التوزيع من المصاريف التالية:

- البيع بالتجزئة والجملة، دراسة الأسواق، الإشهار التجاري وتحضير الفواتير

- تقديم خدمات ما بعد البيع من تركيب، تصليح، صيانة.

**2-1-4 تحليل التكلفة النهائية:** تخص التكلفة النهائية للمنتجات المباعة فعلا، وهي مقياس لتحديد سعر البيع، وترتبط ارتباطا عكسيا بالنتيجة أي إذا ارتفعت التكلفة النهائية انخفضت النتيجة وإذا انخفضت التكلفة النهائية ارتفعت النتيجة، وتحسب بالعلاقة:

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة المنتجات المباعة} + \text{تكلفة التوزيع للمنتجات المباعة}$$

## 2-2 أساليب حساب التكلفة النهائية:

توجد عدة طرق لحساب التكلفة النهائية والتي تتمثل في: طريقة التكلفة الكلية، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وطريقة التكاليف المعيارية.

**2-2-1 طريقة التكلفة الكلية:** تعمل على تحليل التكلفة النهائية، كما تعتبر من أكثر الطرق الأكثر تبسيطا والتي يمكن أن نجدها في عدة مؤسسات صناعية، وهذا لسهولة استعمالها وهي مبنية على عدة نقاط:

٧ الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة: نعلم أن القسم المتجانس هو جزء من المؤسسة له أهداف وإمكانات ونشاط خاص به، والذي يمكن قياسه كما أن له مصاريف خاصة به وهذه المصاريف تتمثل في:

— **تكاليف مباشرة:** وهي تكاليف خاصة بمنتج معين دون آخر فهي تحمل إلى التكلفة النهائية لهذا المنتج مثل: المواد الأولية الداخلة في صنع هذا المنتج واليد العاملة المباشرة.

— **تكاليف غير مباشرة:** وهي تكاليف تخص مجموعة من المنتجات والتي لا يمكن حصرها أو دمجها في التكلفة النهائية لمنتج معين مثل مصاريف الكهرباء، أو الكراء....

٧ يتم تحميل التكاليف المباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج الخاص بها.

٧ توزيع التكاليف غير المباشرة وهذا باستعمال جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة وهنا يجب أن نقوم بما يلي:

- **ترتيب الأقسام المختلفة للمؤسسة:** حسب عدد الخدمات التي يقدمها كل قسم إلى الأقسام الأخرى وكذلك الخدمات التي يستفيد منها من بقية الأقسام حيث انه يتم ترتيب الأقسام كما يلي:

◆ كل قسم يقوم بتقديم خدمات إلى الأقسام الأخرى ولا يتلقى أي خدمة ثم بعده القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى ما عدا القسم الأول الذي تلقى خدمة من عنده وهكذا إلى أن نقوم بترتيب جميع الأقسام، وكمثال على ذلك إذا كان لدينا قسم الإدارة، صيانة، نقل، تموين، إنتاج، توزيع، فإنه يتم ترتيب الأقسام كما يلي: إدارة ثم صيانة ثم النقل لأن الإدارة تقدم خدمات إلى كل من فسمي النقل والصيانة دون أن تتلقى خدمة منهما وكذلك بالنسبة للصيانة التي تقدم خدمة للنقل دون أن تتلقى أي خدمة منه.

◆ أما بالنسبة للتموين والإنتاج والتوزيع فيتم ترتيبها في الصنف الرابع لكن حسب تسلسل مراحل النشاط وهنا يكون التسلسل كما يلي قسم التموين ثم قيم الناتج ثم قسم التوزيع - وضع مراكز التحليل في جدول وتقسيمها إلى مراكز تحليل رئيسية ومراكز تحليل ثانوية وتتمثل هذه المراكز في الأقسام المختلفة للمؤسسة التي تم ترتيبها:

- **مراكز التحليل الرئيسية:** وهي مراكز يمكن قياس نشاطها عن طريق وحدات تعبر عنه.

- **مراكز التحليل الثانوية:** وهي مراكز تستفيد من نشاطها أقسام أخرى حيث أنها تساعد الأقسام الرئيسية على تأدية مهامها وكذلك تعتبر ذات نشاط يصعب قياسه بوحدة تعبر عنه مثل قسم الإدارة أو الصيانة أو النقل.

إن التكاليف غير المباشرة التي يتم تخصيصها في الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية لأن هذه الأقسام ليست لها صلة مباشرة بالمنتج ولذلك يجب أن نقوم بتحويل هذه المصاريف غير المباشرة إلى الأقسام أو المراكز الرئيسية وهذا باستعمال نسب مئوية تمثل نسب تعامل كل قسم ثانوي مع الأقسام الرئيسية ويسمى هذه النسب بمفاتيح التوزيع وهي نسب يقدمها المحاسب بعد دراسة دقيقة وعميقة، وهذا التحويل للمصاريف غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى المراكز الرئيسية يسمى بالتوزيع الثانوي. وفي الأخير نجد المصاريف غير المباشرة كلها متمركزة في الأقسام الرئيسية وهنا نقوم بتحويلها إلى التكلفة الكلية النهائية ويتم ذلك كما يلي:

\* تعيين وحدات العمل لكل قسم من الأقسام الرئيسية وهذه الوحدات هي مؤشرات تعكس نشاط القسم

\* بالنسبة للتموين مثلاً يقاس نشاطه بوحدة معبرة عنه وهي الكمية المشتراة بالقيمة (100 دج - 1 دج)

\* قسم الإنتاج يقاس نشاطه بوحدة معبرة عنه ولكن لهذا القسم عدة وحدات عمل والتي يمكن أن تكون عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل أو ساعات عمل الآلة في كل ورشة أو في قسم الإنتاج ككل.

\* قسم التوزيع يقاس نشاطه عادة برقم الأعمال أو ب: (100 دج - 1 دج) من رقم الأعمال أو بعدد الوحدات المباعة.

- أما بالنسبة لعملية المفاضلة بين وحدات القياس أنفة الذكر فإنه مطروح كمشكل بالنسبة للمؤسسة ، وعادة ما تلجأ مصلحة المحاسبة التحليلية مدى ارتباط وحدات القياس كل على حدى مع التكاليف في كل قسم، والأشد ارتباط يتم اختيارها كأحسن وحدة عمل لذلك القسم، وبعد تحديد هذه الوحدات يمكن حساب تكلفتها بتقسيم مبلغ مصاريف القسم المعني على عدد وحدات القسم.

\* كما انه يتم تحويل مصاريف قسم الشراء للمواد الأولية وتعتبر كمصاريف للشراء، مصاريف الإنتاج تحول إلى تكلفة الإنتاج، أما مصاريف التوزيع فتحول إلى تكلفة التوزيع للمنتجات المباعة.

**2-2-2 طريقة التكلفة المتغيرة:** إن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وفقاً لطريقة التكاليف الكلية والتي تتكون من المواد المباشرة والعمل المباشر والمصاريف غير المباشرة هي ذات فوائد عديدة ولكن هذه الطريقة لا تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية من أجل التسيير الحسن واخذ القرارات ومعرفة الأسباب التي تؤدي إلى وجود خلل ما في النشاط الاقتصادي، ولذلك تم استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة وذلك من أجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة وكذا من أجل التخفيض من التكاليف والرفع من الكميات المباعة.

كما أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل التكاليف المتغيرة على الأقسام والمنتجات وفقاً لطريقة الأقسام المتجانسة أما الثابتة فتأخذ كلياً أو إجمالياً وتطرح من هامش التكلفة المتغيرة وبالتالي فإن هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة حيث تحمل المنتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة ( تكاليف متغيرة) بينما التكاليف الأخرى التكاليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج ، وبالتالي لا تدخل ضمن التكاليف التي تم تحميلها، وتعتمد هذه الطريقة على عدة مبادئ نذكر منها:

- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقية للإنتاج.

- التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحمل على النتيجة، حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، النتيجة التحليلية تحسب بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة. ويمكن ترجمة هذه المبادئ رياضياً كما يلي:

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

وبالتالي فان نتيجة المؤسسة: النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

يساعد هذا الأسلوب في دراسة عتبة المردودية وبالتالي المساهمة في اخذ القرارات، وتعتبر عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج هو ذلك المستوى من الإنتاج الذي يسمح بتغطية التكاليف الثابتة برقم الأعمال أي هي المستوى الذي لا تحقق فيه المؤسسة لا ربح ولا خسارة وتسمى أيضا بنقطة الصفر أو نقطة التعادل، ويمكن حسابها كما يلي:

-كميا: عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

- نقديا: عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال

وبالتالي تصح: عتبة المردودية = رقم الأعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

**2-2-3 طريقة التحميل العقلاني:** إن طريقة التحميل العقلاني هي طريقة لتحميل النفقات الثابتة بطريقة منطقية وواقعية وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية حيث نجرده مرتبط بفكرة ثبات التكلفة النهائية بالنسبة للوحدة المنتجة، إذ انه من غير الممكن أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية.

وبالتالي فان هذه الطريقة تقوم على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتقضي هذه الطريقة بتحميل الحجم المحقق فعلا من النشاط بجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة ما استغله هذا الحجم المحقق أي أن حجم الإنتاج المحقق يتحمل كل التكاليف الإنتاجية المتغيرة مضافا إليه جزء من التكاليف الثابتة بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة الإنتاجية ، ويتحمل كل التكاليف البيعية المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الثابتة البيعية بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة البيعية القصوى أما التكاليف الإنتاجية الثابتة المتبقية والتي تقابل الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية القصوى فلا تكون عبئا على النتائج المحقق ويحمل إلى حساب الأرباح والخسائر، وبالمثل يعامل الجزء الباقي من التكاليف البيعية الثابتة، ويمكن تلخيص مبدأ هذه الطريقة كما يلي:

● يحمل النشاط لعناصر التكاليف المتغيرة ونصيب من عناصر التكاليف الثابتة على قدر استغلال الطاقة واعتبار الجزء الباقي من التكاليف الثابتة الذي يقابل الطاقة غير المستغلة عبئا على إيرادات الفترة ويتحمل به حساب الأرباح والخسائر، وهكذا تكون طريقة التحميل العقلاني حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة وحلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط بأي حجم كان، وبين طريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بجزء من التكاليف الثابتة يقابل استغلاله للإمكانات والأصول المكونة للطاقة المتاحة والاستفادة منها للبرنامج المخطط له والمستلزمات الضرورية والمواصفات المقررة له.

● ونلاحظ أن هذه الطريقة مرتبطة بمفهوم الطاقة، عموما توجد أربعة أساليب لمناقشة الطاقة هي :



- الطاقة النظرية القصوى: نفترض أن المؤسسة تعمل بكامل طاقتها، ونفترض قيامها بالعمل حسب كل طاقتها دون أي توقف ناتج عن الصيانة أو عطل فهي تأخذ في اعتبارها الظروف الطبيعية.

- الطاقة العملية: تأخذ في اعتبارها العوامل الطارئة ولا تأخذ في اعتبارها الوقت الضائع نتيجة العناصر الطارئة ، وتمثل أقصى مستوى تستطيع أن تعمل فيه المنشأة بكفاءة وتختلف الطاقة العملية من منشأة لأخرى وفي المعتاد ما تعتبر الطاقة حوالي 75%-80% من الطاقة النظرية.

- الطاقة العادية: تأخذ في اعتبارها نفس الطلب على المبيعات في المدى الطويل وتشمل على الوقت العاطل نتيجة نقص المبيعات والناجحة من عدم كفاءة الأداء وقد تكون الطاقة العادية مساوية للطاقة العملية ولكنها تكون اقل في معظم الأحيان نتيجة تنبؤات حجم المبيعات.

- الطاقة الفعلية المتوقعة : وهي حجم الإنتاج اللازم لمواجهة المبيعات المتوقعة للعام القادم وهو مفهوم متعلق بالمدى القصير حيث انه لا يحاول إيجاد التغيرات الدورية على طلب المبيعات. ووفقا لطريقة التحميل العقلاني يمكن الوصول إلى التكاليف والأرباح كما يلي:

**التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة × معامل التحميل**

**معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي**

**التكلفة الإجمالية = التكاليف الحقيقية + التكاليف الثابتة المحملة**

**فرق التحميل = التكاليف الثابتة المحملة - التكاليف الثابتة الكلية**

**النتيجة = رقم الأعمال - التكاليف الإجمالية - فرق التحميل**

النشاط الحقيقي هو مستوى غير تقديري إنما يحدد في النهاية على أساس العمل الإنتاجي الذي تقوم به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة من الوقت الخاص بالإنتاج.

أما حجم العمل العادي فان تحديده هي عملية صعبة وهي من اعقد العمليات في المحاسبة التحليلية وهذا نظرا لتعدد الوحدات المستعملة في عملية الناتج وتمثل هذه الوحدات في ساعة عمل الإنسان وساعة عمل الآلة وعدد الوحدات المنتجة أو المبيعة بالإضافة إلى هذا نجد هناك نقاط أخرى تدخل في تحديده وكذا العوامل الخارجية مثل محيط المؤسسة ... وبالرغم من كل هذا يبقى تقديريا.

عند حساب النتيجة الخاصة بالمحاسبة التحليلية وفقا لهذا الأسلوب يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فإذا كان حجم الإنتاج أي حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي ، يكون معامل التحميل أكبر من الواحد وبالتالي فالفرق بينهما يعطي ربح و زيادة الفعالية ، يضاف إلى نتيجة الدورة ، أما حجم النشاط الحقيقي اقل من حجم النشاط الكلي فنحصل على فرق يسمى فرق نقص النشاط أي تكلفة البطالة حيث يجب طرحه من النتيجة وهي تعادل ما لم يستغل من المتاحة من الأعباء وهي أعباء تحمل على النتيجة وليس على نتيجة المنتج ، إذ هي عبء على المؤسسة وهي مؤشر يؤخذ بعين الاعتبار عند المعالجة فيجب تصحيحه و إلا البحث عن بديل آخر .

**2-2-4 طريقة التكاليف المعيارية:** إن أسلوب التكلفة المعيارية يعتبر من الأساليب الهامة في عملية التسيير الخاص بالعملية الإنتاجية ، حيث يسمح التقدير بالنسبة للنشاط الاقتصادي المستقبلي من دراسة حالته بصفة مسبقة وفقا لمعطيات فعلية ماضية ودراسات حالية، حيث نجد أن مقارنته مع النتائج الفعلية الخاصة بالنشاط في حالة وقوعه يسمح باستنتاج فروقات

تمكن من معرفة الخلل في النتيجة الدورية في المؤسسة وهذا ما يسمح باتخاذ تدابير مستقبلية، وذلك بتحليل هذه الفروقات والوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك.

• **تعريف التكاليف المعيارية:** يقصد بالتكاليف المعيارية التكاليف المحددة مسبقاً أو مقدماً لإنتاج سلعة أو أداء

خدمة في ظل ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية، فهي هدف لإدارة المنشأة (المؤسسة) تسعى إلى تحقيقه وهي معيار للقياس وأداة للرقابة<sup>10</sup>

• **أهدافها:** تهدف التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأغراض الآتية:

- مراقبة عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط الاستغلالي في فترة محددة من الزمن وبالتالي إمكانية تقليصها مستقبلاً.
- تسمح بتقديم تقارير إلى إدارة تتمثل في الانحرافات واتخاذ قرارات للمشاكل الخاصة بالنشاط الدوري للمؤسسة.
- تستعمل كوسيلة لتحقيق أهداف الرقابة والكفاية الإنتاجية للمؤسسة، قياس قدرات وإمكانات المؤسسة في تحقيق البرامج المسطرة، تحديد المسؤول عن الانحرافات، أي تحديد مسؤولية الانحراف في هرم مراكز المسؤولية.
- إن التكاليف المعيارية تستعمل في مجال تسيير الإنتاج داخل المؤسسة، إذ يعتبر تحديدها أداة من أدوات مراقبة التسيير وذلك بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية وتحليل الانحرافات، إذ نجد نوعين من الانحرافات:

**1 - تحليل فروقات الأعباء المباشرة:** تتمثل في فروقات المواد الأولية وفروقات اليد العاملة كما أن أي انحراف في الكمية تحمل مسؤوليته على قسم الإنتاج وأي انحراف في السعر تحمل مسؤوليته على قسم المشتريات (التموين) هذا بالنسبة للانحرافات على مستوى المواد الأولية المستعملة، أما بالنسبة لليد العاملة المباشرة فإن الانحراف في الكمية (فرق المدة) تحمل مسؤوليته على إدارة الإنتاج، أما الانحراف في السعر (فرق أجر الساعة) تحدد مسؤوليته على إدارة محاسبة الأجور، بينما الانحراف المشترك تحدد مسؤوليته على الإدارتين، وتحدد هذه الفروقات كما يلي:

**الانحراف = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية**

**التكلفة الفعلية (ت ف) = الكمية الفعلية (ك ف) x السعر الفعلي (س ف)**

**التكلفة المعيارية (ت م) = الكمية المعيارية (ك م) x السعر المعياري (س م)**

**2 - تحليل فروقات الأعباء غير المباشرة:**<sup>11</sup> إن هذه الفروق تنشأ نتيجة مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة

المعيارية بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية التي تحدث بعد الأداء.

أ- فروق الميزانية التقديرية (انحراف الموازنة) = التكاليف الفعلية - موازنة الاستهلاك الفعلية.

ب- فروق الطاقة الإنتاجية = موازنة الاستهلاكات الفعلية - موازنة التكاليف التقديرية لمستوى النشاط المنتظر

ج- فروق الكفاية الإنتاجية (انحراف المرد ودية) = موازنة التكاليف المعيارية لمستوى الإنتاج المنتظر - التكلفة المعيارية

**ثانياً: المحاسبة التحليلية واتخاذ القرارات:**

يعتبر القرار ذا أهمية بالغة بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسات فهو يعكس قوة المسير ومدى كفاءته، وبما أن هدف المؤسسة تحقيق أكبر ربح ممكن والاستمرار في النمو، فمن الواجب أن تكون القرارات داخلها مبنية على أسس تسمح لها من تحقيق هدفها خاصة ما يتعلق بالقرارات التسعيرية والإنتاجية....

## 1- اتخاذ القرار:

يتخذ الفرد في حياته اليومية عددا من القرارات، فإذا وسعنا نطاق الدراسة و تركنا الأفراد و أخذنا المؤسسات باختلاف أنواعها، فإن عملية اتخاذ القرار تصبح أكثر أهمية و أشد خطورة و أبعد تأثيرا، ذلك لأن القرار لا يتعلق بشخص واحد و إنما يتضمن عدة أفراد أو جماعات، ويشمل عدة جوانب بعضها فني و الآخر تنظيمي و مالي وقانوني.

تقوم المؤسسة من خلال نشاطاتها المختلفة باتخاذ مجموعة من القرارات في مختلف مستوياتها، وهناك العديد من القرارات تم التمييز فيما بينها سواء حسب المدة: طويلة أو متوسطة أو قصيرة، أو حسب درجة أهميتها: استراتيجية، تكتيكية أو عملية، أو حسب إمكانية برمجتها: غير مبرمجة، مبرمجة.

هي كلها تقسيمات تسمح بتناول موضوع القرارات بشكل أكثر دقة، وقد وضعت مراحل القرارات حسب المدرسة الكلاسيكية للإدارة في بداية الأمر كما يلي<sup>12</sup>:

- الشعور بوجود مشكلة، جمع المعلومات حولها وتحليلها.
- وضع الاختيارات الممكنة من القرار، اختيار أحدها.
- التنفيذ ثم المراقبة.

ومن جهة أخرى فإن قرارات الإدارة بالمؤسسة تعتبر مسؤولة عنها أمام هيئة المالكين، ويرتبط جانب القرار في المؤسسة بالقانون، وبما يسمح للمؤسسة من حركة وحقوق وواجبات، من خلال شكلها القانوني، والنشاط والإمكانات التي توفرها لأداء ذلك النشاط، ويتناقض هامش اتخاذ القرار في المؤسسات العمومية خاصة فيما يتعلق بنشاطها، من خلال دفاتر الشروط إلى أن تنعدم هذه الحرية، واتخاذ القرار يتم من خلال عدة إمكانات ومنها عملية التخطيط التي تعد من أهم المهام والوسائل المساعدة في إدارة المؤسسة.

وقد قدم "ريمون بار" ثلاثة مهام أساسية للمؤسسة يتضح من خلالها دور المنظم في القرار وفي المسؤولية عليه<sup>13</sup>:

- المؤسسة محل تنظيم الإنتاج: يعني أن المنظم يدرس الوضع الإقتصادي ويحدد برنامج انتاجه، ويسهر على التسيير الإداري، ويراقب تنفيذ البرنامج.

- المؤسسة مركز تحمل للمسؤولية ومواجهة كل الأزمات الاقتصادية: لأن المنظم يتخذ قرارات ومبادرات ويستعد لصد كل العراقيل التي تحول دون وصول إلى أهدافه.

- المؤسسة مركز تسيير للإنتاج ومركز سلطة: لأن المنظم يتحكم في كل الأفراد الذين يعملون تحت مسؤوليته.

ومن أهم الأساليب المستعملة داخل المؤسسة لاتخاذ أحسن القرارات نذكر:

\* أسلوب تحليل التعادل<sup>14</sup>: هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل والتكاليف، ويستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ قرارات مثل:

- قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية ومن ثم تحديد كمية المدخلات الأزمنة لتحقيق هذا الحجم، قرارات التسعير.
- قرارات تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة، قرارات تخطيط الأرباح.

ولاتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل التعامل فإنه يجب حساب ما يسمى بحجم التعادل، والذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي مؤسسة في حالة لا ربح ولا خسارة.

\* أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم هذا الأسلوب في ظل الخطر.

\* أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم: يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن هذا الحكم يكون في ضوء المعايير أو المؤشرات الموضوعية<sup>15</sup>.

## 2- دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات:

أصبحت تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق محاسبية لتسيير إدارة المؤسسات أحسن تسيير، وذلك بسبب المعلومات التي تقدمها والتي بدونها لا يمكن أن تتخذ المؤسسة قراراتها بصفة عملية، كما تسهل هذه الطرق مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتعلقة بالتخطيط والرقابة والمتابعة والتوجيه وضبط الرقابة على عناصر التكاليف.

## 2-1 طريقة التكلفة الكلية واتخاذ القرارات:

إن مبدأ هذه الطريقة يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفقا لهذه الطريقة كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - التكلفة النهائية

حيث: رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

التكلفة النهائية = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

ومن خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذا بالنظر إلى ايجابية أو سلبية النتيجة، ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية:

2-1-1- قرارات التسعير: تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريتها ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة، ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي:

السعر الوحدوي = التكلفة الوحدوية + الربح المراد تحقيقه

ومن خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية ومنه نستخلص ما يلي:

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر وهذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها إلى خسارة أو لانخفاض حصتها في السوق وبالتالي تدني العائد وهذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف والتحكم فيها.

- انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر هنا تستطيع جلب زبائن جدد، ولكن هذا النقص في التكلفة يجب أن لا يكون على حساب الجودة، ولكن من خلال التحكم في التكاليف وبالتالي كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار.

2-1-2- قرارات الإنتاج: إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فتقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبتكلفة أقل، وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة.

- فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد.
- أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة من اجل زيادة ربحية المنتج.
- بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور فعلى متخذي القرار إما الاستغناء عن إنتاجها أو إعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل إلى المرحلة التي تحقق فيها عوائد، وهذا بإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة أكبر.
- دراسة البدائل، بعد أن يتم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية، يجب تعويضه بمنتج آخر خصوصا إذا كانت لديه نفس المواصفات والمميزات ، ويكون هذا الاختيار عن طريق دراسة السوق وإمكانية التوضع به وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي تؤثر على قانون العرض والطلب، كما يمكن تعويض هذا المنتج بزيادة الكمية المنتجة من المنتجات التي تحقق ربحا وهذا إذا كان في صالح المؤسسة.
- وأيضا أن يكون الطلب مرن حتى لا يؤثر على سعر المنتج، كما يجب أن تتوفر الطاقة الإنتاجية التي تسمح لها بذلك.

## 2-2 طريقة التكاليف المتغيرة واتخاذ القرارات:

- تعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات ودراسة آثارها ، ومن أهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي:
- ن عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فان المسير يستطيع معرفة المنتجات ذات المردودية العالية، أي المنتجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في اقصر وقت ممكن ومعرفة المنتجات التي تأخذ وقتا طويلا نسبيا ومعرفة المنتجات التي لا تغطي تكاليفها أثناء الدورة، وعلى هذا الأساس يستطيع اتخاذ قرار إما بزيادة إنتاج المنتجات ذات المردودية العالية أو التخلي عن المنتجات التي تحقق خسارة أو إعادة دراسة طرق إنتاجها.
- ن عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح (النتيجة) فان نموذج عتبة المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها، وبالتالي الكمية الواجب إنتاجها وبيعها.
- ن يمكن نموذج عتبة المردودية المسيرين من اتخاذ القرارات حول زيادة سعر البيع أو تخفيضه، تخفيض تكلفة الإنتاج المتغيرة، تخفيض التكاليف الثابتة وذلك من خلال زيادة الكمية المنتجة، زيادة حجم المبيعات: فصد زيادة قيمة ونسبة هامش الأمان.
- ن نموذج عتبة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم أعمالها دون أن تدخل في منطقة الخطر.
- ن طريقة التكاليف المتغيرة تمكن من إنشاء جدول الاستغلال الوظيفي والتفاضلي اللذان لهما أهمية تسييرية بالغة.

## 2-3 طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات<sup>16</sup>:

- تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط ، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة، ففي حالة الأزمة مثلا ( تراجع مبيعات المؤسسة ) ومن ثم تخفيضها لعدد الوحدات المنتجة ( تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية)، إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فان التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة)، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة الإجمالية وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة، وهذا ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة، ولكن هذا القرار

سيضعف من خسائرها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع كبير للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، لان سعر المؤسسة سوف يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع التكلفة الإجمالية. كذلك عند استعمال طريقة التحميل العقلاني فإنها تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته، ويتحقق ذلك عن تحديد حجم النشاط العادي في قسمه وبالتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير، وعليه فان متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو الإنتاج أو إنتاج منتج أو التخلي عنه.

## 2-4 طريقة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات:

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التقديري والحقيقي واستخلاص الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة ( ملائمة) أو فروق سالبة ( غير ملائمة)، فإذا كانت الفروق ملائمة ففي هذه الحالة لا يتدخل المسيرون لاتخاذ أي قرار، أما إذا كانت الفروق سالبة ( غير ملائمة) فيكون التالي:

- بالنسبة لفرق المواد الأولية: والذي يتحملة قسم الإنتاج أو قسم التموين (الشراء)، وذلك بالنسبة للكمية أو للسعر وعلى المسيرين التدخل واتخاذ قرارات والتحقق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة. فالفرق في الأسعار تتحكم فيه الموسمية والكميات المشتريات، ووسائل النقل.... وعلى المسيرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم النتاج وينتج إما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج، أو لقلة تكوين العمال أو لقدم أو نقص وسائل الإنتاج، وكذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها.

- أما إذا كان الفرق غير الملائم في قيمة العمل فهذا الانحراف تتحملة مصلحي الإنتاج ومحاسبة الأجور فإذا كان الانحراف في المدة الزمنية فتحملة المصلحة الأولى أما إذا كان في أجرة الساعة فتحملة المصلحة الثانية وعلى المسيرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه قصد تصحيحه، أما ما يتعلق بالتكاليف الغير مباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق الغير ملائم أما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية ثم اتخاذ القرارات الأزمة للتوفيق بين المعيارى والحقيقي وليكون للمعيارى معنى.

## الخلاصة:

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات في مراقبة التسيير فعبر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، وبالنظر إلى الطرق المتجددة التي تستعملها والتي تمثل في نفس الوقت تطورها يمكن تنويع التقييم والمتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة. فطريقة التكلفة الحقيقية تتيح متابعة ومسايرة التكاليف كما هي تاريخيا، فهي تواكب المحاسبة العامة من حيث الغرض غير أنها تتيح في الآجال القصير التعرف على مسار تطور التكاليف.

وإذ كان الهدف تحليلا أكثر فإن طريقة التحميل العقلاني التي جاءت لتقدم حلولا لإشكالية طوابع التكاليف وتحديد أثر الثابت منها لتحديد فاعلية الأموال المنتجة إن صح التعبير وتعتبر طريقة فعالة في قياس النجاح التسييرية المتعلقة بتوجيه الأموال.

وفي نفس السياق تقريبا فإن طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة، لتقريب عملية التحليل إلى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن أن تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم مستويات تفاعل الأموال المنتجة وقدراتها وحجمها. إن هذه السياقات المختلفة في التحليل تمكن من بلورة قنوات للاتصال داخل المؤسسة، تسهل بصورة جلية عمليات المتابعة التنفيذ، وإذ كان القرار في كل هذا المنتج الطبيعي لحركة المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فاعلة في هذا المجال خاصة ما يتعلق بالجوانب التالية:

- تقديم التحليل الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها التحكم فيها.
  - تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات الاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة.
  - وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة الوثيقة بالقرارات الإدارية.
  - تساعد في إعداد التقارير المختلفة وإجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
  - توفر معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل.
- نظرا للدور الكبير الذي وضحه في هذا العمل المتواضع ارتأينا أن نقترح بعض التوصيات من أجل النهوض بنشاط المؤسسات الجزائرية.
- استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع وهيئات المؤسسة الاقتصادية والخدمية الجزائرية من أجل ضمان السير الحسن وعدم ارتكاب الأخطاء واكتشافها مبكرا من أجل تصحيحها.
  - الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة وبأقل تكلفة وبأسرع وقت.
  - ضمان اليسر الحسن والمراقبة المستمرة للمدخلات والمخرجات داخل كل مؤسسة لضبط الأخطاء المعتمدة وغير المعتمدة.

## المراجع:

- <sup>1</sup> د. ناصر دادي عدون: تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 08.
- <sup>2</sup> فوزي غرايبي: محاسبة التكاليف المبادئ والإجراءات والرقابة، منشورات النهضة الإسلامية، عمان، الطبعة الثانية، 1997، ص 15.
- <sup>3</sup> سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي: المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، ص 06.
- <sup>4</sup> صالح عبد الرزاق، عطا الله ورا د خليل: محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، دار زهران، عمان، ص 17.
- <sup>5</sup> زينات محمد محرم، محمد رشيد الجمال: شحاته السيد شحاته: أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعية الإسكندرية، 2005، ص 35.
- <sup>6</sup> صالح عبد الرزاق، عطا الله ورا د خليل: مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، ص 25.

- <sup>7</sup> محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص 25
- <sup>8</sup> علي رحال: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص 25.
- <sup>9</sup> علي رحال: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ص 133
- <sup>10</sup> محمد الفيومي محمد: اصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1993، ص 25.
- <sup>11</sup> جبرائيل جوزيف عطية كحالة، رضوان حلوة حنان: محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص 142.
- <sup>12</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 17.
- <sup>13</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 18.
- <sup>14</sup> أبو قحف عبد السلام، أساسيات الإدارة، الدار الجامعية، الاسكندرية، سنة 1995، ص 51 - 52 - 57 بتصرف.
- <sup>15</sup> أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 157.
- <sup>16</sup> مصطفى محمود أبو بكر: التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، 2002، ص 50.