

المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات

- دراسة حالة مؤسسة "BENTAL" -

أ. أوبختي نصيرة

أستاذة مساعدة، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة تلمسان

أ. بوهنة كلثوم

أستاذة مساعدة، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة تلمسان

ملخص:

إن المحاسبة التحليلية من بين تقنيات التسيير والتي أصبحت إجبارية في بعض الدول، بحيث لا تكاد تخلوا مؤسسة أوروبية أو أمريكية من وضعه ليس فقط للاستجابة لمتطلبات قانونية أو تنظيمية وإنما لمعرفة حقيقة التكاليف التي تنفقها والتي تعود بالربحية من تلك التي تثقل كاهل المؤسسة دون نتيجة فهذه المعلومات تسهل على المسير تقديم النتائج ومراقبة الأوضاع واتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة وهذا يسمح لها بالبقاء و ضمان أطول في السوق.

ومن خلال هذه الدراسة نحاول التعرف على دور المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية، والتي أصبحت من أدوات التسيير الضرورية خاصة بعد الانتقال إلى اقتصاد السوق.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، التكاليف، طريقة التكاليف المعيارية، اتخاذ القرار.

Résumé :

La comptabilité de gestion, ou comptabilité analytique est un outil de gestion, destiné à fournir de l'information utile aux responsables de l'entreprise.

L'importance de la Comptabilité de gestion est considérable, et même si l'entreprise n'a aucune obligation de tenir une Comptabilité de gestion, à la différence de la Comptabilité générale, dite aussi Comptabilité financière,

peu d'entreprises, dès qu'elles ont dépassé une certaine taille, peuvent s'en dispenser.

L'objet premier de la Comptabilité de gestion est l'analyse des coûts et partant de là l'analyse du résultat, d'où son appellation originaire de Comptabilité analytique, mais son apport à la gestion va au-delà de ce seul objectif. Les raisons justifiant la place centrale occupée par la Comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises sont multiples : Elle sert à déterminer pour chaque dépense, chaque charge, quelle part revient à tel produit, à telle activité de l'entreprise. Partant de là, elle est indispensable pour l'établissement des devis, et elle donne à l'entreprise les éléments chiffrés pour fixer son prix de vente. Sur les marchés très concurrentiels.

Dans cette étude, nous essayons d'identifier le rôle de la comptabilité analytique comme un outil efficace dans le processus de prise de décisions dans les entreprises algériennes, qui est devenu l'un des outils de gestion nécessaires, en particulier après la transition vers une économie de marché.
Mots clés: comptabilité analytique, Coûts, méthode du coût standard, prise de décision.

مقدمة:

إن الأزمة الاقتصادية التي تعرضت لها الجزائر في نهاية الثمانينات نتيجة الانخفاض الهائل لسعر البترول، جعل الدولة تغير من نهجها الاقتصادي وذلك بالانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، وهذا أدى إلى الفشل في التساير مع المحيط الجديد والسياسة الاقتصادية الجديدة المنتهجة من طرف الدولة ، حيث فشلت أغلبية المؤسسات في البقاء على الساحة الاقتصادية واضطرت الدولة إزاء هذه إلى التخلي عنها لصالح القطاع الخاص.

وعليه فهذا الانتقال إلى اقتصاد السوق قد أظهر عيوب المؤسسات العمومية التي تكاد تخلو من كل أداة تسيير مما جعل مكانتها في الاقتصاد ضعيفة ، وبقائها مهدد ومن بين أدوات التسيير التي تفتقدها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نجد منها المحاسبة التحليلية بالإضافة إلى أدوات أخرى نذكر منها بحوث .العمليات، نماذج التنبؤ، التحليل المالي.... فهذه الأدوات متكاملة مع بعضها كلها تجعل بقاء

المؤسسة مرهون بتطبيقها ميدانيا والتحكم فيها باعتبار أن المسير يحتاج دوماً إلى معطيات مالية ومحاسبية دقيقة وموثوقة تسمح له باتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات الملائمة.

إن استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة يجعلها أكثر قدرة على فهم مختلف المراكز الخاصة بإنتاج منتج أو تلبية خدمة معينة وذلك نظراً لطريقتها التحليلية التي تسمح بالوقوف على مختلف النقاط الخاصة بدراسة مرد ودية المراكز والأقسام التي تدخل في الإنتاج وتحليل مختلف الأعباء وإعطائها الصيغة وفقاً لكل طريقة من الطرق الخاصة بدراسة وحساب التكاليف.

والإشكالية التي سوف نعالجها في هذا البحث هي:

كيف تستخدم طرق المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسات الصناعية الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى محورين:

- مدخل عام للمحاسبة التحليلية؛

- دور المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار بمؤسسة "BENTAL".

أولاً : مدخل عام للمحاسبة التحليلية

1- نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

يمكن تقسيم ظهور المحاسبة التحليلية إلى مرحلتين:

- المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن 18 عشر وحتى أواخر القرن 19 كانت الغالبية

العظمى للمؤسسات ذات الحجم الصغيرة والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة

العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات

المحاسبية، وبالتالي أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات على

حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

- المحاسبة التحليلية المعاصرة: المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بجد في 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مرد وديتها، وتعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.¹

2- تعريف المحاسبة التحليلية:

يتناول موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة التكاليف المرتبة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية الخدمية والتجارية، فمهمة المحاسبة التحليلية تنحصر في معالجة تلك التكاليف حيث تقوم باستخراجها وحسابها وتحديدتها وتصنيفها والتنبؤ بها، وبالتالي يمكن أن نعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الحصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة. كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.²

3- أهداف المحاسبة التحليلية: ومن بين أهداف المحاسبة التحليلية:

3-1- حساب التكاليف وسعر التكلفة: إن حساب التكاليف وسعر التكلفة يمكن ويسهل من العمليات التالية:

- تحديد قيمة المخزون وهذا باستعمال الجرد الدائم بواسطة احد الطرق التالية:

¹ - بويقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية" الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 08.

² - بويقوب عبد الكريم، المرجع نفسه، ص 10.

- طريق المخزون الداخل أولاً والخارج أولاً (fifo)؛
- طريقة المخزون الداخل أخيراً والخارج أولاً (lifo)؛
- طريق التكلفة الوسيلة للمرجعة.
- تحديد سعر بيع المنتج حيث أن: $\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة (مخائية)} + \text{هامش الربح}$
- تحديد التكاليف ومراقبتها بغرض مراقبة النشاط والمسيريون.
- 2-3- دراسة المردودية: إن دراسة المردودية تسمح للمسير بمراقبة سياسة الاستثمار والتوزيع وهذا بـ:
 - تسجيل المصاريف حسب الوظائف والمنتجات؛
 - مراقبة التكاليف: التموين، الإنتاج والتوزيع، على المسير بقدر الإمكان أن يخفض هذه التكاليف.
- 3-3- حساب نتيجة المؤسسة: النتيجة في المؤسسة هي الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة، فعلى أساس سعر التكلفة يتحدد سعر البيع، وبالتالي فالمردودية تتحدد على أساس النتيجة المحققة من طرف المؤسسة.
- 3-4- إعداد الموازنة التقديرية: يساعد إعداد الموازنات التقديرية على التنبؤ بالنتائج للدورة المالية.
- 3-5- مراقبة التسيير: هي تقييم النتائج المحققة من المستويات التقديرية والمتابعة لأنشطة المؤسسة وتحليلها بمعنى مراقبة التكاليف والتحكم فيها، بالإضافة إلى تحليل الفروقات.
- 3-6- اتخاذ القرار: تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية في تقديم الحلول الممكنة، وذلك في المرحلة التي تجري فيها عملية دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية،³ ولهذا سوف نقوم بدراسة أهمية أو مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة الجزائرية- حالة مؤسسة "BENTAL"

³-ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية الجزائر، 1999، ص2.

ثانياً: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار بمؤسسة "BENTAL".

1- ماهية اتخاذ القرار: إن عملية اتخاذ القرار من المهام الأساسية التي يقوم بها المسير والمرتبطة بمختلف وظائفه: التخطيط، التنسيق، التوجيه، المراقبة، بحيث تتجلى قدرة المسير وكفاءته في القرارات المتخذة والنتائج المحصلة عليها من جراء ذلك على ارض الواقع.

أ- تعريف اتخاذ القرار: وفيما يلي ندرج بعض التعاريف الخاصة باتخاذ القرار:

- التعريف الأول: يمكن تعريف اتخاذ القرار على أنه: "اختيار بين مجموعتين من البدائل، وتناول عملية اتخاذ القرارات الإدارية، قرارات اتخذت في إطار تنظيم معين وذلك بواسطة أفراد تقع عليهم مسؤولية إدارية هذا التنظيم"؛

- التعريف الثاني: اتخاذ القرار معناه: "اختيار البديل الأمثل (الأنسب) من بين عدة بدائل متاحة، يؤثر في كل منهما عوامل مختلفة من البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، مما يؤدي على حدوث نتيجة معينة".⁴

من خلال التعريفين السابقين: نستطيع القول بأن اتخاذ القرار ما هو إلا عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة لمتخذ القرار بشكل واع وعقلاني.

ب- تصنيف القرارات: وقد اقترح "Ansoff" ثلاثة أصناف للقرارات.

- القرارات الاستراتيجية: هذه القرارات تخص العمليات الخارجية للمؤسسة وهي قرارات تتخذ في المدى الطويل فمثلاً اختيار المنتج الذي يجب إنتاجه؛

- القرارات الاستراتيجية: هي القرارات الداخلية للمؤسسة التي تتعلق بكيفية تسيير المواد المتاحة لتحقيق أكبر ربح أو لتحقيق أقل تكلفة، أي للحصول على الحل الأحسن (الأمثل)؛

⁴- إسماعيل إبراهيم، جمعة وزملائه، " المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات"، الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2001، ص3.

- القرارات العملية: وهي ترتبط بالإدارة التنفيذية (على مستوى العمل)، تتم على المدى القصير التكرار بكثرة فهي تعالج في الغالب الأمور اليومية أو الأسبوعية، أي مراقبة العمليات الروتينية.⁵
- ج- خطوات اتخاذ القرارات:**⁶

القرار هو عملية تضامنية أو إنتاج مشترك بالرغم من أنه قد يصدر من شخص واحد، إذن يجب أن نضع الفرق بين مفهوم عملية صنع القرارات، وهي التي تتضمن كل المراحل بما فيها المرحلة النهائية لصدور القرار، وبين مفهوم اتخاذ القرار والذي لا يعني أكثر من العمل الذي يقوم به القائد أو الرئيس الإداري من إصدار للقرار. وتمثل خطوات اتخاذ القرار في:

- تحديد المشكلة؛⁷
- بدائل الحل؛
- تقييم البدائل واختيار أفضل حل؛
- تنفيذ القرار ومتابعته.

2- العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار:

- قدم لنا "إيدري ونايت" تحليلاً نظرياً عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار، حيث أنه يميز في هذا التحليل بين ثلاثة عوامل أساسية لعملية اتخاذ القرار.
- مدخلات القرار: العوامل والمعلومات المتحصل عليها لاتخاذ القرار.
 - مخرجات القرار: أي القرار المتخذ
 - العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار، ويكون تسلسل اتخاذ القرار كالاتي:

⁵ - فرهاد محمد علي الأدهن، الاقتصاد الإداري: مدخل في اتخاذ القرارات الإدارية على مستوى الوحدة الاقتصادية، مكتبة الأنجلو مصرية، القاهرة، سنة 1986، ص 65.

⁶ عطية حسن أفندي، "المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات"، دور الإحصاء وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، جمهورية مصر العربية، مايو 2007

⁷ - احمد ماهر، "اتخاذ القرار بين العلم والابتكار"، الدار الجامعية، 2007-2008، ص 177.

- يتم تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة؛
 - يتم مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل؛
 - متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى، وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع أو انخفاض هذه التكاليف؛
 - مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف المسؤول عنه؛
 - يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكل نلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للمواد، لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.
- وكل طريقة من طرق تحليل التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ قرار معين في ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم (1): طرق المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرار

طريقة التكاليف الملائمة	نوع القرار المتخذ
محاسبة النشاط: كوحا تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج.	- إلغاء أو إضافة نشاط معين
طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل.	- تحديد سعر البيع لفترة طويلة
طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل.	- تحديد عتبة المردودية
طريقة التكاليف المتغيرة.	- تغيير هيكل المؤسسة أو إبقائه
طريقة التحميل العقلاني: لأنها تبين مدى فعالية التنظيم عن طريق تحميل التكاليف الثابتة.	- تحسين فعالية استغلال الأقسام
طريقة الأقسام المتجانسة: لأنها تحدد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج.	

المصدر: د. خليل عواد أبو حشيش: "محاسبة التكاليف قياس وتحليل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، ص18

وتبقى الطريقة الأكثر استعمالا لاتخاذ القرار هي طريقة التكاليف المعيارية: فهي لا تعمل على حساب التكاليف التقديرية فقط والمتعلقة بنشاط مستقبلي، بل تقوم أيضا بمقارنة هذه التكاليف مع التكاليف الحقيقية وذلك لتحديد الانحرافات التي تحدد مدى فعالية الاستغلال من الأقسام وبذلك تمكن من اتخاذ إجراءات تسييرية لتحسين الاستغلال ورفع فعالية المؤسسة، ونستعمل هذه الطريقة في القرارات الإستراتيجية التي تخص تنظيم النشاط ككل. ولهذا سوف نقوم بدراسة طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسة المعنية.

3- الدراسة الميدانية لمؤسسة BENTAL بمغنية:

أ- تقديم المؤسسة:

تعتبر المؤسسة الوطنية للمواد النافعة والمنتجات المنجمية غير الحديدية- فرع بنتال-(وحدة مغنية)، أحد أقدم المؤسسات وجودا بالغرب الجزائري.

فحتى سنة 1950 كانت التربة الأم تستخرج من مقالع حمام بوغرارة يتم دراستها بفرنسا، وبعد هذا التاريخ أنشئ أول مركب لدراسة وتحليل تربة "البانتونيت" بعين المكان بالتعاون مع شركة OTA/ CECA "الفرنسية إلى غاية سنة 1970 حين تم تأسيسها تحت اسم سونارام "SONAREM" الشركة الوطنية للبحث والتنقيب عن المعادن، وسارت على هذا المنوال حتى سنة 1983 حيث تغير أسسها إلى "ENOF" والتي تعمل حتى وصاية وزارة الطاقة والمناجم، والتي تختص باستغلال بعض الموارد المنجمية والتي تبلغ بحوالي 19 موردا منها: الزئبق، الزنك، الرصاص، البانتويت، كاربونات الكالسيوم.

وتنقسم مجموعة ENOF إلى ستة فروع وهي: BENTAL، SOFELD، ALGRAN، SOMIBAR، SOALKA، DIATAL حيث يختص كل فرع بإنتاج موارد معينة لتتفرع بعدها في سنة 2000 إلى أربعة فروع منها: "فرع بنتال" والذي ينقسم بدوره إلى وحدتين: وحدة مغنية ووحدة مستغانم.

بدأت وحدة مغنية ممارسة نشاطها منذ سنوات الاحتلال الفرنسي للجزائر، وبالتحديد سنة 1952. تتربع الوحدة على مساحة 2 هكتار تقريبا ويبلغ الرأسمال الاجتماعي للمؤسسة بـ: 60.000.000 دج، ويبلغ عدد عمالها (110) عاملا وعاملة من بينهم 88 عامل في الإنتاج سنة 2012.

وكانت تختص وحدة مغنية بإنتاج 3 أنواع من المنتجات والتي تعتبر مهمة واحد المواد الأولية التي

تدخل في صناعات عديدة وهي:

— البانتونيت؛

— كاربونات الكالسيوم؛

— الديكولورانت: تم التحلي على إنتاجه سنة 2003

ويستخدم "البانتونيت" عند القيام بحفر آبار البترول، وهذا لمنع تسرب المياه عند الحفر، حيث

تعتبر مؤسسة "سونطراك" إحدى الزبائن الرئيسية لهذه المؤسسة بالنسبة لهذا المنتج، كما يستخدم أيضا في صناعة الفخار والدهون (peintures).

عناصر الهيكل التنظيمي:

— مدير الوحدة: هو المسؤول الأول عن المؤسسة؛

— مسؤول مراقبة الجودة: مهمته التنسيق بين جميع المصالح من حيث طريقة العمل ليكون مطابق لما هو معمول به دوليا؛

— الأمانة العامة: وهي أمانة المديرية لكافة المديريات؛

— المنسق المسؤول عن مصالح الإنتاج، الصيانة، الاستغلال، السوق؛

— مصلحة البحث والتنقيب: وهي المصلحة المسؤولة عن البحث والتنقيب عن الموارد الأولية عن طريق الحفر من منطقة "بوغرة" ومنطقة "بني صاف" القريتان من مدينة مغنية.

والملاحظ أن هذه المؤسسة لا تملك نظام محاسبة تحليلية متكاملة، فهو مجرد مشروع تم وضعه في

سنة 2004/2005، لكنه غير ساري المفعول إلى حد الآن، وهي تكتفي فقط بتطبيق طريقة التكاليف

المباشرة وغير المباشرة (طريقة التكاليف الكلية) في حساب تكاليف وأسعار البيع لمختلف منتجاتها وتضمها للمحاسبة المالية في إطار المخطط المحاسبي الجديد.

ب- استخدام طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرار:

في هذه المرحلة سنقوم باستخدام طريقة التكاليف المعيارية وذلك بتحليل الانحرافات لمنتجات هذه المؤسسة، والتي تتمثل في البانتونيت (BEN) و كاربونات الكالسيوم (C_aCO_3) واليد العاملة المباشرة وذلك لسنة 2010-2011، حيث اعتبرنا معطيات سنة 2010 هي التقديرات ومعطيات 2011 تمثل التحقيقات، والجدول التالي يبين المعطيات الخاصة بالمواد الأولية وعدد الوحدات المنتجة.

جدول رقم(2): المواد الأولية المستعملة وعدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2010-2011

عدد الوحدات المنتجة-طن		تكلفة الوحدة-دج		عدد الوحدات المستعملة-طن		المنتجات
2011	2010	2011	2010	2011	2010	
14331.50	17111.25	10251.56	8539.73	12351.56	10689.76	البانتونيت
18677.85	17645.45	4235.55	4459.11	6335.55	6632.55	كاربونات الكالسيوم

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة

جدول رقم(3): ساعات اليد العاملة المباشرة خلال الفترة 2010-2011

التكاليف	عدد ساعات العمل سا	تكلفة الساعة الواحدة دج	التكلفة الإجمالية دج
السنوات			
2010	253440	354.09	89740570.00
2011	253440	363.21	92052141.41

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة

إعداد بطاقة المقارنة واستخراج الفرق الإجمالي:

قبل التطرق إلى إعداد بطاقة المقارنة واستخراج الفرق الإجمالي نقوم بتوحيد النشاط لكلا المنتجين

BEN و CaCO_3 واليد العاملة المباشرة على أساس عدد الوحدات المنتجة الحقيقية (سنة 2011).

توحيد النشاط بالنسبة "للباتونيت":

$$x = 8953.19 T \quad \left(\begin{array}{l} 17111.25 \longrightarrow 10689.76 \\ 143331.54 \longrightarrow X \end{array} \right.$$

توحيد النشاط بالنسبة لـ "كربونات الكالسيوم":

$$x = 7020.60 T \quad \left(\begin{array}{l} 17645.45 \longrightarrow 6632.55 T \\ 18677.854 \longrightarrow X \end{array} \right.$$

توحيد النشاط بالنسبة لليد العاملة المباشرة:

يوجد في سنة الإنتاج 88 عامل يعملون 8 ساعات في اليوم لمدة 30 يوم وذلك على مدار السنة:

1 عامل _____ 8 ساعات

$$X = 704 \text{ hours}$$

88 عامل _____ ساعة X

$$21120 = 30 \times 704 \text{ ساعة في الشهر}$$

$$253440 = 12 \times 21120 \text{ ساعة في السنة}$$

$$89740570 T \longrightarrow 253440 h$$

$$92052141.41 T \longrightarrow X h$$

$$X = 259968.20 \text{ hours}$$

جدول رقم(4): استخدام طريقة التكاليف المعيارية في حساب التكاليف

الانحرافات		التكاليف المعيارية			التكاليف الحقيقية			عناصر التكلفة
انحراف سالب (-)	انحراف موجب (+)	C _P DA	P _P DA	Q _P Tonne	C _R DA	P _R DA	Q _R Tonne	
	+50164933.16	76457825.54	8539.73	8959.19	126622758.4	10251.56	12351.56	تكلفة المادة الأولية "البانتونيت"
-4471088.86		31305627.67	4459.11	7020.60	26634538.8	4235.55	6335.55	تكلفة المادة الأولية "كاربونات الكالسيوم"
-1975.4		92052139.94	354.09	259968.20	92051942.4	363.21	253440	اليد العاملة المباشرة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة

أ- تحليل انحراف البانتونيت:

يمكن تحليل انحراف المواد الأولية إلى:

- EQ: انحراف الكمية
- EP: انحراف السعر
- EQ/P: الانحراف المشترك
- Q_R : كمية حقيقية
- P_R : سعر حقيقي
- C_R : تكلفة حقيقية
- Q_P: كمية تقديرية
- P_P: سعرتقديري
- C_P: تكلفة تقديرية

$$E > 0 \text{ + حالة غير ملائمة (حالة غير جيدة)}$$
$$E = C_R - C_P \quad \text{الانحراف:}$$
$$E < 0 \text{ - حالة ملائمة (حالة جيدة)}$$

❖ انحراف الكمية:

$$E_Q = (Q_R - Q_P) \times P_P$$
$$E_Q = (12351.56 - 8953.19) \times 8539.73$$
$$E_Q = + 29021162.24 \quad \text{انحراف غير ملائم}$$

❖ انحراف السعر:

$$E_P = (P_R - P_P) \times Q_P$$
$$E_P = (10251.56 - 8539.73) \times 8953.19$$
$$E_P = - 15326339.24 \quad \text{انحراف غير ملائم}$$

❖ الانحراف المشترك:

$$(EQ/P) = (Q_R - Q_P) \times (P_R - P_P)$$
$$(EQ/P) = (1235.56 - 8953.19) \times (10251.56 - 8539.73)$$
$$EQ/P = 3398.37 \times 171183$$
$$EQ/P = + 5817431.71 \quad \text{انحراف غير ملائم}$$

الشكل (1): التمثيل البياني لفرق المادة لمنتوج "البانتونيت"



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الجدول رقم (4)

$$ETQ/P = E_Q + E_P + EQ/P$$
$$ETQ/P = 29021162.24 - 15326339.24 + 5817431.71$$
$$ETQ/P = +50164933.19 \text{ انحراف غير ملائم}$$

ب- تحليل انحراف "كربونات الكالسيوم":

❖ انحراف الكمية:

$$E_Q = (6335.55 - 7020.6) \times 4459.11$$

$$E_Q = -3054713.3 \text{ انحراف ملائم}$$

❖ انحراف السعر:

$$E_P = (4235.55 - 4459.11) \times 7020.60$$

$$E_p = - 1569525.33 \text{ انحراف ملائم}$$

❖ انحراف المشترك:

$$EQ/P = (6335.55 - 7020.6) \times (4235.55 - 4459.11)$$

$$(EQ/P = (-685.1) \times (-223.56)$$

$$EQ/P = + 153160.95 \text{ انحراف غير ملائم}$$

$$ETQ/P = -3054713.3 - 1569525.33 + 153160.95$$

$$ETQ/P = - 4471077.68 \text{ انحراف ملائم}$$

ج- تحليل شامل:

من خلال تحليلنا لانحراف المواد الأولية لكلا المنتجين (البانتونيت و كاربونات الكالسيوم) نلاحظ أن انحراف الكمية هو انحراف غير ملائم وليس في صالح المؤسسة، وذلك بالنسبة لكلا المنتجين وهذا راجع لأسباب منها:

- استخدام مواد غير مطابقة للمواصفات؛
 - استخدام عمالة غير مدربة؛
 - غياب الرقابة المؤدية إلى تلف وتبذير المواد أثناء التشغيل؛
 - النقص في صيانة الآلات الإنتاجية؛
 - نقص في كافة العمال.
- أما مسؤولية هذه الانحرافات يمكن أن تتحملها: مصلحة الإنتاج ومصلحة المستخدمين.

الشكل (2): التمثيل البياني لفرق المادة لمنتوج كاربونات الكالسيوم



المصدر: من إعداد الباحثين

د- تحليل الانحراف اليد العاملة المباشرة: يمكن تحليل اليد العاملة المباشرة إلى:

❖ انحراف الزمن:

$$EQ = (Q_r - Q_p) P_p$$

$$EQ = (253440 - 259968.2) 354.09$$

$$EQ = - 2311570.33 \quad \text{انحراف ملائم}$$

❖ انحراف الأجر:

$$E_p = (P_r - P_p) Q_p$$

$$E_p = (363.21 - 354.09) \times 259968.2$$

$$E_p = + 2370905.98 \quad \text{انحراف غير ملائم}$$

❖ انحراف المشترك:

$$(E_p/Q = (Q_r - Q_p) (P_r - P_p)$$

$$EQ/P = (253440 - 259968.2) (363.21 - 354.09)$$

$$EQ/P = (-6528.2)(128609.02)$$

$$EQ/P = -839585404.4 \text{ انحراف ملائم}$$

$$Et = EQ + Ep + EQ/P \text{ °}$$

$$Et = -839526064.8 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل:

من خلال تحليلنا لانحراف اليد العاملة المباشرة نلاحظ أن انحراف الأجر هو فرق غير ملائم بالنسبة

للمؤسسة، ويمكن أن يرجع ذلك لعدة أسباب قد تكون من بينها:

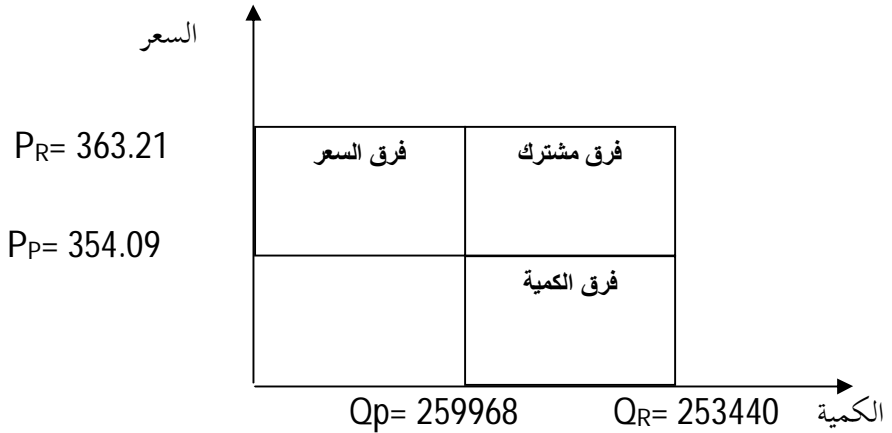
— عدم تحديد المؤسسة بدقة للمعدل (الأجر الساعة من العمل)؛

— تعديلات من سياسة الأجر، الضمان الاجتماعي؛

— ارتفاع أجرة ساعة العمل المباشرة نتيجة للساعات الإضافية للعمال.

أما مسؤولية هذا الفرق فيمكن أن تتحمله كل من: المصلحة التقنية، مصلحة الإنتاج، مصلحة العمال.

الشكل (3): التمثيل البياني لفرق اليد العاملة المباشرة.



المصدر: من إعداد الباحثين

خاتمة:

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة ليس الهدف منه الوصول إلى تحديد نتيجة المؤسسة فحسب، بل رقابة العملات الإنتاجية ورقابة هذه التكاليف أيضا من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الفروقات ومن تم التوصل إلى معرفة أسباب الانحرافات، وهكذا من أجل ضبط هذه التكاليف والحد من الإسراف والسرقة ومحاسبة المسؤولين عن هذه الانحرافات وهذا ما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة على ضوء معطيات دقيقة، صحيحة وتحقيق أقصى مستوى كفاءة واستغلال أمثل للمواد المتاحة.

ونظرا للاستعمال الشائع لمحاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) في المؤسسات الجزائرية، فإن هذا النظام لم يكتمل بعد، وإذا تم إتباعه فهذا لأجل تحديد النتائج، ومعرفة بعض المعطيات فقط، وبالتالي فلا توجد مراجع جزائية تبين الإجراءات المحاسبية التي تضبط وتراقب عناصر التكاليف.

ومن خلال البحث الميداني الذي قمنا به في مؤسسة "بنتال" مغنية استخلصنا النتائج التالية:

- عند تحليلنا لانحراف المواد الأولية والمتمثلة في "البانتونيت" و"كاربونات الكالسيوم"، وصلنا إلى أن سبب هذه الانحرافات يتمثل في فرق الكمية وعلى المؤسسة أن تضع احتياطاتها وذلك بالرقابة الجيدة على ورشاتها ووضع العمال في مكائهم المناسب حسب قدراتهم وكفاءتهم؛
- بالإضافة أن المؤسسة لا تستعمل المحاسبة التحليلية بل هي تستعمل المحاسبة العامة فقط ومشروع المحاسبة التحليلية خطط له في 2004/2005، ولكنه لم ينجح في المؤسسة، فهي تكتفي فقط بتطبيق طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة (طريقة التكاليف الكلية) في حساب تكاليف وأسعار البيع لمختلف منتجاتها وتضمها للمحاسبة المالية في إطار المخطط المحاسبي الجديد.

قائمة المراجع:

1. أحمد ماهر، "اتخاذ القرار بين العلم والابتكار"، الدار الجامعية، 2007-2008.
2. إسماعيل إبراهيم جمعة وزملائه، "المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات"، الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2001.

3. بويعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية" الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
2005. خليل عواد أبو حشيش، "محاسبة التكاليف قياس وتحليل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،
4. د. فرهاد محمد علي الأدهن، الاقتصاد الإداري: مدخل في اتخاذ القرارات الإدارية على مستوى الوحدة الاقتصادية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، سنة 1986.
5. عطية حسن أفندي، "المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات"، دور الإحصاء وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، جمهورية مصر العربية، مايو 2007.
6. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية الجزائر، 1999.