

دور المحاسبة التحليلية في تحديد هامش الربح

دراسة حالة مؤسسة التفصيل الجديدة – سعيدة-

The Role of Analytical Accounting In Determining Profit Margin Case Study of The New Detailing Enterprise – Saida

د. سليمة سلام

كلية علوم الاقتصاد والتجارة وعلوم تسيير

جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة

sellam.salima20@gmail.com

د. أبو بكر بوسالم

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله

bakeur87@yahoo.fr

ملخص :

تحاول الدراسة الحالية البحث في دور المحاسبة التحليلية كأداة لحساب و تحليل التكاليف النهائية من خلال دراسة حالة مؤسسة التفصيل الجديدة – سعيدة-، حيث توفر المحاسبة التحليلية لإدارة المؤسسة المعلومات والتحليلات المهمة لعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة الجديدة للتفصيل تطبق الطريقة الكلية لحساب تكلفة المنتج، والتي تعتبر من بين طرق المهمة في حساب التكاليف، والتي يتم على أساس تحديد هامش الربح، وسعر البيع.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، تكاليف، عتبة المردودية، هامش الربح.

Abstract:

This study attempts to investigate the role of analytical accounting as a tool of calculating and analysing the final costs.

The study found that the new enterprise of detail, applies the total method of calculating the cost of the product, which is one of the methods of the task in calculating costs, which is based on the determination of profit margin, and the sale price.

Keywords: accounting, analysis, costs, cost threshold, profit margin.

مقدمة:

تعد المحاسبة نظام من الأنظمة المعلوماتية لما تحويه من البيانات المحققة من طرف الأعوان الاقتصادية، كما أنها وسيلة لتسجيل التاريخ الاقتصادي لمشروع ما. ولكنها لم تكن كافية لإعطاء صورة حقيقية للمؤسسة، إلى أن تطورت مسيرة المحاسبة وتحدت فروعها إلى أنواع، المحاسبة العامة، المحاسبة العمومية، المحاسبة التحليلية. كما برزت الحاجة في مؤسستنا الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص إلى وجود نظام دقيق والذي يكمن في المحاسبة التحليلية، حيث تعتبر كوسيلة للاستغاثة بها ولمساعدة المسير على تحليل مختلف عناصر التكاليف وفعالية كل منتج لتحقيق أكبر مردودية، وبالتالي القرارات المناسبة في الوقت المناسب والمتعلقة بهامش ربح المؤسسة وربما باستمرارها. كما ظهرت أيضا المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، إذ تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة. إشكالية الدراسة:

ماهو دور المحاسبة التحليلية في تحديد هامش الربح لمؤسسة التفصيل الجديدة - سعيدة؟

اولا: الإطار النظري

1) مفهوم المحاسبة التحليلية:

يمكن تقديم التعريفات التالية:

تعريف 01 : تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى)، وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة¹.

تعريف 02: يمكن تعريفها بأنها: " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طريق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات².

2) أهداف المحاسبة التحليلية³: تكتسي المحاسبة التحليلية للعديد من الغايات نذكر منها:

- تحديد أو قياس تكلفة الإنتاج⁴؛
 - الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمائية.
- أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من اجل إيجاد الحلل بهدف التحقيق من حدته أو القضاء عليه⁵.
- دراسة المردودية؛
 - مراقبة التسيير؛
 - اتخاذ القرارات⁶؛
 - إكمال المحاسبة العامة؛
 - تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة.
- (3) عتبة المردودية: ⁷ تعرف على أنها تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة، تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك: نقطة التوازن، نقطة التعادل، نقطة الصفر.
- (4) حساب عتبة المردودية: تحسب كمايلي:
- النتيجة = مجموع الإيرادات - مجموع التكاليف
 - النتيجة = مجموع الإيرادات - [ت المتغيرة + ت الثابتة]
 - النتيجة = الربح الإجمالي - التكاليف الثابتة
- بما أن النتيجة = صفر (0)
- فإن: صفر (0) = الربح الإجمالي - التكاليف الثابتة
- ومنه: الربح الإجمالي = التكاليف الثابتة
- وهذا يعني أن نقطة التعادل تتحقق عند ما يصل رقم الأعمال إلى تغطية مجموع التكاليف و بالتالي الربح الإجمالي عند هذه القيمة من رقم الأعمال يغطي التكاليف الثابتة أي يساويها⁸.
- يمكن أن تحقق المؤسسة رقم الأعمال نقطة التعادل حسب الحالات التالية:
1. الربح الإجمالي = التكاليف الثابتة
 2. رقم الأعمال = مجموع التكاليف
 3. النتيجة = صفر (0)

5) هامش الربح: يعرف على أنه " هامش الربح هو الفرق بين سعر البيع من منتج ما وأحد المكونات الجزئية لسعر تكلفة هذا المنتج، فمثلا الهامش على تكلفة إنتاج الوحدة من منتج ما هو الفرق بين سعر بيع الوحدة وتكلفة إنتاج الوحدة"⁹.

أولاً: العوامل المؤثرة على هامش الربح:

- سعر بيع الوحدة: حيث أن زيادة سعر البيع يزيد من هامش ربح الوحدة¹⁰.
- تخفيض سعر البيع يؤثر سلباً على هامش ربح الوحدة.
- التكاليف المتغيرة في سبيل إنتاج وحدة النشاط¹¹: سواء مواد مباشرة أو أجور مباشرة ولذلك يلجأ الكثير من محاسبي التكاليف التقليل من تكلفة المواد والأجور غير مباشرة.
- ويتم متابعة الفروقات ودراسة الاختلاف من خلال ثبات كل العوامل مع تغير عامل واحد¹²، مثلاً لو قمنا بتغيير:
- سعر البيع مع ثبات باقي المتغيرات (أجور مباشرة، مواد مباشرة) فيكون الفرق موجب في حالة زيادة السعر، وسالب في حالة تخفيض الربح
- تغيير تكلفة المواد المباشرة: تأثير سلبي على هامش المساهمة وينخفض هامش المساهمة في حالة زيادة التكلفة المباشرة.
- تغيير تكلفة الأجور المباشرة: ينخفض هامش المساهمة في حالة زيادة تكلفة الأجور المباشرة (قيمة مبيعات، قيمة الخصومات)
- تكلفة البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة.
- مخزون أول مدة من البضاعة ومخزون آخر مدة، فزيادة مخزون آخر مدة يفرض ثبات مخزون أول مدة، يزداد مجمل الربح.

ثانياً: الاطار التطبيقي

1. تقديم مؤسسة NEC:

تم إنشاء المؤسسة الجديدة للتفصيل بتاريخ 1965 بتسمية SENAC معمل القمصان لولاية سعيادة، بعدها تمت تسميتها بـ SONITEX وبعدها ECOTEX في إطار توسيع نشاط المؤسسة، كما أن الخبرة والمعرفة التي اكتسبها عمال وإطارات المؤسسة أدت بها إلى تصدير منتجاتها نحو الخارج لعدة سنوات، ومن بين الدول التي صدرت إليها منتجاتها كندا وكوريا الجنوبية، وفي سنة 1998 تم تسميتها بالمؤسسة الجديدة للتفصيل.

— هي مؤسسة ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة أنشأت في 06 أبريل 1998 برأس مال قدر بخمسة ملايين و أربعة مائة مليون دينار جزائري، ويتمثل نشاطها الأساسي في المهام التالية:

- خياطة ملابس العمل؛
- خياطة ملابس الرياضة؛
- خياطة القمصان؛

2. نظام التكاليف بالمؤسسة:

تتبع مصلحة المحاسبة التحليلية لحساب سعر تكلفة منتجاتها طريقة التكاليف الكية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة الأعباء المباشرة و غير المباشرة، سواء الثابتة أو المتغيرة على المنتجات.

وتعد هذه الطريقة إحدى الطرق الجيدة والملائمة لحصر كافة التكاليف، وبهذا فإن المؤسسة تقوم بحساب سعر تكلفة منتجاتها بإتباع المنهجية التالية:

- حصر كافة الأعباء المباشرة و غير المباشرة للمنتوج.
 - ☞ مع العلم أن المؤسسة تتبع أسلوب عدم الفصل بين التكاليف (مباشرة و غير مباشرة).
- وتمثل هذه التكاليف المواد الأولية المستعملة.
- أجر اليد العاملة: مع العلم أن المؤسسة لحساب سعر أجر الدقيقة الواحدة تقوم بتحميل المصاريف المباشرة و الغير مباشرة، و ذلك من خلال الحساب التالي:

($\sum$ الخدمات + أجور العمال + الضرائب و الرسوم + مصاريف متنوعة + الإهلاكات + مصاريف مالية) /

$21 = 8 / ن = 60 / ن$ / (دقيقة واحدة) / عدد العمال المنتجين تكلفة أجر اليد العاملة.

تكلفة المواد الأولية المستعملة: تتمثل هذه المواد في القماش، الخيط، الأزرار، التغليف... إلخ، وهي تعتبر تكاليف مباشرة.

تكلفة اليد العاملة: تتمثل في جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة سواء مباشرة أو غير مباشرة، و يتم تحميل هذه التكلفة بشكل مباشر إلى العملية الإنتاجية.

ويعتبر نظام التكاليف من اختصاص المصلحة التقنية التي تتولى المهام التالية:

- مسك سند الطلب المقدم لها من مصلحة التجارة والتسويق (سند طلب الزبون)؛
- يقوم رئيس المصلحة بدراسة نوعية المنتج والمواد اللازمة لإنتاجه؛
- يقوم بإعداد التكلفة التقديرية للمنتوج المطلوب، حيث يساعده تقدير التكلفة من الوصول إلى الربح المراد تحقيقه؛

- وبعد إجراء هذه الدراسة يقوم رئيس المصلحة التقنية بإرسال الأمر بالتصنيع ordre fabrication إلى مصلحة التجارة والتسويق لتمويله بالمواد اللازمة للقيام بعملية الإنتاج.

3. حساب تكلفة المنتج:

و يتمثل في المنتج المراد تصنيعه، ولتوضيح ذلك سنتطرق إلى مثال أدق عن منتج (parkan) سترة فرائية مقلنسة، و هي عبارة عن لباس خاص بالأمن الوطني.
المعطيات: طلب تصنيع خاص بألف وحدة.

الجدول رقم 01: يوضح أحجام المنتج

الأحجام	40	42	44	46	48	50	1000
الكمية	200	200	200	200	100	100	

المصدر : من اعدا الباحثين

جدول رقم 02: حساب التكلفة التقديرية لـ 1000 وحدة:

Fournisseur	Qt Globale	P / U d .a	Valeur Globale
Tissu Polymide 140 Gm ²	2300	390.00	897 000.00
Fil A Coudre	111	79.12	8 782.32
Double Matelassé Une Face	1800	245.00	441 000.00
Bouton A Pression	5000	1.49	9 450.00
Cordon	1000	3.00	3 000.00
Ouillet	2000	0.2	400.00
Fag 75 cm	1000	12.82	12 820.00
Fag 25 cm	1000	2.42	2 420.00
Griffe De Taille	1000	0.25	250.00
Velcro 25 mm	160	15.00	2 400.00
Sachet Sillophane 40 X 60	1000	2.50	2 500.00
TOTAL			

المصدر : من اعدا الباحثين 10

4. حساب التكلفة الحقيقية:

1. حساب تكلفة المواد المستعملة للوحدة الواحدة

جدول رقم 03: حساب تكلفة المواد المستعملة للوحدة الواحدة

Désignation	Qt	Prix Unit/ Da	Valeur
Tissu polyamide noir	2.25	390.00	877.50
Doublure tafttas	0.08	85.00	6.80
Doublure matlasse	1.90	245.12	465.73
Fil a coudre	500/450 0	81.20	8.93
Boutons a pression	5.00	1.89	9.45
Velco 25 m /m	0.30	11.96	3.59
Ouillet	2.00	0.16	0.32
Fag 75 cm	1.00	12.82	12.82
Fag 25 cm	1.00	2.46	2.46
Griffe de taille	1.00	0.25	0.25
Cordon noir	3.00	2.00	6.00
Sachet sillophane	1.00	2.11	2.11
COUT MATIERES ET FOURNITURE			1395.96

المصدر : من اعداد الباحثين

2. حساب تكلفة أجر اليد العاملة:

تقوم المؤسسة بجمع مختلف المصاريف كما ذكرنا في السابق والمتمثلة في:

- خدمات: مصاريف محافظ الحسابات، مصاريف الأمر بمهمة... الخ.
 - أجور العمال: تتمثل في الرواتب الممنوحة لجميع العمال في المؤسسة
 - ضرائب ورسوم: تتمثل في مختلف الضرائب، ضرائب على أرباح الشركات الخ.
 - مصاريف متنوعة: تجهيزات، مصاريف الاستقبال... الخ.
 - إهلاكات: إهلاك معدات وأدوات والآلات، إهلاك معدات النقل... الخ.
 - مصاريف مالية: وتتمثل في مصاريف الكهرباء والغاز، كفالات مدفوعة... الخ.
- ومن نفس المثال السابق نقوم بحساب تكلفة أجر اليد العاملة.

3. طريقة الحساب:

جدول رقم 04: حساب تكلفة أجر اليد العاملة

المبالغ دج	التكاليف
990 000.00	خدمات
5 700 000.00	أجور عمال
414 008.00	ضرائب و رسوم
170 000.00	مصاريف متنوعة
310 000.00	اهتلاكات
380 000.00	مصاريف مالية
79 064 008.00	المجموع

المصدر : من اعداد الباحثين

مع العلم أن 79 064 008.00 دج يمثل مجموع مصاريف الشهر

$$\text{ولإيجاد تكلفة اليوم الواحد:} \quad 379\,238.47 \text{ دج} = \frac{79\,064\,008.00}{21}$$

21 تمثل عدد أيام العمل في الشهر

$$\text{حساب تكلفة الساعة الواحدة:} \quad 47\,404.80 \text{ دج} = \frac{379\,238.47}{8}$$

مع العلم أن اليوم الواحد 8 ساعات عمل

$$\text{حساب تكلفة الدقيقة الواحدة:} \quad 790.08 \text{ دج} = \frac{47\,404.80}{60}$$

مع العلم أن عدد العمال 120 عامل منهم 100 عامل منتجين و 20 عامل غير منتج، وبالتالي تكلفة أجر

الدقيقة الواحدة للعامل المنتج تقدر بـ: $790.08 / 100 \approx 8$ دج

4. حساب الوقت المستغرق: يمر الإنتاج بثلاثة مراحل:

جدول رقم 05: طريقة الحساب الوقت المستغرق

المراحل	الوقت المقدر	الوقت الحقيقي
التصميم	'45	'40
التفصيل	'27	'30
الخياطة	'61	'80
المجموع	'133	'150

المصدر : من اعداد الباحثين

الترميز لدى المؤسسة : - " " " تمثل الدقيقة

- " " " تمثل الثانية

5. حساب التكلفة النهائية للمنتج

جدول رقم 06: التكلفة النهائية للمنتج

البيان	المبالغ دج
تكلفة المواد المستعملة	1396.78
تكلفة اجر اليد العاملة (8 X 150 دقيقة)	1200.00
سعر التكلفة	2596.78

المصدر : من اعداد الباحثين

6. تحديد هامش الربح في المؤسسة:

تقدر المؤسسة هامش الربح على أساس تكلفة المنتج و في هذا المثال حددت المؤسسة هامش الربح بمقدار

15% حتى يتسنى لها تغطية كل تكاليفها و تحقيق الربح.

طريقة حساب هامش الربح:

- معدل هامش الربح = 15%

- هامش الربح = سعر التكلفة X المقدار (نسبة هامش الربح)

- هامش الربح = 0.15 X 2596.78 = 389.517 دج

7. حساب سعر بيع الوحدة

من خلال هامش الربح يمكن للمؤسسة تحديد سعر البيع كمايلي:

الجدول رقم 07 : حساب سعر بيع الوحدة

المبالغ	البيان
2596.78	سعر التكلفة
389.517	هامش الربح
2986.3	سعر البيع
507.67	TVA 17%
3493.97	TTC

المصدر : من اعداد الباحثين

خاتمة:

من خلال هذه الدراسة المتواضعة التي قدمنا فيها مختلف أسس وتفاصيل المحاسبة التحليلية، بما فيها تحليل التكاليف والمصاريف كل حسب طبيعته، وعتبة المردودية كآلية للتحكم في التكاليف، قمنا بتوضيح الطريقة العامة لمحاسبة التكاليف المستعملة من طرف المؤسسة الجديدة للتفصيل، والتي تلعب دورا كبيرا لضمان السير الجيد للمؤسسة، وكذا أهميتها في تطوير وتحسين كفاءاتها، وهذا بعد التطرق إلى دورها، أهدافها وأهميتها. ومحاسبة التكاليف هي محاسبة موازية تتابع حركة المنتج من حيث دخوله إلى المخزن إلى غاية تحديد السعر المناسب له، كما أنها تعتبر مرآة الحسابات المتعلقة بأعباء المنتجات التي على أساسها يتم تحديد هامش الربح.

النتائج والتوصيات (المقارنة بين الجانب النظري والتطبيقي):

في دراسة الحالة حاولنا تصميم نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجديدة للتفصيل سعيده، وذلك باعتبارها واحدة من جل المؤسسات العمومية التي تستخدم نظام المحاسبة التحليلية، و لقد توصلنا من خلال الدراسة التي قمنا بها إلى النتائج التالية:

أ. أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية، كما أنه يجب على المؤسسة أن تهتم بالجانب الإنساني أكثر من الجانب الإنتاجي.

ب. إن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحاليل.

ج. يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، وذلك بحكم تخصصها في عملية الإنتاج.

د. كغيره من الأنظمة يحتاج نظام المحاسبة التحليلية أن يبنى أسس تسمح لتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض مع المؤسسة بالمنافسة والتطور التكنولوجي.

هـ. لقد عرفت المحاسبة التحليلية تطورات كثيرة إلى أن اعتمادها على أسس رياضية سمحت لها بأن توضع في شكل نماذج تعتمد على المنطق الرياضي في الحساب، كما بينت الدراسة أن حساب العتبة الربحية وهامش الربح مثلا يعتمد على النماذج الرياضية للتوصل إلى النتائج المرجوة.

و. مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير و اتخاذ القرار.

ز. إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام المحاسبة التحليلية على مستوى هياكل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا المختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه، حيث أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية (القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة آليات التسيير، خاصة منها آلية المحاسبة التحليلية. قائمة المراجع والهوامش:

1 محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، القاهرة، ص-ص. 19، 20.

2 عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص. 10.

3 ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، 2006، الدار الجامعية بالاسكندرية، ص. 21، 22.

4 عرفان هامش السامرائي، محاسبة التكاليف، (المبادئ الأساسية)، الجامعة المفتوحة، 1998، ص-ص. 47، 48.

⁵ F. ENGEL et al COURS DE COMPTABILITE ANALYTIQUE p 18 Mars 2005

⁶ كمال صراح، المحاسبة التحليلية، مذكرة ليسانس، 2005، الجزائر، مؤسسة الرواد للتربية و التعليم، محاسبة التكاليف، المكتبة الإلكترونية، www.alrowad.edu.sa

⁷ بو يعقوب عبد الكريم،

⁸ Andreas Winiger et al Comptabilité analytique d'exploitation Calcul des coûts et prix de revient Éditeur Lep 2011 p 121

⁹ www.onefd.edu.dz

¹⁰ denis clarinval comptabilite analytique p 12 Win Books 2011 compta-excellent.be

¹¹ د. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية وتطبيقية، مؤسسة الشباب جامعة، الإسكندرية، 1993

¹² www.arwikipedia.org/wigi