



جامعة جيجل

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة حول:

محاسبة التسيير

محاضرات مدعمة بأمثلة تطبيقية

موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس

شعبة العلوم المالية ومحاسبة

من إعداد الدكتورة: علاؤ شہرزاد

السنة الجامعية: 2025/2024

المحور الأول: مدخل لمحاسبة التسيير.....	3
1. تعريف محاسبة التسيير.....	4
2. تطور محاسبة التسيير:.....	5
3. أهداف محاسبة التسيير:.....	6
4. دور محاسبة التسيير في المؤسسة:.....	6
5. المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:.....	7
6. تعريف بعض المصطلحات:.....	8
7. حساب التكلفة حسب مراحل الاستغلال:.....	11
المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون.....	15
1. مفهوم المخزون:.....	16
2. أنواع جرد المخزونات:.....	18
3. طرق تقييم المخزون:.....	18
4. الفروقات في المخزون:.....	24
5. محاسبة الجارية، المهملات والمنتجات النصف مصنعة:.....	25
المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة.....	28
1. مفهوم طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة.....	29
2. مراحل تطبيق طريقة التكلفة الكلية:.....	29
3. مزايا طريقة التكاليف الكلية والانتقادات الموجهة:.....	35
المحور الرابع: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....	37
1. مفهوم التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:.....	38
2. مبدأ الطريقة:.....	39
3. حجم النشاط:.....	40
4. تطبيق التحميل العقلاني على الأقسام المتجانسة:.....	41
5. حساب النتيجة التحليلية الصافية:.....	43
المحور الخامس: طريقة التكاليف المتغيرة.....	45
1. مبدأ هذه الطريقة:.....	46

48	2. التكاليف المتغيرة وعتبة المردودية:
50	3. التكاليف المتغيرة واتخاذ القرار:
53	4. مزايا وعيوب طريقة التكلفة المتغيرة:
54	المحور السادس: طريقة التكلفة المعيارية
55	1. تعريف التكلفة المعيارية:
56	2. طريقة التكلفة المعيارية:
56	3. أهداف طريقة التكلفة المعيارية:
56	4. مبدأ هذه الطريقة:
57	5. تحليل والرقابة على التكاليف المعيارية:
58	6. تحديد الانحرافات وتحليلها:
61	7. فروق على تكلفة مراكز التحليل:
64	8. مزايا هذه الطريقة:
65	المحور السابع: التكلفة الهامشية (الحدية)
66	1. مفهوم التكلفة الهامشية:
67	2. العلاقة الرياضية للتكلفة الحدية:
68	3. استخدامات التكلفة الهامشية:
69	4. مزايا و نقائص التكلفة الهامشية:
71	المحور الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة
72	1. مبدأ الطريقة:
73	2. مراحل تطبيق الطريقة:
74	3. الفرق بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC
75	4. خصائص طريقة ABC
75	5. أهمية الطريقة:
78	المحور التاسع: طريقة التكلفة المستهدفة
79	1. تعريف التكلفة المستهدفة:
79	2. مبادئ التكلفة المستهدفة:
80	3. عناصر التكلفة المستهدفة:
80	4. خطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة:
83	5. مزايا ونقائص طريقة التكلفة المستهدفة:

85	المحور العاشر: التكلفة الخفية
86	1. تعريف التكاليف الخفية:
86	2. أسباب التكاليف الخفية:
87	3. عناصر التكاليف الخفية:
87	4. قياس التكاليف الخفية:
91	المراجع

مقدمة:

يتضمن هذا الدرس مقياس محاسبة التسيير وهو موجه للطلبة الجامعيين الذين ينتمون لشعبة العلوم المالية والمحاسبة باعتباره امتدادا لدراسة النظم المحاسبية انطلاقا من المحاسبة المالية التي تم دراستها خلال السداسيات السابقة للسنة الماضية والتي تعتبر كمتطلبات قبلية ضرورية يجب أن يكون الطالب قد اكتسبها لدراسة هذا المقياس.

بدأ التفكير في محاسبة التسيير من طرف بعض المؤسسات الصناعية التي قامت بحساب تكاليف منتجاتها من أجل تحديد أسعار البيع وكان ذلك بداية من سنة 1930 خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية التي عرفت تطورا كبيرا في محاسبة التسيير.

تعتبر المحاسبة المالية نظام للمعلومات موجه للمستعملين الخارجيين بالدرجة الأولى في حين ظهرت محاسبة التسيير كأول أداة موجهة لمستعملين داخل المؤسسة تساعد في تسيير مختلف الأنشطة، تطبيق الرقابة عليها واتخاذ القرارات. حيث قد تفشل المحاسبة المالية في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ بعض القرارات. تعود هذه النقائص في المحاسبة المالية عادة إلى الأسباب التالية:

- تأثير القواعد القانونية والجبائية على المعلومات المالية، مما قد يجعلها غير منسجمة مع احتياجات المسيرين ومتطلبات التسيير الداخلي؛

- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها بغض النظر عن مصدرها أو عن وجهتها (استخدامها)؛

- عدم مراعاة التغيرات في الأسعار عند احتساب اهتلاك الأصول المعنوية، مما يؤدي إلى نتائج مالية قد لا تعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول؛ إلى جانب عوامل أخرى تتعلق بمحدودية المعلومات التنبؤية وضعف التفاصيل المتعلقة بالتكاليف التشغيلية.

تهدف محاسبة التسيير بشكل أساسي إلى:

- تحديد وتحليل أسعار البيع بدقة؛

- دعم عملية اتخاذ القرار فيما يتعلق بتطوير منتج معين، أو تنويع التشكيلة الإنتاجية، أو تسيير الطلبات، أو التوقف عن إنتاج منتج ما، وغيرها من القرارات التشغيلية المهمة؛

- ممارسة الرقابة البعيدة من خلال تحليل الفروقات بين النتائج الفعلية والتقديرات المسبقة، والعمل على تفسيرها؛

- قياس المردودية من خلال تقييم الأداء الاقتصادي للمنتجات أو مراكز المسؤولية، مما يتيح توجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر فاعلية وربحية.

درس محاسبة التسيير يسمح للطلبة بالتعرف على مختلف أساليب حساب وتحليل التكاليف انطلاقا التعرف على هدف كل طريقة، مبدأ تطبيقها أهم مزايا وعيوب كل طريقة حتى يتمكن المتلقي في الأخير من المفاضلة بين كل الطرق ويكون قادرا على اختيار الطريقة الأنسب حسب طبيعة نشاط، المعلومة التي يحتاجها متخذي القرار وكذلك زمن المعلومة.

يتكون هذا الدرس من مجموعة من الوحدات التعليمية التي ستسمح للطلبة بالتحكم في أساليب محاسبة التسيير، مدعما بأمثلة تطبيقية.

المكتسبات القبلية

لكي ينجح الطالب في استيعاب هذا الدرس يجب عليه أن يكون مستوعبا لأساسيات المحاسبة المالية.

المحاسبة المالية هي عبارة عن نظام يرتكز على مجموعة من المبادئ والفرضيات المحاسبية ويعمل على تقديم معلومات مالية حول وضعية المؤسسة في شكل قوائم مالية تتمثل أساسا في الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة.

- المحاسبة المالية هي محاسبة عامة، تهتم بالماضي؛
- المحاسبة المالية هي وظيفة خاضعة لقواعد وقوانين موحدة بين كل المؤسسات تنظم العمل المحاسبة انطلاقا من التسجيل إلى غاية عرض القوائم المالية (النظام المحاسبي المالي).
- المحاسبة المالية لا تأخذ بعين الاعتبار الظواهر والحوادث الغير نقدية.

أهداف الدرس

هذا الدرس موجه لطلبة السنة الثانية ليسانس تخصص علوم مالية محاسبة بالدرجة الأولى. بعد تلقيه

لهذا الدرس يكون الطالب قادرا على:

- إدراك أهمية محاسبة التسيير كوسيلة مساعدة في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؛
 - التمييز بين مختلف طرق معالجة التكاليف من حيث مبدأ كل طريقة مميزاتها ونقائصها؛
 - تعلم مختلف الطرق التي سوف يتم عرضها من خلال هذا الدرس والتحكم فيها؛
 - تحليل مسار التكلفة ضمن نشاط المؤسسة وأهم عناصرها؛
 - اختيار النظام الأنسب في مؤسسة معينة والقدرة على تقييم الأداء.
- أي يهدف هذا الدرس إلى اكتساب معارف لتكوين كفاءات في محاسبة التسيير.

المحور الأول: مدخل لمحاسبة التسيير

Accounting management

أهداف المحور:

- التحكم بأهم المفاهيم الخاصة بمحاسبة التسيير
- المقارنة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية نظام للمعلومات موجه للمستعملين الخارجيين بالدرجة الأولى في حين ظهرت المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير كأول أداة موجهة لمستعملين داخل المؤسسة تساعد في تسيير مختلف الأنشطة وعلى تطبيق الرقابة عليها.

بدأ التفكير في محاسبة التسيير من طرف بعض المؤسسات الصناعية التي قامت بحساب تكاليف منتجاتها من أجل تحديد أسعار البيع وكان ذلك بداية من سنة 1930 خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية التي تعرف تطورا كبيرا في محاسبة التسيير.

ان تطور محاسبة التسيير يظهر من خلال تطور طرق وأنظمة حساب، معالجة وتحليل التكاليف، حيث نفرق بين طرق تقليدية وأخرى حديثة تم وضع كل واحدة لتجيب عن مشكل من المشاكل التي قد يصادفها المديرون من أجل الحصول على معلومة معينة أو اتخاذ قرار معين.

1. تعريف محاسبة التسيير

عرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي سنة 1996 أنها جزء من نظام معلومات المؤسسة وهي موجه بالدرجة الأولى لتلبية حاجات المؤسسة وهي تقدما نموذجا اقتصاديا لتحقيق أهداف قياس الأداء وتقديم طرق وأساليب تساعد في اتخاذ القرارات.¹

محاسبة التسيير هي النظام الذي يقوم بتقديم معلومات مالية وغير مالية التي تساعد المديرين على اتخاذ القرارات المناسب، فحسب المعهد البريطاني لمحاسبي التسيير CIMA، تهتم محاسبة التسيير بتحديد، إعطاء، عرض وترجمة المعلومات ل:

- وضع استراتيجية المؤسسة؛
- التخطيط للأنشطة والرقابة عليها؛
- اتخاذ القرارات؛
- توظيف الموارد وعقلانية؛
- تحسين الأداء ورفع القيمة؛
- حماية الأصول المادية والمعنوية؛
- ممارسة حوكمة الشركات والرقابة الداخلية.²

¹ Henri BOUQUIN, comptabilité de gestion, 2ème édition, ECONOMICA, 2003, P : 8.

² Charles hornngren, alnoor bhimani, srikant datar, george foster, comptabilité de gestion, peerson, 3^e édition, p4.

المحور الأول: مدخل لمحاسبة التسيير

يمكن استخلاص أن محاسبة التسيير هي فرع من فروع المحاسبة وجزء من نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة، تساعد في وضع الاستراتيجيات الملائمة. كما تساعد على توفير المعلومات المدعمة لعملية اتخاذ القرارات وعرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات المعقدة القيود والمتغيرات. من جهة أخرى تقوم بإعداد التقديرات حول الأعباء والنتائج، حساب التكاليف وتفسير النتائج والانحرافات مقارنة بالتقديرات.

تساعد في تحديد الإيرادات والتكاليف والنتائج في عدة مستويات حسب اهتمام الإدارة كتلك الخاصة بالخدمات المقدمة والمنتجات، مراكز المسؤولية، أنواع النشاط، وضائف المؤسسة، فئات العملاء، الأسواق.

2. تطور محاسبة التسيير:

ارتبطت التطورات التاريخية لمحاسبة التسيير بتطور مفهوم التكلفة وتطور المفهوم الإنتاجي داخل المؤسسة إلى المفهوم التسويقي والبيعي ثم ظهر المفهوم الاجتماعي والبيئي داخل المؤسسات وظهر المفهوم الإلكتروني والرقمي مؤخرا في المؤسسات الكبرى. ويمكن تلخيص مراحل تطور محاسبة التسيير فيما يلي:

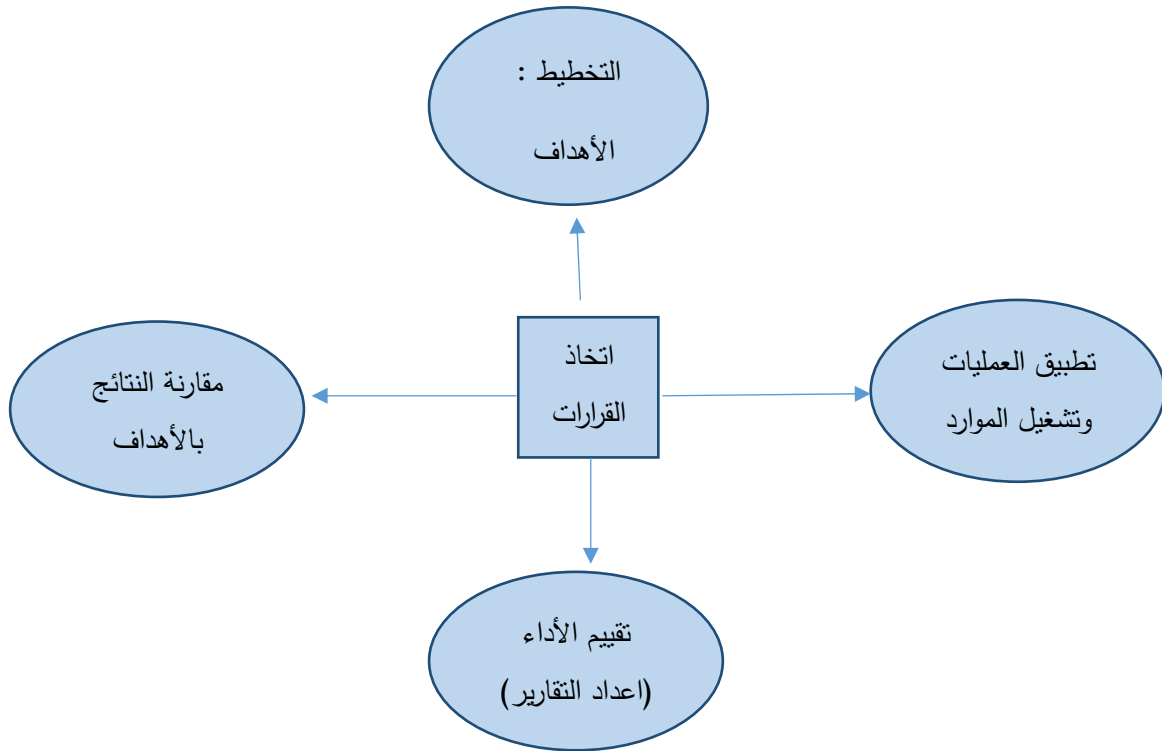
الجدول رقم (01): تطور محاسبة التسيير

الفترة الزمنية	ما ميز هذه الفترة
1878	قدم أول نموذج حول المحاسبة التحليلية وصدر أول كتاب حول تحليل التكاليف ببريطانيا لمؤلفه (Hamilton Robert)
1938-1928	- مرحلة الكساد العالمي - ظهور طريقة الأقسام المتجانسة وتطبيقها في كل من فرنسا وألمانيا
1936	- ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة واستخدامها في المجال الإداري والإداري.
1952	- ظهور طريقة التكلفة النموذجية
1954	- ظهور طريقة التكلفة المباشرة
1979	- أدخل اليابان أساس جديد للطرق وهو سعر البيع إلى جانب أساس التكلفة (سعر بيع منافس)
1987	- جاءت أمريكا بطريقة جديدة وهي ABC التكلفة على أساس الأنشطة
1992	- أحظرت فرنسا طريقة UVA
2012	- ظهور طريقة التكلفة الاستراتيجية

المصدر : من إعداد الأستاذة

3. أهداف محاسبة التسيير:

الشكل رقم (01): أهداف محاسبة التسيير



المصدر: من إعداد الأستاذة

بصفة عامة تتمثل أهداف محاسبة التسيير:

- تقييم أداء الموظفين والوحدات الفرعية داخل المؤسسة؛
- تحديد مساهمة كل منتج أو خدمة في النتيجة الإجمالية وكذا نصيبه من التكلفة؛
- إمداد المديرين بالمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة؛
- تحقيق أهداف المؤسسة.

4. دور محاسبة التسيير في المؤسسة:

- تحليل التكاليف والمردودية: يفرض اقتصاد السوق أن الأسعار يحددها السوق انطلاقاً من مستوي العرض والطلب. فمقارنة الأسعار بالتكلفة يسمح بتقديم معلومات حول مردودية كل منتج أو نشاط أو وظيفة. وهنا يكمن دور محاسبة التسيير كأداة لحساب التكلفة؛
- تحليل الأنشطة: من خلال تحليل ومتابعة تطور التكاليف وتحديد الانحرافات بين ما هو محقق وما تم تقديره؛
- اكتشاف الفرص والمشاكل التي يجب أن يهتم بها المسؤولون؛

- وظيفة للتنبؤ والمساعدة على اتخاذ القرار³؛
- تقييم بعض عناصر الأصول؛
- تفسير النتائج المحققة⁴.

5. المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير نظامين مختلفين كل له مبادئ وأهداف ينفرد بها فلا يمكن استبدال واحدة بالأخرى بل أنهما نظامين متكاملين.

الجدول رقم (02): الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير

محاسبة التسيير	المحاسبة المالية	
المديرين، الموظفين (مستخدمين داخليين (insiders)	المديرين، المستثمرين، الحكومة، المقرضين (مستخدمين خارجيين (outsiders)	المستخدمين
تفصيلية حول المنتجات، الأقسام، ...	تجميعية (تقارير حول المجمع)	التقارير
الماضي والحاضر والمستقبل	الماضي	الوقت
غير إلزامية	إلزامية	الإلزامية
لا يوجد إطار منظم	المخطط المالي المحاسبي (قابلية المقارنة)	الاطار المنظم لها
حسب حاجة المسيرين	سنوية عموما	الدورة المحاسبية
معلومات مالية وغير مالية	معلومات مالية	نوعية المعلومات
حسب الوجهة	حسب الطبيعة	معالجة وتصنيف الأعباء
الإيرادات - التكاليف الصريحة والضمنية	الإيرادات - التكاليف صريحة	حساب النتيجة

المصدر: من إعداد الأستاذة

تقوم محاسبة التسيير باختيار وتحليل المعلومات المالية التي تقدمها المحاسبة المالية وتفسيرها وذلك من أجل إبلاغها للمديرين من أجل اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف التنظيمية .

³ Charles horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, Georges Foster, Adaptation française de Georges Langlois, PEARSON, 2ème edition, 2003, P:11.

⁴ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 1.

على عكس المحاسبة المالية، التي تستخدمها الشركات لأغراض خارجية كإعداد القوائم المالية والتصريحات الضريبية، فإن محاسبة التسيير مخصصة فقط للاستخدام الداخلي كأداة لصنع القرار. يستخدم المستشارون الماليون، مثل المديرين الماليين، محاسبة التسيير للمساعدة في اتخاذ القرار.

إن ما توفره محاسبة التسيير هو تدارك لنقص المحاسبة المالية وتلبية الاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، واعتبارها مصدر للمعلومات وحلقة وصل مهمة بين مختلف مستويات الإدارة وبالتالي فإن طبيعة العلاقة بينهما هي علاقة تكامل وتبادل للمعلومات.

6. تعريف بعض المصطلحات:

- **العبء charge**: مبلغ استهلاك المواد أو الخدمات اللازمة لنشاط استغلالها أو العملية الإنتاجية. هي الاعتراف بتدفق في القيمة الذي يمثل استخداما نهائيا والذي غالبا ما يكون له تدفق نقدي في المقابل ونميز الأعباء التالية:

أعباء معتبرة charge incorporable: هي الأعباء التي تأخذ بعين الاعتبار ضمن محاسبة التسيير في حساب سعر التكلفة وهي الأعباء المرتبطة بالعناصر الأساسية لعملية الاستغلال.

أعباء غير معتبرة charge non incorporable: هي الأعباء التي عقلانيا لا تدخل في حساب التكلفة وتمثل أساسا كل الأعباء التي لا تدخل ضمن نشاط الاستغلال العادي للمؤسسة أو الأعباء الاستثنائية والأعباء المحتملة كمؤونات الخسائر. مثل علاوة التأمين عن حياة مالك المؤسسة، ورقق لطباعة الجرائد مبلل.

أعباء مباشرة Charges directes: هي عناصر التكاليف التي يمكن تتبعها وردها مباشرة إلى وحدة المنتج⁵ أي دمجها في تكلفة المنتج أو الخدمة بسهولة أو بتطبيق حسابات بسيطة، كتكلفة مادة أولية.

أعباء غير مباشرة Charges indirectes: هي عناصر التكلفة التي يصعب ردها مباشرة إلى منتج معين لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وطلبات بصورة غير مباشرة⁶ أي هي الأعباء المتعلقة بعدة منتجات أو خدمات، حيث عملية توزيعها تتطلب معالجة خاصة، مثل عمل سكرتيرة داخل مؤسسة التي تنتج منتوجين أو أكثر.

⁵ السيد عبد المقصود، ناصر نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 69.

⁶ السيد عبد المقصود، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص 70.

أعباء ثابتة Charges fixes: هي الأعباء التي لا تتغير بتغير مستوى النشاط أي أحجام الإنتاج ومن ثم فإن هذه العناصر تظل ثابتة المقدار خلال فترة التكاليف مهما كان حجم الإنتاج خلال تلك الفترة.⁷

أعباء متغيرة Charges variables: هي الأعباء التي تتغير نسبيا بتغير مستوى النشاط.

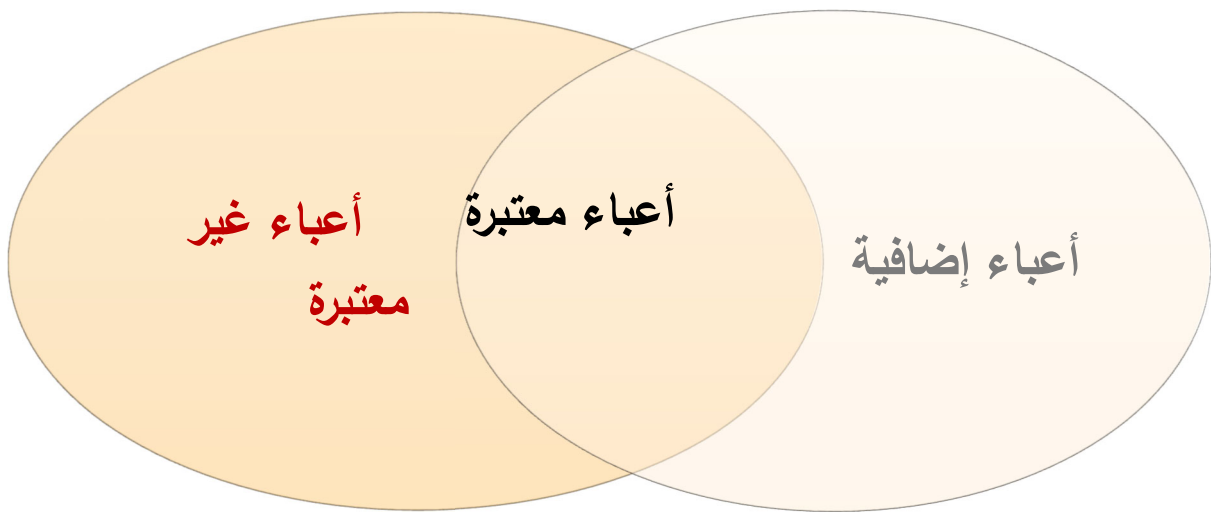
أعباء إضافية Charges supplétives: هي أعباء تدخل في حساب سعر التكلفة لكنها لا تظهر في المحاسبة المالية هي أعباء افتراضية لم تتحملها المؤسسة فعلا وتدخل في حساب سعر التكلفة وتمثل أساسا:⁸

- تعويض الأموال الخاصة (رأس المال، علاوات الإصدار، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص)؛
- تعويض صاحب المؤسسة إذا لم يكن مسجل في المحاسبة المالية.

بالتالي ينتج:

أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء غير معتبرة

الشكل رقم (02): أعباء المحاسبة المالية وأعباء محاسبة التسيير



المحاسبة المالية

محاسبة التسيير

المصدر: من إعداد الأستاذة

⁷ السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2002-2003، ص100.

⁸ Abdellah BOUGHABA, COMPTABILITE ANALYTIQUE D EXPLOITATION, Tome 1, BERTI Edition, P :22

- **الهامش Marge** : هو الفرق بين سعر البيع والتكلفة. مهما كانت التكلفة المحسوبة فانه يمكن حساب الهامش المقابل. وبالتالي فان:

الهامش / تكلفة الشراء = سعر البيع - تكلفة الشراء

الهامش / تكلفة الإنتاج = سعر البيع - تكلفة البيع

الهامش / تكلفة التوزيع = سعر البيع - تكلفة التوزيع.

- **التكلفة Coût**: هي مجموع الأعباء سواء المتعلقة بوظيفة أو نشاط داخل المؤسسة، أو مرتبطة بمنتج أو خدمة خلال مرحلة معينة. من جهة أخرى تعبر التكلفة عن التضحية الاقتصادية بجزء من موارد المؤسسة معبر عنها بوحدات نقدية وذلك من أجل الحصول على منافع أو خدمات تستخدم في تحقيق أهداف المؤسسة.

- **سعر التكلفة Coût de revient** : هي تكلفة المنتج المباع أو الخدمة المباعة وتضم مجموع الأعباء المستهلكة خلال كل مراحله حتى يتم بيعه

- **النتيجة التحليلية الإجمالية Résultat analytique**: هي الفرق بين سعر بيع منتج أو خدمة ما وسعر تكلفته.

- **النتيجة التحليلية الصافية**:

لا تأخذ المحاسبة التحليلية كل أعباء المحاسبة المالية، فمن أعباء المحاسبة المالية تستثني المحاسبة التحليلية تلك الأعباء التي لا تتعلق بنشاط الاستغلال العادي للمؤسسة كمخصصات استثنائية، خسائر كلية...

بالإضافة إلى أنه يوجد بعض العناصر من الأعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية وتأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ما أشرنا إليه سابقا من عناصر إضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

النواتج الغير معتبرة: هي النواتج التي لا تدخل في حساب نتيجة المحاسبة التحليلية للتسيير وتتمثل في النواتج الخارجة عن نشاط الاستغلال أو الأرباح الاستثنائية كفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات واسترجاع المؤونات

الجدول رقم (03): أمثلة عن أصناف الأعباء

تكاليف غير مباشرة	تكاليف مباشرة	
مصاريف الماء، الكهرباء الإقامة	مواد أولية مستهلكة أجور العمال (الساعة)	تكاليف متغيرة
اهتلاك معدات مكتب	اهتلاكات آلة انتاج منتوج واحد (المؤسسة) لديها آلة تنتج منتوج واحد فقط وهو في آن واحد مباشر. تكلفة ايجار سنوية	تكاليف ثابتة

7. حساب التكلفة حسب مراحل الاستغلال:

ينقسم نشاط الاستغلال في المؤسسة الإنتاجية إلى ثلاث مراحل:

- مرحلة التموين؛
- مرحلة الإنتاج؛
- مرحلة التوزيع.

في كل مرحلة يتم حساب التكلفة أي تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وتكلفة التوزيع وجذا لتحديد التكلفة النهائية أو سعر التكلفة.

1.7. تكلفة الشراء: هي مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة ابتداء من عملية شراء المواد أو البضاعة إلى حين دخولها للمخازن وتدخل في تكلفة الشراء ثمن الشراء بعد طرح التخفيضات والحسومات RRR وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء كالنقل والضرائب والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ، الرسوم الجمركية، مصاريف المناولة، مصاريف الاستلام وغيرها.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بعملية الشراء + الأعباء الغير مباشرة للشراء.

يهدف حساب تكلفة الشراء إلى تحديد تكلفة دخول المواد المشتراة إلى المخزن والتي ستوجه إلى العملية الإنتاجية.

2.7. تكلفة الإنتاج: تشمل تكلفة الإنتاج مجموع الأعباء المباشرة والغير مباشرة المستهلكة خلال عملية الإنتاج وتتمثل في تكلفة شراء المواد المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة بالإضافة إلى الأعباء الغير مباشرة الأخرى.

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء مواد مستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة والغير مباشرة

3.7. تكلفة التوزيع: وتشمل مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة من نهاية الإنتاج حتى وصول المنتج للزبون مثل أعباء التغليف الغير مسترجعة وتكلفة الأغلفة الضائعة خلال عملية التوزيع، تكاليف النقل والاشهار المباشرة والأعباء الغير مباشرة للتوزيع الأخرى كتكاليف دراسة السوق، تكاليف الفوترة وتسيير عمليات الدفع، تكاليف خدمات ما بعد البيع من صيانة وتصليح.

وهنا يمكن حساب سعر التكلفة بإضافة كل الأعباء الأخرى المتعلقة بالسير العام للمؤسسة خارج تكاليف الإنتاج والتوزيع كتكاليف الإدارة والبحث والتطوير.

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع مباشرة وغير مباشرة + أعباء أخرى

الشكل رقم (03): حساب النتيجة التحليلية

ثمن شراء المادة الأولية (بعد طرح التخفيضات والحسومات RRR) + المصاريف الملحقة (النقل، الضرائب والرسوم الغير مسترجعة، مصاريف المناولة + مصاريف جمركية)
تكلفة شراء المواد الأولية
+ مخزون أول مدة (-) مخزون آخر مدة
تكلفة شراء مواد أولية مستهلكة (خارجة من المخزن)
+ أعباء مباشرة للإنتاج + أعباء غير مباشرة للإنتاج
تكلفة الإنتاج
+ مخزون أول مدة للمنتوجات النهائية (-) مخزون آخر مدة للمنتوجات النهائية
تكلفة إنتاج المباع
+ تكلفة التوزيع (الاشهار، مصاريف البيع، نقل)
سعر التكلفة
ثمن البيع * كمية الإنتاج المباع (رقم الأعمال)
النتيجة التحليلية

المصدر: من اعداد الأستاذة

مثال تطبيقي:

مؤسسة تنتج منتوجين P1, P2 باستعمال مادتين أوليتين M1, M2. انتاج شهر جانفي تضمن:

- تم شراء 550 وحدة من M1 بمبلغ 1000 دج.
- تم شراء 550 وحدة من M2 بمبلغ 5000 دج
- تكاليف التموين قدرت ب 10 % من ثمن الشراء

عملية الصنع تتم داخل ورشتين:

تمثلت التكاليف المباشرة فيما يلي:

تم استهلاك 200 وحدة من M1 لإنتاج 200 وحدة من P1 و 150 وحدة من M2 لإنتاج 150 وحدة من P2.

ورشة 1: لإنتاج المنتج P1 نحتاج 5 سا ب 6 دج/سا لكل منتج

ورشة 2: لإنتاج المنتج P2 نحتاج 4 سا ب 5 دج/سا لكل وحدة

الأعباء الغير مباشرة: الأعباء الأخرى والمقدرة ب 3000 دج تم توزيعها كما يلي:

3/2 للمنتج P1 و 3/1 للمنتج P2

مصاريف البيع قدرت ب 10% من سعر بيع كل منتج .

تم بيع : 150 وحدة من المنتج P1 ب 56 دج للوحدة و 100 وحدة من المنتج P2 ب 48 دج للوحدة.

المطلوب: احسب مختلف التكاليف الوسيطة ونتيجة كل منتج.

الحل:

حساب تكلفة الشراء للمواد:

M2	M1	
5000	1000	ثمن الشراء
500	100	مصاريف الشراء
5500	1100	تكلفة الشراء
550	550	عدد وحدات مشتراة
10	2	تكلفة الشراء للوحدة

حساب تكلفة الإنتاج:

P2			P1			
المبلغ	سعر الوحدة	كمية	المبلغ	سعر الوحدة	كمية	
						مواد مستهلكة
-	-	-	400	2	200	M1
1500	10	150	-	-	-	M2
3000	**20	150	6000	*30	200	أعباء مباشرة
1000			2000			أعباء غير مباشرة
5500	36.67	150	8400	42	200	تكلفة التوزيع

5X4** 6X5*

حساب سعر التكلفة:

P2			P1			
المبلغ	سعر الوحدة	كمية	المبلغ	سعر الوحدة	كمية	
3667	36.67	100	6300	42	150	تكلفة الإنتاج المباع
480	4.8	100	840	5.6	150	مصاريف البيع
4147	41.47	100	7140	47.6	150	سعر التكلفة

حساب النتيجة التحليلية:

P2			P1			
المبلغ	سعر الوحدة	كمية	المبلغ	سعر الوحدة	كمية	
4800	48	100	8400	56	150	رقم الأعمال
(4147)			(7140)			سعر التكلفة
653	6.53	100	1260	8.4	150	

$$1913 = 653 + 1260 = \text{النتيجة الاجمالية}$$

المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون

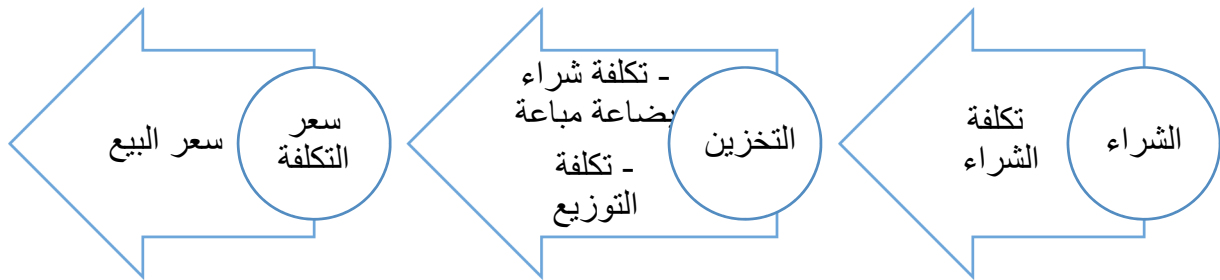
Inventory valuation methods

أهداف المحور:

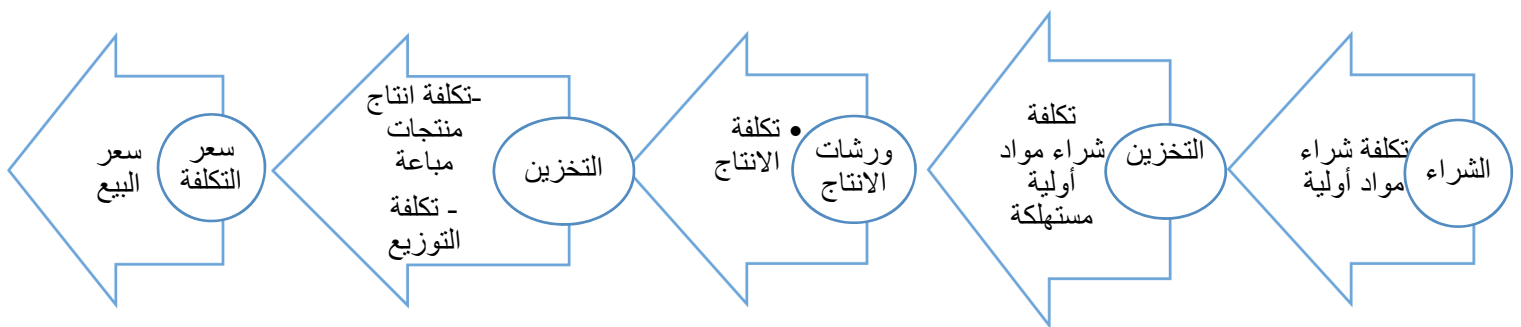
- التعرف على طرق تقييم المخزون.
- التحكم في حساب مستوى المخزون عن طريق تطبيق واختيار الطريقة التي تتناسب مع طبيعة المخزون وطبيعة نشاط المؤسسة.

تتدخل عملية التخزين في مختلف مراحل نشاط الاستغلال التموين، الانتاج والتوزيع ولهذا يعتبر المخزون عنصرا أساسيا في حساب التكلفة حيث تطرح مشكلة تقييم المخرجات من المواد الأولية موجهة للاستهلاك ومنتجات التامة موجهة للبيع باعتبار أنه قد يتواجد مخزون مسبق داخل المخزن قد تختلف تكلفته عن المدخلات الجديدة، وهذا لحساب التكلفة في كل مرحلة من المراحل. وبما أن نشاط المؤسسة مستمر يتم تطبيق تقنية الجرد الدائم في تقييم المخرجات الذي يسمح بتقديم معلومات دقيقة عن وضعية المخزون في أي لحظة باعتبار أنه يلزم المؤسسة بتسجيل كل حركات المخزون (دخول أو خروج) عند تاريخ حصولها.

الشكل رقم (04): مسار التكلفة في مؤسسة تجارية



الشكل رقم (05): مسار التكلفة في مؤسسة إنتاجية

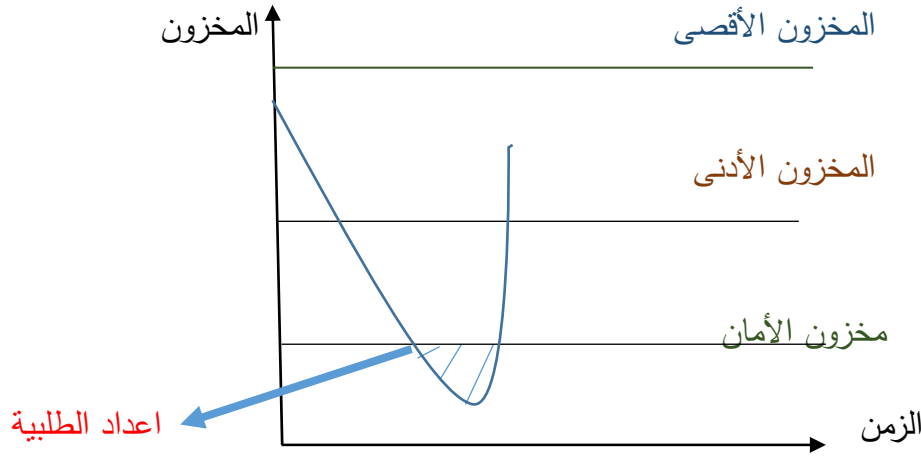


1. مفهوم المخزون:

يعتبر المخزون من بين العناصر الأكثر أهمية في المؤسسات والتي تحتاج إلى تسيير فعال ومستمر حيث تسهر وظيفة التموين في المؤسسة على تقادي تضخم أو انقطاع المخزون بإتباع إجراءات تتبع المخزون ودراسة أسعاره في السوق وكذا مدى وفرته والعمل على تطبيق السياسات المناسبة لمواجهة هذه التذبذبات التي قد تكلف المؤسسة تكاليف كبيرة. من جهة أخرى فالمخزونات هي جزء أساسي من رأس المال

العامل، يجب أن لا يبقى مجمدا لفترة طويلة لكي لا يؤثر ذلك سلبا على نتائج المؤسسة، فقد يتم تحديد مستويات الإنذار التي لا يجب للمخزون تجاوزها سواء بالزيادة أو بالنقصان كما يوضحه البيان أسفله:

الشكل رقم (06): المستوى الأمثل للمخزون



المصدر: Abdellah Boughaba, comptabilité analytique, 2ème édition, BERTI édition, 1994,

P148

- **المخزون الأدنى:** هو المستوى الأدنى الذي يضمن استمرار النشاط الإنتاجي أو البيعي خلال فترة زمنية معينة
- **المخزون الأقصى:** هو أعلى مستوى من المخزون يمكن أن تحتفظ به المؤسسة وتجاوزه سوف يؤدي بالمؤسسة تحمل تكاليف إضافية.
- **مخزون الأمان:** هو المستوى الذي يضمن للمؤسسة عدم وقوعها في مشكل نفاذ المخزون السلعي أو نفاذ المواد، لسبب من الأسباب.

حسب المعيار الدولي رقم 02 IAS تصنف المخزونات ضمن الأصول الجارية إذ أنها تتحول إلى نقود بسرعة وتتجدد وعرفها المعيار على أنها أصول :

- تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء دورة النشاط العادي؛
- في قيد الإنجاز، تباع بعد الانتهاء من انتاجها.
- على شكل مواد أولية أو لوازم سيتم استهلاكها في العملية الإنتاجية أو لتقديم خدمة.⁹
- مدة بقائها القصوى في المخازن هي 12 شهر.

⁹ Robert OBERT, Pratique des normes IFRS, 5ème édition, DUNOD, 2013, p :245.

2. أنواع جرد المخزونات:

- **الجرد المادي:** يقصد به الحساب المادي للمخزون تقوم به المؤسسة عند نهاية كل سنة، حيث يتم مقارنة نتائجه مع الجرد المحاسبي لاكتشاف الفروقات وتصحيح الدفاتر المحاسبية من أجل تقديم تقارير مالية صحيحة وصادقة.

$$I + E - S = SF$$

- **الجرد المحاسبي الدائم l'inventaire permanent:** ويقصد به عملية التسجيل المستمر لحركات المخزون. يسمح بتقديم معلومة عن حالة المخزون من حيث الكميات ومن حيث المبلغ في أي فترة خلال السنة. نسجل في الجانب المدين من حساب المخزون X مخزون أول مدة ومجموع المدخلات خلال الفترة وفي المقابل نسجل في الجانب الدائن تدفقات المخزون X من مخرجات.
- **الجرد المتناوب l'inventaire intermittent:** يتم حساب المخزون عددياً في فترات دورية بدلاً من تحديث قيمة المخزون بعد كل عملية بيع أو شراء.

$$SI + E - SF = S$$

S: المخرجات SF: المخزون النهائي

SI: مخزون أول المدة E: المدخلات

3. طرق تقييم المخزون:

يعتمد في عملية تسيير المخزونات على بطاقات المخزون **Fiche de stock** فهي وثيقة تعطي معلومات حول حركة المخزون من مدخلات ومخرجات وحالة المخزون في تاريخ محدد.

الجدول رقم (04): بطاقات المخزون

مخزون نهائي			مخرجات			مدخلات			البيان	التاريخ
م	س.و	ك	م	س.و	ك	م	س.و	ك		
									الوصل رقم....	

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 64.

1.3. مخزون أول مدة (مخ 1) : هو مخزون آخر مدة للفترة السابقة؛

2.3. تقييم المدخلات: تقيم عناصر المخزون من مدخلات بتكلفة شراء المواد أو بتكلفة الإنتاج أو بتكلفة شراء البضاعة المشتراة.

3.3. تقييم المخرجات: هناك عدة طرق لتقييم المخرجات من المخزون فكل مؤسسة تختار الطريقة التي تتلاءم مع طبيعة المخزون وتغير أوقات التمويل وهنا نميز بين طرق كلاسيكية وطرق حديثة:

طرق تقليدية لتقييم المخزون:

✓ طريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO هي طريقة من طرق نفاذ المخزون حسب هذه الطريقة يتم إخراج المواد التي دخلت أولا وبالتالي في آخر المدة نجد المخزون الذي دخل مؤخرا.
تطبيق: كانت حركة مخزون S خلال شهر جانفي كالآتي:

• 01/01 مخ 1 : 300 كغ بقيمة 150 دج/كغ

• 01/06: ادخال 1000 كغ بقيمة 700 دج/كغ

• 01/10: اخراج 200 كغ

• 01/13: اخراج 400 كغ

• 01/18: ادخال 500 كغ بقيمة 300 دج/كغ

• 01/20: ادخال 100 كغ بقيمة 60 دج/كغ.

• 01/24 : اخراج 900 كغ

• 01/27: ادخال 600 كغ بقيمة 480 دج/كغ

• 01/30: اخراج 700 كغ

المطلوب: اعداد بطاقة المخزون للمادة S باستعمال طريقة FIFO ثم بطريقة LiFO

بطاقة المخزون وفق طريقة FIFO

التاريخ	مدخلات			مخرجات			مخزون نهائي		
	ك	س.و	م	ك	س.و	م	ك	س.و	م
01/01	مخ 1						300	150	45000
01/06	ادخال	1000	700						
01/10	اخراج			200	150	30000	100	150	15000
							1000	700	700000

المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون

490000	700	700	15000	150	100				إخراج	01/13
			210000	700	300					
490000	700	700				150000	300	500	إدخال	01/18
150000	300	500								
490000	700	700				6000	60	100	إدخال	01/20
150000	300	500								
6000	60	100								
90000	300	300	490000	700	700				خروج	01/24
6000	60	100	60000	300	200					
90000	300	300				288000	480	600	إدخال	01/27
10000	100	100								
288000	480	600								
144000	480	300	90000	300	300				خروج	01/31
			10000	100	100					
			144000	480	300					
144000	480	300	1049000		2200	1028000		22000		المجموع

مزايا وعيوب الطريقة:

- تلائم هذه الطريقة فترات انخفاض الأسعار
- المواد الباقية في المخزون في نهاية الفترة تقيم بأحدث الأسعار مما يساعد على إظهار المركز المالي للمؤسسة بصفة سليمة حيث أن قيمة المخزون سوف تكون معبر عن قيمتها السوقية.
- من عيوب هذه الطريقة أن تكاليف الإنتاج تكون محسوبة على أساس أسعار قديمة ما سيؤثر على حساب سعر التكلفة وبالتالي تحديد سعر البيع الذي يجب أن يتماشى مع أسعار السوق.

✓ طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا LIFO

تعتمد هذه الطريقة على إخراج المخزون عكس الطريقة السابقة حيث أن المخزون الذي يدخل للمخازن أخيرا يخرج أولا فيكون مخزون نهاية المدة هو المخزون الأقدم في المخازن.

تطبيق: نطبق نفس المثال السابق بتطبيق طريقة LIFO

التاريخ		مدخلات			مخرجات			مخزون نهائي		
		ك	س.و	م	ك	س.و	م	ك	س.و	م
01/01	مخ1							300	150	45000
01/06	إدخال	1000	700	70000						

01/10	اخراج				200	700	1400	300	150	45000 560000
01/13	اخراج				400	700	2800	300	150	45000 280000
01/18	ادخال	500	300	150000				300	150	45000 280000 15000
01/20	ادخال	100	60	6000				300	150	45000 280000 150000 6000
01/24	خروج				100	60	6000	300	150	45000 70000
					500	300	150000	100	700	
					300	700	210000			
01/27	ادخال	600	480	288000				600	480	45000 70000 288000
01/31	خروج				600	480	288000	300	150	45000
					100	700	70000			
المجموع		22000		1028000	2200		724000	300	150	45000

مزايا وعيوب هذه الطريقة:

- تلائم هذه الطريقة فترات انخفاض الأسعار
- من مزايا هذه الطريقة أن تكلفة الإنتاج سوف تعبر عن مستوى الأسعار السائد في السوق مما يؤدي إلى تحديد الأسعار على أساس سليم.
- من عيوب هذه الطريقة أن المخزون الباقي في نهاية المدة سيظهر في القوائم المالية بقيم تختلف عن أسعار السوق وبالتالي لن يساعد في إظهار المركز المالي بصورة صادقة وسليمة.

✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة **cout moyen pondéré** تهدف هذه الطريقة إلى حساب إلى

حساب التكلفة وفق طريقة الوسط الحسابي المرجح بالكميات أي

$$CMP = \sum P \times Q / \sum Q$$

حيث: P هو السعر الوحدوي و Q تعبر عن الكميات

ويوجد ثلاث حالات لحساب التكلفة الوسطية المرجحة وهي:

- التكلفة الوسطية بعد كل إدخال
- التكلفة الوسطية لمجموع مدخلات الفترة
- التكلفة الوسطية لمجموع مدخلات الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار مخزن أول المدة

تطبيق: نقوم بنفس التطبيق السابق

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال

مخزون نهائي			مخرجات			مدخلات				التاريخ
م	س.و	ك	م	س.و	ك	م	س.و	ك		
45000	150	300							مخ1	01/01
745000	573.07	1300				700000	700	1000	ادخال	01/06
630386	573.07	1100	114614	573.07	200				اخراج	01/10
401158	573.07	700	229228	573.07	400				اخراج	01/13
551158	459.29	1200				150000	300	500	ادخال	01/18
557158	428.58	1300				6000	60	100	ادخال	01/20
171445	428.58	400	385713	428.58	900				خروج	01/24
459445	459.445	1000				288000	480	600	ادخال	01/27
137833.5	259.445	300	321611.5	459.445	700				خروج	01/31
137833.5		300	1051166.5		2200			22000		المجموع

✓ التكلفة الوسطية لمجموع مدخلات الفترة: يتم تقييم المخرجات وفقا لهذه الطريقة بتكلفة مشتركة

تحسب في نهاية الفترة أي بعد دخول كل المواد أو المنتجات.

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة $CMP_u = \text{مجموع مدخلات الفترة بالقيمة} / \text{مجموع مدخلات الفترة بالكمية}$

نطبق نفس المثال السابق:

$$CMP = 700000 + 150000 + 6000 + 288000 / 1000 + 500 + 100 + 600 = 520$$

مخزون نهائي			مخرجات			مدخلات				التاريخ
م	س.و	ك	م	س.و	ك	م	س.و	ك		
45000	150	300							مخ1	01/01
745000		1300				700000	700	1000	ادخال	01/06
641000		1100	104000	520	200				اخراج	01/10
433000		700	208000	520	400				اخراج	01/13
583000		1200				150000	300	500	ادخال	01/18
589000		1300				6000	60	100	ادخال	01/20
121000		400	468000	520	900				خروج	01/24
409000		1000				288000	480	600	ادخال	01/27
45000		300	364000	520	700				خروج	01/31
45000		300	1144000		2200	1144000		2200	المجموع	

✓ التكلفة الوسطية لمجموع مدخلات الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار مخزن أول المدة

التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة للوحدة = (مجموع مدخلات الفترة بالقيمة + قيمة

مخزون أول مدة) / (مجموع مدخلات الفترة بالكمية + كمية مخزون أول المدة)

يتم تقييم المخرجات وفقا لهذه الطريقة بتكلفة مشتركة تحسب في نهاية الفترة أي الشهر حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار كل مدخلات الفترة ومخزون أول مدة في حساب التكلفة الوسطية بعد دخول كل المواد أو المنتجات.

$$CMP = (45000 + 700000 + 150000 + 6000 + 288000) / (3000 + 1000 + 500 + 100 + 600) = 475.6$$

مخزون نهائي			مخرجات			مدخلات				التاريخ
م	س.و	ك	م	س.و	ك	م	س.و	ك		
45000	150	300							مخ1	01/01
745000		1300				700000	700	1000	ادخال	01/06
649880		1100	95120	475.6	200				اخراج	01/10

459640		700	190240	475.6	400				اخراج	01/13
609640		1200				150000	300	500	ادخال	01/18
615640		1300				6000	60	100	ادخال	01/20
187600		400	428040	475.6	900				خروج	01/24
475600		1000				288000	480	600	ادخال	01/27
142680		300	332920	475.6	700				خروج	01/31
142680	475.6	300	146320		2200	514000		22000		المجموع

عيوب ومزايا الطريقة:

- تتلاءم مع حالة استقرار الأسعار
- تقلل من آثار تقلبات السوق التي تحدث في الأسعار وبالتالي فإنه ستكون أسعار المواد والمنتجات قريبة من السعر السائد في السوق.
- من عيوب الطريقة كثرة العمليات الحسابية لاستخراج متوسطات الاسعار.

• يوجد طرق أخرى لتقييم المخرجات:

- ✓ طريقة التكلفة النظرية أو التكلفة التقريبية من أجل تبسيط حساب التكلفة يتم استعمال تكلفة تقريبية مثلاً التكلفة الوسطية المرجحة للفترة السابقة مع تعديلها حسب تقديرات انخفاض أو ارتفاع الأسعار المتنبئ بها.
- ✓ طريقة تكلفة الاستبدال **replacement cost** تساوي هذه التكلفة السعر الذي يمكن أن تشتري به المواد من السوق في تاريخ الخروج.

4. الفروقات في المخزون:

تهدف محاسبة وتقييم المخزونات بالإضافة إلى حساب التكلفة إلى تحديد الفروقات في المخزون بين المخزون النهائي الدفترى المحسوب نظرياً والمخزون النهائي الحقيقي (العد الفعلي أو المادي) الذي يجب القيام به مرة في السنة على الأقل حسب ماينص عليه النظام المحاسبي، وذلك لاكتشاف الأخطاء ومحاولة تفسير هذه الفروقات.

قد ينتج عن عملية المقارنة اختلافات أو فروقات في كمية وقيم المخزون إما بالزيادة أو بالنقصان حيث يتم معالجتها بتعديل أرصدة الكميات والحساب المحاسبي للمخزون.

1.4. أسباب الفروقات في الجرد: تتمثل أهم أسباب فروقات الجرد فيما يلي:

- قد تتعرض المواد بسبب طبيعتها إلى فقدان أو التلف كالتلف العادي (يمكن أن تحدد له نسبة) لبعض المواد في بعض الصناعات مثل صناعة الخشب والصناعات الكيماوية أو مستحضرات التجميل ففي هذه الحالة تعتبر تكلفة المواد التالفة من تكاليف الإنتاج وتعالج باعتبارها تكاليف الغير مباشرة.
- كما قد تتعرض بعض المواد للضياع أو السرقة أو تلف بسبب الإهمال فبعد مراجعة وثائق الإثبات من فواتير شراء ووصول التسليم والاستلام أو فواتير المبيعات... تعتبر ضمن الخسائر

2.4. معالجة فوارق الجرد: يتم معالج فوارق الجرد عند حساب النتيجة التحليلية الصافية وعلى مستوى حساب النتائج.

تصبح علاقة النتيجة التحليلية الصافية كالآتي:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} + \text{العناصر الإضافية} - \text{الأعباء الغير معتبرة} + \text{فوارق الجرد الموجبة (الفائض) - فوارق الجرد السالبة (العجز).}$$

أي في حال زيادة المخزون تضاف الزيادة والتي هي الفرق بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي إلى النتيجة في آخر السنة باعتبارها ربح؛ وفي حالة نقصان المخزون تطرح القيمة من النتيجة باعتبارها خسارة.¹⁰

ملاحظة: تحدد قيمة المخرجات من المخزون حسب المعيار المحاسبي IAS 02 والنظام المحاسبي المالي، باستعمال طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO أو طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة CMP، في حين أن طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO غير مسموح باستعمالها.¹¹

5. محاسبة الجارية، المهملات والمنتجات النصف مصنعة:

5.1. المنتجات الجارية: هي المواد أو المنتجات النصف مصنعة التي دخلت في مرحلة ما من مراحل الإنتاج ولم تخرج بعد من هذه المرحلة في آخر مدة الحساب.¹²

$$\text{تكلفة الإنتاج في حالة وجود منتجات جارية} = \text{أعباء الإنتاج للفترة} + \text{المنتجات الجارية لأول المدة} - \text{المنتجات الجارية لنهاية الفترة}^{13}$$

¹⁰ رجال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 17-19.

¹¹ عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأتية من التثبيات، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد: 08، 2013، ص221.

¹² دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص96.

¹³ Therry Cuyaubère, Jacques Muller, Comptabilité de gestion, Collection université, P :80.

حساب تكلفة المنتجات الجارية: يمكن حساب هذه لتكلفة بعدة طرق:¹⁴

- التقييم المفصل: تستعمل في حالة إمكانية جمع كل المعلومات الضرورية من عناصر التكلفة؛
- التقييم الجزافي: تركز على تقييم ما تم استهلاكه من طرف المنتجات الجارية بصفة تقريبية؛
- التقييم المكافئ: تعتمد هذه الطريقة على حساب نسبة المنتجات الجارية من نسبة المنتجات التامة.

2.5. الفضلات والمهملات:

الفضلات هي البقايا أو الأجزاء الغير صالحة من المواد، الناتجة عن بعض عمليات الإنتاج خاصة تلك التي تستلزم التقطيع، الطحن أو التي تعتمد على تفاعلات كيميائية. هذه الفضلات إما أن:

- تباع لأغراض استعمالية أخرى؛
 - يتم التخلص منها؛
 - أو استعمالها في نفس المؤسسة في مرحلة ما من مراحل الإنتاج.
- أما المهملات فهي المنتجات التي تظهر فيها عيوب (اعوجاج، شقوق، انكسار، عيب...) حيث لا تتخلص منها دائما بل قد تستعمل لأغراض ما وقد تباع للغير.¹⁵ تصنف المهملات إلى صنفين:

- مهملات غير قابلة للاستعمال:
- مهملات مسترجعة: هذه المهملات قد تباع على حالها حيث أن الربح المحقق من جزاء بيعها يخفض من تكلفة الإنتاج أو يتم إضافته للنتيجة بيع المنتجات التامة. كما قد يتم بيع هذه المهملات بعد تحويلها وتكون تكلفة الحيازة معدومة، أو قد يتم إعادة استعمال المهملات تدخل تكلفتها التقريبية في تكلفة المنتجات الداخلة فيها بما فيها مصاريف المعالجة إن وجدت. وبالتالي تصبح تكلفة المنتج التام كما يلي:

تكلفة المنتج التام = أعباء الإنتاج العادية - تكلفة المهملات المسترجعة

¹⁴ Therry Cuyaubère, Jacques Muller, Op-cit, P :80-81.

¹⁵ دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص:103.

المنتجات الثانوية: هي المنتجات المتحصل عليها خلال انتاج منتج ما وهي منتجات يتم استعمالها دائما . لكن يمكن إيجاد صعوبات في تحديد تكلفتها بدقة اما بحساب بتقسيم أعباء الإنتاج أو بحساب التكلفة انطلاقا من سعر البيع كما يلي:

تكلفة المنتجات الثانوية = سعر بيع المنتجات الثانوية - (هامش الربح + أعباء التوزيع + أعباء المعالجة)¹⁶

¹⁶ Therry Cuyaubère, Jacques Muller, Op-cit, P :82

المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

Full costing

أهداف المحور:

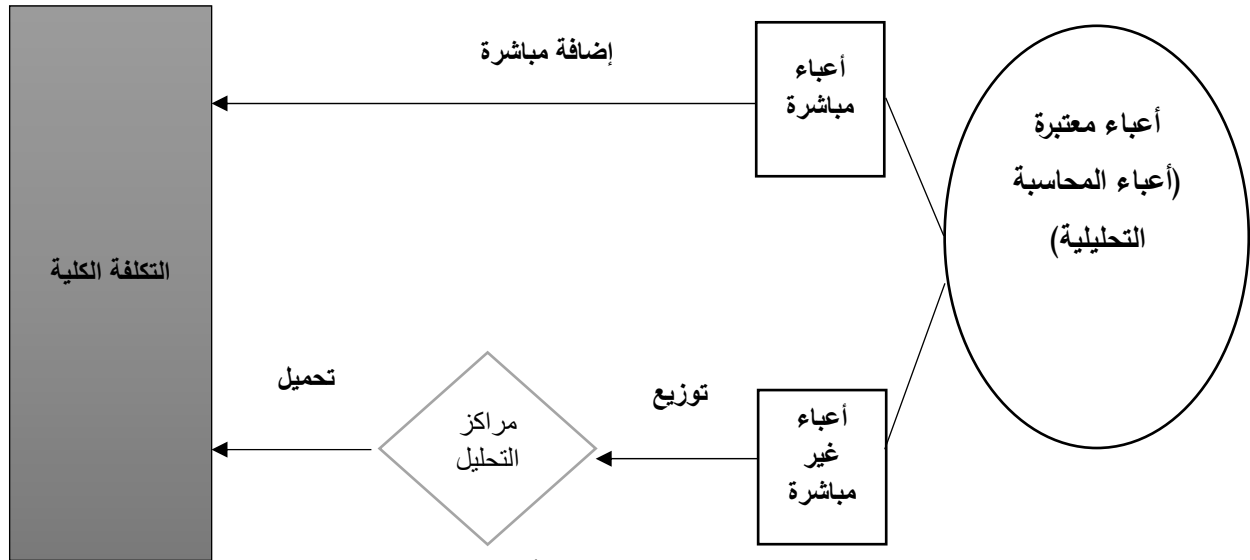
- التعرف على طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة؛
- استنتاج أهم مزايا وعيوب هذه الطريقة؛
- تقييم هذه الطريقة فيما يخص معالجتها للأعباء الغير مباشرة.

1. مفهوم طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

طريقة التكلفة الكلية أو طريقة مراكز التكلفة هي الطريقة التي تنبأها النظام المحاسبي العام (الفرنسي) والتي تم إصدارها لأول مرة سنة 1937، تعتمد هذه الطريقة على التمييز والفصل بين الأعباء المباشرة والغير مباشرة وتحميل كل هذه الأعباء (المعتبرة والاضافية) على تكلفة المنتج أو الخدمة.¹⁷

كما رأينا في المحاور السابقة أن الأعباء تنقسم إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي الأعباء التي يمكن تخصيصها مباشرة إلى منتج أو نشاط معين أما الثانية فهي تلك التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج حيث يمكن تحديد نصيب المنتج أو الخدمة من هذه التكاليف عن طريق حسابات للتحميل فهي غالبا تخص أكثر من منتج ما يستدعي إيجاد طريقة مناسبة لتوزيعها على تكلفة كل منتج.

الشكل رقم (07): معالجة الأعباء المباشرة والغير مباشرة وفق طريقة التكلفة الكلية (القسم المتجانسة)



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية الجزء الأول، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 37.

من هذا المنطلق ظهرت عدة طرق لمعالجة الأعباء الغير المباشرة من أشهرها طريقة الأقسام المتجانسة.

2. مراحل تطبيق طريقة التكلفة الكلية:

يمر حساب التكلفة حسب هذه الطريقة بأربع مراحل رئيسية هي:

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز التكلفة

¹⁷Gilbert CHA, Patrick PIGET, comptabilité analytique, 2é édition, ECONOMICA , P29.

- تقسيم الأعباء المعتبرة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة
- التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة
- التوزيع الثانوي.

1.2. تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة

مراكز التكلفة والأقسام المتجانسة:

مراكز التكلفة هي عبارة عن وحدات تجمع مختلف العناصر الضرورية لاختصاص معين والتي تمثل عادة مرحلة من مراحل الإنتاج حيث كل مركز يحتوي على مجموعة من عوامل الإنتاج المتماثلة .

في الواقع يواجه تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة صعوبات انطلاقا من تحديد مراكز التكلفة ثم توزيع الأعباء الغير مباشرة حيث يتم تطبيق في الغالب نسب جزافية.

مجموعة الأعباء التي تشكل مركز تحليل تتميز بأنها يمكن أن تطبق عليها وحدة مشتركة هذا ما يسمح بتصنيفها كقسم متجانس.

فالقسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات قياس.

يتم تصنيف الأقسام إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية وبعدها يتوجب إيجاد أساس منطقي يسمح بتفريغ الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية.

الأقسام الرئيسية: هي الأقسام التي تحمل تكاليفها على تكلفة المنتج أو الخدمة بصفة عادية دون حسابات وسيطية.

الأقسام الثانوية (الأقسام المساعدة): هي الأقسام التي تقدم خدمات للمراكز الأخرى (أقسام رئيسية وأقسام مساعدة أخرى) تسمح لها بالاستمرار في تأدية وظائفها.

2.2. التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة:

يتم توزيع الأعباء الغير مباشرة التي تم تصنيفها مسبقا حسب طبيعتها في المحاسبة المالية (أجور، مصاريف النقل، مواد أولية ، خدمات ..) على مراكز التحليل الأساسية والمساعدة التي تستهلك هذه الأعباء.¹⁸ يتم التوزيع بتطبيق نسب مختلفة.

¹⁸ Charles hornrgren et autres, 3éme edition, op-cit, P144.

المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

مثال: يظهر الجدول أدناه نسب توزيع الأعباء الغير مباشرة للمؤسسة X على مختلف مراكز التحليل.

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	التموين	التقطيع	التجميع	الصباغة	التوزيع
61	مواد أولية	20000	-	20	20	20	20	20	
62	خدمات	6000	20	10	-	30	20	10	10
63	م. مستخدمين	22000	30	10	10	10	10	10	20
64	ضرائب ورسوم	7000			40				60
65	م. مختلفة	3000	-	20	30	-	20	10	20
66	م. مالية	9000	30	10	10	20	-	20	10
68	م. اهتلاكات	16000	10	5	-	40	20	20	5
	مجموع التوزيع الأولي								

المطلوب: أتم توزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف الأقسام.

الحل:

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	التموين	التقطيع	التجميع	الصباغة	التوزيع
61	مواد أولية	20000	-	4000	4000	4000	4000	4000	-
62	خدمات	6000	1200	600	-	1800	1200	600	600
63	م. مستخدمين	22000	6600	2200	2200	2200	2200	2200	4400
64	ضرائب ورسوم	7000	-	-	2800				4200
65.	م. أخرى	3000	-	600	900	-	600	300	600
66	م. مالية	9000	2700	900	900	1800	-	1800	900
68	م. اهتلاكات	16000	1600	800	-	6400	3200	3200	800
	مجموع التوزيع الأولي	83000	12100	9100	10800	16200	11200	12100	11500

3.2. التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة: يقتضي التوزيع الثانوي بتحويل أعباء الأقسام المساعدة إلى الأقسام المستفيدة من خدماتها (مساعدة ورئيسية). في هذا التوزيع يمكن تطبيق طرق مختلفة لتحويل أعباء الأقسام المساعدة حيث نجد:

✓ التوزيع التنازلي **méthode de prestation en escalier**: فيه تقدم الأقسام المساعدة خدمات للأقسام الموالية بدون أن تستقبل خدمات هذا التوزيع يستدعي ترتيب أولي للأقسام المساعدة حسب ترتيب إعداد التوزيع التنازلي. حيث أن أعباء القسم المساعد الذي يقع في الترتيب الأول توزع على أعباء الأقسام المساعدة الأخرى والأقسام الرئيسية وأعباء القسم المساعد الثاني توزع على الأقسام المساعدة التي لم توزع أعباؤها بعد وعلى الأقسام الرئيسية. يتبع نفس الاجراء حتى نصل إلى القسم المساعد الأخير الذي توزع أعباؤه على الأقسام الرئيسية¹⁹.

مثال تطبيقي: اتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

أعباء غير مباشرة معتبرة	أقسام مساعدة		أقسام رئيسية		
	صيانة وتصليح	أنظمة المعلومات	ميكانيك	التركيب	التوزيع
التوزيع الأولي	600000	116000	400000	200000	130000
صيانة وتصليح	(600000)	20%	25%	30%	25%
أنظمة المعلومات	-	(236000)	40%	30%	30%
مجموع التوزيع الثانوي	0	0			

أعباء غير مباشرة معتبرة	أقسام مساعدة		أقسام رئيسية		
	صيانة وتصليح	أنظمة المعلومات	ميكانيك	التركيب	التوزيع
التوزيع الأولي	600000	116000	400000	200000	130000
صيانة وتصليح	(600000)	120000	150000	180000	150000
أنظمة المعلومات	-	(236000)	94400	70800	70800
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	644400	450800	350800

مجموع أعباء قسم أنظمة المعلومات = 116000 + 120000 = 236000

¹⁹ Charles hornngren et autre, 3ème édition, op-cit, p147.

المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

✓ التوزيع المتبادل **Méthode des prestations réciproques**: حسب هذه الطريقة يتم تبادل الخدمات بين مختلف الأقسام فكل قسم يمكن أن يقدم خدمة ويستفيد من خدمة قسم آخر. يتم حل هذه الوضعية عن طريق صياغة هذه العلاقات بين الأقسام في معادلات حيث عدد المجاهيل يساوي عدد الأقسام التي تتبادل الخدمات.

مثال: اتمم جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة حسب المعطيات التالية:

أعباء غير مباشرة	الإدارة	الصيانة	البحث والتطوير	تموين	انتاج	توزيع
التوزيع الأولي	202700	62500	90600	3300	10200	121320
الإدارة	X	5%	5%	5%	75%	10%
الصيانة	10%	Y	50%	-	40%	-
البحث والتطوير	-	-	Z	50%	-	50%

نضع X : أعباء الإدارة Y : أعباء الصيانة Z : أعباء البحث والتطوير

$$X = 202700 + 10\%Y$$

$$Y = 62500 + 5\%X$$

$$Z = 90600 + 5\%X + 50\%Y$$

$$X = 210000$$

$$Y = 73000$$

$$Z = 137600$$

توزع هذه المبالغ حسب النسب المعطاة في اجدول أعلاه نجد:

أعباء غير مباشرة	الإدارة	الصيانة	البحث والتطوير	تموين	انتاج	توزيع
التوزيع الأولي	202700	62500	90600	3300	10200	121320
الإدارة	-210000	10500	10500	10500	157500	21000
الصيانة	7300	-73000	36500	-	29200	-
البحث والتطوير	-	-	-137600	68800	-	68800
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	0	82600	196900	211120

4.2. تحميل أعباء الأقسام الرئيسية على تكلفة المنتجات: بعد تجميع مختلف الأعباء الغير مباشرة في الأقسام الرئيسية يجب اختيار وحدة للقياس داخل كل قسم. هذه الوحدة المشتركة التي تقيس التكلفة الخاصة بالقسم تسمى وحدة عمل. تعرف وحدات العمل بأنها تسمح بتحميل مصاريف قسم معين لمنتجات معين. وحدات العمل الأكثر استعمالاً:

✓ قسم التموين: عدد الوحدات المشتراة، الكميات المستعملة، 100 د مشتريات.

✓ قسم الإنتاج: وحدات منتجة كغ مادة مستعملة، ساعات عمل الآلة، ساعات يد عمل مباشر.

✓ قسم المستخدمين والأجور: عدد الموظفين، مبالغ الأجور.

✓ التوزيع: وحدات مباعية، رقم الأعمال، 100 دج من المبيعات.

يتم اختيار وحدات القياس المناسبة بدراسة مدى ارتباط مجموعة من وحدات العمل الممكنة مع التكلفة الكلية للمركز واختيار الوحدة الأكثر ارتباطاً أي الأكثر تمثيلاً للتكلفة وذلك بحساب معامل الارتباط

$$r = \frac{\sum X.Y}{\sqrt{\sum X^2 . \sum Y^2}}$$

حيث:

۲ : معامل الارتباط

X : وحدة القياس

Y : مصاريف القسم

يتم حساب تكلفة الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة مجموع أعباء القسم على عدد الوحدات.

تكلفة وحدة العمل = مجموع الأعباء الغير مباشرة للقسم / عدد وحدات العمل للقسم

ليتم تحديد التكلفة الخاصة بكل منتج بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج من أعباء كل قسم.

تطبيق: أتمم جدول توزيع الأعباء واحسب تكلفة وحدات العمل لكل قسم

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		
تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع	صيانة	إدارة	
28000	5000	60750	34000	9750	25000	مجموع التوزيع الأولي

المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

الإدارة	–	10%	15%	30%	30%
الصيانة	20%	–	10%	30%	10%
طبيعة وحدات العمل			كغ مشترة	ساعة عمل	ساعة عمل
عدد وحدات العمل			23050	15000	8200
					389205

الحل:

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		
توزيع	ورشة 2	ورشة 1	تموين	صيانة	إدارة	
34000	60750	5000	28000	9750	25000	مجموع التوزيع الأولي
4125	8250	8250	4125	2750	27500–	الإدارة
1250	3750	3750	1250	12500–	2500	الصيانة
39375	72750	17000	33375	0	0	مجموع التوزيع الثانوي
1 دج من رقم الأعمال	ساعة عمل	ساعة عمل	كغ مشترة			طبيعة وحدات العمل
389205	8200	15000	23050			عدد وحدات العمل
0.1	8.87	1.13	1.45			تكلفة وحدات العمل

لإيجاد مجاميع الأقسام المساعدة نحل المعادلات التالية:

Y: أعباء قسم الصيانة

X: أعباء الإدارة

$$X = 25000 + 0.2Y$$

$$Y = 9750 + 0.1X$$

$$X = 27500$$

$$Y = 12500$$

بعد حل الجملة نجد:

3. مزايا طريقة التكاليف الكلية والانتقادات الموجهة:

المزايا:

- تتفق هذه الطريقة مع المبدأ المحاسبي فيما يخص مقابلة النواتج بالأعباء؛
- تعتمد هذه الطريقة على تغطية كافة عناصر التكلفة أي بتحديد سعر بيع لا يقل عن التكلفة الاجمالية تجنباً لتحقيق خسارة.

الانتقادات:

- صعوبة اختيار الأساس السليم لتوزيع عناصر التكاليف الغير المباشرة على الوحدات المنتجة فالأسس المستخدمة تخضع للتقدير الشخصي.
- طريقة طويلة وتعطي نتائج في نهاية المدة.
- حساب التكلفة الكلية لا يأخذ بعين الاعتبار ارتفاع التكاليف في أوقات الكساد وانخفاض التكلفة في أوقات الرواج ما يؤثر في القرارات المتخذة بشأن وضع سياسة وضع الأسعار في كلتا الحالتين؛
- تبقى هذه الطريقة غير كافية للتحليل الاقتصادي لأنها لا تزود المسيرين بأسباب التغيرات في سعر التكلفة من فترة إلى أخرى ما لا يسمح بتحديد المسؤوليات.

المحور الرابع: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

Rational imputation of fixed costs

أهداف المحور:

- فهم الهدف من طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- التعرف على مراحل تطبيق التحميل العقلاني
- مناقشة حلول تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات
- تحديد مزايا وحدود هذه الطريقة.

1. مفهوم التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة من أجل تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف لإظهار أثر كل منهما على سعر التكلفة الإجمالي.

إن طريقة التحميل العقلاني هي تطور لطريقة مراكز التحليل تهتم أساساً بإدراج التكاليف الثابتة الضرورية للإنتاج العادي في سعر تكلفة المنتج.

مثال توضيحي: يقدر حجم الإنتاج العادي للورشة 1000 وحدة من المنتج P . كما قدرت التكلفة المتغيرة للوحدة ب 80 دج أما بالنسبة للتكاليف الثابتة فقد حددت ب 60000 دج . الجدول الموالي يلخص مستوى النشاط وتكاليف الإنتاج للورشة خلال 3 أشهر :

الشهر 3	الشهر 2	الشهر 1	
1150	800	1000	الإنتاج الحقيقي
92000	64000	80000	التكلفة المتغيرة
80	80	80	التكلفة المتغيرة للوحدة
60000	60000	60000	التكاليف الثابتة
152000	124000	140000	التكاليف الاجمالية
132.17	155	140	تكلفة الوحدة

من خلال الجدول نرى أن التكاليف المتغيرة الاجمالية تتغير بتغير مستوى النشاط أما التكلفة المتغيرة للوحدة لا تتغير مع حجم الوحدات المنتجة. في المقابل لا تتغير التكاليف الثابتة الاجمالية بتغير مستوى النشاط فكلما كان عدد الوحدات أكثر كان نصيب الوحدة من هذه التكاليف أقل والعكس في حالة انخفاض عدد الوحدات، فبافتراض أن المؤسسة أنتجت وحدة واحدة هذه الأخيرة تتحمل كل هذه التكاليف الثابتة هذا ما يجعل التكلفة الثابتة للوحدة تتناسب عكسياً مع حجم النشاط.²⁰

فليس من العقلاني أن تتحمل الوحدة الواحدة مجموع التكاليف الثابتة إذا أردنا تغطية التكاليف عند وضع سعر يحقق ربح أو سعر منافس في السوق. من هذا المنطلق جاء التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بالفصل بين الجزء الثابت والمتغير وإدراج ضمن سعر تكلفة المنتج التكاليف الثابتة الضرورية للإنتاج العادي فقط (تكاليف ثابتة مصححة).

²⁰ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 116.

2. مبدأ الطريقة:

تعتمد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على أن تتضمن التكاليف وسعر التكلفة، التكاليف الثابتة المحسوبة على أساس النسبة بين المستوى الحقيقي للنشاط ومستوى النشاط الذي اعتبر مسبقاً عادي فيكل مرحلة من مراحل الاستغلال (انتاج، توزيع...) وبالتالي مبلغ التكاليف الثابتة الذي سيدخل في حساب التكلفة يساوي :

$$\text{مبلغ التكاليف الثابتة الحقيقية} \times \left(\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}} \right)$$

تسمى النسبة حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي بمعامل التحميل العقلاني.

هذا سيسمح بالحصول على تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الانتاج وبالتالي الحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات.

مثال توضيحي: إذا قدرت التكاليف الثابتة ب 300000 دج وقدر النشاط العادي للمصنع كإنتاج متوسط ب 60000 دج وكان الإنتاج الحقيقي كما يلي:

$$H1 : 75000$$

$$H2 : 55000$$

تحمل التكاليف الثابتة حسب معامل التحميل العقلاني كمايلي:

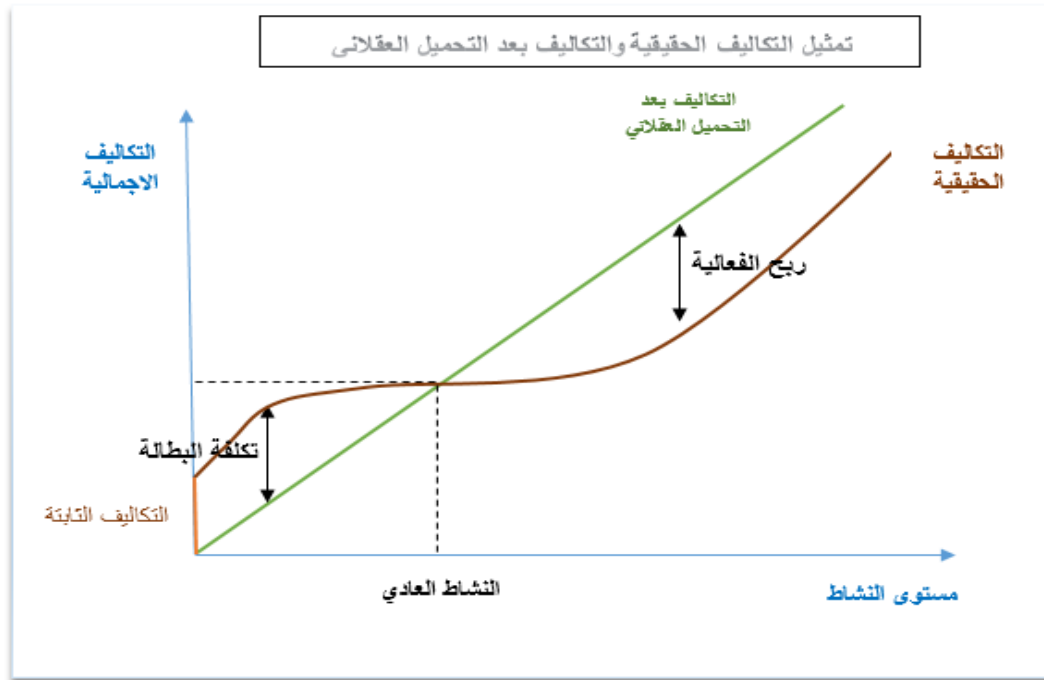
$$H1 : 375000 = 60000 / 75000 \times 300000$$

في هذه الحالة يعني أن المصنع فاق قدرته الإنتاجية العادية فتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق بين حجم النشاط العادي والحقيقي يعتبر ربح زيادة النشاط (ربح الفعالية) Boni de suractivité.

$$H2 : 275000 = 60000 / 55000 \times 300000$$

أما بالنسبة لهذه الحالة فتعني أن القدرة العادية للمصنع لم تستعمل ففي هذه الحالة يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة وبالتالي يجب تحميل جزء من التكاليف الثابتة فقط على سعر التكلفة والفرق بين مستوى النشاط العادي والحقيقي يعتبر تكلفة نقص النشاط mali de sous-activité.

الشكل رقم (08) : التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



source : Manoubia ben Amara, représentation cout total après l'imputation rationnelle, cours de comptabilité analytique de gestion P72.

- حجم النشاط الحقيقي = للنشاط العادي ← تحمل التكاليف الثابتة كلية على سعر التكلفة ولا ينتج فرق.
- حجم النشاط الحقيقي > حجم النشاط العادي: تكاليف ثابتة بعد التحميل العقلاني > التكاليف الثابتة الحقيقية
← تكلفة نقص النشاط (تكلفة بطالة)
- حجم النشاط الحقيقي < حجم النشاط العادي: تكاليف ثابتة بعد التحميل العقلاني < التكاليف الثابتة الحقيقية
← ربح زيادة النشاط (ربح الفعالية)

3. حجم النشاط:

إن تحديد حجم النشاط للمؤسسة أو لقسم معين ليس بالأمر السهل انطلاقاً من اختيار مقياس حجم النشاط ثم كيفية تحديد الحجم العادي له. فتحديد حجم النشاط يستوجب اختيار وحدات قياس تمثله أحسن تمثيل نذكر على سبيل المثال ساعات عمل الآلة، ساعة يد عاملة، عدد الوحدات المباعة أو المنتجة...

حجم النشاط العادي: المستوى العادي للنشاط هو مستوى نظري مرتبط بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة (المتوسطة) التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات وعدد العمال، وقت العمل وأوقات التعطل والصيانة²¹، يتم تعديل مستوى النشاط النظري بالأخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى منها:

- التوقفات في النشاط العادية والغير عادية؛
 - الحوادث أو التغيرات الفصلية؛
 - وجود آلات قديمة ذات مردود أقل أو تكنولوجيا قديمة؛
 - العطل؛
 - تغيير فرق العمل؛
 - بالإضافة إلى ملاحظات أخرى حول مستوى النشاط انطلاقاً من المراحل أو فترات سابقة.
- هذه العوامل قد تؤدي إلى جعل النشاط العادي الواقعي أقل من النشاط العادي النظري ما يستدعي تخفيض النشاط العادي بنسبة معينة مقارنة بحجم النشاط النظري.
- مثال:** حجم نشاط عامل معين في منصب معين حدد نظرياً ب 30 وحدة في حالة عمله 8 ساعات يومياً بدون توقف للآلات، بينما أثبتت فترات سابقة أن هذا العامل مهما رفع قدرته ونشاطه فإنه لا يفوق 27 وحدة. في هذه الحالة يجب اعتبار حجم النشاط العادي لنفس المنصب ب 27 وحدة عوض 30 وحدة.

4. تطبيق التحميل العقلاني على الأقسام المتجانسة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم فصل الأعباء الغير مباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم (جدول ذو خانات مزدوجة) ويتم اخضاع التكاليف الثابتة للتحميل بواسطة معامل تحميل قبل حساب المجموع المحمل للقيام بتوزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والرئيسية حسب طريقة التكلفة الكلية.

مثال تطبيقي: لدى مؤسسة أربعة أقسام، منها قسمين مساعدين (الطاقة، النقل) وقسمين رئيسيين (ورشتي انتاج).

²¹ رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره، ص65.

المحور الرابع: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

الجدول الموالي يوضح توزيع الأعباء الغير مباشرة:

المجموع	الطاقة	النقل	الورشة 1	الورشة 2	
					التوزيع الأولي
300000	50000	100000	80000	70000	مواد مستهلكة
600000	10%	20%	40%	30%	أعباء مستخدمين
					التوزيع الثانوي
			40%	60%	الطاقة
			25%	75%	النقل

حيث أن أعباء المواد واللوازم المستهلكة هي أعباء متغيرة أما أعباء المستخدمين فمنها 3/1 أعباء متغيرة و 3/2 هي أعباء ثابتة.

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة أخذا بعين الاعتبار معاملات التحميل العقلاني للأعباء الثابتة الخاصة بالأقسام طاقة، نقل ، ورشة 1 والورشة 2 التالية : 80% ، 60% ، 80% و 120% على الترتيب .

الحل:

فرق التحميل = قيمة التحميل العقلاني - القيمة الحقيقية (يسجل الفرق بإشارته ويحول إلى قسم الفوارق)

المجموع		الطاقة		النقل		الورشة 1		الورشة 2		
	ث	م		ث	م	ث	م	ث	م	
										التوزيع أولي
300000		50000		100000		80000		70000		مواد ولوازم مستهلكة
600000	40000	20000	80000	40000	160000	80000		120000	60000	أعباء المستخدمين
900000	40000	70000	80000	140000	160000	160000		120000	130000	مجموع التوزيع الأولي
	0.8		0.6		0.8			1.20		معامل التوزيع
	32000		48000		128000			144000		تحميل الأعباء الغير مباشرة
	8000-		32000-		32000-			24000+		فروقات التحميل
852000	102000		188000		288000			274000		مجموع التوزيع

الأولي بعد التحميل					
التوزيع الثانوي					
الطاقة	102000	-102000		40800	61200
البحث والتطوير	188000		-188000	47000	141000
مجموع التوزيع الثانوي		0	0	375800	476200

يتم حساب سعر الكلفة والنتيجة التحليلية بنفس طريقة الأقسام المتجانسة باختيار وحدات عمل لكل قسم وحساب تكلفة وحدة العمل لكل قسم ثم تحميل الأعباء الغير مباشرة على تكلفة الشراء والإنتاج على أساس تكلفة وحدات العمل.

5. حساب النتيجة التحليلية الصافية:

بالإضافة إلى العناصر الإضافية والأعباء الغير معتبرة التي يجب أخذها بعين الاعتبار في حساب النتيجة التحليلية الصافية (أو نتيجة المحاسبة المالية) يتم معالجة فروق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة القيام بالتعديلات المناسبة في حساب النتيجة الصافية كمايلي:

- إذا كانت التكاليف الثابتة بعد التحميل < التكاليف الثابتة الحقيقية فهذا يعطي ربح ارتفاع النشاط يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة وانخفاض النتيجة وبالتالي يجب أن نضيف ربح زيادة النشاط للنتيجة.
- إذا كانت قيمة التكاليف الثابتة بعد التحميل > التكاليف الثابتة الحقيقية فهذا يعطي فرق نقص النشاط ويجب طرحه من النتيجة لأنه قد أنقص من سعر التكلفة ورفع من النتيجة التحليلية للمنتجات. فتصبح النتيجة التحليلية الصافية مساوية ل:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة التحميل العقلاني} - \text{فرق نقص النشاط} + \text{فرق ربح زيادة النشاط}$$

6. مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة انطلاقا من مقارنة النشاط الفعلي بالنشاط العادي.
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛
- تسمح هذه الطريقة بتحديد المسؤوليات؛

- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وبالتالي تصبح سياسة التسعير غير مبنية على أسس صحيحة؛²²

أما بالنسبة للانتقادات الموجهة لهذه الطريقة نذكر منها:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم؛
- صعوبة الفصل والتمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ما يستدعي استعمال طرق تقريبية؛
- حسابات عديدة خاصة في حالة تطبيق معاملات تحميل خاصة بكل قسم.

²²دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص 133.

المحور الخامس: طريقة التكاليف المتغيرة

Direct costing

أهداف المحور:

- معرفة أهمية هذه الطريقة في اتخاذ القرارات التسييرية؛
- التعرف على تطور هذه الطريقة.

نتيجة للانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الكلية خاصة فيما يتعلق صعوبات التطبيق بالإضافة إلى حاجة المسيرين لطريقة سريعة لتحليل التكاليف ولاتخاذ القرارات المتعلقة بالمدى القصير، ظهرت طريقة **التكلفة المتغيرة** لتلبية هذه الحاجات لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 تحت اسم وانتقلت فيما بعد إلى أوروبا إنجلترا بالضبط ثم فرنسا²³.

تستعمل هذه الطريقة لأغراض تحليلية اقتصادية وذلك بالفصل بين التكاليف الثابتة التي تتعلق بالقرارات الطويلة باعتبارها تبقى ثابتة لمدة طويلة، أما التكاليف المتغيرة التي تتغير بتغير حجم النشاط فهي تتعلق بفترة استغلال معينة. فحسب هذه الطريقة يتم اعتبار الأعباء المتغيرة فقط في حساب تكلفة الإنتاج²⁴.

1. مبدأ هذه الطريقة:

بعد التفريق والفصل بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة يتم التفصيل في الأعباء المتغيرة حسب مراكز التحليل أي تحديد تلك المتعلقة بالشراء والإنتاج والتحويل والتي تقسم على حجم الإنتاج للفترة، عن تلك المتعلقة بالتوزيع التي تقسم على حجم المبيعات لنفس الفترة.... تعتمد أساسا على حساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة فقط لأغراض التسيير وبالأخص القرارات الدورية للمؤسسة وذلك بطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال لإيجاد **الهامش على التكلفة المتغيرة** M/cv . وبالتالي فهذه الطريقة تقوم بتحليل التغيرات في التكاليف ما يسمح بإعطاء رؤية ديناميكية حول التغيرات الحاصلة في النتائج.

بافتراض أن مؤسسة تنتج N منتج:

منتج 1	منتج 2	N منتج
CA1 رقم الأعمال 1	CA2	CA n
التكاليف المتغيرة - CV1	- CV2	- CV 3
الهامش على التكلفة المتغيرة M/cv 1	M/CV 2	M/cv 3

$$M/cv \text{ globale} = M/cv1 + M/cv2 + ...M/cv i=i$$

تعتمد هذه الطريقة على حساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساوي الفرق بين رقم الأعمال (المبيعات) والتكاليف المتغيرة للشراء للإنتاج والتوزيع، أما بالنسبة للتكاليف الثابتة فلا يتم توزيعها على تكلفة المنتجات²⁵.

²³دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 136.

²⁴Charles hornngren et autres, 3édition, op-cit, p 204.

²⁵ Abdellah boughada, comptabilité analytique, 2 éme édition, BERTI Edition, 1994, P 303.

يتم حساب النتيجة التحليلية وفقا لهذه الطريقة كما يلي:

النتيجة الإجمالية = مجموع الهوامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة الإجمالية

كما يمكن حساب معدل تغطية التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال عن طريق حساب معدل الهامش على التكلفة المتغيرة كما يلي:

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

يمكن استنتاج مايلي:

- إذا كان رقم الأعمال لمنتج ما يغطي التكاليف المتغيرة فإنه ينتج هامش على تكلفة متغيرة موجب أو معدوم؛
- يساهم الهامش على التكلفة المتغيرة الموجب في تغطية التكاليف الثابتة؛
- لا يمكن تحقيق نتيجة موجبة إلا إذا كان مجموع كل الهوامش يفوق مجموع التكاليف الثابتة.

مثال تطبيقي : مؤسسة تنتج منتوجين حيث كان حجم المبيعات للفترة N كما يلي:

منتج 1: 20000 وحدة ب 35 دج للوحدة

منتج 2: 15000 وحدة ب 20 دج للوحدة

قدرت التكاليف الثابتة الإجمالية للفترة ب 158444 دج كما وزعت التكاليف المتغيرة على قسمي الإنتاج والتوزيع كما يلي:

منتج 1	منتج 2	
245000	16800	أعباء متغيرة للإنتاج
65000	25000	أعباء متغيرة للتوزيع

المطلوب: أحسب مبلغ الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج والنتيجة الإجمالية.

الحل:

المنتج 1	المنتج 2	المجموع	
700000	300000	1000000	المبيعات
245000	16800	261800	الأعباء المتغيرة للإنتاج

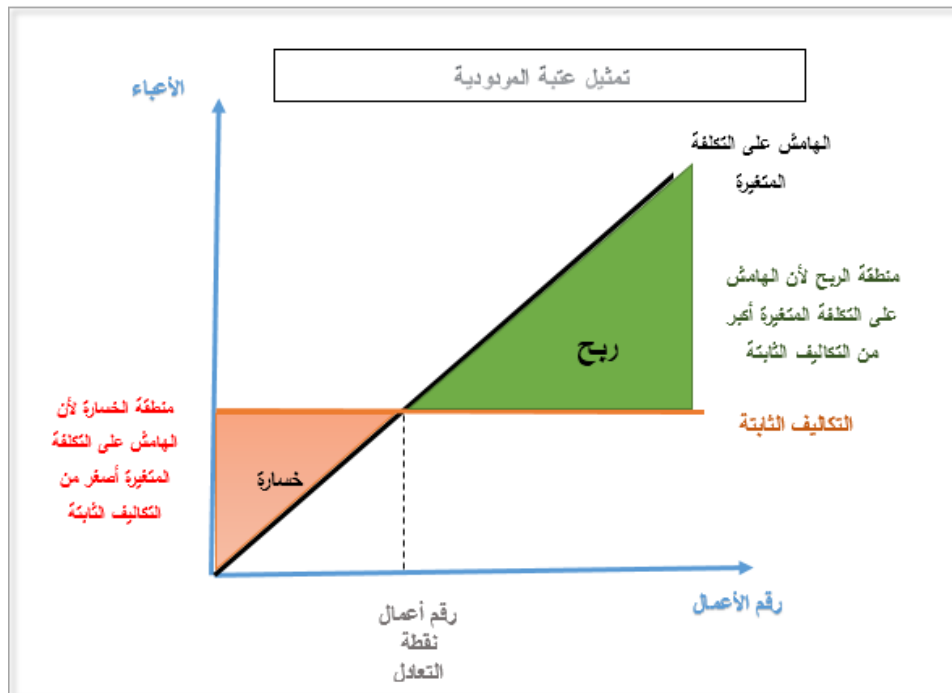
90000	25000	65000	الأعباء المتغيرة للتوزيع
648200	258200	390000	الهامش على التكلفة المتغيرة
65%	86%	56%	معدل الهامش على التكلفة المتغيرة
158444			التكاليف الثابتة
489756			النتيجة الاجمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن الهامش على التكلفة المتغيرة موجب بالنسبة لكلا المنتجين أي أن كل منتج يمكن أن يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة. مبيعات المنتج 1 تساهم في تغطية التكاليف الثابتة الاجمالية بنسبة 56 % أما المنتج الثاني فيساهم بأكثر من 80% من رقم أعماله المحقق.

2. التكاليف المتغيرة وعتبة المردودية:

تعرف النقطة الميتة بمستوى النشاط الذي يكون فيه مجموع الإيرادات يغطي مجموع التكاليف وعندها تكون النتيجة معدومة أي لا ربح ولا خسارة. كما تعرف على أنها رقم الأعمال الذي تكون عنده التكاليف الثابتة تعادل الهامش على التكاليف المتغيرة. فالهدف الأساسي من تحديد عتبة المردودية هو البحث عن مستوى المبيعات الذي يغطي التكاليف الثابتة. التمثيل البياني أدناه يوضح مناطق الربح والخسارة بالنسبة لعتبة المردودية:

الشكل رقم (09): عتبة المردودية



المصدر: بويقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص157.

حساب عتبة المردودية : Seuil de rentabilité

بعد تحليل أعباء المحاسبة المالية (حساب النتائج) والفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة . يتم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة ثم حساب عتبة المردودية كما يلي:

$$M/CV = CA - CV$$

$$R = M/CV - CF$$

$$\begin{aligned} \text{عتبة المردودية} & \longrightarrow M/CV = CF & M/CV - CF = 0 \\ & SR = \frac{CF \times CA}{M/cv} & SR = \frac{CF}{tM/cv} \end{aligned}$$

يمكن حساب عتبة المردودية بالأيام أو الأشهر والتي تسمى النقطة الميتة **point mort**

$$PM = SR \times \frac{360}{CA} \quad \text{أو} \quad PM = SR \times \frac{12}{CA}$$

أهمية عتبة المردودية : تساعد عتبة المردودية في:

- تحديد المجال الذي يمكن أن تحقق فيه أرباحا.
- اتباع سياسة تسعير مناسبة؛
- الترويج للمنتجات؛
- منح عطل استثنائية
- وهذا من أجل تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والربح.²⁶

كما يمكن للمؤسسة حساب هامش الأمان الذي يمثل الفرق بين رقم الأعمال الصافي ورقم الأعمال الأدنى (رقم أعمال عتبة المردودية) وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم أعمال عتبة المردودية} - \text{رقم الأعمال الصافي}$$

²⁶ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف ، جبهة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007، ص90.

3. التكاليف المتغيرة واتخاذ القرار:

إن تحليل مؤشرات طريقة التكلفة المتغيرة يمكن أن يزود المديرين بمعلومات ذات أهمية بالغة لاتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة من بين أهم هذه القرارات نذكر ما يلي:

- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر يسمح بتحليل الاستغلال وليس لاتخاذ القرارات على المدى الطويل.
- مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة بحيث تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة ثم مقارنة هذه التكاليف بالأرقام المثالية على المدى القصير. كما توضح هذه العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجدها واضحة في التكاليف الكلية.
- يمثل تقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط ضمانا ضد احتمال انخفاض الأسعار مستقبلا ؛
- تستعمل هذه الطريقة لاتخاذ القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكلفة المتغيرة والثابتة وسياسة تسعير المنتجات وكذا مستوى هامش الربح المحقق من عمليات البيع بالإضافة إلى السياسات الاستغلالية عموما (التخلي عن انتاج بعض المنتجات، الاستمرار في انتاج منتج معين، الرفع في انتاج منتجات ذات أكبر ربح أو أقل خسارة أو الأكثر طلبا في السوق.....)
- حساب حدود رقم أعمال نقطة الصفر الذي يمثل مؤشرا مهما في تسيير المؤسسة.

ملاحظة: تختلف النتيجة التحليلية التي يتم حسابها وفقا للطريقتين (تكلفة كلية وتكلفة متغيرة) فهذا الاختلاف ناتج عن تقييم الإنتاج المخزن حيث الفرق بين النتيجتين يمثل مقدار الأعباء الثابتة الداخل في الإنتاج المخزن.

مثال تطبيقي: مؤسسة تقوم بإنتاج وبيع نوعين من المصابيح حيث كانت معطيات الفترة X من السنة كما يلي:

النوع	حجم الإنتاج	الكمية المباعة	سعر البيع للوحدة
النوع Z	7500	7200	450
النوع Y	13700	12000	125

كان مخزون أول مدة لكلا المنتجين معدوما.

توزيع الأعباء على المنتجين هو موضح في الجدول أدناه:

التكلفة المتغير للوحدة	التكلفة المتغيرة للوحدة	التكاليف الثابتة	التكاليف الثابتة الإدارية
------------------------	-------------------------	------------------	---------------------------

المحور الخامس: طريقة التكاليف المتغيرة

	للإنتاج	للتوزيع	للإنتاج	
النوع Z	250	20	1250000	600000
النوع Y	55	10		

المطلوب: حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة وعلق على النتائج، علما أن التكلفة الكلية أظهرت أن النوع الأول حقق خسارة والنوع الثاني حقق ربح.

الحل:

حساب النتيجة وفقا لطريقة التكلفة المتغيرة:

الاجمالي	النوع Y			النوع Z			
	م	س و	ك	م	س و	ك	
2 460 000	660 000	55	12 000	1800 000	250	7 200	التكلفة المتغيرة للإنتاج للمنتجات المباعة
264 000	120 000	10	12 000	144 000	20	7 200	التكلفة المتغيرة للتوزيع
2 724 000	780 000	65	12 000	1 944 000	270	7 200	التكلفة المتغيرة
4 740 000	1 500 000	125	12 000	3 240 000	450	7 200	رقم الأعمال
2 016 000	720 000	60,00	12 000	1 296 000	180	7 200	الهامش على التكلفة المتغيرة
43%	48%			40%			معدل الهامش على التكلفة المتغيرة
1 850 000							التكاليف الثابتة
216000							النتيجة

حساب عتبة المردودية SR

$$SR = \frac{CF}{TM/cv} = \frac{2050000}{0.45} = 4349702,38$$

يمثل رقم أعمال عتبة المردودية المستوى الذي تحقق فيه المؤسسة نتيجة معدومة.

من خلال حساب عتبة المردودية يمكن حساب هامش الأمان :

$$MS = \frac{CA - SR}{CA} = \frac{4740000 - 4349702.38}{4740000} = 8 \%$$

يبين لنا هامش الأمان بكم تبعد المؤسسة عن نقطة الصفر أو بعبارة أخرى بكم تبعد عن الخسارة.

تحليل النتائج:

التخلي أو الاستمرار في إنتاج منتج معين: المنتج الأول يحقق هامش على التكلفة المتغيرة ب 1296000 بالمقابل أظهرت التكلفة الكلية أنه يحقق خسارة، فالتخلي عن إنتاج هذا المنتج سوف ينقص من النتيجة الاجمالية ب 1296000 في حالة ثبات التكاليف الهيكلية (الثابتة) فعلى المدى القصير من الأحسن على المؤسسة أن تستمر في إنتاج النوع Z من المصاييح.

المستوى (التوليفة المثلى) الأمثل للإنتاج:

تضاف المعطيات التالية للمثال السابق: لإنتاج وحدة من المنتج الأول يستلزم 40 دقيقة من يد عاملة و 10 دقائق للمنتج الثاني. من جهة أخرى السوق لا يمكنه استقبال أكثر من 8000 وحدة من المنتج الأول و 16500 من المنتج الثاني خلال الفترة x من السنة.

- إمكانيات المؤسسة من اليد العاملة قدرت ب 7800 ساعة خلال السداسي.

تهدف المؤسسة إلى تعظيم أرباحها أو الهامش على التكلفة المتغيرة.

تحليل النتائج وفقا لشروط الإنتاج والسوق:

مما سبق يمكن استخلاص مايلي:

النوع Y	النوع Z	
60	180	الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة
6/1	3/2	ساعة عمل للوحدة
360	270	الهامش على التكلفة المتغيرة على ساعات اليد العاملة

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن إمكانيات المؤسسة من اليد العاملة تستعمل بأكثر فعالية و مردودية عند إنتاج النوع Y مقارنة بإنتاج النوع Z.

وبالتالي من الأحسن أن تنتج المؤسسة المنتج الثاني من المصاييح (النوع Y) بالكمية القصوى، حيث يمكن إنتاج :

$$7800 / (60/10) = 10/60 * 8000 = 46800 \text{ وحدة من Y.}$$

لكن السوق لا يحتمل أكثر من 16500 وحدة و التي تستهلك :

$$16500 * (60/10) = 6/16500 = 2750 \text{ ساعة عمل}$$

ومنهُ ساعات العمل الباقية من انتاج الأقمصة هي:

$$7800 - 2750 = 5050 \text{ ساعة عمل سوف تخصص لإنتاج النوع Z حيث يتم انتاج:}$$

$7875 = 2/3 * 5050$ وحدة من المصاييح ذات النوع Z (علما أن السوق يمكنه أن يستقبل 8000 وحدة من هذا المنتج وبالتالي هذه الكمية تراعي هذا الشرط).

التوليفة المثلى للإنتاج هي: 7875 وحدة من النوع Z و 16500 وحدة من النوع Y.

ملاحظة: تختلف النتيجة التحليلية التي يتم حسابها وفقا للطريقتين (تكلفة كلية و تكلفة متغيرة) فهذا الاختلاف ناتج عن تقييم الإنتاج المخزن حيث الفرق بين النتيجتين يمثل مقدار الأعباء الثابتة الداخل في الإنتاج المخزن .

4. مزايا وعيوب طريقة التكلفة المتغيرة:

تتمثل أهم مزايا طريقة التكلفة المتغيرة فيما يلي:

- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة يسمح بتبيين مساهمة كل منتج في تشكيل النتيجة؛
- هذه الطريقة تسهل عملية إعداد الموازنات التقديرية؛
- تعتبر كوسيلة مساعدة لاتخاذ القرارات؛
- تسمح بتحديد المجال الأكثر مردودية ضمن نشاط المؤسسة.

أما الانتقادات المقدمة لهذه الطريقة فنذكر:

- إن نموذج التكلفة وفق طريقة التكلفة المتغيرة يصلح في حالة ما إذا كانت المؤسسة لا تجد صعوبات في تحليل انتاجيتها بمعنى آخر وجود علاقة قوية بين الوسائل والأنشطة ؛
 - أثبت الواقع أن اعتماد عنصر التكلفة لتحديد أسعار البيع في الدرجة الأولى من طرف أغلب المسيرين ليس بالعامل الأول والوحيد بل تتأثر الأسعار أيضا بسلوكات المنافسين وطبيعة الطلب؛
 - تقدم هذه الطريقة معلومات ومؤشرات ذات فعالية في حالة ما إذا كانت نسبة الأعباء المتغيرة كبيرة.
- حيث ظهرت التكلفة المتغيرة المطورة التي تدمج جزء من التكاليف الثابتة.²⁷

²⁷Abdellah boughaba, op-cit, comptabilité analytique ,P308,

المحور السادس: طريقة التكلفة المعيارية

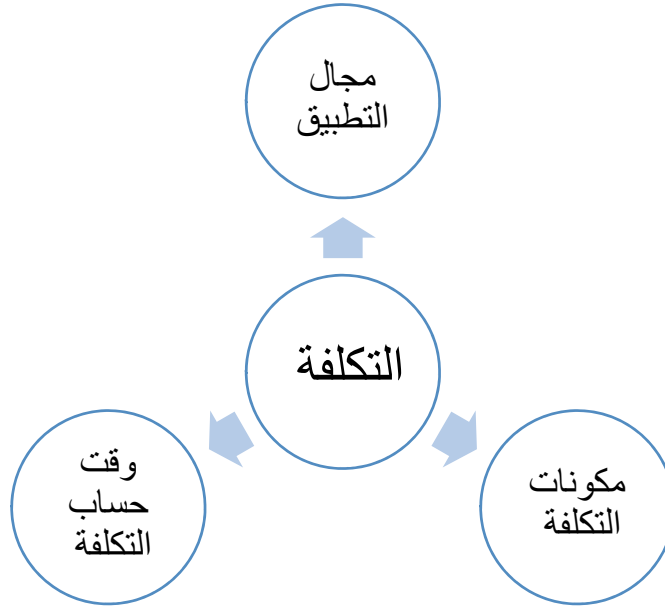
Standard costing

أهداف المحور: من خلال هذا المحور سوف يتمكن الطالب من:

- التعرف على التكلفة المعيارية كأداة للتحليل وتفسير النتائج.
- تحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتقديرية وتفسيرها.

قبل الخوض في مفهوم التكلفة المعيارية وعرض طريقة التكلفة المعيارية كنظام لتحليل التكاليف، تجدر الإشارة إلى مفهوم التكلفة ومحدداتها:

الشكل رقم (10): محددات التكلفة



المصدر: من إعداد الأستاذة

تعرف كل تكلفة من حيث ثلاث خصائص تحددتها وهي:²⁸

- مجال تطبيق التكلفة: أين نميز بين تكلفة ذات وظيفة اقتصادية، وسيلة استغلال، نشاط استغلال، مسؤوليات...
- محتوى التكلفة حيث نجد تكلفة كلية وأخرى جزئية؛
- وقت حساب التكلفة يكون إما تاريخيا أو مسبقا.

1. تعريف التكلفة المعيارية:

تعرف أنها التكلفة السابقة للأحداث التي تولدها فهي إذا تكلفة تقديرية ناتجة عن فرضيات عقلانية.²⁹ كما تعرف التكاليف المعيارية على أنها التكاليف المقدمة على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية.³⁰

²⁸ Abdellah boughaba, COMPTABILITE ANALYTIQUE D EXPLOITATION, op-cit, P :5.

²⁹ Abdellah boughaba, op-cit, P347.

³⁰ بوعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص227.

2. طريقة التكلفة المعيارية:

هي أداة قياس للتكاليف تقوم على ادخال وتنظيم طريقة معيارية على أسس علمية وفنية واقتصادية وبعيدة عن التقدير العشوائي ومنطلقة من إمكانيات المؤسسة ومتجاوبة مع ظروف عملها ويمكن وضع مستويات معيارية لعناصر المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف الغير مباشرة لأقسام الانتاج.³¹

وهي الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقا انطلاقا من مصاريف حقيقية لفترات سابقة أو من دراسة عميقة للعملية الانتاجية، ثم القيام باستخراج الفروقات بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها، وهذا بهدف تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة.³²

3. أهداف طريقة التكلفة المعيارية:

إن تحديد التكاليف المعيارية لا يمثل هدفا في حد ذاته وإنما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات من أجل:

- البرمجة أو التنبؤ: حيث يمكن من خلال هذه الطريقة برمجة النتائج بفعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلا.
- الرقابة والمساعدة في اتخاذ القرار: مقابلة التكلفة المعيارية (التقديرية) والتكلفة الحقيقية (التاريخية) يظهر الانحرافات وبالتالي فتحليل هذه الفوارق وتفسيرها يساعد في تقييم الأداء وتزويد المسيرين بالمعلومات المناسبة لتطبيق الإجراءات التصحيحية(اتخاذ القرارات).

4. مبدأ هذه الطريقة:

في البداية يتم الاعتماد على تحديد القيم المعيارية بعد دراسة معمقة للعملية الإنتاجية وتنقسم هذه القيم المعيارية إلى تحديد الكميات المعيارية (كميات المواد والاستهلاكات، ساعات يد العاملة، ساعات عمل الآلة...) في حالة المؤسسات الصناعية أما في حالة المؤسسات الغير صناعية يمكن إيجاد معايير تختلف عن المعايير الكمية مثلا معايير مصاريف الإدارة أو معايير مصاريف النقل ³³ وتحديد التكاليف الوحودية التي سوف تطبق على الكميات المعيارية.

³¹ بويغوب ، مرجع سبق ذكره، ص228

³² رحال علي ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي ، باتنة، ص123، 124 .

³³ Abdellah boughaba , comptabilité analytique, op-cit, p 348.

يتم تحديد الكميات المعيارية بالاستعانة بخبراء وتقنيين في مجال الإنتاج الذي تنشط فيه المؤسسة أما بالنسبة للتكاليف الوحشية المعيارية فتحددها وظيفة الشراء أو المحاسبة³⁴.

تتمثل الكميات المعيارية فيما يلي:

- المواد
- اليد العاملة
- الأعباء الغير مباشرة

أما بالنسبة للأسعار أو التكاليف المعيارية فتتمثل في :

- سعر أو تكلفة المواد
- تكلفة اليد العاملة
- تكلفة وحدات العمل

5. تحليل والرقابة على التكاليف المعيارية:

أثناء سير العملية الإنتاجية تظهر انحرافات عن المعايير وذلك لأسباب مختلفة ينتج عنها فروق.

الانحراف = التكلفة الحقيقية التاريخية - التكلفة المعيارية.

يعتبر الفارق الموجب على أنه غير مرغوب فيه **défavorable** يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المبرمجة أو المقدرة، فهي حالة غير ملائمة.

في المقابل يعتبر الفارق السالب ملائمة **favorable** أي أن التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الحقيقية، فالمؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية فهي حالة جيدة (المؤسسة لم تتجاوز إلى مستوى التكاليف المحدد مسبقاً أو المبرمج).

الفرق الإجمالي = (التكلفة المعيارية الوحشية X الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي) -

(التكلفة الحقيقية الوحشية X الكمية الحقيقية)

إنّ فالانحرافات تتعلق إما بالوحدات (الكميات) أو بالأسعار (انحراف بالتكلفة) أو بالنشاط (انحراف في النشاط).

³⁴ Abdellah boughada, COMPTABILITE ANALYTIQUE, op-cit, P229.

6. تحديد الانحرافات وتحليلها:

يمكن أن تحدد الانحرافات في كل من العناصر التالية:

- فروق في المواد (الكميات)
- فروق في القيم (فروق الأسعار)
- فروق في اليد العاملة المباشرة
- انحراف المصاريف الغير مباشرة
- فروق الميزانية
- فروق الطاقة الإنتاجية

✓ حساب الانحرافات

هناك عدة طرق للتعبير عن الانحرافات حيث سوف نعتمد في درسنا هذا على الطريقة القانونية المعتمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي التي تظم الفرق المشترك إلى فرق الكمية وهي الأكثر توضيحا للمسؤوليات هذه الطريقة مبنية على:

- ترجح فيها الانحراف في الكميات بالتكلفة المعيارية؛
- التعبير عن الانحراف في التكلفة بالكمية الفعلية؛

إذا رمزنا ب Q_R للكمية الحقيقية و ب Q_S للكمية المعيارية و ب C_R للتكلفة الحقيقية للوحدة و ب C_S للتكلفة المعيارية للوحدة .

الانحراف في الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) $\times$ التكلفة المعيارية

$$E/Q = (Q_R - Q_S) \times C_S$$

الانحراف في التكلفة = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) $\times$ الكمية الفعلية

$$E/C = (C_R - C_S) \times Q_R$$

الانحراف الإجمالي = (التغير في الكمية $\times$ التكلفة المعيارية) + (التغير في التكلفة $\times$ الكمية الفعلية)

$$ET = \Delta Q \times C_S + \Delta C \times Q_R$$

الانحرافات في الكميات: ترتبط الانحرافات في الكميات ب:

- الانحرافات في المواد أي أن الكميات المستعملة من المواد فعلا تختلف عن تلك التي تم تقديرها (توقع استهلاكها)

$$E/M = (Q_R - Q_S) C_S$$

- الانحرافات في وقت اليد العاملة أي أن الوقت المخصص للعملية الإنتاجية أكبر أو أقل من الوقت الذي تم تقديره.

$$E/MO = (H_R - H_S) C_S$$

الانحرافات في التكاليف: ترتبط الانحرافات في التكاليف بـ:

- الانحراف في تكلفة المواد (الأسعار)
 - انحراف في معدل الوقت الفعلي بالنسبة لمعدل الوقت المعياري (انحراف في الأجور)
 - ✓ تحديد مسؤولية الفروق:³⁵ بعد تحديد الفروق يجب تحديد إلى من ترجع مسؤولية الفرق ليسهل تطبيق الإجراءات التصحيحية كما يلي:
 - الفرق في الكمية هو على مسؤولية إدارة الإنتاج.
 - الفرق في السعر هو على عاتق إدارة المشتريات.
 - الفرق المشترك على مسؤولية إدارتي المشتريات والمنتجات
- مثال: مؤسسة لإنتاج الملابس تقوم بإنتاج المنتج A حيث تحتاج لخياطة وإتمام هذا المنتج حسب أخصائيين إلى الكميات والمصاريف المعيارية التالية:

لكل وحدة من المنتج نحتاج إلى:

- 1 متر من القماش 1 ب 500 دج
 - 1 متر من القماش 2 ب 400 دج
 - 30 دقيقة من اليد العاملة المكلفة بالخياطة ب 1000 دج/سا.
 - 15 دقيقة من يد عاملة المكلفة بالإتمام ب 1600 دج/سا.
- خلال شهر جانفي من السنة n تم إنتاج 100 وحدة من المنتج A باستعمال مايلي:

³⁵ بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص238.

المحور السادس: طريقة التكلفة المعيارية

الإنتاج الفعلي	القماش 1	القماش 2	ساعات الخياطة	ساعات الاتمام
الكميات الاجمالية	115 م	89 م	42 ساعة	27 ساعة
التكاليف الاجمالية الفعلية دج	52 000	45 000	120 000	170 000

تحسب التكاليف المعيارية للمنتوج كما يلي:

الكميات المعيارية للوحدة	التكلفة المعيارية للوحدة	$Q_s * Q_s$
1 م	500	500
1م	400	400
		900 دج
0.5 ساعة	1000 دج	500
0.25 ساعة	1600 دج	400
		900 دج
التكلفة المباشرة المعيارية		1800 دج

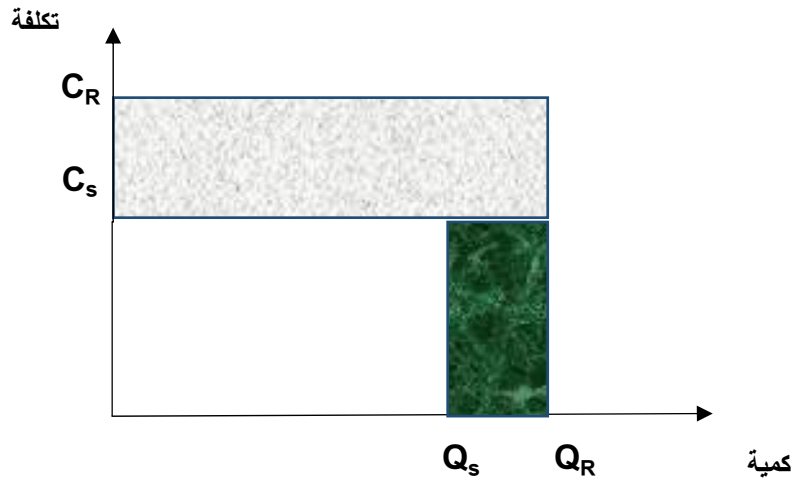
أما التكلفة الفعلية أو الحقيقية للوحدة فتمثل في الجدول التالي:

الكميات الفعلية للوحدة Q_R	السعر الفعلي للوحدة C_R	$Q_R * C_R$
1.15 م	520	598
0.89 م	450	400.5
		998.5
0.42 ساعة	1200	504
0.27 ساعة	1700	459
		963
تكلفة مباشرة فعلية		1961.5 دج

حساب الانحرافات

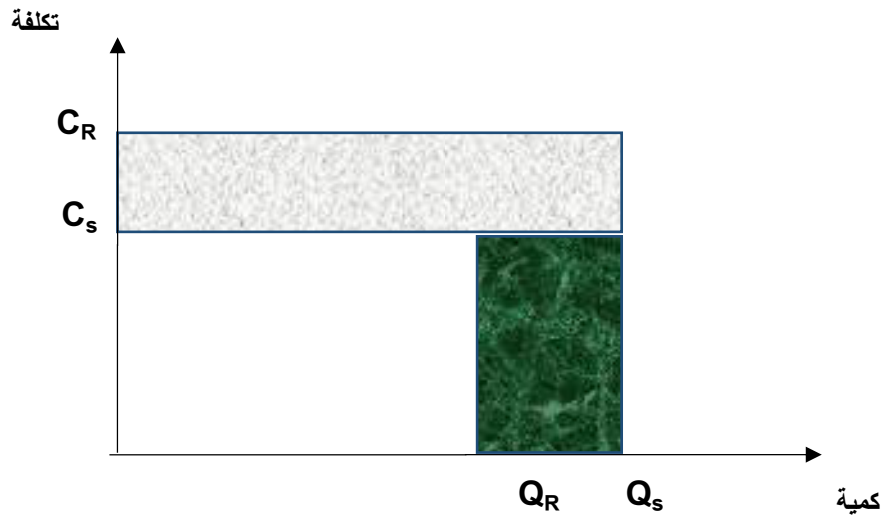
$E = \frac{E}{Q+E/C}$	$E/C = \Delta C \cdot Q_R$	$E/Q = \Delta Q \cdot C_S$	$\Delta C = C_R - C_S$	C_S	C_R	$\Delta Q = Q_R - Q_S$	Q_S	Q_R	
+98	+23	+75	+20	500	520	+0.15	1	1.15	القماش 1
+0.5	+44.5	-44	+50	400	450	-0.11	1	0.89	القماش 2
+4	+84	-80	+200	1000	1200	-0.08	0.5	0.42	الخياطة
+59	+27	+32	+100	1600	1700	+0.02	0.25	0.27	الاتمام
+161.5									انحراف اجمالي

التمثيل البياني للانحرافات:



القماش 1

الخياطة:



7. فروق على تكلفة مراكز التحليل:

إن أعباء مراكز التحليل هي عبارة عن أعباء غير مباشرة تقسم إلى أعباء ثابتة ومتغيرة. يوزع الفرق الإجمالي في توزيع الأعباء الغير مباشرة إلى:

- فرق الميزانية هو الفرق بين بين الأعباء النموذجية للقسم وتكلفة الساعة للميزانية المرنة وبحسب كما يلي:

$$\text{فرق الميزانية} = \text{الأعباء الحقيقية} - \text{الميزانية المرنة معدلة بالنشاط الحقيقي}$$

- فروق على النشاط هو الفرق بين تكلفة الساعة للميزانية المرنة والتكلفة الحقيقية للقسم يظهر هذا الفرق لأن غالباً يختلف النشاط الحقيقي عن النشاط التقديري.³⁶ ويحسب كما يلي:

فرق النشاط = الميزانية المرنة معدلة بالنشاط الحقيقي - التكلفة المعيارية للنشاط الحقيقي

فرق النشاط وفرق الميزانية مرتبطان بمسؤوليات الإدارة أو غيرها.

- فروق على المردودية هو الفرق بين التكلفة المعيارية لوحدة العمل المعيارية والتكلفة المعيارية لوحدة العمل الحقيقية هذا الفرق مرتبط بالمسؤوليات التشغيلية. ويحسب كما يلي:

فرق المردودية = التكلفة المعيارية للنشاط الحقيقي - التكلفة المعيارية للإنتاج الحقيقي

الميزانية التقديرية (المرنة): هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة. تصنف التكاليف فيها إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

وبالتالي تكتب عبارة الفرق الإجمالي:

الفرق الإجمالي = فرق الميزانية E/C + فرق النشاط E/A + فرق المردودية E/R - الفرق المشترك

$$\Delta = (C_s - C_f) \times Q_s + (C_f - C_R) \times Q_s + C_s \times \Delta Q - \Delta C \times \Delta Q$$

مثال: بلغت الأعباء الغير مباشرة لمركز تحليل (قسم) معين 450 000، منها 97 000 أعباء متغيرة والباقي أعباء ثابتة. وبلغت عدد وحدات العمل 7300 وحدة (نشاط حقيقي) تمثل ساعات عمل.

الجدول ادناه يوضح الأعباء التقديرية وعدد وحدات العمل:

البيان	المبالغ
أعباء متغيرة:	
- مواد مستهلكة	62 000
- أعباء الموظفين	30 000
الإجمالي الأعباء المتغيرة	92 000
أعباء ثابتة:	
- أعباء الصيانة	85000
- ضرائب	70000
- أعباء الموظفين	20000

³⁶دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص175.

173000	- امتلاكات
348 000	اجمالي التكاليف الثابتة
440 000	اجمالي الأعباء الغير مباشرة
7 210 سا	وحدات العمل
61.03	تكلفة ساعة عمل معيارية

الحل:

تحليل الفروق حسب الميزانية المرنة:

الفرق في التكلفة

$$E/c = (CR \times AR) - ((Vup \times AR) + CFp)$$

$$E/c = (61.64 \times 7300) - ((12.76 \times 7300) + 348\,000)$$

$$E/c = +8824$$

الفرق في النشاط

$$E/A = ((CVup \times AR) + CFp) - (Cp \times AR)$$

$$E/A = ((12.76 \times 7300) + 348\,000) - (61.03 \times 7300)$$

$$E/A = -4371$$

الفرق في المردودية

$$E/R = Cp (AR - Ap)$$

$$E/R = 61.03 (7200 - 7210)$$

$$E/R = -610.3$$

الفرق الإجمالي بالميزانية المرنة:

$$E\,Total = E/C + E/A + E/R = 3842.7$$

8. مزايا هذه الطريقة:

- من خلال التكلفة المعيارية يمكن مراقبة عمل الوظائف التشغيلية؛
- تقييم مدى كفاءة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم الأداء؛
- تحليل الانحرافات يسمح بتحديد المسؤوليات ففي حالة الفروق في الكميات تحمل المسؤولية على المتصرفين في كميات عوامل الإنتاج أما في حالة فروق التكاليف أو الأسعار فتحمل المسؤولية على المتعاملين مع الأسعار (مسؤولي المشتريات في حالة أسعار المواد الأولية، أو مسؤولي محاسبي الأجور في حالة اليد العاملة)؛
- المقارنة بين التكلفة المعيارية والحقيقية وتفسير الانحرافات يساعد في اعداد موازنة تقديرية خاصة بالشراء والإنتاج والبيع؛

ترتبط فعالية هذه الطريقة بما يلي:

- يجب حساب الفروقات في وقتها الملائم ليتمكن المسؤولون عنها من اجراء التعديلات اللازمة؛
- حساب الفروق وكذا التفصيل فيها حسب احتياجات المؤسسة؛
- اختيار أحسن العلاقات والأكثرها تعبيراً في حساب الفروقات والتي توضح أحسن المسؤوليات الموزعة على الأقسام.

المحور السابع: التكلفة الهامشية (الحدية)

Marginal costs

أهداف المحور:

- التمكن من حساب مؤشرات من أجل اتخاذ قرارات زيادة الإنتاج أو التوقف عنه؛
- معرفة حجم الإنتاج الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها.

1. مفهوم التكلفة الهامشية:

تعرف التكلفة الهامشية على أنها التغير الحاصل في التكلفة الاجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج.³⁷

كما تعرف أيضا أنها التكلفة الإضافية الناتجة عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة، أو النفقات الزائدة بسبب إنتاج وحدة إضافية، وهي لا تشمل إلا على التكاليف المتغيرة لأنها هي التي تتغير عند ارتفاع الإنتاج.³⁸

تعرف أيض أنها تكلفة الوحدة المنتجة الأخيرة.³⁹

تهتم طريقة التكاليف الهامشية بحساب سعر التكلفة لكل وحدة إضافية ثم مقارنتها بسعر بيعها، فعندما تتساوى التكلفة الهامشية للوحدة المنتجة الإضافية مع سعر بيعها يجب التوقف عن العملية الإنتاجية وتعتبر في هذه الحالة تكلفة الوحدة الإضافية هي التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة، ولا يشترط أن يكون التغير الحاصل في عدد الوحدات بالزيادة فقط بل قد يكون بالنقصان.⁴⁰

يتطور مفهوم مثال توضيحي: لنفترض أن التكلفة المتغيرة للوحدة تساوي 600 دج

والتكاليف الثابتة تساوي 200000 دج

فإن تكلفة 100 وحدة مساوية لـ:

إجمالي التكاليف المتغيرة:

$$600 \times 100 = 60000$$

التكاليف الاجمالية ل 100 وحدة تساوي = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

$$60000 + 200000 =$$

$$= 260000 \text{ دج}$$

في حين أن تكلفة 101 وحدة تكون مساوية ل 260600 دج

³⁷بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص195.

³⁸Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Librairie Vuibert, Paris, 1999, P 240

³⁹Christiane juget , Christrian Raulet, Christiane Raulet, 7ème édition, DUNOD, p174.

⁴⁰دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص64.

وبالتالي فإن التكلفة الهامشية تساوي: $260600 - 260000 = 600$ دج وهي تمثل تكلفة الوحدة الإضافية من الإنتاج.

نستنتج أن التكلفة الهامشية للوحدة تمثل التكلفة المتغيرة للوحدة في حالة ثبات التكاليف الثابتة وتغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي.

2. العلاقة الرياضية للتكلفة الحدية:

التكلفة الهامشية هي المشتقة الأولى لدالة التكاليف الكلية بالنسبة لحجم النشاط.

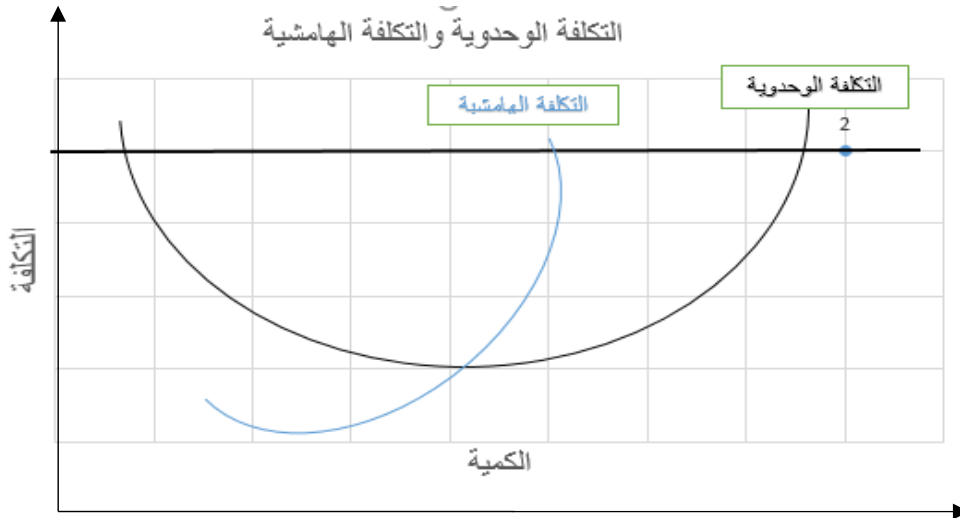
تعتبر التكاليف الكلية دالة لحجم النشاط:

$$CT = F(Q)$$

اشتقاق هذه الدالة تصبح كالتالي:

$$\frac{dCT}{dQ} = F'(Q) = Cm$$

الشكل رقم (10) : تمثيل التكلفة الهامشية



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية الجزء الأول، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 185.

ملاحظة: يتحقق أكبر ربح للوحدة عندما يتقاطع منحنى التكاليف الوحيدة مع منحنى التكاليف الهامشية.

3. استخدامات التكلفة الهامشية:

يمكن استعمال التكلفة الهامشية في الحصول على معلومات تساعد على اتخاذ القرارات، من بين هذه الاستعمالات نذكر مايلي:

- تكون التكلفة الوحديّة CT_u عند أدنى حدّها عندما تنعدم مشتقتها، ويتحقق جبريا أكبر ربح للوحدة عند نقطة إنعدام مشتقة دالة التكلفة الوحديّة.

$$CT'_u = 0$$

بطريقة أخرى: يتحقق أكبر ربح للوحدة عندما يتقاطع منحنى التكاليف الوحديّة مع منحنى التكاليف الهامشية، أي:

$$CT_u = C_m$$

- يتحدد حجم الإنتاج الأمثل اقتصاديا عند أعلى مستوى للربح . يتحقق ذلك عند انعدام دالة المشتقة الأولى لدالة الربح :

$$RT = P \times Q - CT$$

$$RT' = 0 \quad \longrightarrow \quad RT' = P - CT' = 0 \quad \longrightarrow \quad P = CT' \quad \longrightarrow \quad P = C_m$$

وبالتالي تصل المؤسسة إلى الربح الأعلى عندما تتحقق المساواة بين السعر والتكلفة الحدية.

أما في حالة ما:

- إذا كان $C_m < P$ يمكن انتاج هذه الوحدة الإضافية والاستمرار في الإنتاج.
- إذا كان $C_m > P$ تتوقف المؤسسة عن الإنتاج.

مثال تطبيقي: حددت تكلفة الوحدة في مؤسسة إنتاجية بالعلاقة التالية:

$$CT_u = Q^2 - 10Q + 105$$

حيث Q تمثل الكمية المنتجة.

1. حدد العلاقة التي تمثل التكلفة الهامشية.

2. ما هو مستوى الانتاج الذي يعطي أقل تكلفة للوحدة. ماذا تمثل هذه النقطة بيانيا؟

3. إذا كان سعر البيع للوحدة في السوق يبلغ 105 دج، فما هو حجم الإنتاج المباع الذي يحقق لهذه المؤسسة أقصى ربح؟

الحل :

- التكلفة الهامشية C_m

لدينا :

$$CT = Q^3 - 10Q^2 + 105Q$$

$$C_m = CT' = 3Q^2 - 20Q + 105$$

- مستوى الإنتاج الذي يعطي أقل تكلفة وحدة:

يحدث هذا عندما تتعدى المشتقة الأولى لدالة التكاليف الوحدوية CT_U

$$CT_U' = 2Q - 10$$

$$CT_U' = 0 \quad 2Q - 10 = 0 \quad Q = 5$$

وهي نقطة تقاطع دالة تكلفة الوحدة مع التكلفة الهامشية. $C_m = CT_U$

- حجم الإنتاج الذي يحقق أقصى ربح :

يتحقق ذلك عند $C_m = p$

$$Q^2 - 20Q + 105 = 105 \quad Q = 6.673$$

أو يمكن حل هذا السؤال ب حساب دالة النتيجة R حيث $R = pQ - CT$

$$R = -Q^3 + 20Q^2$$

$$R' = 0 \quad R' = -3Q^2 + 20Q = 0$$

$$Q = 6.67$$

4. مزايا و نقائص التكلفة الهامشية:

- طريقة سهلة لتحليل التكاليف؛
- تساعد في التخطيط للأرباح لأنها تبين مردودية المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج والبيع؛
- تساعد في اتخاذ القرارات بشأن تسعير المنتجات أو تبديل آلة...

المحور الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (طريقة ABC)

- تقييم أداء الوظائف في المؤسسة (الإنتاج ، الشراء، البيع ...)
 - تقييم المخزونات على أساس التكلفة الهامشية يلغي انتقال تحمل التكاليف الثابتة من فترة إلى أخرى؛
 - تعطي معلومة عن تطور التكلفة من فترة إلى أخرى أو من مستوى نشاط إلى مستوى آخر.
- أما نقائص طريقة التكلفة الهامشية فتتمثل في مايلي:
- يعتبر مفهوم التكلفة الهامشية مفهوما اقتصاديا قليل التطبيق في المؤسسات؛
 - يصعب التمييز بين التكلفة الهامشية والتكلفة المتغيرة في المؤسسات أي من الناحية التطبيقية؛
 - هي تكلفة تتحدث عن الماضي وليس المستقبل.

المحور الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (طريقة ABC)

Activity-based costing

أهداف المحور:

- التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؛
- التحكم في طريقة معالجة الأعباء الغير مباشرة وفق نظام ABC ؛
- حساب التكاليف وفق نظام ABC.

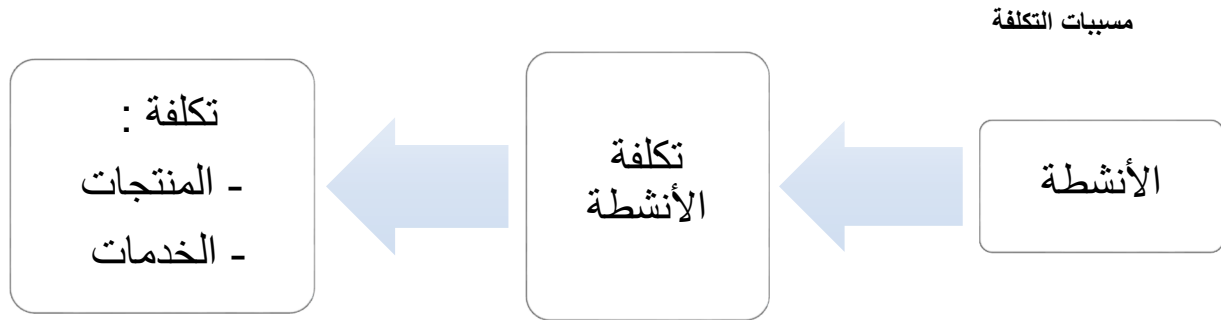
رغم محاولة توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات بالطرق التقليدية كالأقسام المتجانسة بقيت الحاجة إلى توزيع هذه التكاليف بشكل أدق وتحسين المعلومة الخاصة بالتكاليف وجعلها أكثر ملائمة ومصادقية. ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتغطية النقائص في الطرق المختلفة.

تم نشر طريقة ABC في 1988 من طرف Computer manufacturing-international في أمريكا. عرفت هذه الطريقة بسرعة وانتشرت في مختلف أنحاء العالم.

1. مبدأ الطريقة:

هذه الطريقة مبنية على فكرة أن عناصر التكلفة الأساسية هي الأنشطة. النشاط هو مجموعة من المهام المترابطة تعمل على هدف معين (مثال: دراسة منتج، تجهيز الآلة، تشغيل الآلة، توزيع المنتج). تقوم طريقة ABC بحساب تكلفة كل نشاط وتحويل هذه التكلفة إلى المنتجات أو الخدمات على أساس النشاط المخصص لإنتاج كل منتج أو خدمة.⁴¹ أي حسب استفادتها من النشاط.

بعبارة أخرى يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد و أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب أن تتسب التكاليف المختلفة إلى الأنشطة ثم يتم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات.



بعبارة أخرى، يلخص مبدأ هذه الطريقة كما يلي:

الأنشطة تستهلك الموارد، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة

⁴¹Charles hornrgren et autre, op-cit, p 369.

2. مراحل تطبيق الطريقة:

تهتم هذه الطريقة أساسا بالأعباء الغير مباشرة التي تطرح عادة مشكل في توزيعها على المنتجات أو الخدمات. فهي مجموعة الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة عن طريق تقسيم العمل إلى مجموعة من الأنشطة. تطبيقها يمر أساسا بالمراحل التالية:

- تحليل دقيق للأنشطة التي تفسر أسباب هذه الأعباء عبر مختلف المراحل التي يمر بها المنتج وتحديدھا.
- تحديد الطريقة التي يتم من خلالها استهلاك الموارد داخل مراكز التحليل واستعمال وحدات قياس لقياس نشاط كل مركز وبالتالي تحديد مسببات التكلفة (العامل الذي يترتب على وجوده حدوث تكلفة). من أمثلة مسببات التكلفة:

الجدول رقم (05): مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة	عدد مرات صيانة الآلة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
البيع	عدد زيارات الزبائن
التركيب	ساعات التركيب

المصدر: من اعداد الأستاذ.

- تحديد تكلفة وحدات العمل لكل نشاط.
 - توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات باستعمال معدل تكلفة الذي يتم من خلاله حساب مقدار المواد والتكاليف المستهلكة من طرف كل منتج وذلك بضرب تكلفة العامل المسبب للتكلفة في مقدار العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج أو الخدمة.
- نصيب المنتج من تكاليف النشاط = تكلفة العامل المسبب لتكلفة كل نشاط X حجم العامل المسبب لتكلفة المستخدم في المنتج

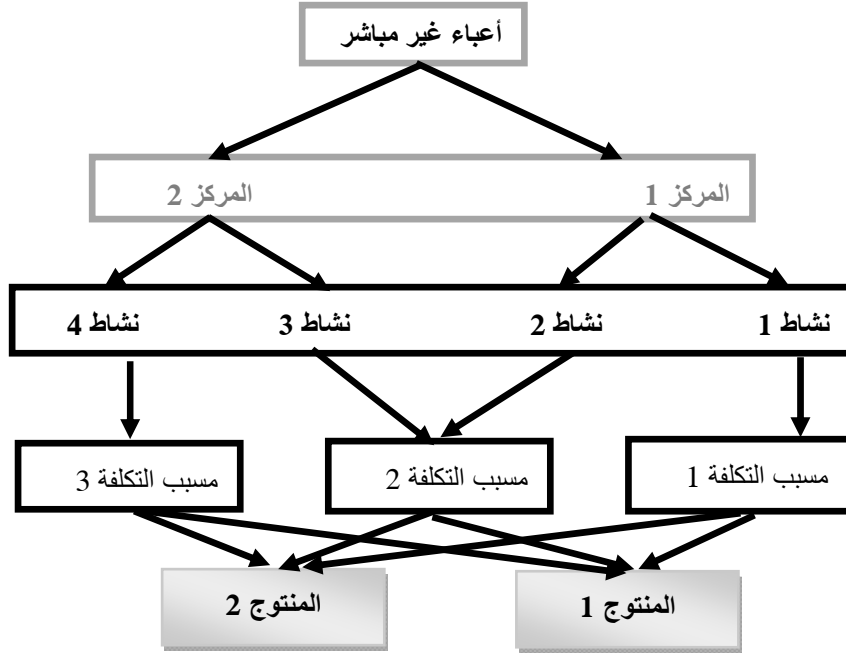
تكلفة العامل المسبب للتكلفة كل نشاط = تكلفة النشاط / حجم العوامل المسببة للتكلفة

= مجموع التكاليف الغير مباشرة المقدرة / الحجم المقدر لمسببات التكلفة

المحور الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (طريقة ABC)

يمكن تمثيل توزيع الأعباء الغير مباشرة حسب نظام ABC كما يلي:

الشكل رقم (10) : تحميل الأعباء الغير المباشرة في تكلفة المنتجات في نظام التكاليف على أساس الأنشطة



- Source : Christiane juget , Christian Raulet, Christiane Raulet, 7ème édition, DUNOD, p :117.

3. الفرق بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC

طريقة الأقسام المتجانسة	طريقة ABC
تقسم المؤسسة إلى أقسام متجانسة توزع عليها الأعباء الغير مباشرة . كل قسم متجانس يضم تكلفة متجانسة.	توزع الأعباء الغير مباشرة على الأنشطة (مجموعة المهام المتكاملة والمنسقة)
نشاط القسم يقاس بوحدات العمل	تكلفة النشاط توزع على المنتجات أو الخدمات بواسطة وحدات العمل نسبيا .
يوجد أقسام مساعدة وأخرى رئيسية	يوجد أنشطة رئيسية فقط
عدد الأقسام المتجانسة محدود (في بعض الحالات زيادة عدد الأقسام تجعلها أكثر تجانس)	تعدد الأنشطة يضمن تجانس أحسن للتكاليف داخل كل نشاط

هدف الطريقة هو حساب التكلفة دون البحث عن مسار تشكل التكاليف. وخاصة بهدف تقييم المخزون.	هدف الطريقة هو تحليل مسببات التكلفة والأنشطة من أجل البحث عن كيفية تخفيض هذه التكاليف. حساب تكلفة المنتجات أو الخدمات هو هدف ثانوي.
--	---

Source : Charles horngren, alnoor bhimani, srikant datar, george foster, comptabilité de gestion, person, 3^e édition

4. خصائص طريقة ABC

- عدد كبير من مراكز تحليل الأعباء الغير مباشرة
- استعمال مسببات التكلفة كوحداث عمل
- استعمال وحدات عمل غير مالية في الغالب
- هي طريقة قريبة من طريقة الأقسام المتجانسة
- تكلفة الأنشطة هي تكلفة وسيطية لتحميل الأعباء الغير المباشرة على المنتجات والخدمات.

5. أهمية الطريقة:

- توضيح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة ؛
 - تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة (نموذج محاسبي دقيق)؛
 - تقدم تخطيط مفصل لنشاط المؤسسة وعملها؛
 - تسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والتي قد تتعلق بأي قرار قد يمس منتج معين؛
 - تسهل حساب تكاليف المسارات؛
 - تساعد في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكلفة.
- أما بالنسبة لنقائص الطريقة فنتمثل فيما يلي:
- قد يتم الاعتماد على أرقام تقريبية عند توزيع الموارد على الأنشطة كتوزيع الوقت الذي يعتبر عملية ليست بالسهلة خاصة على المهام الإدارية؛
 - نموذج التكلفة على أساس الأنشطة هو نموذج باهض التكلفة ويستغرق وقت كبير؛
 - قد يكون النموذج معقد على المستخدمين؛
 - عملية تجميع الأنشطة قد تكون غير دقيقة تؤدي إلى ادخال نشاط في مسار مختلف أو خاطئ قد يطرح مشكل؛

المحور الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (طريقة ABC)

- هذه الطريقة تأخذ فقط التكاليف المتعلقة بالنشاط، قد يبقى جزء لا يحمل على عكس الأقسام المتجانسة فهي تحمل كل الأعباء.

مثال تطبيقي:

تنتج مؤسسة صناعية منتجين A و B حيث كانت كمية المنتجات السنوية كما يلي:

المنتج A 1500 وحدة

المنتج B 7000 وحدة

الجدول التالي يلخص مجموع الأعباء المباشرة للوحدة:

المنتج A	المنتج B	تكلفة الوحدة	
1 كغ	0.5 كغ	70 دج/كغ	مواد مباشرة
8 سا	4 سا	200 دج /سا	عمل مباشر

كما بلغت الأعباء الغير مباشرة الاجمالية للفترة 980.000 دج.

وفيما يلي تقسيم هذه التكاليف بين مراكز التحليل ومسببات التكلفة داخل كل مركز:

الأنشطة	مسببات التكلفة	التكاليف المباشرة داخل كل مركز	عدد مسببات التكلفة	عدد مسببات التكلفة لكل منتج
				المنتج A المنتج B
نشاط تصميم المنتجات	ساعة عمل مباشرة	50.000	؟	؟ ؟
نشاط تشغيل الآلات	عدد مرات التشغيل	170.000	؟	5.200 3.000
نشاط مراقبة الجودة	عدد مرات مراقبة الجودة	300.000	700	500 200
نشاط تسيير الطلبيات	عدد الطلبيات	؟	600	200 400
نشاط التوزيع	عدد مرات تسليم الطلبيات	200.000	40.000	22.000 18.000

باعتبار أن المؤسسة تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في معالجة الأعباء الغير مباشرة :

- أحسب تكلفة العامل المسبب للتكلفة لكل نشاط.
- أحسب تكلفة الوحدة.
- ما هي المعلومات التي يمكن أن يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمتخذي القرار.

المحور الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (طريقة ABC)

الحل:

1- حساب تكلفة العامل المسبب للتكلفة لكل نشاط:

الأنشطة	مسيبات التكلفة	التكاليف الغير مباشرة داخل كل مركز	عدد مسيبات التكلفة	عدد مسيبات التكلفة لكل منتج		تكلفة العامل المسبب
				المنتج A	المنتج B	
نشاط تصميم المنتجات	ساعة عمل مباشرة	50000	40000	12000	28000	1,25
نشاط تشغيل الآلات	عدد مرات التشغيل	170000	8200	5200	3000	20,73
نشاط مراقبة الجودة	عدد مرات مراقبة الجودة	300000	700	500	200	428,57
نشاط تسيير الطلبيات	عدد الطلبيات	260000	600	200	400	433,33
نشاط التوزيع	عدد مرات تسليم الطلبيات	200000	40000	22000	18000	5,00

$$\text{أعباء نشاط تسيير الطلبيات} = 980000 - (200000 + 300000 + 170000 + 50000) = 260000$$

2- حساب تكلفة الوحدة:

	المنتج A	المنتج B
الأعباء المباشرة		
مواد مباشرة	105000	245000
عمل مباشر	2400000	5600000
الأعباء الغير مباشرة		
نشاط تصميم المنتجات	15000	35000
نشاط تشغيل الآلات	107804,88	62195,12
نشاط مراقبة الجودة	214285,71	85714,29
نشاط تسيير الطلبيات	86666,67	173333,33
نشاط التوزيع	110000	90000
التكلفة الاجمالية	3038757,26	6291242,741
تكلفة الوحدة	2025,84	898,75

المحور التاسع: طريقة التكلفة المستهدفة

Target costs

أهداف المحور:

- التعرف على طريقة التكلفة المستهدفة كوسيلة لتخطيط الإنتاج؛
- فهم مراحل تطبيق هذا النظام داخل المؤسسة الاقتصادية وشروط تبنيه.

ظهرت هذه الطريقة نتيجة لزيادة حدة المنافسة وعدد الزبائن وكذا استجابة لتزايد عدد المنتجات بدأ تطبيقها في اليابان سنة 1960 من قبل شركة تويوتا انطلاقاً من الاهتمام بالزبون في الدرجة الأولى وتطوير المفهوم الأمريكي لهندسة القيمة.

1. تعريف التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية، معتمدة على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات الزبائن.⁴²

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له.⁴³

كما تعرف على أنها أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته من خلال مساعدة هندسي الإنتاج، التصميم والمكلفين التسويق.⁴⁴ من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن التكلفة المستهدفة مبنية على التكاليف التقديرية أي تعطي تصوراً للتكاليف التي سيتم استهلاكها لإنتاج المنتج الجديد وتقديمه للسوق ولا يسمح بتكلفة أعلى منها فالهدف من التكلفة المستهدفة هو إبقاء المؤسسة في حالة تنافسية في السوق بتوزيع التكلفة على مسار حياة المنتج ما يسمح لها بتحليل القيم (هندسة القيمة).

كما تهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التطورات المختلفة (المتاحة لتخفيض التكاليف). هي طريقة تبني انطلاقاً من دراسة السوق.

2. مبادئ التكلفة المستهدفة:

ترتكز التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ الضرورية لنجاحها والمتمثلة في:

- سعر السوق المستهدف يقود التكاليف؛

⁴² شلابي عمار، تريريات أيمن، إمكانيات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 06، العدد 03، 2021.

⁴³ نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 1، 2007، ص175.

⁴⁴ Sakurai.M, Target costing and how to use it, Journal of cost managment, 3 (2), 1989, p39.

- التركيز على اهتمامات الزبون؛
- التركيز على عمليات تصميم المنتج؛
- اعتماد فرق عمل متداخلة ومتخصصة؛
- التحكم في التكاليف من البداية (الإنتاج في حدود التكلفة المسموح بها)؛
- توجيه سلسلة القيمة وحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة.

3. عناصر التكلفة المستهدفة:

يعبر عن التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة مستهدفة} = \text{سعر بيع مستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

يحدد سعر السوق المستهدف على أساس:

- السعر الحالي في السوق مع الأخذ بعين الاعتبار الوظائف الإضافية التي يقدمها المنتج والتكنولوجيا؛
- سعر تنافسي مقارنة بأسعار السوق؛
- سعر مقبول لدى الزبون.

هامش الربح المستهدف هو هامش الربح الذي يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل ويجب أن يكون واقعيًا وقادراً على تعويض تكاليف دورة حياة المنتج. وهذا الهامش يحدد بناءً على عوامل كثيرة منها:

- الربح المتوقع؛
- النتائج التاريخية؛
- تحليل المنافسة.

4. خطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة:

يمر تطبيق التكلفة المستهدفة بمجموعة من المراحل نذكر منها:

- تطوير منتج يلبي حاجات الزبائن المحتملين وذلك من خلال دراسة السوق؛
- اختيار سعر بيع مستهدف انطلاقاً من قيمة المنتج التي يراها الزبون وأسعار المنافسين. واختيار هامش ربح مستهدف؛
- حساب التكلفة المستهدفة المساوية للفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف؛

- تطبيق تحليل للقيمة أو ما يعرف بهندسة القيمة* من أجل التمكن من الوصول (تحقيق) إلى التكلفة المستهدفة، وذلك بتحديد الأنشطة المضيضة للقيمة والأنشطة الغير مضيضة للقيمة (التكلفة المضيضة للقيمة هي تكلفة الخصائص التي يراها الزبائن ذات أهمية أو منفعة (تزيد في قيمة المنتج).

أمثلة عن تكاليف مضيضة وغير مضيضة للقيمة في المؤسسات الصناعية:

تكاليف مضيضة للقيمة: تكلفة التركيب، تكلفة البحث والدراسات، تكلفة المواد والآلات....

تكاليف غير مضيضة للقيمة: تكلفة التسليم والشحن، تكلفة مخزون منتهي الصلاحية...

تكاليف لا هي مضيضة للقيمة ولا هي غير مضيضة: تكلفة التجارب، تكلفة المناولة، تكلفة إعداد الطلبات...

مثال تطبيقي: لاحظت مؤسسة لصنع وتسويق أجهزة كهربائية أن منافسًا محليًا يقوم بتسويق أجهزة مشابهة لنوعين من الأجهزة التي تصنعها المؤسسة. قرر فريق العمل في المؤسسة دراسة تكاليف الإنتاج المستهدفة لتحديد كيفية تحسين التكلفة وفقًا للظروف السوقية الجديدة. تم الاتفاق على تحديد سعر البيع المتوقع من قبل الزبائن للمنتجات بحيث ينافس سعر المنافس المحلي.

• منتج 1 جهاز تهوية سعر البيع المتوقع = 56.000 دج

• منتج 2 مبرد هواء سعر البيع المتوقع = 39.000 دج

تم تحديد هامش الربح الإجمالي على النحو التالي:

• هامش الربح 6%: من سعر البيع للمنتجين.

درس المهندسون عدة حلول للحفاظ على نفس جودة الجهازين وخصائصهما وإمكانية تخفيض تكلفة الوحدة. تم الحصول على المعلومات التالية:

مراكز تحليل التكاليف ومسببات التكلفة توضح فيما يلي:

الأنشطة	مسببات التكلفة	تكلفة العامل المسبب
- تموين الأجزاء	- عدد الأجزاء	1000 دج لكل جزء
- تسيير العملية الإنتاجية	- ساعة تركيب	400 دج للساعة
- التركيب الأوتوماتيكي للأجزاء	- عدد الأجزاء المركبة أوتوماتيكيا	200 دج لكل جزء
- التركيب اليدوي للأجزاء	- عدد الأجزاء المركبة يدويا	350 دج لكل جزء
- مراقبة الجودة	- ساعة رقابة الجودة	250 دج للساعة

* هو عبارة عن مفهوم حديث داخل المؤسسات الصناعية الكبرى يهدف إلى تصور مسار انتاجي يسمح فيه بالتحكم في التكلفة، حيث حسب هذه الفلسفة فإن الدور الأساسي للتحكم في التكلفة يقع على عاتق مهندس الإنتاج وليس المحاسب

المحور التاسع: طريقة التكلفة المستهدفة

عدد مسببات التكلفة لكل جهاز توضح في الجدول التالي:

مسببات التكلفة	جهاز تهوية	مبرد هوائي
الأعباء المباشرة (تكلفة الأجزاء)	4000 دج	2800 دج
عدد الأجزاء	30	24
ساعة تركيب	3 ساعة	2.5 ساعة
عدد الأجزاء المركبة أوتوماتيكيا	45 جزء	30 جزء
عدد الأجزاء المركبة يدويا	15 جزء	15 أجزاء
ساعة رقابة الجودة	1.5 ساعة	1 ساعة

المطلوب:

1. حساب التكلفة المستهدفة لكل من المنتجين جهاز تهوية ومبرد هواء.
2. حساب التكلفة الجديدة لكل منتج باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
3. بافتراض أن المؤسسة قامت بتخفيض تكلفة العامل المسبب للتكلفة في نشاط "تسيير العملية الإنتاجية" من 400 دج إلى 320 دج لساعة التركيب. ما هو أثر ذلك على تكلفة الإنتاج لكل من المنتجين؟ علق على النتائج.

الحل:

حساب التكلفة المستهدفة:

مبرد الهواء	جهاز التهوية	سعر البيع المتوقع
39000	56000	
2340	3360	هامش الربح المتوقع 6 %
36660	52640	التكلفة المستهدفة

حساب تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

مسببات التكلفة	جهاز تهوية	مبرد هوائي			
الأعباء المباشرة (تكلفة الأجزاء)		4000			2800
الأعباء الغير المباشرة					
عدد الأجزاء	30	1000	30000	24	1000
ساعة تركيب	3	400	1200	2,5	400
عدد الأجزاء المركبة أوتوماتيكيا	45	200	9000	30	200
عدد الأجزاء المركبة يدويا	15	350	5250	15	350
ساعة رقابة الجودة	1,5	250	375	1	250
تكلفة الوحدة حسب ABC			49825		39300
الفارق			2815		-2640

الجهاز الأول له تكلفة تقديرية جديدة أقل من التكلفة المستهدفة أما الجهاز الثاني فتكلفته أكبر من التكلفة المستهدفة أي أن المؤسسة لم تتمكن من تحقيق التكلفة المستهدفة للجهاز الثاني أي أنها تجد صعوبة في مواجهة المنافسة بالنسبة لجهاز المبرد الهوائي.

بتخفيض 80 دج (من 400 دج الى 320 دج) من تكلفة العامل المسبب في نشاط تسيير العملية الإنتاجية ينتج الأثر التالي:

- الجهاز الأول $80 * 3 = 240$ دج : تكلفة الإنتاج الجديدة $49825 - 240 = 49585$ دج
- الجهاز الثاني $80 * 2.5 = 200$ دج : تكلفة الإنتاج الجديدة $42725 - 200 = 39100$ دج
ان التخفيض في تكلفة مسبب التكلفة لنشاط تسيير العمليات أدى إلى تخفيض في تكلفة الجهازين وتقريب تكلفة الجهاز الثاني من التكلفة المستهدفة لكن لم يتم تحقيق التكلفة المستهدفة بعد بالنسبة لهذا الجهاز.

5. مزايا ونقائص طريقة التكلفة المستهدفة

تتميز التكلفة المستهدفة بأنها:

- يساهم نظام التسعير على أساس تكلفة الهدف في تقديم منتجات وخدمات ذات جودة ومرغوبة من قبل الزبائن وبسعر مقبول ويحقق ربحا في نفس الوقت،
 - تساعد على تحسين العلاقة مع الموردين؛
 - تسهيل العمل الجماعي لهدف مشترك يكمن في التكلفة المستهدفة؛
 - تساعد في التحسينات الداخلية؛
 - تساعد على التركيز الخارجي لجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة؛
 - تصبح التكلفة المستهدفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
 - يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها؛
 - تتجه التكلفة المستهدفة إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق الأخرى لتسجيل التكاليف بغض النظر عن وملاءمتها لاتخاذ القرارات.
- أما بالنسبة لنقائص طريقة التكلفة المستهدفة فيمكن حصرها فيما يلي:
- تسبب ضغط كبير على العملاء؛

- ترتبط بأرباح عددية معقدة، عندما تكون المؤسسة تحقق أرباح (حالة خسارة لا يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة)؛
- عندما تقرر المؤسسة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وتصبح هذه الأخيرة متعلقة بأهداف طويلة الأجل تصبح السرية قيد أساسي لهذا النظام؛
- صعوبة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين.

المحور العاشر: التكلفة الخفية

Hidden Costs

أهداف المحور:

- التعرف على مفهوم التكاليف الخفية؛
- كشف وقياس التكاليف الخفية.

منذ القديم تلجأ معظم المؤسسات إلى الاهتمام بتكاليف التشغيل والإنتاج ومختلف التكاليف الظاهرة من أجل زيادة الأرباح وتحسين أدائها، وذلك من خلال ادخال تكنولوجيايات حديثة، الاهتمام بالجانب الاجتماعي والعامل البشري رغم ذلك تبقى المؤسسات الاقتصادية تواجه تحديات للتحكم في التكاليف تعطلها عن بلوغ مستوى الأداء المستهدف، من هذا المنطلق تنتج التكاليف الخفية أي التكاليف الغير ظاهرة وهي التكاليف الناتجة عن الانحراف السلبي للتشغيل الفعلي عن التشغيل المستهدف⁴⁵.

1. تعريف التكاليف الخفية:

يرجع الفضل في الكشف عن التكاليف الخفية إلى الباحث الفرنسي H.SAVALL في اطار دراسته لظروف الحياة المهنية من منظور اجتماعي- اقتصادي. وذلك بإعطاء تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبطة ببيئة العمل لأنها ليست محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية.

تعرف التكاليف الخفية على أنها تلك العناصر من التكاليف التي لا يظهرها نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مثل : المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة ... رغم وجودها وعبئها الثقيل كما تمثل هذه التكاليف ترجمة نقدية لخسائر التشغيل الناتجة في الساس عم مجموعة من الظواهر كالتغيب، حوادث العمل، دوران العمال....⁴⁶

تمثل التكاليف الخفية تلك التكاليف التي يصعب كشفها أو قياسها فهي تكاليف لها أثر على مردودية المؤسسة ولا يقصد بمصطلح الخفية في نية المؤسسة في الحجب عن الادلاء ببعض من تكاليفها أو العزوف عن التصريح بها.

تتميز التكاليف الظاهرة عن التكاليف الخفية فيما يلي:

- للتكلفة الظاهرة اسم وتصنيف محدد؛
- يمكن قياسها عن طريق طرق وقوانين محددة؛
- تخضع لرقابة ويتم متابعة انحرافها عن التكاليف التقديرية والأهداف المسطرة.

2. أسباب التكاليف الخفية:

التكاليف الخفية هي تكاليف ناتجة عن تدهور أو خلل في العناصر التالية:

⁴⁵ بودينة منيرة، تقييم التكاليف الخفية، دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التشغيل، جامعة منتوري - قسنطينة، ص19.

⁴⁶ بودينة منيرة ، المرجع السابق، ص28.

وضعية ظروف العمل، الاتصال، إدارة الوقت وكذلك ضعف التدريب.

- تدهور ظروف العمل قد تؤثر على مستوى أداء الأفراد وسلوكياتهم من أمثلة هذه الظروف: الحرارة والتهوية، الإضاءة، الضوضاء، نظافة مكان العمل وغيرها
- خلل في تنظيم العمل وفصل المهام بالإضافة إلى تحديد المسؤوليات؛
- ضعف الاتصال وانتقال المعلومة وغياب التنسيق بين الوظائف؛
- إدارة الوقت؛
- التدريب.

3. عناصر التكاليف الخفية:

قسم H.Savall عناصر التكاليف الخفية الناتجة عن سوء الاستغلال أو التشغيل الذي يؤثر سلباً على أداء المؤسسة عند استخدام مواردها، إلى خمسة عناصر، دم وجود انتاج، عدم خلق الطاقات، أجور إضافية، وقت إضافي، استهلاك اضافي.⁴⁷

4. قياس التكاليف الخفية:

- يمكن تقدير التكاليف الخفية بالاعتماد على بعض المؤشرات فقد حدد H.Savall خمسة مؤشرات لقياس هذه التكاليف في المؤسسة بالاعتماد على ثلاث جوانب :
- الجانب الاجتماعي حيث يتم وصف الأعمال والإجراءات لتحديد نقاط الضعف والقوة والنتائج المترتبة عليها؛
 - الجانب التنظيمي الطي يتم فيه وصف مناخ العمل؛
 - الجانب المالي الذي يحدد القيمة المالية لتقييم التكاليف الخفية بالنسبة لكل مؤشر من المؤشرات التالية:

- مؤشر الغياب
- مؤشر حوادث العمل
- مؤشر دوران العمل
- مؤشر اللاجودة
- مؤشر فروق الإنتاجية⁴⁸

⁴⁷ عمار درويش، محمد بلمداني، عبد الغاني بن تراري، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، عدد 01، 2018، ص78.

1. حساب المؤشرات وتحليلها: يمكن الاعتماد على مؤشرات عديدة لقياس التكاليف الخفية نذكر منها:

- مؤشر الغياب: لتحليل ظاهرة التغيب يتم حساب معدل التغيب وتطوره عبر الزمن.

$$\text{معدل الغياب} = \frac{\text{عدد أيام الغياب}}{\text{عدد أيام العمل النظرية}}$$

$$\text{أيام العمل النظرية} = \text{أيام العمل في الأسبوع} \times 12 \text{ شهر} \times \text{عدد العمال في السنة}$$

- مؤشر حوادث العمل: قد تتعلق التكاليف الناتجة عن حوادث العمل في تكاليف تعويض العامل

المصاب حيث يمكن حساب التكلفة بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة العامل المعوض} = (\text{عدد الأيام الضائعة} \times \text{ساعات العمل}) \times (\text{نسبة الأجر القاعدي للعامل ونسبة الزيادة في الأجر الناتجة عن الحادث})$$

- مؤشر دوران العمل: تتمثل التكاليف الخفية المتعلقة بدوران العمل في تكلفة العامل التارك لعمله وتكلفة تدريب العاملين تاركي العمل وذلك كما يلي:

$$\text{التكلفة الكلية لتدريب العاملين تاركي العمل} = \text{تكلفة تكوين العامل الواحد} \times \text{عدد تاركي العمل}$$

- مؤشر الجودة يتعلق معيار الجودة بمواصفات المنتج، جودة المواد الداخلة في الإنتاج، جودة المنتج أثناء التشغيل والمنتج النهائي وجودته بعد البيع. من أجل قياس معيار الجودة يمكن حساب العلاقة التالية عند مختلف مراحل الانتاج:

$$\text{نسبة الإنتاج المعيب} = \frac{\text{كمية الإنتاج المعيب}}{\text{كمية الإنتاج الكلي}}$$

- مؤشر الإنتاجية: قد ترتبط التكاليف الخفية بنقص الإنتاجية (إنتاجية الآلات، إنتاجية العمال) و لقياس ذلك يمكن الاعتماد على العلاقات التالية:

$$\text{إنتاجية العمل} = \frac{\text{إنتاج الكلي}}{\text{عدد العمال}}$$

$$\text{إنتاجية العامل اليومية بالوحدة} = \frac{\text{إنتاجية العامل السنوية بالوحدة}}{\text{عدد أيام العمل في السنة}}$$

كما ترتبط مؤشرات الإنتاجية بفروق الإنتاجية ويمكن الاعتماد على العلاقات التالية:

$$\text{الفرق في كمية الإنتاج} = \text{كمية الإنتاج الفعلية} - \text{كمية الإنتاج المتوقعة}$$

$$\text{قيمة الفرصة الضائعة} = \text{الفرق في كمية الإنتاج} \times \text{هامش الربح}$$

⁴⁸فاطمة بكطاش وبمينه مقدم، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، Journal og Economics and Applied Statistics،

مثال تطبيقي:

مؤسسة لإنتاج المواد الغذائية تعاني من انخفاض في الأرباح رغم استقرار المبيعات. قررت الإدارة تحليل الأداء باستخدام مؤشرات قياسية لاكتشاف الأسباب. تمثلت البيانات المحاسبية العامة فيما يلي:

عدد العمال: 50

الإنتاج الشهري: 100,000 وحدة

عدد المنتجات المرفوضة من قبل الزبائن شهرياً: 2,000 وحدة

عدد العمال الذين يغادرون سنوياً: 15 عاملاً

متوسط تكلفة تدريب العامل الجديد: 60,000 دج

متوسط فترة التدريب : 6 أشهر

إنتاج العامل شهرياً: 2,000 وحدة

الراتب الشهري للعامل: 40,000 دج

كمية الإنتاج التقديرية (الإنتاج بأقصى كفاءة) : 2300 وحدة

سعر بيع الوحدة: 100 دج

تكلفة انتاج الوحدة : 60 دج

المطلوب: القيام بتحليل المعطيات السابقة وقياس التكاليف الخفية وتكلفة الفرصة الضائعة.

الحل:

التحليل حسب المؤشرات:

1. مؤشر دوران العمل: Turnover Rate

مؤشر دوران العمل = عدد المغادرين خلال السنة / متوسط عدد العاملين = $50/15 = 3.33$

التكلفة الخفية المرتبطة: عدد الموظفين الجدد اللازمين سنوياً: 15

تكلفة تدريبهم: $60,000 \times 15 = 900,000$ دج

تكلفة الإنتاجية الضائعة أثناء التدريب: كل عامل يتقاضى أجر شهري بقيمة 40000 شهرياً مقابل انتاج

2000 وحدة شهرياً وبالتالي تكلفة الإنتاج الضائع خلال فترة التدريب : $40000 \times 15 = 600,000$ دج

$24000 = 3600000$ دج سنوياً

ومنه تكلفة دوران العمل = 900000 + 3600000 = 4500000 دج

2. مؤشر الجودة: Quality Index

معدل الرفض = عدد المنتجات المرفوضة شهرياً / الإنتاج الشهري = $100000/2000 = 2\%$

التكلفة الخفية المرتبطة:

المنتجات المرفوضة شهرياً: 2,000 وحدة × تكلفة الوحدة (2000 / 40,000) = 40,000 دج

+ خسارة سمعة وتكاليف تعويض العملاء (تقديرية) .

3. مؤشر الإنتاجية: Productivity Index

الإنتاج الفعلي لكل عامل: $2,000 = 50 / 100,000$

وحدة المعيار المطلوب حسب خطة الشركة: 2,300 وحدة

نقص الإنتاجية لكل عامل: 300 وحدة

الخسارة الناتجة: $3,600,000 = 12 \times 300,000 = (2000 / 40,000) \times 50 \times 300$ دج شهرياً
دج سنوياً

الفرصة الضائعة: إجمالي الوحدات الضائعة شهرياً $15,000 = 50 \times 300$ وحدة

الربح الصافي الذي كان يمكن تحقيقه $600,000 = 40 \times 15,000$ دج شهرياً ، $12 \times 600,000 = 7,200,000$ دج سنوياً

الفرصة الضائعة بسبب ضعف الإنتاجية = 7,200,000 دج سنوياً

النتيجة النهائية: رغم أن الشركة لم تسجل خسائر في دفاترها المحاسبية، إلا أن التكاليف الخفية الناتجة عن ضعف المؤشرات الأساسية تسببت في نزيف مالي كبير. يُوصى بتحسين بيئة العمل، تقوية التكوين والتحفيز، الاهتمام بالجودة لتقليل هذه الخسائر.

قائمة المراجع

باللغة العربية

- السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، 2002-2003
- بoudine منيرة، تقييم التكاليف الخفية، دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري - قسنطينة.
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.
- رجال علي ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي ، باتنة.
- رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994
- سبع صبرينة، دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 07، العدد 01، 2023.
- عمار درويش، محمد بلمداني، عبد الغاني بن تراري، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، عدد 01، 2018.
- عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأتية من التثبيات، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد: 08، 2013.
- عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأتية من التثبيات، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد: 08، 2013.
- فاطمة بكطاش ويمينة مقدم، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، Journal of Economics and Applied Statistics، مجلد 17 ، العدد 03، 2020.
- كردوس محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 3 العدد 02 ، 2020.
- نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف ، جبهة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007، ص90.
- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر.
- نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 1 ، 2007.

مراجع باللغة الأجنبية:

- Abdellah boughada, comptabilité analytique, 2 éme édition, BERTI Edition, 1994.
- Abdellah BOUGHABA, COMPTABILITE ANALYTIQUE D EXPLOITATION, Tome 1, BERTI Edition
- Charles horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, Georges Foster, Adaptation française de Georges Langlois, PEARSON, 2ème édition, 2003
- Charles horngren, alnoor bhimani, srikant datar, george foster, comptabilité de gestion, perrson, 3e édition.
- Christiane juget , Christian Raulet, Christiane Raulet, 7ème édition, DUNOD.
- Gilbert CHA, Patrick PIGET, comptabilité analytique, 2é édition, ECONOMICA .
- Henri BOUQUIN, comptabilité de gestion, 2ème édition, ECONOMICA, 2003
- Manoubia ben Amara, cours de comptabilité analytique de gestion, département des sciences économiques et de gestion, ISET Djerba.
- Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Librairie Vuibert, Paris, 1999
- Sakurai.M, Target costing and how to use it, Journal of cost managment, 3 (2), 1989.
- Therry Cuyaubère, Jacques Muller, Comptabilité de gestion, Collection université.