



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية بعنوان :

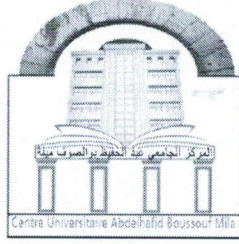
محاسبة التسيير محاضرات وتمارين

موجهة لطلبة: السنة الثانية ، طورليسانس ، شعبة علوم التسيير

من إعداد الدكتور: . محمد بوظلاعة

الرتبة: أستاذ محاضراً

السنة الجامعية 2024/2023



ميلة في: 2024/11/24

إفادة رقم: 2024/20

إفادة

بناء على محضر المجلس العلمي رقم: (2024/05) المنعقد بتاريخ: 2024/07/01، والمتضمن اعتماد لجنة الخبراء الآتية أسماؤهم:

- د/ هولي رشيد أستاذ محاضر - أ- المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة-
- د/ مريم باي أستاذ محاضر - أ- المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة-
- أ.د / مصطفى عوادي أستاذ التعليم العالي جامعة الشهيد حمة لخضر- الوادي-

بناء على التقارير الايجابية للخبراء ومحضر مكتب المجلس العلمي رقم: (2024/01) المؤرخ في:

2024/11/24

تمنح هذه الإفادة للأستاذ(ة): بوطلاعة محمد- أستاذ محاضر أ- من معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة)، عن مطبوعته (البيداغوجية والموسومة ب: محاسبة التسيير) (محاضرات وتمارين) موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس ، شعبة : علوم التسيير.

رئيس المجلس العلمي



تسلم هذه الإفادة بغرض استعمالها في حدود ما يسمح به القانون

فهرس المحتويات		
الصفحة	العنوان	
1	مقدمة	
2	مدخل الى محاسبة التسيير	المحور الاول
31	مدخل الى المخزونات وطرق تقييم المخزون	المحور الثاني
44	طريقة التكاليف الكلية حسب الأقسام المتجانسة	المحور الثالث
59	طريقة التكاليف المتغيرة	المحور الرابع
74	طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	المحور الخامس
85	طريقة التكلفة المعيارية والمحددة سلفا	المحور السادس
94	طريقة التكلفة الهامشية	المحور السابع
102	طريقة التكلفة القائمة على الأنشطة ABC	المحور الثامن
113	طريقة التكلفة المستهدفة	المحور التاسع
121	طريقة التكلفة الخفية	المحور العاشر
127	الخاتمة	
129	المراجع	

مقدمة:

المحاسبة لغة المال والأعمال...

اذ اصبحت دراسة المحاسبة من الأمور الهامة سواء أكان ذلك للطلاب المتخصص الذي يرغب في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، أو كان ذلك لرجل الأعمال والمستثمر ومتخذ القرارات في قطاع الأعمال بصفة عامة، أو حتى بالنسبة للفرد العادي الذي يرغب في ترشيد قرارات ادخاره واستثماره. وهناك نظرتان مختلفتان للمحاسبة في أي مؤسسة:

نظرة إجرائية: تختزل دور المحاسبة في الاجراءات التي تتخذها من إمساك للدفاتر وضبط حركة الخزينة وإعداد التقارير المالية والتعامل مع الضرائب وهذا الدور تلعبه المحاسبة المالية (او العامة).

نظرة وظيفية: هذه النظرة تلعب دورها محاسبة التسيير¹، فهي تأمل في أن تلعب المحاسبة دورا أكبر في تسيير المؤسسة، حيث أنها لا ترى في المحاسبة مجرد إجراءات وقيود دفترية بل هي المعلومات الرقمية والكمية التي تمكن الإدارة من التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية بدء من تحديد أسعار المنتجات إلى اتخاذ القرارات الاستراتيجية، فأصحاب هذه النظرة يرون أنك إذا أردت تحقيق النجاح في مؤسسات فعليك أولا أن تخطط جيدا على الورق وبالأرقام، وبما أن النشاط الوحيد الذي يوفر الارقام في المؤسسات هو المحاسبة، فهي اذن أهم مؤشرات النجاح في المؤسسات، ومن هنا نستنتج أن كل تسيير يمر حتما عبر المحاسبة التي تعتبر مصدره الاول والاساسي للمعلومات، وبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لظروف عملها النجاعة والفعالية

انطلاقا من هذه المقدمة، سنحاول من خلال دراسة مقرر مادة محاسبة التسيير طرح جملة من التساؤلات ومحاولة الاجابة عليها:

ماهي محاسبة التسيير؟ كيف نشأت وتطورت؟ ماهي اهم العوامل التي ادت الى تطورها؟ الى ما تهدف؟ ماهي مجالات تطبيقها؟ ما اهم الفروق بين نظامي المحاسبة المالية و محاسبة التسيير؟ وماهي اهم الطرق والاساليب المستخدمة في محاسبة التسيير؟

تحاول هذه المطبوعة المعنونة بمطبوعة في محاسبة التسيير (دروس وتمارين) الإجابة على التساؤلات السابقة من خلال 10 محاور كما جاء في البرنامج المقرر من طرف اللجنة الوطنية لميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية، والتسيير، كل محور مدعم بأمثلة تطبيقية وتمارين للفهم وترسيخ الفكرة.

¹ - التي يطلق عليها في بعض المراجع بالمحاسبة التحليلية وهي تطور منطقي وطبيعي في المفهوم نتج عن تطور الطرق المستخدمة ومن خلال هذه المطبوعة سنستخدم مصطلح محاسبة التسيير وفي بعض المواقع يستخدم مصطلح التحليلية كبديل.

المحور الأول:

مدخل الى محاسبة التسيير

المحور الأول: مدخل الى محاسبة التسيير

تمهيد:

ازدادت الحاجة الى محاسبة التسيير تحقيقا لمبدأين اساسيين في التسيير (المناجمت).
المبدأ الاول: مالا يمكن قياسه لا يمكن ادارته...بمعنى ان ادارة الشيء مرتبط بمدى ترجمته الى ارقام اوفي شكل كمي.
المبدأ الثاني: ناتج عن زيادة حدة المنافسة مما يؤدي بجميع المؤسسات الى محاولة خفض تكاليف منتوجاتها تحقيق لمزايا تنافسية، ولا يتأتى هذا الا من خلال مراقبة التكاليف.
فالبيانات والمعلومات المحاسبية أضحت تمثل حاجة ملحة وضرورية لكافة المؤسسات خاصة في عصرنا الحالي نتيجة التطور والتغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال المعاصرة، فالعالم يشهد اليوم طفرة تكنولوجية ورقمية واسعة النطاق وفي شتى المجالات مما يبرز مجموعة من التحديات الاقتصادية والإدارية التنظيمية أمم منظمات الاعمال جراء الاستخدام الهائل للتكنولوجيا، لذا كان لا بد من وجود نظام معلوماتي متكامل يوفر بيانات ومعلومات ذات جودة عالية تساعد إدارة هذه المنظمات في أداء مهامها وتحقيق أهدافها، وهو ما أدى الى ظهور وتطور محاسبة التسيير كفرع مهم من فروع المحاسبة يقوم بمساعدة الإدارة في مواجهة تلك التحديات نظرا لكونها توفر بيانات ومعلومات تساعد على التنبؤ واتخاذ القرارات.
بناء على ماسبق نحاول من خلال هذا المحور التطرق للاطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير مركزين على العلاقة فيما بينها وبين المحاسبة المالية وكيفية الانتقال من المحاسبة المالية الى محاسبة التسيير.

1. التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

1- مفهوم محاسبة التسيير:

رغم مرور حوالى قرن واكثر منذ ظهور مفهوم محاسبة التسيير بشكلها الحديث، الا ان التعاريف التي اسندت لها، غير مختلفة الجوهر وان اختلفت في الشكل، حيث ان معظم تعاريفها اقترنت بالأهداف المنتظرة منها، مما يصعب تعريفها سبب تعدد الاهداف التي يمكن ان تحقيقها والاختلاف في استعمال المعلومات التي يمكن ان توفرها، وبناء على ذلك يمكن ادراج التعريفين الاتنين لمحاسبة التسيير.

التعريف الاول: يرى ان محاسبة التسيير هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها وتحليلها تقرير عنها الى الادارة لمساعدتها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

التعريف الثاني: يرى في محاسبة التسيير تقنية معالجة المعلومات المحصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة الى مصادر اخرى)، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها.

التعريف الثالث (اكثر شمولاً):¹ هي نظام لتجميع ، تبويب ، تلخيص ، تحليل واعداد التقارير عن تلك المعلومات التي تساعد الإدارة على ممارسة أنشطتها الرقابية ، واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة فهي جزء من نظام المعلومات الإداري للمؤسسة حيث يعتمد مسيرو المؤسسات على معلومات ذلك النظام في تخطيط ورقابة عمليات المؤسسة.
من خلال التعاريف أعلاه يمكن القول ان محاسبة التسيير هي نظام يسمح باعداد التقارير المالية وغير المالية وقياسها وتحليلها لمساعدة المسيرين في المؤسسات (بمختلف تصنيفاتها) في اتخاذ قراراتهم لتحقيق أهدافها حيث

1- احمد محمود يوسف واخرون، المحاسبة الإدارية ، منشورات جامعة القاهرة، 2019، ص.2.

يتم استخدام مخرجات محاسبة التسيير في اختيار وتطوير الاستراتيجيات المتعلقة بتلك المؤسسات ويتم استخدامها أيضا كأداة لتقييم أداء الشركة وزيادة ربحيتها أو تخفيض تكاليفها. من التعاريف أعلاه يمكن ان نلاحظ ان مخرجات محاسبة التسيير موجهة بصفة خاصة للمسيرين داخل المؤسسات، من خلال كونها أداة تسيير أساسية من اجل قياس وتقدير وتحسين أداء المؤسسة .

2- نشأة وتطور محاسبة التسيير:

نشأت محاسبة التسيير نتيجة عجز المحاسبة العامة (المالية) في مواكبة التطور الذي حدث خاصة بعد الثورة الصناعية، وما صاحبة من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذه التطورات. فتاريخ محاسبة التسيير الحديثة يعود ظهوره الى بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الامريكية مع تطور مدرسة الادارة العلمية لرائدها Frederick Taylor بين سنوات 1880م -1910م، حيث ظهرت طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية²، وقد ساهمت مجموعة من المؤسسات الكبرى في نشأتها، اهمها: شركة Dupont De Nemours (حاليا تسمى بشركة **DUPONT**) وهي من اكبر شركات الكيماويات في العالم) وشركة General Motors (GM) وهي شركة عملاقة لصناعة السيارات والمركبات، في بداية الثلاثينيات انتقلت الى اوروبا وبالمضبط الى فرنسا التي عرفت ظهور طريقة الاقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية، والتي تبناها فيما بعد المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي مع تغيير تسميتها الى طريقة مراكز التحليل خلال سنة 1982 من طرف المقدم الجيش الفرنسي Emile Rimailho .

ثم بعد ذلك توالى ظهور مجموعة من الطرف لعل اهمها طريقة التكاليف المتغيرة Direct Costing خلال سنوات الستينات.

ومع اتساع النفوذ الياباني كقوة اقتصادية خلال سنوات السبعينات ظهرت مجموعة اخرى من الطرق، مثل: طريقة التكلفة المستهدفة...

ومع بداية الثمانينات ظهر مدخلا جديدا تنبته المدرستين الامريكية والاوربية عرف بمحاسبة التكلفة على اساس النشاط Activity Based Costing ABC.

اما على صعيد التطور في التسميات فقد تطور مفهوم محاسبة التسيير، من محاسبة صناعية الى محاسبة تحليلية للاستغلال ثم تحليل التكاليف فتحليل ومراقبة التكاليف واخيرا محاسبة التسيير Comptabilité de gestion وهذه التسميات هي تسميات المدرسة الفرنسية.

اما في المدرسة الانجلوساكسونية فإنها تسمى بالمحاسبة الادارية وهي تختلف عن محاسبة التكاليف حيث تعتبر الثانية جزءا من الاولى.

نشير في الاخير التي انه توجد مجموعة من العوامل ساهمت في تطور محاسبة التسيير ابرزها:

- ✓ زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات.
- ✓ كبر حجم المؤسسات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات.
- ✓ قصر عمر المنتجات بسبب التطور التكنولوجي .
- ✓ انتشار التكنولوجيات الحديثة في التصنيع وزيادة الاعتماد على الآلات Automatisation

² Brahim idelhakkar, Comptabilité analytique(cours et exercices corrigés), ctp,maroc ,2008, p5.

II. أهمية محاسبة التسيير: أهدافها ومقوماتها (عناصر أخرى):

➤ **أهمية محاسبة التسيير:** تستمد محاسبة التسيير أهميتها من وظيفتها والغرض الذي تحققه لادارة المؤسسة ، حيث تقوم بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة لاداء مهامها ووظائفها ، اذ تعتبر عملية محاسبية داخلية تشمل كافة الأنشطة الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة في كافة مستوياتها المختلفة من اجل اسنادها في رسم السياسات والتنبؤ بالمشكلات واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء، مما يجعل إدارة المؤسسة تعمل بفاعلية وكفاءة عالية، فهي بذلك تلعب دورا هاما في التخطيط والرقابة من خلال اعداد معايير الأداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لمختلف عناصر التكاليف

➤ **أهداف محاسبة التسيير:** تهدف محاسبة التسيير الى تحقيق مجموعة من الاهداف لعل أهمها:

- حساب وقياس ومراقبة تكاليف وأسعار تكلفة مختلف المنتوجات.
- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية، حيث يقيم مخزون المواد الاولى والبضاعة بتكلفة الشراء، اما تقييم المنتجات بأنواعها فيكون بتكلفة الانتاج كما يتم كذلك تقييم التثبيتات التي تقوم المؤسسة بإنجازها لذاتها.
- تفسير الناتج من خلال مقارنة اسعار التكلفة ومختلف التكاليف بأسعار البيع.
- المساعدة على اتخاذ القرارات وترشيدها : بحيث توفر محاسبة التسيير معلومات يستند عليها متخذو القرارات من اجل رسم السياسات المستقبلية وكذلك قرارات:

- ✓ المساعدة على تحديد اسعار البيع .
- ✓ اعداد الموازنات التقديرية وتحديد الانحرافات.
- ✓ المساعدة على الاختيار بين البدائل الاستثمارية المتاحة.

ويتم كل ذلك من خلال امداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة من اجل اتخاذ القرارات السليمة .

➤ **مجالات تطبيق محاسبة التسيير:** يمكن القول انه طالما هناك نشاط فانه هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة الى قياسها وضبطها وتخطيطها ومراقبتها... .

فاستخدام محاسبة التسيير لم يعد مقتصر على المؤسسات الصناعية بل امتد الى جميع المؤسسات بما في ذلك الخدمية والتجارية والزراعية والمصرفية.

كما ان تطبيقها لم يعد مقتصر على المؤسسات الخاصة بل تعداها الى المؤسسات العمومية بنوعها الاقتصادية الهادفة الى تحقيق ارباح وكذا الخدمية غير الربحية ، كما ان حجم المؤسسة لم يعد له معنى في تطبيق المحاسبة التحليلية التي اصبحت ضرورية في المؤسسات سواء الصغيرة، المتوسطة او الكبيرة.

➤ **مقومات محاسبة التسيير:** تتمثل مقومات محاسبة التسيير في ثلاث مقومات رئيسية يجب ان تتوفر في نظامها لاجل تحقيقه لاهم أهدافه، وهي³:

³- ايمن طه حمد النيل نور ، محاضرات في المحاسبة الإدارية ، جامعة الباحة ، 2014، ص ص.5-6.

1- المقومات المحاسبية: وتشمل مجموعة الأنظمة المحاسبية التي تستند عليها محاسبة التسيير في عملية اثبات الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة ، وتتمثل في:

✓ نظام المحاسبة المالية.

✓ محاسبة التكاليف (التحليلية).

✓ نظام محاسبة المسؤولية .

✓ نظام المراقبة الداخلية والخارجية.

2- المقومات الإدارية: حيث لا يمكن لمحاسبة التسيير تحقيق مهامها وأهدافها الا بتوفر المقومات الإدارية التالية:

✓ وجود هيكل تنظيمي كفء ومناسب يتلاءم مع طبيعة وحجم نشاط المؤسسة.

✓ وجود نظام اداري وتسييري سليم من خلال تدريب واشراك العنصر البشري في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.

3- وجود نظام احصائي: ضرورة توفر المؤسسة على نظام احصائي جيد قادر على امدادها بالبيانات الكمية الضرورية التي تستجيب لمتطلبات الإدارة في كل مستوياتها.

III. **العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:** كل من محاسبة التسيير والمحاسبة المالية نظامين يتم استخدامهما داخل المؤسسة ، لكن اختلاف مستخدميهما أدى الى وجود اختلاف جوهري بينهما، ونتيجة لهذا الاختلاف نشأت العلاقة بين النظامين والتي ندرسها من خلال العناصر التالية:

➤ دراسة مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

إذا كانت المحاسبة العامة الزامية بحكم القانون في اغلبية دول العالم، نظرا لما تهدف اليه من تقديم كشوف وقوائم مالية موجهة للغير في نهاية كل دورة مالية، مما يبرز تسميتها بالمحاسبة الخارجية، حيث تعطي في نهاية الدورة المالية نتيجة اجمالية، بينما تحتاج المؤسسة الى معرفة النتائج الجزئية حسب كل منتج، وتكملة للمحاسبة العامة، ومواجهة النقائص التي وجهت لها، ظهرت المحاسبة التحليلية، التي يطلق عليها المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة تتخذ على اساسها القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، ورغم اشتراكها في عدة نقاط، فانه هناك نقاط عديدة تفرق بين النوعين من المحاسبة، يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): أهم الفروق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

معايير المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من الناحية القانونية	اجبارية (الزامية)	اختيارية
من ناحية المستخدمين لمعلوماتية	اطراف خارجية: المساهمون المستثمرون، المقرضون، الضرائب، البنوك...	اطراف داخلية: ادارة المؤسسة
الاهداف	مالية، ضريبية وجبائية تحديد نتيجة الدورة وصافي المركز المالي	اقتصادية وتسييرية (اتخاذ القرارات...)
تصنيف التكاليف او الاعباء	حسب طبيعتها (المجموعة 06 من SCF)	تصنيفات متعددة (حسب الغاية): ← حسب علاقتها بالوحدة المنتجة ← حسب سلوكها، الوظيفة... الخ
فترة المعالجة (دورة النشاط)	سنة مالية	فترة تكاليفية قصيرة نسبيا: شهر، ثلاثي او سداسي...
من حيث الزمن	الماضي والحاضر – ما حدث فعلا	ماضي- حاضر ومستقبل – ما حدث ويحدث وما سيحدث
حساب النتيجة	بصورة اجمالية وشمولية (نتيجة الدورة)	بصورة تفصيلية: - حسب المنتجات - حسب النشاطات ... الخ
سرية البيانات	بياناتها منشورة وعلنية	بياناتها سرية وداخلية
من ناحية النظم والأدوات	متماثلة ورسمية (الميزانية، حساب النتائج ...الخ)	تنظيمها والياتها مختلفة ومتعددة (في شكل جداول وقوائم واشكال)

➤ **الانتقال من المحاسبة المالية الى محاسبة التسيير**

قلنا سابقا انه رغم أهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية (العامة)، الا ان محدوديتها هي التي ادت الى ظهور المحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير).

فالمحاسبة العامة تضمنها المحاسبي المالي (SCF)، الذي اطلق عليها تسمية المحاسبة المالية وعرفها بانها: " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضع خزينته في نهاية السنة المالية"...
المادة 03 من القانون رقم 07 – 11.

والدور الاساسي للمحاسبة المالية هو اعداد الكشوف (القوائم) المالية الخاصة بالكيان (المؤسسة) انطلاقا من ميزان المراجعة بعد الجرد، وتتضمن هذه الكشوف المالية:

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدل سيولة الخزينة.
- جدول تغير الاموال الخاصة.

بالإضافة الى الملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

وكما عرفنا سابقا المحاسبة التحليلية، فان نقطة الانطلاق فيما هي المحاسبة العامة وبالضبط حساب النتائج.

ا. حساب النتائج:

➤ تعريف حساب النتائج:

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: " بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح او خسارة) "، وكما باقي الكشوف المالية فان حساب النتائج بضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم اصداره خلال مهلة أقصاها 06 اشهر التالية لتاريخ اقفال السنة المالية، ويميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من حساب النتائج:

- حساب النتائج حسب الطبيعة ← وهو اجباري.
- حساب النتائج حسب الوظيفة ← وهو اختياري.

وستقتصر دراستنا في هذا الفصل على حساب النتائج حسب الطبيعة، على ان يتم تناول حساب النتائج حسب الوظيفة في الفصل القادم، لما تتناول التصنيف الوظيفي للتكاليف.

➤ دراسة تفصيلية لحساب النتائج حسب الطبيعة :

حساب النتائج حسب الطبيعة: هو عبارة عن مجموعة من النتائج الجزئية المفيدة لتسيير المؤسسة.
وفيما يلي نموذج حساب النتائج حسب الطبيعة المقترح في النظام المحاسبي المالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	ملاحظة	N	N-1
70	رقم الاعمال			
72	تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
73	الانتاج المثبت			
74	اعانات الاستغلال			
(1)	انتاج السنة المالية			
60	المشتريات المستهلكة			
61 و 62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى			
(2)	استهلاك السنة المالية			
(3)	القيمة المضافة للاستغلال [(1) - (2)]			
63	اعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
(4)	الفائض الاجمالي لاستغلال			
75	المنتجات العملية الاخرى			
65	الاعباء العملية الاخرى			
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات			
78	استرجاعات من خسائر القيمة والمؤونات			
(5)	النتيجة العملية			
76	النواتج المالية			
66	الاعباء المالية			
(6)	النتيجة المالية			
(7)	النتيجة العادية قبل الضرائب [(5) + (6)]			
69	الضرائب على الناتج وما يماثلها			
(8)	النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
77	العناصر غير العادية - الناتج			
67	العناصر غير العادية - الاعباء			
(9)	النتيجة غير العادية			
(10)	النتيجة الصافية للسنة المالية [(8) + (9)]			

➤ شرح مبسط لحساب النتائج وسيورة نتائجه الجزئية:

القيمة المضافة للاستغلال (VAE) = انتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية
حيث: انتاج السنة المالية = $70/ح + 72/ح + 73/ح + 74/ح$.

▪ $70/ح$ = المبيعات من البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة:

وهو: (رقم الاعمال الصافي CAN)

ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

ح/700 - مبيعات بضاعة

ح/701 - مبيعات منتجات تامة الصنع.

ح/702 - مبيعات المنتجات الوسطية (المنتجات $\frac{1}{2}$ المصنعة)

ح/703 - مبيعات المنتجات المتبقية (الفضلات والمهملات)

ح/704 - مبيعات الاشغال (القيام بأشغال البناء).

ح/705 - مبيعات الدراسات (الدراسات التقنية)

ح/706 - مبيعات الخدمات المؤداة (تقديم خدمات اخرى اي رقم اعمال المؤسسات الخدمية)

ح/708 - مبيعات الانشطة الملحقة (غير المنتجات الرئيسية)

ح/709 - تخفيضات وتزيلات وحسومات ممنوحة [هو عبء ولكن عبء غير مستقل يتم تخفيضه من ايراد المبيعات].

التخفيضات: هناك نوعين من التخفيضات، تخفيضات تجارية وتخفيضات مالية.

1- التخفيضات التجارية: تمنح لأسباب تجارية وهي 03 انواع يرمز لها بـ (R.R.R).

- التخفيضات التجارية (Rabais) : تمنح للزبون كتعويض للتأخر في التوريد او عند مايشوب السلعة او الخدمة عيب في نوعيتها، او عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.
- التزيلات (Remises): يمنحها البائع اعتبار لاهمية ونوعية وخصوصيات الزبون او حجم الطلبية المعتبر.
- الحسومات Ristournes: يمنحها البائع مكافأة لوفاء الزبون بالنظر الى رقم الاعمال المنجز معه خلال فترة معينة.

ملاحظة هامة: عند كل تخفيض تجاري نتحصل على صافي تجاري يكون اساسا لحساب التخفيض التجاري الموالي، ولا يسمح بجمع معدلات التخفيضات التجارية عندما يطبق اكثر من تخفيض.

- 2- **التخفيضات المالية:** هو تخفيض يمنحه البائع للزبون عندما يقوم هذا الاخير بتسديد مبلغ الفاتورة فورا او قبل تاريخ الاستحقاق ويحسب بنسبة مئوية من الصافي التجاري الاخير.
- ح/72 - انتاج مخزن (منتقض من المخزون): وهو تكلفة انتاج المنتجات غير المباعة. ويمكن حسابه بطريقتين:

الطريقة الاولى:

تكلفة انتاج المنتجات خلال الفترة - تكلفة انتاج المنتجات المباعة خلال نفس الفترة.

الطريقة الثانية:

تكلفة مخ₂ (SF) - تكلفة مخ₁ (SI).

وبدوره يتفرع الى حسابين:

- ح/ 723 - تغير المخزونات الجارية (قيد الصنع).
- ح/ 724 - تغير المخزونات من المنتجات بانواعها (تامة، 1/2 مصنعة، فضلات ...).
- ح/73 - انتاج مثبت: (انتاج المؤسسة لذاتها)، ويتفرع الى:

- ح/ 731 - انتاج مثبت للاصول المعنوية (برامج معلوماتية، ترخيص...)
- ح/ 732 - انتاج مثبت للاصول المعنوية (تثبيتات مادية ...)

- ح/74 - اعانات الاستغلال: والتي يستفيد منها الكيان سواء من الدولة او احد فروعها (الجماعات المحلية ...)، وهي عكس اعانات الاستثمار المسجلة في المجموعة 01 (اموال خاصة) لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة. وتتفرع الى:

- ح/741 - اعانات التوازن = وهي الاعانات الممنوحة نتيجة تغطية خسارة معينة في الميزانية بسبب مشروع معين.
- ح/748 - اعانات اخرى للاستغلال: وتمنح لتشجيع الاستثمار في مشاريع معينة.
- اما:

استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/62.

- ح/60: المشتريات المستهلكة: وتتفرع الى:

- ح/600: مشتريات البضائع المباعة.
- ح/601: المواد الاولية المستهلكة.
- ح/602: تموينات اخرى - غير المواد الاولية.

ح/603: تغيرات المخزونات: النقص في المخزون مثل خسارة الوزن بسبب التخزين، كما يتم استخدامه عند استخدام طريقة الجرد المتناوب.

ح/604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة: مثل اعباء الفحص والتحليل...

ح/605: مشتريات المعدات والتجهيزات والاشغال: القابلة للاستهلاك > دورة محاسبية واحدة.

ح/607: المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات: كهرباء، غاز، ماء... الخ .

ح/608: مصاريف الشراء الملحقة: مثل مصاريف النقل التي تأتي في فاتورة مستقلة.

ح/609: تخفيضات وتزيلات وحسومات متحصل عليها من المشتريات: وهي تكلفة معكوسة اي ايراد غير مباشر.

[نفس ما قيل عن ح/709 يقال عن ح/609].

جميع الخدمات التي يستقبلها الكيان من

ح/61: خدمات خارجية

+

جهة خارجية.

ح/62: خدمات خارجية اخرى

ان كثرة اصناف الاعباء التي تشكل الاعباء الخارجية هي التي ادت التي استعمال قسمين من الحسابات 61 و62 دون التفريق بينهما، وعادة مايكون هذين الحسابين مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج.

وهي تنفرع الى الى مجموعة من الحسابات الفرعية (العودة الى مدونة حسابات SCF) .

اجمالي فائض الاستغلال Excedent Brut D'exploitation = القيمة المضافة للاستغلال - (ح/63 + ح/64)

ح/63 - اعباء المستخدمين.

ح/64 - الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

النتيجة العمليانية (R.O) = اجمالي فائض الاستغلال + ح/75 - ح/65 - ح/68 + ح/78

ح/75 - نواتج عمليانية اخرى (ايرادات ناتجة عن عمليات الاستغلال) .

ح/65 - اعباء عمليانية اخرى (اعباء تصرف خلال عملية النشاط العملياني) .

ح/68 - مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

ح/78 - استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.

النتيجة المالية = ح/76 - ح/66

ح/76 - نواتج مالية .

ح/66 - اعباء مالية .

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العمليانية + النتيجة المالية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب على النتائج ويمثلها (ح/69).

النتيجة غير العادية = ح/77 - ح/67

▪ ح/77 - عناصر غير عادية (نواتج)

▪ ح/67 - عناصر غير عادية (اعباء)

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

من خلال قراءة سريعة لحساب النتائج يمكن تقسيم الاعباء الى 03 انواع:

❖ اعباء الاستغلال = ح/60 + ح/61 + ح/62 + ح/63 + ح/64 + ح/65 + [ح/68 - (ح/686)] + ح/69.

❖ اعباء مالية = ح/66 + ح/686 [مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ذات الطبيعة المالية].

❖ اعباء استثنائية = ح/67

فمجموع هذه الاعباء (اعباء الاستغلال + اعباء مالية + اعباء استثنائية)، يشكل: اعباء المحاسبة العامة.

➤ **الانتقال من اعباء المحاسبة العامة الى اعباء المحاسبة التحليلية [الانتقال من الاعباء الى التكاليف]** : بسبب خضوعها لمنطق اقتصادي وتسييري خاص بها [مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الطبيعة القانونية]، لا تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار كل اعباء المحاسبة العامة، وتعتمد في حسابها للتكاليف على ما يطلق عليه بالاعباء المدمجة، مضافا اليها الاعباء الإضافية، ونستثني بذلك ما يعرف بالاعباء غير المدمجة.

1- **الاعباء المدمجة [القابلة للادماج، المعتبرة، المحملة]:**

هي تلك الاعباء المشتركة بين المحاسبتين (العامة والتحليلية)، اي انها تسجل في المحاسبة العامة وتدمج ضمن اعباء (تكاليف) المحاسبة لتحليلية.

وتتمثل اساسا في حسابات الصنف (المجموعة) السادس (06) مستثناة منها الاعباء غير المدمجة (سنتطرق لها لاحقا).

والاعباء المدمجة قد تنقل الى المحاسبة التحليلية بنفس مبالغ المحاسبة العامة، كما يمكن ان تختلف مبالغها عن مبالغ المحاسبة العامة، مما ينتج فروقا يطلق عليها فروق الادماج، وهي اعباء وجب معالجتها تسمى بالاعباء الاستبدالية (اعباء التعويض) Charges De Substitution، وهي 03 انواع: (حسابها يكون من اجل تحديد التكلفة لاقتصادية).

✓ **فرق الادماج على المواد الاولية المستهلكة:** لاهداف اقتصادية دائما وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات، يلجأ المسيرون الى استعمال تكلفة استبدالية (تعويضية) لتقييم المخرجات بدلا من التكلفة المسموح استخدامها في المحاسبة العامة.

مثال توضيحي:

خلال احدى الدورات التكاليفية (N)، تم استهلاك 5000 كغ من المادة الاولية (N)، حيث تم ادخالها الى المخزن بتكلفة 10 دج للكغ، الا ان انخفاض اسعار هذه المادة في السوق الى حدود 8 دج، من اجل عدم تحميل المنتجات باسعار مرتفعة، تقرر تعويض سعر خروج المادة الاولية بالسعر السائد في السوق [وهو سعر التعويض 8 دج]، هو ما ينتج عنه فرق ادماج على المواد الاولية المستهلكة (DI(MPC).

يحسب بالمعادلة:

(DI (MPC = تكلفة التعويض - تكلفة اخراج المواد الاولية من المخزن.

$$(MPC) DI = (8 \times 5000) - (10 \times 5000) \text{ دج.}$$

$$(MPC) DI = - 10.000 \text{ دج (بإشارة سالبة)،}$$

ومعنى هذا الفرق ان المواد الاولى المستهلكة على مستوى المحاسبة العامة تفوق نظيرتها على مستوى المحاسبة التحليلية بمبلغ 10.000 دج.

✓ **فرق الادماج على مخصصات الاهتلاك:** في المحاسبة العامة يتم حساب مخصصات الاهتلاك بناء على معايير جبائية (حددها القانون الضريبي). وهذا المعايير اهملت الجانب الاقتصادي، اما المحاسبة التحليلية فتأخذ في الحسبان تحيين قيمة التثبيات محل الاهتلاك، فننتج قيمة اخرى للتثبيات تسمى قيمة الاستعمال (La Valeur D'usage)، يحسب على اساسها الاهتلاك في المحاسبة التحليلية ويسمى هذا الاهتلاك بالاهتلاك الاقتصادي (التقني).

وهنا ينتج فرق ادماج على مخصصات الاهتلاك، يحسب بالمعادلة الآتية :

$$Di \text{ Amortissement} = \text{مخصص الاهتلاك الاقتصادي} - \text{مخصص الاهتلاك الجبائي.}$$

وهذا الفرق يمكن :

➤ **ان يكون سالب:** وهي هذه الحالة تنخفض الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية مما يعظم نتيجة المحاسبة التحليلية.

➤ **ان يكون موجب:** وفي هذه الحالة ترتفع الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية وتنخفض نتيجة المحاسبة التحليلية.

مثال توضيحي:

في بداية السنة المالية (N) اشترت المؤسسة (X) سيارة بتكلفة حيازة قدرها 500.000 دج مدة اهتلاكها قدرت بـ 10 سنوات قادمة.
بعد مرور سنتين اي في بداية السنة المالية (N+2)، تم اعادة تقييم هذه السيارة فتبين ان قيمتها اصبحت 560.000 دج، وان مدة اهتلاكها عي 8 سنوات فقط؟ .

المطلوب:

حساب فرق الادماج على مخصصات الاهلاكات؟ علما وان المؤسسة نستخدم طريقة الاهتلاك الخطي؟ .

الحل:

✓ حساب مخصص الاهتلاك الجبائي :

- مخصص (قسط) الاهتلاك الجبائي = تكلفة الشراء (القيمة المحاسبية الصافية)/مدة الاهتلاك المقدر (مدة المنفعة).

- مخصص (قسط) الاهتلاك الجبائي = $10/500.000 = 50.000$ دج.

✓ حساب مخصص الاهتلاك الاقتصادي (التقني):

- قسط الاهتلاك الاقتصادي = تكلفة الاستعمال/مدة الاستعمال.

- قسط الاهتلاك الاقتصادي = $8/560.000 = 70.000$ دج.

- فرق الادماج على مخصص الاهتلاك = مخصص الاهتلاك الاقتصادي - مخصص الاهتلاك الجبائي

- فرق الادماج على مخصص الاهتلاك = 70.000 دج - 50.000 دج
- فرق الادماج على مخصص الاهتلاك = + 20.000 دج.

✓ فرق الادماج على مخصصات المؤونات:

يتم تكوين المؤونات في المحاسبة العامة لسبين:

- 1- وجود احتمال مواجهة اخطار خلال السنة المالية المقبلة تتحملها المؤسسة مثل: دفع تعويضات ناتجة عن نزاعات قضائية (تسمى مؤونة الاخطار ح/151 في المحاسبة العامة) عند تكوينها نسجل القيد:

N/12/31

ح/683 . مخصصات للمؤونات - خصوم غير جارية

ح/151 . مؤونة الاخطار

- 1- هي مؤونات اخرى للاعباء متعلقة باعباء من المحتمل ان تنفقها المؤسسة في الدورة المقبلة من اجل ازالة تثبيثات، تطهير وازالة تلوث، اعادة تاهيل موقع ... الخ . وتسجل في المحاسبة العامة بالقيد :

N/12/31

ح/683 . مخصصات للمؤونات - خصوم غير جارية

ح/158 . المؤونات الاخرى للاعباء - خصوم غير جارية

هذه المؤونات دائما يتم تسجيلها لمتطلبات قانونية، تحقيقا لمبدأ محاسبي متعارف عليه هو مبدأ الحيطة والحذر، كما ان مبالغ هذه المؤونات هي مبالغ تقديرية، أما في المحاسبة التحليلية فعادة ما يتم مراجعة هذه المخصصات لتتناسب والاعتبارات الاقتصادية، وهنا ينتج فرق يحسب كمايلي:

فرق الادماج على مخصصات المؤونات = مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة التحليلية - مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة العامة.

مثال توضيحي:

في احدى الدورات المحاسبية تم تكوين مؤونة لمواجهة خطر نزاع قضائي رفعة احد العمال على المؤسسة كتعويض، قدرت هذه المؤونة بـ 1.000 دج.

عند حساب سعر التكلفة او الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية تم مراجعة مبلغ المؤونة، حيث تم تخفيضها الى 800 دج فقط.

المطلوب:

- حساب فرق الادماج على مخصص المؤونات؟ مع تفسيره محاسبيا؟.

الحل:

فرق الادمج على مخصصات المؤونات = مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة التحليلية - مخصص المؤونات المسجل في المحاسبة العامة.

- فرق الادمج على مخصصات المؤونات = 800 - 100 = (- 200 دج).

وهذا معناه ان: المحاسبة التحليلية تحملت اعباء أقل مما تحملته المحاسبة العامة بمبلغ: 200 دج

المعالجة المحاسبية لفروق الادمج:

فروق الادمج كما رأينا يمكن أن تكون موجبة أو سالبة:

- اذا كانت موجبة: يتم اضافتها لسعر التكلفة وبالضبط للاعباء المدمجة حيث تصبح:
- الاعباء المدمجة للمحاسبة التحليلية = الاعباء المدمجة في المحاسبة العامة + مجموع فروق الادمج.
- اذا كانت سالبة = يتم مباشرة تخفيضها من سعر التكلفة وبالضبط من الاعباء المدمجة حيث تصبح:
- الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية = الاعباء المدمجة في المحاسبة العامة - مجموع فروق الادمج.

ملاحظة هامة جدا:

عند حساب الاعباء المدمجة يجب مراعاة اختلاف دورة المحاسبة العامة التي هي عادة سنة مالية كاملة تبدأ من 01/01 الى 12/31 من نفس السنة، وبين دورة المحاسبة التحليلية والتي تسمى بالدورة التكاليفية والتي تكون في العادة قصيرة نسبيا (شهر، ثلاثي، سداسي... او في بعض الحالات سنة)، مما يحتم عند حساب الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية مراعاة الاختلاف في الفترة بين المحاسبتين، كما انه في بعض الحالات يجب مراعاة بعض الاعباء في المحاسبة التحليلية حتى قبل تسجيلها في المحاسبة العامة مثل: تكلفة الكهرباء و تكلفة الماء وبعض التأمينات.

مثال توضيحي:

الدورة التكاليفية لإحدى المؤسسات تقدر ب: (01) شهر واحد، اذا علمت انه خلال شهر افريل 2018 ثم رصد الاعباء الاتية:

- ايجار الثلاثي الثاني من سنة 2018 بمبلغ = 12.000 دج.
- تأمينات السداسي الاول من سنة 2018 بمبلغ = 24.000 دج .
- اعباء المستخدمين لشهر افريل بمبلغ 5.000 دج
- كما توقعت المؤسسة ان تكون تكلفة الكهرباء للثلاثي الثاني 12.000 دج.

المطلوب: حساب كل من اعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لشهر افريل 2018؟ .

الحل:

- اعباء المحاسبة العامة = الايجارات + اقساط التأمينات + اعباء المستخدمين .
- اعباء المحاسبة العامة = 12.000 + 24.000 + 5.000 = 41.000 دج .
- اعباء المحاسبة التحليلية = الايجار (الشهري) + اقساط التأمينات (الشهرية) + اعباء المستخدمين + التكلفة الشهرية للكهرباء (تموينات اخرى).
- اعباء المحاسبة التحليلية = 3/12.000 + 5.000 + 6/24.000 + 3/12.000 = 15.000 دج.

2- الاعباء غير المدمجة:

اذا كانت اغلبية الاعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف او ضمن اعباء المحاسبة التحليلية، فالبعض منها على العكس لا تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الاعباء بالاعباء غير المدمجة، وهي تلك الاعباء التي تتوفر فيها احدى الشروط الاتية:

- اعباء خارج الاستغلال: اي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي والجاري لنشاط المؤسسة.
- اعباء غير عادية: وهي الاعباء الاستثنائية.
- اعباء غير مستقرة على عاتق المؤسسة: بمعنى قد تتحملها المؤسسة خلال دورة ولا تتحملها الدورة القادمة..

ومن الامثلة الواضحة لهذه الاعباء والتي يمكن استخراجها مباشرة من حساب النتائج دون اختبارها هي:

- ح/67: الاعباء غير العادية (مثل حدوث كوارث طبيعية...).
- بعض الحسابات الفرعية للحساب 65- اعباء عملياتية اخرى:
- ح/654- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل (ديون معدومة).
- ح/656- الغرامات والعقوبات والاعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات.
- ح/654- الاعباء الاستثنائية للتسيير الجاري.
- بعض الاهتلاكات والمؤونات ذات الطابع الاستثنائية (فروع ح/68).
- ح/69- ضرائب على النتائج وما يماثلها.
- علاوات التأمين على الحياة لصاحب الشركة (العمل) وهي جزء من ح/616 - اقساط التأمينات.
- الارباح التي يتحصل عليها العمال نظير مشاركتهم في تحقيقها، وتحسب في شكل نسبة من الارباح قبل اقتطاع الضريبة على الارباح (وهي احدى فروع الحساب 638 اعباء المستخدمين الاخرى).

3- **الاعباء الاضافية- Charges supplétives**: وهي عبارها عن اعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج ضمن التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض اعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح باقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية، وعادة ما تصنف هذه الاعباء الى صنفين.

✓ **مكافأة عمل المستغل**: لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي تمثل مكافأة عمله وراسماله (المملوكة لشخص او عائلته ذات طابع فردي)، وبالتالي لا يأخذ اخر لأجره. في المحاسبة العامة، ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لابد أن يضاف اجر خيالي في حساب التكاليف

[الشكل القانوني لبعض المؤسسات او قانونها التأسيسي Stots المنع الحساب اجور للمستغل عمل ح/ 634 اجور المستغل الفردي].

✓ **مكافأة راس المال:** لا يمكن ان تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتوجين، احدهما ممول بالأموال الخاصة المؤسسة والأخر ممول بقروض خارجية، حيث ان هذا الأخير سيظهر حتما تكلفة أكبر، ولتفادي هذا الاختلال يعمد الى اضافة اعباء اقتصادية تمثل مكافأة الاموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك، وتجدر الإشارة الى أن هذا المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة بما انها اعباء وهمية.

كخلاصة لمسبق:

سواء تعلق الامر بالأعباء الاضافية التي لا يظهر لها اثر في المحاسبة العامة، او الاعباء غير المدمجة التي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فان قرارها أخذها او عدم اخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود لخيارات المؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار من قرارات التسيير.

مما سبق يمكن التعبير عن المعالجات المختلفة التي تسمح بالانتقال من الاعباء الى التكاليف بالمعادلات التالية:

❖ **أعباء المحاسبة العامة = الاعباء المدمجة في المحاسبة العامة + الاعباء غير المدمجة.**

❖ **اعباء المحاسبة التحليلية = الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية + الاعباء الاضافية.**

❖ **الاعباء المدمجة في المحاسبة التحليلية = الاعباء المدمجة في المحاسبة العامة (+ او -) فروق لإدماج**

وانطلاقا من هذه المعادلات فان:

اعباء المحاسبة التحليلية = اعباء المحاسبة العامة + الاعباء الاضافية - الاعباء غير المدمجة (+ او -) فروق الادماج.

وبالتالي فإن :اعباء المحاسبة التحليلية = (او تمثل) سعر التكلفة، وهو المفهوم الذي سنتعامل به من الان فصاعدا، ونتنقل من الاعباء الى التكاليف.

IV. مدخل الى التكاليف :

بيننا سابقا ان محاسبة التسيير موجهة بشكل اكثر لخدمة المستخدمين الداخليين في المؤسسات، وان التقارير المحاسبية تحتوي على كم هائل من المعلومات التي يحتاجها المسكرون، ولتوفير هذه المعلومات واستخدامها بالشكل الأمثل يتوجب توفيرها للإدارة بشكل سهل ومفهوم، . يتناول هذا الفصل المفهوم المحاسبي للتكلفة واهم المفاهيم المستخدمة في محاسبة التسيير.

➤ **مفهوم التكلفة:** التكلفة مفهوم ينطوي على العديد من المعاني تختلف في مضمونها طبقا للعديد من الاعتبارات ، سواء تعلقت هذه الاعتبارات بالهدف من قياس التكلفة واحتسابها، او تعلقت بالاسس والمبادئ التي يقوم عليها القياس، وعلى ذلك فان مضمون التكلفة قد يختلف بالنسبة للفرد عن مضمونها بالنسبة للمجتمع، كذلك يختلف مضمونها اذا كان الهدف من قياسها لاجراض التخطيط عما اذا كان الهدف من قياسها لاجراض الرقابة و تقييم الاداء.

تحدد التكلفة بأنواعها مجموع الاعباء الدالة على منتج او اي هدف تكلفة اخر.

يعرف المحاسبون التكلفة بأنها مورد اقتصادي مضى به أو ضائع لتحقيق هدف معين، وعادة تقاس التكلفة بقيمة نقدية من الواجب دفعها للحصول على منتجات أو خدمات .
كما تعتبر التكاليف قياساً تقديرياً للموارد المستهلكة من أجل تقديم منتج أو خدمة¹.

➤ **المفاهيم والمصطلحات شائعة الاستخدام في محاسبة التسيير:** يمكن حصر أهم المفاهيم المتداولة –بصفة مكثفة- على مستوى محاسبة التسيير في العناصر التالية:

- ✓ **العبء (La charge):** هو مصطلح يستخدم عادة في المحاسبة العامة، فهو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص المنتجات والخدمات، وحسابات الصنف السادس (6) من النظام المحاسبي المالي SCF كلها عبارة عن أعباء، نذكر: المواد الأولية المستهلكة، أعباء الإيجار، أعباء المستخدمين... الخ
- ✓ **الخسارة (La perte):** هي تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة لا يقابلها منفعة أو خدمة، وتحدث عادة نتيجة أحداث مفاجئة لا يمكن توقعها مثل: حريق أو سرقة، أو يمكن توقعها ولكن لا يمكن تجنبها مثل: انهيار الأسعار، حدوث أزمات أو نتيجة إهمال وعدم كفاءة.
- ✓ **التكلفة (Le cout):** هو المصطلح الأكثر تداولاً وانتشاراً في المحاسبة التحليلية، وقد عرفها المخطط المحاسبي العام الفرنسي على أنها: مجموع الأعباء المرتبطة بمنتج أو امر إنتاجي آخر داخل الشبكة المحاسبية، ومن أمثلتها: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج... الخ
- ✓ **سعر التكلفة: (التكلفة النهائية) Cout De Revient:** هو مجموع التكاليف المنفقة على منتج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه، وهو يخص فقط المنتجات المباعة، ويتم حساب سعر التكلفة بالعلاقة التالية:

- إذا كانت المؤسسة إنتاجية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتج النهائي المباع + أعباء خارج الإنتاج

- إذا كانت المؤسسة تجارية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + أعباء التوزيع.

✓ **رقم الأعمال: Chiffre D'affaire:** هو مبلغ المبيعات معبر عنه بسعر البيع.

رقم الأعمال = حجم المبيعات × سعر بيع الوحدة.

✓ **هامش: La marge:** هو الفرق بين رقم الأعمال وتكلفة معينة غير سعر التكلفة.

مثل :

هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – التكلفة المتغيرة (نتيجة جزئية)

✓ **النتيجة Le résultat:** هي الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة .

وقد تكون:

¹ - ليانابيل أوليفر، إدارة التكاليف (دليل المديرين لمراقبة التكاليف وزيادة الأرباح) ، دار الفاروق- مصر ، 2011، ص24.

- اما خسارة اذا كانت مدينة، في حالة :مجموع النواتج > مجموع الاعباء.
- اما ربح اذا كانت دائنة، في حالة : مجموع النواتج <مجموع الاعباء.

ولتوضيح هذه المصطلحات، يمكن تسويق المثال الاتي:

مثال توضيحي: مؤسسة (X) تقوم بإنتاج المنتج (P) انطلاقا من المادة الاولى (M).

خلال الفترة التكاليفية (N) والمقدرة بشهر، قامت المؤسسة (X) بإنتاج، 200 وحدة من المنتج (P)، حيث انه لإنتاج الوحدة الواحدة من (P) تستهلك الاعباء الاتية:

اعباء غير مباشرة	اعباء مباشرة	
	المادة الاولى (M)	ساعات العمل
500 دج	4 وحدات بتكلفة شراء 5 دج للوحدة	ساعة عمل واحدة بسعر 3 دج للساعة

المطلوب:

اذا علمت ان: المؤسسة قامت ببيع 150 وحدة بسعر بيع وحدة بسعر قدره 30 دج للوحدة كلفها 650 وحدة من المادة الاولى (M) 150 ساعة عمل، و 50 دج كأعباء توزيع اجمالية، المخزون الاولي من المنتج (P) كان مساويا للصفر.

المطلوب: حدد كل من:

- الاعباء (الممكنة)، التكاليف (الممكنة)، الخسارة، رقم الاعمال، الهوامش (الممكنة)، سعر التكلفة، النتيجة؟، كل ذلك بالنسبة للمنتجات المباعة.

الحل:

➤ الاعباء الممكنة:

✓ المواد الاولى المستهلكة = 650 وحدة × 5 دج = 3250 دج.

✓ اليد العاملة = 150 ساعة × 3 دج = 450 دج

✓ الاعباء غير مباشرة = 500 دج

✓ اعباء التوزيع = 50 دج

➤ التكاليف الممكنة :

✓ تكلفة انتاج المنتجات المباعة = المواد الاولى المستهلكة + اليد العاملة + الاعباء غير المباشرة

✓ تكلفة انتاج المنتجات المباعة = 3250 دج + 450 دج + 500 دج = 4200 دج.

✓ تكلفة الانتاج المباشرة = المواد الاولى المستهلكة + اليد العاملة.

✓ تكلفة الانتاج المباشرة = 3250 + 450 دج = 3700 دج.

➤ الخسارة:

- انتاج 150 وحدة من المنتج (P) كلف المؤسسة 650 وحدة من (M) بتكلفة اجمالية قدرها: 5×650 دج = 3250 دج.
 - ومن المفروض كان يكلف المؤسسة فقط (150 وحدة $\times$ (4 وحدات من (M)) $\times$ 5 دج بتكلفة اجمالية قدرها: 300 دج.
- وبالتالي: قيمة الخسارة (لا تقابلها منفعة) = $3250 - 3000$ دج = 250 دج
- (ناتجة عن اهمال او عدم كفاءة كما قلنا)
- 1- رقم الاعمال: (حجم المبيعات) = عدد الوحدات المباعة $\times$ سعر بيع الوحدة
- 150×30 دج = 4500 دج
- 2- الهوامش الممكنة:
- الهامش على تكلفة انتاج المنتجات المباعة = رقم الاعمال - تكلفة انتاج المنتجات المباعة.
- 4500 دج - 4200 دج = 300 دج
- 3- سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المباعة التوزيع (خارج الانتاج)
- $4200 + 50$ دج = 4250 دج
- 4- النتيجة = رقم الاعمال - سعر التكلفة = $4500 - 4250$ دج = 250 دج.

٧. التصنيفات المختلفة للتكاليف:

- ان التبويب هو احد مراحل الأسلوب الاحصائي، كما انه مرحلة من مراحل الأسلوب المنهجي في المحاسبة، فهو تجميع للبيانات المحاسبية في صورة تجعلها اكثر فائدة وذلك من خلال الترتيب الموضوعي للوقائع المختلفة بما يسمح تجميع البيانات ذات الطبيعة المتشابهة وغير مختلفة فيما بينها اختلافا جوهريا، وقد حدد معهد محاسبة التكاليف في لندن المقصود بعملية التبويب على انها:
- عملية تجميع للتكاليف وفقا لما لها من خصائص عامة ومشتركة.
 - تصنيف التكاليف في سلسلة من المجموعات النوعية، وتعني عملية التبويب تجميع عناصر التكاليف في صورة مجموعات رئيسية او فرعية ذات صفات مشتركة.
- فالتكاليف تنوع وتختلف اساليب حسابها في المؤسسات بحيث يمكن لها تلبية جميع الاغراض المنشودة، فالتكاليف تنوع لتلبية مختلف الاغراض بناء على ماهو مطلوب من استخدامها، فبيانات التكاليف الخاصة لتلبية غرض معين قد لا تتناسب مع تلبية غرض آخر، وهو ما يفسر تعدد تصنيفات التكاليف، وهو ما نتج عنه (تعدد التصنيفات) نتج عنه تعدد طرق واساليب حساب سعر التكلفة في المؤسسة.
- وعموما فان اختلاف وتعدد التبويبات امر تفرضه الضرورة وليس هناك تبويب جامع، شامل، فهناك تصنيفات عديدة تختلف حسب المعايير، اهم هذه المعايير اطلاقا وأكثرها انتشارا والتي تستفيد في حساب التكاليف في الفصول القادمة، نذكر:

¹- إبراهيم ميده و عطا الله وراد خالد، محاسبة التكاليف- الجزء الأول-، منشورات جامعة دمشق، 2011، ص.68.

- حسب ميدان تطبيقها (وظائفها): وتنقسم التكلفة شراء، تكلفة انتاج، تكلفة توزيع... وذلك حسب نشاط كل المؤسسة (حساب التكلفة يجب أن يتلاءم وتنظيم المؤسسات ونشاطها وسائل الاستغلال = مخزن ورشة)
- حسب محتواها: وتنقسم الى تكاليف كلية وتكاليف جزئية.
- حسب الزمن: وتنقسم الى تكاليف تاريخية (فعلية، حقيقية) وتكاليف تقديرية (معيارية، تنبؤية).
- **التحليل الوظيفي للتكاليف:** يعتبر تصنيف التكاليف حسب الوظائف التي تؤديها المؤسسات من ايسر التصنيفات للتكلفة، واهمها فهو يمثل همزة وصل بين مختلف التصنيفات ويفيدنا هذا التصنيف في حساب سعر التكلفة [التكلفة النهائية] انطلاقا من تحديد تكاليف كل وظيفة في المؤسسة.
- ولحساب سعر التكلفة يجب التفرقة بين انواع المؤسسات حسب نشاطها، الى ثلاث انواع:
 - ❖ المؤسسة التجارية.
 - ❖ المؤسسات الانتاجية (الصناعية).
 - ❖ المؤسسات الخدمية.
- ✓ **المؤسسات التجارية:** تقوم بعملية شراء البضائع وبيعها، كما هي، ولهذا النوع من المؤسسات 03 وظائف اساسية هي:
 - وظيفة التموين (الشراء).
 - وظيفة التوزيع (الوظيفة التجارية كما اطلق عليه النظام المحاسبي المالي) (SCF).
 - الوظيفة العامة والتي قسمها النظام المحاسبي المالي SCF الى وظيفة ادارية ووظيفة مالية.
 وهذه المؤسسات تتمثل اساسا في: المحلات التجارية، اسواق الجملة (البائعين بالجملة، مساحات البيع Bazar ...)، وسعر التكلفة في هذا النوع من المؤسسات يحسب وفق المعادلة الاتية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المبيعة} + \text{اعباء التوزيع} + \text{اعباء الوظيفة العامة (الادارة المالية)}$$
- ✓ **المؤسسات الصناعية (الانتاجية):** يتمثل دورها الرئيسي في شراء المواد الأولية وتصنيفها لأجل الحصول على منتجات تامة الصنع موجهة للبيع، اما وظائفها فإضافة الى وظائف المؤسسة التجارية نضيف لها وظيفة وسيطة وهي وظيفة الانتاج، وبناء عليه فان سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يحس بالعلاقة الاتية: سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المبيعة + اعباء انتاج + اعباء خارج الانتاج حيث:
 - تكلفة انتاج المنتجات المبيعة = تكلفة انتاج الفترة + تكلفة مج 1 - تكلفة مج 2 (انتاج المخزن)
 - تكلفة انتاج الفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة + اعباء الانتاج
 - تكلفة شراء المواد المستهلكة = تكلفة شراء المواد الأولية خلال الفترة + تكلفة مج 1 - مج 2
 - تكلفة شراء المواد الأولية خلال الفترة = المشتريات الصافية + اعباء الشراء [المباشرة وغير المباشرة]
 - اعباء الانتاج = اعباء الانتاج المباشرة + اعباء الانتاج غير المباشرة
 - اعباء خارج الانتاج = اعباء التوزيع + اعباء الوظيفة العامة (مالية + ادارية)
 - اعباء التوزيع = اعباء التوزيع المباشرة + اعباء التوزيع غير مباشرة
- ✓ **المؤسسة الخدمية:** فهي تشبه الى حد كبير من حيث المعالجة المحاسبية المؤسسات الصناعية والاختلاف يكمن في أن هذه المؤسسات تقوم بأداء خدمات بدلا من انتاج منتجات مصنعة، ويشمل سعر التكلفة لهذا النوع من المؤسسات:

$$\text{اعباء المستخدمين} + \text{تكلفة التوريدات} + \text{اعباء الاشهار} + \dots$$

✓ **حساب النتائج حسب الوظيفة:** يصنف النظام المحاسبي المالي الاعباء حسب طبيعتها في الصنف (المجموعة) السادس (6) من اجل اعداد حساب النتائج حسب الطبيعة، و لأجل قياس وتحديد مدى مساهمة الوظائف المختلفة للمؤسسة في تكوين النتائج، يعاد ترتيب هذه الاعباء حسب وظائفها اي وفقا لتقسيم وأنشطة المؤسسة وبناء على ذلك فان حساب النتائج حسب الوظيفة يختلف بحسب نشاط المؤسسة [تجاري او صناعي]، ولإعداداته لا بد من المرور على مرحلتين وذلك مهما اختلف نشاط المؤسسة.

المرحلة الاولى: اعادة ترتيب الاعباء حسب الوظائف، ويكون كمايلي :

في المؤسسة التجارية: جدول اعادة ترتيب الاعباء حسب وظيفتها:

الاعباء حسب الطبيعة	المجموع الموزع	وظيفة الشراء	الوظيفة التجارية	وظيفة ادارية
ح/ 60 ما عدا ح/ 600				
ح/ 61 و 60				
ح/ 63				
ح/ 64				
ح/ 68				
المجموع				

ملاحظات:

- 1- باقي الحسابات تعالج كمايلي:
 - ح/ 600 - مشتريات البضاعة المباعة يدمج مباشر ضمن تكلفة المبيعات
 - ح/ 65 و ح/ 66 يتم تسجيلها مباشرة في حساب النتائج حسب الوظيفة .
 - كذلك الشأن بالنسبة للحساب 67. اعباء غير عادية
 - 2- يتم توزيع الاعباء حسب الوظائف: بناء على مفاتيح توزيع مدروسة تمثل مدى نصيب كل وظيفة من العبء المعني
- في المؤسسة الصناعية (الانتاجية): جدول اعادة ترتيب الاعباء حسب الوظيفة:

الاعباء حسب الطبيعة	المجموع الموزع	وظيفة الشراء	وظيفة الانتاج	الوظيفة التجارية	وظيفة ادارية
ح/ 60 ما عدا ح/ 600					
ح/ 61 و 60					
ح/ 63					
ح/ 64					

68/ح					
المجموع					

ملاحظات:

- 1- باقي الحسابات تعالج كمايلي
- 601/ح - المواد الأولية المستهلكة يدمج مباشر ضمن تكلفة المبيعات
- 65/ح و 66 و 67 يتم تسجيلها مباشر في حساب النتائج حسب الوظيفة
- يتم توزيع الاعباء حسب الوظائف دائما بناء على مفاتيح توزيع - مدروسة .

المرحلة الثانية: اعداد حساب النتائج حسب الوظيفة:

البيان	السنة N
رقم الاعمال	
تكلفة المبيعات	
هامش الربح الاجمالي	
النواتج العملياتية الاخرى	
التكاليف التجارية	
الاعباء الادارية	
الاعباء العملياتية الاخرى	
الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	
النتيجة العملياتية	
النواتج المالية	
الاعباء المالية	

يتوافق تماما مع حساب
النتائج حسب الطبيعة

حيث ان تكلفة المبيعات:

• في المؤسسة التجارية :

تكلفة المبيعات = مشتريات البضاعة المباعة (ح/600) + مجموع اعباء وظيفة الشراء (من جدول اعادة ترتيب الاعباء حسب الوظيفة).

• في المؤسسة الصناعية (الانتاجية):

تكلفة المبيعات = تكلفة انتاج الفترة - تكلفة الانتاج المخزن،

أو بطريقة أخرى:

تكلفة المبيعات = (المواد الأولية المستهلكة ح/601 + مجموع اعباء وظيفة الشراء + مجموع اعباء وظيفة الانتاج) - ح/72 (انتاج مخزن):

• التكاليف التجارية = مجموع اعباء الوظيفة التجارية

• الاعباء الادارية =مجموع اعباء الوظيفة الإدارية

٧١. الطرق المعتمدة في محاسبة التسيير:

تتميز محاسبة التسيير بتطور تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع لطبيعتها الديناميكية والحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة لطرق التسيير والبحث المتواصل على ادوات كفيلة بمساعدة الادارة على التخطيط واتخاذ القرارات.

وحساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق تختلف كل طريقة عن الاخرى باختلاف الاهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين عدة طرق لحساب سعر التكلفة في المؤسسة لعل اكثرها شيوعا واستخداما:

- طريقة مراكز التحليل (اهم طرق التكاليف الكلية).
 - طريقة التكلفة المتغيرة (اهم طرق التكاليف الجزئية).
 - طريقة التحميل العقلاني .
 - طريقة التكاليف المعيارية.
 - طريقة التكلفة الهامشية.
 - طريقة Georges Perrin (GP) .
 - طريقة UVA .
 - طريقة النقاط.
 - طريقة التكلفة المستهدفة.
 - طريقة التكاليف الخفية.
 - طريقة التكلفة على اساس النشاط ABC الخ .
- وكل طريقة من الطرق لها مزايا وسلبيات، كما ان هذه الطرق يمكن تصنيفها في مجموعات، وفيمايلي ملخص لاهم مزايا وعيوب كل مجموعة من الطرق:

الطرق (مجموعة الطرق)	المزايا	العيوب
التكاليف الكلية	- معرفة تكاليف مختلف مراحل انتاج وبيع منتج معين، - تحديد سعر البيع والنتيجة.	- الطريقة تعتمد على بيانات تاريخية (حدثت فعلا)، - إجراءات صعبة ومعقدة غالبا. - لا تفرق بين التكاليف المتغيرة والثابتة - تجاهل سلوك التكاليف في مواجهة تغير حجم الإنتاج.
التكاليف المتغيرة	- تبسيط العمليات الحسابية. - حساب مؤشرات الخطر (عتبة المردودية...) - تحديد المنتجات عالية الهوامش - اعداد تسيير تنبؤي	- تقييم ثانوي للمخزونات - صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة - اقضاء التكاليف الثابتة الخاصة للمنتجات عند اتخاذ قرارات التسيير

التكاليف المباشرة	- تحديد لكل منتج مساهمته في تشكيل النتيجة من خلال تغطية المصاريف المشتركة. - تفادي صعوبة توزيع التكاليف غير المباشرة	- تقييم ثانوي للمخزونات
التكاليف حسب الأنشطة	- تحليل افقي للعمليات - حساب تكاليف الأنشطة الموردة من طرف مراكز العمل - تقييم حجم استعمال النشاط بالمنتج - احسن معالجة للتكاليف غير المباشرة	- طريقة مكلفة - نظام حساب معقد
التكاليف المستهدفة	- حساب تكلفة المنتج تابعة لتصور سعر بيع خاضع للسوق مع هامش ربح محتمل - تسهيل عملية تخفيض التكاليف - حساب تكلفة مستهدفة لمحتوى كل منتج	- عملية معقدة - طريقة غير ملائمة للمنتجات ذات حياة طويلة

Source: Béatrice et Francis Gradguillot, Comptabilité de gestion, Gualino, France, 2010, pp.18-19.

تمارين تطبيقية حول المحور الأول:

التمرين الأول:

في 2019/12/31، أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد لمؤسسة "بني هارون" أرصدة حسابات النواتج و الأعباء كالتالي:

ميزان المراجعة في 2019/12/31 بـ (د.ج).....

الرصيد

رقم الحساب	الحساب	مدین	دائن
601	مواد أولية مستهلكة	140.000	
602	تموينات أخرى	40.000	
607	مشتريات غير مخزنة من المواد ، والتوريدات	5.000	
609	تخفيضات وتنزيلات وحسومات على المشتريات		1.000
613	إيجارات	2.000	
615	صيانة وتصليلات ورعاية	1.000	
616	أقساط التأمينات	4.000	
627	خدمات مصرفية و ماشاها	3.000	
631	أجور المستخدمين	35.000	
635	اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية	5.000	
642	ضرائب ورسوم غير مسترجعة عن رقم الأعمال	10.000	
654	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	1.000	
657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	4.000	
658	أعباء أخرى للتسيير الجاري	3.500	
67	عناصر غير عادية - أعباء	8.000	
661	أعباء الفوائد	3.000	
681	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة لأصول	2.500	
701	غ.جارية.		200.000
703	مبيعات منتجات تامة الصنع		100.000

5.000	1.000	مبيعات المنتجات المتبقية	706
		تقديم خدمات أخرى	709
10.000		تخفيضات وتنزيلات وحسومات ممنوحة	724
60.000		تغير المخزونات من المنتجات	732
15.000		إنتاج مثبت للأصول العينية	752
5.000		فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	756
10.000		المدخولات عن الحسابات الدائنة المتهلكة	758
12.000		نواتج أخرى للتسيير الجاري	768
3.000		نواتج مالية أخرى	77
1.000		عناصر غير عادية - نواتج	786
		الاسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات	

المطلوب:

- 1- إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية 2019، بفرض أن معدل الضريبة على الربح هو 25%.
- 2- إذا علمت أن نصف أقساط التأمينات هي تأمينات على حياة مدير الشركة ، وأن 25% من مخصصات الاهتلاكات لا تخص الاستغلال العادي للمؤسسة.
- حدد مبلغ الأعباء المدمجة ومبلغ الأعباء غير المدمجة؟.

التمرين الثاني:

- قدمت مصلحة المحاسبة المالية (العامة) بمؤسسة "بني هارون" المعلومات الآتية الخاصة بشهر 2020 :
- مشتريات مستهلكة = 12.000 دج ، خدمات خارجية = 2.500 دج ، أعباء المستخدمين: 25.000 دج. ضرائب و رسوم ومدفوعات مماثلة = 8.000 دج ، أعباء مالية = 350 دج ، أعباء عملياتية أخرى = 1.750 دج ، مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة (القسط الشهري) = 400 دج ، عناصر غير عادية - الأعباء = 10.000 دج.
 - على مستوى مصلحة المحاسبة التحليلية (التسيير) تم تحديد مايلي:
 - مكافأة عمل صاحب المؤسسة السنوية = 36.000 دج.
 - مكافأة الأموال المملوكة: 10% سنويا، علما أن راس مال المؤسسة: 240.000 دج
 - 25 % من الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة تبين أنها ضرائب على النتائج وما يماثلها تم تسجيلها خطأ .

المطلوب:

- 1- تحديد مبلغ الأعباء غير المدمجة.
- 2- تحديد مبلغ الأعباء المدمجة.
- 3- تحديد مبلغ الأعباء الإضافية.
- 4- حساب أعباء المحاسبة العامة، وأعباء المحاسبة التحليلية.

التمرين الثالث:

إذا كانت أعباء المحاسبة العامة تساوي 49.660 دج، الأعباء غير المدمجة 2.960 دج، الأعباء الإضافية 3.620 دج، قدرت تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة بـ 17.000 دج، وأعباء الإنتاج بـ 20.400 دج، في حين أعباء التوزيع يطلب حسابها؟ وأن حجم المبيعات بلغ 4.000 وحدة بسعر بيع 20 دج للوحدة الواحدة.

ملاحظة: كل ما تم إنتاجه تم بيعه ، ولا يوجد مخزون أول المدة .

المطلوب:

- 1- حساب أعباء المحاسبة التحليلية.
- 2- حساب أعباء التوزيع.
- 3- حساب نتيجة المحاسبة العامة والتحليلية .

التمرين الرابع:

كانت الأعباء المسجلة خلال شهر افريل 2019 لمؤسسة " **بني هارون** " المستخرجة من مصلحة المحاسبة المالية، كالتالي:

مشتريات المواد الأولية: 20.000 دج ، أعباء المستخدمين: 12.000 دج ، خدمات خارجية: 6.000 دج ، ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة: 2.000 دج ، أعباء مالية: 800 دج ، أعباء غير عادية: 500 دج ، خسائر ديون غير محصلة: 200 دج ، ضرائب على النتائج وما يماثلها: 1.000 دج.

وهذه معلومات إضافية لنهاية الشهر تم الحصول عليها من باقي مصالح المؤسسة :

- 4.000 دج من المواد و اللوازم لم تستهلك.
- الخدمات الخارجية تضم:
- تأمين سنوي على حياة مدير الشركة قدره: 1.200 دج.
- تأمينات السداسي الأول: 1.500 دج.
- إيجار سنوي: 2.400 دج.
- من بين أعباء المستخدمين: 2.000 دج تخص راتب أحد مالكي الشركة و 1.500 دج تمثل الراتب الشهري للمسير.

أما في نهاية السنة: 2019/12/31 فتم استخراج المعلومات التالية :

- الإهلاك الجبائي (السنوي): 9.000 دج و نظرا لاختلاف مدة الاستعمال عن المدة المتوقعة في مخطط الإهلاكات فقد حددت قيمة الإهلاك التقني (الاقتصادي) بـ 12.000 دج.
- مخصصات مؤونات مواجهة الأخطار سجلت في المحاسبة العامة بقيمة: 12.000 دج ، في حين أن المبلغ المسجل ضمن المحاسبة التحليلية كان: 15.000 دج.
- الراتب السنوي لأحد المالكين (لم يسجل ضمن أعباء المستخدمين): 12.000 دج .
- رأس المال الخاص: 60.000 دج، معدل الفائدة السنوي: 8 %.

كلفتك المؤسسة بتسيير مصلحة محاسبة التسيير والتي تم إنشاؤها حديثا :

المطلوب:

1. ملأ الجدول أدناه؟.
2. تحديد طبيعة فروق الإدماج، وكيفية معالجتها محاسبيا.

3. إذا علمت أن مبيعات الشهر قدرت بـ 50.000 دج ، احسب كل من نتيجة المحاسبة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية ؟ وتحقق من صحة العلاقة : ن.م.ت = ن.م.ع + أ.غ.م - أ.إ. ؟

طبيعة العبء	أعباء مدمجة	أعباء غير مدمجة	أعباء إضافية	فروق الإدماج

- حسب رأيك هل سيفيد استحداث مصلحة محاسبة التسيير المؤسسة ؟ ،...برر إجابتك

المحور الثاني :

مدخل الى المخزونات وطرق

تقييم المخزون

المحور الثاني : مدخل الى المخزونات وطرق تقييم المخزون

تمهيد

عند دراستنا لأهداف محاسبة التسيير قلنا أن من بين اهم اهدافها هو توفيرها قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية واهم هذه العناصر هي المخزونات، فعملية التخزين في جميع المؤسسات مهما كان نوع نشاطها (تجاري، صناعي او خدمي بشكل اقل) تعتبر جد هامة حتى في ظل انظمة الانتاج الحديثة مثل الانتاج وفق الطلبات Sur Commande او الانتاج على اساس الوقت JAT، وهو ما يحتم عملية متابعة المخرجات والمدخلات من المخازن وتسييرها بالكميات وبالقيم وهذه العملية تسمى بالجرد الدائم للمخزونات. كما أن تقييم المخزونات يعتبر عنصرا هاما من عناصر حساب سعر التكلفة ونظرا لاهمية محاسبة المخزونات فقد خصص له معايير المحاسبة الدولية معيارا مستقلا بذاته هو IAS 2- المخزونات.

وستتناول من خلال هذا المحور العناصر التالية:

- مدخل للمخزونات: مفهومها، أصنافها، مستويات المخزون.
- جرد المخزونات (مفهوم الجرد، أهميته، أنواعه)
- فروق الجرد (حالات عملية)
- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP
- مميزات وعيوب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
- طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO
- مميزات وعيوب طريقة الوارد أولا صادر أولا.

1. مفهوم المخزونات :

تعرف المخزونات في النظام المحاسبي المالي في القيد 123- 1 ، على انها اصولا:

- ✓ يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في اطار الاستغلال الجاري.
- ✓ هي قيد الانتاج بقصد مماثل.

✓ هي مواد اولية او لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج أو تقديم خدمات .

انطلاقا من هذا التعريف يمكن التمييز بين 03 أنواع أساسية من المخزونات:

➤ **المواد الأولية واللوازم:** هي تلك المخزونات التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها او ادخالها ضمن تكلفة المنتجات

➤ **البضاعة:** هي المخزونات التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالها دون تغييرات جوهرية [محور نشاط المؤسسات التجارية]

➤ **المنتجات بأنواعها:** [منتجات تامة الصنع، ½ مصنعة قيد الانتاج، ثانوية، فضلات ومهملات]، وهي عادة غاية العملية الانتاجية.

وقد تم تجميع هذه العناصر في مجموعة واحدة ضمن النظام المحاسبي المالي في المجموعة (3) نظرا لتشابه وتجانس معالجتها المحاسبية، ويتم تسميتها بالمخزونات لانها قابلة للتخزين.

والمعالجة المحاسبية للمخزونات تطرح اشكاليتين، الإشكالية الاولى تتمثل في تقييم المدخلات، اما الثانية فتتمثل في تقييم المخرجات.

حيث يتم ادخال المخزونات بواسطة إذن الدخول ، أما الخروج فيكون بواسطة وثيقة تسمى اذن الخروج وكلاهما يحتوي مجموعة من المعلومات تخص المخزون المعني مثل: التاريخ، طبيعة المخزون، الكمية، رقم التعيين وكذلك مصادقة مسؤول المخزن، اما عملية المتابعة فتتم عن طريق بطاقة المخزون (الجرد) او حساب المخزون او الجرد (نتطرق لها فيما بعد).

II. تقييم المدخلات:

اي كيف تسعر الواردات الى المخزن؟

- تسعر المواد الاولية والبضاعة بتكلفة الشراء.
- بينما تسعر المنتجات بتكلفة الانتاج (التحويل).

➤ تكلفة الشراء (التموين) - (مكونات تكلفة الشراء) :

تتضمن سعر الشراء الصافي خارج الرسم على القيمة المضافة [المشتريات الصافية] بمعنى استبعاد التخفيضات التجارية الممنوحة من الموردين و المسجلة في فواتير الشراء، مضافا لها اعباء الشراء المباشرة وغير المباشرة (جميع اعباء الشراء الاخرى التي تتحملها المشتريات الى غاية دخولها للمخزن).

- الاعباء المباشرة: مثل مصاريف النقل، الشحن، حقوق الجمارك...الخ.
 - الاعباء غير المباشرة: هي مصاريف مركز الشراء (التموين) والتي تستخرج من جدول توزيع الاعباء غير المباشرة، مثل اعباء المستخدمين، الاهتلاكات، الايجارات، الضرائب...الخ.
- مع الاشارة الى انه لا تؤخذ بعين الاعتبار جميع الاعباء القابلة للاسترجاع مثل: الرسم على القيمة المضافة TVA، والاغلفة القابلة للاسترجاع.
- وعليه:

تكلفة الشراء = سعر الشراء الصافي خارج الرسم + اعباء الشراء المباشرة + اعباء الشراء غير المباشرة.

➤ تكلفة الانتاج (التصنيع، التحويل) :

وهي تخص المنتجات بانواعها: تامة الصنع، نصف مصنعة، قيد الصنع، ثانوية، فضلات ومهملات.

تكلفة الانتاج = الاعباء المباشرة للانتاج + الاعباء غير المباشرة للانتاج.

- الاعباء المباشرة للانتاج: تتمثل في المواد الاولية المستهلكة مضافا لها اليد العاملة المباشرة.
- الاعباء غير المباشرة للانتاج: هي اعباء مركز الانتاج مثل اعباء المستخدمين غير المباشرة، الاهتلاكات، الايجارات...

III. تقييم المخرجات:

أي كيفية تسعير المخرجات من المخزن؟

تسعر المخزونات او المخرجات من المخزن يسمح من جهة بمعرفة مساهمة المخرجات من المخزن في تكوين التكاليف، ومن جهة اخرى يسمح بمعرفة محزون آخر المدة.

والقاعدة المتعارف عليها محاسبيا، ان كل مخزون يخرج من المخزن بنفس تكلفة دخوله، اي ان:

سعر الخروج = سعر الدخول = تكلفة الشراء او تكلفة الانتاج (حسب المخزون).

هذا المبدأ لا يكون صالحا او مناسبا الا في حالات جد نادرة، مثل حالات شراء المخزونات بنفس السعر او حالة القدرة على التحكم الجيد في تنظيم المخزونات داخل المخزن،

ولكن عموما عملية الشراء تتم في المؤسسة على مراحل مختلفة وبأسعار متنوعة وتخلط في المخازن ببعضها البعض، مما يجعل المحاسب يواجه مشكلة تحديد السعر الذي تصرف به هذه المخزونات من المخازن، حيث نجد تراكم المخزونات من نفس الصنف بأسعار متفاوتة.

مثال:

خلال شهر مارس كانت كمية وقيمة المدخلات كمايلي:

- 03/01 - مخ: 1؛ 400 وحدة بسعر 5 دج للوحدة.

- 03/05 - شراء: 1250 وحدة بسعر 4 دج للوحدة.

- 03/14 - شراء: 700 وحدة بسعر 6 دج للوحدة.

نفرض انه في 03/16 تقرر اخراج 1000 وحدة من المخزن الى ورشات الانتاج، فبأي سعر تقيم هذه المخزونات؟.

لمعالجة هذه الاشكالية يتم اختيار اسلوب التسعير الملائم من بين عدة اساليب لتقييم المخزونات.

IV. التسيير المحاسبي للمخزونات:

محاسبة المخزونات هي نتيجة مباشرة للمشتريات المستهلكة والمعاد بيعها او المنتجات خلال الفترة، تتابع المؤسسة حركة مخزوناتها من خلال القيام بما يسمى الجرد، والذي يمكن ان يتم بطريقتين:

- **الجرد الدوري** L'inventaire intermittent : من خلال هذا النوع عمليات الجرد تتم في بداية ونهاية الدورة المحاسبية، في مفهوم المحاسبة نقوم بإلغاء المخزونات الأولية واثبات المخزونات النهائية ، والعمليات المحاسبية تكون في نهاية الدورة.

- **الجرد الدائم** L'inventaire permanent : من خلال هذا النوع تكون هناك متابعة وتسجيل حركية المدخلات والمخرجات بصورة دائمة، مايمكن من معرفة دائمة للموجودات الرقمية بالكميات والقيم، حيث يتم تسجيل محاسبي لكل المدخلات والواردات للمخزن .

➤ **متابعة حركة المخزونات:** الوثائق التي تسمح بمتابعة تدفقات حركة المخزونات هي:

- 1- وصولات(اذونات) الدخول او الاستقبال: تسجيل كل مدخلات المخزونات الى المخازن.
- 2- وصولات الخروج: تسجيل مخرجات كل المخزونات من المخازن.
- 3- وصولات إعادة الادماج (الادخال) : ترصد كل مخرج من المخزن لم يتم استخدامه (للبيع او الإنتاج) وتم اعادته للمخزن.
- 4- وصولات الرجوع او الرفض: رصد حركة كل المخزونات التي يتم اعادتها للموردين.

➤ **جدول الجرد الدائم:**

يتم تلخيص العمليات أعلاه في جدول نسميه جدول الجرد(الحساب) الدائم (الجرد المحاسبي الدائم)، ويكون على الشكل الاتي:

العناصر (البيان)	الكمية Q	السعر الوحدوي PU	المبلغ M	العناصر (البيان)	الكمية Q	السعر الوحدوي PU	المبلغ M
مخزون اول المدة SI				المخرجات S			
المدخلات E				مخزون اخر			

			المدة SF				
			المجموع				المجموع

ومن اجل الوصول لهذا الجدول والذي يتم استخدام مخرجاته لحساب مختلف التكاليف ودمجها ضمن التكلفة الكلية وسعر التكلفة لمختلف المنتجات يتم استخدام وثيقة للربط (وسيطة) تسمح بمتابعة المخزونات والتسجيل التاريخي لكل العمليات التي تخص مخزوننا معيناً، تسمى هذه الوثيقة ببطاقة المخزون او بطاقة الجرد.

مثال تطبيقي:

من خلال المعطيات المرفقة، قم باعداد الجرد الدائم للمخزونات (لكل نوع على حدى) مستخدماً طريقة CMUP) التكلفة الوسطية المرجحة) للفترة المحددة (جانفي 2024):

- المادة الأولية M:

✓ مخ:1 400 كغ بسعر 27 دج للكغ.

✓ تكلفة الشراء: 760 كغ بتكلفة اجمالية قدرها: 212.800 دج.

✓ مخ: 2 : 1800 كغ.

- المنتج نصف المصنع B:

✓ مخ:1 200 وحدة بتكلفة انتاج 45 دج للوحدة.

✓ انتاج الشهر: 200 وحدة بتكلفة 47,25 دج للوحدة.

✓ مخ:2: 700 وحدة.

- المنتج تام الصنع A :

✓ مخ:1 100 وحدة بتكلفة اجمالية قدرها 10.500 دج.

✓ انتاج الشهر: 450 وحدة بتكلفة اجمالية قدرها: 47.800 دج.

✓ المبيعات: 300 وحدة.

ملاحظة : لا يوجد فوارق للجرد.

V. طرق تقييم المخزونات:

عموما تصنف طرق تقييم المخزونات الى 03 انواع:

- الطرق المبنية على التكلفة الوسطية المرجحة.

- الطرق المبنية على نفاذ المخزون (Epuisement) او الحصص.

- الطرق المبنية على التكلفة التقديرية او التكلفة النظرية.

1- الطرق المبنية على اساس التكلفة الوسطية المرجحة:

تستعين بمنهجية الوسط الحسابي لتحديد متوسط التكلفة، وهناك طريقتان:

A. التكلفة الوسطية المرجحة المحسوبة في نهاية الفترة (CMP لفترة محسوبة):

لتوضيح آلية عمل هذه الطريقة نستعين بالمثل الاتي:

- فيما يلي حركة المادة الأولية M من المخزن خلال شهر افريل 2013:

التاريخ	بيان العملية	الكميات	التكلفة الوحيدة (المشتريات + الاعباء)
2013/04/01	مخزون اول مدة SI	100 كغ	47 دج

2013/04/03	وصل دخول رقم 23	300 كغ	51 دج
2015/04/10	وصل خروج رقم 2014	200 كغ	/
2013/04/15	وصل دخول رق 28	400 كغ	53 دج
2013/04/18	وصل دخول رقم 32	200 كغ	56 دج
2013/04/23	وصل خروج رقم 245	600 كغ	/
2013/04/25	وصل خروج رقم 249	100 كغ	/

المطلوب:

- اعداد بطاقة المخزن للمادة الاولية M لشهر افريل باستخدام طريقة CMP في نهاية الفترة.

الحل:

- اعداد بطاقة المخزون باستخدام طريقة CMP في نهاية الفترة :
قبل اعداد بطاقة المخزون حسب هذه الطريقة يجب

اولا: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CMUP) ، بالمعادلة التالية:

✓ $CMUP = \frac{\text{مجموع تكلفة مخزون اول المدة (SI) + مجموع تكلفة مدخلات الفترة}}{\text{كمية مخزون اول المدة SI + مجموع كميات مدخلات الفترة}}$
✓ $CMUP = 52.4$ دج (هذه التكلفة تقيم بها جميع مخرجات المادة الاولية (M) من المخزن للفترة المعتمدة).

ثانيا: اعداد بطاقة المخزون لشهر افريل:

تاريخ	وصف	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
		MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q
04/01	SI							4700	47	100
04/3	ود 23	15300	51	300				/	/	400
04/10	وخ 214				10480	52.4	200	/	/	200
04/15	ود 28	21200	53	400						600
04/18	ود 32	11200	56	200						800
04/23	وخ 245				31440	52.4	600			200
04/25	وخ 249				5240	52.4	100			100
04/30	المجموع	47700	/	900	47160	52.4	900	5240	52.4	100

- للتأكد من صحة بطاقة المخزون نستخدم العلاقة التالية :

مخ₁ + مجموع المدخلات = مجموع المخرجات + مخ₂ (بالكميات وبالقيم).

- بالكميات: $100 + 900 = 900 + 100 = 1000$

- بالقيم: $5240 + 47160 = 4770 + 4700 = 5240$

تقييم الطريقة:

- **الايجابيات:** تمتاز هذه الطريقة بكونها :
 - ✓ الأكثر تداولاً ولسهولة تطبيقها حيث يتم حساب سعر الاصدار (الخروج) مرة واحدة.
 - ✓ تتجنب الحالات التي تنقلب فيها الاسعار بالارتفاع او الانخفاض بشكل ملموس.
- **السلبيات:** هي انتظار حتى نهاية الفترة لمعرفة سعر الاخراج .
وهذه السلبية هي التي ادت الى ظهور طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال.
- B. **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال:**
تقوم هذه الطريقة على حساب تكلفة وسطية مرجحة بعد كل عملية ادخال.

نفس المثال السابق:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			تاريخ	رقم
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
20000	⁽¹⁾ 50	400				15300	51	300	و.د 23	04/3
10000	50	200	10000	50	200				و.خ 214	04/10
31200	⁽²⁾ 52	600				21200	53	400	و.د 28	04/15
42400	⁽³⁾ 53	800				11200	56	200	و.د 32	04/18
10600	53	200	31800	53	600				و.خ 245	04/23
5300	53	100	5300	53	100					04/25
5300	53	100	47160	/	900	47700	/	900	المجموع	04/30

تقييم الطريقة:

تتميز هذه الطريقة بكونها تعطي اسعار حالية للمخرجات اي قبل انتظار نهاية الفترة، ولكن يعاب عليها كثرة الحسابات للتكلفة الوسطية المرجحة، ويمكن معالجة او تجاوز هذه الإشكالية في حالة حساب هذه التكلفة بطريقة آلية.

2- الطرق المبنية على نفاذ المخزون:

يعتمد هذا النوع من الطرق على جعل كل مدخل (وارد) من مخزونات يحتفظ بميزاته (سعر وكمياته)، دون جميع المخزونات فيما بينها، وطريقة التمييز بين المخزونات فيما بينهما تجعل مسؤول المخزن يرتب تلك المخزونات زمنياً. ولدى استخدام طرق الاستنفاد بإمكان المؤسسة اعتماد احد الاسلوبين في التقييم هما:

a. **طريقة الوارد او الصادر او الـ (PEPS) FIFO:**

حسب هذه الطريقة الصادر من المخازن يقيم حسب سعر الكميات التي وردت اولاً الى المخازن لهذا فهذه الطريقة تفترض ان المخزون القديم يستخدم اولاً وبالكامل وعندها تنتقل الى المخزون الذي يليه من حيث تاريخ الدخول وهكذا.

بتطبيق معطيات المثال السابق تكون بطاقة المخزون حسب طريقة FIFO على الشكل الآتي:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			تاريخ	رقم
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
4700	47	100				15300	51	300	BE 23	04/3
15300	51	300								
10200	51	200	4700	47	100				BS214	04/10
			5100	51	100					
10200	51	200				21200	53	400	BE 28	04/15
21200	53	400								
10200	51	200				11200	56	200	BE 32	04/18
21200	53	400								
11200	56	200								
11200	56	200	10200	51	200				BS245	04/23
			21200	53	400					
5600	56	100	5600	56	100				BS249	04/25
5300	53	SF 100	47160	/	900	47700	/	900	المجموع	04/30
									ع	

➤ تقييم الطريقة:

يحبذ استخدام هذه الطريقة في حالة نزوح الاسعار نحو الانخفاض.

✓ ومن مزاياها:

- تحميل المنتجات بالتكلفة الفعلية من المواد الأولية المستهلكة.
- المخزون النهائي (SF) تقييم بسعر حديث ومقارب للسوق
- عدم الحاجة لمعالجة خلال نهاية الفترة.

✓ اما السلبيات:

- امكانية تقديم نفس المادة الأولية الى الورشات بسعرين اواكثر في وقت واحد.
- كثرة العمليات الحسابية.
- عدم تناسب هذه الطريقة مع حالات تقلب الاسعار.

b. طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً (LIFO) (DEPS) :

تعتمد هذه الطريقة ايضاً على التسلسل الزمني في صرف المخزونات لكن بترتيب عكسي اي يتم اولاً اخراج اخر كمية وردت الى المخزن ثم قبلها مباشرة وهكذا....

بتطبيق معطيات المثال السابق تكون بطاقة المخزون حسب هذه الطريقة كالآتي:

الرصيد			المخرجات			المدخلات			تاريخ	رقم
MT	P.U	Q	MT	P.U	Q	MT	P.U	Q		
4700	47	100							SI	04/01
4700	47	100				15300	51	300	BE 23	04/3
15300	51	300								
4700	47	100	10200	51	200				BS214	04/10
5100	51	100								
4700	47	100				21200	53	400	BE 28	04/15
5100	51	100								
21200	53	400								
4700	47	100				11200	56	200	BE 32	04/18
5100	51	100								
21200	53	400								
11200	56	200								
4700	47	100	11200	56	200				BS245	04/23
5100	51	100	21200	53	400					
4700	47	100	5100	51	100				BS249	04/25
4700	47	100	52400	/	900	47700	/	900	المجموع	04/30
									ع	

➤ **تقييم الطريقة:** يجذب استخدام هذه الطريقة في حالة الارتفاع المستمر في الاسعار (فترات التضخم) :

✓ ومن مزاياها:

- تحميل المنتجات بالتكلفة الحقيقية للمواد الأولية تماشيا وسعر السوق.
- تفادي تسجيل ارباح وهمية في ظل الارتفاع المتزايد للأسعار

✓ اما العيوب:

- امكانية تقديم المواد الأولية الى الورشات بسعرين او اكثر في نفس الوقت.
- كثرة العمليات الحسابية
- عدم التناسب مع حالات تقلب الاسعار

3- طرق التقييم المبنية على التكلفة التقديرية او النظرية (تكلفة التعويض Coûts De Remplacement) :

حسب مجموعة هذه الطرق فانه لا تقيم المخرجات على اساس اسعار الدخول ولكن على اساس تكلفة تقديرية اخرى، ويمكن قياس هذه التكلفة بالطرق التالية:

- على اساس التكلفة الوسطية المرجحة للفترة السابقة.
 - على اساس السعر السائد في السوق او طريقة الوارد مستقبلا صادر اولاً (NIFO. NEXT IN FIRST OUT).
 - على اساس سعر نظري ثابت (اداري): يستخدم خاصة في المؤسسات العمومية.
 - طريقة FIFO (HIGH IN FIRST OUT) :تستخدم السعر الاعلى من بين المخزونات .
- والملاحظ على هذه الطرق هو بعض المعالجات المحاسبية في نهاية الفترة نتيجة عدم تقييم المخزونات بالتكلفة الحقيقية .

٧. ملاحظات وحالات خاصة:

- ❖ مجموع تكلفة المخرجات يمثل تكلفة المواد الأولية المستهلكة خلال الدورة.
- ❖ حالة عدم وجود تدفقات حقيقة للمخزونات لا يسجل مسؤول المخزن اي عملية في بطاقة المخزون مثل:
 - ✓ تقديم طلبيات الشراء
 - ✓ التحويلات بين الورشات
- ❖ في حالة المردودات: ومهما كانت الطريقة المستخدمة يجب مراعاة مايلي :
 - ✓ المواد التي تتم ردها من مخزن المؤسسة الى المورد تعتبر مواد صادرة (خانة المخرجات)، تقييم (يتم اخراجها) حسب سعر توريدها (دخولها).
 - ✓ المواد المردودة او المرتجعة من ورشات الانتاج الى المخازن هي مردودات داخلية (واردات) لذلك تعتبر من المواد الواردة للمخزن وتسعر بنفس سعر اصدارها للإنتاج .
- ❖ المواد التالفة يتم اخراجها حسب طريقة التقييم المتبعة.
- ❖ مخ:2 (SF) يكون نفسه دائما مهما اختلفت طريقة التقييم المستخدمة بالكمية.
- ❖ من الناحية القانونية (في الجزائر) وحسب النظام المحاسبي المالي فانه يسمح باستخدام طريقتين فقط هما : CMP - في نهاية الفترة بعد كل ادخال وطريقة FIFO ، (وهو متوافق تماما مع معايير المحاسبة الدولية المعيار (IAS2)).

٧١. فروق الجرد:

حسب القوانين المعمول بها فانه في المحاسبة المالية المؤسسة ملزمة باجراء الجرد المادي (الفعلي) الدائم لمخزوناتهما مرة واحدة على الاقل في السنة من أجل تحيين مخزوناتهما ومقارنته بالجرد المحاسبي (المستخرج من بطاقات المخزون)، وعند اجراء المقارنة نكون امام 03 حالات:

- ✓ الحالة الاولى: تطابق الجرد المادي مع الجرد المحاسبي .
- ✓ الحالة الثانية: الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي.
- ✓ الحالة الثالثة: الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي .

وتعود اسباب عدم التطابق بعض الأحيان بين الجردين المادي و المحاسبي الى العديد من الاسباب، نذكر منها :

الخطأ، التلف، السرقة، التبخر، عدم دقة وحدة القياس، طريقة التقييم...الخ.

- في الحالة الاولى لا تطرح اي اشكالية .
 - اما في الحالتين الاخرتين فتطرح اشكالية وجود فروق الجرد، التي تحسب كما يلي:
- فروق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي .

✓ فإذا كان الفرق موجب؛ بمعنى أن: المخزون المادي أكبر من المخزون المحاسبي فإنه يمثل إيرادا يضاف إلى النتيجة.

✓ أما: إذا كان الفرق سالباً، بمعنى أن المخزون المادي أقل من المخزون المحاسبي، فإنه يمثل خسارة، تطرح من النتيجة.

تمارين المحور الثاني:

التمرين الأول:

نفترض أن "CA" تكلفة الشراء، "CP" تكلفة الإنتاج، "CD" أعباء التوزيع، و"CR" سعر التكلفة. ونفترض أن: CA، CD، CP، CR كمجموعات تتكون من مجموع مختلف عناصر التكاليف في غياب مخزون أول وآخر المدة وأعباء خارج الإنتاج عدا أعباء التوزيع، والمؤسسة تنتج منتجا واحدا.

المطلوب:

- ماهي المجموعات CA، CD، CP التي يمكن ربطها بالرمز (C) ؟
- ماهي المجموعات التي يمكن تحديدها بـ: $CA \cap CP$ / $CD \cup CP$ / $CA \cup CP$ ؟

التمرين الثاني:

- كانت حركة المخزون للمادة الأولية (M) في شهر مارس 2020 لمؤسسة "بني هارون" كمايلي:
- 03/01: مخ 1500 كغ بسعر 20 دج للكغ. - 03/17: تم استخدام 1800 كغ في عملية الإنتاج.
 - 03/02: تم شراء 2000 كغ: 21.05 دج/كغ مع - 03/20: تم استعمال 700 كغ في عملية الإنتاج.
 - تخفيض قدره 10% لقاء تعجيل الدفع.
 - 03/22: تم شراء 2000 كغ: 21.7 دج / كغ. - 03/29: أرسلت 1500 كغ إلى الإنتاج.
 - 03/06: تم إرسال 1800 كغ إلى ورشة الإنتاج.
 - 03/15: تم شراء 1600 كغ بسعر 23 دج /كغ، والذي يشمل صناديق قابلة للاسترجاع تقدر بـ 1.75 دج للكغ.

المطلوب:

❖ إعداد بطاقة الجرد باستخدام طريقتي CMP في نهاية الفترة، وطريقة FIFO.

التمرين الثالث:

تقوم مؤسسة "بني هارون" الإنتاجية بتقييم مخرجات المخزون من المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج لشهري جانفي وفيفري، وذلك بناء على المعطيات التي توفرها بطاقات المخزون على مستوى المخزن:

- 1/1... مخ 1 عبارة عن 100 وحدة بقيمة إجمالية تقدر بـ 1.250 دج .
- 1/3... خروج 80 وحدة من المخزن باتجاه ورشة الإنتاج بوصل خروج رقم 10.

- 1/8...استلام 200 وحدة من المورد بسعر شراء 13 دج/للوحدة وتحملت مصاريف شحن قدرها 0.1 دج عن كل وحدة.
- 1/12... خروج 120 وحدة بوصل رقم 11.
- 1/18... خروج 60 وحدة بوصل رقم 30.
- 1/22...استلام 160 وحدة من المورد بقيمة 12.8 دج/للوحدة.
- 2/03... خروج 150 وحدة بوصل رقم 15.
- 2/05...استلام 300 وحدة من المورد بقيمة 12.5 دج/للوحدة.
- 2/06...استلام 160 وحدة من المورد بقيمة 12.8 دج/للوحدة.
- 2/15... خروج 240 وحدة بوصل رقم 41.
- 2/25...استلام 80 وحدة من المورد بقيمة 13.2 دج/للوحدة.
- 2/26... خروج 100 وحدة بوصل رقم 48.

المطلوب:

- تقييم المخرجات من المخزون بالنسبة لكل شهر وفقا لأسلوبى CMP في نهاية الفترة، و FIFO ؟ .

التمرين الرابع:

بدأ أحد فروع المؤسسة الصناعية " بني هارون " عملية الإنتاج في أول جانفي بمخزون المواد الأولية (M) والمقدر بـ 2.000 كغ بسعر 5 دج /كغ، مراجعة الدفاتر المحاسبية وبطاقات المخزون أعطى النتائج التالية للفترة الممتدة من 1 جانفي إلى 30 أفريل:

• المشتريات:

- ✓ 02 /02 شراء 1.200 كغ بتكلفة 6 دج للكغ.
- ✓ 03 /01 شراء 1.320 كغ بتكلفة 8,10 دج للكغ.
- ✓ 04 /01 شراء 1.400 كغ بتكلفة 7,05 دج للكغ.

• الخروج قصد الإنتاج:

- ✓ 15 جانفي ← 500 كغ.
- ✓ 31 جانفي ← 700 كغ.
- ✓ 15 فيفري ← 600 كغ.
- ✓ 28 فيفري ← 720 كغ.
- ✓ 15 مارس ← 600 كغ.
- ✓ 31 مارس ← 800 كغ.
- ✓ 15 افريل ← 700 كغ.
- ✓ 30 افريل ← 700 كغ.

في 30 أفريل كان سعر المادة الأولية في السوق يقدر بـ 6,5 دج/ لكغ ، المؤسسة لم تختربعد طريقة لتقييم الصادر من المادة (M) غير أن الإدارة تنوي استخدام إحدى الطرق التالية:

✓ CMP في نهاية الفترة، FIFO .

المطلوب:

1. إعداد بطاقة المخزون للمادة الأولية (M) باستخدام الطرق المذكورة.
 2. إذا علمت أن مبيعات الأربع أشهر قد قدرت بـ 55.000 دج ، مع افتراض أن هذا الحجم يتماشى والبرنامج الإنتاجي للفترة ، كما قدرت أعباء الإنتاج الأخرى بـ 10.500 دج ، وأعباء خارج الإنتاج بـ 9.000 دج.
- حدد تأثير كل طريقة من طرق تقييم الصادر من المخزون على النتيجة التحليلية للمؤسسة؟.
 - 3. مخزون المواد الأولية قبل إعداد ميزانية 30 أفريل يقيم إما عن طريق التكلفة الوسطية المرجحة أو بسعر السوق إذا كان هذا الأخير اقل.
 - حدد التصحيحات المطلوبة والمحتملة عند تقييم المخزون باستخدام الطرق المستخدمة؟.

المحور الثالث:

طريقة مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)

المحور الثالث: طريقة مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)

تمهيد:

كما تمت الإشارة إليه سابقا فان محاسبة التسيير تتميز بتطور تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع لطبيعتها الديناميكية والحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة لطرق التسيير والبحث المتواصل على ادوات كفيلة بمساعدة الادارة على التخطيط واتخاذ القرارات.

وحساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق تختلف كل طريقة عن الاخرى باختلاف الاهداف التي تسعى لتحقيقها المؤسسة، وتعتبر طريقة الأقسام المتجانسة سابقا (تم تغيير تسميتها الى طريقة مراكز التحليل) من بين اهم هذه الطرق و اكثرها استخداما نظرا لدورها الكبير في تنظيم المؤسسات ودورها كذلك في تسعير المنتجات، وقد تبناها النظام المحاسبي الجزائري ولو ضمنيا ضمن نظام المحاسبة المالية. نحاول خلال هذا المحور دراسة هذه الطريقة نظريا وتطبيقيا.

أ. مفهوم ونشأة طريقة مراكز التحليل:

هي طريقة من طرق التكاليف الكلية، coût Complets بمعنى انها تأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف في حساب سعر التكلفة، كما انها من طرق التكاليف الفعلية او الحقيقية، حيث تاخذ بعين الاعتبار التكاليف التي حدثت فعلا، كما انها طريقة كلاسيكية او تقليدية حيث تعود جذور ظهورها الى ثلاثينيات القرن الماضي وبالضبط في فرنسا من طرف العقيد في الجيش الفرنسي Rimailho في اطار تنظيم الورشات العسكرية، وكانت تسمى آنذاك بطريقة الاقسام المتجانسة Méthode Des sections homogènes ، وتبناها فيما بعد المخطط المحاسبي العام الفرنسي، (PCG) لعامي 1947 و1957، حيث اصبحت الطريقة الرسمية المعتمدة في المؤسسات الفرنسية، وقد غير تسميتها المخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1982 (مع بعض التعديلات).

النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF اعطى اهمية لهذه الطريقة ولو انه لم يشر اليها بالاسم (المادة او البند

4_112).

II. مراحل تطبيق طريقة مراكز التحليلCentres D'Analyse:

تقوم طريقة مراكز التحليل على مبدأ أساسي هو تقسيم التكاليف المدمجة في المحاسبة التحليلية حسب علاقتها بالوحدة المنتجة إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

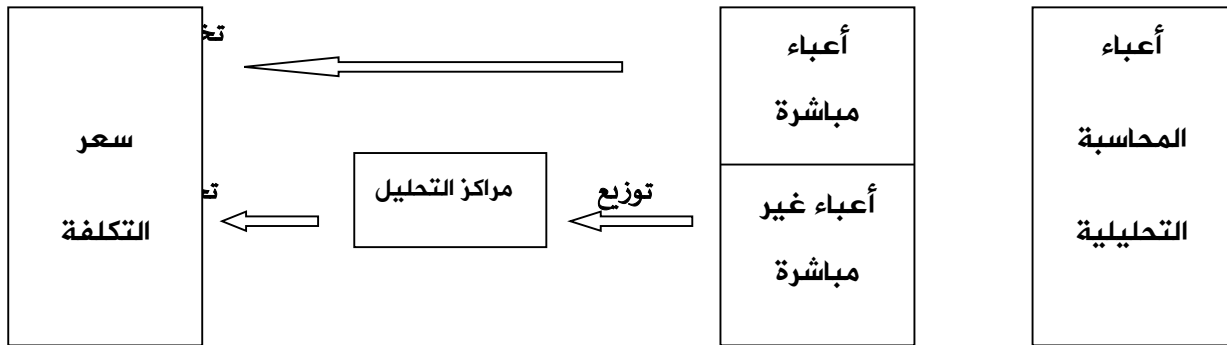
➤ **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي يمكن تخصيصها بسهولة إلى منتج معين أو أي هدف تكلفة آخر يراد معرفة تكلفته مثل: طلبية معينة، منطقة جغرافية... الخ ، وتتمثل في عنصرين من الأعباء ، هما:

- المواد الأولية المستهلكة: حيث بناء على بطاقة المخزون نتحصل على تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة .
- اليد العاملة المباشرة: حيث وبناء على بطاقة الأجر نتحصل على تكلفة اليد العاملة المباشرة.

➤ **التكاليف غير المباشرة :** هي التكاليف المشتركة بين أكثر من منتج أو هدف تكلفة ، إذ يصعب ربطها أو تخصيصها مباشرة على الوحدات المنتجة ، فهي تنفق على النشاط الإنتاجي ككل، ومن أمثلتها: مصاريف الكهرباء ، الأعباء الإدارية والمالية ، مخصصات الإهلاكات ، الضرائب والرسوم ...الخ.

وإذا كانت التكاليف المباشرة لا تطرح أي إشكالية لإدماجها في سعر التكلفة ، فان التكاليف غير المباشرة تحتتم معالجات إضافية من اجل إدماجها في سعر التكلفة .

ولمعالجة هذه الإشكالية ظهرت مجموعة من الطرق ، لعل أكثر هذه الطرق قبولا واستخداما طريقة مراكز التحليل، والشكل الموالي يوضح آليات عمل هذه الطريقة:



ويقصد بمركز التحليل النظام المحاسبي الذي تجمع فيها عناصر التكلفة مقدما ثم تخصص على مختلف المنتجات باستخدام وحدات القياس (او العمل).

إن توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل يكون وفق إجراءات معينة ،يمكن تلخيصها في الخطوات الآتية:

1- **تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية و مراكز ثانوية؛** تصاحب هذه العملية إعادة تسجيل وترتيب الأعباء غير المباشرة ، فعادة ما تكون تلك الأعباء مرتبة حسب طبيعتها في المحاسبة العامة ، وحتى تستفيد منها المحاسبة التحليلية وجب إعادة ترتيبها في حسابات أخرى حسب اتجاهها أي حسب المراكز التي تتجه لها.

➤ **المراكز الرئيسية؛** هي ذات نشاط قابل للقياس ،وهي المراكز التي تخصص الجزء الأكبر من نشاطها إلى عمليات الإنتاج والتوزيع ولا تخصص إلا جزءا بسيطا إلى المراكز الأخرى ، وتتمثل عادة هذه المراكز في مراحل إنتاج أي منتج وبيعه:مركز التموين ،مركز الإنتاج(الورشات)، مركز التسويق.

➤ **المراكز الثانوية؛** هي المراكز التي تهدف إلى توفير الشروط الملائمة لأداء المراكز الرئيسية لمهامها وأنشطتها ،وهي غير قابلة للقياس ، كما أنها تخصص الجزء الأكبر من نشاطها للمراكز الأخرى ولا تخصص إلا جزءا بسيطا من نشاطها لعمليات الإنتاج والتسويق، مع الإشارة إلى أن تكاليف المراكز الثانوية تحول إلى المراكز الرئيسية(كما سنرى لاحقا).

ومن أمثلتها:

مراكز:الصيانة،النقل،الطاقة،القوةالمحركة،الإدارة،المالية ،الموارد البشرية...الخ.

2- **مفاتيح التوزيع ووحدات القياس؛** بعد تحديد المراكز تقوم المؤسسة بتوزيع التكاليف غير المباشرة المدمجة داخل هذه المراكز (الثانوية +الرئيسية)، باستخدام مفاتيح التوزيع والتي تكون غالبا في شكل نسب مئوية ، يتم تحديدها بعد دراسة دقيقة من طرف المكلف بإعداد المحاسبة التحليلية وبالتشاور مع مختلف مسؤولي المراكز ، واعتمادا على نسبة تعامل كل مركز مع المراكز الأخرى أي تقدير نسبة الخدمات المقدمة له لتحديد نسبة الأعباء

التي سيتحملها، واعتمادا كذلك على بعض الوثائق المحاسبية مثل: الفواتير وبطاقات المخزون وكشوف الرواتب...الخ.

- أما وحدات القياس (UO) (العمل) Unité D'ouvres: فتستخدم على مستوى مراكز التحليل لتحميل الأعباء غير المباشرة لكل مركز من المراكز الرئيسية على سعر تكلفة المنتجات المعنية، مع مراعاة أن تكون هذه الوحدات معبرة بشكل دقيق عن نشاط المركز.

- أمثلة عن وحدات القياس شائعة الاستخدام:

- وحدة قياس مركز التموين: كمية أو حجم أو قيمة المواد الأولية المشتراة .
 - وحدة قياس مركز الإنتاج: زمن عمل الآلات ، كمية أو تكلفة المواد الأولية المستهلكة ، اليد العاملة، وحدة المنتج تام الصنع ، تكلفة المنتجات .
 - وحدة عمل مركز التسويق: رقما الأعمال ، كمية المنتجات المباعة، تكلفة إنتاج المنتجات المباعة .
- ويتم تحديد تكلفة وحدة القياس بالعلاقة التالية :

تكلفة وحدة القياس = مجموع التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمركز الرئيسي / عدد وحدات القياس المختارة.

3- آلية توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة:

تعتمد آلية تحميل الأعباء غير المباشرة على جدول يسمى جدول التوزيع يتم التعامل من خلاله مع الأعباء غير المباشرة على مرحلتين متتابعتين:

■ مرحلة التوزيع الأولي:

يتم فيه توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية والثانوية ، انطلاقا من الأعباء حسب طبيعتها (المسجلة في المجموعة 06)، باستخدام مفاتيح التوزيع السابق شرحها .

مثال:

بعد دراسة الدفاتر المحاسبية لإحدى المؤسسات الإنتاجية حصلنا على جدول الأعباء غير المباشرة الآتي:

المراكز الأعباء حسب الطبيعة	المبلغ الكلي	المراكز الثانوية		المراكز الرئيسية		
		الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 01	الورشة 02
خدمات خارجية	10.000	10%	5%	10%	25%	30%
أعباء المستخدمين	30.000	20%	10%	10%	20%	30%
ضرائب ورسوم	15.000	/	20%	30%	/	/
أعباء عملياتية أخرى	5.000	10%	10%	20%	10%	30%
مخصصات الاهتلاكات	2.000	10%	10%	10%	20%	30%

المطلوب: إجراء التوزيع الأولي.

الحل: اجراء التوزيع الاول:

المراكز الرئيسية			المراكز الثانوية			المبلغ الكلي	المراكز الأعباء حسب الطبيعة
التسويق	الورشة 02	الورشة 01	التموين	الصيانة	الإدارة		
2.000	3.000	2.500	1.000	500	1.000	10.000	خدمات خارجية
3.000	9.000	6.000	3.000	3.000	6.000	30.000	أعباء المستخدمين
7.500	/	/	4.500	3.000	/	15.000	ضرائب ورسوم
1.000	1.500	500	1.000	500	500	5.000	أعباء عملياتية أخرى
400	600	400	200	200	200	2.000	مخصصات الاهتلاكات

■ **مرحلة التوزيع الثانوي:** بعد انتهاء مرحلة التوزيع الأولي تكون الأعباء غير المباشرة موزعة على جميع المراكز (ثانوية ورئيسية)، وفي هذه المرحلة يتم تحويل أعباء كل مركز ثانوي على المراكز الأخرى المستفيدة من خدماتها.

وتوجد عدة طرق لتوزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية، سنكتفي بدراسة اثنين من هذه الطرق:

A. **طريقة التوزيع التنازلي:** تعتمد هذه الطريقة على توزيع الأعباء غير المباشرة للمراكز الثانوية، وتحملها للمراكز الرئيسية في اتجاه واحد دون الرجوع للخلف، وهنا يجب مراعاة ترتيب المراكز بشكل يجعل المركز الذي يوزع أولا في المرتبة الأولى، ثم يليه المركز واجب التوزيع ثانيا، وهكذا...
مثال: اعتمادا على معطيات المثال السابق، واستكمالا له نورد المعطيات الآتية:

المراكز الرئيسية			المراكز الثانوية			المراكز الأعباء
التسويق	الورشة 02	الورشة 01	التموين	الصيانة	الإدارة	
8.900	14.100	9.400	6.700	5.200	7.700	مجموع التوزيع الأولي
20%	10%	30%	20%	20%	(100%)	توزيع مركز الإدارة
25%	30%	25%	20%	(100%)	/	توزيع مركز الصيانة

المطلوب: إجراء التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

الحل: إجراء التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

مراكز رئيسية			مراكز ثانوية			المراكز الأعباء
التسويق	الورشة 02	الورشة 01	التموين	الصيانة	الإدارة	

8.900	14.100	9.400	6.700	5.200	7.700	مجموع التوزيع الأولي
1.540	770	2.310	1.540	1.540	(7.700)	توزيع مركز الإدارة
1.685	2.022	1.685	1.348	(6.740)	00	توزيع مركز الصيانة
12.125	16.892	13.395	9.588	00	00	مجموع التوزيع الثانوي

B. **طريقة التوزيع التبادلي:** عندما تقدم بعض المراكز خدمات لمراكز أخرى وتتلقى بدورها بعض الخدمات من مراكز أخرى يكون هناك تبادل للمنافع حيث يستفيد كل مركز من خدمات بعض المراكز ويفيدها بدوره، وفي حالة كهذه يجب تحديد قيمة الخدمات المتبادلة بين المراكز قبل القيام بعملية التوزيع.

مثال: نجد مركز المستخدمين يهتم بشؤون جميع العمال بما في ذلك عمال مركز النقل ، كما ان مركز النقل يقوم بنقل جميع العمال بما في ذلك موظفي مركز المستخدمين ، أي هناك تبادل للمنافع والخدمات بين هذين المركزين ،ويمكن أن يكون تبادل الخدمات بين عدة مراكز كما يمكن أن يكون هناك تبادل بين المراكز الرئيسية.

مثال: من واقع الدفاتر المحاسبية لإحدى المؤسسات الإنتاجية تحصلنا على جدول الأعباء غير المباشرة بعد التوزيع الأولي على النحو الآتي:

المراكز الرئيسية				المراكز الثانوية		البيان
التمويل	الإعداد	التركيب	التسويق	النقل	المستخدمين	
8.500	16.450	18.150	15.450	9.750	13.800	مجموع التوزيع الأولي
10%	25%	25%	25%	15%	(100%)	توزيع مركز المستخدمين
20%	25%	25%	20%	(100%)	10%	توزيع مركز النقل

المطلوب : إجراء التوزيع الثانوي.

الحل : إجراء التوزيع الثانوي

نعتبر: X ... مركز المستخدمين.

Y ... مركز النقل.

$$X=13.800+0,1Y$$

$$Y=9.750+0,15X$$

ف نجد: X=15.000 و Y=12.000

الحل :

المراكز الرئيسية	المراكز الثانوية	البيان
------------------	------------------	--------

التسويق	التركيب	الإعداد	التموين	النقل	المستخدمين	
15.450	18.150	16.450	8.500	9.750	13.800	مجموع التوزيع الأولي
3.750	3.750	3.750	1.500	2.250	(15.000)	توزيع مركز المستخدمين
2.400	3.000	3.000	2.400	(12.000)	1.200	توزيع مركز النقل
11.600	24.900	23.200	12.400	00	00	مجموع التوزيع الثانوي

4- بعد توزيع الأعباء غير المباشرة والتي تعتبر أصعب مرحلة من مراحل تطبيق هذا الأسلوب يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة باستخدام وحدات القياس الخاصة بكل مركز، حيث تضاف هذه الأعباء للأعباء المباشرة وذلك اعتمادا على التسلسل الوظيفي وفق العلاقات الآتية:

تكلفة شراء المواد الأولية للفترة = ثمن الشراء + أعباء الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة.

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة / عدد الوحدات المشتراة.

➤ في حالة وجود مخ:1:

التكلفة الوسطية المرجحة للشراء = تكلفة شراء المواد الأولية للفترة + تكلفة مخزون أول المدة / عدد الوحدات المشتراة + كمية مخزون أول المدة.

تكلفة إنتاج المنتجات خلال الفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة.

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة إنتاج المنتجات للفترة / عدد الوحدات المنتجة.

➤ في حالة مخ:1:

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة المنتجة = تكلفة إنتاج المنتجات للفترة + مخ 1 (بالقيمة) / عدد الوحدات المنتجة + مخ 1 (بالكمية).

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + أعباء خارج الإنتاج المباشرة + أعباء خارج الإنتاج غير المباشرة.

وبعد ذلك يتم حساب مختلف النتائج التحليلية، وفق العلاقات الآتية:

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الأعباء غير المدمجة + الأعباء الإضافية (+) - فروق الأقسام (+) - فروق الإدماج (+) - فوارق الجرد.

وفي النهاية يتم تقريب النتيجة التحليلية الصافية مع نتيجة المحاسبة العامة التي يتم حسابها من خلال حساب النتائج حسب الطبيعة.

ويستحسن ان تحتسب مختلف التكاليف والنتائج في شكل جداول لتسهيل عمليات الفهم والحساب والتحليل. ولتوضيح كيفية عمل هذه الطريقة ندرج المثال التالي (التموين الأول من السلسلة الرابعة).

III. تقييم طريقة مراكز التحليل:

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير وتنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منها حتى الطرق الأخرى، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة.

وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها:

➤ المزايا:

- ✓ تعتبر طريقة مراكز التحليل من أحسن الطرق وأدقها لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع؛
- ✓ تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل مركز؛
- ✓ أداة من أدوات مراقبة التسيير؛
- ✓ تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن المراكز؛
- ✓ تمكن من تسعير المنتجات انطلاقا من سعر التكلفة.

➤ العيوب:

أهم عيب يوجه لطريقة مراكز التحليل أنها لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم أثناء الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات.

أما باقي العيوب الأخرى التي تتواجد في طريقة مراكز التحليل فهي:

- ✓ صعوبة تقسيم المؤسسة إلى مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية الإنتاج المتنوع؛
- ✓ كثرة الحسابات (من توزيع أولي، مفاتيح التوزيع... الخ)؛
- ✓ عند توزيع تكاليف المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية فإن الأسلوب جعل من هذه الأخيرة (المراكز الرئيسية) مسؤولة عن تكاليف لا تتحكم فيها؛
- ✓ صعوبة تحديد وحدات القياس؛
- ✓ لا تمكن من مراقبة التكاليف المباشرة حيث ينصب اهتمامها على التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ كذلك لا تساعد هذه الطريقة في عملية اتخاذ القرارات مثل تحديد اقل سعر للبيع، ترتيب المنتجات، المفاضلة بين البدائل... الخ.

IV. صعوبات مركز الإنتاج:

في المؤسسات الإنتاجية (الصناعية) تخضع المواد الأولية لسلسلة من عمليات التحويل في ورشات التصنيع بكيفية تسمح بالحصول على منتجات تامة الصنع قابلة للتسويق. ودورة الإنتاج يمكن أن تكون قصيرة أو طويلة حيث تختلف آلية العمل الصناعية من مؤسسة إلى أخرى، حيث يمكن الحصول عليها في مرحلة واحدة أو مرحلتين أو عدة مراحل.

ويترتب عن عملية الإنتاج بعض الخصوصيات التي يستوجب أخذها بعين الاعتبار ، وتستدعي معالجة محاسبية إضافية ، وتتمثل هذه الخصوصيات في:

منتجات قيد الصنع، منتجات نصف مصنعة، منتجات ثانوية، فضلات ومهملات، الأغلفة التجارية.

وفيما يلي تحديد مفهوم هذه العناصر وكيفية معالجتها في المحاسبة التحليلية:

1. المنتجات قيد الصنع (إنتاج جاري):

هي المنتجات التي لم يكتمل تصنيعها عند انتهاء الفترة التكاليفية محل الدراسة ، وتتميز هذه المنتجات بالخصائص الآتية:

- نسبة تصنيعها غير محددة.
- لا تأخذ شكلها إلا في فترة تكاليفية تالية.
- غير قابلة للبيع.
- تسحب على المنتجات تامة الصنع والمنتجات نصف المصنعة على حد سواء.
- يمكن أن توجد في بداية الفترة التكاليفية (مخ1)، كما يمكن أن توجد في نهايتها (مخ2).
- وتكلفتها تحسب تماما مثلما تحسب تكلفة المنتجات تامة الصنع أو نصف المصنعة ، حيث تتضمن :
- نسبة مدروسة من تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة.
- فترة زمنية معينة من اشتغال اليد العاملة المباشرة.
- حصة معينة من الأعباء غير المباشرة لمراكز التموين والإنتاج.
- ويمكن تقدير تكلفتها جزافيا في حالة تعذر تحديد الأعباء السابق ذكرها وتكون في هذه الحالة تقريبية وغير دقيقة.

المعالجة المحاسبية على مستوى المحاسبة التحليلية:

- مخزون بداية المدة:SI:يتم إضافته إلى تكلفة إنتاج المنتجات المعنية خلال الفترة.
- مخزون نهاية المدة:SF:ي طرح من تكلفة إنتاج المنتجات المعنية خلال الفترة.

2. المنتجات نصف المصنعة (الوسيطة):

هي منتجات تعرف بأنها بلغت مرحلة معينة من صنعها ليست المرحلة التامة ، وتدخل في تركيبية المنتجات تامة الصنع، بحيث يمكن اعتبارها مواد أولية مستهلكة ، وتتميز عن المنتجات قيد الصنع بما يلي:

- قابلة للتخزين.
- قابلة للاستهلاك.
- قابلة للبيع.
- كما تتميز كذلك بدقة تكلفتها التي تحتسب بنفس طريقة حساب تكلفة المنتجات المصنعة .

المعالجة المحاسبية على مستوى المحاسبة التحليلية:

تدمج تكلفة إنتاج المنتجات نصف المصنعة المستهلكة ضمن تكلفة إنتاج المنتجات التامة خلال الفترة حيث تعتبر تكاليف مباشرة، وكيفية الإدماج تكون تماما مثل إدماج المواد الأولية المستهلكة.

❖ مثال تطبيقي حول الإنتاج 1/2 المصنع وقيد الصنع :

يتم إنتاج المنتج التام "A" على مرحلتين :

الورشة 1: تعالج المادة الأولية "M₁" للحصول على المنتج نصف الصنع "B".

الورشة 2: تمزج المادة الأولية "M₂" مع منتجين اثنين من النصف المصنع للحصول على منتج واحد تام الصنع "A".

بالنسبة للفترة محل الدراسة ، لخصت الأعباء كمايلي:

البيان	B	A
منتجات قيد الصنع لأول المدة	15.200	23.100
المادة الأولية M ₁ المستهلكة : (48وحدة X 450دج)	21.600	/
المادة الأولية M ₂ المستهلكة : (54 وحدة X 600دج)	/	32.400
اليد العاملة المباشرة: الورشة 1: (180س X 320دج)	57.600	/
اليد العاملة المباشرة: الورشة 2: (210س X 250دج)	/	52.500
الأعباء غير المباشرة: الورشة 1	32.000	/
الأعباء غير المباشرة : الورشة 2	/	43.900
منتجات قيد الصنع لآخر المدة	16.400	16.900

إنتاج 2/1 المصنع: 550وحدة ، الإنتاج التام: 225وحدة. الكميات المنتجة:

العمل المطلوب:

✓ حساب تكلفة إنتاج :

➤ المنتجات نصف المصنعة B.

➤ المنتجات التامة الصنع A.

3. المنتجات الفرعية (الثانوية):

هي منتجات يتم الحصول عليها بشكل عرضي أثناء تصنيع بعض المنتجات الرئيسية وتكون لها قيمة سوقية، ومن أمثلتها: أثناء تكرير البترول نتحصل على البنزين كمنتج رئيسي والزفت كمنتج ثانوي.

أما تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية فتحسب بعدة طرق، أهمها:

➤ تحديد معامل معادلة أو مكافئ بين المنتج الرئيسي .

➤ تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية = سعر البيع المحتمل (سعر السوق عادة) – (أعباء التوزيع + هامش الربح).

المعالجة المحاسبية على مستوى المحاسبة التحليلية:

نقوم بحساب نتيجة المحاسبة التحليلية للمنتجات الفرعية بشكل مستقل .

وعليه يجب أن تطرح تكلفة إنتاجه من تكلفة إنتاج المنتجات خلال الفترة بالمعادلة الآتية:

تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع = تكلفة الإنتاج خلال الفترة – تكلفة إنتاج المنتجات الفرعية.

4. الفضلات والمهمات (المنتجات المتبقية):

الفضلات هي مخلفات العمل الصناعي مثل بقايا الجلد في صناعة الأحذية ، أما المهمات فهي منتجات بها عيوب غير صالحة للاستعمال المباشر مثل القارورات المثقوبة.

وقد تم تجميعهما محاسبيا نظرا لوجود خصائص مشتركة فيما بينهما:

- تمثلان بقايا العمل الصناعي.
- ترتبان عن المنتجات التامة الصنع ونصف المصنعة على السواء.
- تفتقران إلى الاستعمال العادي أو التصريف الطبيعي.
- يتشابهان في المعالجة المحاسبية (المحاسبة العامة والتحليلية).

المعالجة المحاسبية على مستوى المحاسبة التحليلية:

إن وجود الفضلات والمهمات في المؤسسة يؤثر على حساب تكلفة الإنتاج ، وفقا للطريقة التي يتم التعامل بها مع هذه الفضلات والمهمات ،ويمكن التمييز بين ثلاث حالات:

A. الفضلات والمهمات التي لا تباع ولا يعاد استعمالها:

يفتقر هذا الصنف إلى أي قيمة وبالتالي يبقى تأثيره على تكلفة الإنتاج الإجمالية مقتصرًا على ما يترتب عن عملية التخلص منها من أعباء إضافية كالنقل والشحن والتفريغ.
حيث تصبح: تكلفة الإنتاج الإجمالية خلال الفترة = تكلفة الإنتاج العادية + الأعباء الإضافية

B. الفضلات والمهمات التي يعاد استعمالها:

هذه الفضلات والمهمات يمكن أن تعالج بشكل مستقل ،كما يمكن أن تدمج في منتجات أخرى (تامة الصنع أو نصف مصنعة)، وحسب أسلوب معالجتها تكاليفيا:

✓ إذا عولجت بشكل مستقل :

تكلفة إنتاج هذه الفضلات أو المهمات = التكلفة الأولية + أعباء الإنتاج الجديدة.
حيث تعبر التكلفة الأولية عن تكلفة الفضلات أو المهمات قبل إعادة معالجتها، وتحدد هذه التكلفة إما على أساس سعر سوقي تطرح منه أعباء التوزيع وهامش الربح المحتمل، أو على أساس تقدير جزافي .

✓ إذا أدمجت في منتج آخر:

يتم إضافة التكلفة الأولية (تحسب بنفس الطريقة السابقة) إلى تكلفة إنتاج المنتج المعني.
وفي كلا الحالتين لابد من طرح التكلفة الأولية من تكلفة إنتاج المنتجات التي أفرزت هذه الفضلات أو التي تنتهي إليها هذه المهمات.

C. الفضلات والمهمات التي تباع:

في هذه الحالة يمكن اللجوء إلى أحد الأسلوبين:

- إضافة سعر بيع الفضلات والمهمات إلى النتيجة التحليلية المحصل عليها دون تغيير في تكلفة الإنتاج.
- أو حساب التكلفة الأولية (دائما بنفس الطريقة) وتخفيضها من تكلفة الإنتاج الإجمالية.

5. الأغلفة التجارية:

عبارة عن مواد التعبئة والتغليف الضروري لاحتواء المنتج الموجه للبيع ، وتنقسم إلى نوعين:

• الأغلفة المتداولة (المسترجعة):

وهي غير مخصصة للبيع وتعتبر جزءا من التثبيات يتم إيداعها لدى العملاء مقابل مبلغ معين يسترد حين استرجاع هذه الأغلفة ، ومن أمثلتها: القارورات الزجاجية ،الصناديق...الخ ، وتحسب الأعباء الناتجة عنها ضمن مخصصات الإهلاكات (أعباء غير مباشرة) يتم إدراجها ضمن تكلفة الإنتاج مرورًا بمركز الإنتاج المعني.

• الأغلفة الثالفة (غير المسترجعة):

وهي تباع مع المنتج المباع فهي غير قابلة للاسترجاع أو للإيداع ،ومن أمثلتها:علبالمصبرات ،قارورات البلاستيك...الخ،وتحسب الأعباء الناتجة عنها ضمن أعباء الإنتاج المباشرة إن تمت عملية التغليف والتعبئة داخل ورشات الإنتاج ، أما إذا تمت عملية التغليف خارج الورشات (المخازن) فتحسب ضمن أعباء التوزيع المباشرة وتدمج مباشرة في سعر التكلفة.

تمارين تطبيقية حول المحور الثالث:

التمرين الأول: تنتج وتبيع مؤسسة " بني هارون " نوعين من المنتجات P_1 و P_2 باستخدام مادتين أوليتين M_1 و M_2 ، مع ملاحظة عدم وجود مخزون أول المدة من جميع أنواع المخزونات وقد تم استخراج المعلومات التالية من دفاترها لشهر مارس 2010 :

1- مشتريات الفترة:

- المادة الأولية M_1 : 3500 كغ بـ: 28 دج/كغ.
- المادة الأولية M_2 : 1500 كغ بـ: 32 دج /كغ.
- أعباء الشراء المباشرة تقدر بـ: 7.300 دج توزع على أساس قيمة مشتريات المواد الأولية.

2- الإنتاج والاستعمالات: أنتجت المؤسسة مايلي:

- 2300 وحدة من P_1 باستعمال 1600 كغ من M_1 و 300 كغ من M_2 .
- 1200 وحدة من P_2 باستعمال 540 كغ من M_1 و 284 كغ من M_2 .

3- اليد العاملة المباشرة: تتطلب عملية إنتاج P_1 : 5835 دقيقة ، وعملية إنتاج P_2 بـ: 9300 دقيقة بسعر 48 دج /ساعة.

4- الأعباء غير المباشرة: تلخص كمايلي مع الأخذ بعين الاعتبار أعباء إضافية بـ: 4250 دج وأعباء غير مدمجة بـ: 1565.52 دج:

المراكز الأساسية				المراكز الثانوية		المبالغ	المراكز الأعباء حسب الطبيعة
التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	التموين	الصيانة	الإدارة		
10%	30%	25%	5%	20%	10%	34.000	تموينات أخرى
30%	20%	20%	15%	10%	5%	12.000	خدمات خارجية
25%	25%	15%	5%	10%	20%	30.000	أعباء المستخدمين
10%	30%	20%	15%	10%	15%	4.000	أعباء عملياتية أخرى

ضرائب ورسوم	6.000	%25	/	%10	%5	/	%60
أعباء مالية	14.000	/	/	/	%30	%30	%40
مخصصات الإهلاكات	130.000	%10	%10	%15	%25	%25	%15
مجموع التوزيع الأولي							
الإدارة	/	%100	%10	%20	%25	%30	%15
الصيانة	/	%25	%100	/	%25	%30	%20
طبيعة وحدة القياس				كغ مواد أولية مشتراة	كغ مواد أولية مستعملة	وحدات منتجة	100 دج من رقم الأعمال

المبيعات :

- باعت المؤسسة 1600 وحدة من P1 بـ 150 دج للوحدة ، وكل ما أنتجته من P2 بـ 97.000 دج للإجمالي.
- أعباء التوزيع المباشرة 23.800 دج تحمل على أساس الكمية المباعة من النوعين.

المطلوب : مستخدما طريقة مراكز التحليل :

- ❖ إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
- ❖ حساب تكلفة شراء المواد الأولية M_1 و M_2 .
- ❖ حساب تكلفة إنتاج المنتجين P_1 و P_2 .
- ❖ حساب سعر التكلفة cout de revient .
- ❖ حساب النتيجة التحليلية الإجمالية و الصافية.

التمرين الثاني :

تقوم إحدى الورشات بتصنيع تشكيلة من القارورات الزجاجية:

- تم خلال شهر جوان من الدورة "n" تسجيل العمليات الآتية:
- تم تصنيع مايلي:

الصف	عدد الزجاجات المصنعة	التكلفة الإجمالية
A	25.000	125.000 دج
B	35.000	189.000 دج
C	38.000	247.000 دج

أظهرت عملية الجرد :

الصف	نسبة الزجاجات المعيبة	الفضلات (كغ)
------	-----------------------	--------------

20	%2.5	A
15	%3	B
35	%1	C

دراسة كيفية التصرف مع هذه الفضلات والمهمات بين أن:

- السعر السوقي للزجاجات المعيبة من الصنفين (C,A) يبلغ 2.25 دج (يتضمن هذا السعر 0.25 دج كأعباء توزيع وهامش ربح محتمل).
- الزجاجات المعيبة من الصنف B لا تتوفر على سوق خاصة بها ،وقد ردت تكلفتها الوحودية جزافا بـ 1.6 دج، وتستدعي إعادة معالجتها التحمل بأعباء إضافية وحدودية قدرها 3 دج.
- الفضلات التي أفرزها الصنفان (B,A) لا قيمة لها، غير أن رميها خارج المؤسسة وتنظيف المحلات الخاصة بها استتبع التحمل بأعباء قدرها 500 دج (تحمل مناصفة للصنفين).
- الفضلات الناتجة من الصنف (C) بالإمكان تسويقها بـ 0.75 دج للكغ (0.1 دج تمثل أعباء توزيع وهامش ربح محتمل).

العمل المطلوب:

➤ التعامل محاسبيا مع كل صنف.

التمرين الثالث:

مصنع " **يحيى هارون** " للمنتجات الكيماوية ينتج منتجا تام الصنع واحدا هو المنتج "أ" ، حيث تتم عملية الإنتاج في ورشتين:

➤ **الورشة 1:** تعالج المادة الأولية "م" للحصول على منتج نصف مصنع "س" وفضلات "ف" قابلة للبيع .

➤ **الورشة 2:** تحول المنتج نصف المصنع "س" وهذا بإضافة المادة الأولية "ن" من أجل الحصول على المنتج التام "أ".

فيما يتعلق بالفضلات "ف" القابلة للبيع فإن تكلفة إنتاجها يحصل عليها بعد طرح 20 % كمصاريف توزيع وبيع من سعر البيع المحتمل المقدرب: 800 دج للطن.

- المنتجات قيد الصنع توجد في بداية ونهاية الفترة المحسوبة في كل ورشة.

إن المنتجات نصف المصنعة المنتهى منها تمر مباشرة من الورشة الأولى إلى الثانية دون تخزين وسيطي .

- معطيات شهر جانفي 2024 لخصت فيما يلي:

1. **جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:** مع الأخذ بعين الاعتبار 4.650 دج كأعباء إضافية ،ويستثنى 3.200 دج كأعباء غير مدمجة:

البيان	الشراء ⁽¹⁾	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	10.800	81.600	85.300	64.900

(1) أعباء مركز الشراء توزع حسب الأطنان المشتراة.

2. المخزون في 2024/1/1:

المادة الأولية "م": 20 طن بقيمة 20.080 دج ،المادة الأولية "ن": 30 طن بقيمة 15.070 دج.، المادة المستهلكة (لوازم): 4000 دج، المنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع : معدومة (لا شيء)،.المنتجات قيد الصنع في الورشة 1 : 6430 دج،المنتجات قيد الصنع في الورشة 2 : 7240 دج.

3- مشتريات شهر جانفي 2024؛

المادة الأولية "م": 80 طن بقيمة 81600 دج ، المادة الأولية "ن": 120 طن بقيمة 65450 دج. ،المادة المستهلكة (لوازم) : 18000 دج.

4- الأعباء المباشرة (اليد العاملة المباشرة) : الورشة 1: 26300 دج - الورشة 2: 34600 دج.

5- الإنتاج والاستهلاكات: يظهر كراس الإنتاج:

✓ الورشة (1): استعملت 80 طن من المادة الأولية "م" و 5600 دج من المادة المستهلكة "لوازم"، حيث تحصلت على 4 أطنان من الفضلات "ف" القابلة للبيع ،و76 طن من المنتج نصف المصنع "س" و 4570 دج منتجات قيد الصنع لآخر المدة.

✓ الورشة (2): عالجت كل المنتجات نصف المصنعة "س" المتحصل عليها من الورشة (1)، واستعملت 110 طن من المادة الأولية "ن" ،و12400 دج من المادة المستهلكة (لوازم)، وتحصلت على 180 طن من المنتجات التامة الصنع "ا" ، ومنتجات قيد الصنع لآخر المدة بـ 8540 دج.

6- مبيعات شهر جانفي 2024؛ - باعت المؤسسة 150 طن من المنتجات التامة "أ" بـ 3000 دج للطن.

العمل المطلوب: علما ان المخرجات من المخزونات تقيم بالتكلفة الوسطية المرجحة.

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة و النتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية .

المحور الرابع:

طريقة التكاليف المتغيرة

المحور الرابع : طريقة التكاليف المتغيرة

تمهيد:

عرفت هذه الطريقة انتشارا كبيرا سنوات الستينات، خاصة في المؤسسات الأمريكية الا ان ظهور هذه الطريقة تعود الى سنة 1951 في مقال لمراقب التسيير الأمريكي WALDO NEIKIRK في مجلة الجمعية الوطنية لمحاسبي التكاليف NACA، وهناك من يرجع جذورها الأولى الى سنة 1936 لمقال في نفس المجلة لكتابه JONATHAN HARRIS اين كان لهما السبق في الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

وبعدها تبلورت وتطورت هذه الطريقة تحت مسمى DIRECT COSTING في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تظهر ان التسمية لاتعكس المعنى الحقيقي المتمثل في التكاليف المتغيرة وليس التكاليف الثابتة وهو عبارة عن خلط في المفاهيم فقط، حيث أنه يقصد بها طريقة التكاليف المتغيرة.

من خلال هذا المحور سنحاول الإحاطة بكل متطلبات تطبيق هذه الطريقة.

1. الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة :

تقوم طريقة التكلفة المتغيرة على مبدأ أساسي وجوهري يعتمد على تبويب او تصنيف التكاليف حسب سلوكها او حسب علاقتها بمستوى (حجم) النشاط.

حيث ان فهم السلوك يعد مفتاح اتخاذ العديد من القرارات على مستوى المؤسسة، والمسير الذي يتمكن من فهم سلوك تكاليف مؤسسته يملك القدرة الأكبر على التنبؤ بما ستكون عليه التكاليف في ظروف التشغيل المختلفة، وبالرغم من ان سلوك عناصر التكاليف يأخذ اشكالا مختلفة ومتباينة الا انه يمكن تصنيف التكاليف بالنسبة لعلاقتها بالتغير في مستوى النشاط الى 03 أنواع:

1- التكاليف المتغيرة (العملية).

2- التكاليف الثابتة (الهيكلي).

3- التكاليف المختلطة (شبه المتغيرة).

الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة هو المبدأ الاساسي الذي تقوم عليه هذه الطريقة ، وعليه وجب قبل الخوض في كيفية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة واهم استخداماتها وجب تحديد مفهوم دقيق لكل من التكاليف المتغيرة والثابتة والتكاليف المتغيرة وكيفية الفصل بينها:

1- **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير بصفة مباشرة مع تغير حجم الإنتاج او مستوى النشاط (علاقة طردية ثابتة) فهي تملك العناصر التي تتأثر بتقلبات كمية حجم أنشطتها وبشكل واضح ومحسوس ، فالتكاليف المتغيرة الاجمالية تتغير بتغير مستوى النشاط وبنفس النسبة وذلك لان العلاقة بينهما علاقة طردية، ويمكن التعبير عن اتكاليف المتغيرة رياضيا بالعلاقة التالية:

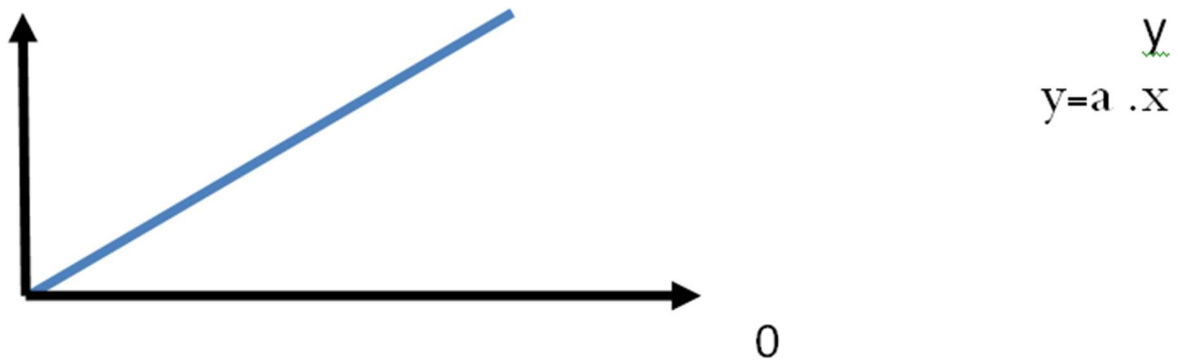
$$CV = CV_U \times Q \quad \text{وتقابلها المعادلة: } Y = ax$$

حيث :

- CV/Y هي التكاليف المتغيرة الاجمالية.

- X/Q هي مستوى (حجم) النشاط (وحدات منتجة ، كمية الإنتاج، رقم الاعمال....).

اما تمثيلها البياني فيكون بالشكل التالي:



ملاحظة هامة جدا:

- اذا كانت التكاليف المتغيرة الاجمالية تتغير بتغير مستوى النشاط فان على العكس من ذلك التكاليف المتغير الوحيدة تظل ثابتة مهما تغير مستوى النشاط ، ونعبر عنها رياضيا بالعلاقة التالية:

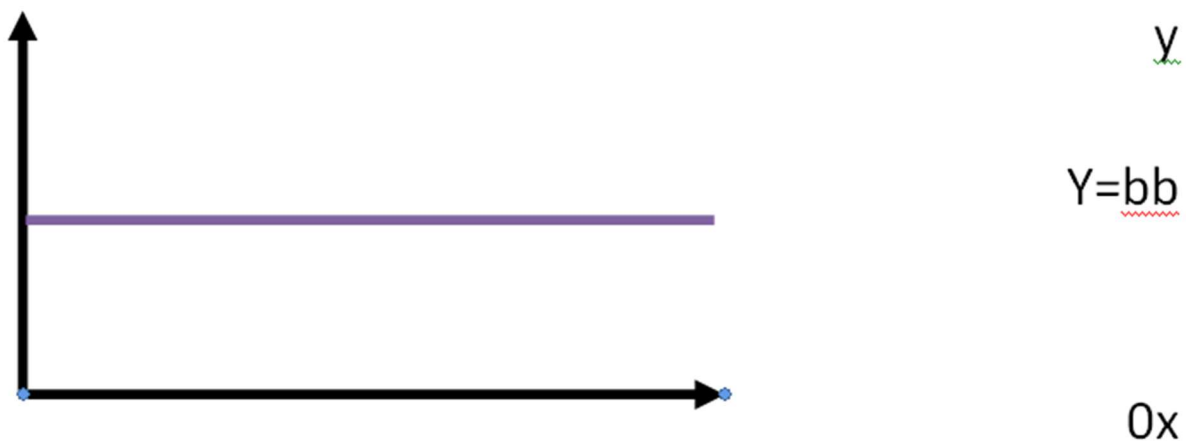
$$CV_U = a \implies Y_U = a$$

2- التكاليف الثابتة (الهيكلية) : Cout's Fixes(de structure)

- هي تكاليف مرتبطة بحياة المؤسسة ومتعلقة بطاقة إنتاجية محددة، فتغيرها لا يتماشى وتغير النشاط¹، فهي تمثل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة مهما كان حجم نشاطها ، فهي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج أي لا تتأثر في مجموعها بتقلبات مستوى النشاط، ومن امثلتها: الاهتلاكات، الإيجارات، التأمينات.....الخ.
- ويعبر عن التكاليف الثابتة رياضيا بالمعادلة:

$$CF = b \implies Y = b$$

وتمثل بيانيا بالشكل التالي:



اما التكاليف الثابتة للوحدة فهي متغيرة (متناقصة) بتزايد حجم النشاط، ويعبر عنها رياضيا بالمعادلة التالية:

$$CF_U = CF / Q \implies Y_U = b / X$$

¹- بديسي فهمية، المحاسبة التحليلية، دار الهدى- عين مليلة الجزائر، 2013 ، ص138

- 3- **لتكاليف المختلطة (شبه المتغيرة)** : وهي التكاليف التي تتكون من جزئين ، جزء ثابت وجزء متغير، وتتميز بكونها تزداد مع زيادة مستوى النشاط ولكن بنسب مختلفة (ليست طردية) عن زيادة مستوى النشاط ، وهذا النوع يمثل الأغلبية من التكاليف، ولإجل تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة وجبالفصل بين الجزئين (الثابت والمتغير)، وفي هذا الشأن توجد ثلاث طرق لفصلها:
- A. **طريقة الحد الأعلى والادنى (ويليامز)**: بموجب هذه الطريقة يتم فصل التكاليف وفق الخطوات التالية:
1. تحديد أعلى مستوى نشاط وادنى مستوى نشاط والتكاليف المختلطة المقابلة لكل منها.
 2. حساب التكلفة المتغيرة للوحدة:

ت م و = التكاليف المختلطة الأعلى – التكاليف المختلطة الأدنى / مستوى النشاط الأعلى – مستوى النشاط الأدنى

3. $مج ت م = ت م و X$ مستوى النشاط.
4. حساب التكاليف الثابتة بطرح التكاليف المتغيرة لمستوى النشاط من اجمالي التكاليف لنفس المستوى بالمعادلة: $ت ثا = مج التكاليف - ت م و$

مثال تطبيقي:

تم استخراج المعطيات التالية من احدى المؤسسات للثلاثي الأول من سنة 2024 والخاص بتكاليف الصيانة:

مستوى النشاط	جانفي	فيفري	مارس
تكاليف الصيانة	50.000 دج	65.000 دج	41.000 دج
مستوى النشاط	15.000 سا	20.000 سا	12.000 سا

المطلوب: فصل الجزء المتغير عن الثابت هند كل مستوى نشاط باستخدام طريقة ويليامز؟.

- B. **الطريقة البيانية (طريقة خريطة الانتشار)** : يتم فصل الجزء الثابت عن المتغير وفق هذه الطريقة باتباع الخطوات التالية:

- 1- رسم بياني يتضمن محورين: عمودي يمثل التكاليف المختلطة وافقي يمثل مستوى النشاط.
- 2- افرغ البيانات المتعلقة بمجموع التكاليف لكل مستوى نشاط ورسم خط مستقيم يمر عبر النقاط التي تم تفرغها عن طريق التقريب بالنظر (او المشاهدة) حيث تكون النقاط منتشرة حول الخط.
- 3- حساب التكاليف الثابتة والتي تكون التقاء الخط المستقيم مع المحور العمودي.
- 4- حساب التكلفة المتغيرة للوحدة عن طريق اختيار نقطتين على الخط المستقيم ، واكمال المعادلة:

حيث : $ت م و =$ الفرق بين تكاليف النقطتين المختارتين / الفرق في مستوى النشاط للنقطتين

ملاحظة هامة جدا:

- يؤخذ على هذه طريقة خط الانتشار عدم دقة النتائج والحصول على نتائج مختلفة اذا تم استخدامها من طرف اشخاص مختلفين نظرا للاختلاف بين الأشخاص عند رسم خط الانتشار ليتوسط نقاط المشاهدات

C. **طريقة المربعات الصغرى (الانحدار) :** حسب هذه الطريقة يتم فصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت رياضيا باستخدام العلاقة التالية:

$$Y = ax + b$$

$$a = \frac{\sum (X_i - \bar{X}) (Y_i - \bar{Y})}{\sum (X_i - \bar{X})^2}$$

$$b = \bar{Y} - a \bar{X}$$

وتعتبر هذه الطريقة من افضل وادق الطرق التي يمكن استخدامها في تقدير وفصل التكاليف، وعلى الرغم من ان الطريقتين الأولى والثانية تعتبران طريقتان غير دقيقتان الا انهما سعلتي الاستخدام وهو ما يجعلهما الطريقتين الأكثر استخداما في الواقع العملي.

II. تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة:

1- **مفهوم الطريقة وأهدافها :** الهدف الأساسي من فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة هو استخدامها في تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وعلى عكس طريقة مراكز التحليل فإن طريقة التكاليف المتغيرة تعتبر من طرق التكاليف الجزئية حيث يتم تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة انتاجها فهي لا تأخذ بالحسبان كل التكاليف بل جزء منها فقط، وقد ظهرت هذه الطريقة لمعالجة عيوب طرق التكاليف الكلية، والغرض من هذه الطريقة ليس حساب سعر التكلفة وتحديد النتيجة في حد ذاته، بل انها اغراضها تسييرية وتحليلية ، حيث تهتم بالدرجة الأولى بتحديد مستوى المردودية وتركيبته وتطوره، كما ان استخدامات هذه الطريقة تزداد وتتلاءم مع المؤسسات متعددة المنتجات.

وترتكز مقارنة طريقة التكلفة المتغيرة على عدة اعتبارات أهمها:²

- تبسيط العمليات الحسابية.
- تسهيل عملية اتخاذ القرارات .
- تساهم في تسهيل تحديد المسؤوليات من خلال استبعاد التكاليف الثابتة صعبة التحليل والتحميل.

2- **مراحل وكيفية تطبيق الطريقة:** ويتم تطبيق هذه الطريقة باتباع المراحل التالية:

- ✓ تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط.
- ✓ طرح التكلفة المتغيرة من رقم الاعمال لتحديد هامش التكلفة المتغيرة (هامش المساهمة)
- ✓ طرح التكاليف الثابتة من الهامش لتحديد النتيجة.

ويتم تجسيد عمل هذه الطريقة باستخدام جدول يسمى جدول الاستغلال التفاضلي Tableau d'exploitation و هو جدول يسمح بحساب التكلفة المتغيرة والهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة والذي يكون مختصره على الشكل التالي:

البيان	المبالغ الاجمالية	المبالغ الجزئية	النسب
رقم الاعمال CA			
التكلفة المتغيرة CV			

² - Smail kabbaj, said youssef, comptabilité analytique comptabilité de gestion, edisoft, casablanca – maroc, 2015, p223/

³ - Youssef jamel, comptabilité analytique comptabilité de gestion, al maarifa marakech ,maroc ; 2017 , p 160

الهامش على التكلفة المتغيرة			
M / CV			
التكاليف الثابتة CF			
النتيجة R			

ملاحظة: عند إعداد جدول الاستغلال التفاضلي يجب مراعاة مايلي⁴:

- التسلسل الوظيفي .
- التفرقة بين المؤسسات ذات الطابع التجاري والطابع الصناعي (أو الإنتاجي).
- حيث ان:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال – التكلفة المتغيرة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة – التكاليف الثابتة

اما مكونات التكلفة المتغيرة فتختلف باختلاف نشاط المؤسسة وتخضع للتسلسل الوظيفي كما ذكرنا أعلاه:

- ✓ في المؤسسة التجارية تتكون من:
 - تكلفة شراء البضاعة المباعة (المشتريات الصافية + أعباء الشراء).
 - الأعباء المتغيرة للتموين (مباشرة + غير مباشرة)
 - الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة + غير مباشرة)
 - ✓ في المؤسسة الإنتاجية تتكون من:
 - تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة
 - الأعباء المتغيرة للتموين (مباشرة + غير مباشرة)
 - الأعباء المتغيرة للإنتاج (مباشرة + غير مباشرة)
 - الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة + غير مباشرة)
- اما النسب فهي عبارة عن مؤشر من مؤشرات التسيير تعبر عن مدى مساهمة كل عنصر من عناصر جدول الاستغلال التفاضلي في تشكيل رقم الاعمال، وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة العنصر المعني = (قيمة العنصر/ رقم الاعمال) X 100 .

تجدر الإشارة كذلك الى ان طريقة التكلفة المتغيرة فيها اصدارين:

- طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.
- طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة.

وكلا الطريقتين يعملان بنفس الأسلوب مع اختلافات بسيطة نوردتها فيمايلي:

- بالنسبة للطريقة الأولى فان التكاليف الثابتة لا توزع على المنتجات ولكن يتم تحميلها على الدورة أو الفترة
- التكاليفية ككل ويتم طرحها من مجموع هوامش التكلفة المتغيرة للحصول على النتيجة، والشكل الموالي يوضح الية عمل طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

⁴ - عيسى جراد، محاسبة التكاليف – دروس نظرية ، دار الشهاب باتنة ، الجزائر، ص138.

- بالنسبة للطريقة الثانية (التكلفة المتغيرة المتطورة) فتعتبر كتحسين للطريقة الأولى من خلال المزج بين معايير او تصنيفات (متغير- ثابت) / (مباشر – غير مباشر)، فهي تركز على تقسيم التكاليف الثابتة الى نوعين⁵:

- تكاليف ثابتة خاصة : تخص كل منتج على حدى.
- تكاليف ثابتة مشتركة: تكون مشتركة بين مجموع المنتجات.

فطريقة التكلفة المتغيرة المتطورة تسمح بتحليل مردودية مختلف الأنشطة وتجنب اتخاذ قرارات خاطئة التي بنيت عليها طريقة التكاليف الكلية.

كما انها تسمح بالحصول على هامشين على التكلفة المتغيرة :

- هامش على التكلفة المتغيرة والمحسوب على مستوى طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.
- هامش على التكلفة المتغيرة الخاصة والذي يشير الى مساهمة كل عنصر في تغطية التكاليف الثابتة المشتركة.

وكخلاصة لما سبق وبشكل توضيحي فان طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة تعد ملائمة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج أو نشاط أو سوق أو قناة توزيع لانه في حال وجود تكاليف هيكلية او ثابتة خاصة فان شريحة النشاط تستحق الاحتفاظ بها في حال مساهمتها في تغطية التكاليف الثابتة المشتركة .

كما نشير الى ان اختيار تطبيق أي الطريقتين بالنسبة للمؤسسة مرتبط بالتنظيم الداخلي للمؤسسة وطبيعة نشاطها ، وبصفة عامة في حال الهياكل (بشرية، مادية، معلوماتية...) تكون مشتركة او (ممرضة) بين عديد الأنشطة او المنتجات من الاحسن تطبيق طريقة التكلفة البسيطة اما في حالة الهياكل موزعة او (غير ممرضة) على عدة أنشطة او منتجات فمن الاحسن استخدام طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة.

ومهما اختلفت الطريقة المتبعة فان اهداف طريقة التكاليف المتغيرة واستخداماتها لا تختلف ونستعرض اهم استخداماتها فيما يلي.

3- استخدامات طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير ومساهمتها في اتخاذ القرارات:

كما سبق واشرنا أعلاه فان طريقة التكاليف المتغيرة لها اهداف تسييرية تساعد المؤسسة على اتخاذ مجموعة من القرارات كما انها تتابع تحليل نتائج المؤسسة من خلال مجموعة من مؤشرات التسيير والتي تشكل دعائم هامة من اجل اتخاذ قرارات استراتيجية، من بين هذه المؤشرات⁶ : عتبة المردودية، النقطة الميتة، هامش الأمان.....

أ- **عتبة المردودية** - Seuil de rentabilité SR : (وتسمى كذلك برقم اعمال نقطة الصفر H و رقم الاعمال الحرج) هي مستوى النشاط الذي يسمح للمؤسسة بتغطية إجمالي تكاليفها (المتغيرة والثابتة) فهي إذن رقم الاعمال الذي يقابلة نتيجة لا تحقق ربحا ولا خسارة ، فكل رقم H اعمال يفوق عتبة المردودية يكون في منطقة نتحصل فيها على أرباح والعكس في حال رقم اعمال يقل عن عتبة المردودية نكون في حالة خسائر.

⁵ - Smail kabbaj, said youssef, idem , p.225 .

⁶ - Gérard melyn, compabilité analytique, Breal editions ,France, 2007,p.146.

فمن صالح المؤسسة ان تصل الى عتبة مردودية في اسرع وقت ممكن.
عند تحققي عتبة المردودية يكون لدينا ماييلي :

- النتيجة = 0.
- الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة.
- رقم الاعمال = التكاليف الاجمالية (التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة).

مثال تطبيقي:

تطبق مؤسسة بني هارون الإنتاجية طريق التكاليف المتغيرة لحساب مختلف التكاليف والنتيجة.

خلال سنة 2023 تم الحصول على المعلومات التالية:

- كمية الإنتاج والمبيعات: 7000 وحدة,
- سعر بيع الوحدة: 100 دج,
- التكلفة المتغيرة للوحدة: 70 دج.
- التكاليف الثابتة: 105.000 دج.

المطلوب:

- اعداد جدول الاستغلال التفاضلي.
- حساب عتبة المردودية (حسابيا ، رياضيا وبيانيا).
- حساب عتبة المردودية بالكمية (كمية التوازن).
- تحديد حدود عتبة المردودية.
- حساب هامش الأمان ومعدله.

✓ **حساب عتبة المردودية:** يتم حسابها انطلاق من عناصر جدول الاستغلال التفاضلي، ويمكن حسابها بثلاث طرق مختلفة:

- الطريقة الأولى:

عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.

- الطريقة الثانية:

عتبة المردودية = رقم الاعمال X التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

- الطريقة الثالثة:

عتبة المردودية = سعر بيع الوحدة X التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

من خلال معطيات المثال أعلاه:

- اعداد جدول الاستغلال التفاضلي:

البيان	المبالغ	النسب
--------	---------	-------

100 %	700.000	رقم الاعمال
70%	(490.000)	التكلفة المتغيرة
30%	210.000	الهامش على التكلفة المتغيرة
15%	(105.000)	التكاليف الثابتة
15%	105.000	النتيجة

- حساب عتبة المردودية حسابيا بالطرق الثلاثة (بالتعويض مباشرة في المعادلات المحددة سابقا):
الطريقة الأولى:

$$\text{عتبة المردودية} = 105.000 / 0,3 = 350.000 \text{ دج}$$

الطريقة الثانية:

$$\text{عتبة المردودية} = 105.000 \times 700.000 / 210.000 = 350.000 \text{ دج.}$$

الطريقة الثالثة :

$$\text{عتبة المردودية} = 105.000 \times 30 / 100 = 315.000 \text{ دج.}$$

✓ تحديد عتبة المردودية رياضيا :

نرمز لرقم الاعمال بـ X

لدينا:

- معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة بدلالة رقم الاعمال: $Y_1 = aX$

- حيث أن a : نسبة او معدل هامش التكلفة المتغيرة .

- معادلة التكاليف الثابتة: $Y_2 = b$

وقلنا سابقا انه عند عتبة المردودية : الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

$$Y_1 = Y_2 \implies aX = b \implies X = b/a$$

- من خلال معطيات مثالنا:

$$\left\{ \begin{array}{l} Y_1 = 0,3 X \\ Y_2 = 105.000 \end{array} \right. \implies Y_1 = Y_2 \implies 0,3 X = 105.000 \implies X = 350.000 \text{ DA}$$

✓ تحديد عتبة المردودية بيانيا :

✓ حدود عتبة المردودية :

هي مجموعة من العناصر تبلغ عندها عتبة المردودية، حيث ان معرفتها جد مفيد للتسيير في المؤسسة حيث ان تجاوزها بالزيادة او النقصان تدخل المؤسسة منطقة الربح او الخسارة حسب الحالة.

معرفة هذه الحدود يتطلب إعادة صياغة علاقة حساب عتبة المردودية بالشكل الذي يسمح باظهار هذه الحدود في العلاقة .

ننطلق من :

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

ومن جهة أخرى:

هـ / ت م = هـ / ت م و X عدد الوحدات المباعة

هـ / ت م و = سعر بيع الوحدة - ت م و

فاننا نجد ان:

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - ت م و) X عدد الوحدات المباعة - ت ثا.

وعند تحقق عتبة المردودية:

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - ت م و) X عدد الوحدات المباعة - ت ثا = 0

$$R = (PV_U - CV_U) \cdot Q - CF = 0$$

نلاحظ من المعادلة الأخيرة ان الحدود الأربعة لعتبة المردودية ظاهرة وتتمثل في:

- سعر بيع الوحدة.
- التكلفة المتغيرة للوحدة.
- عدد الوحدات المباعة.
- التكاليف الثابتة.

ولحساب قيمة أي حد من الحدود الأربعة لعتبة المردودية نعتبره مجهولا (X) ، ثم نقوم بتعويض الحدود الثلاثة المتبقية في المعادلة السابقة.

1- الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة (سعر البيع الأدنى) : نعتبر ان: $PV_U = x$

وبالتعويض في المعادلة: $R = (PV_U - CV_U) \cdot Q - CF = 0$

$$x = CV + CF / Q \quad \text{نجد ان:}$$

من خلال معطيات مثالنا:

$$\text{سعر البيع الأدنى} = 7000 / 105.000 + (70 \times 7000) = 85 \text{ دج.}$$

✓ اذا كان سعر البيع اقل من 85 دج فالنتيجة تكون في منطقة الخسارة.

✓ اذا كان سعر البيع اكبر من 85 دج تكون النتيجة في منطقة الربح.

2- الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة (التكلفة المتغيرة القصوى) : نعتبر ان: $CV_U = x$

وبالتعويض في المعادلة : $R = (PV_U - CV_U) \cdot Q - CF = 0$

$$x = CA - CF / Q \quad \text{نجد ان:}$$

من خلال معطيات مثالنا:

التكلفة المتغيرة القصوى = 85 دج.

- ✓ إذا كانت التكلفة المتغيرة للوحدة اقل من 85 دج النتيجة تدخل منطقة الربح.
- ✓ إذا كانت التكلفة المتغيرة للوحدة اكبر من 85 دج النتيجة تدخل منطقة الخسارة.

3- الحد الأدنى للكمية المباعة (كمية التوازن او التعادل): نعتبر ان $Q = x$

وبالتعويض في المعادلة : $R = (PVU - CVU) \cdot Q - CF = 0$

نجد ان : $X = CF / MCV_u$

من خلال معطيات مثالنا:

كمية التوازن = $105.000 / 100 - 70 = 3500$ وحدة.

- ✓ إذا كانت الكمية المباعة اقل من 3500 وحدة النتيجة تدخل منطقة الخسارة.
 - ✓ إذا كانت الكمية المباعة اكبر من 3500 وحدة النتيجة تدخل منطقة الربح.
- 4- الحد الأقصى للتكاليف الثابتة (التكاليف الثابتة القصوى): نعتبر ان $CF = x$

وبالتعويض في المعادلة : $R = (PVU - CVU) \cdot Q - CF = 0$

نجد ان : $X = MCV$

من خلال معطيات مثالنا:

التكاليف الثابتة القصوى = 210.000 دج

- ✓ إذا كانت التكاليف الثابتة القصوى اقل من 210.000 دج النتيجة تدخل منطقة الربح.
 - ✓ إذا كانت التكاليف الثابتة القصوى اكبر من 210.000 دج النتيجة تدخل منطقة الخسارة.
- ✓ نقطة الصفر (تاريخ بلوغ عتبة المردودية او النقطة الميتة): هي تاريخ تحقيق عتبة المردودية خلال الفترة التكاليفية قيد الدراسة.

ويتم حسابها بالعلاقة التالية:

نقطة الصفر (ن) = عتبة المردودية / رقم الاعمال X 12 شهر او 360 يوم

هذا اذا كانت الفترة التكاليفية مقدارها سنة وتتغير بتغير الفترة التكاليفية.

من خلال معطيات مثالنا:

نقطة الصفر = $350.000 / 700.000 \times 12 = 6$ اشهر

أي ان تاريخ عتبة المردودية هو مرور 6 اشهر من انطلاق السنة بما يقابل: يوم 30 جوان

- ✓ هامش الأمان: يمثل مدى ابتعاد المؤسسة عن منطقة الخسارة من خلال الفرق بين رقم الاعمال المحقق ورقم اعمال عتبة المردودية، ويتم حسابه بالعلاقة التالية:

هامش الأمان = رقم الاعمال - رقم اعمال عتبة المردودية

➤ اما معدل هامش الأمان : فيمثل النسبة المئوية التي يمثلها هامش الأمان من رقم الاعمال أي النسبة التي تباعد بها المؤسسة عن منطقة الخطر ، ويت حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل هامش الأمان} = \text{هامش الأمان} / \text{رقم الاعمال} \times (100\%)$$

من خلال معطيات مثالنا :

$$\text{هامش الأمان} = 700.000 - 350.000 = 350.000 \text{ دج}$$

$$\text{معدل هامش الأمان} = 700.000 / 350.000 = 50\%$$

التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار:

تقدم طريقة التكلفة المتغيرة للمسيرين معلومات ضرورية ومفيدة تمكن من حساب عتبة المردودية ومؤشرات التسيير واتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بتسيير المؤسسة.

1- دراسة تغييرات شروط الاستغلال:

تمكن طريقة التكلفة المتغيرة من دراسة مختلف التوقعات المستقبلية واتخاذ القرارات المناسبة واختيار البديل الأفضل في حالة تغير ظروف وشرط الاستغلال مثل تغير سعر البيع، ارتفاع أو انخفاض الطلب، ارتفاع أو انخفاض الطلب، ارتفاع أو انخفاض مختلف الأعباء المتغيرة أو الثابتة..... الخ.

مثال تطبيقي:

المعلومات التالية متعلقة بنشاط مؤسسة الباي الإنتاجية خلال الدورة والتي تطبق طريقة التكاليف المتغيرة.

- عدد الوحدات المنتجة والمباعة 800 وحدة.
- سعر بيع الوحدة 100 DA.
- التكلفة المتغيرة للوحدة 64 DA
- التكاليف الثابتة 126000 DA.

المطلوب:

- 1- إعداد جدول الاستغلال التفاضلي للدورة N.
- 2- للدورة الموالية N+1 تريد المؤسسة تحديث تجهيزاتها الإنتاجية وينتج عن ذلك:
 - زيادة الكمية المباعة ب: 25 %.
 - انخفاض سعر بيع الوحدة ب: 5%.
 - انخفاض التكلفة المتغيرة للوحدة ب: 10%.
 - ارتفاع التكاليف الثابتة ب: 15000 DA.
- بعد دراسة تغيرات شروط الإستغلال ، هل للمؤسسة فائدة في اجراء هذه التغيرات على استعمالها.

الحل:

- 1- جدول الاستغلال التفاضلي للدورة N:

البيان	المبالغ	%
رقم الأعمال { CA }	$950000 \times 0.95 \times 1.25 \times 800000$	100%
التكلفة المتغيرة { CV }	$(576000 = 0.95 \times 1.25 \times 512000)$	60.63%
الهامش على التكلفة	374000	39.37%

		المتغيرة { MCV }
%14.84	(141000=15000+126000)	التكاليف الثابتة { CF }
%24.53	233000	النتيجة { CA }

نلاحظ أن شروط الاستغلال المتوقعة للدورة N+1 إلى ارتفاع النتيجة بمقدار:

$$71000 = 162000 - 233000 \text{ أي نسبة } \frac{71000}{162000} \times 100 = 43.82\%$$

- يتم اختيار الوضعية الجديدة للدورة N+1 لأنها أكبر مردودية من الوضعية السابقة للدورة N.

2- تحليل المردودية لكل منتج:

تساعد طريقة التكلفة المتغيرة في تقييم مردودية المنتجات وترتيبها حسب الهامش على التكلفة المتغيرة المحقق لكل منتج ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة، حيث تسمح بإتخاذ قرارات تتعلق بتطوير بعض المنتجات والمحافظة عليها على إنتاجها أو إيقاف تصنيع بعض المنتجات الأخرى أو استبدالها.

مثال تطبيقي:

تنتج مؤسسة الهضاب 3 أنواع من المنتجات A. B. C:

- من أجل تحليل مردودية المنتجات قدمت لك المعلومات الخاصة بكل منتج خلال الدورة N:

البيان	المنتج A	المنتج B	المنتج C
عدد الوحدات المنتجة والمباعة	500	700	800
سعر بيع الوحدة	1000	500	312.5
تكلفة المواد الأولية واللوازم المستهلكة	300 DA / وحدة	280 DA وحدة	180 DA / وحدة
أعباء متغيرة للإنتاج	200 DA / وحدة	120 DA / وحدة	40 DA / وحدة
أعباء متغيرة للتوزيع	60 DA وحدة	10 DA / وحدة	20 DA / وحدة
التكاليف الثابتة الإجمالية	200000		

- تغيرات شروط الاستغلال المتوقعة للدورة N+1 :

البيان	المنتج A	المنتج B	المنتج C
عدد الوحدات المنتجة والمباعة	+15%	+12%	+8%
سعر بيع الوحدة	-10%	-3%	-2%
تكلفة المواد الأولية واللوازم المستهلكة	+3%	-8%	-6%
أعباء متغيرة للإنتاج	-5%	-10%	-3%
أعباء متغيرة للتوزيع	/	-6%	-2%

المطلوب:

- 1- حدد نتيجة الدورة N.
 - 2- حدد النتيجة المتوقعة للدورة القادمة مبينا مردودية كل منتج.
- ماهي وضعية الأفضل للمؤسسة. مع تبرير اجابتك.

الحل:

1- نتيجة الدورة N:

الرقم	البيان	المنتج A	المنتج B	المنتج C	المجموع
1	رقم الأعمال	500000	350000	250000	1100000
	* المواد الأولية المستهلكة	150000	196000	144000	490000
	* أعباء الانتاج المتغيرة	100000	84000	32000	216000
	* أعباء التوزيع المتغيرة	30000	7000	16000	53000
2	التكلفة المتغيرة	(280000)	(287000)	(192000)	(759000)
3	الهامش على التكلفة المتغيرة	220000	63000	58000	341000
4	التكاليف الثابتة				(200000)
5	النتيجة				141000

2- النتيجة المتوقعة للدورة القادمة N+1 :

- التغيرات المتوقعة للدورة N+1 :

البيان	المنتج A	المنتج B	المنتج C
رقم الأعمال	$517500 = 0.9 \times 1.15 \times 500000$	$380240 = 0.97 \times 1.12 \times 350000$	$264600 = 0.95 \times 1.08 \times 250000$
المواد الأولية.م	$177675 = 1.03 \times 1.15 \times 150000$	$201958.4 = 0.92 \times 1.12 \times 196000$	$146188.8 = 0.94 \times 1.08 \times 144000$
أعباء الإنتاج.م	$109250 = 0.95 \times 1.15 \times 100000$	$84672 = 0.9 \times 1.12 \times 84000$	$33525.2 = 0.97 \times 1.08 \times 32000$
أعباء التوزيع.م	$34500 = 1.15 \times 30000$	$7369.6 = 0.94 \times 1.12 \times 7000$	$16934.4 = 0.98 \times 1.08 \times 16000$

نتيجة الدورة N+1 :

الرقم	البيان	المنتج A	المنتج B	المنتج C	المجموع
1	رقم الأعمال	517500	380240	264600	1162340
	* المواد الأولية المستهلكة	177675	201958.4	146188.8	525822.2
	* أعباء الانتاج المتغيرة	109250	84672	33526.2	227445.2
	* أعباء التوزيع المتغيرة	34500	7369.6	16934.4	58804
2	التكلفة المتغيرة	(321425)	(287000)	(196646.4)	(81271.4)
3	الهامش على التكلفة المتغيرة	196075	63000	67953.6	350268.6
4	التكاليف الثابتة				(200000)
5	النتيجة				150268.6

- تحليل مردودية المنتجات:

3- المنتج A : انخفاض الهامش على التكلفة المتغيرة بقيمة $DA\ 23925 = 196075 - 220000$

4- المنتج B: ارتفاع الهامش على التكلفة المتغيرة بقيمة $DA\ 23240 = 63000 - 86240$

5- المنتج C: ارتفاع الهامش على التكلفة المتغيرة بقيمة = 67953.6 - 58000 = 9953.6 DA.
 ✓ الأفضل للمؤسسة :

- إنتاج المنتج A وفق شروط الاستغلال للدورة N .
 - اعتماد شروط الاستغلال للدورة N+1 لإنتاج المنتج B والمنتج C
- 6- في هذه الحالة تصبح النتيجة المتوقعة :

البيان	المنتج A	المنتج B	المنتج C	المجموع
الهامش على التكلفة المتغيرة	220000	86240	67953.6	374193.6
التكاليف الثابتة				(200000)
النتيجة				174193.6

المحور الخامس:

طريقة التحميل العقلاني

للتكاليف الثابتة:

المحور الخامس : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

تمهيد :

عند تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لاحظنا تجاهلها للتكاليف الثابتة في بداية الامر، وعند تحميلها للتكاليف الثابتة تحمل بصورة كلية ، وهو ما يجعل النتائج المتوصل لها غير منطقية وغير دقيقة وغير معبرة بصورة صادقة عن تكاليف المنتجات نظرا لكون المؤسسة غالبا لا تعمل بكل طاقتها ، ولتجنب هذه النقائص ظهرت طريقة أخرى تعتمد على تصنيف التكاليف حسب سلوكها (متغيرة وثابتة)، وهي ما يعرف بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1- مفهوم ومبدأ عمل الطريقة :

ترتبط هذه الطريقة بفكرة ثبات سعر التكلفة للوحدة الواحدة من المنتجات المباعة، مهما تغير النشاط (الإنتاج) ، ويكون ذلك من خلال تكييف نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة مع مستوى النشاط في الفترة المدروسة، ومقارنته مع مستوى النشاط العادي للمؤسسة، بغرض تحديد سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات وتصبح فيه تكلفة الوحدة المنتجة ثابتة ولا تتأثر بتغير حجم النشاط وتغيراته، حيث يتم تحميل سعر التكلفة بكامل الأعباء المتغيرة مضاف لها الأعباء الثابتة المحملة باستخدام معامل يدعى معامل التحميل العقلاني. ولهذا فإن المبدأ الأساسي الذي تقوم عليه هذه الطريقة، هو معرفة النشاط العادي، ومن ثم تحديد معامل التحميل للتكاليف الثابتة .

فطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة عبارة عن طريقة من طرق حساب سعر التكلفة مطورة لطريقة مراكز التحليل حيث تهدف الى تجنب بعض العيوب المسجلة على مستوى طريقة التكاليف المتغيرة والمتمثلة أساسا في تحميل المنتج بكل التكاليف الثابتة مهما تغير مستوى النشاط، فهذه الطريقة واعتمادا على الية مراكز التحليل تقوم بتحميل سعر تكلفة المنتج بالجزء من التكاليف الثابتة المتوافقة مع انتاجه العادي.

2- مراحل تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

من اجل حساب سعر التكلفة حسب هذه الطريقة نقوم باتباع الخطوات التالية:

- تقسيم تكاليف المؤسسة الإجمالية إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة.
- **تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة :** تعد هذه المرحلة اصعب مرحلة عند تطبيق هذه الطريقة، على اعتبار أن إختيار الأساس الذي يتم من خلاله التعبير عن الحجم العادي للنشاط المؤسسة يمكن أن يؤثر على النتيجة المترتبة لهذا القرار ، وفيما يلي تعريف لمفهوم النشاط العادي وكيفية تحديده مع تعريف للنشاط الفعلي:
- **النشاط العادي :** يعبر النشاط العادي على مستوى أو حجم النشاط الذي يمكن أن للمؤسسة تحقيقه حالة الاستغلال الكامل لطاقتها في ظل توفر كامل الظروف (الظروف المواتية والعادية) ، وعموما يمكن أن يتم تحديد النشاط العادي بالاعتماد على إحدى الطرق الثلاثة التالية ¹:

¹ - Smail kabbaj et Said youssef, Comptabilité analytique, edisoft, maroc, 2015, p 292 .

✓ **حسب قدرة المنشآت :** تركز على تحديد مستوى نشاط نظري او تقني مع اخذ بعين الاعتبار القدرات والمنشآت المتاحة، هذا المستوى يأخذ في الحسبان كذلك الاعطال، و التوقفات والانقطاعات الحتمية.

✓ **حسب إمكانيات البيع :** في هذه الحالة النشاط العادي يكون بناء على الإمكانيات التوقعية للبيع

✓ **حسب نشاط الفترات السابقة :** حيث يتحدد النشاط العادي للدورات السابقة

- **النشاط الفعلي (الحقيقي) :** يتمثل في مستوى النشاط الفعلي (الإنتاج الفعلي) الذي تحققه المؤسسة فعليا خلال الفترة محل الدراسة .

➤ **حساب معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :** ويتم تحديد هذا المعامل وفق المعادلة التالية :

معامل التحميل العقلاني = حجم النشاط الفعلي / حجم النشاط العادي

➤ **تحديد حجم التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا :** بهدف استبعاد أثر تغير حجم النشاط على حساب تكلفة الوحدة يتم حساب التكاليف الثابتة المحملة وفق معامل التحميل العقلاني حسب العلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

➤ **حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا :** والناتج عن تطبيق معامل التحميل العقلاني ، والذي يتم حسابه كمايلي:

فرق التحميل = التكاليف الثابتة المحملة – التكاليف الثابتة الفعلية

ويتم تفسير فرق التحميل حسب 3 حالات :

- **الحالة الأولى:** التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا < التكاليف الثابتة الفعلية ، وبالتالي فإن الفرق بين تلك التكاليف (أي التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا – التكاليف الثابتة الفعلية) يكون موجبا ، وعليه فإن الفرق يشكل فائض (ربح زيادة) نشاط (أرباح فعالية) BONIS DE suractivité وهو يمثل قيمة الأعباء الثابتة الوهمية المحملة لسعر التكلفة..

- **الحالة الثانية:** التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا > التكاليف الثابتة الفعلية ، وبالتالي فإن الفرق بين تلك التكاليف يكون سالبا ، وعليه فإن الفرق يشكل تكلفة بطالة (تكلفة عطالة) Cout de chomage فهذه التكلفة تدل على ان جزء من الطاقات الإنتاجية المتاحة للمؤسسة غير مستغلة .

- **الحالة الثالثة:** التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية، في هذه الحالة تكون المؤسسة عند مستوى نشاطها العادي (وهو مساوي للنشاط الفعلي) ، وبالتالي عدم وجود تكاليف بطالة أرباح فعالية (في هذه الحالة نعود لتطبيق طريقة مراكز التحليل (الكلية)).

➤ **الخطوة الأخيرة** تتمثل في استنتاج النتائج المتعلقة بتطور التكاليف المتغيرة.

▪ **مثال توضيحي:**

أنتجت إحدى المؤسسات 2500 وحدة من المنتجات خلال شهر جانفي ، وكانت التكاليف الثابتة الإجمالية لها 15000 دج ، أما التكاليف المتغيرة للوحدة فقد بلغت 4 دج للوحدة ، وفي شهر فيفري من نفس السنة أنتجت المؤسسة 2400 وحدة ، فإذا علمت أن كمية الإنتاج الشهرية العادية تقدر بـ 2500 وحدة .

المطلوب : باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أحسب سعر تكلفة الوحدة ، والتكلفة الثابتة للوحدة خلال شهري جانفي وفيفري؟ .
حل المثال التوضيحي:

طريقة التكاليف المتغيرة	طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة		
	جانفي	فيفري	
حجم الإنتاج (1)	2500	2400	
إجمالي التكاليف المتغيرة (2)	$10000=4*2500$	$9600=4*2400$	
معامل تحميل التكاليف الثابتة	/	/	
إجمالي التكاليف الثابتة المحملة (3)	15000	15000	
إجمالي سعر التكلفة			
(2)+(3)=(4)	25000	24600	
سعر التكلفة للوحدة (5)=(2)/(1)	10	10.25	

نلاحظ من قيم الجدول السابق أنه في طريقة التكلفة المتغيرة ، عندما انخفض حجم النشاط من 2500 إلى 2400 وحدة ، فإن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة قد ارتفع من 6 إلى 6.25 دج ، مما يترتب عنه ارتفاع سعر التكلفة للوحدة من 10 إلى 10.25 للوحدة أما في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فإن تغير حجم النشاط لا يؤثر على نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة ، وبقي ثابتا عند 6 دج ، مما سمح للمؤسسة بالحفاظ على سعر التكلفة للوحدة ثابتا عند 10 بالرغم من تغير حجم النشاط .

حيث باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة نلاحظ عدم استقرار سعر تكلفة الوحدة بسبب عدم ثبات نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة مما لا يسمح بالتقدير التكاليفي الموحد للوحدات المنتجة أو المبيعة عند اختلاف مستويات النشاط. ، اما باستخدام طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فإن الإنتاج لا يتم تحميله بجميع التكاليف الثابتة إلا في حالة الإستغلال الكامل للطاقة (النشاط العادي) أما في حالات عدم الاستغلال الكلي للطاقة فيجب ألا يتحمل الإنتاج بتكلفة الطاقة غير المستغلة بل تحمل لنتيجة الدورة (معالجة محاسبية آجلة للتسوية).

3- النماذج التطبيقية للتحميل العقلاني (كيفية حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية)؛

حساب مختلف التكاليف وأسعار التكلفة باعتماد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يقتضي مراعاة ما اذا كان النشاط في مختلف مراكز التحليل متجانسا او لا، لأن العرض الجدولي يتحدد في ظل هذا المعطى، حيث ان المبدأ الأساسي للطريقة يتمثل في كون التكاليف الثابتة غير المباشرة تعالج محاسبيا في جدول مراكز التحليل، ففي حالة تماثل معامل التحميل في جميع المراكز (ثانوية ورئيسية)، يكون العمل المحاسبي سهل ولا تظهر أي مشكلة حيث يتم حساب فرق التحميل في مرحلة واحدة ، في حين اذا كان معامل التحميل مختلف من مركز لآخر فان فروق التحميل يجب ان تحتسب بالنسبة لكل مركز تحليل على حدى، لذا يتوجب القيام بعمل محاسبي بعد التوزيع الاولى للأعباء غير المباشرة وقبل التوزيع الثانوي².

حيث تقسم الأعباء غير المباشرة الى قسمين:

- أعباء غير مباشرة متغيرة: تحمل مباشرة الى مجموع التوزيع الثانوي بعد التحميل العقلاني.
- أعباء غير مباشرة ثابتة: تضرب في معامل التحميل العقلاني لتحديد الأعباء الثابتة المحملة ثم الى مجموع التوزيع الثانوي بعد التحميل العقلاني.

وفي الأخير يتم حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية بنفس طريقة مراكز التحليل اخذين بعين الاعتبار معامل التحميل العقلاني عند اعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

4- تقييم الطريقة :

تسمح طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بتحديد تكلفة وحدوية مستقرة وعقلانية مستقلة عن مستوى النشاط، هذه المقاربة تحدد تكلفة كلية اكثر اقتصادية تأخذ بعين الاعتبار مخاطر المحيطة بالمؤسسة، وعليه يمكن تحديد اهم مزايا وعيوب الطريقة في النقاط التالية:

➤ المزايا :

- ✓ إزالة التذبذب في أسعار التكلفة والذي يعود بالأساس إلى أثر تغيرات حجم النشاط على الأعباء الثابتة، أي جعل متوسط نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يميل إلى الثبات، الأمر الذي تتميز به هذه الطريقة عن طريقة مراكز التحليل وتنشابه فيه مع طريقة التكاليف المتغيرة.
- ✓ إعطاء المعلومات للمسؤولين في المؤسسة حول مبلغ الخسارة الناجمة عن إنخفاض مستوى النشاط والتي تسمى تكلفة البطالة أو تكلفة قلة النشاط أو حول الربح المتأني من ارتفاع حجم النشاط والذي يسمى ربح زيادة الفعالية.
- ✓ لا تنقل الجزء الغير المستغل من التكاليف الثابتة عبثا على عاتق المستهلكين عند تحديد أسعار بيع المنتجات.
- ✓ ومن جهة ثانية وعلى مستوى إدارة المؤسسة فهي تبين مدى كفاية توزيع الموارد الاقتصادية ومدى الاستفادة منها. فهي تبرز الخسائر الناتجة عن عدم الاستغلال الكامل للطاقات الانتاجية المتاحة مما يحفز على التفكير في إيجاد بدائل تمكن من استغلال كامل الطاقات ومراعاة ذلك عند إعداد الخطط الجديدة.
- ✓ تعتبر كوسيلة لحساب التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية³.

²- بديسي فهمية، المحاسبة التحليلية- دروس وتمارين- ، دار الهدى ، عين مليلة - الجزائر، 2013، ص ص-183. 184.

³- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - الجزء الثاني ، دار البعث قسنطينة- الجزائر، 1988، ص132.

✓ تسمح بمشاركة مجموعة مختلفة من العمال والمسؤولين في عملية اتخاذ القرار ، على اعتبار أن عملية تحديد حجم النشاط العادي يرتبط ببعض المعطيات التقنية وكذلك التسويقية والاستراتيجية ، التي لا يستطيع المحاسب وحده الحصول عليها ، مما يتطلب منه التنسيق مع بقية المصالح داخل المؤسسة عند اختيار حجم النشاط العادي .

✓ تعطي للمؤسسة قدرة أكبر على المنافسة داخل السوق ، حيث تقدم لها أسسا منطقية تسمح لها بوضع الحد الأدنى للتكاليف الثابتة الذي يمكن تحميله ، وبالتالي فإن سعر التكلفة لن يتغير بحجم النشاط ، مما يبقى أسعار المؤسسة عند سعر تنافسي .

➤ العيوب :

✓ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي بشكل دقيق ، على اعتبار أن بعض المعطيات المعتمدة في تحديد حجم النشاط العادي هي عبارة عن قيم تقريبية ، خاصة ما تعلق بقيم نشاط المنافسين ، مما يؤدي سوء تقديرها إلى قرارات خاطئة ، وهذا إلى جانب صعوبة الحصول على تلك المعلومات⁴.

✓ صعوبة التسعير في المدى الطويل .

5- أمثلة تطبيقية محلولة:

➤ مثال تطبيقي 01:

يقدر مستوى النشاط العادي لمؤسسة بني هارون الصناعية خلال الثلاثي بـ 2400 وحدة، علما ان انتاج وبيع وحدة واحدة يتطلب:

• مواد اولية ولوازم مستهلكة = 140 دج / للوحدة

• 1,5 ساعة يد عمل مباشرة بأجرة 90 دج / ساعة

• اعباء اخرى متغيرة = 25 دج

• التكاليف الثابتة الاجمالية = 240000 دج

- يقدر الانتاج الفعلي للمؤسسة خلال السنة N كما يلي:

الثلاثي 1	الثلاثي 2	الثلاثي 3	الثلاثي 4
3000	2400	2700	2100

المطلوب :

1. احسب في جدول التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة عند مستوى النشاط العادي.

2. احسب معامل التحميل العقلاني والأعباء الثابتة المحملة لكل ثلاثي .

3. احسب فرق التحميل وبين نوعه.

4. احسب لكل ثلاثي التكاليف الحقيقية الإجمالية وللوحدة .

5. احسب لكل ثلاثي تكاليف التحميل العقلاني الإجمالية وللوحدة .

⁴ Youssef jamal, *comptabilité analytique*, édition almaarifa –maroc ,2017, P.207

6. ماذا تلاحظ من خلال مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني .

الحل:

1. حساب التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة عند مستوى النشاط العادي:

المبالغ	البيان
$336000 = (140 \times 2400)$ $324000 = (90 \times 1,5 \times 2400)$ $60000 = (25 \times 2400)$	• مواد أولية ولوازم مستهلكة • يد عاملة مباشرة • اعباء متغيرة
720000	التكلفة المتغيرة
240000	التكاليف الثابتة
960000	التكاليف الإجمالية
2400	حجم النشاط العادي
$300 = (2400 \div 720000)$	التكلفة المتغيرة للوحدة
$100 = (2400 \div 240000)$	التكاليف الثابتة للوحدة
$400 = (2400 \div 960000) = (100 + 300)$	تكلفة الوحدة

2. حساب معامل التحميل العقلاني والأعباء الثابتة المحملة لكل ثلاثي:

البيان	الثلاثي 1	الثلاثي 2	الثلاثي 3	الثلاثي 4
حجم النشاط الحقيقي	3000	2400	2700	2100
الأعباء الثابتة الحقيقية	240000	240000	240000	240000
معامل التحميل العقلاني	$1,25 = (2400 \div 3000)$	$1 = (2400 \div 2400)$	$1,125 = (2400 \div 2700)$	$0,875 = (2400 \div 2100)$
الأعباء الثابتة المحملة	$= (1,25 \times 240000)$	$= (1 \times 240000)$	$= (1,125 \times 240000)$	$= (0,875 \times 240000)$
	300000	240000	270000	210000

3 – حساب فرق التحميل وتحديد نوعه:

البيان	الثلاثي 1	الثلاثي 2	الثلاثي 3	الثلاثي 4
الاعباء الثابتة الحقيقية (الفعلية)	240000	240000	240000	240000
الاعباء الثابتة المحملة	300000	240000	270000	210000
فرق التحويل	60000+	0	30000+	30000-

نوع الفرق	ربح فعالية	فرق معدوم	ربح فعالية	تكلفة بطالة
-----------	------------	-----------	------------	-------------

4- التكاليف الحقيقية لكل ثلاثي:

البيان	الثلاثي 1	الثلاثي 2	الثلاثي 3	الثلاثي 4
حجم النشاط	3000	2400	2700	2100
اعباء متغيرة	$=300 \times 3000$	$=300 \times 2400$	$=300 \times 2700$	$=300 \times 2100$
اجمالية	900000	270000		
اعباء ثابتة اجمالية	240000	240000	240000	240000
التكلفة الاجمالية	1140000	960000	1050000	870000
اعباء متغيرة للوحدة	300	300	300	300
اعباء ثابتة للوحدة	80	100	88,88	114,28
تكلفة الوحدة	380	400	388,88	414,28

5- التكاليف العقلانية لكل ثلاثي:

البيان	الثلاثي 1	الثلاثي 2	الثلاثي 3	الثلاثي 4
حجم النشاط	3000	2400	2700	2100
اعباء متغيرة	$=300 \times 3000$	$=300 \times 2400$	$=300 \times 2700$	$=300 \times 2100$
اجمالية	900000	270000		
اعباء ثابتة اجمالية	300000	240000	270000	210000
التكلفة الاجمالية	1200000	960000	1080000	840000
اعباء متغيرة للوحدة	300	300	300	300
اعباء ثابتة للوحدة	100	100	100	100
تكلفة الوحدة	400	400	400	400

6- نلاحظ من خلال مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني:

- التكاليف الحقيقية: تكلفة الوحدة متغيرة (تتناقص كلما زاد حجم النشاط والعكس صحيح).
- التحميل العقلاني: تكلفة الوحدة ثابتة (=400) ولا علاقة لها بتغيير حجم النشاط.

مثال تطبيقي 02:

نتج مؤسسة بني هارون منتجين تامين P2 و P1 في ورشتين: (التفصيل والتركيب)، باستخدام مادتين أوليتين M1 و M2 ولوازم C:

تحصلت على المعطيات التالي المتعلقة بإنتاج المؤسسة خلال الفترة المعتبرة (الثلاثي الأول/N):

1- المشتريات:

- المادة M1: 8000 Kg بـ DA60 / Kg
- المادة M2: 6000 Kg بـ DA 50 / Kg
- اللوازم C: ما قيمته 75000 DA

2- الاستهلاكات:

- المادة M1: 5000 Kg منها 3500 Kg للمنتج و P1 الباقي للمنتج P2.
- المادة M2: 4500 Kg 25 % للمنتج و P1 الباقي للمنتج P2.
- اللوازم المستهلكة C: ما قيمته 23600 DA منها 14000 DA للمنتج و P1 الباقي للمنتج P2.

3- الاعباء المباشرة:

- على الشراء = 8 % من ثمن الشراء.
- على الانتاج: 210 ساعة عمل مباشرة بـ DA 250 / ساعة، منها 150 ساعة لـ P1 الباقي لـ P2.
- على التوزيع: DA 65 لكل وحدة مباعه من P1 او P2.

4- الانتاج: 100 وحدة من P1، 120 من P2.

5- الاعباء غير المباشرة: موضحة في الجدول التالي:

البيان	الاقسام	التموين	التفصيل	التركيب	التوزيع
مج التوزيع الثانوي قبل التحميل العقلاني		166800	311500	35200	67700
اعباء ثابتة		42000	50000	12000	17000
طبيعة وحدة العمل	100 DA من ثمن الشراء	100 DA	Kg م.ا.مستهلكة	وحدات منتجة	100 DA من رقم الأعمال
معامل التحميل العقلاني	1,1	0,85	1	1,2	

6- المبيعات:

- 80 وحدة من P1 بسعر: DA 6700 للوحدة.
- 110 وحدة من P2 بسعر: DA 9500 للوحدة.

المطلوب: بتطبيق طريقة التحميل العقلاني للاعباء الثابتة:

- 1- اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة
- 2- احسب تكلفة الشراء.
- 3- احسب تكلفة الانتاج.
- 4- احسب سعر التكلفة.
- 5- احسب النتيجة التحليلية للاستغلال لكل منتج.

الحل:

1- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة:

البيان / الاقسام	التموين		التفصيل		التركيب		التوزيع		£ فرق التحميل
	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	
مجموع التوزيع الثانوي	42000	124800	50000	261500	12000	23200	17000	50700	
معامل التحميل العقلاني	1,1		0,85		1		1,2		
تكاليف ثابتة محملة	46200		42500		12000		20400		
فرق التحميل	4200+		7500-		0		3400+		
£ التوزيع الثانوي بعد التحميل العقلاني	171000	304000	35200	71100					
طبيعة وحدة العمل	DA100 من ثمن الشراء	Kg م.ا.مستهلكة	وحدات منتجة	DA100 من رقم الأعمال					
عدد وحدات العمل	8550	9500	220	11850					
تكلفة وحدة العمل	20	32	160	6					

2- تكلفة الشراء:

البيان	المادة (M1)			المادة (M2)			اللوامز
	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	
أعباء مباشرة:							
ثمن الشراء	8000	60	480000	6000	50	300000	75000
أعباء الشراء المباشرة	480000	0,08	38400	300000	0,08	24000	6000
أعباء غير مباشرة:							
قسم التموين	4800	20	96000	3000	20	60000	15000
تكلفة الشراء	8000	76,8	614400	6000	64	384000	96000

3- تكلفة الانتاج:

البيان			المنتج(P1)			المنتج(P2)		
الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
<u>الاعباء المباشرة:</u>								
3500	76.8	268800	1500	76,8	115200			
1125	64	72000	3375	64	216000			
	/	14000	/	/	9600			
150	250	37500	60	250	15000			
<u>الاعباء غير المباشرة:</u>								
4625	32	148000	4857	32	156000			
100	160	16000	120	160	19200			
100	58563	556300	120	4425	531000			
تكلفة الانتاج								

4- سعر التكلفة:

البيان			المنتج(P1)			المنتج(P2)		
الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
80	5563	445040	110	4425	486750			
80	65	5200	110	65	7150			
5360	6	32160	6490	6	38940			
80	6030	482400	110	4844	532840			
سعر التكلفة								

5- النتيجة التحليلية للاستغلال:

البيان			المنتج(P2)			المنتج(P2)		
الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
80	6700	536000	110	5900	649000			
80	6030	482400	110	4844	532840			
80	670	53600	110	1056	116160			
النتيجة التحليلية للاستغلال لكل منتج								

المحور السادس:

طريقة التكاليف المعيارية و

المحددة سلفا

المحور السادس: طريقة التكاليف المعيارية والمحددة سلفا

تمهيد :

تندرج طريقة التكاليف المعيارية ضمن التسيير التنبؤي ومراقبة التسيير، بهدف التخطيط للمستقبل لاجل اتخاذ قرارات عقلانية، ومحاولة تقدير النتائج المحتملة بنوع من الدقة تماشيا وطبيعة الأهداف المراد الوصول اليها، فمحاسبة التسيير في اطار التسيير التنبؤي تسمح بمايلي:

- اعداد تنبؤات الأعباء والنواتج.
 - ملاحظة تحقيق التنبؤات وتفسير الانحرافات الناتجة عنها.
- نحاول من خلا هذا المحور معالجة حساب التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات الناتجة عن مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الحقيقية.

1. تعريف وأهداف التكاليف المعيارية:

التكلفة المعيارية هي قيمة تقديرية مسبقة لتكلفة إنتاج مادة أو تقديم خدمة تحت ظروف معيارية: حيثُ يساعدُ هذا المفهوم الشركات على تتبُّع وتحليل الكفاءة الاقتصادية بشكل فعال من خلال مقارنة هذه التقديرات بالتكلفة الفعلية، كما أنَّ استخدام التكلفة المعيارية يمكن أن يكشف عن انحرافات قد تشير إلى مشاكل في الإنتاج أو الإدارة، مما يمكن الإدارة من التدخل السريع لتصحيح المسار.

وقد عرفت التكاليف المعيارية والتي يطلق عليها كذلك تسمية التكاليف التقديرية او النموذجية او التنبؤية، بأنها : تكلفة محسوبة بفرض تجسيد الحركات الكمية والقيمة في المحاسبة التحليلية للاستغلال وذلك قصد إظهار الانحرافات بين لأعباء الفعلية (الحقيقية) والأعباء المقدرة¹.

كما يعبر عنها بانها تكاليف موضوعة أو محددة مسبقا بالإستناد إلى تقديرات وحسابات المكاتب الفنية ، وتعتبر بذلك قواعد يعتمد عليها في قياس مثالية تكاليف الوحدات المنتجة .

و تكمن أهمية التكلفة المعيارية في قدرتها على توفير إطار عمل محكم للتحكم في تكاليف الموازنات وتعزيز الكفاءة المالية والإدارية، فمن خلال توفير معيار للمقارنة، تساعد التكلفة المعيارية الشركات على تقييم أدائها بدقة، وذلك لتحديد فرص التحسُّن، من خلال السعي الى تحقيق مايلي:

- إمكانية حساب تكلفة صنع المنتجات بسرعة ، حيث ان المؤسسة إذا إستخدمت في تحديد تكلفة صنع نموذجية، الوسط الحسابي للنتائج السابقة فيمكنها إستخدامه كنموذج أو كمقياس لتحديد تكاليف أي مستوى نشاط (أي حجم)دون إنتظار نهاية الفترة المحاسبية لتحديد كلفة الصنع الجديدة ، حيث يسهل عليها مثلا اتخاذ قرار البيع فيما يخص الطلبيات .
 - تمكن من مراقبة شروط الاستغلال الداخلية :
- والمراقبة هنا تكون بتحديد الإنحرافات بين التكاليف النموذجية والتكاليف الفعلية بغرض المحافظة على شروط الاستغلال الطبيعية .
- تحسين التخطيط المالي:تمكّن التكلفة المعيارية الشركات من إعداد تقديرات مالية أكثر دقة، مما يسهل عملية التخطيط والميزانية.
 - مراقبة الأداء: تساعد هذه الفرضية (التكلفة المعيارية) على موازنة التكاليف الواقعية بالتكاليف المخطط لها، مما يمكّن الشركات من رصد الأخطاء وتقييم الأداء.

¹ - ملكة حفيظة شبايكي، المحاسبة التحليلية (دروس نظرية)، مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة، 2002، ص. 94.

- دعم صنع القرار: توفر هذه الطريقة بيانات قيّمة تساعد في إدارة واتخاذ قرارات مباشرة مستنيرة بخصوص تسعير أي منتج أو خدمة، وهو ما يعزّز من الإنتاجية بشكل كبير.

II. تقدير التكاليف المعيارية:

يمكن تحديد أو تقدير التكاليف المعيارية بعدة طرق ، حيث ان تعدد تسمياتها ناتج عن تغير هذه الطرق ، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين 3 طرق:²

- **تكلفة معيارية:** في حال تحديدها انطلاقا من تحليل تقني واقتصادي .
 - **تكلفة موازناتية:** اذا تم تحديدها بناء على معطيات دورة سابقة .
 - **تكلفة وسطية تنبؤية:** اذا تم تحديدها من خلال حساب متوسط معطيات الدورات السابقة.
- III. **مراحل حساب التكاليف المعيارية:** تمر عملية حساب التكاليف المعيارية بعدة مراحل ، وهي³
- 1- مرحلة التحديد: تتمثل في تحديد او حساب التكاليف المعيارية والتي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي.
 - 2- مرحلة القياس: تتمثل في قياس او حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الاستغلال والتكاليف التقديرية.
 - 3- مرحلة التحليل: وتتمثل في تحليل الانحرافات أي البحث وبالتالي تحديد الأسباب التي أدت الى التباين بين التكاليف المعيارية والحقيقية ، ومن اجل اتخاذ القرارات المناسبة .
- IV. **حساب وتحديد طبيعة الانحرافات:** الانحراف يمثل الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية المحددة مسبقا أي الاختلاف بين ماتحقق خلال دورة النشاط ووبين ما كان متوقعا، من تكاليف ونتائج .

يحدد الانحراف عادة تماشيا والدورة التكاليفية ، ويتم حساب الانحراف الكلي من خلال العلاقة:

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{تكلفة الإنتاج الحقيقي} - \text{تكلفة الإنتاج المعياري (التقديري)}$$

حيث ان:

- $\text{تكلفة الإنتاج الحقيقي} = \text{تكلفة انتاج الوحدة الحقيقية} \times \text{الانتاج الحقيقي}$.
 - $\text{تكلفة الإنتاج المعياري} = \text{تكلفة انتاج الوحدة المعيارية} \times \text{الإنتاج الحقيقي}$
- والانحراف قد يكون موجبا او سالبا.

وتتكون التكاليف المعيارية أساسا من أعباء مباشرة واعباء غير مباشرة .

- **المباشرة:** تتمثل في المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة.
- **غير المباشرة:** تتمثل في باقي الأعباء والمعبّر عنها بمراكز التحليل وعليه ينشأ لدينا : انحراف على الأعباء المباشرة وانحراف على الأعباء غير المباشرة.
- 1- **تحليل الانحراف على الأعباء المباشرة:** وينقسم الى انحرافين:

² - smail kabbaj et said youssef , idem , p.320.

³ - بديسي فهمية، مرجع سابق، ص 207.

✓ **تحليل الانحراف على المواد الأولية المستهلكة:** يمثل انحراف الكمية وانحراف التكلفة وحدوية للكميات المستعملة او السعر، ويتم حسابهما بالعلاقات التالية:

انحراف الكمية = الكمية الحقيقية - الكمية المعيارية) X التكلفة التقديرية .

انحراف التكلفة = (التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية) X الكمية الحقيقية

مجموع الانحرافين يعطي الانحراف الكلي على المواد الأولية المستهلكة في سيرورة عملية الإنتاج:

انحراف الكمية + انحراف التكلفة = الانحراف الكلي عن المواد الأولية

✓ **تحليل الانحراف على اليد العاملة:** يمثل الانحراف الكلي عن اليد العاملة انحراف ساعات العمل والتكلفة وحدوية او الاجر الساعي ، ويتم حسابهما وفق العلاقات التالية:

انحراف الكمية = الكمية الحقيقية - الكمية المعيارية) X التكلفة التقديرية .

انحراف التكلفة = (التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية) X الكمية الحقيقية

حيث ان التكلفة هنا تمثل الاجر الساعي

ومجموع الانحرافين يعطينا الانحراف الكلي،:

انحراف الكمية + انحراف التكلفة = الانحراف الكلي على اليد العاملة

➤ **مثال تطبيقي:**

الوضعية الحقيقية والمستخرجة من ميزانية احدى المؤسسات والخاصة بالاعباء المباشرة ممثلة في المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة، قدرت بالكميات والاسعار في الجدول التالي:

المعطيات التنبؤية		المعطيات الحقيقية		الأعباء المباشرة
السعر	الكميات	السعر	الكميات	
4.5 DA/KG	6800 KG	5 DA/ KG	7000 KG	المادة الأولية A
10 DA/KG	3700 KG	9 DA/ KG	3600 KG	المادة الأولية B
11 DA/ KG	270 H	10 DA/ H	300 H	اليد العاملة المباشرة

المطلوب:

- حساب التكلفة الحقيقية للاعباء المباشرة.
- حساب التكلفة المعيارية لمختلف الأعباء.
- معاينة الانحراف الكلي للاعباء المباشرة.

الحل:

- حساب التكلفة الحقيقية للاعباء المباشرة.

الكميات X السعر	السعر	الكميات	
35.000	5 DA/ KG	7000 KG	المادة الأولية A
32.400	9 DA/ KG	3600 KG	المادة الأولية B
3.000	10 DA/ H	300 H	اليد العاملة المباشرة
70.400			الكلي

- حساب التكلفة المعيارية لمختلف الأعباء:

الكميات X السعر	السعر	الكميات	
30.600	4.5 DA/KG	6800 KG	المادة الأولية A
37.000	10 DA /KG	3700 KG	المادة الأولية B
2970	11 DA / KG	270 H	اليد العاملة المباشرة
70.570			الكلي

- معاينة الانحراف الكلي للأعباء المباشرة:

الانحراف الكلي = التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية

الانحراف الكلي = 70.570 - 70.400 = - 170

2- تحليل الانحرافات على الأعباء غير المباشرة: حيث تتحدد على مستوى مراكز التحليل ، وتتضمن أعباء متغيرة وأعباء ثابتة، ويقوم النشاط على أساس وحدات القياس، في حين يتم حساب التكاليف المعيارية وفق العلاقة:

التكاليف المعيارية = التكلفة التقديرية لوحدة القياس X عدد وحدات القياس المعيارية

علما بان حساب تكلفة وحدة القياس المعيارية لكل مركز تستلزم:

- تحديد مستوى النشاط العادي.
- وضع جدول تقديري للأعباء غير المباشر (أعباء متغيرة وأعباء ثابتة).

ويتم استخدام مايسمى بالميزانية المرنة للحساب والتحليل.

حيث:

- لكل مركز تحليل للأعباء غير المباشرة يتم تحديد مستوى نشاط تنبؤي يمكن من خلاله حساب تكلفة تقديرية او معيارية لوحدة القياس.
- هذا المستوى للنشاط يعبر عنه بعدد ساعات العمل او ساعات الالة....
- النشاط الحقيقي قد يختلف عن النشاط المتنبأ به.

فالميزانية المرنة تسمح بحساب تكلفة الوحدة لمركز التحليل للنشاط الفعلي، وفق العلاقة التالية:

الميزانية المرنة (للنشاط العادي) = التكلفة المتغيرة X النشاط الحقيقي + التكلفة الثابتة التقديرية للوحدة التقديرية .

فالميزانية المرنة تتضمن أعباء ثابتة تبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط وأعباء متغيرة تتغير مع تغير مستوى النشاط.

ويحسب الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة بالعلاقة التالية:

الانحراف الكلي = التكاليف الحقيقية غير المباشرة - التكاليف المعيارية غير المباشرة

حيث ان:

التكاليف المعيارية = التكلفة المعيارية لوحدة القياس X عدد وحدات القياس المعيارية

والانحراف الكلي المحسوب يتكون من 3 انحرافات جزئية:

✓ انحراف الميزانية: ويحدد درجة الاختلاف بين أعباء المركز الحقيقية والمعيارية، يحسب وفق العلاقة:

انحراف الميزانية = الأعباء الحقيقية - الأعباء المعيارية للمركز والموافقة للنشاط الحقيقي

حيث ان:

✓ **الأعباء المعيارية للمركز والموافقة للنشاط الحقيقي = الأعباء المتغيرة المعيارية الموافقة للنشاط الحقيقي +**

الأعباء الثابتة المعيارية

ويرجع سبب هذا الانحراف لعوامل خارجية خاصة مثل تغير الأسعار.

✓ **انحراف النشاط:** هذا الانحراف ناتج عن التحميل العقلاني للاباء الثابتة، حيث انه قد يمثل:

- تكلفة بطالة ناتجة عن كون النشاط الحقيقي اقل من النشاط العادي.

- ربح زيادة نشاط ناتج عن كون النشاط الحقيقي اكبر من النشاط العادي

ويتم حسابه بالعلاقة:

انحراف النشاط = أعباء الميزانية + الأعباء المعيارية

انحراف النشاط = الأعباء المعيارية للمركز الموافقة للنشاط الحقيقي - الأعباء المعيارية لوحدة القياس الحقيقية

✓ **انحراف المردودية:** يترجم هذا الانحراف مستوى الاستخدام لعوامل الإنتاج، أي الفرق بين الأعباء

المرتبطة بالنشاط الحقيقي وتلك المرتبطة بالنشاط المعيارى، ويحسب وفق العلاقة:

انحراف المردودية = الأعباء التقديرية لوحدة القياس الحقيقية - الأعباء المعيارية الموافقة للإنتاج الحقيقي

مثال تطبيقي: بعد تقدير طريقة تحليل الانحرافات المطبقة على الأعباء غير المباشرة ، أعطت لك احدى

المؤسسات المعطيات المتعلقة بإنتاج المنتج A لشهر سبتمبر 2024:

المعطيات الف علية	المعطيات التقديرية	
1430	1500	الكميات
725	800	اليد العاملة المباشرة
40.800 DA	42.000 DA	الأعباء غير المباشرة منها 45% اعباء متغيرة

وحدة القياس: هي اليد العاملة المباشرة للأعباء المتغيرة.

المطلوب:

- حساب الانحراف الكلي.
- حلل الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة إلى الانحرافات الثلاثة المتفرغة عنه.

الحل:

- حساب الانحراف الكلي:

الانحراف الكلي = التكاليف الحقيقية – التكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط

$$= 40.800 - ((800 / 42000 \times (1430 \times 1500 / 800)) \times 760 \text{ دج (انحراف موجب)})$$

- حلل الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة إلى الانحرافات الثلاثة المتفرغة عنه:
ويتم ذلك من خلال الميزانية المرنة المرتبطة بالنشاط الحقيقي:

المعطيات الفعلية	المعطيات التقديرية	
725	800	اليد العاملة المباشرة للساعة
15225 DA	18900 DA	الأعباء المتغيرة (45%)
23100 DA	23100 DA	الأعباء الثابتة
38325 DA	42000 DA	الأعباء غير المباشرة
	525500 DA	التكلفة الوحودية المعيارية
	23625 DA	التكلفة الوحودية المتغيرة

- انحراف الميزانية = التكلفة الحقيقية – التكلفة المعيارية للكميات الحقيقية

$$= 571\,875 \text{ دج (انحراف سلبي).}$$

- انحراف النشاط = تكلفة الميزانية للكميات الحقيقية – التكلفة التقديرية للنشاط الحقيقي
= 2165,625 دج (انحراف سلبي).

- انحراف المردودية = التكلفة التقديرية للنشاط الحقيقي – التكلفة المعيارية التقديرية
= -1977,5 دج (انحراف إيجابي).

➤ **للتأكد: مجموع الانحرافات الفرعية يعطينا الانحراف الكلي.**

V. **تقييم طريقة التكاليف المعيارية:**

تتمثل مزايا واستخدامات التكاليف المعيارية في:

- ✓ التخطيط المالي والتشغيلي والمساعدة في تحديد الميزانيات.
- ✓ توفر معايير للمقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، مما يسهل تحديد الانحرافات وتحليل الأداء.
- ✓ تستخدم كأداة لتحفيز الموظفين على تحقيق أهداف الكفاءة والإنتاجية.

- ✓ تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد مجالات تحسين العمليات.
- ✓ تسهم في تحديد الفاقد وتحسين العمليات من خلال تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ومن عيوب التكاليف المعيارية:

- ✓ عدم دقة التكاليف المعيارية خاصة في البيئات المتغيرة أو غير المستقرة وتحتاج إلى عمليات محاسبية معقدة.
- ✓ يتطلب إعداد ومراجعة التكاليف المعيارية وقتاً وجهداً كبيرين، مما يزيد من التكلفة الإدارية.
- ✓ عدم المرونة فقد تكون التكاليف المعيارية ثابتة ولا تعكس التغيرات الفعلية في البيئة التشغيلية أو السوقية.
- ✓ إذا كانت التكاليف المعيارية غير واقعية أو مرتفعة، قد تحبط الموظفين بدلاً من تحفيزهم.

VI. التحديات والاعتبارات عند تطبيق التكلفة المعيارية:

رغم الفوائد القياسية التي توفرها محاسبة التكاليف المعيارية، فإن العديد من المؤسسات تواجه تحديات جوهرية عند محاولة تطبيق هذا النظام بشكل فعال، من المهم جداً أن تأخذ الشركات في الاعتبار هذه التحديات النظرية والعملية، وتعمل على تطوير أدوات أو طرق للتغلب على جميع التحديات ومن مختلف النواحي، وذلك بما يتناسب مع طبيعة وحجم عمليات كلٍ منها.

وفيما يلي مجموعة من التحديات التي تواجه المؤسسات عند تطبيق هذه الطريقة:

- تحديد المعايير المناسبة: تحديد أساليب ومعايير محاسبة تتناسب مع نوع الإنتاج والخدمات المقدمة يمكن أن يكون معقداً، خاصة في الصناعات ذات الطبيعة المتغيرة، أو التي تشهد تغيرات تكنولوجية سريعة أو تقلبات كبيرة في حساب تكاليف العمل، لذلك ينبغي أن تقوم الشركات بإجراء الدراسة الشاملة لمختلف التفاصيل قبل البدء بتطبيق التكلفة المعيارية.
- الحفاظ على البيانات المحدثة ودقيقة: يشتمل ضمان تحديث عناصر البيانات بشكل دوري للتكاليف المعيارية أمرين مهمين هما امتلاك نظم معلومات متقدمة، وتحديد تدريبات مستمرة للموظفين، وذلك لإثبات وتحسين قدرتهم على استعمال عناصر هذه الأنظمة بفعالية عالية.
- مرونة التكيف مع الانحرافات: التعامل مع الانحرافات في محاسبة التكاليف المعيارية يمكن أن يكون صعباً، خصوصاً إذا كان الانحراف كبيراً أو متكرراً، فهي تعكس الحاجة إلى تحليل دقيق وسريع.
- تكاليف التنفيذ: قد يتطلب إدخال نظام التكلفة المعيارية استثمارات كبيرة في قسمين مهمين هما البرمجيات والتدريب، وهو ما قد يكون عبئاً مالياً للشركات الصغيرة أو الناشئة، أو الشركات التي لديها تخفيض في الأرباح والإيرادات.
- المقاومة الداخلية: قد يواجه تطبيق هذا النظام مقاومة من الموظفين الذين لا يملكون المهارات المرنة المطلوبة، أو الذين قد يرون فيه طريقة جديدة تهدد طريقة عملهم الحالية أو يخشون من الرقابة المتزايدة على أدائهم.

➤ التعقيدات القانونية والتنظيمية: في بعض الدول أو الصناعات، قد يكون هناك أساس قانوني أو تنظيمي صارم يؤثر على كيفية تطبيق التكاليف المعيارية، وكيفية دراستها حتى، مما يزيد من تعقيد العملية.

➤ التكامل مع أنظمة المعلومات الأخرى: ضمان التكامل السلس بين نظام التكلفة المعيارية والأنظمة المالية والإدارية الأخرى في الشركة يمكن أن يكون تحدياً تقنياً يتطلب خبرة محددة، أو قد يتطلب تكلفة لا تستطيع الشركة تحملها في الوقت الحالي.

بواسطة فهم ومعالجة هذه التحديات، يمكن للمؤسسات بمختلف أنواعها، سواءً الصناعية منها أم التقنية، تعزيز فعالية نظام التكاليف المعيارية لديها، وتحقيق أقصى استفادة منه، فهو يهدف بالأساس إلى تحسين الدقة والشفافية في التقارير التشغيلية والاقتصادية.

وفي الختام، ينبغي التأكيد أنَّ مصطلح التكلفة المعيارية لا يقتصر على أنَّها مجرد أداة أو وحدة حساب، وهي من أهم أساسيات مراقبة التسيير حيثُ أنَّ الهدف الرئيسي منها هو تعزيز الدقة وتقليل الأخطاء قدر الإمكان، ومع اعتمادها المتزايد من قبل مختلف الشركات والمنظمات، يزداد تحسين العمليات وتعزيز فعالية القرارات الإستراتيجية المباشرة، وهو ما يضمن النمو المستدام والنجاح في الأسواق التنافسية.

المحور السابع:

طريقة التكلفة الهامشية

المحور السابع: طريقة التكلفة الهامشية

استعمال التكلفة الهامشية يسمح بدراسة التغيرات في الأعباء بكل طبيعتها بسبب تقلبات النشاط لتقدير اثارها على الربح الإجمالي، فالاستخدام المنضبط لهذه الطريقة يسمح بالإجابة على عديد الأسئلة:

- باي سعر نقبل طلبية جديدة؟
- في هذه الحالة كيف يتم تعظيم النتيجة؟

ا. مفهوم التكلفة الهامشية وأهميتها:

من وجهة نظرة عملية يمكن تعريف التكلفة الهامشية بأنها تكلفة اخر وحدة منتجة¹ K ويعبر عنها كذلك بأنها تكاليف الوحدات الإضافية (الوحدة الإضافية) التي يضيفها المشروع بالنسبة إلى حجم معين من الإنتاج في ظروف طبيعية .

فمفهوم التكلفة الهامشية (او الحدية) تم تعريفه في اطار نظرية الاقتصاد الجزئي الكلاسيكي، ثم انتقل المفهوم الى المحاسبة والإدارة، وتعرف التكلفة الهامشية بأنها الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال الضرورية لكمية انتاج معطاة و المجموع الضروري لنفس كمية الإنتاج مضافا لها او ناقصا منها وحدة واحدة.

ففي عالم الاقتصاد، يعد فهم مفهوم التكلفة الحدية أمراً ضرورياً لإجراء تحليل دقيق للتكلفة والفوائد. تشير التكلفة الهامشية إلى التكلفة الإضافية المتكبدة نتيجة لإنتاج وحدة إضافية من المنتج أو الخدمة. وهو عنصر حيوي في تحديد المستوى الأمثل للإنتاج واتخاذ قرارات مستنيرة بشأن تخصيص الموارد

اا. كيفية عمل طريقة التكلفة الهامشية:

يتضمن حساب التكلفة الحدية النظري في التغير في التكلفة الإجمالية عند إنتاج وحدة إضافية. وهذا أمر بالغ الأهمية لأنه يساعد الشركات وصانعي السياسات على تقييم ربحية وجدوى إنتاج المزيد من الوحدات. ومن خلال مقارنة التكلفة الحدية مع المنفعة الحدية، التي تمثل الفائدة الإضافية المكتسبة من إنتاج وحدة إضافية، فإن تحليل التكلفة والفائدة يمكن صناع القرار من تحديد المستوى الأمثل للإنتاج الذي يزيد صافي الفوائد إلى أقصى حد.

وعليه فالتكاليف الهامشية تمثل التغير في التكاليف الاجمالية الناجم عن الزيادة أو التخفيض في حجم الإنتاج او مستوى النشاط، وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الهامشية للوحدة = فرق التكاليف الاجمالية / فرق الكمية

الايراد الهامشي - التكلفة الهامشية = النتيجة الهامشية

مثال توضيحي:

ولتوضيح أهمية التكلفة الهامشية في تحليل التكلفة والفوائد نأخذ المثال التالي:

¹ - christian goujer et autres, comptabilité de gestion,, DUNOD,France, 2007,p. 174.

➤ تقوم مؤسسة بإنتاج الهواتف الذكية. وتدرس ما إذا كانت ستزيد إنتاجها من 10.000 إلى 12.000 وحدة شهرياً.

- من خلال تحليل التكلفة الهامشية، يمكن للمؤسسة تقييم ما إذا كانت الوحدات الإضافية ستحقق فوائد أعلى من التكاليف المرتبطة بها.

- لنفترض أن المؤسسة تقدر أن إنتاج 2000 وحدة إضافية شهرياً سيتحمل تكلفة إضافية قدرها 50000 دج. ومن ناحية أخرى، تتوقع المؤسسة تحقيق إيرادات إضافية قدرها 70.000 دج من بيع هذه الوحدات. في هذه الحالة، ستكون التكلفة الهامشية لكل وحدة 25 دج (50.000 دج مقسومة على 2000 وحدة). وبمقارنة ذلك مع المنفعة الهامشية البالغة 35 دج (70.000 دج مقسومة على 2000 وحدة)، يمكن للمؤسسة تحديد أن إنتاج 2000 وحدة إضافية أمر مجد اقتصادياً، حيث تتجاوز المنفعة (الإيراد) الحدية (الهامشية) التكلفة الحدية (الهامشية).

وتوجد عدة طرق لحساب التكلفة الهامشية نستعرضها فيما يلي:

➤ **الطريقة المباشرة:** تتضمن الطريقة المباشرة لحساب التكلفة الهامشية تحليل التغير في التكلفة الإجمالية الناتج عن إنتاج وحدة إضافية واحدة. هذه الطريقة واضحة ومناسبة للمؤسسات ذات هياكل التكلفة البسيطة.

✓ -على سبيل المثال: مخبزة تنتج 100 خبزة يومياً. إذا كانت التكلفة الإجمالية لإنتاج 100 خبزة هي 500 دج، والتكلفة الإجمالية لإنتاج 101 خبزة هي 510 دج، فإن التكلفة الهامشية لإنتاج الخبزة رقم 101 ستكون 10 دج.

➤ **الطريقة التفاضلية:** الطريقة التفاضلية مفيدة للمؤسسات ذات هياكل التكلفة المعقدة حيث تختلف التكاليف باختلاف مستويات الإنتاج. تتضمن هذه الطريقة حساب الفرق في التكلفة الإجمالية بين مستويين من الإنتاج وتقسيمه على الفرق في الإنتاج.

✓ على سبيل المثال، قد تواجه شركة تصنيع السيارات وفورات الحجم، مما يؤدي إلى انخفاض التكاليف الهامشية. إذا كانت التكلفة الإجمالية لإنتاج 100 سيارة هي 500000 دج والتكلفة الإجمالية لإنتاج 101 سيارة هي 509000 دج، فإن التكلفة الحدية للسيارة رقم 101 ستكون 9000 دج.

➤ **طريقة التكلفة المتوسطة:** على الرغم من أنها ليست دقيقة مثل الطرق المباشرة أو التفاضلية، إلا أن طريقة التكلفة المتوسطة يمكن أن توفر تقديراً معقولاً للتكلفة الهامشية. تتضمن هذه الطريقة قسمة التغير في التكلفة الإجمالية على التغير في الإنتاج. ومع ذلك، من المهم ملاحظة أن طريقة متوسط التكلفة تفترض أن جميع التكاليف يتم توزيعها بالتساوي عبر كل وحدة منتجة. ولذلك، قد لا يكون مناسباً للمؤسسات التي لديها اختلافات كبيرة في التكلفة لكل وحدة.

III. مقومات تطبيق الطريقة:

من أجل تطبيق سليم وجيد للطريق يجب توفر مجموعة من المقومات:

➤ جمع بيانات دقيقة: لإجراء تحليل موثوق للتكاليف والفوائد، من الضروري جمع بيانات دقيقة وشاملة عن تكاليف الإنتاج، بما في ذلك التكاليف الثابتة والمتغيرة.

➤ النظر في تكاليف الفرصة البديلة: بالإضافة إلى التكاليف الصريحة، من المهم أن نأخذ في الاعتبار تكاليف الفرصة البديلة، التي تمثل الفوائد الضائعة باختيار بديل على آخر.

- تقييم وفورات الحجم: ينبغي دراسة مفهوم وفورات الحجم عند تحليل التكلفة الحدية. قد تؤدي أحجام الإنتاج الأكبر إلى انخفاض تكاليف الوحدة، مما يؤدي إلى انخفاض التكلفة الحدية.
- إعادة التقييم بانتظام: قد تتغير التكاليف الهامشية بمرور الوقت بسبب عوامل مختلفة مثل التغيرات في أسعار المدخلات أو التقدم التكنولوجي. لذلك، من الضروري إعادة تقييم وتحديث تحليلات التكلفة والفوائد بشكل منتظم.

IV. مكونات التكلفة الهامشية:

يعد فهم التكلفة الحدية أمراً ضرورياً للشركات لتحسين مستويات إنتاجها واتخاذ قرارات مستنيرة بشأن التسعير وتخصيص الموارد واستراتيجيات التوسع. وفيما يلي نتمتع مفهوم التكلفة الحدية ومكوناتها وكيفية حسابها.

1. التكاليف المباشرة:

التكاليف المباشرة هي النفقات المرتبطة مباشرة بإنتاج وحدة معينة. وتشمل هذه التكاليف المواد الخام وأجور العمالة وأي نفقات أخرى يمكن أن تعزى مباشرة إلى عملية الإنتاج. على سبيل المثال، إذا أنتج مخبز رغيفاً إضافياً من الخبز، فإن التكاليف المباشرة ستشمل تكلفة الدقيق والخميرة وأجور الخباز المشارك في صنع هذا الرغيف المعين.

2. التكاليف غير المباشرة:

التكاليف غير المباشرة، والمعروفة أيضاً بالتكاليف العامة، هي النفقات التي لا ترتبط بشكل مباشر بإنتاج وحدة معينة ولكنها ضرورية لأداء العمل بشكل عام. وتشمل هذه التكاليف الإيجار والمرافق والمصروفات الإدارية والتكاليف الثابتة الأخرى. في مثال المخبز، يعتبر إيجار مباني المخبز وفواتير الكهرباء ورواتب الموظفين الإداريين تكاليف غير مباشرة.

3. التكاليف المتغيرة:

التكاليف المتغيرة هي النفقات التي تختلف باختلاف مستوى الإنتاج. وترتبط بشكل مباشر بعدد الوحدات المنتجة. تشمل أمثلة التكاليف المتغيرة تكلفة مواد التعبئة والتغليف، ونفقات النقل، والعمولات المدفوعة لمندوبي المبيعات. في مثالنا للمخبز، فإن تكلفة تعبئة الخبز ورسوم النقل لتوصيل الخبز إلى تجار التجزئة تعتبر تكاليف متغيرة. يمكن حساب التكلفة الهامشية عن طريق جمع التكاليف الإضافية المباشرة وغير المباشرة والمتغيرة المتكبدة عند إنتاج وحدة إضافية واحدة. على سبيل المثال، إذا كانت التكلفة المباشرة لإنتاج وحدة واحدة هي 2 دج، والتكاليف غير المباشرة تبلغ 1 دج، والتكاليف المتغيرة 0.50 دج، فإن التكلفة الهامشية لإنتاج وحدة أخرى آخر ستكون 3.50 دولار.

V. التكلفة الهامشية أداة للتسيير واتخاذ القرارات:

إن فهم التكلفة الهامشية وأهميتها في تحليل التكلفة والفوائد أمر بالغ الأهمية للشركات وصانعي السياسات على حد سواء. ومن خلال التقييم الدقيق للتكاليف الإضافية المتكبدة نتيجة لإنتاج وحدة أخرى، يستطيع صناع القرار تقييم الجدوى الاقتصادية لخياراتهم وتعظيم الفوائد الصافية الإجمالية.

يعد فهم مفهوم التكلفة الهامشية أمراً بالغ الأهمية للشركات لاتخاذ قرارات هامة، ومن خلال تحليل العلاقة بين التكلفة الهامشية والإيرادات الهامشية، يمكن للمؤسسات تحديد المستوى الأمثل للإنتاج الذي يزيد الربحية إلى الحد الأقصى. على سبيل المثال، إذا تجاوزت التكلفة الهامشية الإيرادات الهامشية، فهذا يشير إلى أن إنتاج وحدات إضافية سيؤدي إلى خسارة. ومن ناحية أخرى، إذا كانت التكلفة الهامشية أقل من الإيرادات الهامشية، فهذا يشير إلى أن إنتاج المزيد من الوحدات سيكون مربحاً.

عندما يتعلق الأمر بتحليل التكاليف في سياق تجاري أو اقتصادي، غالباً ما يلعب مفهومان مهمان دوراً: التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة. في حين يتم استخدام كلا المصطلحين لفهم الآثار المالية للإنتاج، إلا أنهما يمثلان جوانب مختلفة من تحليل التكلفة، وفيما يلي نحاول دراسة الاختلافات بين التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة، ونقدم أمثلة ونصائح للمساعدة التمييز بين هذين المفهومين بشكل فعال:

➤ **التكلفة الهامشية:** كما اشرنا سابقاً تشير التكلفة الهامشية إلى التكلفة الإضافية المتكبدة نتيجة لإنتاج

وحدة إضافية من السلعة أو الخدمة. ويتم حسابه عن طريق قسمة التغير في التكلفة الإجمالية على التغير في الكمية المنتجة. تساعد التكلفة الهامشية الشركات على اتخاذ القرارات بشأن إنتاج وحدات إضافية أم لا. على سبيل المثال، لنفترض أن أحد المخازن يريد تحديد تكلفة إنتاج رغيف خبز آخر. إذا زادت التكلفة الإجمالية للمخبز بمقدار دينارين عند إنتاج رغيف إضافي، فإن التكلفة الحدية لهذا الرغيف تبلغ دينارين.

➤ **متوسط التكلفة:** ومن ناحية أخرى، يمثل متوسط التكلفة التكلفة الإجمالية لكل وحدة إنتاج. ويتم حسابه

بقسمة التكلفة الإجمالية على الكمية المنتجة. يوفر متوسط التكلفة للمؤسسات رؤى حول كفاءة التكلفة الإجمالية للإنتاج. على سبيل المثال، إذا كانت المؤسسة تنتج 100 وحدة من منتج بتكلفة إجمالية قدرها 500 دج، فإن متوسط التكلفة لكل وحدة هو 5 دج.

➤ **التمييز بين التكلفة الهامشية ومتوسط التكلفة:** الفرق الرئيسي بين التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة

يكن في تركيز التحليل. تركز التكلفة الهامشية على تكلفة إنتاج وحدة إضافية واحدة، بينما تأخذ التكلفة المتوسطة في الاعتبار التكلفة الإجمالية لكل وحدة منتجة. تعتبر التكلفة الهامشية مفيدة بشكل خاص عند اتخاذ قرارات قصيرة المدى، مثل زيادة الإنتاج أم لا. ومن ناحية أخرى، يوفر متوسط التكلفة منظوراً أوسع حول كفاءة التكلفة ويساعد في التخطيط على المدى الطويل.

نشير كذلك إلى أن التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة مفهومان متكاملان ولا يتعارضان. كلاهما يوفر رؤى قيمة حول هيكل تكلفة الأعمال.

مراعاة نطاق مستويات الإنتاج عند تحليل التكاليف. قد تتغير التكلفة الهامشية مع زيادة مستويات الإنتاج، في حين تميل التكلفة المتوسطة إلى الانخفاض مع ارتفاع الإنتاج.

مراعاة العوامل الأخرى مثل وفورات الحجم والتكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة عند تحليل التكاليف. يمكن أن تؤثر هذه العوامل بشكل كبير على التكلفة الحدية ومتوسط التكلفة.

أن فهم الاختلافات بين التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة أمر بالغ الأهمية لتحليل التكلفة الفعال. تركز التكلفة الهامشية على تكلفة إنتاج وحدة إضافية واحدة، في حين توفر التكلفة المتوسطة نظرة ثاقبة للتكلفة الإجمالية لكل

وحدة منتجة. ومن خلال النظر في هذه المفاهيم وتطبيق النصائح المذكورة، يمكن للشركات اتخاذ قرارات مستنيرة فيما يتعلق بمستويات الإنتاج وكفاءة التكلفة.

وفيما يلي استعراض لاهم تأثيرات التكلفة الهامشية على خيارات العمل والتسيير في المؤسسة:

➤ **تقييم الربحية:** يسمح تحليل التكلفة الهامشية للشركات بتقييم ربحية إنتاج وحدات إضافية. ومن خلال مقارنة التكلفة الحدية مع الإيرادات الحدية (الإيرادات الإضافية الناتجة عن بيع وحدة إضافية)، يمكن للشركات تحديد ما إذا كان إنتاج المزيد من الوحدات سيؤدي إلى زيادة الأرباح أو الخسائر. على سبيل المثال، إذا كانت التكلفة الحدية لإنتاج وحدة إضافية أقل من الإيرادات الحدية، فهذا يشير إلى ربح هامشي إيجابي، مما يشير إلى أن إنتاج المزيد من الوحدات سيكون مربحاً.

➤ **استراتيجيات التسعير:** يعد فهم التكلفة الهامشية أمراً بالغ الأهمية عند تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات. من خلال النظر في التكلفة الهامشية، يمكن للشركات تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يجب أن تتقاضاه لتغطية تكاليفها الإضافية وتحقيق الربح في نفس الوقت.

➤ **قرارات مزيج المنتج:** يساعد تحليل التكلفة الهامشية أيضاً المؤسسات في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات. فهو يساعد على تحديد المنتجات أو الخدمات التي يجب التركيز عليها وتلك التي يجب التوقف عنها. ومن خلال مقارنة التكاليف والإيرادات الهامشية لكل منتج/خدمة، يمكن للشركات تحديد العروض الأكثر ربحية.

➤ **تخطيط القدرات:** يلعب تحليل التكلفة الهامشية دوراً حاسماً في قرارات تخطيط القدرات. ومن خلال فهم التكلفة الحدية لزيادة الطاقة الإنتاجية، تستطيع الشركات تحديد ما إذا كان الاستثمار في موارد إضافية مجدياً من الناحية المالية. على سبيل المثال، إذا كانت التكلفة الحدية لتوسيع الطاقة الإنتاجية تتجاوز الزيادة المحتملة في الإيرادات، فقد لا يكون من المجدي اقتصادياً الاستثمار في التوسع.

➤ **التحكم في التكاليف والكفاءة:** يساعد فحص التكاليف الحدية للشركات على تحديد المجالات التي يكون فيها التحكم في التكاليف وتحسين الكفاءة ضرورياً. ومن خلال تحليل التكاليف الإضافية المتكبدة لكل وحدة منتجة، يمكن للشركات تحديد أوجه القصور واتخاذ التدابير المناسبة لخفض التكاليف. على سبيل المثال، إذا كانت التكلفة الحدية لكل وحدة أعلى من المتوقع، فقد يشير ذلك إلى الحاجة إلى تحسين العملية أو اتخاذ تدابير لتوفير التكاليف.

في الختام، يعد فهم مفهوم التكلفة الهامشية أمراً محورياً للمؤسسات لاتخاذ قرارات مستنيرة. ومن خلال تقييم الربحية، وتحديد الأسعار، واتخاذ قرارات مزيج المنتجات، والقدرة على التخطيط، والتحكم في التكاليف، يمكن للمؤسسات الاستفادة من تحليل التكلفة الهامشية لتعزيز فائدها الإجمالية. إن دمج هذا التحليل في عمليات صنع القرار يمكن المؤسسات من تحسين عملياتها وتحقيق النجاح على المدى الطويل.

VI. أمثلة تطبيقية:

المثال التطبيقي 1:

فيما يلي بيانات حول ارتفاع كل من الإنتاج والتكاليف في أحد المؤسسات الصناعية.

مستوى الإنتاج	1000	2000	3000	4000	5000	6000	7000	8000	9000
---------------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

45000	35000	28000	22000	17000	14000	12000	9000	5000	التكاليف المتغيرة
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	------	------	-------------------

أما التكاليف الثابتة الإجمالية فقد بلغت 10000 دج، حيث تباع المؤسسة المنتج بسعر بيع ثابت قدر بـ 7 دج

المطلوب:

- إعداد جدول تحليل التكاليف الكلية مبينا فيه التكلفة الهامشية ، التكاليف المتوسطة .
- دراسة وتحليل الجدول .

الحل:

- إعداد جدول تحليل التكاليف الكلية مبينا فيه التكلفة الهامشية ، التكاليف المتوسطة :

النتيجة	سعر البيع	تكلفة هامشية للوحدة	التكاليف الهامشية	التكلفة المتوسطة الإجمالية	التكاليف المتغيرة للوحدة	التكاليف الثابتة للوحدة	العناصر المستويات
8000-	7	-	-	15	5	10	1000
5000-	7	4	4000	9,5	4,5	5	2000
1000-	7	3	3000	7,3	4	3,3	3000
4000 +	7	2	2000	6	3,5	2,5	4000
7000+	7	3	3000	5,4	3,4	2	5000
10000+	7	5	5000	5,3	3,6	1,61	6000
11000+	7	6	6000	5,42	4	1,42	7000
11000+	7	7	7000	5,62	4,37	1,25	8000
8000+	7	10	10000	6,11	5	1,11	9000

- دراسة وتحليل الجدول :

✓ التكاليف الهامشية يتم حسابها كما يلي:

- بالنسبة لمستوى النشاط 2000 وحدة : $(10000+9000)-(10000+5000)=4000$ تكلفة هامشية

وعليه فتكلفة الوحدة الهامشية : $1000/4000=0,4$ هي : 9000 وحدة - 8000 وحدة

- بالنسبة لمستوى النشاط 9000 وحدة : $(10000+45000)-(10000+35000)=10000$ دج

وعليه فتكلفة الوحدة الهامشية : $1000/10000=0,1$ دج .

✓ ملاحظات أخرى:

- التكاليف الثابتة الإجمالية واحدة بالنسبة لكل مستوى النشاط .

- التكاليف المتغيرة تتغير مع مستوى النشاط.

- تتناقص تكلفة الوحدة الثابتة كلما زاد مستوى النشاط (الإنتاج).

- تتناقص تكلفة الوحدة المتغيرة كلما زاد مستوى النشاط ثم تبدأ في التزايد مع زيادة الإنتاج.

- تتناقص تكلفة الوحدة الإجمالية ثم تبدأ في التزايد مع زيادة الإنتاج .

بدراسة هذا الجدول يلاحظ أن هناك تغييرا محسوسا في تكلفة الوحدة الهامشية عندما يصل مستوى الإنتاج

إلى 9000 وحدة (من 3 إلى 10 ويساوي 7) ، وهنا يجري اتخاذ القرار بالنسبة لمستوى الإنتاج الذي يفيد المؤسسة

، وما إذا يلزم توقيف الإنتاج عند هذا المستوى أو توسيع هيكل الإنتاج أو إبقائه كما هو عليه ، وبذلك تأتي التكلفة الهامشية وتساعد المؤسسة في إتخاذ القرار المناسب من خلال التكلفة الهامشية ، حيث تصل المؤسسة إلى الربح الأعلى عندما تتحقق المساواة بين سعر البيع والتكلفة الحدية ، في مثالنا : عند مستوى إنتاج 8000 وحدة ، وعليه يجب على المؤسسة أن تتوقف عند هذا الحد من الإنتاج حتى لا تؤثر على مردودية الإنتاج في المستقبل .

المحور الثامن:

طريقة التكلفة على أساس النشاط

المحور الثامن : طريقة التكلفة على أساس النشاط

تمهيد :

تتوجعا للبحث في مجال تخصيص التكاليف ، قدم كل من Kaplan و Cooper أسلوبا حديثا واكثر دقة في تخصيص عرف باسم: التكلفة على أساس النشاط، ساهم في حل المشاكل المتزامنة مع أساليب محاسبة التكاليف التقليدية على أساس الحجم بصورة عامة ومشكلة تخصيص التكاليف بصورة خاصة، وقد حظي هذا الأسلوب باهتمام كبير ومتزايد في السنوات الأخيرة باعتباره يمثل تطورا ملموسا عن طريق التحديد الدقيق والسليم لتكلفة المنتجات ويؤدي الى تخصيص اكثر دقة، فهو ينظر الى ان حدوث التكلفة لم يعد مرتبطا بالمنتج بقدر ما هو مرتبط بنشاط معين فظهرت المقولة الشهيرة : الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، وهو ما يعني ضرورة ربط الموارد المستنفذة في العملية الإنتاجية بالأنشطة التي استنزفتها ثم ربط المنتجات بهذه الأنشطة.

من هذا المنطلق يتناول هذا المحور بشيء من التفصيل كافة الأمور المتعلقة بنظام التكلفة على أساس النشاط من الفلسفة الى التطبيق.

1. فلسفة نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

ترجع بداية ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط إلى التركيز المتزايد على توفير أسلوب جديد من أساليب المحاسبة الإدارية يمكنه أن يضيق من نطاق الفجوة بين الأساليب النظرية التي تقدمها المحاسبة الإدارية من ناحية ، وبين الاحتياجات الفعلية للممارسين من ناحية أخرى ، حيث أثير تساؤل حول ملائمة الممارسات القائمة للمحاسبة الإدارية للواقع الحالي قدما العديد من الاقتراحات كان من أهمها ضرورة تبني طرق جديدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، أو أي غرض تكلفة آخر ، وطالبا بإعادة النظر في طرق التخصيص المتبعة حاليا بهدف تجنب العشوائية .

إن ما توصل إليه الباحثون في انتقاداتهم لأنظمة التكاليف دفعت بالكثيرين إلى البدء في تطوير أفكارهم من أجل إيجاد أساليب علمية تصحح العيوب التي تعاني منها الأنظمة التقليدية ، ومحاولة تفاديها . وفي هذا السياق رأو بأن نتيجة لعشوائية طرق التخصيص والتي انتقدت على إثرها الأنظمة التقليدية فقد طور نظام التكلفة على أساس النشاط في هذا الاتجاه ، ولهذا السبب (تجنب العشوائية ، وتحسين الحكمة التقليدي).

فانحرف الممارسات العلمية للمحاسبة الإدارية أنظمة التكاليف كأحد هذه الأدوات للمحاسبة الإدارية باتجاهها كلية لخدمة متطلبات المحاسبة المالية كان الداع وراء زيادة الأبحاث التي تنادي بفقدان الأنظمة الحالية ملائمتها للإدارة . لذلك بدأت جهود البحث عن بديل للأنظمة التقليدية ، وقدمت العديد من الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية كمشاريع حلول لمشكلة تخصيص التكاليف ، والتي رغم تعددها وتنوعها لم تتطور إلى حل مقنع فمعظمها تمثل أسسا حكومية تفتقد للتبرير النظري ، مما يجعل من نتائجها غير ملائمة وغير مفيدة لذلك بقيت أنظمة التكاليف التقليدية شائعة الاستخدام حتى أواخر 1987 عندما قدم الباحثون طريقة لحساب تكاليف المنتج أكثر دقة وتوفر علاقة السبب وقد أطلقا عليها نظام التكلفة على أساس النشاط .

منذ ذلك الوقت ظهرت العديد من الآراء المؤيدة للتحويل السريع من الأنظمة التقليدية إلى تبني واستخدام هذا النظام . وبسبب ما يتمتع به من مزايا تجعله يتفوق على الأنظمة التقليدية خصوصا على صعيد القياس الدقيق

لتكلفة المنتج ، وما يوفره من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية فقد لاقى قبولا من قبل الأكاديميين والممارسين على حد سواء ، هذا وقد قامت بالفعل العديد من الشركات بما فيها تلك التي تمتلك أنظمة تقليدية جيدة بتطوير أنظمتها عن طريق إدخال نظام التكلفة على أساس النشاط ، فما الجديد من هذا النظام ، و بهذا يتفوق عن الأنظمة التقليدية ، ومتى تظهر الحاجة لتطبيقه ، كل هذه النقاط يناقشها هذا الجزء من هذا الكتاب من خلال عرض الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس النشاط ، على أن تركز هذا الكتاب وبشكل واسع فقط على دور هذا النظام في تحديد وقياس تكلفة المنتج .

II. مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط

لقد ظهر مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط بشكل متتابع في الأدب المحاسبي ، وتاريخيا فإن أولى دراسات التي أشارت له والتي تناولت إطارا مقترحا لتطوير محاسبة التكاليف بما ينسجم مع هيكل أنشطة المنشأة في حين تناولت الدراسة تحليلا أوليا لهذا الأسلوب ، وقدمت دراسته في عام 1990 إطارا عاما لأسلوب التكلفة على أساس النشاط .

ويعتبر هذا النظام تطورا للأنظمة التقليدية التي تخصص التكاليف على مرحلتين ، والقائمة على أساس الحجم . ففي حين تركز الأنظمة التقليدية على المنتجات ، فإن نظام التكلفة على أساس النشاط في الجانب الآخر يركز على الأنشطة المبدولة لصنع المنتج . حيث يحمل هذا النظام التكاليف غير المباشرة على المنتجات اعتمادا على الأنشطة المستهلكة بواسطتها ، وبالتالي فهو يمثل تطورا وتوسعا في إجراءات تخصيص التكاليف . وتجدر الإشارة هنا إلى ان هناك من يعتبر أن نظام التكاليف التقليدي ماهو في جوهره إلا نظاما بسيطا لنظام التكلفة على أساس النشاط نظرا لأنه يركز في تحميله للتكاليف على المنتجات استنادا على المنتجات استنادا على معدل أو معدلين للتحميل ، إلا أنه يختلف عنه في المنهجية والأسلوب ، والفلسفة التي تقوم عليها ، هذا ويصف الفلسفة التي يقوم عليها نظامها هذا بقولها " إن الطريقة التي تقف خلف أسلوبنا بسيطة، ففي الحقيقة كل أنشطة الشركة إنما تكون لدعم الإنتاج ، والسلع ، وتقديم الخدمات الجارية للعمليات اليومية ، وهي بذلك يجب أن تدخل ضمن تكاليف المنتج . ولأن كل تكاليف المصنع والخدمات الإجمالية قابلة تقريبا للقسمة أو الفصل ، وهي بذلك يمكن أن تنجز ، ويتم ربطها للمنتجات الفردية ، أو مجموعة المنتجات المماثلة " .

حيث لخصوا المفاهيم التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط في ثلاثة عناصر أساسية بعد أن أكد هو الآخر ببساطة المفهوم الذي يقوم عليه هذا النظام ، وتتمثل هذه العناصر في الآتي¹ :

- إن الأعمال والمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة تتطلب أنشطة لأدائها ، وإن هذا الأنشطة هي التي تسبب التكاليف .
- التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بالأعمال أو المنتجات أو الخدمات المؤداة تربط بالأنشطة التي تسببت فيها .
- كل مجمع تكلفة نشاط يتم ربطه بالأعمال أو المنتجات أو الخدمات التي خلقت أو كونت النشاط الأساسي .

ويحاول نظام التكلفة على أساس النشاط تحديد تكلفة المنتجات بطريقة أكثر دقة من تلك التي تحددها الأنظمة التقليدية من خلال استخدام العديد من مسببات التكاليف لتتبع الأنشطة المنجزة للمنتجات التي استهلكت

¹ - محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط (الفلسفة والتطبيق)، دار المسيرة الأردن، 2015، ص ص 22-23.

واستنفذت الموارد المستخدمة في إنجاز تلك الأنشطة ، مما يعني أن هذا النظام يقوم على فلسفة مفادها أن المنتجات تستهلك التكاليف بطريقة غير مباشرة . أي أن الأنشطة تستهلك الموارد ، وإنتاج المنتجات يستلزم القيام بأنشطة ، ومن ثم فإن هذه المنتجات تستهلك تلك الأنشطة حسب درجة الطلب عليها ، ومن خلال تتبع التكاليف من الموارد إلى الأنشطة أولاً ، ومن الأنشطة إلى المنتجات ثانياً تظهر فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط (استهلاك المنتجات للأنشطة واستهلاك الأنشطة للموارد).

وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط فإن التركيز ينصب على مصادر وجود التكاليف (أي من أين تأتي التكاليف) دون اعتبار لعملية التوزيع فهو يركز انتباه الإدارة على مسببات التكاليف مما يظهر معه مدى ارتباط هذا النظام بإدارة التكلفة وهو ما أكدته من أن التطبيق الواضح والدقيق لهذا النظام يؤدي إلى إدارة التكلفة . فالهدف من هذا النظام ليس توزيع التكاليف على المنتجات ، بل هو تسعير كل الموارد المستخدمة في الأنشطة التي تساعد في الإنتاج وخدمة العملاء ، وبذلك يوفر هيكلًا واسعاً من الأنشطة المساعدة التي تمكن من إنتاج أنواع مختلفة من المنتجات والخدمات لمجموعة متنوعة من العملاء ، كما يوفر هذا النظام فهماً أفضل لسلوك التكاليف غير المباشرة ، والعوامل التي تسبب في حدوثها ، وعلاقتها بالمنتجات ويقرباً من كل التكاليف الصناعية غير ثابتة ، وبالتالي يحاول فهم العوامل التي تسبب في حدوث هذه التغيرات ، كما يكشف هذا النظام عن الروابط بين الأنشطة المنجزة ومقدار ما استهلكته هذه الأنشطة من موارد الشركة ، وبالتالي هو يعطي صورة أكثر وضوحاً عن الكيفية التي تستنفذ بها الموارد ، وتحقق بها الأرباح .

ويسعى نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق أهم عاملين يؤديان إلى زيادة الدقة في أرقام تكاليف المنتج وبالتالي تحسين عملية اتخاذ القرارات وهما زيادة نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكلفة الكلية للمنتج (الاقتراب من المباشرة) ، وزيادة الدقة في تحديد الأساس الملائم لتحمل التكاليف غير المباشرة على المنتجات (التقليل من مشاكل التحميل) ، ويوسع هذا النظام من نظراته لسلوك التكاليف فلا يكتفي بما درج عليه الفكر التقليدي (الثبات والتغير في الأجل القصير) ، بل يتعداه ليقرباً من كل التكاليف في النهاية متغيرة ويمكن تتبعها لمنتجات فردية أو خطوط إنتاج معينة أو عملاء محددين ، هذا التصنيف أو هذه الرؤية للتكاليف سترتب عليها حساب تكاليف منتجات أكثر دقة ، وبالتالي قرارات أكثر عقلانية .

خلاصة القول فقد كانت نظرة المديرين في بادئ الأمر لنظام التكلفة على أساس النشاط على أنه وسيلة أكثر دقة لحساب تكلفة المنتج ، إلا أنه برز بعد ذلك كدليل عملي مفيد جداً للإدارة من خلال ما يوفره من معلومات مناسبة وملئمة تنعكس في النهاية على أرباح الشركة بالزيادة ، وعلى تكاليفها بالانخفاض ، فهو يوسع من نظراته للأنشطة المنجزة من خلال تحليل كل وظائف الشركة دون الاقتصار على الوظائف الإنتاجية فقط ، إلى جانب مساعدة المديرين في ترشيح قراراتهم الإدارية المتعلقة بتصميم المنتجات ، والتسعير والتسويق بالإضافة إلى تحديد المزيج الإنتاجي .

ونظراً لحداثة موضوع التكلفة على أساس النشاط ، ولأن المفاهيم التي يعتمد عليها مازالت في مرحلة التطور فقد قدمت العديد من التعريفات التي توضح مفهوم هذا النظام والتي نذكر منها الآتي :

✓ هو منهج أو طريقة لقياس تكلفة وأداء الأنشطة ووحدات التكلفة ، وهو يحمل التكلفة على الأنشطة اعتماداً على استهلاكها للموارد ، ويحمل التكلفة على وحدات التكلفة اعتماداً على استهلاكها للأنشطة ،

والعلاقة السببية (السبب- الأثر) بين مسببات التكلفة والأنشطة هي التي تميز نظام التكلفة على أساس النشاط .

✓ هو بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساسا على اعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة ، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها المنشأة ، ويصمم هذا النظام على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المتسببة في حدوثها تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات ، ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات حسب درجة استفادتها من تلك الأنشطة .

✓ كما عرفت المنظمة العالمية للصناعة باستخدام الحاسوب نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه منهج لقياس تكلفة أداء الأنشطة ، والموارد ووحدات التكلفة ، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة على وحدات التكلفة بناءا على استخدام هذه الوحدات ويستند نظام التكلفة على أساس النشاط على العلاقة السببية التي تربط مسببات التكلفة بالأنشطة .

✓ عرف كذلك بأنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حسابات بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وحصر وتجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف ، وتعتمد فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث إن الأنشطة تستخدم الموارد في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة .

مما سبق يمكن القول ان نظام التكلفة على أساس الأنشطة طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد عناصر التكلفة ارتباطا بالأنشطة التي تسبب هذه التكاليف فمن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع الارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة للتكاليف ، وبمعرفة مسببات التكاليف تكزن الإدارة في وضع أفضل يعمل على تحديد ثم تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل يعمل على تحديد ثم تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل وقياس أدق .

III. أركان نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

يلاحظ على التعريفات السابقة رغم تعددها اشتراكها في مجموعة من الأسس التي تشكل الأركان الهامة لنظام التكلفة على أساس النشاط ، والتي من خلالها يمكن توصيف هذا النظام وهذه الأركان هي :

➤ **التكلفة:** يوسع نظام التكلفة على أساس النشاط من نظريته لمفهوم التكلفة ليشمل نوعين من التكاليف ، وهما التكاليف الخارجية (التي تقع خارج حدود الشركة) والتكاليف الداخلية (التي تقع داخل حدود الشركة) ، كما ينظر نظام التكلفة على أساس النشاط إلى التكاليف من منظور الدورة الكاملة لحياة المنتج ، وليس فقط من منظور الأنشطة التي يتم إنتاج المنتج خلالها ، هذه الرؤية للتكاليف ترتب فهما أكبر لمضمون التكاليف والأرباح ، وأوامر التشغيل والبيع ، ويستند هذا النظام على تحميل وحدة الإنتاج أو النشاط بجميع التكاليف التي استفادت منها هذه الوحدة .

➤ **الأنشطة:** تعتبر الأنشطة ركنا مهما في نظام التكلفة على أساس النشاط ، وتتميز بكونها أغراض تكلفة أساسية يتم إستخدامها في تحديد تكلفة المنتجات ، وتتميز الأنشطة في ظل نظام التكلفة على أساس

النشاط بخاصية هي الأساس في تخفيض العيوب الموجودة في الأنظمة التقليدية . حيث تقسم أنشطة الشركة إلى أربع مجموعات مانعة بالتبادل كما سنرى ذلك لاحقاً.

ويعرف النشاط بأنه جميع الأفراد والأساليب الفنية والمواد الخام والطرق لتقديم منتج أو خدمة معينة ، كما يعرف أيضاً بأنه مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تؤدي إلى إتمام تنفيذ أعمال المشروع .

ويلقى تعريف النشاط الضوء على أن هذا النظام يفترض أن الأنشطة هي التي تسبب حدوث التكلفة تستهلك هذه الأنشطة . هذا الافتراض يمكن نظام التكلفة على أساس النشاط من قياس تكلفة المنتج عن طريق حصر وتجميع كل الأنشطة المطلوبة لتصنيع المنتج . مما يجعل اهتماماته منصبا أساساً على عمليات صنع المنتج أكثر من التركيز على المنتج نفسه .

ويتيح تطبيق هذا النظام إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة للإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء ، ولا يعني ذلك أن كل الأنشطة المؤداة والمنجزة هي ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة ، ولذلك يبوب نظام التكلفة على أساس النشاط الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة ، وأخرى تفتقر لذلك ، ويقصر البعض المفهوم الأول – أنشطة ذات قيمة مضافة – على تلك التي تضيف أو تزيد من قيمة المنتج أو الخدمة المقدمة للمستهلك ، وأن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تعبر عن الضياع ، إلا أن البعض الآخر لا تقتصر رؤيتهم لمفهوم القيمة المضافة على ذلك بل يرون أن القيمة المضافة هي مقداراً ما أضافه النشاط للشركة ككل وليس في علاقته بالمنتج ، فالوقت المستغرق في تجهيز الآلات والذي يعرف بنشاط التجهيز لا يضيف قيمة للمنتج ، ومع ذلك لا يمكن التعبير عن تكلفته بالضياع أو الخسارة ، وتجدر الإشارة إلى صعوبة تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك التي تفقدها ، وذلك ، وترجع الصعوبة إلى اختلاف طبيعة المنتجات المستفيدة من خدمات هذه الأنشطة ، فما قد يبدو نشاط ذو قيمة في شركة ما قد لا يكون كذلك في شركة أخرى .

إن تبويب الأنشطة بالطريقة السابقة يتيح فرصة كبيرة لدراسة التكاليف هذه الأنشطة بعمق وتحليل مناسب ، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف العالية ، والتي لا تحقق قيمة مضافة ، ودراسة وإمكانية تحسين أداء الأنشطة ذات القيم المضافة الضعيفة ، على أنه يجب التعامل مع هذه الخاصية ، " إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة " ، بشي من الحذر بحيث أن لا يكون قرار الإلغاء بمعزل عن العلاقة التبادلية بين النشاط المحذوف وباقي الأنشطة الأخرى ، وأنه يتعين الأخذ في الاعتبار أثر حذف الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة على أنشطة الشركة ككل ، ولكي لا تتحقق العلاقة التبادلية أثناء قرار الحذف يتطلب الأمر من القائم بعملية الإلغاء أو الحذف الفهم التام بالعمليات الإدارية المتعلقة بهذا القرار.

➤ **مسببات التكاليف :** إن أسس توزيع التكاليف المستخدمة في الفكر التقليدي مثل العمل المباشر (ساعات ، تكاليف) والتي ترتبط بحجم الإنتاج يحدث نوعاً من التحريف والتشويه في أرقام تكلفة المنتج . ويعرف مسبب التكلفة بأنه العامل الذي يترتب على وجود حدوث التكلفة، أو النشاط الذي يعتبر السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة.

حيث تعتبر مسببات التكلفة الدعامة الأساسية لهذا النظام وجوهره، ولكنها في نفس الوقت تعتبر الجوانب الأكثر تكلفة عند تحديدها.

➤ **الموارد:** في الواقع يصعب تحديد أداء العمل بالنشاط مالم يتم تحديد الموارد التي يجب استخدامها لأداء هذا النشاط، ومن ثم يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم تتمكن من معرفة تكاليف مدخلات النشاط من

الموارد، ويقصد بالموارد المدخلات من عناصر التكاليف المختلفة اللازمة لإنجاز الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية، وتبويب الموارد حسب مصدر حدوث التكلفة إلى:

- موارد مباشرة.
- موارد غير مباشرة.

IV. خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط :

➤ **تحديد محركات التكلفة:** الخطوة الأولى في تطبيق التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مؤسستك هي تحديد محركات التكلفة لكل نشاط. محركات التكلفة هي العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على تكلفة النشاط. على سبيل المثال، في شركة تصنيع، يمكن أن يكون محرك التكلفة لنشاط إنتاج منتج ما هو عدد ساعات العمل المطلوبة لإكمال المهمة. ومن خلال تحديد محركات التكلفة هذه، يمكنك تخصيص التكاليف بدقة للأنشطة التي تستهلك الموارد.

➤ **تحديد الأنشطة:** بمجرد تحديد محركات التكلفة، فإن الخطوة التالية هي تحديد الأنشطة التي تساهم في إنتاج السلع أو الخدمات. يمكن أن تكون الأنشطة مباشرة وغير مباشرة، ومن المهم التقاط جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد. على سبيل المثال، في شركة تطوير البرمجيات، يمكن أن تشمل الأنشطة البرمجة والاختبار وإدارة المشاريع. ومن خلال تحديد هذه الأنشطة، يمكنك فهم الموارد المطلوبة لكل منها بشكل أفضل.

➤ **تخصيص التكاليف للأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة، فإن الخطوة التالية هي تخصيص التكاليف لكل نشاط. يتضمن ذلك تحديد التكاليف المتكبدة لكل نشاط وتخصيصها وفقاً لذلك. على سبيل المثال، إذا كان نشاط البرمجة يتطلب 10 ساعات من وقت المبرمج، وكان أجر المبرمج بالساعة هو 50 دولاراً، فإن تكلفة نشاط البرمجة ستكون 500 دولار. ومن خلال تخصيص التكاليف للأنشطة، يمكنك تحديد تكلفة كل نشاط بدقة ومساهمته في تكلفة الإنتاج الإجمالية.

➤ **تخصيص التكاليف لكائنات التكلفة:** بمجرد تعيين التكاليف للأنشطة، فإن الخطوة التالية هي تخصيص هذه التكاليف لكائنات التكلفة، مثل المنتجات أو الخدمات أو العملاء. تتضمن هذه الخطوة تحديد محرك التكلفة لكل كائن تكلفة وحساب التكلفة بناءً على استهلاك الأنشطة. على سبيل المثال، إذا كان المنتج يتطلب ساعتين من الترميز و3 ساعات من الاختبار، وكانت تكلفة الترميز 500 دولار، بينما تكلفة الاختبار 300 دولار، فإن التكلفة الإجمالية المخصصة للمنتج ستكون 800 دولار. من خلال تخصيص التكاليف لكائنات التكلفة، يمكنك تحديد التكلفة الحقيقية لإنتاج كل منتج أو تقديم كل خدمة.

➤ **التحليل واتخاذ قرارات مستنيرة:** الخطوة الأخيرة في تنفيذ التكلفة على أساس النشاط هي تحليل التكاليف المخصصة واتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على النتائج. ومن خلال الفهم التفصيلي للتكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة وكائنات التكلفة، يمكنك تحديد مجالات عدم الكفاءة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، واتخاذ قرارات إستراتيجية لتقليل التكاليف العامة. على سبيل المثال، إذا كشف التحليل أن كائن تكلفة معين يستهلك قدراً كبيراً من الموارد دون توليد إيرادات كافية، فيمكنك التفكير في إيقاف هذا المنتج أو الخدمة أو إعادة تصميمه.

يمكن أن يوفر تطبيق التكلفة على أساس النشاط في مؤسستك رؤية قيمة حول التكلفة الحقيقية للإنتاج ويساعد في تقليل التكاليف العامة. باتباع هذه الخطوات الخمس، يمكنك تخصيص التكاليف بدقة، وتحديد مجالات التحسين، واتخاذ قرارات مستنيرة لتحسين عمليات عملك.

٧. مزايا تطبيق التكلفة على أساس النشاط:

يحقق تطبيق هذا الأسلوب العديد من المزايا يمكن تفصيلها فيمايلي:

➤ **توزيع أكثر دقة للتكلفة:** إحدى الفوائد الأساسية لتطبيق التكلفة على أساس النشاط (ABC) هي أنها توفر طريقة أكثر دقة لتخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات أو عناصر التكلفة الأخرى. على عكس طرق تقدير التكلفة التقليدية التي تعتمد على المتوسطات العريضة أو محركات التكلفة التعسفية، تقوم ABC بتحديد وتخصيص التكاليف بناءً على الأنشطة المحددة التي تدفع تلك التكاليف. وهذا يمكن الشركات من فهم التكلفة الحقيقية لإنتاج كل منتج أو تقديم كل خدمة بشكل أفضل، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير أكثر استنارة وتحسين الربحية، على سبيل المثال، لنفكر في شركة تصنيع تنتج أنواعاً مختلفة من الأثاث. باستخدام أساليب حساب التكاليف التقليدية، قد تقوم الشركة بتخصيص تكاليف التصنيع العامة على أساس ساعات العمل المباشرة أو ساعات الماكينة. ومع ذلك، فإن هذا النهج يفشل في فهم التعقيد والتنوع في أنشطة التصنيع. ومن خلال تطبيق ABC، يمكن للشركة تحديد أنشطة محددة مثل الإعداد ومناولة المواد والفحص وتخصيص التكاليف وفقاً لذلك. ونتيجة لذلك، قد تكتشف الشركة أن بعض المنتجات تتطلب وقتاً أطول للإعداد أو أن تكاليف معالجة المواد أعلى، مما يسمح لها بتعديل استراتيجيات التسعير أو الإنتاج وفقاً لذلك.

➤ **تحسين استخدام الموارد:** يوفر ABC رؤية حول كيفية استخدام الموارد داخل المؤسسة. ومن خلال تقسيم التكاليف إلى أنشطة، يمكن للشركات تحديد مجالات عدم الكفاءة أو الإفراط في الاستخدام واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين تخصيص الموارد. وهذا يمكن أن يؤدي إلى توفير كبير في التكاليف وتحسين الإنتاجية، على سبيل المثال، دعونا نفكر في منشأة للرعاية الصحية تقدم إجراءات طبية مختلفة. ومن خلال تنفيذ ABC، يمكن للمنشأة تحديد الأنشطة التي ينطوي عليها تقديم كل إجراء، مثل الاستشارات السابقة للعمليات الجراحية، وإدارة التخدير، والرعاية اللاحقة للعمليات الجراحية. إذا كشف التحليل أن بعض الإجراءات تستهلك كمية غير متناسبة من الموارد مقارنة بأخرى، فيمكن للمنشأة استكشاف طرق لتبسيط العمليات، أو تقليل النفقات، أو إعادة تخصيص الموارد لتحقيق أقصى قدر من الكفاءة وتقليل التكاليف.

➤ **تعزيز عملية صنع القرار:** توفر ABC للمديرين معلومات أكثر دقة وتفصيلاً حول التكاليف، مما يمكنهم من اتخاذ قرارات أكثر استنارة. ومن خلال فهم أفضل لمحركات التكلفة لكل نشاط، يمكن للمديرين تحديد فرص خفض التكلفة أو تحسين العمليات أو الاستثمارات الإستراتيجية، على سبيل المثال، لنفترض شركة بيع بالتجزئة تبيع خطوط إنتاج متعددة من خلال قنوات توزيع مختلفة. ومن خلال تطبيق ABC، يمكن للشركة تحليل التكاليف المرتبطة بكل قناة توزيع، مثل التخزين والنقل والتسويق. إذا كشف التحليل أن قناة معينة أكثر تكلفة بكثير من غيرها، فيمكن للشركة تقييم ما إذا كان يجب تحسين جهودها التسويقية، أو إعادة التفاوض على عقود النقل، أو استكشاف استراتيجيات التوزيع البديلة. يمكن أن تؤدي هذه القرارات المبنية على البيانات إلى توفير التكاليف وتحسين الربحية.

في الختام، فإن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يوفر العديد من الفوائد للشركات. فهو يوفر طريقة أكثر دقة لتخصيص التكاليف، ويحسن استخدام الموارد، ويعزز عملية صنع القرار. من خلال فهم التكلفة الحقيقية لمنتجاتها أو خدماتها، يمكن للشركات اتخاذ قرارات تسعير مستنيرة وتحسين تخصيص الموارد وتحديد مجالات التحسين. وبفضل هذه المزايا، يمكن أن تساعد التكلفة على أساس النشاط المؤسسات على تقليل التكاليف العامة وتحسين الأداء المالي العام.

٧١. مثال توضيحي لآلية عمل الطريقة :

تنتج شركة (ن) ثلاثة منتجات رئيسية باستخدام نفس طرق الإنتاج والمعدات لكل منهم ، هذا وتطبق الشركة حاليا النظام التقليدي ، وتفكر جديا في إدخال نظام التكلفة على أساس النشاط ، وقد توفرت البيانات التالية حول المنتجات الثلاثة :

المنتجات :	ساعات تشغيل الآلات	ساعات العمل المباشر	المواد الأولية / بالدينار	الحجم بالوحدات
أ	1.5	0.5	20	750
ب	1	1.5	12	1250
ج	3	1	25	7000

تبلغ تكاليف العمل المباشر 6 دنانير للوحدة ، الكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تحميلها على أساس ساعات تشغيل الآلات ، معدلات التحميل للفترة 28 دينارا للساعة .

المطلوب :

- احتساب تكلفة الوحدة المنتجة لكل منتج باستخدام النظام التقليدي .
- ✓ إذا أعطي لك التحليل الإضافي الذي أجرته الشركة ، والذي يقسم التكاليف غير المباشرة إلى الآتي :
- التكاليف المتعلقة بعمليات التهيئة 35%
- التكاليف المتعلقة بعمليات الميكنة 20%
- التكاليف المتعلقة بمناولة المواد الأولية 15%
- التكاليف المتعلقة بالتفتيش والمراقبة 30%
- إجمالي التكاليف غير المباشرة 100%
- إجمالي الأنشطة المصاحبة لخط الإنتاج خلال الفترة ككل :

المنتجات	عدد مرات التهيئة	عدد مرات تحريك المواد	عدد مرات التفتيش
أ	75	12	150
ب	115	21	180
ج	480	87	670
الإجمالي	670	120	1000

المطلوب:

- احتساب تكلفة كل منتج باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط

➤ 2- التعليق عن أسباب الاختلافات - إن وجدت - في التكاليف .

الحل:

➤ تكلفة الوحدة المنتجة باستخدام النظام التقليدي :

البيان			المنتجات		
			أ	ب	ج
تكلفة العمل المباشر (6د.ل/ للساعة)			3	9	6
تكلفة المواد المباشرة			20	12	25
تكاليف صناعية غير مباشرة معدل 28د.ل لساعة تشغيل الآلات			$42=(28*1.5)$	$28=(1*28)$	$84=(3*28)$

➤ تكلفة المنتج باستخدام التكلفة على أساس النشاط :

- تحديد إجمالي التكاليف غير المباشر المحملة للمنتجات كما يلي :
- المنتج (أ) $42*750=31500$ د.ل
- المنتج (ب) $28*1250=35000$ د.ل
- المنتج (ج) $84*7000=588000$ د.ل
- ويتم ربط هذه التكاليف بمجمعات التكلفة وفقا للنسب المالية الموضحة في رأس التطبيق كما يلي:
- تكاليف التهيئة $229075=(50\%*654500)$ د.ل
- تكاليف الميكنة $130900=(20\%*654500)$ د.ل
- تكاليف مناولة المواد الأولية $98175=(15\%*654500)$ د.ل
- تكاليف التفتيش والمراقبة $19350=(30\%*654500)$ د.ل
- وبالتالي تكون معدلات تحميل التكاليف بالاعتماد على مسببات التكاليف كما يلي :
- التكلفة لكل عملية تهيئة $341.903=(670/229075)$ د.ل /عملية
- التكلفة لكل ساعة تشغيل آلة $5.60=(23375/130900)$ د.ل /ساعة
- التكلفة لكل عملية مناولة المواد $818.125=(120/98175)$ د.ل /عملية
- التكلفة لكل عملية تفتيش أو مراقبة $196.35=(1000/196350)$ د.ل /عملية
- ساعات تشغيل الآلات $23375=(3*7000)+(1*1250)+(1.5*750)$ ساعة

وعليه تكون التكاليف غير المباشرة المحملة على المنتجات كما يلي :

البيان :			المنتجات
أ	ب	ج	
25643	39319	164113	تكاليف التهيئة
6300	7000	117600	تكاليف تشغيل الآلات
9817	17181	71177	تكاليف مناولة المواد
29453	35343	131554	تكاليف التفتيش والمراقبة
71213	98843	484444	الإجمالي
/	/	/	/
750	1250	7000	عدد الوحدات المنتجة
95	79	69	التكلفة غير المباشرة للوحدة

وأخيرا تكون تكلفة الوحدة من كل منتج من المنتجات الثلاثة باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط كما يلي :

البيان :	(أ)	(ب)	(ج)
تكلفة المواد المباشرة	20	12	25
تكلفة الأجور المباشرة	3	9	6
التكاليف غير المباشرة	95	79	96
التغير بالمقارنة بالنظام التقليدي	+82%	+104%	-13%

➤ التعليق على نتائج الاختلالات بين النتائج ذات النظامين :

قد حمل التكاليف الصناعية غير المباشرة استنادا على نسب ساعات تشغيل الآلات للمنتجات (أ) 4.8% ، ب 5.3% ، ج 89.9% ، ولكن عندما تم استخدام عد أسس لتحميل التكاليف غير المباشرة وفقا لفلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط ، فكانت للمنتج (ج) 72% (480/670) للهيئة ، 72% (87/120) لتكاليف مناولة المواد الأولية ، (670/1000) لتكاليف التفتيش ، في حين حمل النظام التقليدي 90% من إجمالي التكاليف للمنتج (ج) فكانت تكلفة المنتج (ج) الأعلى، وعلى العكس كان (أ،ب).

المحور التاسع :

طريقة التكلفة المستهدفة

المحور التاسع: طريقة التكلفة المستهدفة

تمهيد:

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية الملاسسات ، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين ، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق ، أو تراكم إجراءات وإدارة معقدة .

ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة .

فقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الإلكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل : تويوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب .

كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء لأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة .

1. مفهوم التكلفة المستهدفة :

هي عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل ، وقد عرف (kazuki hamada) التكاليف المستهدفة بأنها النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماما أو إجراء تغيير بسيط في منتج قديم .

في حين يرى المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) أن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ، وأنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية .

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التكلفة المستهدفة تتميز بالخصائص التالية:

- إن المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة ، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة .
- إن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تخفيض التكاليف .
- إن التكاليف المستهدفة ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي .
- إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج تضافر جهود جميع الإدارات داخل المنشأة .
- يطبق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها خلال مراحل الإنتاج .

II. مقومات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة:

يعد اسلوب التكلفة المستهدفة(من الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، حيث تبدأ عملية ادارة التكلفة بهذا الاسلوب في المراحل المبكرة من حياة المنتج الامر الذي جعل محور الاهتمام التركيز على المراحل التي تسبق التصنيع كالبحوث والتطوير والتصميم بدلا من مرحلة التصنيع، حيث تتم السيطرة على التكاليف والوصول الى التكلفة المسموح بها والمعتمد في تحديدها على سعر السوق، مما يسمح للشركة من تحقيق الربح المستهدف وتحسين مركزها التنافسي .

لنجاح تطبيق مدخل تكلفة المستهدفة يجب توفير مايلي :

- ✓ وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية
- ✓ وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية
- ✓ الدعم من قبل الادارة وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا الاسلوب ولتأثيره عن العمل في مختلف الادارات داخل الشركة
- ✓ قدرة الشركة على انتاج منتجات متعددة
- ✓ التدريب على استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة
- ✓ تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة حتى لا تكون تكاليف استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة اكثر من الفائدة العائدة منه
- ✓ تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الادارات والتخصصات
- ✓ اتاحة المعلومات بين الادارات والافراد وعدم استحواذ علمها البعض عليها
- ✓ اعتماد الادارة على تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والابداع
- ✓ وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواءا بين الشركة والموردين والعملاء او بين مختلف الادارات والاقسام داخل الشركة لتسهيل وتقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات
- ✓ القدرة المالية للشركة لتبني اسلوب التكلفة المستهدفة مما يتطلبون التطبيق من دراسات للسوق واستخدام الآلات الحديثة
- ✓ تمتع العملاء بالإدراك والوعي الجديدة التي تطرح بالسوق.

III. مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتضمن اسلوب التكلفة المستهدفة ستة مبادئ اساسية :

- ✓ قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة (price Led Costing) لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولا بتحديد السعر الذي يمكن ان يباع به المنتج وي طرح الربح المستهدف من السعر الحصول على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها .
- ✓ التركيز على العملاء Focus on The Customer حيث انه لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على منتج

- ✓ التركيز على عملية التصميم Focus On Product Design في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة التصميم المنتج لذلك يجب ان تتم التغيرات الهندسية قبل بداية الانتاج لينتج عنها التكاليف المنخفضة واقل زمن لإطلاق منتج جديد فالسوق.
- ✓ فرق عمل متداخلة المهام Cross-Functional Teams يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات وممن مختلف ادارات الشراكة في بحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم وهندسة الانتاج وجدولة الانتاج وتجهيز وادارات التكلفة
- ✓ دورة حياة التكاليف Live-Cycle Costs : ينبغي التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة على اهمية اخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار والعمل على تخفيض تكلفة حياة المنتج سواء تكاليف توزيع او الشراء او التشغيل او الصيانة وصولا الى تكلفة التخلص منهم بعد انتهاء الغرض من استخدامه.

IV. مراحل (خطوات) تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة:

يبدأ تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة، حيث يجب ان تكون عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لإقسام المؤسسة ككل، وتتم عملية تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة بالخطوات التالية عبر ثلاثة مستويات من المراحل هي:

- ✓ **على مستوى السوق:** التكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق، وفق الخطوات التالية :
- وضع اهداف المبيعات والارباح طويلة الاجل
- هيكلة خطوط الانتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء
- تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، مع مراعاة التغيرات التي تطرأ عليه.
- تحديد هامش الربح المستهدف
- تحديد التكلفة المستهدفة: ومن هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

$$\text{سعر البيع} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المسموح بها.}$$

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي يرغب المؤسسة في تحقيقه، مع الاخذ في الاعتبار مايلي:

- ✓ **على مستوى المنتج:** في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة المؤهلات المؤسسة التكنولوجية لان التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في مرحلة الاولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان امكانات المؤسسة او الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة الى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها.}$$

الا انه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول الى التكلفة المسموح بها، وهنا تقوم بتحديد اهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك اهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقا ، وتحدد تكلفة المستهدف على مستوى المنتج بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية – اهداف خفض التكلفة الممكنة.

✓ **على مستوى مكونات (مركبات) المنتج؛** وهي المرحلة الأخيرة حيث يتم نقل ضغط المنافسة الى الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج والتي تحديدها من خلال الخطوات التالية:

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج
- تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تود من قبل الموردين والتي تساهم في اداء الوظائف الرئيسية.
- ادارة الموردين

ويمكن تلخيص هذه الخطوات في المراحل التالية:

اتخاذ القرار ودراسة السوق – اختيار سعر مستهدف – اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة

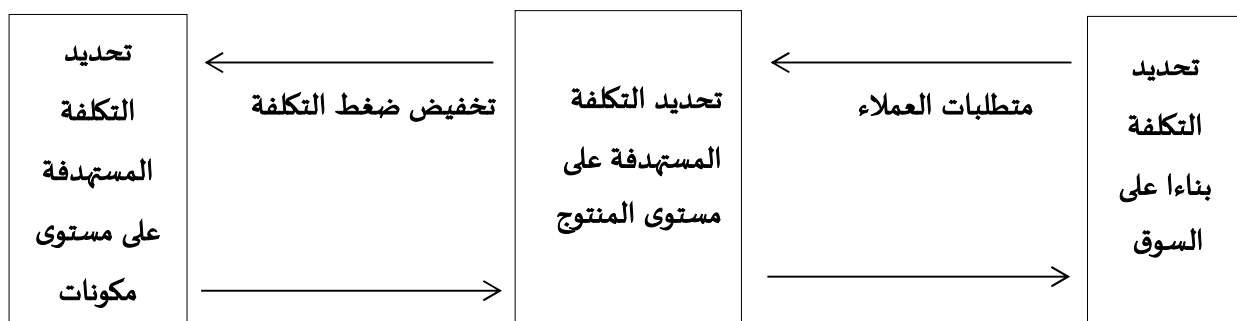
حيث ان تحديد التكلفة المستهدفة هي استراتيجية تستخدمها الشركات للتحكم في تكاليف المنتجات وتحسين الربحية. تتضمن هذه الاستراتيجية تحديد نقطة سعر محددة (سعر مستهدف) لمنتج ما ثم العمل بشكل عكسي لتحديد التكلفة القصوى التي يمكن ربطها بإنشاء هذا المنتج وإنتاجه. هناك أربع خطوات رئيسية مرتبطة بعملية تحديد التكلفة المستهدفة. الخطوة الأولى هي البحث في السوق وفهم احتياجات العملاء. الخطوة الثانية هي تحديد سعر مستهدف للمنتج والحد الأقصى للتكلفة المسموح بها. الخطوة الثالثة هي تصميم المنتج فعليًا لتلبية سعر البيع والتكلفة المستهدفة. الخطوة الرابعة هي مراقبة التكاليف أثناء الإنتاج وإجراء التعديلات اللازمة لضمان تلبية المنتج النهائي للتكلفة المستهدفة المرغوبة. يمكن التعبير عن صيغة التكلفة المستهدفة المستخدمة للحساب على النحو التالي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع – الربح المستهدف

اي ان التكلفة المستهدفة وفق العلاقة الرياضية هي تابع متغير يتأثر بالتالي المستقل الذي هو سعر البيع والدخل المستهدفين

ويمكن تلخيص خطوات تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة من خلال الشكل الموالي

مراحل (خطوات) التكلفة المستهدفة



تغيير مواصفات المنتج

تقدير تكلفة الموردين

➤ **مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:** ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر جزءا من النظام العام لتكاليف على مستوى الشركة وتكمن المزايا التي يحققها تطبيق الطريقة فيمايلي:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للشركة الحصة السوقية
- تحديد هامش الربح الذي تسعى الشركة لتحقيقه قبل طرح المنتج للسوق
- يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد تكلفة المنتج المستهدفة اي التكلفة التنافسية المستندة من الواقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج الحالية
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في بداية تقديم المنتج حتى تقديمه فعلا للعديد مما يضمن الشركة الاستمرار في السوق
- يركز على دراسة البيئة الخارجية للشركة في رغبات واحتياجات العميل مواصفات وخصائص المنتج وامكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للشركة.
- تحقيق اهداف الادارة من خلال تحقيق الارباح المنافسة على المدى الطويل
- يعتبر اسلوب التكلفة المستهدفة اداة لإدارة التكلفة والربحية في ان واحد.
- يؤدي اتباع هذا الاسلوب الى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن التحمل وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات المحققة لأهداف الربحية.
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المواد يساعد على تحفيز القدرات الموردين على ابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يادي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة للموردين
- يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها اي اثناء مرحلة التصميم وصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من اهمية خاصة في ضوء قصر دور حياة المنتجات.
- يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طرق ادارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة
- لا يقتصر دور المحاسب الاداري في ظل اسلوب التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الاعمال وتقدير عنها وانما يمتد ليشترك مع فريق العمل في مبادرات وتصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات
- يعمل على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تبنى هذا الاسلوب الا من خلال تعاون مجموعات من الافراد من مختلف الادارات مستويات التعظيمية.

٧. مثال تطبيقي حول الطريقة:

بعد دراسة السوق نعتبر ان مؤسسة لصناعة وبيع الات تصوير رقمية مهنية عالية الاداء.

الاستراتيجية التجارية المتوقعة تركز على تخفيض تدريجي لسعر البيع من اجل مواجهة المنافسة ورفع كمية المبيعات، مسيو المؤسسة يريدون معرفة سعر التكلفة المستهدف لمتوسط الفترة.

التوقعات التجارية والمالية للأربع سنوات القادمة:

السنوات	1	2	3	4	المجموع
سعر البيع	1000 دج	900 دج	800 دج	700 دج	
الكميات (الوحدات)	5000 وحدة	6.000 وحدة	7000 وحدة	9000 وحدة	27.000
رقم الاعمال	5.000.000 دج	5.400.000 دج	5.600.000 دج	6.300.000 دج	22.300.000 دج
معدل الهامش	25%	22%	20%	16%	
الهامش بالقيمة	1.250.000 دج	1.188.000 دج	1.120.000 دج	1.008.000 دج	4.566.000 دج

العمل المطلوب:

- احسب مبلغ الهامش المتوسط بالقيمة لكل آلة؟
 - احسب معدل الهامش بالنسبة لرقم الأعمال؟
 - احسب سعر البيع المتوسط لكل آلة؟
 - استنتج التكلفة المستهدفة المتوقعة المتوسطة لكل آلة؟
 - تحقق من النتائج المتحصل عليها مع التعليق؟
- الحل:
- حساب الهامش المتوسط بالقسيمة لكل آلة:
الهامش المتوسط = مجموع الهوامش / الكميات
الهامش المتوسط = $4.566.000 / 27.000 = 169.10$ دج.
 - حساب معدل الهامش بالنسبة لرقم الأعمال:
معدل الهامش = مجموع الهوامش / ارقام الاعمال
معدل الهوامش = $4.566.000 / 22.300.000 = 20.47\%$
 - حساب سعر البيع المتوسط للآلة:
سعر البيع المتوسط = رقم الاعمال / الكمية
سعر البيع المتوسط = $27.000 / 22.300.000 = 825.92$ دج
 - التكلفة المستهدفة المتوقعة = سعر البيع المتوسط - الهامش المتوسط
التكلفة المستهدفة المتوقعة = $825.92 - 169.10 = 656.82$ دج
 - التحقق من النتائج المحصل عليها مع التعليق على النتائج:
الهامش المتوسط = سعر البيع x متوسط الهامش
الهامش المتوسط = $825.92 \times 20.47\%$

الهامش المتوسط = 169.10 دج

التعليقات:

- مردودية عالية للسنتين الاوليتين (مرحلة الانطلاق)
- انخفاض سعر البيع ادى الى النتائج التالية:
 - ✓ ارتفاع الكميات المباعة.
 - ✓ ارتفاع رقم الاعمال.
 - ✓ تخفيض الهامش.
- التنبؤ بإطلاق منتج جديد خلال السنة الثالثة

المحور العاشر:

طريقة التكاليف الخفية

المحور العاشر: طريقة التكاليف الخفية

تمهيد :

يعتبر مصطلح التكاليف الخفية مصطلحا حديثا نسبيا ، فأول ما عرف كان في سنة 1973 على يد الباحث الفرنسي " هنري سافال " والذي له الفضل الكبير في تسليط الضوء على هذا النوع من التكاليف، لتتبعه بعد ذلك الأبحاث والدراسات التجريبية التي قام بها معهد ISEOR سنة 1976 على هذا النوع من التكاليف للوصول إلى مقارنة جديدة في المؤسسات هي المقاربة السوسيو-اقتصادية ويرى الباحث الفرنسي وفريقه أن الاختلافات الوظيفية تشكل المصدر الأول للتكاليف الخفية في المؤسسات ، وتنشأ هذه الاختلافات من خلال التفاعلات المختلفة بين هياكل المؤسسة وسلوكيات أفرادها ، من هنا كان لزاما على المؤسسة العمل على التحكم في هذا النوع من التكاليف وتخفيض حجم الاختلافات قدر الإمكان إذا أرادت تحقيق الأرباح في الأجل القصير والاستمرارية والنمو في الأجل الطويل .

1. مدخل إلى حساب التكاليف الخفية :

يعود الفضل الكبير في تسليط الضوء على هذا النوع من التكاليف إلى الباحث " هنري سافال " والمدرسة السوسيو - اقتصادية ، حيث أظهرت هذه المدرسة جانبا أغفلته المدارس السابقة ، فهي تظهر نتيجة بعض الظواهر والسلوكيات السلبية الموجودة في المؤسسات كالتغيبات ودوران العمل وعيوب الجودة

➤ مفهوم التكاليف الخفية :

يمكن تعريف التكاليف الخفية على أنها " تلك التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظم المعلومات المحاسبية المستعملة في المؤسسة ، والمتمثلة في كل الميزانيات التقديرية ، جدول حسابات النتائج ، المحاسبة العامة والتحليلية ولوحة القيادة... إلخ

ويمكن تعريفها أيضا على أنها " التكاليف التي لا تسجل محاسبيا إلا أن لها تأثير واضح على ميزانية المؤسسة ، مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة ، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملاءه في نفس السلسلة الإنتاجية ، فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات ، مما يجعل التكلفة الوحودية ترتفع.

➤ الأسباب التي عجلت بدراسة التكاليف الخفية :

يرى " هنري سافال " و " فيرونك " زأن من أهم الأسباب والعوامل التي ساعدت وعجلت على الانتباه والتفطن إلى وجود تكاليف أخرى غير التكاليف المعروفة في النظم المحاسبية التقليدية ثلاث عوامل أساسية وهي :

- ✓ الحدس : وهو بمثابة الدليل الأول والمساعد الرئيسي الذي أوجد إدراكا لدى المسيرين بوجود التكاليف معينة غير معروفة تقف وراء ضعف أداء المؤسسة بالرغم من الإجراءات المتخذة ، حيث اقتنعوا بوجود تكاليف لا تسجل في المحاسبة ، إلا أن لها أثرا سلبيا ومردوديتها إذا أخذت إذا أخذت بعين الاعتبار.
- ✓ قيام المؤسسة بعملية التجديد والتحسين : أما الدليل الثاني المستعمل في اختبار فرضية وجود هذا النوع التكاليف هو قيام المؤسسة بالتحديد ، التكوين وتحسين ظروف العمل ، حيث لاحظت تحسنا ملموسا في

آدائها من خلال زيادة الإنتاجية ، التعاون ، التنسيق ، الإتصال الفعال ، الاستغلال العقلاني للموارد وتراجع بعض السلوكيات السيئة السيئة التي كانت محل ومصدر للمشاكل .

✓ أثر الدراسات النظرية : إن الأثر في دراسة المؤسسة من النواحي الإحصائية واستعمال تقنيات التحليل الاقتصادي الجزئي فيما يخص جوانب المردودية ، تعظيم الأرباح ، السعر الوحدوي ، التكلفة الوحدوية والهامش الحدي أدت كلها إلى المساهمة بترسيخ فكرة أن المؤسسة تضيق فرصا للربح كانت في متناولها ، ومن ثم سمحت بالبحث عن هذه الأسباب ، ومن بينها وجود تكاليف معينة غير مدمجة في التكاليف المعروفة .

II. العلاقة بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة :

مقارنة بالتكاليف الخفية ، يمكن القول بأن التكاليف الظاهرة هي التكاليف التي يرصدها نظام المعلومات في المؤسسة من محاسبة وموازنات وإحصائيات ... إلخ وتتميز بثلاث خصائص :

- **التسمية** : إذ لكل منها اسم تعرف به ، منمط معترف به ومتفق عليه مثل : أجور العمال ، مواد أولية مستهلكة ، تأمين ... إلخ ،
- **قابلية للقياس** : يمكن قياسها حسب قواعد وأسس دقيقة ومتعارف عليها
- **قابلية الرقابة عليها** : إذ تخضع لرقابة دورية وبصفة منتظمة حتى يمكن ملاحظة تطورها أو انحرافها عن هدف محدد مسبقا.

أما التكاليف الخفية فتتملك القدرة على إظهار جودة وحسن سير المؤسسة ، إذ أن التكاليف الظاهرة تسمح لنا بحساب مبالغ الانحرافات ، دون إمكانية توضيح مختلف أساليبها ، على العكس تمام ، فالتكاليف الخفية هي أصلا تكاليف مرتبطة بالظواهر ، فهي تبحث عن أسباب الاختلافات التي أدت إلى تلك الانحرافات ، فمثلا التكاليف الخفية الناجمة عن التغيب تعني أن المؤسسة تعاني من اضطرابات كبيرة بسبب تغيب العاملين وبسبب التسويات التي قامت بها المؤسسة في سبيل معالجة آثار معالجة آثار تلك التغيبات ، وكذلك بالنسبة للتكاليف الخفية الناجمة عن الحوادث عن الحوادث في العمل ، فهي تعني أن المؤسسة تعاني من مشاكل في الأمن الصناعي ومن تأثير عمليات التسوية التي تقررها المؤسسة لتجاوز تأثير تلك الحوادث .

إن عبارة " تكلفة خفية " يجب اعتبارها اختصارا لمصطلح " يجب اعتبارها اختصارا لمصطلح " تكلفة أداء خفي " ، من هذا المنطلق فإن أصحاب المقاربة السوسيو - اقتصادية يرون أن كل ارتفاع في التكلفة يعني انخفاضا في الأداء ، وكل انخفاض في التكلفة يعني تحسنا في الأداء ، إذا فالتكلفة والأداء الخفي يرتبطان فيما بينهما بعلاقة عكسية ، من خلال هذه العلاقة نستنتج أن الأداء يمكن تحسينه من خلال تخفيض التكاليف أو من خلال زيادة النواتج .

III. تصنيف التكاليف الخفية :

تصنف التكاليف الخفية الى :

➤ **فئة محملة ضمن التكاليف الظاهرة** : أي تظهر في السجلات المحاسبية للمؤسسة ، وتشمل الأعباء ادمجة مع مختلف حسابات جدول النتائج ولكن دون تعيينها بصورة مستقلة ، أي ليست في حسابات مميزة وبالأسم (ومن

هنا كانت تسميتها بالتكاليف الخفية) ، ومثالها التغيب الذي تظهر تكلفته مدمجة في حساب مصاريف العاملين إذا ماتم تعويض المتغبين بعمال مؤقتين مثلا .

والملاحظ أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف فعلية تاريخية تسجل في الجانب المدين من جدول حسابات النتائج وتصنف التكاليف الخفية المحملة ضمن التكاليف الظاهرة في ثلاثة أشكال وهي : إما في شكل أجور زائدة ، أو على شكل استهلاك زائد ، والتي تمثل مكونات مكونات التكاليف الخفية المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة ، وسنعرض إليها بشيء من التفصيل في المبحث الموالي .

➤ **فئة غير محملة ضمن التكاليف الظاهرة :** وهي تكاليف لا تظهر ضمن الحسابات بأية صورة كانت ، وتشمل كل الأعباء التي ترتبط بالإنتاج الضائع نتيجة الاختلالات الموجودة ، أي تكلفة الوقت الذي لا يعطي منتجا أو عائدا ، مثل غياب غياب عامل مرسوم في منصب أو وظيفة ، عيوب التصنيع التي تتطلب وقتا لمعالجتها ، مما يقلل كمية الإنتاج السليم القابل للبيع .

ونستنتج أن هذه الفئة من التكاليف تؤدي إلى تخفيض النتيجة المالية للمؤسسة ، فهي تكلفة افتراضية أو تكلفة أو تكلفة فرصة تتماشى مع عدم استغلال الطاقة المتاحة ، بفعل أن هذا الإنتاج كان من الممكن تحقيقه وبيعه لو لم يصرف كل هذا الوقت في معالجة وتسوية الاختلافات دون مقابل ، وتكون هذه الفئة في شكل إنتاج ضائع أو في شكل عدم خلق طاقة أو على شكل مخاطر ، والتي سنعرضها بشيء من التفصيل في المبحث الموالي .

IV. العلاقة بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الخفية :

يتم تقييم التكاليف الخفية من خلال طرق غير الطرق المحاسبية المعروفة (Extra –comptable) ، أي أنها لا تخضع لتحليل حسابات المصاريف والنواتج ، بل تحتسب بل تحسب على أساس معلم جد دقيق الاختلالات ونتائجها على أداء المؤسسة ، إن طريقة حساب التكاليف الخفية تسمح لنا بخلق رابط بين التكلفة والأداء الخفي من جهة ، ومن جهة أخرى التكلفة والأداء الظاهر والذي تحدده المؤسسة على جدول حسابات المؤسسة جدول حسابات حسابات النتائج الخاص بها ، في الواقع الاختلال يؤدي إلى معالجة أو تسوية والتي وترجم بمصطلحات اقتصادية .

إما عبر استهلاك موارد المؤسسة مواد أولية ، خدمات أو وقت إضافي ، وتتمثل في مصاريف تتحملها المؤسسة وتظهر في بداية جدول حسابات نتائج

إما عبر فرص ربح ضائعة (Manque a gagner) : انخفاض في كمية الإنتاج ، إنتاج غير محقق ، خصومات ممنوحة وغير معلمة ممنوحة على سعر البيع عيوب في التصنيع ، هذا النوع من التكاليف الخفية لانجده في جدول حسابات النتائج ، لأنه يقوم بتخفيض الحساب الدائن في جدول حسابات حسابات النتائج.

V. كيفية تحديد التكاليف الخفية :

بصفتك صاحب عمل، قد يكون لديك فكرة جيدة عن النفقات الخاصة بك، ولكن قد تكون هناك تكاليف خفية لا تدركها حتى. يمكن أن يكون لها تأثير كبير على هامش الربح الخاصة بك وتؤثر في نهاية المطاف على النتيجة النهائية. يمكن أن تكون التكاليف الخفية صعبة تحديدها، ولكن من الضروري معرفة ما هي وكيفية العثور عليها. فيما يلي بعض الأفكار من وجهات نظر مختلفة يمكن أن تساعدك على اكتشاف هذه التكاليف الخفية:

- **مراجعة سجلات المحاسبة الخاصة بك:** واحدة من أسهل الطرق لتحديد التكاليف المخفية هي مراجعة سجلات المحاسبة الخاصة بك. ابحث عن أي نفقات لا يبدو أنها تضيف أو أي عناصر غير محسوبة. على سبيل المثال، قد تدفع مقابل خدمة اشتراك لم تعد تستخدمها، أو قد تدفع الكثير مقابل عنصر معين. من خلال مراجعة سجلات المحاسبة الخاصة بك، يمكنك تحديد هذه التكاليف الخفية واتخاذ الإجراءات اللازمة لتقليلها.
 - **تحليل عمليات عملك:** قد تكون عمليات عملك تكلفك أكثر مما تدرك. ألقِ نظرة فاحصة على كيفية قيامك بالأشياء وتحديد ما إذا كانت هناك مناطق يمكنك فيها إجراء تحسينات. على سبيل المثال، قد تقضي وقتاً طويلاً في المهام الإدارية التي يمكن تلقائياً أو الاستعانة بمصادر خارجية. من خلال تبسيط عمليات عملك، يمكنك تقليل تكاليفك وتحسين كفاءتك.
 - **مراجعة عقودك:** العديد من الشركات لديها عقود مع الموردين والبائعين ومقدمي الخدمات الآخرين. قد تحتوي هذه العقود على تكاليف خفية لا تعرفها. خذ الوقت الكافي لمراجعة عقودك وتحديد أي مجالات قد تدفع فيها الكثير. على سبيل المثال، قد تدفع سعراً أعلى للخدمة مما لو كنت تتفاوض على عقد جديد.
 - **مراقبة مخزونك:** يمكن أن يكون المخزون تكلفة كبيرة للعديد من الشركات. إذا لم تكن حريصاً، فقد ينتهي بك الأمر مع الكثير من المخزون، والذي يمكن أن يربط التدفق النقدي الخاص بك. من ناحية أخرى، إذا لم يكن لديك مخزون كافٍ، فقد تفوتك المبيعات. راقب مخزونك عن كثب للتأكد من أنك لا تكون مبالغاً أو مفهومة.
 - **النظر في الاستعانة بمصادر خارجية:** يمكن أن يكون الاستعانة بمصادر خارجية وسيلة فعالة من حيث التكلفة لتقليل نفقاتك. على سبيل المثال، قد تكون قادراً على الاستعانة بمصادر خارجية لخدمة المحاسبة أو التسويق أو خدمة العملاء. من خلال الاستعانة بمصادر خارجية لهذه المهام، يمكنك تحرير وقتك ومواردك للتركيز على مجالات أخرى من عملك.
- يمكن أن يكون للتكاليف الخفية تأثير كبير على عملك. من خلال تحديد هذه التكاليف واتخاذ خطوات لتقليلها، يمكنك تحسين هوامش الربح الخاصة بك وتحقيق نجاح أكبر في النهاية.

٧١. أمثلة على التكاليف الخفية في مختلف الصناعات:

نظراً لأن الشركات تحاول زيادة أرباحها إلى الحد الأقصى، فإنها تركز غالباً على زيادة الإيرادات وتقليل النفقات. ولكن ماذا لو كانت هناك تكاليف خفية تؤثر سلباً على النتيجة النهائية؟ غالباً ما يتم تجاهل هذه التكاليف الخفية، ولكن يمكن أن يكون لها تأثير كبير على ربحية الشركة. في هذا القسم، سنناقش دراسات الحالة التي تبرز التكاليف الخفية في مختلف الصناعات. سنقوم بتحليل كل دراسة حالة من وجهات نظر مختلفة ونقدم معلومات متعمقة حول كل تكلفة.

- **صناعة الرعاية الصحية:** في صناعة الرعاية الصحية، يمكن أن تنشأ التكاليف الخفية من الأخطاء الطبية. يمكن أن تؤدي الأخطاء الطبية إلى الإقامة الطويلة للمستشفى وإعادة القبول والرسوم القانونية. وفقاً لدراسة أجرتها جمعية الاكتواريين، كلفت الأخطاء الطبية نظام الرعاية الصحية الأمريكي بحوالي 19.5 مليار دولار في السنة. علاوة على ذلك، يمكن أن يكون لهذه الأخطاء تأثير سلبي على سمعة المستشفى، مما يؤدي إلى انخفاض في حجم المريض.

- **الصناعة التحويلية:** صناعة التصنيع عرضة للتكاليف الخفية بسبب اضطرابات سلسلة التوريد. عندما يختبر المورد تأخيراً في التسليم، يمكن أن يسبب تأثير تموج يؤثر على سلسلة التوريد بأكملها. يمكن أن يؤدي ذلك إلى انخفاض في الإنتاجية، وزيادة تكاليف المخزون، وفقدان المبيعات. على سبيل المثال، قد تواجه الشركة التي تعتمد على مورد واحد لمكون حرج تعطيل كبيراً إذا كان هذا المورد يعاني من تأخير.
 - **صناعة البيع بالتجزئة:** صناعة البيع بالتجزئة عرضة بشكل خاص للتكاليف الخفية المتعلقة بإدارة المخزون. يمكن أن يؤدي المخزون المفرط أو الذي تم فهمه إلى فقدان المبيعات وزيادة تكاليف الحمل. علاوة على ذلك، قد يخضع تجار التجزئة لعمليات الرسوم إذا لم يمتثلوا لمتطلبات البائع، مثل متطلبات وضع العلامات أو التغليف. على سبيل المثال، يجوز لمتاجر التجزئة أن يتحمل تكاليف الرسوم إذا فشل في تسمية منتج بشكل صحيح برمز شريطي.
 - **صناعة الخدمات:** في صناعة الخدمات، يمكن أن تنشأ التكاليف الخفية من دوران الموظفين. يمكن أن تؤدي معدلات دوران عالية إلى زيادة تكاليف التوظيف والتدريب، وكذلك انخفاض الإنتاجية. علاوة على ذلك، يمكن أن يكون للدوران تأثير سلبي على رضا العملاء، لأن الموظفين الجدد قد لا يكونون على دراية أو خبرة مثل أسلافهم. على سبيل المثال، قد يعاني المطعم من انخفاض في رضا العملاء إذا كان لديهم معدل دوران مرتفع بين Waitstaff.
- يمكن أن يكون للتكاليف الخفية تأثير كبير على ربحية الشركة. من خلال تحليل دراسات الحالة من مختلف الصناعات، يمكننا أن نرى أن هذه التكاليف يمكن أن تنشأ من مجموعة متنوعة من المصادر. لتحسين خلاصة القول، يجب على الشركات إجراء تحليل شامل لعملياتها لتحديد التكاليف الخفية والتخفيف منها.

الخلاصة

الخلاصة:

لمحاسبة التسيير دور مهم لما لها من انعكاسات ايجابية على اداء الانشطة بكفاءة وفعالية، وفي ظل التطور المتسارع الناتج عن التغيرات التي تشهدها بيئة الاعمال الحديثة والتي في ظلها لم تعد انظمة معلومات التكاليف والمحاسبة الإدارية تقتصر على قياس وتحليل التكلفة وحسب بل امتدت الى مفهوم اعمق يتمثل في ادارة التكلفة (cost Management) عن طريق استخدام مجموعة من الانظمة الفرعية (اساليب محاسبة التسيير الحديثة) التي تساعد الادارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج مما يساعد في تحقيق الاهداف المطلوبة ومواجهة المنافسة التي قد تواجه الشركات في الوقت الحاضر والامر الذي يساعد في التغلب على التحديات الجارية والمستقبلية وكنيجة لذلك النظم المحاسبية التقليدية من حيث ملاءمتها لتطورات التي حدثت في نظم التصنيع كما ان الشركات اصبحت تواجه بيئة تشهد العديد مكن التغيرات والتطورات في متطلباتها ومواردها، بالإضافة الى الضغوط المتزايدة الناتجة عن المنافسة. ولم تعد المنافسة على الشركات تقتصر على قدرها على تقديم منتجات بأسعار منخفضة فحسب وانما ظهرت اعتبارات اخرى لا تقل اهمية على التكلفة ، فمقدرة الشركات على تقديم جودة مرتفعة وبتشكيلة مناسبة واتن تصل الى العملاء في الوقت المناسب واصبح عاملا مهما لدعم القدرة التنافسية لهذه الشركات، لاسيما ان المستهلك اصبح العامل الاساسي لدعم القدرة التنافسية اي ان المستهلك يمثل محور سياسة الانتاج، بحيث لا يتم انتاج الا ما يحقق رغبات المستهلكين الامر الذي يدفع بالشركات العاملة ضمن تلك المتغيرات، والتي تسعى الى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم استمرار، ان تتبنى سياسات تتماشى تلك التطورات والاحداث المحيطة بها وان تفكر في اعادة النظر في النظم المحاسبية التقليدية بسبب عدم اخدها في اعتبار عناصر السوق والتطورات التي حصلت فيه، وقسام بالبحث عن التقنيات التي تستجيب لهذه التطورات من خلال انتاج منتجات باقل تكلفة وذات جودة عالية تحقق لها ميزة تنافسية في السوق .

وهو ما حاولنا خلال هذه المطبوعة الإجابة عليه وتمكين الطلبة من فهم المادة والتحكم في أحدث تقنيات محاسبة التسيير.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

1. المراجع باللغة العربية :

1. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1997.
2. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى ، الجزائر، 2013.
3. عيسى جرادى، محاسبة التكاليف (دروس نظرية). دار الشهاب – الجزائر،
4. مليكة حفيظ شبايكي، المحاسبة التحليلية، مطبوعات جامعة قسنطينة، 2002.
5. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ،دارالمحمدية - الجزائر، 1994.
6. محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ، الجزء الثاني، دار الآفاق، بدون تاريخ.
7. ليانابيل أوليقر، إدارة التكاليف، دار الفاروق، مصر، 2011.
8. محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط، دار المسيرة ، الأردن ، 2015.
9. فايزة بلعابد، محاسبة التسيير ، دارالمتنبي – الجزائر، 2023،

1. Abd ellah Boughaba ,comptabilité analytique ,Berti édition,1994
2. . Raullet chritian et christiane, comptabilité analytique et contrôle de gestion ; éd,dunod bordas, 2^{ème} édition,1982
3. . Henri culman ; comptabilité analytique, édition bouchère ,1993.
4. SMAIL KABBAJ ET SAID YOUSSEF , comptabilité analytique, edisoft ,maroc, 2015.
5. Mohamed souaidi , comptabilité analytique et budgétaire , imprimerie najah-maroc ,2016.