



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي سي الحواس – بركة –

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم: العلوم الاقتصادية



مطبوعة بيداغوجية في مقياس

# محاسبة التسيير

محاضرات مدعمة بأمثلة توضيحية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية شعبي العلوم المالية والمحاسبة وعلوم  
التسيير

من إعداد الدكتور: سليمان عبد الحكيم

السنة الجامعية: 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I - I	فهرس المحتويات
أ	تقديم
ب	بطاقة فنية للمقياس
<b>08-01</b>	<b>المحور الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير</b>
01	تمهيد
01	أولا: مفهوم والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير
01	1. تعريف محاسبة التسيير
01	2. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير
02	ثانيا: أهمية محاسبة التسيير؛ أهدافها ومقوماتها
02	1. أهمية محاسبة التسيير
02	2. أهداف محاسبة التسيير
03	3. مقومات محاسبة التسيير
04	ثالثا: العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية
05	رابعا: مدخل إلى التكاليف
05	1. التفرقة بين المصاريف والأعباء والتكاليف
06	2. التصنيفات المختلفة للتكاليف
08	خامسا: الطرق المعتمدة في محاسبة التسيير
<b>18-09</b>	<b>المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون (CMUP, FIFO)</b>
09	تمهيد
09	أولا: مدخل للمخزونات
09	1. مفهوم المخزونات
09	2. أصناف المخزونات
10	3. مستويات المخزون
10	ثانيا: جرد المخزونات
10	1. مفهوم الجرد

10	2. أهمية الجرد
11	3. أنواع الجرد
12	ثالثا: تقييم المخزونات
12	1. تقييم الإدخالات من المخزونات
12	2. تقييم الإخراجات من المخزونات
17	رابعا: فوارق الجرد
17	1. مفهوم فرق الجرد وحسابه
18	2. حالات فرق الجرد
18	3. حسابات الجرد الدائم (بطاقة الجرد الدائم)
<b>36-20</b>	<b>المحور 03: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة</b>
20	تمهيد
20	أولا: أساسيات طريقة التكلفة الكلية
20	1. مفهوم طريقة التكلفة الكلية
20	2. مبادئ طريقة التكلفة الكلية
20	3. الأعباء المحملة للتكاليف (أعباء المحاسبة التحليلية)
21	4. تصنيف الأعباء المحملة للتكاليف
21	ثانيا: معالجة الأعباء غير المباشرة
21	1. طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)
22	2. توزيع الأعباء غير المباشرة
25	ثالثا: حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة حسب طريقة التكلفة الكلية
25	1. حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة التجارية:
25	2. حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية)
26	3. حساب النتيجة التحليلية
28	4. حساب النتيجة التحليلية الصافية
29	رابعا: حالات خاصة في حساب تكلفة الإنتاج
29	1. المنتجات الجاري إنجازها (المنتج قيد التنفيذ)
30	2. المنتجات الوسيطة (المنتجات النصف مصنعة)
32	3. الفضلات والمهملات
35	خامسا: تقييم طريقة التكاليف الكلية ( الأقسام المتجانسة)

35	1. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية
35	2. سلبيات طريقة التكاليف الكلية
<b>50-37</b>	<b>المحور 04: طريقة التكاليف المتغيرة</b>
37	تمهيد
37	أولا: أساسيات طريقة التكلفة المتغيرة
37	1. مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة
37	2. مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة
37	3. مفهوم التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف شبه متغيرة
41	ثانيا: طرق الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة
41	1. الطريقة البيانية (خريطة الانتشار)
43	2. طريقة القيمة الحدية (طريقة المستوى الأعلى والأدنى للنشاط)
43	ثالثا: حساب النتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة
44	1. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة
45	2. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة
46	رابعا: استخدام طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير
46	1. عتبة المردودية (رقم الأعمال الحرج)
47	2. تحديد تاريخ بلوغ عتبة المردودية (النقطة الصفر)
47	3. حدود عتبة المردودية
49	4. هامش الأمان ومعدله
49	خامسا: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة
49	1. إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة
50	2. سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة
<b>57-51</b>	<b>المحور 05: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة</b>
51	تمهيد
51	أولا: أساسيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
51	1. مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
51	2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
52	3. الفرق على التكاليف الثابتة المحملة
53	ثانيا: خطوات تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
56	ثالثا: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

56	1. إيجابيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
57	2. سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
<b>65-58</b>	<b>المحور 06: طريقة التكلفة المعيارية المحددة سلفا</b>
58	تمهيد
58	أولا: أساسيات طريقة التكلفة المعيارية
58	1. مفهوم طريقة التكلفة المعيارية
58	2. أهداف طريقة التكلفة المعيارية
59	3. خطوات طريقة التكاليف المعيارية
59	ثانيا: حساب وتحليل الإنحرافات
59	1. الفروقات الإجمالية
60	2. الفروقات الجزئية (تحليل الفروقات الإجمالية)
65	ثالثا: تقييم طريقة التكاليف المعيارية
65	1. إيجابيات طريقة التكاليف المعيارية
65	2. سلبيات طريقة التكاليف المعيارية
<b>75-66</b>	<b>المحور 07: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC</b>
66	تمهيد
66	أولا: مفهوم وأهداف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ومقوماتها
66	1. مفهوم وأهداف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
67	2. مقومات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
69	ثانيا: مبدأ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، شروطها وخطواتها
69	1. مبدأ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
69	2. شروط تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
70	3. الخطوات الأساسية لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة
74	ثالثا: تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
74	1. إيجابيات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
74	2. سلبيات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
<b>80-76</b>	<b>المحور 08: طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)</b>
76	تمهيد
76	أولا: مفهوم ومبدأ طريقة التكلفة الهامشية
76	ثانيا: أنواع التكاليف الهامشية ومكوناتها

76	1. أنواع التكاليف الهامشية
76	2. مكونات التكلفة الهامشية
77	ثالثا: العلاقة الرياضية للتكلفة الهامشية
80	رابعا: تقييم طريقة التكلفة الهامشية
80	1. إيجابيات طريقة التكلفة الهامشية
80	2. سلبيات طريقة التكلفة الهامشية
<b>87-81</b>	<b>المحور 09: طريقة التكلفة المستهدفة</b>
81	تمهيد
81	أولا: مفهوم التكلفة المستهدفة؛ أهدافها ومبادئها
81	1. مفهوم التكلفة المستهدفة
81	2. أهداف نظام التكلفة المستهدفة
82	3. مبادئ التكلفة المستهدفة
82	ثانيا: تحديد التكلفة المستهدفة وتقنيات تخفيض التكلفة
82	1. تحديد التكلفة المستهدفة
83	2. تقنيات تخفيض التكلفة
84	ثالثا: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة
84	1. إيجابيات طريقة التكلفة المستهدفة
84	2. سلبيات طريقة التكلفة المستهدفة
<b>93-88</b>	<b>المحور 10: طريقة التكلفة الخفية</b>
88	تمهيد
88	أولا: مفهوم التكاليف الخفية، خصائصها وتصنيفاتها
88	1. مفهوم التكاليف الخفية وخصائصها
89	2. تصنيفات التكاليف الخفية
89	ثانيا: أسباب ظهور التكاليف الخفية ومؤشراتها
89	1. أسباب ظهور التكاليف الخفية
90	2. مؤشرات التكاليف الخفية
91	ثالثا: التكاليف الخفية؛ مكوناتها وطرق حسابها
91	1. مكونات التكاليف الخفية
92	2. طرق حساب وتقييم التكاليف الخفية

92	رابعاً: طرق التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية
96-94	المراجع والمصادر

## تقديم

في ظل التطورات المتسارعة في عالم الأعمال أصبح علم المحاسبة يحتل مكانة متميزة في مجتمعنا الحديث، نظرا لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية تساعد مختلف الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة في إتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. تعد محاسبة التسيير فرع من فروع المحاسبة ومرحلة من مراحل تطور الفكر المحاسبي ظهرت لتلبية حاجيات إدارة المؤسسة الاقتصادية إلى بيانات تفصيلية وتحليلية ومعلومات داخلية بصفة مستمرة عن سير العمل حول التكاليف والإنتاج والأرباح، وذلك نظرا لقصور المحاسبة المالية في توفير هذا النوع من البيانات. هذه البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها محاسبة التسيير تساعد إدارة أي مؤسسة إقتصادية على القيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في الرقابة على إستخدام الموارد المتاحة ووضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات وإتخاذ القرارات.

لذلك حاولنا من خلال هذا العمل المتواضع المتمثل في مطبوعة محاضرات في مقياس محاسبة التسيير الموجه للسنة الثانية ليسانس شعبي العلوم المالية والمحاسبة وعلوم التسيير تغطية البرنامج المقرر لهذا المقياس وفق للمنهاج الوزاري الرسمي من حيث المضمون والأهداف، حيث قسمنا هذه المطبوعة إلى عشرة محاور كل محور خصص تقريبا لطريقة من طرق محاسبة التسيير، تسمح لطالب من إكتساب معارف نظرية وتطبيقية في ميدان محاسبة التسيير تمكنه من حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بطرق مختلفة وتحديد سعر البيع والنتيجة التحليلية للمؤسسة من جهة، وإستخدام هذه المؤشرات المحاسبية في مراقبة التكاليف وتحسين نظام التسيير ورسم السياسة التسعيرية للمؤسسة من جهة أخرى.

لقد حاولنا من خلال هذا المطبوعة تقديم محتوى مقياس محاسبة التسيير بصورة مبسطة تحقق الهدف المنشود، إلا أنه يبقى هذا الجهد جهد بشري لا يخلو من النقائص، لذا أرحب بكل ملاحظات الزملاء الأساتذة والمختصين في مجال محاسبة التسيير لإثراء محتوى هذه المطبوعة. وفي الأخير أحمد الله سبحانه على إتمام هذا العمل المتواضع، وأرجوا أن ينفع به طلابنا الأعزاء.

د. سليمان عبد الحكيم

بطاقة فنية للمقياس

- إسم المقياس: محاسبة التسيير؛
- الحجم الساعي أسبوعيا: المحاضرة: 03 ساعات ؛ الأعمال الموجهة: 1 ساعة و 30 دقيقة
- الوحدة التعليمية: الوحدة الأساسية؛
- السداسي: السداسي الثالث؛
- الرصيد: 06؛
- المعامل: 03؛
- طريقة التقييم: 60% إمتحان ، 40% أعمال موجهة؛
- أهداف المقياس:
- ✓ تمكين الطالب من التمييز بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير؛
- ✓ تمكين الطالب على التمييز بين مختلف الأعباء والتكاليف والمصطلحات ذات الصلة؛
- ✓ تمكين الطالب على التحكم في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية؛
- ✓ تمكين الطالب على التحكم في تقييم المخزونات بشتى الطرق واكتشاف أثر ذلك على مختلف التكاليف وسعر التكلفة؛
- ✓ تمكين الطالب من معرفة والتحكم في الطرق الحديثة لحساب التكاليف وسعر التكلفة ؛
- ✓ تمكين الطالب من إختيار الطريقة الأكثر فعالية في حساب التكلفة؛
- ✓ تمكين الطالب من إستخدام كل المعارف السابقة في عملية تسيير المؤسسة الاقتصادية.
- المعارف المسبقة: المحاسبة مالية 01 و 02، تسيير المؤسسة، الإحصاء، الرياضيات.

## المحور 01: مدخل إلى محاسبة التسيير

### تمهيد

تحتاج المؤسسات الإقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات الحاسوبية لأداء وظائفها بكفاءة وفعالية، ورغم أن المحاسبة المالية توفر مجموعة كبيرة منها، إلا أنها غير كافية المسيرين في المؤسسة الذين يحتاجون لمعلومات أكثر تفصيلا من أجل إتخاذ القرارات التي ستسمح لهم مستقبلا من تحسين أداء المؤسسة، لذا يتم الاعتماد على تقنيات محاسبة التسيير والتي تسمح بمعرفة: تكلفة السلعة، المنتج أو الخدمة، مكونات التكلفة التي يمكن الضغط عليها من أجل تحسين تنافسية المؤسسة، مساهمة كل منتج/خدمة في المردودية الإجمالية للمؤسسة ... وغيرها.

### أولا: التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير

#### 1. تعريف محاسبة التسيير

في الحقيقة أن محاسبة التسيير لها عدة تسميات مثل المحاسبة التحليلية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية ويمكن تعريفها كالتالي:

- محاسبة التسيير هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.<sup>1</sup>
- محاسبة التسيير هي نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة، وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى، بشكل يساعد المسيرين على إتخاذ القرارات اللازمة، بحيث تساعد على الكشف عن نقاط القوة والضعف وتحديد المسؤوليات، وتساهم في إتخاذ القرار.<sup>2</sup>
- تعرف محاسبة التسيير بأنها وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي.<sup>3</sup>

من خلال التعريفين السابقين يمكن اعتبار محاسبة التسيير فرع من فروع المحاسبة أو جزء من نظام المعلومات المحاسبي تقوم بقياس وتحليل المعلومات المالية وغير المالية وجعلها في متناول المستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ووضع الاستراتيجيات الملائمة واتخاذ القرارات المناسبة.

#### 2. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

محاسبة التسيير حالها حال بقية العلوم الأخرى تطورت بسبب تغير الظروف الاقتصادية والإجتماعية، إن ظهور محاسبة التسيير كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة زيادة حاجات المؤسسات واصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، ويمكن تقسيم مسيرة نشأة وتطور محاسبة التسيير إلى المراحل التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 8

<sup>2</sup> درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 116

<sup>3</sup> رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 1

<sup>4</sup> سعد قرمش زهرة، محاضرات في المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2018-2019، ص 1 - 2

- **المرحلة الأولى:** من بداية القرن 14 إلى بدايات القرن 17 وتسمى بمرحلة الاجتهادات والمحاولات المتفرقة لغرض ابتكار نظام معلومات محاسبية جديد يكون قادرا على توفير وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بتكلفة الوحدات المنتجة، وتعد هذه المرحلة النواة لظهور بعض المعالم التكاليف التي أخذت في التطور والإنتشار.
  - **المرحلة الثانية:** من بداية القرن 17 إلى مطلع 19 وهي مرحلة التأصيل العلمي والفكري حيث تميزت هذه الفترة بظهور كتابات نظرية رائدة في مجال محاسبة التكاليف والتي طالبت بالتمييز بين المحاسبة في المشروعات الصناعية والتجارية، كما بلورت إلى حد كبير النظم المحاسبية والتكيفية لقياس تكلفة عنصر الأجر والرقابة عليها وتحليلها وتحميلها على الإنتاج، كما تعرضت إلى دراسة أثر التكاليف في تحديد الأسعار لغرض مواجهة تقلبات السوق.
  - **المرحلة الثالثة:** بدأت هذه المرحلة عمليا في أعقاب الثورة الصناعية وتعتبر مرحلة الانطلاق الحقيقي لمحاسبة التسيير واعتمادها كمصدر أساسي من مصادر المعلومات التي تخدم الإدارة، حيث حسمت هذه المرحلة العديد من القضايا التي بقيت عالقة في المرحلتين السابقتين، بيد أن القضية الأكثر أهمية التي حسمت فيها قضية التكاليف الصناعية غير المباشرة وخطوات معالجتها.
- وبقيت مسيرة تطور محاسبة التسيير مستمرة إلى يومنا هذا ما يضمن إيجاد الحلول لكل المسائل العالقة وتسهيل كل العمليات المعقدة وتبسيطها.

ثانيا: أهمية محاسبة التسيير؛ أهدافها ومقوماتها

### 1. أهمية محاسبة التسيير

يمكن إظهار أهمية محاسبة التسيير من خلال النقاط التالية:<sup>5</sup>

- تحديد تكلفة إنتاج المنتجات وحساب تكلفة كل عنصر من العناصر المستخدمة في الإنتاج؛
- مساعدة في تحديد الأسعار والسلع والمنتجات وفي وضع السياسات التسعيرية المناسبة؛
- تحديد تكلفة وقيمة بعض عناصر الميزانية؛
- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة ومنتجات المؤسسة، والتي تفيد الإدارة على التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة، وهذا يسمح بتحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛
- توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة؛
- توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة؛
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

### 2. أهداف محاسبة التسيير

تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ذات أهمية كبرى خاصة للأطراف الداخلية بالمؤسسة ويمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيقها فيما يلي:

<sup>5</sup> بوريش مهني، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022-2023، ص 4-5

**1.2. قياس التكاليف:** قياس تكلفة كل عنصر من العناصر المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها؛

**2.2. المساهمة في تسعير المنتجات:** يمكن لمحاسبة التسيير المساهمة في تسعير المنتجات والخدمات التي تنتجها المؤسسة بحيث تغطي على الأقل تكلفتها؛ وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة.

**3.2. الرقابة على التكاليف:** الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء في استخدام عناصر الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه،<sup>6</sup> وذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة وتحديد الانحرافات ومسبباتها والقيام بالتصحیحات المناسبة وبالتالي فإن عملية الرقابة على التكاليف تكون من خلال التأكد من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مسبقا؛

**3.2. قياس وتقييم الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:** تهتم محاسبة التسيير بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، فمثلا يمكن إعداد قائمة نتائج أعمال لكل منتج أو مركز بيع أو لكل منطقة بيع يتم فيها تصريف منتجات المؤسسة، ولا شك أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء؛

**4.2. مساعدة الإدارة على التخطيط:** تساعد محاسبة التسيير في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة؛

**5.2. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:** تتعرض إدارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التسيير تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة.

إن المحاسبة التسيير تقوم بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة فتقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.

**6.2. تقدير المردودية:** تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء : زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه.<sup>7</sup>

### 3. مقومات محاسبة التسيير

يمكن تلخيص هذه المقومات كما يلي<sup>8</sup>:

**1.3. تحديد دفاتر وسندات تحليلية سليمة:** يتم تصميم دفاتر وسندات خاصة بمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسة باعتبارها وسيلة يعتمد عليها المسيرون في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف لغرض تسجيلها، تبويبها و الرقابة عليها. وتمثل الدفاتر مجموعة السجلات التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة و التي تستطيع من خلال استخدامها للقيام بالوظائف الملقاة على عاتق

<sup>6</sup> رفيق يوسف، محاسبة التسيير محاضرات مدعمة بأمثلة، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تبسة، الجزائر، 2020-2021، ص6

<sup>7</sup> سعد قرمش زهرة، مرجع سابق، ص5

<sup>8</sup> براهيمية إبراهيم، محاسبة التسيير الاستراتيجية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الشلف، الجزائر، 2020-2021، ص ص 54 - 55

محاسب التسيير، كما تمثل الدفاتر حلقة وسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم المعلومات التي تسمح بتفسير مختلف الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية معينة. أما المستندات فهي تمثل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من مختلف المتعاملين مع المؤسسة، وبذلك فهي تمثل المصدر الأول للبيانات التي تحدد نوعية مدخلات التكاليف المرتبطة بمحاسبة التسيير.

**2.3. تحديد أساس لقياس التكلفة:** يتم اعتماد طريقة معينة لقياس التكلفة، ويكون ذلك وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة، وقد تكون هذه الطرق إما طرقا تقليدية خاصة بمحاسبة التسيير أو طرق حديثة.

**3.3. تحليل دليل التكاليف:** يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل بند رقما خاصا به أي يمثل خطة رقمية خاصة بمراكز التكلفة وحدات النشاط وعناصر التكاليف ويتعامل محاسب التسيير عند تحليل دليل التكاليف مع:

- **دليل المراكز:** يحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز.
- **دليل الوحدات:** بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.
- **دليل العناصر:** يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور و المصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية و فرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، و يتفرع من هذا رموز و أرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

**4.3. تحديد فترة التكلفة:** كما هو الحال في المحاسبة المالية، فإن من المقومات الأساسية لمحاسبة التسيير تحديد فترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج.

**5.3. تقارير التكاليف:** يتكون نظام محاسبة التسيير كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات، المعالجة والتشغيل المخرجات ويتم تجهيز مخرجات نظام محاسبة التسيير من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام، وهنا يمكن التمييز بين ثلاث أنواع من التقارير وهي: تقارير قياس التكاليف الفعلية، تقارير الرقابة، تقارير إتخاذ وترشيد القرارات.

### ثالثا: العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

هناك علاقة قوية بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية يمكن إيضاحها في التالي:

- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة وتقوم محاسبة التسيير بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات؛
- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف عند تحديد نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في نهاية السنة، مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام؛
- تحتاج محاسبة التسيير إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، مثل شراء المواد الخام، أجور العمال، شراء الأصول الثابتة لحساب الاهتلاك.

رغم الترابط والتكامل بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية إلا إن هناك فروقات بينهما يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

المعيار	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الإلزامية القانونية	إلزامية	إختيارية
الهدف	تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي والتدفقات النقدية في نهاية الفترة المحاسبية.	تحديد تكلفة وحدة النشاط سواء سلعة أو خدمة، الرقابة على التكاليف، استخدام بيانات التكاليف في التخطيط والرقابة وفي ترشيد القرارات.
المستهدفين(المستفيدين) الأساسيين من معلوماتها	ملاك المؤسسة، المستثمرين والدائنون، والجهات الحكومية (في الغالب أطراف خارجية)	أطراف داخلية في المؤسسة في جميع المستويات الإدارية
الفترة الزمنية	سنة مالية كاملة على العموم	تحدد حسب حاجة الإدارة قد تكون أسبوع أو شهر.
التقارير	تعتبر تقاريرها إجمالية معلنة، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.	تعتبر تقاريرها تفصيلية سرية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير تبعاً لطبيعة نشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها.
معايير إعداد التقرير	يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها.	يتم إعداد التقارير وفقاً لأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة.
مصدر البيانات	المستندات الثبوتية القانونية للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة.	تستخدم معلومات المحاسبة المالية بالإضافة إلى بيانات ومعلومات أخرى.
نوعية المعلومات	معلومات مالية	معلومات مالية غير مالية
الدراسة المستهدفة	تهتم بالماضي بحيث تعطي معلومات عن عمليات حدثت فعلاً.	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل .

#### رابعاً: مدخل إلى التكاليف

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء، التكاليف ذات مدلول واحد لكن في الحقيقة كل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى والإستعمال والأثر المحاسبي والمدلول التسييري الناتج عن إستعماله، ولذا من الضروري التفرقة بين هذه المصطلحات.

#### 1. التفرقة بين المصاريف والأعباء والتكاليف

**1.1. المصاريف:** هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة ، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل لهذه النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالى للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بنسبة للإيرادات<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص13

**2.1. الأعباء:** العبيء هو تضحية تتحملها المؤسسة لكن لا يقابلها تدفق نقدي خارج، ومن بين الأعباء نجد البضائع المستهلكة، المواد واللوازم المستهلكة، الإهلاكات، المؤونات... إلخ، ويتقابل العبء مع الناتج بحيث يعملان على تحديد نتيجة الدورة.

**3.1. التكاليف:** هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع.<sup>10</sup>

**4.1. سعر التكلفة:** هي مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من إنطلاق عمليات إعدادة إلى مرحلة وصوله إلى المرحلة النهائية أو هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب إختلاف وظائف كل منها.<sup>11</sup>

## 2. التصنيفات المختلفة للتكاليف

يقصد بتصنيف التكاليف تجميع عناصر التكاليف في فئات متجانسة حسب معايير معينة لغرض الحصول على بيانات خاصة بالنشاط الاقتصادي وتيسير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباةة وتيسير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال. تستفيد منها الإدارة في تحقيق أهدافها، وتوجد عدة معايير وأسس لتصنيف التكاليف نذكر منها:

**1.2. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:** في ضوء هذا التصنيف تقسم عناصر التكاليف تبعا لطبيعة عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد والعمل والخدمات الأخرى:

▪ **تكلفة المواد:** وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة والوقود والزيوت التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

▪ **تكلفة العمل:** وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية لصالح العاملين بها للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها بالمنتج، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

▪ **تكلفة الخدمات الأخرى:** وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف المواد والأجور مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واهتلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، والتأمين...

**2.2. تصنيف التكاليف حسب الوظائف:** يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس الوظيفي إلى حصر التكاليف التي تنشأ داخل كل وظيفة من الوظائف الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة المتمثلة في وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق، الوظيفة الإدارية والتمويلية.

▪ **تكاليف الشراء:** وتشمل كل عناصر التكاليف المتعلقة بشراء المواد ومستلزمات الإنتاج وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

<sup>10</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14

<sup>11</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32

■ **تكاليف الإنتاج:** تشمل مجموعة المصاريف والأعباء المنفقة خلال عملية انتاج منتج ما حتى يصل إلى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول للمخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى مصاريف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.<sup>12</sup> وتحسب كما يلي:

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

■ **تكاليف التسويق:** تتضمن كل عناصر التكاليف التي تتحملها إدارة البيع والتوزيع منذ استلام المنتجات التامة من مراكز الإنتاج حتى توصيلها إلى يد الزبون أو المستهلك النهائي وتشتمل تكلفة المواد مثل مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف، والأدوات الكتابية والمطبوعات، تكلفة العمالة (الأجور والمرتبات الخاصة بالعاملين في أقسام البيع والتوزيع) والمصاريف التسويقية الأخرى مثل الإعلانات الترويجية، إيجار المعارض، إهلاك وصيانة وسائل النقل الخاصة بأقسام البيع،... إلخ؛

■ **التكاليف الإدارية والتمويلية:** وتمثل في عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل ممارسة النشاطات الإدارية والتمويلية فهي تشمل تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات، وتكلفة اليد العاملة (أجور العاملين في الأقسام الإدارية والتمويلية)، والمصاريف الإدارية الأخرى مثل: الفوائد والعمولات البنكية، إهلاك مباني الإدارة والتجهيزات المكتبية، والتأمين على مباني الإدارة وأصولها، وتكاليف الإضاءة والتدفئة وغيره، وتعدّ هذه التكاليف بمثابة تكاليف غير مباشرة لانعدام علاقتها بوحدة المنتج.<sup>13</sup>

### 3.2. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: تقسم التكاليف في ضوء هذا التصنيف إلى:

■ **التكاليف المباشرة:** تشتمل جميع عناصر التكاليف التي تصرف خصيصا من أجل وحدة المنتج النهائي، أي التي يمكن تخصيصها وربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدة المنتج النهائي مثال تكلفة المواد أو أجور عمال الإنتاج أو تكاليف مباشرة أخرى.

■ **التكاليف غير المباشرة:** وهي الأعباء مرتبطة بالعملية الإنتاجية كلية، وليس بالوحدة المنتجة فقط، فهي تمثل كتلة من الأعباء المشتركة لمنتجات مختلفة يتم توزيعها على مراكز التحليل في شكل توزيع أولي بالاعتماد على مفاتيح التوزيع ثم بعد ذلك تحمل على الوحدات المنتجة.<sup>14</sup> مثال الطاقة، الزيوت والشحوم، الإهلاك، قطع الغيار، أجور المشرفين،... إلخ.

### 4.2. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: تقسم التكاليف في ضوء هذا التصنيف إلى:

■ **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير طرديا وبنفس النسبة مع التغير في حجم النشاط<sup>15</sup>، فزيادة (حجم الإنتاج / حجم المبيعات) يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف المتغيرة مثل: تكلفة المواد المستهلكة، اليد العاملة المباشرة، جزء من مصاريف الإنتاج والبيع.

<sup>12</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص50

<sup>13</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص24

<sup>14</sup> درويش عمار، محاسبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تيموشنت، الجزائر، 2021-2022، ص12

<sup>15</sup> الفداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص13

- التكاليف الثابتة: وتسمى التكاليف الهيكلية وهي التكاليف التي تبقى ثابتة لا تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم (الطاقة القصوى).
- التكاليف شبه المتغيرة: وهي التكاليف التي تتكون من جزء ثابت مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، وجزء متغير مرتبط بمستوى النشاط.<sup>16</sup> ومن الأمثلة على التكاليف شبه المتغيرة مصاريف الصيانة والكهرباء والهاتف، فعند زيادة حجم النشاط تزداد الحاجة لصيانة الآلات مما يرفع من مصاريف الصيانة، إلا أن هناك بالعادة صيانة دورية تتم للآلات حتى في حالة عدم استعمال الآلات أو استعمالها بشكل قليل جدا، فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) وجزء متغير (رسوم المكالمات).

#### خامسا: الطرق المعتمدة في محاسبة التسيير

هناك طرق معتمدة في محاسبة التسيير سنتطرق لها بالتفصيل في المحاضرات القادمة نذكر منها:

- طريقة التكاليف الكلية؛
- طريقة التكاليف المتغيرة؛
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- طريقة التكلفة المعيارية والمحددة سلفا؛
- طريقة التكلفة الهامشية؛
- طريقة التكلفة القائمة على الأنشطة ABC؛
- طريقة التكلفة المستهدفة.

<sup>16</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص 14

## المحور 02: مدخل إلى المخزونات وطرق تقييم المخزون (CMUP, FIFO)

### تمهيد

تعتبر المخزونات أهم أصل من أصول المؤسسة لما لها أهمية في الحفاظ على استقرار واستمرارية المؤسسة، وأهم مصدر للإيرادات خاصة في المؤسسات التجارية والإنتاجية وبالتالي فتحكم الجيد في هذا النوع من الأصول سيمكن المؤسسة من إكتساب العديد من المزايا التي تمكنها من منافسة غيرها من المؤسسات.

### أولاً: مدخل للمخزونات

#### 1. مفهوم المخزونات

هناك عدة تعريفات للمخزونات نذكر منها:

- هي أصول تمتلكها المؤسسة لغرض البيع في إطار الإستغلال الجاري، أو هي قيد الإنتاج بقصد مائل، أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.<sup>17</sup>
  - تعريف المخزون هو عبارة عن مجموعة من السلع والمستلزمات والمواد الأولية الخام أو النصف مصنعة أو المصنعة والتي تمتلكها منشأة ما بغرض إعادة بيعها أو بغرض استخدامها في تصنيع سلع جديدة.
  - هي الأصول التي يتم الإحتفاظ بها من أجل بيعها ضمن النشاط العادي للمؤسسة أو التي قيد الإنتاج بغرض البيع وكذا المواد و اللوازم المقرر إستهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات.<sup>18</sup>
- من خلال التعاريف السابقة يتضح أن المخزونات هو مجموعة السلع والبضائع والمواد والمستلزمات والتموينات والمنتجات بمختلف أنواعها (تامة، قيد التنفيذ، نصف مصنعة، مهملات،)... التي يمكن أن تتوفر في مخازن المؤسسة أو خارجها والتي تنتظر التحويل أو الاستغلال أو الاستهلاك أو البيع؛ فالمخزون إذن يشمل كل مورد غير مستغل تحتفظ به المؤسسة للاستخدام مستقبلاً أو عند الحاجة.

#### 2. أصناف المخزونات

وتختلف المخزونات باختلاف نشاط المؤسسة<sup>19</sup>:

- **مؤسسة تجارية** : تتمثل أهم المخزونات بها في البضاعة الجاهزة التي تشتريها المؤسسة بغرض إعادة بيعها على حالها دون أن يطرأ عليها أيّ تغيير؛
  - **مؤسسة صناعية** : تتمثل المخزونات بها في المواد الأولية والمستلزمات والمنتجات بكل أنواعها.
- وحسب النظام المحاسبي المالي يمكن التمييز بين الأنواع التالية من المخزونات:<sup>20</sup>

<sup>17</sup> القرار رقم 01 المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25/03/2009، الجزائر، ص 12

<sup>18</sup> سليمان عبد الحكيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة بيداغوجية، المركز الجامعي بركة، الجزائر، 2019-2020، ص 64

<sup>19</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 62

<sup>20</sup> سليمان عبد الحكيم، مرجع سابق، ص ص 64-65

- **ح/30 مخزونات البضائع** : هي السلع و التي تشتريها المؤسسة لغرض إعادة بيعها على حالها دون إدخال أي تغيير عليها .
- **ح/31 المواد الأولية و اللوازم**: وهي المواد واللوازم المشتراة لغرض تحويلها و التي تدخل ضمن تكوين المنتجات المصنوعة مثل الخشب و المسامير في صناعة الأثاث، القماش و الخيط و الأزرار في صناعة الملابس.. .
- **ح/32 التموينات الأخرى**: هي المواد والأشياء التي تساهم في المعالجة والإنتاج والإستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المصنوعة مثل الأغلفة التالفة (غير المسترجعة) مواد التنظيف ، لوازم مكتبية ، زيوت التشحيم.
- **ح/33 سلع قيد الإنتاج** : يمثل المنتجات التي مازالت قيد الإنتاج ولم تكتمل بعد أي أنها لم تنتهي بانتهاء الفترة المحاسبية ، وتتضمن السلع والأشغال الجاري تنفيذها أو تحويلها ولم تصل إلى مرحلة معينة من الإنتاج و بالتالي لا يمكن تخزينها.
- **ح/34 خدمات قيد الإنتاج**: يمثل هذا الحساب الخدمات التي تقوم بها المؤسسة ولم تكتمل بعد أي في طور الإنجاز ويتضمن هذا الحساب الدراسات وتقديم الخدمات.
- **ح/35 مخزونات المنتجات**: يمثل هذا الحساب المنتجات الوسيطة، المنتجات التامة وبقايا المواد والمنتجات، ومنه الحسابات الفرعية لهذا الحساب هي:
- ✓ **ح/351 المنتجات الوسيطة** : وهي منتجات بلغت مرحلة معينة من الإنتاج غير نهائية والموجهة للدخول في تركيب مواد أخرى أي مازالت تمر بمراحل أخرى لتصبح تامة .
- ✓ **ح/355 المنتجات التامة** : وهي المنتجات التي بلغت المرحلة النهائية من الإنتاج و توجه للبيع لزبائن المؤسسة.
- ✓ **ح/358 بقايا المنتجات والمواد** : وهي الفضلات و النفايات الناتجة عن عملية إنتاج المنتجات التامة أو الوسيطة.
- **ح/36 المخزونات المتأتمية من التثبيتات**: وهي القطع الناتجة من تفكيك تثبيت مادي والتي يمكن تخزينها في انتظار استعمالها المستقبلي من قبل المؤسسة، ومن أمثلة ذلك: تفكيك آلة إنتاجية بسبب تراجع قدرتها الإنتاجية، استرجاع قطع من سيارة تعرضت لحادث مرور.
- **ح/37 مخزون لدى الغير** :مثل هذا الحساب المخزونات المراقبة من طرف المؤسسة والتي ليست بحوزتها في نهاية الدورة المالية ( في طريقها للمؤسسة ،أو في مخازن الغير)

### 3. مستويات المخزون

ونعني بها المستويات المختلفة للمخزون المطلوبة للتحكم الفعال في المواد وتجنب الإفراط في تخزين المواد ونقصها، والغرض من التحكم في المواد هو الحفاظ على المواد الخام عند أدنى مستوى ممكن وفي نفس الوقت قد تكون متاحة عند الاقتضاء، وهناك نوعين من مستويات المخزون، يمكن التطرق لها كما يلي:

**1.3. المستوى الأدنى من المخزون**: هو الحد الذي لا يجب أن يقل فيه المخزون عنه<sup>21</sup>، يمثل الكمية التي يجب الحفاظ عليها في متناول اليد في جميع الأوقات، وعندما نصل إلى الحد الأدنى يتطلب الأمر القيام بإجراءات سريعة للحصول على الكميات الإضافية ويتم ذلك بالبدء في طلب المخزون.

<sup>21</sup> ماجدة موجب، تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة حوض الحمراء- حاسي مسعود، مذكرة ماستر في العلوم التجارية،

**2.3. المستوى الأقصى من المخزون:** هو الحد الذي يجب أن لا يزيد عنه المخزون، وإذا تجاوزت الكمية الحد الأقصى، يصبح تكس في المخزون وأموال غير مستغلة، والذي سيؤدي إلى ارتفاع في تكاليف.

ثانيا: جرد المخزونات

### 1. مفهوم الجرد

يقصد بالجرد الحصر الفعلي لموجودات المخازن المختلفة<sup>22</sup> عينا ونوعا وقيمة في تاريخ معين وذلك بغرض التحقق من دقة الأرصدة الدفترية للأصناف والمستلزمات ومدى مطابقتها لما هو موجود بالفعل في المخازن.

### 2. أهمية الجرد

يمكن بيان أهمية عملية جرد المخزونات من خلال النقاط التالية:

- تبرير كل العمليات المسجلة والمقيدة محاسبيا؛
- التأكد من دقة السجلات والأرصدة؛
- الوصول إلى الأرصدة الفعلية للمخزونات؛
- إجراء المطابقة بين الأرصدة الفعلية والدفترية في المخزون والقيام بقيود التسويات الجردية اللازمة؛<sup>23</sup>
- تحديد صافي الربح الفعلي للمؤسسة عن السنة المالية المحددة؛
- تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛
- اكتشاف محاولات التلاعب والغش.

### 3. أنواع الجرد

للجرد نوعان هما:

**1.3. الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة):** هو فحص مادي أي المعاينة الفعلية الميدانية وإثبات لمختلف عناصر المخزونات، وإحصاء الوثائق الثبوتية، يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه المخزونات. (عينا، نوعا، قيمتا، إحصاء الوثائق الثبوتية....)

**2.3. الجرد المحاسبي (الدفترية):** وهو جرد يتم من خلال الدفاتر والسجلات المحاسبية، ويتم الجرد المحاسبي للمخزونات وفق أسلوبين:

**1.2.3. أسلوب الجرد الدائم (المستمر):** وفق هذا الأسلوب يتم تسجيل وتتبع حركة المخزون بشكل يومي، وبالتالي يتم تحديد رصيد المخزون حاسبيا في أي لحظة.

**2.2.3. أسلوب الجرد المتناوب (الدوري):** وفق هذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، ويتم تقييم وتحديد رصيد آخر المدة بالإعتماد على الجرد المادي.

<sup>22</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 84

<sup>23</sup> المرجع نفسه، ص 84

### ثالثا: تقييم المخزونات

نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسة وتأثير قيمتها على سعر التكلفة النهائي لمنتجات المؤسسة، كان لزاما على المؤسسة أن تقوم بالسهر على تتبع حركة المخزون (المدخلات والمخرجات)، وذلك من أجل التحكم بشكل فعال ودقيق في تكلفة هذه المخزونات.

#### 1. تقييم الإدخالات من المخزونات

لا تطرح الإدخالات أيّ مشكل في التقييم ويمكننا التمييز بين الإدخالات التالية<sup>24</sup>:

**1.1. الإدخالات المشتراة:** تقييم الإدخالات المشتراة بتكلفة شرائها التي تضم ثمن الشراء ومصاريف الشراء (مصاريف الشحن والتفريغ والنقل، الرسوم الجمركية، التأمين...)

**2.1. الإدخالات المنتجة:** من المنتجات التامة الصنع والنصف مصنعة والجارية، وتقييم إدخالاتها بتكلفة الإنتاج التي تضم تكلفة المواد والمستلزمات المستعملة واليد العاملة ومختلف مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

**3.1. الإعادات (المردودات):** تقييم هذه الإدخالات بنفس قيمتها عند الإخراج.

#### 2. تقييم الإخراجات من المخزونات

إن عملية تقييم الإخراجات تطرح مشكلة بسبب تراكم المخزونات من نفس النوع وبأسعار متفاوتة (مختلفة)، ولذلك يعتمد في تقييم الإخراجات على عدة طرق من أهمها:

- طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.

- طريقة نفاذ المخزون

**1.2. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة:** تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة المدخلات وكمياتها وذلك بضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات للمدخلات ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات.<sup>25</sup>

وهي الطريقة الأكثر تداولاً واستعمالاً، وهي إجبارية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية كما أنها مرغوبة بالنسبة لمصلحة الضرائب بحيث نجدها قريبة من الواقع عند حساب تسعيرة المخرجات، كما أنها تعطي أهمية بالغة لكل من التكلفة والكمية لكل وحدة صادرة من المخزن. وتأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة وحدوية لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة يقسم ويرجح بالكميات. وتتمثل مزايها بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في النقاط التالية<sup>26</sup>:

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛
- تظهر مخزون آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛
- تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء المخزون متقلبة صعوداً وهبوطاً؛

<sup>24</sup> سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 69 (بتصرف)

<sup>25</sup> مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2012

ص 285

<sup>26</sup> محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000، ص 127

- طريقة سهلة التطبيق خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة. لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة.

وتشتمل طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة على ثلاثة أنواع هي:

**1.1.2. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول:** تعتبر هذه الطريقة بسيطة وسهلة الاستعمال ويفضل استخدامها في حالة تميز المخزون بتقلب أسعاره<sup>27</sup>، حسب هذه الطريقة فإن الإخراجات من المخزن تقيّم بالتكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل إدخال إلى المخزن، أي أن المخرجات تختلف في عملية تقييمها حيث بعد كل دخول تحسب تكلفة الوحدة المرجحة وتقيم بما الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم نكرر العملية على هذا المخزون بعد كل دخول، وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول} = (\text{قيمة المدخلات الجديدة} + \text{قيمة المخزون المتبقي}) / (\text{كمية المدخلات الجديدة} + \text{كمية المخزون المتبقي})$$

### مثال 01:

كانت حركة مخزون المادة الأولية "بلاستيك" في شهر ديسمبر 2022 لمؤسسة الهضاب كما يلي:

- 12/01 مخزون أول الشهر 1500 كلغ بـ 20 دج للكلغ.
- 12/02 شراء 2000 كلغ بـ 21,05 دج للكلغ.
- 12/06 إخراج 1800 كلغ للاستعمال في الإنتاج.
- 12/08 شراء 1600 كلغ بـ 21,425 دج.
- 12/15 إخراج 1800 كلغ للاستعمال في الإنتاج.
- 12/21 إخراج 700 كلغ للاستعمال في الإنتاج.
- 12/22 شراء 2000 كلغ بـ 21,7 دج .
- 12/27 إخراج 1500 كلغ للاستعمال في الإنتاج.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول.

- بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول

الشهر: ديسمبر 2022		المادة: بلاستيك			الرمز: 608			رقم المخزن: 14			رقم المصنف: .....		
رقم	البيان	الإدخالات			المخرجات			الرصيد					
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ			
1	مخزون أول الشهر (مخ)	1500	20	30000	-	-	-	1500	20	30000			
2	دخول	2000	21,05	42100	-	-	-	3500	20,6	72100			
6	خروج	-	-	-	1800	20,6	37080	1700	20,6	35020			
8	دخول	1600	21,425	34280	-	-	-	3300	21	69300			
15	خروج	-	-	-	1800	21	37800	1500	21	31500			
21	خروج	-	-	-	700	21	14700	800	21	16800			

<sup>27</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار مكتبة الحامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 101

22	دخول	2000	21,7	43400	-	-	-	2800	21,5	60200
27	خروج	-	-	-	1500	21,5	32250	1300	21,5	27950
30	مخزون آخر الشهر (مخ)	-	-	-	-	-	-	1300	21,5	27950
	المجموع	7100	-	149780	5800	-	121830	-	-	-

يتم حساب تكلفة الإخراجات من المادة الأولية بإستخدام العلاقة التالية كما يلي:

التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول = (قيمة المدخلات الجديدة + قيمة المخزون المتبقي) / (كمية المدخلات الجديدة + كمية المخزون المتبقي)

التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول (بعد دخول 12/02) =  $(20 \times 1500 + 21.05 \times 2000) / (1500 + 2000)$  دج = 20.6

التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول (بعد دخول 12/08) =  $(20.6 \times 1700 + 21.425 \times 1600) / (1700 + 1600)$  دج = 21

التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول (بعد دخول 12/22) =  $(21 \times 800 + 21.7 \times 2000) / (800 + 2000)$  دج = 21.5

2.1.2. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات: حسب هذه الطريقة فإن تقييم المخرجات يكون بتكلفة واحدة تحسب بعد دخول كل المشتريات أو الإنتاج الفترة، لذا فإن المخرجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل المدخلات تحسب التكلفة الوسيطة المرجحة وتقييم بها الإخراجات. وتحسب وفق العلاقة التالية:

التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات = قيمة مجموع الإدخالات / كمية مجموع الإدخالات

مثال 02:

نفس معطيات المثال 01 المطلوب: إعداد بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات

- بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات

الشهر: ديسمبر 2022		المادة: بلاستيك		الرمز: 608		رقم المخزن: 14		رقم المصنف: .....	
رقم	البيان	الإدخالات			المخرجات			الرصيد	
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة
1	مخزون أول الشهر	1500	20	30000	-	-	-	1500	20
2	دخول	2000	21,05	42100	-	-	-	3500	-
6	خروج	-	-	-	1800	21,39	38502	1700	-
8	دخول	1600	21,425	34280	-	-	-	3300	-
15	خروج	-	-	-	1800	21,39	38502	1500	-
21	خروج	-	-	-	700	21,39	14973	800	-
22	دخول	2000	21,7	43400	-	-	-	2800	-
27	خروج	-	-	-	1500	21,39	32085	1300	-
30	مخزون آخر الشهر	-	-	-	-	-	-	1300	-
	المجموع	7100	-	149780	5800	21,39	124062	-	-

يتم حساب تكلفة الإخراجات من المادة الأولية باستخدام العلاقة التالية كما يلي:

التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات = قيمة مجموع الإدخالات / كمية مجموع الإدخالات

$$= (2000 + 1600 + 2000) / (21.7 \times 2000 + 21.425 \times 1600 + 21.05 \times 2000)$$

$$= 5600 / 119780 = 21.39$$

أما كمية وقيمة مخزون آخر المدة فنجدها بالعلاقة التالية:

مخزون آخر المدة = مخزون أول المدة + المدخلات - المخرجات

$$= (1500 + 700 + 1800 + 1800) - (2000 + 1600 + 2000) + 1500 =$$

**1300 كلغ**

$$= (32085 + 30000) - (43400 + 34280 + 42100) + 14973 + 38502 + 38502$$

$$= 25718 \text{ دج}$$

**3.1.2. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة:** تقوم هذه الطريقة + تكلفة متوسطة

مرجحة مرة واحدة في نهاية الشهر، والتي تأخذ في عين الاعتبار كل مدخلات الشهر بالإضافة إلى مخزون أول المدة،<sup>28</sup> يتم إنجاز

حركة الإخراجات والرصيد بالكميات فقط إلى غاية نهاية الشهر ثم نحسب التكلفة الوسيطة المرجحة للإدخالات مع مخزون أول

المدة ثم نقيم بها الإخراجات والرصيد، وتحسب هذه التكلفة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ} = (\text{قيمة الإدخالات} + \text{قيمة مخزون أول المدة}) / (\text{كمية الإدخالات} + \text{كمية قيمة مخزون أول المدة})$$

**مثال 03:**

نفس معطيات المثال 01 المطلوب: إعداد بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات مع

مخزون أول المدة.

- بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة

الشهر: ديسمبر			المادة: بلاستيك			الرمز: 608			رقم المخزن: 14			رقم المصنف: .....		
التاريخ	البيان	الإدخالات			المخرجات			الرصيد						
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ				
1	مخزون أول الشهر	1500	20	30000	-	-	-	-	-	-	1500	20	30000	
2	دخول	2000	21,05	42100	-	-	-	-	-	-	3500	-	-	
6	خروج	-	-	-	1800	21,1	37980	-	-	-	1700	-	-	
8	دخول	1600	21,425	34280	-	-	-	-	-	-	3300	-	-	
15	خروج	-	-	-	1800	21,1	37980	-	-	-	1500	-	-	
21	خروج	-	-	-	700	21,1	14770	-	-	-	800	-	-	
22	دخول	2000	21,7	43400	-	-	-	-	-	-	2800	-	-	

<sup>28</sup> عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017-2018، ص 52

27430	21,1	1300	31650	21,1	1500	-	-	-	خروج	27
27430	21,1	1300			-	-	-	-	مخزون آخر الشهر	30
-	-	-	122380	21,1	5800	149780	21,1	7100	المجموع	

يتم حساب تكلفة الإخراجات من المادة الأولية باستخدام العلاقة التالية كما يلي:

التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ 1 = (قيمة مخزون أول المدة + قيمة الإدخالات) / (كمية قيمة مخزون أول المدة + كمية الإدخالات)

$$+1600 + 2000) + 1500 / (21.7 \times 2000 + 21.425 \times 1600 + 21.05 \times 2000) + 20 \times 1500 = 21.1 = 2000 \text{ دج}$$

## 2.2. طريقة نفاذ المخزون

تعتمد هذه الطريقة على إخراج المخزون بنفس القيمة التي دخلت بها وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين:

**1.2.2. الوارد أولاً صادر أولاً: First In First Out (FIFO):** تقوم هذه الطريقة على أن المخزون الذي يدخل إلى المخازن أولاً، يخرج منه أولاً مقيماً بتكلفته. وتستعمل هذه الطريقة في حالة وجود مخزونات ذات التأثيرات الزمنية السريعة بحيث تستخدم السعر الأقدم لحساب تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج، كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية إذ يتحدد مخزون آخر المدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو للمنتجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة لتعبر عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها. بالإضافة إلى ما سبق هناك بعض المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة يمكن ذكرها كما يلي:<sup>29</sup>

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
  - يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد الأقدم تصرف أولاً حتى لا تفسد أو تصبح قديمة؛
  - تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
  - يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
  - تقدم الطريقة أساساً ثابتاً لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
  - يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفورات ضريبياً، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح.
- ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:

- عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل، حيث ستتم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية؛
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمؤسسة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضل استعمال هذه الطريقة في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب.

<sup>29</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 97

مثال 04:

نفس معطيات المثال 01 المطلوب: إعداد بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة الوارد أولا صادر أولا.

- بطاقة حركة المادة الأولية بطريقة الوارد أولا صادر أولا.

الشهر: ديسمبر 2022		المادة: بلاستيك الرمز: 608			رقم المخزن: 14			رقم المصنف: .....		
التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
		كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	كمية	تكلفة الوحدة	
1	مخزون أول الشهر	1500	20	30000	-	-	-	1500	20	
2	دخول	2000	21,05	42100	-	-	-	1500	20	
								2000	21,05	
6	خروج	-	-	-	1500	20	30000	1700	21,05	
					300	21,05	6315			
8	دخول	1600	21,425	34280	-	-	-	1700	21,05	
					-	-	-	1600	21,425	
15	خروج	-	-	-	1700	21,05	35785	1500	21,425	
					100	21,425	2142,5			
21	خروج	-	-	-	700	21,425	14997,5	800	21,425	
22	دخول	2000	21,7	43400	-	-	-	800	21,425	
					-	-	-	2000	21,7	
27	خروج	-	-	-	800	21,425	17140	1300	21,7	
					700	21,7	15190			
30	مخزون آخر الشهر	-	-	-	-	-	-	1300	21,7	
	المجموع	7100		149780	5800		121570			

2.2.2. الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) Last In First Out: تقوم هذه الطريقة على أن المخزون الذي يدخل إلى المخازن

أخيرا يخرج منه أولا. ولقد أُلغى النظام المالي المحاسبي الجديد هذه الطريقة وبالتالي لن نتطرق إليها.

رابعا: فوارق الجرد

1. تعريف فرق الجرد وحسابه

هو الفرق بين الجرد المادي للمخزون والجرد المحاسبي عندما تطبق المؤسسة أسلوب الجرد الدائم، ومنه:<sup>30</sup>

$$\text{فرق الجرد} = \text{المخزون المادي} - \text{المخزون المحاسبي}$$

بحيث:

- يحدد المخزون المحاسبي النهائي (مخزون آخر المدة) كما يلي: المخزون النهائي = المخزون أول المدة + المدخلات (الفترة)
- المخرجات (الفترة)
- أما المخزون المادي النهائي فيحدد من خلال المعاينة الفعلية الميدانية.

<sup>30</sup> مخلوف نعيمة، محاسبة تحليلية دروس وتمارين، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022-2023، ص 46 (بتصرف)

## 2. حالات فرق الجرد

عند حساب فرق الجرد يمكن أن يتخذ الحالات التالية:

- فرق الجرد موجب: إذا كان المخزون المادي أكبر من المخزون المحاسبي، ويعتبر الفرق فائضا (إيراد) يضاف إلى النتيجة.
  - فرق الجرد سالب: إذا كان المخزون المادي أقل من المخزون المحاسبي، ويعتبر الفرق عجزا (عبيء) يطرح من النتيجة.
- وتعود أسباب فروق الجرد السالبة منها إلى ما يلي<sup>31</sup>:

- سرقة داخل أو خارج المؤسسة؛
- التلف أو تبخر بعض المواد عند التخزين؛
- نقص كمية بعض المواد أثناء نقلها وشحنها؛
- التقريب أو الخطأ في حساب أسعار بعض المخزونات عند الشحن والتفريغ.

## 3. حسابات الجرد الدائم (بطاقة الجرد الدائم)

الجرد المحاسبي للمخزون يتم بمسك حساب خاص لكل نوع من المخزونات يسجل فيه حركة المخزون من إدخلات وإخراجات بصفة مستمرة مما يسمح بتحديد المخزون المتبقي بالقيمة والكمية. تكون بطاقة الجرد الدائم وفق الشكل التالي:

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
مخزون أول مدة (مخ 1)				الإخراجات			
الإدخلات				مخزون آخر المدة (مخ 2)			
المجموع				المجموع			

بجيث: إدخلات المواد الأولية واللوازم تمثل المشتريات، أما إخراجات المواد الأولية واللوازم تمثل الإستعمالات (الإستهلاكات).

- إدخلات المنتجات التامة تمثل الإنتاج، أما إخراجات المنتجات التامة تمثل المبيعات.
- معادلة الجرد التي تمكنا من حساب أي عنصر من العناصر السابقة وهي على النحو الآتي:

$$\text{مخ 1} + \text{الإدخلات} = \text{الإخراجات} + \text{مخ 2}$$

مثال 5:

كان مخزون أول المدة للمادة (M) 300 لتر بـ 249 دج للتر، وخلال الفترة تم شراء 600 لتر بتكلفة إجمالية 151200 دج كما تم إستعمال 470 لتر في عملية الإنتاج.

المطلوب: أجز حساب الجرد الدائم للمادة (M) إذا علمت أن المؤسسة تقيم إخراجات المواد الأولية بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة مع مخزون أول مدة.

حسابات الجرد الدائم للمادة (M)

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
مخزون أول مدة (مخ 1)	300	249	74700	الإخراجات	470	251	117970
الإدخلات	600		151200	مخزون آخر المدة (مخ 2)	430	251	107930
المجموع	900		225900	المجموع	900		225900

<sup>31</sup> بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 80

التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ 1 = (قيمة مخزون أول المدة + قيمة الإدخالات) / (كمية قيمة مخزون أول المدة + كمية الإدخالات)

$$= (74700 + 151200) / (300 + 600) = 251 \text{ دج / لتر}$$

$$\text{مخ 2} = \text{مخ 1} + \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات}$$

$$\text{مخ 2} = \text{مخ 1} + \text{المشتريات} - \text{الإستعمالات} = 300 + 600 - 470 = 430 \text{ لتر}$$

مثال 6:

نفس معطيات المثال 5 وبافتراض أن المخزون الحقيقي في نهاية الفترة للمادة M هو : - حالة 01: 425 لتر. - حالة 01: 433 لتر.

المطلوب: أنجز - حساب الجرد الدائم للمادة (M) في كلا الحالتين.

- حسابات الجرد الدائم للمادة (M) بإفتراض الحالة 01

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
مخزون أول مدة (مخ 1)	300	249	74700	الإخراجات	470	251	117970
الإدخالات	600		151200	مخزون آخر المدة (مخ 2) الحقيقي	425	251	106675
				عجز	5	251	1255
<b>المجموع</b>	<b>900</b>		<b>225900</b>	<b>المجموع</b>	<b>900</b>		<b>225900</b>

فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي

$$= 430 - 425 = 5 \text{ لتر عجز}$$

- حسابات الجرد الدائم للمادة (M) بإفتراض الحالة 02

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبالغ
مخزون أول مدة (مخ 1)	300	249	74700	الإخراجات	470	251	117970
الإدخالات	600		151200	مخزون آخر المدة (مخ 2) الحقيقي	433	251	108683
				فائض	3	251	753
<b>المجموع</b>	<b>903</b>		<b>226653</b>	<b>المجموع</b>	<b>903</b>		<b>226653</b>

فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي

$$= 433 - 430 = 3 \text{ لتر فائض}$$

### المحور 03: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

#### تمهيد

تعتبر طريقة التكاليف الكلية ( الأقسام المتجانسة ) الطريقة الأكثر شيوعا واستعمالا من طرف المؤسسات الاقتصادية، كونها تتميز عن باقي الطرق الأخرى ببعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية واتساع مجال تطبيقها الذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

#### أولا: أساسيات طريقة التكلفة الكلية

##### 1. مفهوم طريقة التكلفة الكلية

ظهرت هذه الطريقة في الثلاثينيات بفرنسا قبل الحرب العالمية الثانية من طرف العقيد الفرنسي « Rimailho » بحيث تم اعتمادها في المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1947 ، وسميت فيما بعد بطريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو كذلك طريقة مراكز التكاليف، حيث عرفت على أنها "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فهدف هذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة المالية".<sup>32</sup>

##### 2. مبادئ طريقة التكلفة الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ هي<sup>33</sup>:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها ( مواد أولية مستهلكة، أجور) ..، وحسب وظائف المؤسسة (تكوين، إنتاج، توزيع ..) ؛
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة ( طريقة مراكز تحليل التكاليف).

##### 3. الأعباء المحملة للتكاليف (أعباء المحاسبة التحليلية)

يعتمد في حساب التكاليف وسعر التكلفة على الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية مع إنقاص الأعباء غير المحملة وزيادة الأعباء

الإضافية ومنه:

$$\text{الأعباء المحملة للتكاليف} = \text{أعباء المحاسبة المالية} - \text{الأعباء غير المحملة} + \text{الأعباء الإضافية}$$

- الأعباء غير المحملة (الأعباء غير معتبرة): هي أعباء مسجلة في المحاسبة المالية لكنها لا تؤخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف لأنها لا تتعلق بالنشاط العادي الحقيقي للمؤسسة مثل أعباء الأنشطة غير العادية، الضرائب على الأرباح .. .

<sup>32</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص101

<sup>33</sup> فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004 ، ص67

- الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية): هي أعباء وهمية غير مسجلة في المحاسبة المالية، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون إقتصادي، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني ومهما كانت إستراتيجية تمويلها.<sup>34</sup> مثل الفائدة النظرية على رأس المال والتي تحسب مثل فائدة القروض، الأجر النظري للمستغل (صاحب المؤسسة الفردية) الذي يمارس مهامه بدون مقابل.

أعباء المحاسبة التحليلية	الأعباء الإضافية	أعباء المحاسبة التحليلية
	الأعباء المحملة للتكاليف	
	الأعباء غير المحملة	

#### 4. تصنيف الأعباء المحملة للتكاليف

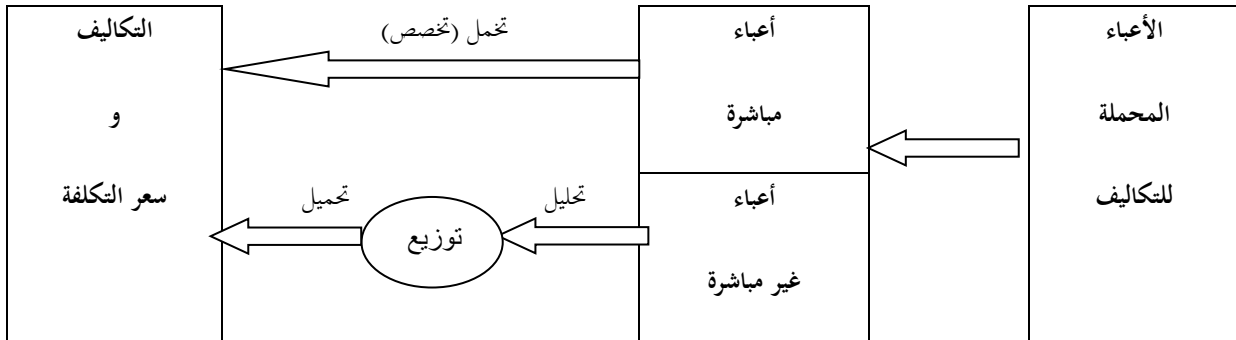
وتقوم طريقة التكلفة الكلية على تقسيم الأعباء المحملة للتكاليف إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة.

1.4. الأعباء مباشرة: هي الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة معينة أي تخصص وتوجه مباشرة إلى المنتج بدون

غموض أو حساب مسبق لأنها تتعلق بإنتاج منتج واحد دون سواه كالمواد الأولية، اليد العاملة المباشرة.

2.4. الأعباء غير المباشرة: وهي أعباء تتعلق بأكثر من عنصر أو منتج واحد (تتعلق بعدة منتجات أو نشاطات) وبالتالي فإن

عملية تخصيصها تتطلب معالجة وتحليل مسبق مثل الإهلاكات، الطاقة الكهربائية، مصاريف الصيانة، مصاريف الإدارة...



ثانيا: معالجة الأعباء غير المباشرة

الأعباء غير المباشرة لا يمكن تحميلها على التكاليف إلا بعد معالجتها ومن أهم الطرق المستخدمة في معالجة الأعباء غير المباشرة طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل).

#### 1. طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)

1.1. مبدأ طريقة الأقسام المتجانسة: يتم وفق هذه الطريقة تقسيم نشاط المؤسسة إلى الأقسام (مراكز) يكون العمل فيها

متجانس، تختلف هذه المراكز من مؤسسة إلى أخرى حسب حجمها وطبيعة نشاطها، وكذلك مراحل الإنتاج المطبقة. يتم في

هذه الأقسام (المراكز) تجميع الأعباء من أجل تحميلها على التكاليف وسعر التكلفة من خلال وحدات عمل (قياس) محددة.

2.1. تصنيف أقسام (مراكز) التحليل: تصنف أقسام التحليل إلى:

<sup>34</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص22

- الأقسام (المراكز) الأساسية: وهي الأقسام المتعلقة بالمراحل الأساسية لنشاط المؤسسة. بحيث تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف بواسطة وحدات قياس معينة<sup>35</sup>، وتتمثل هذه الأقسام في قسم التموين (الشراء)، قسم الإنتاج (بورشاته المختلفة)، قسم التوزيع.
- الأقسام (المراكز) المساعدة: وهي الأقسام التي تكون أنشطتها لفائدة أقسام أخرى مثل قسم الصيانة، قسم الطاقة المحركة.
- الأقسام (المراكز) الهيكلية: وهي الأقسام التي تكون أنشطتها عامة للمؤسسة، مثل الإدارة، المحاسبة وتدرج هذه الأقسام ضمن الأقسام المساعدة.

## 2. توزيع الأعباء غير المباشرة

بعد تحديد أقسام (مراكز) التحليل في المؤسسة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة المسجلة في حسابات الصنف 6 حسب طبيعتها على مختلف أقسام التحليل في مرحلتين متتاليتين هما:

**1.2. مرحلة التوزيع الأولي:** يتم في هذه المرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المساعدة والأساسية بحيث إذا كان العبيء إستهلك في قسم واحد فإنه يخصص مباشرة لهذا القسم، أما إذا كان العبيء إستهلك في عدة أقسام فإنه يوزع بين هذه الأقسام حسب معاملات محددة تسمى مفاتيح التوزيع التي تكون في الغالب نسب مئوية.

### مثال 01:

حددت مؤسسة الوفاق الأعباء غير المباشرة للفترة من أجل توزيعها على الأقسام المتجانسة وفق الجدول التالي :

إسم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
		الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 01	الورشة 02	التوزيع
المشتريات المستهلكة	90000	20%	20%	25%	15%	10%	10%
الخدمات الخارجية	40000	5%	15%	25%	20%	5%	30%
أعبار المستخدمين	120000	10%	20%	30%	15%	15%	10%
الضرائب و الرسوم	50000	20%	8%	12%	15%	20%	25%
الأعباء العملياتية الأخرى	30000	-	30%	-	30%	20%	20%
الأعباء المالية	20000	30%	-	-	20%	-	50%
مخصصات الإهلاكات	800000	10%	30%	30%	15%	5%	20%

المطلوب: توزيع الأعباء غير المباشر على مختلف الأقسام (التوزيع الأولي)

### الجواب:

إسم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
		الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 01	الورشة 02	التوزيع
المشتريات المستهلكة	90000	18000	18000	22500	13500	9000	9000
الخدمات الخارجية	40000	2000	6000	10000	8000	2000	12000
أعبار المستخدمين	120000	12000	24000	36000	18000	18000	12000
الضرائب و الرسوم	50000	10000	4000	6000	7500	10000	12500

<sup>35</sup> بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 18

6000	6000	9000	-	9000	-	30000	الأعباء التشغيلية الأخرى
10000	-	4000	-	-	6000	20000	الأعباء المالية
16000	4000	12000	24000	16000	8000	800000	مخصصات الإهلاكات
<b>77500</b>	<b>49000</b>	<b>72000</b>	<b>98500</b>	<b>77000</b>	<b>56000</b>	<b>430000</b>	<b>مجموع التوزيع الأولي</b>

1.2. مرحلة التوزيع الثانوي: يتم في هذه المرحلة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وفق مفاتيح توزيع محددة. ويمكن التمييز بين نوعين من التوزيع الثانوي:

- التوزيع الثانوي التنازلي (المتدرج): يكون التوزيع الثانوي تنازليا إذا كان في إتجاه واحد أي كل قسم مساعد يقدم خدماته للقسم الذي يليه فقط (لا توجد خدمات متبادلة بين الأقسام المساعدة).

مثال 02:

لنفترض أن مؤسسة الوفاق قدمت التوزيع الثانوي على النحو التالي:

البيانات	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		الأقسام
	التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	التمويل	الصيانة	
مج التوزيع الأولي	77500	49000	72000	98500	77000	56000
التوزيع الثانوي						
الإدارة	10%	15%	30%	25%	20%	100% -
الصيانة	30%	35%	25%	10%	100% -	

المطلوب: أنجز التوزيع الثانوي.

الجواب:

- إنجاز التوزيع الثانوي

البيانات	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		الأقسام
	التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	التمويل	الصيانة	
مج التوزيع الأولي	77500	49000	72000	98500	77000	56000
التوزيع الثانوي						
الإدارة	5600	8400	16800	14000	11200	(56000)
الصيانة	26460	30870	22050	8820	(88200)	
مجموع التوزيع ثانوي	109560	88270	110850	121320	0	0

- التوزيع الثانوي التبادلي (المتقاطع): يكون التوزيع الثانوي تبادليا عندما تتبادل الأقسام المساعدة الخدمات فيما بينها.

مثال 03:

لنفترض أن مؤسسة الوفاق قدمت التوزيع الثانوي على النحو التالي:

البيانات	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		الأقسام
	التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	التمويل	الصيانة	
مج التوزيع الأولي	77500	49000	72000	98500	77000	56000
التوزيع الثانوي						
الإدارة	10%	15%	30%	25%	20%	100% -
الصيانة	30%	30%	20%	10%	100% -	10%

المطلوب: أنجز التوزيع الثانوي.

الجواب:

- إنجاز التوزيع الثانوي

نرمز لقسم الإدارة بـ X      نرمز لقسم الصيانة بـ Y      و منه :

$$X = 56000 + 0.1 y \dots\dots\dots 1$$

$$Y = 77000 + 0.2 x \dots\dots\dots 2$$

بتعويض 2 في 1 نجد

$$X = 56000 + 0.1 (77000 + 0.2x)$$

$$X = 56000 + 7700 + 0.02x$$

$$X = 63700 + 0.02x$$

$$X - 0.02x = 63700$$

$$0.98 x = 63700$$

$$X = 63700/0.98$$

$$\mathbf{X = 65000}$$

بتعويض قيم X في 2 نجد

$$Y = 77000 + 0.2 (65000)$$

$$Y = 77000 + 13000$$

$$\mathbf{Y = 90000}$$

التوزيع	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		الأقسام البيان
	الورشة 02	الورشة 01	التموين	الصيانة	الإدارة	
77500	49000	72000	98500	77000	56000	مج التوزيع الأولي التوزيع الثانوي
6500	9750	19500	16250	13000	(65000)	الإدارة
27000	27000	18000	9000	(90000)	9000	الصيانة
111000	85750	109500	123750	0	0	مجموع التوزيع ثانوي

ملاحظة: يكون مجموع التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة معدوما سواء كان التوزيع الثانوي تنازلي أو تبادلي.

- **تكلفة وحدة القياس (تكلفة وحدة العمل) :** بعد الوصول إلى مجموع التوزيع الثانوي (النهائي) يتم تحميل الأعباء غير المباشرة لكل قسم على التكاليف (المواد، المنتجات) على أساس وحدات القياس التي يحدد من خلالها تكلفة وحدة القياس لكل قسم والتي تحسب كما يلي:

$$\mathbf{تكلفة وحدة القياس = مجموع التوزيع الثانوي للقسم / عدد وحدات القياس للقسم}$$

يتم تحديد عدد وحدات القياس بالإعتماد على طبيعة وحدة العمل التي يقاس بها نشاط كل قسم أساسي، وتختلف هذه الطبيعة من قسم إلى آخر فمثلا:

- طبيعة وحدة القياس في قسم التموين: الكميات المشتراة، ثمن المشتريات؛
- طبيعة وحدة القياس في قسم الإنتاج: الكميات المنتجة، الكميات المستهلكة من المواد الأولية أو ساعات اليد العاملة المباشرة، ساعات دوران الآلات؛
- طبيعة وحدة القياس في قسم التوزيع: الكميات المباعة، مبلغ المبيعات (رقم الأعمال).

### ثالثا: حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة حسب طريقة التكلفة الكلية

يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة حسب المراحل التي يمر بها نشاط المؤسسة وبالتالي تختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة

#### 1. حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة التجارية: يمر نشاط المؤسسة التجارية بمرحلتين:

- مرحلة شراء البضائع؛

- مرحلة بيع (التوزيع) البضائع.

وبالتالي يتم في هذه المؤسسة حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة فقط بحيث:<sup>36</sup>

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{أعباء الشراء (المباشر + غير المباشرة)}$$

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضائع المباعة} + \text{أعباء التوزيع (المباشر + غير المباشرة)}$$

#### 2. حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية): يمر نشاط المؤسسة الإنتاجية بثلاثة مراحل:

- مرحلة شراء المواد الأولية واللوازم؛

- مرحلة الإنتاج (التحويل)؛

- مرحلة بيع المنتجات التامة.

وبالتالي يتم في هذه المؤسسة حساب تكلفة الشراء المواد واللوازم وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة بحيث:<sup>37</sup>

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{أعباء الشراء (المباشر + غير المباشرة)}$$

حيث: - ثمن الشراء = الكمية المشتراة × ثمن شراء الوحدة

- أعباء الشراء المباشر: مثل نقل، الشحن، الجمركة... .

- أعباء الشراء غير المباشرة: مبلغ قسم التموين من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (عدد وحدات العمل

× تكلفة وحدة العمل)

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة} + \text{أعباء الإنتاج (المباشر + غير المباشرة)}$$

حيث: تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة = الكمية المستهلكة مقيمة بتكلفة الإخراج حسب طريقة تقييم

المخرجات المعتمدة من طرف المؤسسة إما التكلفة الوسطية المرجحة أو FIFO . ولو فرضنا أن المؤسسة

تقييم إخراجاتها بالتكلفة الوسطية المرجحة مع مخ1 فإن :

- تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة = الكمية المستهلكة × التكلفة الوسطية المرجحة مع مخ1

- أعباء الإنتاج المباشر = عدد ساعات العمل المستهلكة × تكلفة الساعة الواحدة.

<sup>36</sup> سعد قرمش زهرة، مرجع سابق، ص12

<sup>37</sup> المرجع نفسه، ص 13

- أعباء الإنتاج غير المباشرة: مبلغ قسم الإنتاج من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (عدد وحدات العمل × تكلفة وحدة العمل).

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + أعباء التوزيع (المباشر + غير المباشرة)

حيث: تكلفة إنتاج المنتجات المباعة = الكمية المنتجات المباعة بقيمة بتكلفة الإخراج حسب طريقة تقييم المخرجات المعتمدة من طرف المؤسسة إما التكلفة الوسطية المرجحة أو FIFO. ولو فرضنا أن المؤسسة تقييم إخراجاتها التكلفة الوسطية المرجحة مع مخ 1 فإن :

- تكلفة إنتاج المنتجات المباعة = الكمية المباعة × التكلفة الوسطية المرجحة مع مخ 1

- أعباء التوزيع المباشر = حسب المعطيات.

- أعباء التوزيع غير المباشرة: مبلغ قسم التوزيع من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (عدد وحدات العمل × تكلفة وحدة العمل).

### 3. حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة، وتحسب النتيجة التحليلية بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة ومنه: النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة  
بحيث: رقم الاعمال = الكمية المباعة × سعر بيع الوحدة.

#### مثال 04:

نتج تباع مؤسسة النجاح منتوجين A و B بإستخدام مادتين أوليتين M1 و M2 في ورشتين الورشة 01 و الورشة 02 و إليك المعلومات الآتية المتعلقة بشهر مارس 2021 :

<p>- إنتاج و إستعمالات الشهر :</p> <p>* إنتاج 2580 وحدة من المنتج A باستعمال 2400 كلف من المادة الأولية M1 و 800 كلف من المادة M2</p> <p>* إنتاج 2000 وحدة من المنتج B باستعمال 1200 كلف من المادة الأولية M1 و 600 كلف من المادة M2</p> <p>* اليد العاملة المباشرة :</p> <p>500 ساعة في الورشة 01 ب 150 دج للساعة الواحدة منها 300 ساعة للمنتج A</p> <p>460 ساعة في الورشة 02 ب 150 دج للساعة الواحدة منها 200 ساعة للمنتج A</p>	<p>1- مخزون أول الشهر</p> <p>* المادة الأولية M1 : 500 كلف ب 25000 دج للإجمالي</p> <p>* المادة الأولية M2 : 225 كلف ب 12600 دج للإجمالي</p> <p>* المنتج A و B لا يوجد</p>
<p>4- مبيعات الشهر:</p> <p>* باعت 2500 وحدة من المنتج A ب 250 دج للوحدة</p> <p>* باعت 1500 وحدة من المنتج B ب 250 دج للوحدة</p>	<p>2- مشتريات الشهر :</p> <p>* المادة الأولية M1 : 4000 كلف ب 25 دج للكيلو الواحد</p> <p>* المادة الأولية M2 : 2275 كلف ب 31 دج للكيلو الواحد</p> <p>* مصاريف الشراء المباشرة تقدر ب 31375 دج منها 20000 دج للمادة الأولية M1</p>

5- الأعباء غير المباشرة : لخصت الأعباء المباشرة لشهر مارس في الجدول الآتي :

التوزيع	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		
	ورشة 01	ورشة 02	التموين	الصيانة	الإدارة	
119500	126500	176000	83000	110000	185000	مج توزيع الأولي
%30	%25	%15	%10	%20	%100-	التوزيع الثانوي
%20	%35	%20	%15	%100-	%10	الإدارة
وحدات مباعه	وحدات منتجة	ساعة عمل مباشرة	كلغ مادة مشتراه			الصيانة
						طبيعة وحدة العمل

المطلوب : 1- إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة . 2 - حساب تكلفة شراء المادة الأولية M1 و M2 و

3- حساب تكلفة إنتاج المنتج A و B 4- حساب سعر التكلفة للمنتج A و B

5- حساب النتيجة التحليلية لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية

ملاحظة: تقييم المؤسسة إخراجات المواد الأولية والمنتجات التامة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخ1

الجواب:

1- إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

نرمز لقسم الإدارة ب X      نرمز لقسم الصيانة ب Y

$$Y = 110000 + 0.2x$$

$$X = 185000 + 0.1y$$

$$Y = 150000$$

$$x = 200000$$

بحل المعدلتين نجد:

التوزيع	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		البيان
	الورشة 02	الورشة 01	التموين	الصيانة	الإدارة	
119500	126500	176000	83000	110000	185000	مج التوزيع الأولي
60000	50000	30000	20000	40000	200000 -	التوزيع الثانوي
30000	52500	30000	22500	150000 -	15000	الإدارة
209500	229000	236000	125500	0	0	الصيانة
وحدة مباعه	وحدة منتجة	ساعة عمل مباشرة	كلغ مادة مشتراه			مج التوزيع الثانوي
4000	4580	500	6275			طبيعة وحدة القياس
52.375	50	472	20			عدد وحدات القياس
						تكلفة وحدة القياس

2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية M1 و M2

المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	
70525	31	2275	100000	25	4000	الأعباء المباشرة
11375			20000			ثمن الشراء
45500	20	2275	80000	20	4000	أعباء الشراء المباشرة
						الأعباء غير المباشرة
						قسم التموين

127400		2275	200000		4000	تكلفة الشراء
12600		225	25000		500	مخزون أول المدة
140000	56	2500	225000	50	4500	التكلفة الوسطية المرجحة مع مخ1

3- تكلفة إنتاج المنتجات التامة A و B

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	
<u>الأعباء المباشرة</u>						
60000	50	1200	120000	50	2400	تكلفة شراء المادة الأولية M1 المستعملة
33600	56	600	44800	56	800	تكلفة شراء المادة الأولية M2 المستعملة
أعباء الإنتاج المباشرة						
30000	150	200	45000	150	300	الورشة 01
39000	150	260	30000	150	200	الورشة 02
<u>الأعباء غير المباشرة</u>						
94400	472	200	141600	472	300	الورشة 01
100000	50	2000	129000	50	2580	الورشة 02
<b>357000</b>		<b>2000</b>	<b>510400</b>		<b>2580</b>	تكلفة الإنتاج
<b>0</b>		<b>0</b>	<b>0</b>		<b>0</b>	مخزون أول المدة
<b>357000</b>	<b>178.5</b>	<b>2000</b>	<b>510400</b>	<b>197.83</b>	<b>2580</b>	التكلفة الوسطية المرجحة مع مخ1

4- حساب سعر تكلفة المنتجات التامة A و B

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
<u>الأعباء المباشرة</u>						
267750	178.5	1500	494550	197.83	2500	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
0			0			أعباء التوزيع المباشرة
<u>الأعباء غير المباشرة</u>						
78562.5	52.375	1500	130937.5	52.375	2500	قسم التوزيع
<b>346312.5</b>			<b>625487.5</b>			سعر التكلفة

5- حساب النتيجة التحليلية

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	سعر البيع و	الكمية	المبلغ	سعر البيع و	الكمية	
375000	250	1500	625000	250	2500	رقم الأعمال
(346312.5)			(625487.5)			سعر التكلفة
<b>28687.5</b>			<b>487.5 -</b>			النتيجة التحليلية
<b>28200</b>						النتيجة التحليلية الإجمالية

4. حساب النتيجة التحليلية الصافية

تحسب النتيجة التحليلية الصافية أو ما يسمى بالنتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية وفق العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المعتمدة

وفي حالة وجود فارق الجرد أو فارق الأقسام أو فارق التحميل فإنها تضاف أو تطرح من المعادلة أعلاه لإيجاد النتيجة التحليلية الصافية ومنه:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المعتمدة + أو - فارق الجرد + أو - فارق الأقسام + أو - فارق التحميل

مثال 05:

بالاعتماد على حل مثال 04 وبافتراض أن الأعباء الإضافية تقدر بـ 3200 دج والأعباء غير المعتمدة تقدر بـ 2400 دج . أحسب النتيجة التحليلية الصافية.

الجواب:

حساب النتيجة التحليلية الصافية

المبالغ	البيان
28200	النتيجة التحليلية الإجمالية
3200	+ الأعباء الإضافية
(2400)	- الأعباء غير المعتمدة
29000	النتيجة التحليلية الصافية

رابعا: حالات خاصة في حساب تكلفة الإنتاج

في بعض الأحيان لا تكون عملية الإنتاج في المؤسسة واضحة وسهلة بل تكون معقدة بعض الشيء، وذلك من خلال ظهور مراحل وحالات غير مألوفة، مثل ظهور منتج قيد التنفيذ أو المنتج نصف المصنع، أو البقايا والمهملات... وستتطرق فيما يلي إلى مفهوم هذه الحالات والمعالجة المحاسبية لها:

1. المنتجات الجاري إنجازها (المنتج قيد التنفيذ)

الإنتاج الجاري هو المنتجات التي تكون قيد التنفيذ (قيد التحويل) في نهاية الفترة وسيتم إكمالها في الفترة الموالية. وتعرف أيضا المنتجات الجارية على أنها المنتجات التي دخلت كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة في مرحلة ما من الإنتاج ولم تخرج بعد من هذه المرحلة<sup>38</sup>، أي لم تأخذ بعد شكلا متميزا لها لا هي منتجات تامة الصنع ولا منتجات نصف مصنعة، ولكن هي في قيد التنفيذ، وبالتالي لا يمكن تسويقها ولا تخزينها. وتحسب تكلفة الإنتاج التام في حالة وجود الإنتاج الجاري كما يلي:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة المنتجات الجارية لأول الفترة + أعباء إنتاج الفترة - تكلفة المنتجات الجارية لأخر الفترة.

مثال 06:

من أجل إنتاج 2800 وحدة تامة الصنع من المنتج A استهلكت المؤسسة ما يلي:

المواد الأولية المستعملة 4600 كلف من المادة M بتكلفة 100 دج للكيلوغرام الواحد.

لوازم مستهلكة بقيمة 250000 دج .

اليد العاملة المباشرة : 1000 ساعة عمل بتكلفة 310 دج للساعة الواحدة .

<sup>38</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 39

الأعباء غير المباشرة 180 دج لكل ساعة عمل مباشرة .  
 تكلفة المنتجات الجاري إنتاجها في بداية الفترة 90000 دج  
 تكلفة المنتجات الجاري إنتاجها في نهاية الفترة 30000 دج .  
 المطلوب : - أحسب تكلفة الإنتاج التام A.

الجواب: - حساب تكلفة الإنتاج التام A

المنتج التام A			البيان
المبلغ	ت و	الكمية	
460000	100	4600	تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة M تكلفة شراء اللوازم المستهلكة
250000			اليد العاملة المباشرة
310000	310	1000	الأعباء غير المباشرة
180000	180	1000	+ تكلفة الإنتاج الجاري لأول المدة
90000			- تكلفة الإنتاج الجاري لأخر المدة
(30000)			
<b>1260000</b>	<b>450</b>	<b>2800</b>	<b>تكلفة الإنتاج التام</b>

ملاحظة: تحدد تكلفة المنتجات الجارية من خلال نسبة الإنجاز التي وصلتها في نهاية الفترة من خلال كمية المواد الأولية التي استهلكتها ومختلف الأعباء المباشرة وغير المباشرة للإنتاج.

## 2. المنتجات الوسيطة (المنتجات النصف مصنعة)

المنتج نصف المصنع هو منتج وصل مرحلة معينة من الإنجاز ويعد جاهز لإستعماله في مرحلة لاحقة في تصنيع المنتج التام.<sup>39</sup> أو هي المنتجات التي وصلت إلى مرحلة معينة غير نهائية من مراحل الإنتاج في انتظار إستعمالها أو تحويلها إلى المرحلة الموالية لإكمالها، مثلا لصناعة الطاولات المدرسية: ورشة لإنتاج الهياكل الحديدية، ورشة لإنتاج القطعة الخشبية، ورشة للتركيب، قد تمر المنتجات الوسيطة من ورشة إلى أخرى دون تخزين أو قد تخزن قبل تحويلها، تحسب تكلفة المنتجات الوسيطة بنفس طريقة حساب تكلفة المنتجات التامة. لحساب تكلفة المنتجات التامة في حالة وجود منتجات نصف مصنعة يجب أولا حساب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة والتي تعتبر كمادة أولية لإنتاج المنتجات التامة الصنع.

### تكلفة إنتاج المنتجات التامة

تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة المستعملة
تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
أعباء الإنتاج المباشرة
الأعباء غير المباشرة
+ تكلفة الإنتاج الجاري لأول المدة
- تكلفة الإنتاج الجاري لأخر المدة
<b>تكلفة إنتاج المنتجات التامة</b>

### تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة (المنتجات نصف مصنعة)

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
أعباء الإنتاج المباشرة
الأعباء غير المباشرة
+ تكلفة الإنتاج الجاري لأول المدة
- تكلفة الإنتاج الجاري لأخر المدة
<b>تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة</b>

<sup>39</sup> رجال علي، مرجع سابق، ص 26

مثال 07:

تنتج المؤسسة المضاب المنتج التام الصنع A في ورشتين بحيث:

الورشة 01 : تنتج المنتج الوسيط (النصف المصنع) X بإستعمال المادة الأولية M1.

الورشة 02: تنتج المنتج التام الصنع A بإستخدام المنتج الوسيط X بالإضافة إلى المادة الأولية M2 .

كل وحدة منتجة من المنتج التام الصنع A تستخدم وحدتين من المنتج الوسيط X

ولخصت أعباء الفترة كما يلي:

1- المواد الأولية المستهلكة : \* المادة الأولية M1 : 1200 كلغ بتكلفة 60 دج للكلغ الواحد .

\* المادة الأولية M2 : 800 كلغ بتكلفة 150 دج للكلغ الواحد

2- اليد العاملة المباشرة : \* الورشة 01 : 200 ساعة بـ 90 دج للساعة الواحدة

\* الورشة 02 : 300 ساعة بـ 100 دج للساعة الواحدة

3- الأعباء غير المباشرة : \* الورشة 01 : 96000 دج

\* الورشة 02 : 186000 دج

4- الوحدات المنتجة: \* 800 وحدة من المنتج الوسيط X

\* 350 وحدة من المنتج التام الصنع A

المطلوب :

1- حساب تكلفة إنتاج المنتج الوسيط (النصف المصنع) X 2- حساب تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع A.

الجواب :

1- حساب تكلفة إنتاج المنتج الوسيط (النصف المصنع) X

المنتج A			البيان
المبلغ	ت الوحدة	الكمية	
72000	60	1200	تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة M1
18000	90	200	اليد العاملة المباشرة (ورشة 1)
96000			أعباء الإنتاج غير المباشرة (ورشة 1)
186000	232.5	800	تكلفة الإنتاج المنتج نصف مصنع

2- حساب تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع A

المنتج A			البيان
المبلغ	ت وحدة	الكمية	
162750	232.5	700	تكلفة المنتج النصف مصنع المستعملة X
120000	150	800	تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة M2
30000	100	300	اليد العاملة المباشرة (ورشة 2)
186000			أعباء الإنتاج غير المباشرة (ورشة 2)
498750	1425	350	تكلفة الإنتاج المنتج نصف مصنع

الكمية المستهلكة من المنتج النصف مصنع X = 350 × 2 = 700 وحدة

### 3. الفضلات والمهملات

تمثل الفضلات البقايا الناتجة عن العملية الإنتاجية. وتظهر غالباً في النشاط الإنتاجي الذي يستلزم التقطيع أو الطحن، أو التفاعلات الكيميائية<sup>40</sup>، مثل القطع الخشبية الصغيرة الناتجة عن عملية التقطيع والتي لا تصلح أن تكون ضمن تركيبة المنتج الأساسي.

أما المهملات وهي المنتجات التي تظهر بعد المراقبة والفحص أنها لا تستجيب للمواصفات العادية للمنتج كظهور عيوب بها مثل الاعوجاج، أو الشقوق، أو الانكسار، أو التمزيق، فتفصل هذه المنتجات (المهملات) عن المنتجات العادية<sup>41</sup>. هذه الفضلات والمهملات قد تباع، أو يعاد استعمالها في المؤسسة كمادة أولية لنفس المنتج أو لمنتج آخر، أو التخلص منها بعد التيقن من عدم صلاحيتها لأي شيء وهذا قد يؤثر في تكلفة إنتاج المنتجات الناتجة عنها، ومنه تتم المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات كما يلي:

#### 1.3. الفضلات والمهملات التي يتم رميها (التخلص منها)

إذا تحملت المؤسسة مصاريف (شحن، نقل، ...) جراء التخلص من الفضلات والمهملات يتم إضافتها إلى تكلفة المنتج الوسيط أو التام الذي إستخلصت منه، وبالتالي تحسب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة في حالة وجود مصاريف التخلص من الفضلات والمهملات كما يلي:

#### تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة الصنع

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
الأعباء الإنتاج المباشر
الأعباء الإنتاج غير المباشرة
+ مصاريف التخلص من الفضلات والمهملات
تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة الصنع

مثال 08:

إن إنتاج المنتج التام P يسمح للمؤسسة الصناعية أفاق بالحصول على فضلات ضائعة تقدر بـ 6% من وزن المادة الأولية المستعملة، بلغت مصاريف التخلص من الفضلات ما قيمته 5720 دج .

وكانت أعباء الإنتاج للفترة المتعلقة بإنتاج 1880 وحدة من المنتج التام P كما يلي :

المادة الأولية المستعملة: 1500 كغ بـ 40 دج للكغ، اليد العاملة المباشرة: 1200 ساعة عمل مباشر بـ 85 دج للساعة، مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج 9000 دج.

المطلوب: 1- أحسب وزن الفضلات 2- أحسب الوزن الصافي الباقي للمادة الأولية 3- أحسب تكلفة إنتاج المنتج التام P الجواب:

1- حساب وزن الفضلات

وزن الفضلات = 6% من وزن المادة الأولية المستعملة =  $0.06 \times 1500 = 90$  كغ.

<sup>40</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص42

<sup>41</sup> سعد قرمش زهرة، مرجع سابق، ص92

2- حساب الوزن الصافي الباقي للمادة الأولية

$$\text{الوزن الصافي الباقي للمادة الأولية} = 1500 - 90 = 1410 \text{ كلغ}$$

3- حساب تكلفة إنتاج المنتج التام P

تكلفة إنتاج المنتج التام P

البيان	الكمية	ت و	المبلغ
تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة	1500	40	60000
الأعباء الإنتاج المباشر	1200	85	102000
الأعباء الإنتاج غير المباشرة			9000
+ مصاريف التخلص من الفضلات والمهملات			5720
تكلفة إنتاج المنتج التام P	1880	94	176720

### 2.3. الفضلات والمهملات التي يتم بيعها

قد تقوم المؤسسة ببيع الفضلات والمهملات وتحقق من وراء ذلك إيرادا كما تتحمل مصاريف بيع هذه الفضلات وتحسب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة في حالة وجود فضلات زمهملات مباعه كما يلي:

تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة الصنع

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
الأعباء الإنتاج المباشر
الأعباء الإنتاج غير المباشرة
- تكلفة الفضلات والمهملات المباعه
تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة الصنع

بمبث: تكلفة الفضلات والمهملات المباعه = سعر بيع الفضلات والمهملات المحتمل - مصاريف التوزيع - هامش الربح.

مثال 09:

تقوم مؤسسة الهضاب الصناعية بإنتاج وبيع منتج وحيد P وذلك باستعمال المادة الأولية M، وخلال الفترة المعتبرة الخاصة بشهري ماي 2022 تم الحصول على المعلومات التالية: - أعباء إنتاج الفترة منتج P: المادة الأولية M المستعملة 200: كلغ ب 160 دج للكلغ، اليد العاملة المباشرة 100: ساعة عمل مباشر ب 250 دج للساعة، مصاريف غير مباشرة قسم الإنتاج 18000 دج، أثناء العملية الإنتاجية تحصلت المؤسسة على فضلات والتي تم بيعها ب 10000 دج وذلك بافتراض 20% كمصاريف التوزيع وهامش الربح.

المطلوب: 1- أحسب تكلفة الفضلات المباعه 2- أحسب تكلفة إنتاج المنتج التام P

الجواب:

1- حساب تكلفة الفضلات المباعه

تكلفة الفضلات المباعه = سعر بيع الفضلات المحتمل - مصاريف التوزيع - هامش الربح.

$$= (10000 \times 0.2) - 10000$$

$$= 2000 - 10000 = -8000 \text{ دج}$$

2- أحسب تكلفة إنتاج المنتج التام P

تكلفة إنتاج المنتج التام P

المبلغ	ت و	الكمية	البيان
32000	160	200	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
25000	250	100	الأعباء الإنتاج المباشر
18000			الأعباء الإنتاج غير المباشرة
(8000)			- تكلفة الفضلات المباعة
<b>67000</b>			تكلفة إنتاج المنتج التام P

### 3.3. الفضلات والمهملات المسترجعة (المعاد إستعمالها)

يمكن إعادة إستعمال البقايا والمهملات في الوحدة الإنتاجية ذاتها، ويتم تقييمها كمدخلات بسعر السوق أو سعر تقريبي، حيث يطرح هذا السعر أو القيمة من تكلفة إنتاج المنتجات المنتهية والتي أعطتنا هذه البقايا والمهملات، وتضاف إلى تكلفة المنتجات التي تدخل فيها تلك البقايا والمهملات، مع إضافة مصاريف معالجة هذه الفضلات إن وجدت. وفي هذه الحالة المؤسسة تستغني عن شراء المواد الأولية وبالتالي البقايا والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية تعد بمثابة مادة أولية معوضة ومنه:

تكلفة الفضلات والمهملات المسترجعة = تكلفة المواد الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة (إن وجدت)

وتحسب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة في حالة وجود فضلات مهملات المسترجعة كما يلي:

تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة الصنع

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
الأعباء الإنتاج المباشر
الأعباء الإنتاج غير المباشرة
- تكلفة الفضلات والمهملات المسترجعة
تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة أو التامة الصنع

مثال 10:

من المعطيات التكاليفية لمؤسسة الصومام الصناعية لدورة 2021 استخراج ما يلي :

أعباء الانتاج للفترة : المادة الاولية المستعملة: 3000 كغ ب 70 دج للكغ ، اليد العاملة المباشرة : 1400 ساعة عمل مباشر ب 100 دج للساعة، مصاريف غير مباشرة قسم الانتاج = 60000 دج.

أثناء العملية الانتاجية تحصلت المؤسسة على فضلات قابلة للاسترجاع تقدر ب 8% من وزن المادة الأولية المستعملة .بلغت مصاريف معالجة الفضلات المسترجعة ما قيمته 800 دج . الكلف الواحد المعالج من الفضلات يكافئ 0.25 كغ من المادة الأولية.

المطلوب : 1- أحسب وزن الفضلات 2- أحسب وزن الفضلات المسترجعة بعد المعالجة (الكمية المعالجة)

3- أحسب تكلفة الفضلات المسترجعة بعد المعالجة 4- أحسب تكلفة الإنتاج للمنتج التام.

الجواب:

1- حساب وزن الفضلات

وزن الفضلات = 8% من وزن المادة الأولية المستعملة =  $0.08 \times 3000 = 240$  كلغ.

2- حساب وزن الفضلات المسترجعة بعد المعالجة (الكمية المعالجة)

الكمية المعالجة =  $0.25 \times 240 = 60$  كلغ وهي تمثل كمية المواد الأولية المعوضة.

3- حساب تكلفة الفضلات المسترجعة

تكلفة الفضلات المسترجعة = تكلفة المواد الأولية المعوضة - مصاريف المعالجة

$$= (60 \times 70) + 800 = 5000 \text{ دج}$$

4- حساب تكلفة إنتاج المنتج التام P

المبلغ	ت و	الكمية	البيان
210000	70	3000	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة
140000	100	1400	الأعباء الإنتاج المباشر
60000			الأعباء الإنتاج غير المباشرة
(5000)			- تكلفة الفضلات المسترجعة
<b>405000</b>			تكلفة إنتاج المنتج التام P

خامسا: تقييم طريقة التكاليف الكلية ( الأقسام المتجانسة)

لطريقة التكاليف الكلية إيجابيات وسلبيات يمكن التطرق لها كما يلي:

### 1. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي :<sup>42</sup>

- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع ؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الإستغلال المستخدمة وحسب الزبائن ) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ( تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،...) .

### 2. سلبيات طريقة التكاليف الكلية

لقد واجهت هذه الطريقة عدة انتقادات أدت إلى ظهور طرق أخرى لقياس التكاليف، نذكر منها :<sup>43</sup>

- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء بالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات؛
- تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل إتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف؛

<sup>42</sup> مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفطار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006،

ص 119

<sup>43</sup> مخلوفي نعيمة، مرجع سابق، ص ص 71-72

- في كثير من الحالات يخضع إختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة ؛
- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة، والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا؛
- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر لآخر دون الاخذ بعين الإعتبار تغير مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة، لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة ( زمنية ) وهذا يخالف فرض استقلال الدورات المالية.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> نادبة مغني، مطبوعة محاضرات في المحاسبة التحليلية (الجزء الأول)، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2018-2019، ص34

## المحور 04: طريقة التكاليف المتغيرة

### تمهيد

تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة أحد الطرق المستخدمة في حساب تكاليف المنتجات والنتيجة التحليلية وهذا من خلال تقسيم تكاليف المؤسسة إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة، مع إعطاء الأولوية للتكاليف المتغيرة على حساب التكاليف الثابتة، وتقوم على أساس دراسة سلوك التكاليف وهي العلاقة بين التكاليف والحجم النشاط والنتيجة، وتعد أداة تسيير هامة لدراسة أثر مستوى النشاط على التكاليف والنتيجة ومن هذه الطريقة تستخرج عتبة المردودية ومختلف المؤشرات الأخرى التي تستخدم في التسيير.

### أولاً: أساسيات طريقة التكلفة المتغيرة

#### 1. مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد بشكل أساسي على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إتخاذ القرارات الدورية<sup>45</sup>. ثم طرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش ليتم الحصول على النتيجة. ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية، وتعد أكثر الطرق ملائمة من حيث استعمالها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها.<sup>46</sup>

#### 2. مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة

ترتكز هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ يمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>47</sup>

- تتكون التكلفة المتغيرة من تكاليف تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط؛
- هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
- التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالياً من أجل تحديد النتيجة؛
- عليه فإنه يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية؛
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

#### 3. مفهوم التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف شبه متغيرة

يتم تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وتكاليف شبه متغيرة:

<sup>45</sup> عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017-2018، ص 87

<sup>46</sup> عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABA) على قرارات التسعير - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية 2011،

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص ص 46-47

<sup>47</sup> Farid Makhlouf, **Comptabilité Analytique**, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82

### 1.3. التكاليف المتغيرة

التكاليف المتغيرة هي التكاليف التي تتغير مع تغير في حجم الإنتاج أو مستوى النشاط،<sup>48</sup> وعليه فالتكاليف المتغيرة الإجمالية تتغير بتغير مستوى النشاط وبنفس النسبة وبشكل طردي مثل تكلفة المواد واللوازم المستهلكة، اليد العاملة المباشرة.. الخ، التكاليف المتغيرة يتم توزيعها على المنتجات من أجل حساب التكلفة المتغيرة لكل منتج. تتكون التكلفة المتغيرة في مؤسسة تجارية من العناصر التالية:

- تكلفة شراء البضائع المباعة <math>600</math>/>
  - الأعباء المتغيرة للتمويل مباشرة وغير مباشرة
  - الأعباء المتغيرة للتوزيع مباشرة وغير مباشرة
- تتكون التكلفة المتغيرة في مؤسسة صناعية من العناصر التالية:
- تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة <math>601</math>/>
  - الأعباء المتغيرة للتمويل مباشرة وغير مباشرة
  - الأعباء المتغيرة للإنتاج مباشرة وغير مباشرة
  - الأعباء المتغيرة للتوزيع مباشرة وغير مباشرة

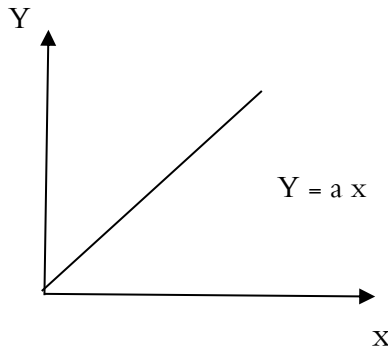
التكاليف المتغيرة الإجمالية تتغير بتغير مستوى حجم النشاط ومنه :

التكاليف المتغيرة الإجمالية = التكلفة المتغيرة للوحدة × حجم النشاط بالكمية

إذا رمزنا : التكاليف المتغيرة الإجمالية بـ  $Y$  حجم النشاط بـ  $x$

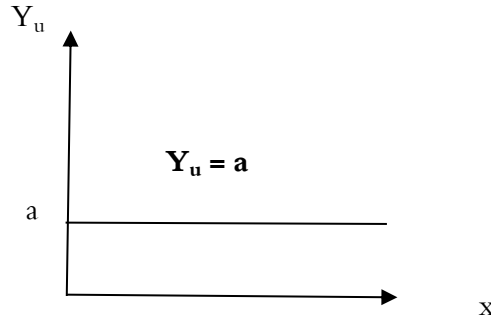
التكلفة المتغيرة للوحدة بـ  $a$  بحيث  $a =$  التكاليف المتغيرة الإجمالية / حجم النشاط

ومنه تكتب معادلة التكاليف المتغيرة الإجمالية :  $Y = a x$  ويكون التمثيل البياني لها كما يلي :



أما التكلفة المتغيرة للوحدة ( $a$ ) تبقى ثابتة عند مختلف مستويات النشاط. وتكتب معادلة التكلفة المتغيرة للوحدة  $Y_u = a$  ويكون التمثيل البياني لها كما يلي :

<sup>48</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 39



**مثال 01:** قدمت لك مؤسسة الفتح الجدول التالي الذي يمثل الأعباء المقابلة لمستويات النشاط بالكميات كما يلي :

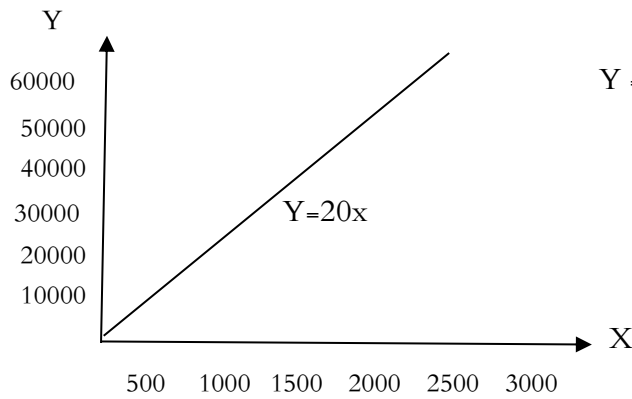
الأعباء / مستوى النشاط	500	1000	1500	2000	2500	3000
التكاليف المتغيرة الإجمالية	10000	20000	30000	40000	50000	60000
التكاليف الثابتة الإجمالية	90000	90000	90000	90000	90000	90000

**المطلوب :** - حدد التكاليف المتغيرة للوحدة عند مستوى كل نشاط، ثم مثل بيانيا التكاليف المتغيرة الإجمالية وللوحدة

**الجواب -** تحدد التكاليف المتغيرة للوحدة عند مستوى كل نشاط

الأعباء / مستوى النشاط	500	1000	1500	2000	2500	3000
التكاليف المتغيرة الإجمالية	10000	20000	30000	40000	50000	60000
التكاليف المتغيرة للوحدة	20	20	20	20	20	20

نلاحظ أن التكلفة المتغيرة الإجمالية تتغير طرديا بتغير حجم النشاط، أما التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة رغم تغير حجم النشاط.

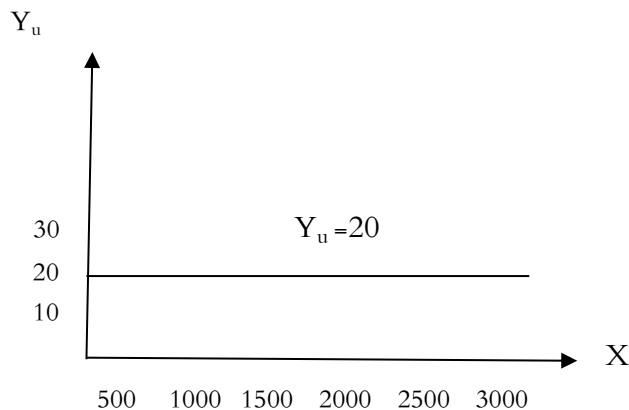


- التمثيل البياني التكاليف المتغيرة الإجمالية

معادلة التكاليف المتغيرة الإجمالية :  $Y = 20x$

- التمثيل البياني التكاليف المتغيرة للوحدة

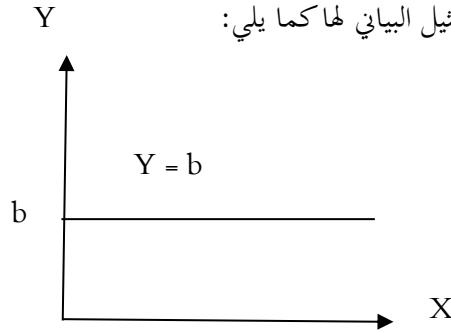
معادلة التكاليف المتغيرة للوحدة  $Y_u = 20$



### 2.3. التكاليف الثابتة

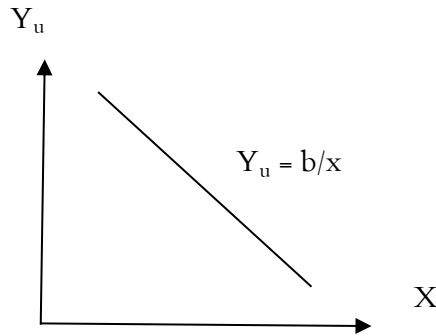
وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط وتصرف سواء كان هناك إنتاج أم لا،<sup>49</sup> وتشمل مصاريف الإيجار، إهلاك المعدات، المرتبات والأجور المشرفين، أقساط التأمين... . التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها على كل منتج، ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.

التكاليف الثابتة الإجمالية لا تتغير بتغير مستوى حجم النشاط، ومنه تكون معادلتها بالشكل:  $Y = b$  حيث:  $b$  تمثل التكاليف الثابتة الإجمالية، ويكون التمثيل البياني لها كما يلي:



أما التكاليف الثابتة للوحدة والتي. معادلتها من الشكل  $Y_u = b/x$

وبالتالي التكاليف الثابتة للوحدة تتناقص كلما زاد مستوى حجم النشاط ويكون التمثيل البياني لها كما يلي:



مثال 02:

بالاعتماد على معطيات المثال 01 حدد التكاليف الثابتة للوحدة عند مستوى كل نشاط، ثم مثل بيانيا التكاليف الثابتة الإجمالية وللوحدة.

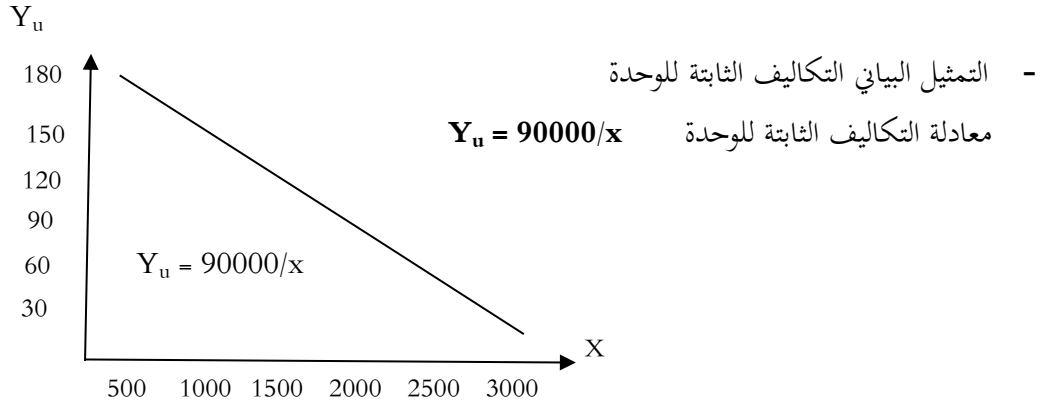
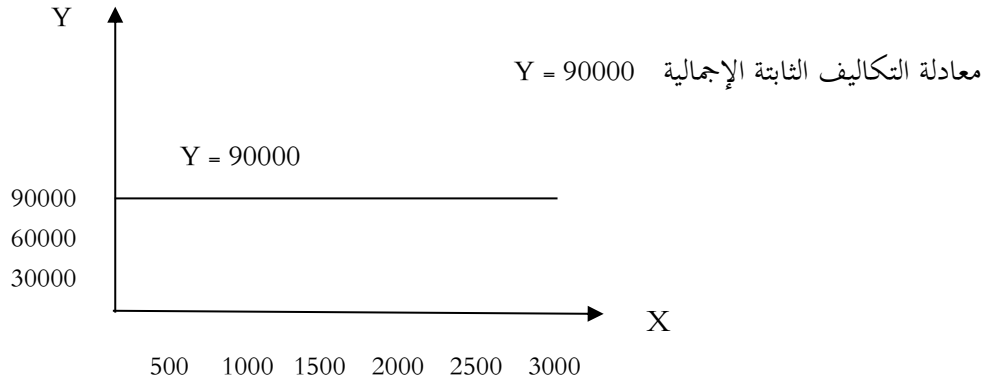
الجواب - تحدد التكاليف المتغيرة للوحدة عند مستوى كل نشاط

الأعباء / مستوى النشاط	500	1000	1500	2000	2500	3000
التكاليف الثابتة الإجمالية	90000	90000	90000	90000	90000	90000
التكاليف الثابتة للوحدة	180	90	60	45	36	30

نلاحظ أن التكلفة الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط، أما التكلفة الثابتة للوحدة تتغير بالتناقص كلما زاد حجم النشاط.

- التمثيل البياني التكاليف الثابتة الإجمالية

<sup>49</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 38



### 3.3 التكاليف شبه متغيرة (التكاليف المختلطة)

التكاليف الشبه متغيرة (المختلطة) هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت<sup>50</sup>، أي تكاليف تحتوي على جزء متغير وجزء ثابت مثل مصاريف الكهرباء، مصاريف الهاتف، مصاريف الصيانة، عمولات للممثلين التجاريين... إلخ.

#### ثانيا: طرق الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة

للفصل بين الجزء المتغير والجزء الثابت في التكاليف المختلطة نتبع أحد الطرق من بينها:

#### 1. الطريقة البيانية (خريطة الإنتشار)

يتم وفق هذه الطريقة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة بإتباع الخطوات التالية:

- رسم محورين الأول أفقي يمثل حجم النشاط والثاني عمودي يمثل التكلفة؛
- إسقاط النقاط على الشكل البياني أمام كل حجم نشاط والتكلفة التي تقابله؛
- إيصال نقاط الإنتشار على الشكل البياني بخط مستقيم، وعند نقطة تقاطع هذا المستقيم مع المحور العمودي تتحدد التكلفة الثابتة؛
- تطرح التكلفة الثابتة من التكلفة الكلية (التكلفة الشبه متغيرة) لأي حجم نشاط لتحديد التكلفة المتغيرة.

<sup>50</sup> عراقي عادل، مرجع سابق، ص 25

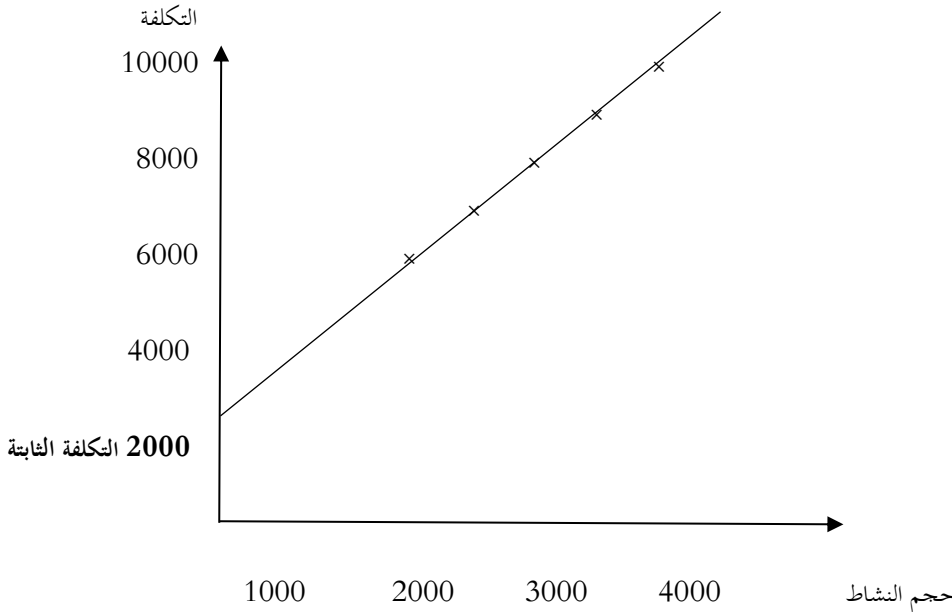
مثال 03:

فيما يلي البيانات الخاصة بتكلفة الصيانة وحجم النشاط للشهور الست الأولى من سنة 2022 لمؤسسة الأفاق الصناعية كما يلي

البيان / الأشهر	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
حجم النشاط (وحدات منتجة)	2000	3000	2500	3500	4000	3000
التكلفة الصيانة (دج)	6000	8000	7000	9000	10000	8000

المطلوب: الفصل تكلفة الصيانة إلى ثابتة ومتغيرة بالطريقة البيانية.

الجواب



من خلال الشكل البياني يتضح أن التكلفة الثابتة هي 2000 دج.

وعليه يمكن إيجاد التكلفة المتغيرة للوحدة عند أي حجم نشاط

حجم نشاط 4000 وحدة والذي تبلغ تكلفته الإجمالية 10000 دج

التكلفة المتغيرة = التكلفة الإجمالية - التكلفة الثابتة = 10000 - 2000 = 8000 دج . ونكمل بنفس الطريقة مع باقي

المستويات، وعلى هذا الأساس يمكن فصل بين التكلفة الثابتة والمتغيرة لكل حجم نشاط كما يلي:

البيان / الأشهر	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
حجم النشاط	2000	3000	2500	3500	4000	3000
تكلفة الصيانة الكلية	6000	8000	7000	9000	10000	8000
التكلفة الثابتة	2000	2000	2000	2000	2000	2000
التكلفة المتغيرة	4000	6000	5000	7000	8000	6000

## 2. طريقة القيمة الحدية (طريقة المستوى الأعلى والأدنى للنشاط)

تعتمد هذه الطريقة على إختيار القيم الحدية في السلسلة الإحصائية، أي أعلى قيمة وأدنى قيمة في قيم الإنتاج، واستخدام هذه الطريقة يتطلب إتباع الخطوات التالية<sup>51</sup>:

- تحديد أعلى مستوى للنشاط والتكاليف المرتبطة به وتحديد أدنى مستوى للنشاط والتكاليف المرتبطة به؛
- تحديد التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط بالصيغة التالية:
- التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط (a) = التكلفة عند أعلى مستوى نشاط - التكلفة عند أدنى مستوى نشاط / أعلى مستوى نشاط - أدنى مستوى نشاط
- حساب التكلفة المتغيرة عند لأي مستوى نشاط عن طريق ( التكلفة المتغيرة للوحدة × مستوى النشاط)؛
- حساب التكلفة الثابتة لنفس مستوى النشاط عن طريق طرح التكلفة المتغيرة من التكلفة المختلطة.

### مثال 04

بالإعتماد على معطيات المثال 03 . المطلوب: الفصل تكلفة الصيانة إلى ثابتة ومتغيرة بطريقة المستوى الأعلى والأدنى للنشاط  
المستوى الأعلى للنشاط 4000 وحدة تقابله تكلفة 10000 دج  
المستوى الأدنى للنشاط 2000 وحدة تقابله تكلفة 6000 دج  
التكلفة المتغيرة للوحدة a = 10000 - 6000 / 4000 - 2000 = 2000 دج / للوحدة

جزء ثابت جزء متغير تكلفة الكلية (المختلطة)

$$Y = ax + b \quad \text{لدينا معادلة التكلفة الكلية}$$

-تحديد التكلفة الثابتة والمتغيرة لمستوى نشاط 4000 وحدة

$$Y = ax + b$$

$$10000 = 2(4000) + b$$

$$10000 = 8000 + b$$

$$b = 10000 - 8000 = 2000$$

-تحديد التكلفة الثابتة والمتغيرة لمستوى نشاط 2000 وحدة

$$6000 = 2(2000) + b$$

$$6000 = 4000 + b$$

$$b = 6000 - 4000 = 2000$$

تعتبر طريقة القيمة الحدية من أبسط الطرق لكن يعاب عليها أنه فقط تأخذ الحد الأعلى والحد الأدنى وتتجاهل ما بين الحديين كما تفترض ان الحد الأعلى للتكاليف يقابله مستوى النشاط الأعلى وأن الحد الأدنى للتكاليف يقابله مستوى النشاط الأدنى لكن هذا لا يعتبر شرط.

### ثالثا: حساب النتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة

يتم حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة بإستخدام جدول تحليل الإستغلال التفاضلي والذي يتم إعدادده حسب طريقتين، علما أن هذا الجدول يمكن إعدادده لكل منتج على حدة أو مجموعة من المنتجات المتشابهة أو لنشاط المؤسسة ككل :

<sup>51</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 41 (بتصرف)

1. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

يتم حساب النتيجة وفق هذه الطريقة انطلاقاً من الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة والذي ينتج عنه الهامش على التكلفة المتغيرة الذي تطرح منه التكاليف الثابتة لتتوصل على النتيجة،<sup>52</sup> ويمكن تلخيص الخطوات السابقة من خلال الجدول حساب النتائج التفاضلي البسيط التالي:

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة %
1	رقم الأعمال CA	.....	....
2	التكلفة المتغيرة CV	(.....)	....
3	الهامش على التكلفة المتغيرة (2-1) M/CV	.....	....
4	التكلفة الثابتة CF	(.....)	....
5	النتيجة RE (4-3)	.....	....

مثال 05:

من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة النجاح إستخرجنا المعلومات التالية:

- الكمية المنتجة والمباعة 400 وحدة بسعر 2500 دج للوحدة؛
- تكلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج 410000 دج؛
- الأعباء المتغيرة للتمويل 65000 دج؛
- الأعباء المتغيرة للإنتاج 90000 دج؛
- الأعباء المتغيرة للتوزيع 35000 دج
- التكاليف الثابتة الإجمالية 120000 دج.

المطلوب: إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة النجاح.

الجواب:

التكلفة المتغيرة = تكلفة المواد الأولية المستعملة + الأعباء المتغيرة للتمويل + الأعباء المتغيرة للإنتاج + الأعباء المتغيرة للتوزيع

$$= 600000 \text{ دج} = 35000 + 90000 + 65000 + 410000$$

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة %
1	رقم الأعمال (2500 × 400)	1000000	100
2	التكلفة المتغيرة	(600000)	60
3	الهامش على التكلفة المتغيرة (2-1)	400000	40
4	التكلفة الثابتة	(120000)	12
5	النتيجة (4-3)	280000	28

<sup>52</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص 30 (بتصرف)

## 2. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

هي طريقة لحساب التكاليف، وسيطة بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، بحيث توزيع وتحميل التكاليف على المنتجات لا يتم فقط على التكاليف المتغيرة وإنما جزء من التكاليف الثابتة المباشرة التي تسمى التكاليف الثابتة الخاصة (CF spécifique) وبالتالي المنتج يتحمل في نفس الوقت التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة الخاصة به بينما الجزء المتبقي من التكاليف الثابتة التي تسمى بالتكلفة الثابتة المشتركة (CF commune) التي تغطي بhamش التكلفة الثابتة الخاصة وعليه تحسب النتيجة وفق هذه الطريقة وباستخدام الجدول حساب النتائج التفاضلي المطور كما يلي:

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة %
1	رقم الأعمال CA	.....	....
2	التكلفة المتغيرة CV	(.....)	....
3	الهامش على التكلفة المتغيرة M/CV (2-1)	.....	....
4	التكلفة الثابتة الخاصة (المباشرة) CF <sub>S</sub>	(.....)	....
5	الهامش على التكلفة الثابتة الخاصة M/CF <sub>S</sub> (3-4)	.....	....
6	التكلفة الثابتة المشتركة (غ مباشرة) CF <sub>C</sub>	(.....)	....
7	النتيجة R (6-5)	.....	....

وتقوم هذه الطريقة كغيرها من طرق محاسبة التكاليف بتوفير ليس فقط المعلومات الإجمالية عن أداء المؤسسة، بل وأيضا معلومات أكثر دقة عن كل عنصر من عناصر نشاطها.

### مثال 06:

تنتج المؤسسة وتبيع ثلاثة منتجات P1، P2، P3 ولدينا المعلومات التالية الخاصة بالمبيعات والتكاليف الخاصة بهم كما يلي:

البيان / المنتجات	المنتج P1	المنتج P2	المنتج P3
عدد الوحدات المباعة	500 وحدة	600 وحدة	400 وحدة
سعر بيع الوحدة	200	250	300
التكلفة المتغيرة للوحدة	100	125	225
التكاليف الثابتة الخاصة	25000	30000	20000
التكاليف الثابتة المشتركة	25000		

- المطلوب: 1- باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة أحسب النتيجة وحدد المنتج الذي يحقق أكبر مردودية.  
2- باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة المطورة أحسب النتيجة وحدد المنتج الذي يحقق أكبر مردودية.

### الجواب:

#### 1- إعداد جدول تحليل الإستغلال التفاضلي البسيط

الرقم	البيان	المنتج P1	المنتج P2	المنتج P3	المجموع
1	رقم الأعمال	100000	150000	120000	370000
2	التكلفة المتغيرة	(50000)	(75000)	(90000)	(215000)
3	الهامش على التكلفة المتغيرة	50000	75000	30000	155000
4	التكلفة الثابتة	100000			100000
5	النتيجة	55000			55000

من خلال هامش التكلفة المتغيرة يتضح أن المنتج P2 هو الذي حقق أحسن مردودية.  
2- إعداد جدول تحليل الإستغلال التفاضلي المطور.

الرقم	البيان	المنتج P1	المنتج P2	المنتج P3
1	رقم الأعمال	100000	150000	120000
2	التكلفة المتغيرة	(50000)	(75000)	(90000)
3	الهامش على التكلفة المتغيرة	50000	75000	30000
4	التكلفة الثابتة الخاصة	(25000)	(30000)	(20000)
5	الهامش على التكلفة الثابتة الخاصة	25000	45000	10000
6	التكلفة الثابتة المشتركة	25000		
7	النتيجة	55000		

من خلال هامش التكلفة الثابتة الخاصة يتضح أن المنتج P2 هو الذي حقق أحسن مردودية.

من خلال حل هذا المثال يتضح أن الهامش على التكلفة الثابتة الخاصة تمثل المردودية الحقيقية الخاصة بكل منتج بعد إستبعاد كل التكاليف المتغيرة والثابتة الخاصة بكل منتج وبالتالي هنا تظهر أهمية طريقة التكلفة المتغيرة المطورة في التسيير وإتخاذ القرار في الإبقاء أو التخلي عن منتج معين.

#### رابعا: إستخدام طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير

إن إستخدام طريقة التكلفة المتغيرة في حساب التكاليف والنتيجة التحليلية يمكن من الحصول على مؤشرات تساعد المؤسسة على التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

### 1. عتبة المردودية (رقم الأعمال الحرج)

#### 1.1. تعريف عتبة المردودية

عتبة المردودية (ع / ن / SR) هي رقم الأعمال أو حجم النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة (لا ربح و لا خسارة)، أي رقم الأعمال المساوي لمجموع التكاليف (المتغيرة والثابتة) أو رقم الأعمال الذي تكون فيه الهامش على التكلفة المتغيرة تساوي التكاليف الثابتة. وتسمى أيضا رقم الأعمال الحرج، أو نقطة التوازن، أو النقطة الميتة، نقطة الصفر.<sup>53</sup> ومنه هناك ثلاثة حالات تتحقق عندها عتبة المردودية:

SR : النتيجة = 0 ؛

SR : رقم الأعمال = مجموع التكاليف (المتغيرة والثابتة)؛

SR : الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة.

#### 2.1. حساب عتبة المردودية بالقيمة والكمية

##### 1.2.1. حساب عتبة المردودية بالقيمة

يتم حساب عتبة المردودية من خلال عناصر جدول حساب النتائج التفاضلي وتحسب عتبة المردودية بالقيمة وفق العلاقات التالية:<sup>54</sup>

<sup>53</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص37

<sup>54</sup> نادية مغني، مرجع سابق، ص35

- $رع ن = \text{التكاليف الثابتة} / \text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}$
- بحيث :  $\text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{هامش على التكلفة المتغيرة} / \text{رقم الأعمال}$
- $رع ن = (\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}) / \text{هامش على التكلفة المتغيرة}$
- $رع ن = (\text{سعر بيع الوحدة} \times \text{التكاليف الثابتة}) / \text{هامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}$

### 2.2.1. حساب عتبة المردودية بالكمية

يقصد بعتبة المردودية بالكمية عدد الوحدات المباعة لبلوغ العتبة وتسمى كذلك كمية التوازن، وتحسب عتبة المردودية بالكمية وفق العلاقات التالية:<sup>55</sup>

- $رع ن \text{ بالكمية} = رع ن / \text{سعر بيع الوحدة}$
- $رع ن \text{ بالكمية} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{هامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}$

مثال 07:

انطلاقاً من جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة النجاح للمثال 05 أحسب عتبة المردودية بالقيمة والكمية .

$رع ن \text{ بالقيمة} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}$

$$= 120000 / 0.4 = 300000 \text{ دج}$$

$رع ن \text{ بالكمية} = رع ن / \text{سعر بيع الوحدة}$

$$= 2500 / 300000 = 120 \text{ وحدة}$$

### 2. تحديد تاريخ بلوغ عتبة المردودية (النقطة الصفر)

النقطة الصفر هي التاريخ الذي تتحقق فيه عتبة المردودية وتسمح بمعرفة الزمن الضروري لتحقيقها، بحيث كلما كان هذا الزمن قصيراً، كلما كانت مدة نشاط المؤسسة التي تحقق فيها الأرباح كبيراً.

إذا كان رقم الأعمال موزع على أشهر السنة بشكل منتظم فإن نقطة الصفر تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نقطة الصفر (ن0)} = (\text{عتبة المردودية} / \text{رقم الأعمال}) \times 12$$

إذا أردنا حسابها بالأشهر

$$\text{نقطة الصفر (ن0)} = (\text{عتبة المردودية} / \text{رقم الأعمال}) \times 360$$

إذا أردنا حسابها بالأيام

مثال 08:

إنطلاقاً من المثال 05 ومثال 07 المتعلق بمؤسسة النجاح حدد تاريخ بلوغ العتبة لمؤسسة النجاح.

$$\text{نقطة الصفر (ن0)} = (\text{عتبة المردودية} / \text{رقم الأعمال}) \times 360 = 360 \times (1000000/300000) = 108 \text{ يوم}$$

ومنه تاريخ تحقيق العتبة هو 18 أبريل N

### 3. حدود عتبة المردودية

لتحديد حدود عتبة المردودية نكتب علاقة النتيجة بدلالة عدد الوحدات المباعة.

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات المباعة - التكاليف الثابتة

<sup>55</sup> المرجع نفسه، ص35

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) عدد الوحدات المباعة - التكاليف الثابتة

$$R = (PV_U - CV_U) Q - CF$$

مثال 09:

بالإعتماد على معطيات مؤسسة النجاح المثال 05:

سعر بيع الوحدة 2500 دج، عدد الوحدات المباعة 400 وحدة، التكاليف الثابتة 120000 دج: التكلفة المتغيرة للوحدة = 600000 / 400 = 1500 دج

توجد أربع حدود لعتبة المردودية، لإستخراج أي حد من حدودها نجعل هذا الحد مجهولاً ونعوض بقية الحدود بقيمتها ونجعل النتيجة معدومة. وتتمثل حدود عتبة المردودية في:

▪ الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة

$$R = (X - CV_U) Q - CF = 0$$

بالإعتماد على معطيات مؤسسة النجاح

$$R = (X - 1500) 400 - 120000 = 0$$

$$400 X - 600000 - 120000 = 0$$

$$400 X - 720000 = 0$$

$$400 X = 720000$$

$$X = 720000 / 400 = 1800 \text{ DA}$$

إذا أنخفض سعر بيع الوحدة عن 1800 دج تحقق المؤسسة خسارة

▪ الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة

$$R = (PV_U - X) Q - CF = 0$$

بالإعتماد على معطيات مؤسسة النجاح

$$R = (2500 - X) 400 - 120000 = 0$$

$$1000000 - 400 X - 120000 = 0$$

$$1000000 - 120000 = 400 X$$

$$880000 = 400 X$$

$$X = 880000 / 400 = 2200 \text{ DA}$$

إذا إرتفعت التكلفة المتغيرة للوحدة عن 2200 دج تحقق المؤسسة خسارة

▪ الحد الأدنى للكمية المباعة

$$R = (PV_U - CV_U) X - CF = 0$$

بالإعتماد على معطيات مؤسسة النجاح

$$(2500 - 1500) X - 120000 = 0$$

$$1000 X = 120000$$

$$X = 120000 / 1000 = 120 \text{ وحدة}$$

وهي تمثل أيضا عتبة المردودية بالكمية . إذا أنخفضت الكمية المباعة عن 120 وحدة تحقق المؤسسة خسارة .

▪ الحد الأقصى للتكاليف الثابتة

$$R = (PV_U - CV_U) Q - X = 0$$

بالاعتماد على معطيات مؤسسة النجاح

$$(2500 - 1500) 400 - X = 0$$

$$X = 400000 \text{ DA}$$

إذا إرتفعت التكاليف الثابتة عن 400000 دج تحقق المؤسسة خسارة

#### 4. هامش الأمان ومعدله

هامش الأمان هو الجزء من رقم الأعمال المحقق بعد تغطية عتبة المردودية، ويمكن الحكم على المؤسسة من خلال هامش الأمان فكلما كان هذا الأخير مرتفعا كلما كانت المؤسسة قوية ولا تتأثر كثيرا بانخفاض المبيعات على عكس المؤسسات التي فيها هامش الأمان منخفض . ويمكن حساب هامش ومعدل الأمان بالعلاقتين:

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

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

#### مثال 10

بالاعتماد على معطيات مؤسسة النجاح أحسب هامش الأمان ومعدله

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

$$= 300000 - 1000000 = 700000 \text{ دج}$$

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

$$= (700000 / 1000000) \times 100 = 70\%$$

خامسا: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

لطريقة التكاليف المتغيرة إيجابيات وسلبيات يمكن التطرق لها كما يلي:

#### 1. إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي: <sup>56</sup>

<sup>56</sup> عرقابي عادل، مرجع سابق، ص 96

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم وضعية المؤسسة وضبط سلوك التكاليف وخطط الانتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛
- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها للمنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الاطلاع على وضعية المؤسسة والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في المرحلة الثانية؛
- توفر هذه الطريقة الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص؛
- تسمح هذه الطريقة بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية ( استهلاك المواد والطاقة أو المواد بصفة عامة، الإنتاجية، ) بفضل استبعاد الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى؛
- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة.

## 2. سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة

- رغم الإيجابيات التي تتميز بها هذه الطريقة، إلا أن هذا لا ينفي أن لهذه الطريقة سلبيات أيضا يمكن ذكرها في النقاط التالية:<sup>57</sup>
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وخاصة في المؤسسات الكبرى التي تنتج سلع متعددة؛
- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق بسبب الإنتاج، ولكن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها وقد نشأت من أجله أيضا؛
- لا تفيد هذه الطريقة كثيرا عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل، كما أن أهم انتقاد وجه لهذه الطريقة هو تراجع نسبة الأعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Pierre Lessegue, *Gestion de L'entreprise et Comptabilité*, 4eme Edition, Dalloz, 1996, p595

<sup>58</sup> عابدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، مصر، 1985، ص 35

## المحور 05: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

### تمهيد

ظهرت هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي تم توجيهها لطريقة التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة، حيث جاءت هذه طريقة كحلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة وحلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان، وبين طريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بالتكاليف الثابتة على الإطلاق.

### أولا: أساسيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

#### 1. مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.<sup>59</sup>

هي طريقة تعتمد في معالجتها لحساب التكلفة على مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة وهذا لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، حيث يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة الحقيقية في معامل يسمى بمعامل التحميل العقلاني والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، والهدف من هذه الطريقة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة عقلايا تتغير بتغير حجم النشاط المنجز. وهذا يؤدي إلى ثبات تكلفة الوحدة نظرا لربط جميع الأعباء (المتغير والثابت) بمستوى النشاط.<sup>60</sup>

بعبارة أخرى بما أن النشاط المنجز لا يصل في غالب الأحيان إلى 100 % فإن تحميل كل التكاليف الثابتة لسعر التكلفة أمر غير منطقي، وهذا ما أدى إلى التفكير في تحميل الأعباء الثابتة حسب حجم النشاط المنجز وهذا ما يسمى بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

#### 2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحودية الكلية لمراكز النشاط والمنتجات وهذا من خلال تحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية ومنطقية تناسب مع حجم النشاط الفعلي. ومنه يتم حسب التكاليف الثابتة التي سوف يتم تحميلها وفق العلاقة التالية:<sup>61</sup>

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

بحيث:

- معامل التحميل العقلاني = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي
- حجم النشاط العادي: يتمثل في مستوى النشاط الذي تحققه المؤسسة في الظروف العادية بإستعمال طاقتها الكاملة.
- حجم النشاط الحقيقي: يتمثل في مستوى النشاط الذي تحققه المؤسسة فعليا خلال دورة ما .

<sup>59</sup> سعد قرمش زهرة، مرجع سابق، ص 144

<sup>60</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 166

<sup>61</sup> نادبة مغني، مرجع سابق، ص 38

### 3. الفرق على التكاليف الثابتة المحملة

- إن تطبيق معمل التحميل على التكاليف الثابتة يؤدي إلى فرق بين التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف الثابتة الفعلية (الحقيقية)، وهذا الفرق ممكن أن يكون معدوماً أو موجباً أو سالباً حسب معامل التحميل العقلاني الذي يأخذ الحالات التالية:
- معامل التحميل العقلاني = 1 يعني أن التكاليف الثابتة المحملة تساوي التكاليف الثابتة الفعلية، في هذه الحالة لا يوجد فروق تحميل وسيتم تحميل الأعباء الثابتة الفعلية بشكل كلي على المنتجات، وهذه الوضعية تتطابق مع طريقة التكاليف الكلية.
  - معامل التحميل العقلاني أكبر من 1 يعني أن التكاليف الثابتة المحملة أكبر من التكاليف الثابتة الفعلية، أي أن المؤسسة فاقت طاقتها الإنتاجية العادية، في هذه الحالة سيتم تحميل المنتجات بتكاليف ثابتة محملة أكبر من التكاليف الثابتة الفعلية والفرق بينهما موجب يمثل ربح فعالية.
  - معامل التحميل العقلاني أقل من 1 يعني أن التكاليف الثابتة المحملة أقل من التكاليف الثابتة الفعلية، أي أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها الإنتاجية بشكل عادي، في هذه الحالة سيتم تحميل المنتجات بتكاليف ثابتة محملة أقل من التكاليف الثابتة الفعلية والفرق بينهما سالب يمثل خسارة نقص فعالية أو تكلفة البطالة.

#### مثال 01:

لديك حجم النشاط لمؤسسة الوفاق والتكاليف المتعلقة بها خلال ثلاثة دورات متتالية:

البيان	الدورة 01	الدورة 02	الدورة 03
حجم النشاط	1600	2000	2200
تكاليف متغيرة	80000	100000	110000
تكاليف ثابتة	60000	60000	60000

المطلوب: 1- حساب تكلفة الوحدة، ماذ تلاحظ.

2- إذا كان حجم النشاط العادي للمؤسسة هو 2000 وحدة : أحسب:

-معامل التحميل لمختلف الدورات - التكاليف الثابتة المحملة - الفرق على التكاليف الثابتة المحملة

3- قارن بين تكلفة الوحدة بطريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التحميل العقلاني لمختلف الدورات.

#### الجواب

1- حساب تكلفة الوحدة، ماذ تلاحظ.

البيان	الدورة 01	الدورة 02	الدورة 03
حجم النشاط	1600	2000	2200
تكاليف متغيرة	80000	100000	110000
تكاليف ثابتة	60000	60000	60000
التكاليف الإجمالية	140000	160000	170000
التكلفة المتغيرة للوحدة	50	50	50
التكلفة الثابتة للوحدة	37,5	30	27.27
تكلفة الوحدة	87.5	80	77.27

نلاحظ أن تكلفة الوحدة لها علاقة بحجم النشاط إذا إرتفع حجم النشاط تنخفض تكلفة الوحدة والعكس صحيح، وهذا التغير يرجع أساسا إلى تغير في تكلفة الثابتة للوحدة التي تتأثر عكسيا بتغير حجم النشاط.

2- حساب معامل التحميل لمختلف الدورات مع أحسب التكاليف الثابتة المحملة

- حساب معامل التحميل لمختلف الدورات

حجم النشاط العادي للمؤسسة هو 2000 وحدة ومنه

معامل التحميل العقلاني لدورة 01 هو  $0.8 = 2000/1600$

معامل التحميل العقلاني لدورة 02 هو  $1 = 2000/2000$

معامل التحميل العقلاني لدورة 03 هو  $1.1 = 2000/2200$

- حساب التكاليف الثابتة المحملة وفرق التحميل.

الدورة 03	الدورة 02	الدورة 01	البيان
60000	60000	60000	التكاليف الثابتة الفعلية (2)
1.1	1	0.8	معامل التحميل العقلاني
66000	60000	48000	التكاليف الثابتة المحملة (1)
+ 6000	0	- 12000	فرق التحميل (1) - (2)
ريح فعالية	لا يوجد فرق	تكلفة بطالة	نوع الفرق

3- مقارنة بين تكلفة الوحدة بطريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التحميل العقلاني لمختلف الدورات.

الدورة 03		الدورة 02		الدورة 01		البيان
ط. التحميل العقلاني	ط. التكلفة الحقيقية	ط. التحميل العقلاني	ط. التكلفة الحقيقية	ط. التحميل العقلاني	ط. التكلفة الحقيقية	
110000	110000	100000	100000	80000	80000	التكاليف المتغيرة
66000	60000	60000	60000	48000	60000	التكاليف الثابتة
176000	170000	160000	160000	128000	140000	التكاليف الكلية
80	77.27	80	80	80	87.5	تكلفة الوحدة

نلاحظ أن تكلفة الوحدة بطريقة التكلفة الحقيقية متغيرة بتغير حجم النشاط، بينما بطريقة التحميل العقلاني فتكلفة الوحدة

متساوية رغم تغير حجم النشاط.

ثانيا: خطوات تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

وتتبع طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نفس خطوات طريقة التكاليف الكلية ( الأقسام المتجانسة)، لكن بتقسيم

أعمدة الأقسام ضمن جدول توزيع الأعباء غير المباشرة إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة حيث يتم بعد ذلك اتباع الخطوات التالية<sup>62</sup>:

- إعداد جدول التوزيع الأولي لكل قسم، حيث يقسم هذا الأخير إلى عمود للتكاليف الثابتة وآخر للتكاليف المتغيرة؛

- حل مشكلة الخدمات المتبادلة في حالة وجودها؛

- تخصيص مبلغ التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على مجموع التوزيع الثانوي؛

<sup>62</sup> Ben Fadhel Adnen, Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003, p 86-87.

- تطبيق معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لكل قسم للحصول على التكاليف الثابتة المحملة؛
- إضافة التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على تكاليف الأقسام بعد تحميل التكاليف الثابتة؛
- تقسيم تكاليف الأقسام على عدد وحدات العمل للحصول على تكلفة وحدة العمل؛
- حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

### ملاحظة

إن ارتفاع أو انخفاض حجم النشاط العادي يؤدي إلى حساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من الحقيقية مما يؤثر على التكلفة النهائية، لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب النتيجة التحليلية، فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي يكون الفارق ربح في الفعالية وهذا يؤدي إلى ارتفاع التكلفة وانخفاض النتيجة، لذا يضاف هذا الفرق (ربح فعالية) إلى النتيجة، أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط العادي يكون فرق نقص الفعالية وهذا يؤدي إلى انخفاض التكلفة وارتفاع النتيجة، لذا يطرح هذا الفرق (نقص الفعالية) من النتيجة.

### مثال 02

تنتج مؤسسة (الكرم) نوعين من المنتجات التامة P1، P2 باستعمال مادتين أوليتين M1 و M2 وخلال شهر ماي أعطيت المعلومات التالية:

1. مشتريات الشهر:

المادة الأولية M1: 1600 كلف بسعر 120 دج/كلف.

المادة الأولية M2: 1400 كلف بسعر 250 دج/كلف.

2. إنتاج الشهر

3000 وحدة من P1 باستعمال 500 كلف من M1 و 400 كلف من M2.

2000 وحدة من P1 باستعمال 900 كلف من M1 و 800 كلف من M2.

3. الأعباء المباشرة

على الشراء: 10% من ثمن الشراء.

على الإنتاج: 600 ساعة عمل منها 350 ساعة للمنتج P1 والباقي للمنتج P2 تكلفة الساعة 80 دج.

على التوزيع: 5 دج لكل وحدة مبيعة من P1 و P2.

4. مبيعات الشهر

المنتج P1: 2800 وحدة بسعر 180 دج للوحدة.

المنتج P2: 1700 وحدة بسعر 350 دج للوحدة.

5. الأعباء غير المباشرة : ملخصة في الجدول التالي:

التوزيع	الورشة 2		الورشة 1		التموين		البيان	
	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة		
مجموع التوزيع الثانوي	52500	30000	80000	40000	111000	50000	70000	20000
معامل التحميل العقلاني		0.8		1.2		0.9		1
طبيعة وحدة العمل	وحدات مبيعة		وحدات منتجة		كلف مادة مستعملة		كلف مادة مشتراة	

المطلوب: أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية والتحليلية الصافية بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة  
الجواب:

1- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التوزيع		الورشة 2		الورشة 1		التموين		البيان
متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	
52500 V	F 30000	V 80000	F 40000	V 111000	F 50000	70000 V	F 20000	مجموع التوزيع الثانوي
	0.8		1.2		0.9		1	معامل التحميل العقلاني t
	24000		48000		45000		20000	التكاليف الثابتة المحملة y y = F × t
	- 6000		+ 8000		- 5000		0	فرق التحميل y - F
<b>76500</b>		<b>128000</b>		<b>156000</b>		<b>90000</b>		مجموع التوزيع الثانوي بعد التحميل العقلاني v + y
وحدات مبيعة		وحدات منتجة		كلغ مادة مستعملة		كلغ مادة مشتتة		طبيعة وحدة العمل
4500		5000		2600		3000		عدد وحدات العمل
17		25.5		60		30		تكلفة وحدة العمل

2- حساب تكلفة الشراء المواد الأولية M1 و M2

المادة الأولية M2			المادة الأولية M1			البيان
المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	
350000	250	1400	192000	120	1600	ثمن الشراء
35000			19200			أعباء الشراء المباشرة
42000	30	1400	48000	30	1600	أعباء غير المباشرة. قسم التموين
			<b>259200</b>	<b>162</b>	<b>1600</b>	تكلفة الشراء

3- حساب تكلفة إنتاج المنتج P1 و P2

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	
145800	162	900	81000	162	500	تكلفة شراء المادة الأولية M1 المستعملة
244000	305	800	12200	305	400	تكلفة شراء المادة الأولية M2 المستعملة
20000	80	250	28000	80	350	أعباء الإنتاج المباشرة (يد العاملة)
						أعباء غير المباشرة
102000	60	1700	54000	60	900	الورشة 01
51200	25.5	2000	76800	26.5	3000	الورشة 02
<b>563000</b>	<b>281.5</b>	<b>2000</b>	<b>361800</b>	<b>120.6</b>	<b>3000</b>	تكلفة الإنتاج التام

4- حساب سعر التكلفة للمنتوج P1 و P2

المنتوج P2			المنتوج P1			البيان
المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	
478550	281.5	1700	337680	120.6	2800	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
8500	5	1700	14000	5	2800	أعباء التوزيع المباشرة
28900	17	1700	47600	17	2800	أعباء التوزيع غير المباشرة
<b>515950</b>	<b>303.5</b>	<b>1700</b>	<b>399280</b>	<b>142.6</b>	<b>2800</b>	<b>سعر التكلفة</b>

5- حساب النتيجة التحليلية

المنتوج P2			المنتوج P1			البيان
المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة وحدة	الكمية	
595000	350	1700	504000	180	2800	رقم الأعمال
(515950)			(399280)			سعر التكلفة
<b>79050</b>			<b>104720</b>			<b>النتيجة التحليلية</b>
<b>183770</b>						<b>النتيجة التحليلية الإجمالية</b>

6- حساب النتيجة التحليلية الصافية

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + ربح الفعالية - خسارة الفعالية

$$180770 = 11000 - 8000 + 183770 =$$

ثالثا: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

كغيرها من الطرق السابقة لها مجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي:

1. إيجابيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها في النقاط التالية:<sup>63</sup>

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكاليف الثابتة بشكل إجمالي؛
- تسمح هذه الطريقة بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس تغير هذا الأخير على أسعار البيع؛
- تسمح هذه الطريقة للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه؛

<sup>63</sup> حاي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص ص

- منهجية هذه الطريقة تسمح بالاطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، زيادة على ذلك ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، لذلك فهي تخبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة؛
- تعتبر هذه الطريقة الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.

## 2. سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- رغم أن لهذه الطريقة إيجابيات كما سبق فإن لها أيضا سلبيات يمكننا ذكرها في النقاط التالية<sup>64</sup> :
- أول سلبية تطرحها هذه الطريقة هي كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر؛
  - حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
  - عدم حل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة عند وجود اعباء شبه متغيرة؛
  - تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة، لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني؛
  - تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للتكاليف، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات على اللجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف؛
  - لا تساعد هذه الطريقة الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

<sup>64</sup> هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة

دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص ص 56-57

## المحور 06: طريقة التكلفة المعيارية المحددة سلفا

### تمهيد

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق الهامة في التسيير، حيث يسمح تطبيقها من إجراء عملية المقارنة بين ما تم التخطيط له وما تم تنفيذه فعلا مما يسمح بالوقوف على الانحرافات والقيام بتصحيحها.

### أولاً: أساسيات طريقة التكلفة المعيارية

#### 1. مفهوم طريقة التكلفة المعيارية

تعرف التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة أو الموضوعية مسبقاً وفق أساس علمية وعملية،<sup>65</sup> والتي تستعمل كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، وبالتالي فهي تكاليف محددة مسبقاً قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة والمتمثلة في المواد الأولية واليد العاملة وتكاليف غير مباشرة والمتمثلة في المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى متغيرة وثابتة. ويمكن التمييز بين عدة أنواع من التكاليف المعيارية نذكر منها<sup>66</sup>:

▪ التكلفة المعيارية النظرية: وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة؛

▪ التكلفة النموذجية التنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، لكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية التي يجب الوصول إليها خصوصاً في ظل ضعف المنافسة؛

▪ التكلفة النموذجية التاريخية: في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة حجر الزاوية في تحديد تكاليف؛

▪ التكلفة النموذجية العادية: تحدد وفقاً للظروف العادية للنشاط في المؤسسة.

من خلال التعريف أعلاه يمكن إعطاء مفهوم طريقة التكلفة المعيارية على أنها الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقاً، ثم القيام باستخراج الفروقات الناتجة بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف النموذجية.

#### 2. أهداف طريقة التكلفة المعيارية

يمكن تلخيص أهداف طريقة التكاليف المعيارية في النقاط التالية:<sup>67</sup>

1.2 البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلاً.

2.2 الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلاً.

3.2 التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

4.2 الإعلام: تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

<sup>65</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 49

<sup>66</sup> المرجع نفسه، ص 49

<sup>67</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227

### 3. خطوات طريقة التكاليف المعيارية

تتبع طريقة التكاليف المعيارية الخطوات التالية:

- تحديد التكاليف المعيارية التي تعتبر كأهداف: وذلك بوضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء غير المباشرة) من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له؛
- تحديد التكاليف الحقيقية: وذلك بحساب التكاليف التي أنفقت فعلا في الإنتاج خلال الفترة المعنية؛
- مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية واستنتاج الانحرافات؛
- تحليل الانحرافات (الكلية والجزئية) والتعرف على مسبباتها والمسؤول عنها؛
- إتخاذ القرارات التصحيحية التي تعالج من خلالها هذه الانحرافات.

#### ثانيا: حساب وتحليل الانحرافات

إن الهدف من طريقة التكلفة المعيارية هو استخراج الفروقات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية والعمل على معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوثها، وللوصول إلى هذا الهدف وجب تحليل فروقات العناصر أساسية في العملية الإنتاجية وهي: المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة.<sup>68</sup>

#### 1. الفروقات الإجمالية

تحسب الفروقات الإجمالية وفق العلاقة التالية:<sup>69</sup>

$$\text{الفرق الإجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}$$

بحيث: التكاليف المعيارية = الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي × تكلفة المعيارية للوحدة

$$\text{التكاليف الحقيقية} = \text{الكمية الحقيقية} \times \text{تكلفة الحقيقية للوحدة}$$

ومنه يمكن صياغة العلاقة السابقة كما يلي:

$$\text{الفرق الإجمالي} = \text{الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي} \times \text{تكلفة المعيارية للوحدة} - \text{الكمية الحقيقية} \times \text{تكلفة الحقيقية للوحدة}$$

عند حساب الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، يمكن أن يكون هذا الفرق وفق الحالات التالية:

- **فرق موجب:** عندما تكون التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الحقيقية، ويكون الفرق إيجابيا ويعني أن التكاليف المنفقة فعلا أقل مما كان مبرجما مسبقا، وهو فرق مرغوب يعني أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية؛
- **فرق سالب:** عندما تكون التكاليف المعيارية أقل من التكاليف الحقيقية، ويكون الفرق سالب ويعني أن التكاليف المنفقة فعلا أكبر مما كان مبرجما مسبقا، وهو فرق غير مرغوب.
- **فرق معدوم:** عندما تكون التكاليف المعيارية تساوي التكاليف الحقيقية، ويكون الفرق معدوم، يعني أن التكاليف المنفقة فعلا متطابقة مع ما كان مبرجما مسبقا، وهذا يعتبر وضع مثالي نادر الحدوث يدل على أن تقديرات المؤسسة لتكاليفها كانت دقيقة جدا.

<sup>68</sup> رجال علي، مرجع سابق، ص 65

<sup>69</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 50

## 2. الفروقات الجزئية (تحليل الفروقات الإجمالية)

يمكن تجزئة الفروقات الإجمالية إلى فروقات جزئية والمتمثلة في فرق الكمية و فرق السعر والتي يمكن حسابها لكل العناصر الأساسية المكونة للعملية الإنتاجية كما يلي:

**1.2. فروقات المواد الأولية:** تتأثر تكلفة المواد الأولية بعاملين أساسيين هما الكمية والسعر وبالتالي فإن فرق المواد يمكن أن يكون بسبب الكمية أو بسبب السعر، مع الإشارة أن كل مادة تحسب فروقاتها على حدى.

■ **فرق الكمية:** يقيس هذا الانحراف تغير الكمية الفعلية عن الكمية المعيارية، ويعبر عن مقدار الأثر الذي ساهمت به الكمية في حدوث الانحراف الإجمالي، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{فرق الكمية} = (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الحقيقية}) \times \text{السعر المعياري للوحدة}$$

■ **فرق السعر (فرق التكلفة):** يقيس هذا الانحراف تغير السعر الفعلي عن السعر المعياري، ويعبر عن مقدار الأثر الذي ساهم به السعر في حدوث الانحراف الإجمالي ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{فرق السعر} = (\text{السعر المعياري للوحدة} - \text{السعر الحقيقي للوحدة}) \times \text{الكمية الحقيقية}$$

**ملاحظة:** بالنسبة للمواد الأولية نقصد بالكمية الكمية المستهلكة من المواد الأولية المعيارية أو الحقيقية، أما السعر نقصد به تكلفة شراء الوحدة المعيارية أو الحقيقية.

من بين الأسباب التي تؤدي إلى وجود إنحرافات (سلبية) في الكمية أو في السعر ما يلي:<sup>70</sup>

أسباب الإنحرافات السلبية في الكمية:

- الإستهلاك المفرط للمواد الأولية بسبب الإهمال من طرف العمال؛
  - نقص الخبرة وتكوين العمال وعدم صيانة الآلات؛
  - عدم جرد المواد الأولية بالمخازن، عدم إرجاع المواد غير المستعملة من ورشة الإنتاج إلى المخزن وبالتالي ضياعها أو سرقتها أو فسادها.
  - وجود بقايا وفاقدا بكميات كبيرة بسبب رداءة نوعية المواد الأولية.
- أسباب الإنحرافات السلبية في الكمية:
- تقلبات أسعار المواد الأولية في السوق.
  - ارتفاع تكلفة شراء المواد الأولية بسبب إرتفاع تكاليف النقل بسبب شراء من أسواق بعيدة.
  - عدم الإستفادة من التخفيضات والخصومات أو تكون بنسب ضئيلة بسبب عدم خبرة وتأهيل الأطراف المكلفة بالتفاوض مع الموردين.

**مثال : 01**

تستخدم إحدى المؤسسات الصناعية مادتين أوليتين "م" و "ن" وذلك لإنتاج المنتج التام "ل"

البطاقة التالية أعدت على أساس إنتاج عادي "تقديري" قدره 4000 وحدة

- المادة الأولية "م" 4800 متر ب 18.5 دج للمتر

<sup>70</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص ص 63-64

- المادة الأولية "ن" 5000 متر ب 24 دج للمتر
  - كانت المعلومات الفعلية لإنتاج 4400 وحدة كالتالي:
  - المادة الأولية "م" 5480 متر ب 18 دج للمتر
  - المادة الأولية "ن" 5300 متر ب 22 دج للمتر
- المطلوب : 1- تحديد الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي للمادة الأولية م و ن 2- قارن بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية. 3 - حدد الإنحراف (الفرق) الإجمالي وحلل عناصره المكونة.
- الجواب:

- 1- تحديد الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي للمادة الأولية
- الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي للمادة "م" =  $4400 \times 4000 / 4800 = 5280$  متر
- الكمية المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي للمادة "ن" =  $4400 \times 4000 / 5000 = 5500$  متر
- 2- المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية

الفرق (الإنحراف)		التكاليف الحقيقية			التكاليف المعيارية			البيان
غير ملائم	ملائم	المبلغ	ت ح	ك ح	المبلغ	ت ع	ك ع	
- 960		98640	18	5480	97680	18.5	5280	المادة الأولية "م"
	+15400	116600	22	5300	132000	24	5500	المادة الأولية "ن"
-960	+15400	215240			229680			المجموع

3- تحديد الإنحراف (الفرق) الإجمالي وتحليل عناصره المكونة.

- تحديد الإنحراف الإجمالي
- الإنحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية
- $229680 - 215240 = 14440$  دج
- حساب وتحليل الإنحراف بالنسبة للمادة الأولية "م"
- الإنحراف الإجمالي للمادة الأولية "م" = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية
- $97680 - 98640 = -960$  دج غير ملائم
- ويتكون الإنحراف الإجمالي للمادة الأولية من فرق الكمية وفرق السعر :
- فرق الكمية = (ك ع - ك ح) × ت ع و =  $(5280 - 5480) \times 18.5 = -3700$  دج
- فرق السعر = (ت ع و - ت ح و) × ك ح =  $(18 - 18.5) \times 5480 = 2740$  دج ومنه
- الإنحراف الإجمالي للمادة الأولية "م" = فرق الكمية + فرق السعر
- $2740 - 3700 = -960$  دج غير ملائم
- حساب وتحليل الإنحراف بالنسبة للمادة الأولية "ن"
- الإنحراف الإجمالي للمادة الأولية "ن" = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية
- $132000 - 116600 = 15400$  دج ملائم
- ويتكون الإنحراف الإجمالي للمادة الأولية من فرق الكمية وفرق السعر:

$$\begin{aligned} \text{فرق الكمية} &= (\text{ك} - \text{ع}) \times \text{ت ع و} = (5300 - 5500) \times 24 = 4800 + \\ \text{فرق السعر} &= (\text{ت ع و} - \text{ت ح و}) \times \text{ك ح} = (22 - 24) \times 5300 = 10600 + \\ &\text{ومنه} \\ \text{الإنحراف الإجمالي للمادة الأولية "م"} &= \text{فرق الكمية} + \text{فرق السعر} \\ &= 10600 + 4800 = 15400 \text{ دج ملائم} \end{aligned}$$

**2.2. فروقات اليد العاملة:** تتأثر تكلفة اليد العاملة بعاملين أساسيين هما الوقت وسعر الوقت (تكلفة الوقت) وبالتالي فإن فرق اليد العامة يمكن أن يكون بسبب الوقت أو بسبب سعر الوقت .

■ **فرق الزمن (فرق الوقت):** يقيس هذا الإنحراف تغير الزمن الفعلي عن الزمن المعياري، ويعبر عن مقدار الأثر الذي ساهم به الوقت في حدوث الانحراف الإجمالي، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{فرق الزمن} = (\text{عدد الساعات المعيارية} - \text{عدد الساعات الحقيقية}) \times \text{السعر المعياري للساعة}$$

■ **فرق السعر:** يقيس هذا الإنحراف تغير سعر الوقت الفعلي عن سعر الوقت المعياري، ويعبر عن مقدار الأثر الذي ساهم به سعر الوقت في حدوث الانحراف الإجمالي، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{فرق السعر} = (\text{السعر المعياري للساعة} - \text{السعر الحقيقي للساعة}) \times \text{عدد الساعات الحقيقية}$$

**ملاحظة:** بالنسبة لليد العاملة نقصد بالوقت (الزمن) عدد ساعات العمل المستهلكة المعيارية أو الحقيقية، أما سعر الوقت نقصد به تكلفة أو أجرة الساعة المعيارية أو الحقيقية.

من بين الأسباب التي تؤدي إلى وجود إنحرافات (سلبية) في زمن العمل أو في تكلفته ما يلي:<sup>71</sup>

أسباب الإنحرافات السلبية في زمن العمل:

- نقص تأهيل العمال وعدم تخصصهم في المناصب التي يشغلونها وبالتالي ضياع الوقت؛
- سوء تنظيم العملية الإنتاجية مما يسمح بظهور أعمال وحركات غير إنتاجية؛
- المماطلة الإرادية للعمال بسبب عدم تحفيزهم؛
- الإنقطاع في العمل بسبب نفاذ المادة الأولية أو تعطل الآلات.

أسباب الإنحرافات السلبية في تكلفة (سعر) العمل:

- التعديل القانوني أو التعاقدى للأجور؛
- ارتفاع أعباء الخدمات الاجتماعية والمنح؛
- اللجوء إلى الساعات الإضافية؛
- الإستعانة بالعمال ذوي الكفاءات العالية مما يكلف المؤسسة أجورا عالية.

**مثال 02:**

كانت البطاقة الفنية التي أعدت على أساس إنتاج عادي "تقديري 2000 وحدة" اليد العاملة المباشرة 1000 : ساعة ب 200 دج للساعة .

كانت المعلومات الفعلية لإنتاج 2400 وحدة كما يلي:

<sup>71</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص 65

اليد العاملة المباشرة 1250 ساعة بـ 190 دج للساعة

- المطلوب: 1- حدد الزمن المعياري الموافق للإنتاج الفعلي لليد العاملة . 2- أنجز جدول مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية  
3- حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره المكونة.

### الجواب

1- تحديد الزمن المعياري الموافق للإنتاج الفعلي لليد العاملة

$$\text{الزمن المعياري الموافق للإنتاج الفعلي لليد العاملة} = 1000 / 2000 \times 2400 = 1200 \text{ ساعة}$$

2- المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية

البيان		التكاليف المعيارية			التكاليف الحقيقية			الفرق
ز ع	ت ع	المبلغ	ز ح	ت ح	المبلغ	ملائم	غير ملائم	
1200	200	240000	1250	190	237500	2500		

3- حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره المكونة.

الإنحراف الإجمالي لليد العاملة = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية

$$= 240000 - 237500 = 2500 \text{ دج ملائم}$$

ويتكون الإنحراف الإجمالي لليد العاملة من فرق الزمن وفرق السعر:

فرق الزمن = (عدد الساعات المعيارية - عدد الساعات الحقيقية) × السعر المعياري للساعة

$$= (1250 - 1200) \times 200 = 10000 \text{ دج}$$

فرق السعر = (السعر المعياري للساعة - السعر الحقيقي للساعة) × عدد الساعات الحقيقية

$$= (190 - 200) \times 1250 = -12500 \text{ دج ومنه}$$

الإنحراف الإجمالي لليد العاملة = فرق الزمن + فرق السعر

$$= -12500 + 10000 = -2500 \text{ دج ملائم}$$

### 3.2. فروقات الأعباء غير المباشرة

يمكن حساب الفروقات على الأعباء غير المباشرة بنفس الطريقة التي تم من خلالها حساب الفرق على المواد الأولية واليد العاملة وعلى هذا الأساس، فإن التكلفة المعيارية بالنسبة للأقسام المتجانسة التي تحتوي على الأعباء غير المباشرة هي التكلفة المعيارية لوحدة القياس مضروب في عدد وحدات القياس المعيارية.

ما يميز إنحرافات المصاريف غير المباشرة عن سابقتها (المواد الأولية، اليد العاملة) كونها تضم تكاليف متغيرة وثابتة ضمن أعباء الأقسام على عكس المواد واليد العاملة التي تعد أعباء ذات طبيعة متغيرة، لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار هذا الاختلاف.<sup>72</sup> مما سبق يتضح لنا أن الفرق الإجمالي للأعباء غير المباشرة يوزع إلى فرق التكلفة (السعر) وفرق الكمية والفرق المشترك بحيث أن:

- فرق التكلفة يتجزأ إلى فرق الميزانية وفرق النشاط

<sup>72</sup> عز الدين القيني، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة - دراسة حالة مركب السيارات الصناعية بالروبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البلدة، الجزائر، 2005، ص 90

- فرق الكمية فهو يعبر عن فرق المردودية

الإنحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردودية - الفرق المشترك  
بحيث أن:

$$\text{فرق الميزانية} = (ت - ع - ر) ك ع$$

$$\text{فرق النشاط} = (ت - ر - ح) ك ع$$

$$\text{فرق المردودية} = (ك - ع - ح) ت ع$$

$$\text{الفرق المشترك} = - (ك - ع - ح) (ت - ع - ح)$$

بحيث : ت ر: التكلفة المرنة للوحدة = التكلفة المتغيرة للوحدة المعيارية + (التكاليف الثابتة الإجمالية / عدد الوحدات الحقيقية\*)  
\* عدد الوحدات الحقيقية ممكن تكون عدد الساعات الحقيقية أو كيلوغرامات المستهلكة الحقيقية وهذا حسب طبيعة وحدة القياس في الورشة المعنية.

**مثال 03:**

بلغت المنتجات الحقيقية للورشة A 2600 وحدة خلال وقت حقيقي 400 ساعة بـ 20 دج للساعة. في حين كانت التكاليف المقدر لإنتاج 2500 وحدة 380 ساعة بـ 22 دج للساعة.

المطلوب: - أحسب فروقات الأعباء غير مباشرة في الورشة A وحللها. علما أن التكاليف الثابتة 3800 دج.

**الجواب:**

$$\text{الزمن المعياري الموافق للإنتاج الفعلي} = 380 \times \frac{2500}{2600} = 395.2 \text{ ساعة}$$

- حساب الفرق الإجمالي:

$$\text{الفرق الإجمالي} = (ك ع \times ت - ع) - (ك ح \times ت - ح) = (22 \times 395.2) - (20 \times 400) = 694.4$$

- تحليل الفارق:

التكلفة المرنة للساعة = التكلفة المتغيرة المعيارية الوحودية + (التكاليف الثابتة الإجمالية / عدد الساعات الحقيقية)

التكلفة المتغيرة المعيارية الوحودية = التكاليف المتغيرة المعيارية / عدد الساعات

التكلفة المتغيرة المعيارية = التكلفة الإجمالية المعيارية - التكاليف الثابتة

$$= (22 \times 380) - 3800 = 8360 - 3800 = 4560 \text{ ومنه :}$$

$$\text{التكلفة المتغيرة المعيارية الوحودية} = 4560 / 380 = 12 \text{ ومنه :}$$

$$\text{التكلفة المرنة للساعة} = 12 + (400/3800) = 12 + 9.5 = 21.5$$

$$\text{فرق الميزانية} = (ت - ع - ر) ك ع = 395.2 (21.5 - 22) = 197.6$$

$$\text{فرق النشاط} = (ت - ر - ح) ك ع = 395.2 (20 - 21.5) = 592.8$$

$$\text{فرق المردودية} = (ك - ع - ح) ت ع = 22 (400 - 395.2) = 105.6$$

$$\text{الفرق المشترك} = - (ك - ع - ح) (ت - ع - ح) = - (22 - 20) (400 - 395.2) = 9.6$$

$$\text{الفرق الإجمالي} = 197.6 + 105.6 - 592.8 + 9.6 = 694.4$$

### ثالثا: تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

لهذه الطريقة مجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي:

#### 1. إيجابيات طريقة التكاليف المعيارية:

من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:<sup>73</sup>

- تعد هذه النظرية من بين الأساليب الناجحة في تحديد النتائج ومراقبة نشاط المؤسسة وذلك نتيجة مقارنة النشاط الفعلي والنشاط التقديري؛
- إمكانية المؤسسة في إتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية السليمة وهذا بعد تحليل وتفسير الفروقات الناتجة عن ما كان مقدرا وبما وقع فعلا؛
- يساعد هذا الأسلوب الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها، لأنه يمكنها وبسهولة من التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به؛
- توزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات في التنفيذ الفعلي من المعايير الموضوعة له؛
- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات، وإمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛<sup>74</sup>
- محاربة التبذير و التسيب على مستوى ورشات الإنتاج و الرفع من مستوى معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها؛<sup>75</sup>

#### 2. سلبيات طريقة التكاليف المعيارية:

على الرغم من الإيجابيات التي جاءت هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:<sup>76</sup>

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة و اتخاذ قرارات غير صائبة؛
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أوفي متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

<sup>73</sup> عز الدين القيني، مرجع سابق، ص91

<sup>74</sup> Gérard, MELYON, Comptabilité analytique, 2 eme edition, Bréal, Paris, France, 2001, p207

<sup>75</sup> هادي خالد، مرجع سابق، ص69

<sup>76</sup> حابي أحمد، مرجع سابق، ص59

## المحور 07: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC

تمهيد

في ظل الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لحساب التكاليف والمتمثلة أساساً في عدم دقة وموضوعية تخصيص وتحميل الأعباء غير المباشرة، خاصة بازدياد أهمية هذه الأخيرة نتيجة التطور التقني الذي ساهم في تغيير هيكل التكاليف-تضائل التكاليف المباشرة وازدياد التكاليف غير المباشرة-بالإضافة إلى التطورات التي عرفتها المؤسسة سواء من ناحية مسارات الإنتاج أو من حيث نظرتها للخارج (علاقتها مع الزبائن مثلاً)، ظهرت الحاجة المتنامية إلى البحث عن أداة تتماشى والتطورات الحاصلة في عالم التكنولوجيا وطرق التصنيع والتسيير، فكانت طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الطرق التقليدية.

أولاً: مفهوم وأهداف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ومقوماتها

### 1. مفهوم وأهداف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

يصطلح على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة باختصار (ABC) ولقد تعددت تعاريف هذه الطريقة وفقاً لعدة وجهات نظر:

- فيعرف Cooper طريقة ABC بأنها: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تحميل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات."<sup>77</sup>
  - كما عرفها Davidson بأنها: "نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها."<sup>78</sup>
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول بأن ABC هو نظام لتحميل التكاليف غير المباشرة على مرحلتين أساسيتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة في وجودها لتحديد تكلفة كل نشاط، بينما تخص المرحلة الثانية تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استهلاك أو درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط، وذلك من أجل الحصول على معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ أفضل القرارات.
- ويمكن تلخيص أهداف هذه الطريقة في النقاط التالية:<sup>79</sup>

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تقدم قيم إضافية للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛

<sup>77</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 121

<sup>78</sup> إسماعيل يحيى الكركي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 163

<sup>79</sup> المرجع نفسه، ص 164

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف.

## 2. مقومات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

يعتمد نظام ABC على مجموعة من العناصر من أهمها: <sup>80</sup>

**1.2. الموارد:** وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء الأنشطة المختلفة، فالموارد إذن تمثل العناصر الاقتصادية الموجهة لتنفيذ وأداء الأنشطة حيث باستهلاكها تحدث هناك تكلفة فهي مصدر التكلفة، أي أن الموارد هي كل الوسائل أو عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط. وتتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري، المعدات، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات من خارج المؤسسة مثل: الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية.

**2.2. الأنشطة:** تعتبر الأنشطة الركيزة الأساسية لعمل نظام ABC، حيث يعرف النشاط على أنه: "سلسلة من المهام الأساسية المستقرة نسبياً والمتكررة تساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح". كما يعرف كذلك بأنه: "عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد التي تمثل المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة". <sup>81</sup> فالنشاط إذن هو مجموعة من المهام المترابطة تهدف إلى تحقيق هدف مشترك وتعتبر السبب الرئيسي لحدوث التكلفة.

يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة عن طريق تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية، وهي على النحو التالي:

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج؛
- أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية؛
- أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي؛
- أنشطة ترتبط بعمليات المؤسسة ككل.

ويتيح نظام تكاليف الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وهذا التحديد لا يقطع بأن جميع الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة. وتختلف تعريفات الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأحداث التي تتعرض لها، إلا أنها تتسم بالخصائص التالية:

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل؛
- أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة؛
- أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة.

وبالتالي فالنشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابله و يؤدي بدرجة عالية من الكفاءة، ويكون ضرورياً لتحقيق أهداف المؤسسة، أما النشاط الذي لا يحقق قيمة مضافة فهو ذلك النشاط الذي يمكن استبعاده بدون فقد رضا المستهلك ودون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة. وفي هذا الصدد فإن تبويب الأنشطة حسب

<sup>80</sup> بن زغدة حبيبة، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة جيجل، الجزائر، 2019-2020، ص ص 77 - 79

<sup>81</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 122

القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

**3.2. مسببات التكلفة (مولد التكلفة):** المقصود بمسببات التكلفة "السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكون التكلفة". استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك إنطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
إستلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

**4.2. تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد والتي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة زمنية معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة. ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

**5.2. مجتمعات التكلفة:** مجتمعات التكلفة هو عبارة عن وعاء يتم فيه تجميع تكاليف كافة الأنشطة المتشابهة التي تسببت في وعاء واحد. أو هي مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات. ويجب أن يكون مجتمعات التكلفة متجانس أي يكون لكل التكاليف نفس علاقة (السبب والنتيجة) مع أساس التحميل أو تخصيص التكاليف غير المباشرة، على أن يتم مراعاة ما يلي في مجتمعات التكلفة:

- أن تكون التكلفة في كل مجموعة تكلفة موجهة بواسطة أنشطة متجانسة، أي تكون مجموعة الأنشطة بينها ارتباط

كبير؛

- أن تكون التكلفة في كل مجموعة تكلفة تتناسب تماما مع النشاط أي تتغير طرديا مع التغيرات في مستوى النشاط؛
- إذا كانت هناك أنشطة غير متجانسة من حيث طبيعة عملها ولكنها تتفق في طبيعة تكلفتها، فعندئذ يمكن جمعها في مركز تكلفة واحد.

**6.2. المسارات:** يعرف المسار على أنه " عبارة عن تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب، والتي تعطي منتج أو خدمة أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي أو الخارجي". وكأمثلة عن المسارات: مسار التصنيع الذي يضم مجموعة الأنشطة التي تهتم بتحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي، مسار البيع الذي يتكون من مجموعة الأنشطة الضرورية لضمان تصريف المنتجات.<sup>82</sup>

ثانيا: مبدأ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، شروطها وخطواتها

### 1. مبدأ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

إنّ المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو استهلاك الموارد على أساس الأنشطة وليس على أساس الأقسام أو الوظائف كما جرت العادة في الطرق التقليدية حيث يقوم ال ABC على فلسفة أنّ الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأنّ المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب تحديد نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج كما ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها. فنظام التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من المبادئ يتقدمها حسب الأهمية مبدأين هما:

- إن الأنشطة تستهلك الموارد وأنّ اقتناء وإستهلاك الموارد يسبب حدوث تكاليف؛
- إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

### 2. شروط تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

- حددت مجموعة من الشروط التي يجب أخذها بعين الاعتبار لنجاح تطبيق طريقة ABC في المؤسسة وهي كالتالي:<sup>83</sup>
- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.
  - يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC ؛
  - يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الإحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC؛
  - النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن؛
  - أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC ؛
  - العملية اليومية في إتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار؛
  - يجب إدماج ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء المؤسسة.

<sup>82</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص82

<sup>83</sup> سعد قرمش زهرة، مرجع سابق، ص156

### 3. الخطوات الأساسية لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة

ير نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمرحل والخطوات التالية:

**1.3. تحديد الأنشطة:** تعتبر عملية تحديد الأنشطة هي الخطوة الأولى والرئيسية لتطبيق نظام ABC ، ويتم تحديد أنشطة

المؤسسة بناء على طبيعة مراحل العمل ووظائف وأهداف المؤسسة.<sup>84</sup>

**2.3. تحديد تكلفة النشاط:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص

نشاط معين بذاته، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر الموارد التي يستهلكها هذا النشاط لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة

معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات

المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد

والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا

هاما يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط.<sup>85</sup>

**3.3. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:** إن نجاح طريقة ال ABC يتحقق من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

وبشكل دقيق، أي المسببات المستخدمة في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة والتي تمثل العوامل التي تفسر التغيرات التي تحدث

على مستوى التكاليف لكل نشاط، وكما قلنا سابقا فإن مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث

التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للنشاط يتناول تحديد سبب حدوث

التكلفة.<sup>86</sup>

**4.3. تجميع الأنشطة حسب مسببات التكلفة:** نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تعدى المئات فإنه

يتطلب تجميع عدد من الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة في مجموعات متجانسة تسمى مراكز التجميع، وذلك للتقليل من

عدد الأنشطة والأخذ بعين الاعتبار تلك التي تمثل حصة مهمة في استهلاكها للموارد، ومن بين أهم المعايير المستخدمة في تجميع

الأنشطة نجد مسبب التكلفة، بحيث حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة يجب أن يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة

(أو معدلات التحميل) المستخدمة من طرف باقي أنشطة المجموعة.

**5.3. تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة:** بعدما يتم تحديد مسببات التكاليف وتتبعها يتم تحميل التكاليف المتحصل

عليها للحصول على تكلفة المنتج، حيث أنه لا يتم تحميل المنتج إلا بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وتخصص التكاليف على

المنتجات بضرب تكلفة العامل المسبب للتكلفة في مقدار العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج.

**نصيب المنتج من تكاليف النشاط = تكلفة مسبب التكلفة × حجم العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج**

بحيث : تكلفة وحدة مسبب التكلفة = تكلفة النشاط / حجم مسببات تكلفة النشاط

**مثال 01:**

شركة إنتاجية تقوم بإنتاج منتوجين P1 و P2، تم استخراج البيانات من الدفاتر المحاسبية للتكاليف غير المباشرة للشركة موزعة

على الأنشطة التالية كما يلي:

<sup>84</sup> مخلوفي نعيمة، مرجع سابق، ص 99

<sup>85</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 123

<sup>86</sup> المرجع نفسه، ص ص 123- 124

النشاط	تكلفة النشاط
طاقة تشغيل الآلات	180000
إستلام المواد	97200
مناولة المواد	400000
تجهيز الآلات	560000
التعبئة والتغليف	720000
صيانة الآلات	160000
هندسة الإنتاج	360000
إهتلاك الآلات	175000
التدفئة والتكييف والإنارة	40000
المجموع	2713000

وفيما يلي توزيع مسببات التكلفة على المنتجين:

المنتج P2	المنتج P1	الإجمالي	مسبب التكلفة
60000	60000	120000	كيلو وات س/ ساعة
300	600	900	عدد أوامر الشراء المستلمة
800	3200	4000	عدد مرات مناولة المواد
400	1000	1400	عدد مرات تجهيز الآلات
800000	400000	1200000	عدد الصناديق المعبأة
8000	12000	20000	عدد ساعات صيانة الآلات
4000	8000	12000	عدد ساعات هندسة الإنتاج
300000	400000	700000	عدد ساعات تشغيل الآلات
100000	100000	200000	عدد ساعات العمل المباشر

عدد الوحدات المنتجة من P1 : 400000 وحدة ، عدد الوحدات المنتجة من P2 : 800000 وحدة.

**المطلوب:** توزيع التكاليف غير المباشرة طبقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

### الجواب

لدينا من الجدول الأول تكلفة كل نشاط ومن الجدول الثاني مسبب التكلفة لكل نشاط، وعدد المسببات لكل نشاط، ومنه يمكن حساب معدل تكلفة النشاط.

تكلفة وحدة مسبب التكلفة = تكلفة النشاط / حجم مسببات تكلفة النشاط

النشاط	المسبب	تكلفة النشاط ( غ م )	حجم مسببات التكلفة	تكلفة وحدة مسبب التكلفة
طاقة تشغيل الآلات	كيلو وات س/ ساعة	180000	120000	1.5
إستلام المواد	عدد أوامر الشراء المستلمة	97200	900	108
مناولة المواد	عدد مرات مناولة المواد	400000	4000	100
تجهيز الآلات	عدد مرات تجهيز الآلات	560000	1400	400
التعبئة والتغليف	عدد الصناديق المعبأة	720000	1200000	0.6
صيانة الآلات	عدد ساعات صيانة الآلات	160000	20000	8

30	12000	360000	عدد ساعات هندسة الإنتاج	هندسة الإنتاج
0.25	700000	175000	عدد ساعات تشغيل الآلات	إهلاك الآلات
0.2	200000	40000	عدد ساعات العمل المباشر	التدفئة والتكييف والإنارة

توزيع التكاليف غير المباشرة للأنشطة على المنتجات

توزيع التكاليف غير المباشرة		معدل تكلفة النشاط	حجم مسببات التكلفة		النشاط
المنتج P2	المنتج P1		المنتج P2	المنتج P1	
90000	90000	1.5	60000	60000	طاقة تشغيل الآلات
32400	64800	108	300	600	إستلام المواد
80000	320000	100	800	3200	مناولة المواد
160000	400000	400	400	1000	تجهيز الآلات
480000	240000	0.6	800000	400000	التعبئة والتغليف
64000	96000	8	8000	12000	صيانة الآلات
120000	240000	30	4000	8000	هندسة الإنتاج
75000	100000	0.25	300000	400000	إهلاك الآلات
20000	20000	0.2	100000	100000	التدفئة والتكييف والإنارة
1121400	1416000		المجموع		

مثال 02:

مؤسسة النجاح تنتج منتجين A و B وكانت لدينا المعلومات التالية لشهر ديسمبر 2023 كما يلي:

المنتج B	المنتج A	البيان
2000 وحدة	4000 وحدة	عدد الوحدات المنتجة
1.5 سا	3 سا	عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة (يد العاملة)
40000 دج	35000 دج	إجمالي التكاليف غير المباشرة
15 دج	20 دج	تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج الوحدة
8 دج	10 دج	تكلفة ساعة العمل المباشرة

وقام مدير المؤسسة بإجراء دراسة حول إمكانية استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC لمعرفة تكاليف المنتجين

وتحصل على المعلومات التالية:

النشاط	مسبب (محرك) التكلفة	مجموع التكاليف غير المباشرة	مجموع إستخدام مسبب التكلفة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات التشغيل	10000	800
تشغيل الآلات	عدد ساعات التشغيل	10000	3200
معاينة المنتجات	عدد مرات معاينة المنتجات	24500	1400

لإنتاج المنتج A يستلزم 300 مرة تشغيل الآلات و 2000 ساعة تشغيل و 400 مرة معاينة للمنتجات.

لإنتاج المنتج B يستلزم 500 مرة تشغيل الآلات و 1200 ساعة تشغيل و 1000 مرة معاينة للمنتجات.

المطلوب: 1- حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية وللوحدة للمنتجين A و B حساب الطريقة التقليدية (تكاليف الكلية).

2- حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية وللوحدة للمنتجين A و B حساب طريقة (ABC) 3- ماذا تلاحظ.

الجواب:

1- حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية وللوحدة للمنتجين A و B حساب الطريقة التقليدية (تكاليف الكلية).

عدد ساعات العمل = الكمية المنتجة x عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة

عدد ساعات العمل لإنتاج (A) =  $3 \times 4000 = 12000$  ساعة

عدد ساعات العمل لإنتاج (B) =  $1.5 \times 2000 = 3000$  ساعة

المنتج B			المنتج A			البيان
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
30000	15	2000	80000	20	4000	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
24000	8	3000	120000	10	12000	أعباء الإنتاج المباشرة (يد العاملة مباشرة)
40000			35000			أعباء الإنتاج غير المباشرة
<b>94000</b>	<b>47</b>	<b>2000</b>	<b>235000</b>	<b>58.75</b>	<b>4000</b>	تكلفة الإنتاج
<b>329000</b>						تكلفة إنتاج المنتجين

2- حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية وللوحدة للمنتجين A و B حساب طريقة (ABC).

- حساب التكلفة غير مباشرة للوحدة لمسبب التكلفة

النشاط	مسبب (محرك) التكلفة	مجموع التكاليف غير المباشرة	مجموع استخدام مسبب التكلفة	التكلفة غير المباشرة الوحودية لمسبب التكلفة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات التشغيل	10000	800	$12.5 = 800/10000$
تشغيل الآلات	عدد ساعات التشغيل	10000	3200	$3.125 = 3200/10000$
معاينة المنتجات	عدد مرات معاينة المنتجات	24500	1400	$17.5 = 1400/24500$

- حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين A و B

المنتج B			المنتج A			البيان
المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبالغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
30000	15	2000	80000	20	4000	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
24000	8	3000	120000	10	12000	أعباء الإنتاج المباشرة (يد العاملة مباشرة)
6250	12.5	500	3750	12.5	300	أعباء الإنتاج غير المباشرة
3750	3.125	1200	6250	3.125	2000	إعداد الآلات للتشغيل
17500	17.5	1000	7000	17.5	400	تشغيل الآلات
						معاينة المنتجات
<b>81500</b>	<b>40.75</b>	<b>2000</b>	<b>217000</b>	<b>54.25</b>	<b>4000</b>	تكلفة الإنتاج
<b>298500</b>						تكلفة إنتاج المنتجين

3- الملاحظة:

نلاحظ أن إجمالي تكاليف المنتجين A و B حسب طريقة ABC أقل مقارنة بإجمالي تكاليف المنتجين حسب الأسلوب التقليدي، وبالتالي فمن منظور إجمالي التكاليف من المستحسن استخدام طريقة ABC بحيث يمكن تخفيض إجمالي التكاليف بمقدار  $329000 - 298500 = 30500$  دج، نفس الملاحظة إذا قارنا بين تكلفة الإنتاج المنتج A حسب الطريقتين نجد هناك فرق في التكاليف يقدر ب  $235000 - 217000 = 18000$  دج، أما بالنسبة للمنتج B الفرق في التكاليف يقدر

94000 - 81500 = 12500، وهذا طبعا سوف يؤثر في تكلفة الوحدة الواحدة بحيث نلاحظ أن تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج A حسب الطريقة التقليدية تقدر ب 58.75 دج مقابل 54.25 دج حسب طريقة ABC أي بفرق تكلفة وحدوية بمقدار: 4.5 دج، أما المنتج B فإن تكلفة الوحدة الواحدة حسب الطريقة التقليدية تقدر ب 47 دج مقابل 40.75 دج حسب طريقة ABC أي بفرق تكلفة وحدوية بمقدار: 6.25 دج، وبالتالي يتضح أن طريقة ABC هي الخيار الأمثل الذي يسمح بتخفيض تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لكلا المنتجين.

### ثالثا: تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

لهذه الطريقة مجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي:

#### 1. إيجابيات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية<sup>87</sup>:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي؛
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تحمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية؛
- يمثل نظام محاسبة الأنشطة سندا مهما للتكلفة المستهدفة، وذلك بتوفير نموذجا مفيدا لتحليل التكاليف غير المباشرة بهدف إظهار الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة في عملية التصنيع، خاصة فيما يتعلق بتقدير التكاليف غير المباشرة المستقبلية أثناء تحديد سعر البيع المستهدف. كما تعبر بطريقة جد دقيقة عن تكلفة وحدة القياس مما قد يساعد المسيرين في عملية تسعير المنتجات وتقييم ربحية الخطوط الإنتاجية.<sup>88</sup>

#### 2. سلبيات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام منها:

- ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام؛<sup>89</sup>

<sup>87</sup> هادي خالد، مرجع سابق، ص 74

<sup>88</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص 87

<sup>89</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 187

- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك؛<sup>90</sup>
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها، كما أنه للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛<sup>91</sup>
- لقد طبق هذا النظام في إحتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة، حيث أنه ليس من السهل تحديد أفضل مسبب تكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.<sup>92</sup>

<sup>90</sup> مخلوفي نعيمة، مرجع سابق، ص 103

<sup>91</sup> هادي خالد، مرجع سابق، ص 75

<sup>92</sup> بوريش مهني، مرجع سابق، ص 126

## المحور 08: طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)

### تمهيد

تعتبر التكلفة الهامشية من بين الطرق التي تستخدمها المؤسسات لمراقبة نشاطها والتحكم في تكاليف العملية الإنتاجية، ظهرت هذه الطريقة مع ظهور المدرسة الحدية، حيث يعتبرون منى الأوائل الذين استعملوا هذا المفهوم من أجل رفع حجم الإنتاج إلى المستوى الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها أين يجب توقيف الإنتاج عند هذه النقطة لتجنب وقع المؤسسة في الخسارة.

### أولاً: مفهوم ومبدأ طريقة التكلفة الهامشية

هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج.<sup>93</sup>

أما بالنسبة لمبدأ هذه الطريقة فيمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج، وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء. يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري.<sup>94</sup>

### ثانياً: أنواع التكاليف الهامشية ومكوناتها

#### 1. أنواع التكاليف الهامشية

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التكاليف الهامشية وهي:<sup>95</sup>

- 1.1. التكلفة الهامشية الإجمالية: تمثل سعر التكلفة الهامشي وهي التكاليف الناتجة عن الفرق الحاصل في انتقال حجم الإنتاج من وضعية إلى وضعية أخرى، والتي غالباً ما توزع إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة للإستعمال في التحليل؛
- 1.2. تكلفة الإنتاج الهامشية: وهي عبارة عن التكاليف الإضافية الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية؛
- 1.3. تكلفة التوزيع الهامشية: وهي عبارة عن التكاليف الإضافية الناتجة عن توزيع وحدة إضافية.

#### 2. مكونات التكلفة الهامشية

تختلف مكونات التكلفة الهامشية باختلاف العلاقة التي تربطها بالحجم الإنتاج، وعموماً تتكون التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة مما يلي<sup>96</sup>:

- عند ثبات التكاليف الثابتة، وتغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، فإن التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة تتكون من التكاليف المتغيرة فقط، وتساوي تكلفة الوحدة المتغيرة؛

<sup>93</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 179

<sup>94</sup> هادي خالد، مرجع سابق، ص 63

<sup>95</sup> بلكرشة رابح، المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تيارت، الجزائر، 2015-2016، ص 57

<sup>96</sup> نفس المرجع، ص 58

- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بشكل غير تناسبي مع حجم الإنتاج وبقاء التكاليف الثابتة على حالها فان التكلفة الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط ولكن لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحيدة؛
- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، وانتقال التكاليف الثابتة إلى مستوى معين نتيجة إعادة الهيكلة فان التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (المساوية للتكاليف المتغيرة الوحيدة) بالإضافة إلى التكاليف الثابتة؛
- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بمعدل أكبر أو أقل من معدل تناسبها مع حجم الإنتاج، وتحول التكاليف الثابتة إلى مستوى معين، فان التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (والتي لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحيدة) بالإضافة إلى التكاليف الثابتة.

### ثالثا: العلاقة الرياضية للتكلفة الهامشية

بعدها تعرفنا على مفهوم التكلفة الهامشية ومكوناتها، نحاول استغلال المبادئ الرياضية في تحليل هذا النوع من التكاليف. ويمكن أن نلخص هذه الدراسة فيما يلي: <sup>97</sup>

نلاحظ أن التكاليف الكلية "CT" هي دالة تابعة للمتغير "Q" الذي يمثل حجم النشاط ويمكن أن نرمز لهذه الدالة بالصيغة

$$CT = f(Q) \quad \text{الرياضية التالية:}$$

وإذا أخذنا تفاضل "d" هذه الدالة تصبح كالتالي:  $d CT = f'(Q) dQ \Rightarrow f'(Q) = dCT / dQ$

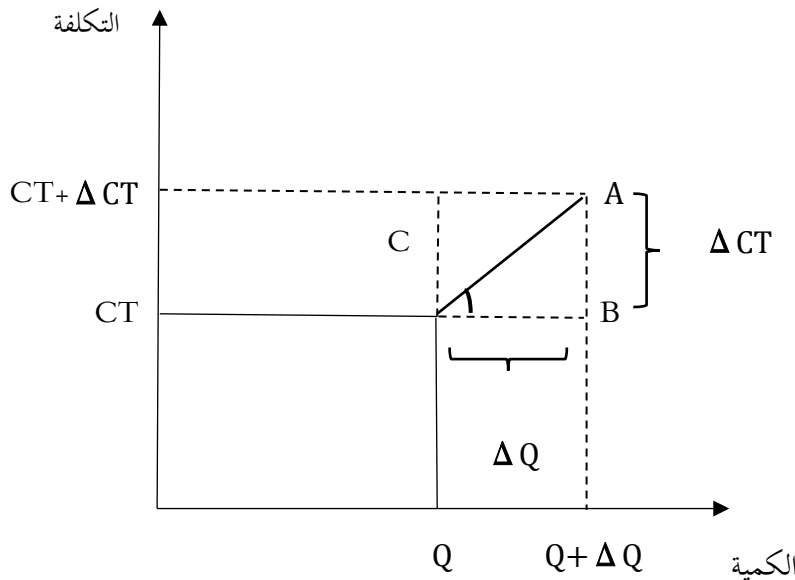
$$f'(Q) = \Delta CT / \Delta Q \quad \text{إذن:}$$

وبما أن التغير في حجم النشاط يتم بوحدة واحدة أي:  $\Delta Q = 1$  فتصبح :

$$f'(Q) = \Delta CT \quad \text{وهذه العلاقة تمثل التكلفة الهامشية}$$

ومن هنا فإن التكلفة الهامشية هي المشتقة الأولى لدالة التكلفة الكلية بالنسبة لحجم النشاط. ونستطيع الحصول على نفس

النتيجة بالاستنتاج الهندسي على النحو التالي:



<sup>97</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 183 (بتصرف)

من الشكل أعلاه: نستطيع إستنتاج التكلفة الهامشية عن طريق حساب ميل الزاوية C وهو ما يمثل ظلها ، الذي نعبر عنه بالعلاقة التالية  $C' = AB/BC$  :ومنه :

$$C' = \Delta CT / \Delta Q$$

وبما أن:  $\Delta Q = 0$  فإن  $C = \Delta CT$  : إذن  $f'(Q) = \Delta CT$  وهي تمثل علاقة التكلفة الهامشية

إن الشغل الشاغل لمسيري المؤسسات هو البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد وإيجاد تنسيق محكم بينها للحصول على الحجم الأمثل اقتصاديا الذي يعطي أكبر ربح للمؤسسة وأقل تكلفة، تعتبر طريقة التكلفة الهامشية من أفضل الطرق التي تلي هذه الغاية. حيث تصل المؤسسة إلى الحجم الأمثل عندما تساوى بين التكلفة الهامشية وسعر بيعها.

### مثال

إليك معادلة التكاليف الحدوية للمؤسسة الفتح كما يلي:

$$CTu = 6x^2 + 10 + 200/x$$

حيث X يعبر عن عدد الوحدات المنتجة والمباعة

ويبلغ سعر البيع الحدوي 460 دج

### المطلوب:

- 1- حدد معادلة التكاليف الكلية.
- 2- حدد معادلة التكاليف الهامشية.
- 3- حدد حجم الإنتاج الذي يبلغ فيه ربح الوحدة أكبر قدر ممكن.
- 4- حدد حجم الإنتاج الأمثل.
- 5- وضح بيانيا النتيجة.

### الجواب

1- معادلة التكاليف الكلية:

$$CT = CTu \times Q$$

$$CT = 6x^3 + 10x + 200$$

2- معادلة التكاليف الهامشية:

$$Cm = CT' = (6x^3 + 10x + 200)'$$

$$Cm = 18x^2 + 10$$

3- حجم الإنتاج الذي يبلغ فيه ربح الوحدة أكبر قدر ممكن:

تكون التكلفة الحدوية عند أقل حد لها عندما تنعدم مشتقتها، ويتحقق جبريا أكبر ربح للوحدة عند نقطة إنعدام مشتقة دالة التكلفة الحدوية.

$$CTu = 6x^2 + 10 + 200/x$$

$$(CTu)' = (6x^2 + 10 + 200/x)'$$

$$(CTu)' = 12x - (200/x^2)$$

$$(CTu)' = (12x^3 - 200) / x^2$$

تعد مشتقة التكلفة الوحديّة عندما يعدم البسط  $(12x^3 - 200)$

$$(12x^3 - 200) = 0$$

$$12x^3 = 200$$

$$x^3 = 200/12$$

$$x = \sqrt[3]{200/12}$$

$$x = 2.55$$

4- حجم الإنتاج الأمثل :

يتحقق حجم الإنتاج الأمثل لهذه المؤسسة جبريا عند تساوي التكلفة الهامشية بسعر البيع أي:

$$18x^2 + 10 = 460$$

$$18x^2 = 460 - 10$$

$$x^2 = (460 - 10) / 18$$

$$x^2 = 25$$

$$x = \sqrt{25}$$

$$x = 5$$

وبالتالي يتحقق حجم الإنتاج الأمثل عند إنتاج 5 وحدات

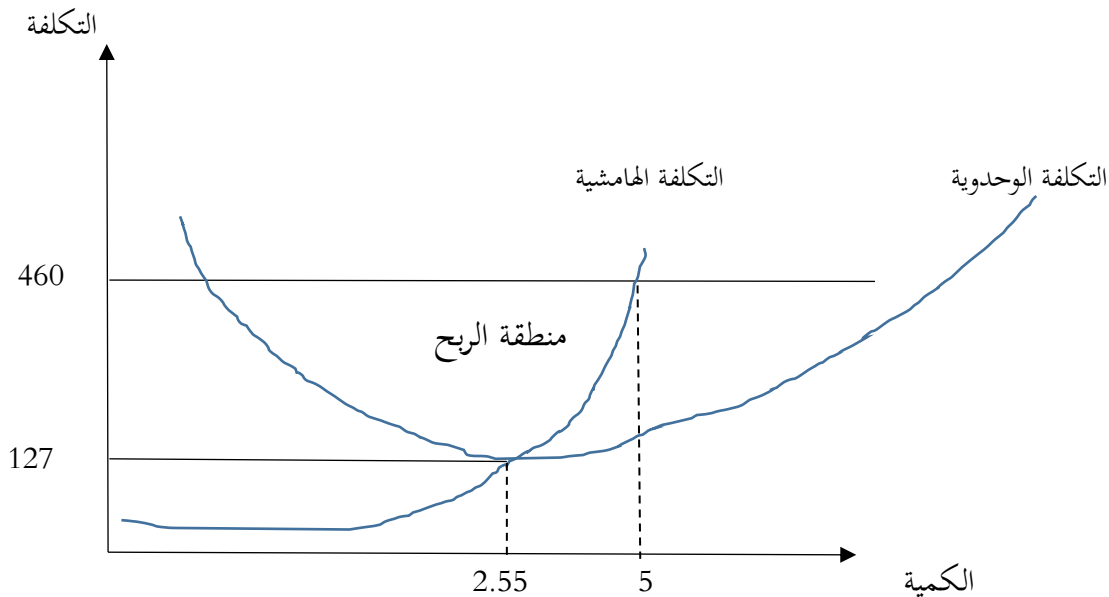
ومنه تكون النتيجة عند هذا الحجم من الإنتاج كما يلي:

$$R = PV_U \times x - CT$$

$$R = 460 \times 5 - (6 \times 5^3 + 10 \times 5 + 200) = 2300 - 1000 = \mathbf{1300}$$

5- توضيح النتيجة بيانيا:

X	0	2.55	5
CTu	$+\infty$	127	200
Cm	10	127	460



رابعاً: تقييم طريقة التكلفة الهامشية

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة الهامشية إيجابيات وسلبيات كما يلي<sup>98</sup>:

1. إيجابيات طريقة التكلفة الهامشية: لهذه الطريقة عدة إيجابيات وهي كالآتي:

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية ؛
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات؛
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك؛
- تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم؛
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن.

2. سلبيات طريقة التكلفة الهامشية: لهذه الطريقة عدة سلبيات وهي كالآتي:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري ، نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية؛
- عدم الدقة و التذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج و تشمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة و الثابتة عند الانتقال إلى مجال إنتاجي آخر؛
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة و رسم المنحنيات الخاصة بها ، وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، كما أن المعطيات ليست دائما متوفرة و ثابتة ، ففي حالة تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار؛
- يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان .

<sup>98</sup> هادي خالد، مرجع سابق، ص ص 64-65

## المحور 09: طريقة التكلفة المستهدفة

### تمهيد

يعد أسلوب التكاليف المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة حيث يبحث إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي.

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة؛ أهدافها ومبادئها

### 1. مفهوم التكلفة المستهدفة

كان أو ظهور لأسلوب التكلفة المستهدفة بصناعة السيارات من طرف شركة (TOYOTA) اليابانية سنة 1965، ثم تطورت عرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية خلال سنوات الثمانينيات، بحيث يرى مؤيدوا هذا الأسلوب أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية والأساليب المستحدثة في محاسبة التسيير، لأنه يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية.<sup>99</sup>

وللتكلفة المستهدف العديد من التعاريف يمكن ذكر أهمها كالتالي:

■ تعرف التكلفة المستهدفة بأنه نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية، وتعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، ويأخذ في إعتباره متطلبات ورغبات العميل.<sup>100</sup>

■ تعرف التكلفة المستهدفة على أنها "سيرورة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة في جميع مراحل دورة حياتها وفي نفس الوقت تضمن جودة المنتج والوفاء بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقا في مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم". كما عرفت على أنها "طريقة للتسيير تستهدف موائمة التكلفة الكلية المقدرة للمنتجات مع أهداف السعر والربح في المؤسسة".<sup>101</sup>

### 2. أهداف نظام التكلفة المستهدفة

يهدف نظام التكلفة المستهدفة إلى ما يلي:<sup>102</sup>

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب؛

<sup>99</sup> درويش عمار، مرجع سابق، ص 91

<sup>100</sup> شلاحي عمار، تريات أمين، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسككدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، جامعة تبسة، الجزائر، المجلد 06، العدد 03، جويلية 2021، ص 115

<sup>101</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 110

<sup>102</sup> دحو خير الدين، سامي ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة: تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع K66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 10، العدد 03، 2020، ص 649

- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

### 3. مبادئ التكلفة المستهدفة

يقوم أسلوب التكاليف المستهدفة على المبادئ التالية:<sup>103</sup>

- قيادة السعر للتكلفة: يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي؛
- التركيز على العميل: على الإدارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود أفعالهم؛
- التركيز على تصميم المنتج: يقصد بذلك أن هندسة تصميم المنتج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف؛
- عمل الفريق: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم، التجهيز وإدارة التكلفة...؛
- دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها: هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج.
- توجيه سلسلة القيمة: يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردون، العملاء، الموزعون، القائمون على خدمات الصيانة،... إلخ) جزءاً لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة، حيث أن هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.

ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة وتقنيات تخفيض التكلفة

#### 1. تحديد التكلفة المستهدفة

تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالمراحل والخطوات التالية:<sup>104</sup>

##### 1.1 تحديد سعر البيع المستهدف: يقصد بالسعر المستهدف للمنتج هو السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات التالية:

- الأسعار التي يتقبلها الزبون ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج أو الخدمة، أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة؛
  - أن لا يزيد السعر بأي حال من الأحوال على أسعار المنافسين؛
  - الأسعار التي تحقق الربح المستهدف للمؤسسة بأدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه ولا يمكن الاستغناء عنه.
- فعملية تحديد السعر المستهدف المستند إلى السوق تبدأ بتقدير سعر المنتج أو الخدمة الذي يرغب الزبائن المحتملون بدفعه وتحمله، ويعتمد هذا التقدير على فهم القيمة التي يتصورها الزبون للمنتج أو الخدمة وما هي الأسعار التي سيضعها المنافسون لمنتجاتهم وخدماتهم المنافسة.

##### 2.1 تحديد الربح المستهدف: الربح المستهدف هو الدخل الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه للوحدة الواحدة من المنتج أو

الخدمة ويعرف بأنه العائد المالي المستهدف الذي تحتاجه الوحدة الاقتصادية للاستمرار في نشاطها التصنيعي فهو مقدار الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج أو خدمة معينة ويتم تحديده على أساس خطة ربح طويلة أو متوسطة الأجل تعكس التخطيط الإستراتيجي لإدارة المؤسسة أو المشروع، ويتحدد الربح المستهدف بناء على إستراتيجيتين أساسيتين هما:

- إستراتيجية الأرباح طويلة الأجل بالمؤسسة؛

<sup>103</sup> صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق،

جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، جانفي 2016، ص ص 261-262

<sup>104</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص ص 113-114

- إستراتيجية حصة المنتج أو الخدمة من السوق في المدى القصير .

حيث يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للمؤسسة وخاصة منها الأرباح على المدى المتوسط فالطويل مع الأخذ بعين الإعتبار تكلفة الأموال التي تولد هذه الأرباح حيث يتم حساب الربح المستهدف على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي الفترة بين 3 الى 5 سنوات، ثم يتم تقسيم إجمالي الربح المستهدف تحقيقه الى أرباح مستهدفة لكافة المنتجات التي سيتم تسويقها مستقبلا في السوق، مع استعمال معدل العائد على المبيعات أو معدل العائد على الإستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة، ويفضل استخدام العائد على المبيعات بالمؤسسات التجارية كونه يحدد ربحية كل منتج من المنتجات بشكل دقيق وواضح خاصة في حالة تعدد المنتجات و استحالة إعتداد أو حساب العائد على الإستثمار الخاص بكل منتج، ويمكننا حصر النقاط الأساسية التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد الربح المستهدف فيما يلي:

- أن يكون المنتج واقعا وكافيا لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج؛

- حجم المال المستثمر في العملية الانتاجية ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد المرتبطة به؛

- معدلات التوزيع لدى الشركات المنافسة.

**3.1. تحديد التكلفة المستهدفة:** يتم تحديد التكلفة الهدف لوحدة المنتج أو الخدمة بطرح العائد المطلوب تحقيقه أي الربح

المستهدف من سعر البيع المحدد والمستهدف للمنتج أو الخدمة، ومن هنا يتم الحصول على التكلفة التقديرية المسموح بها ( التكلفة الهدف) للمنتج أو الخدمة التي سيتم إنتاجها وتقديمها الى السوق. ومن هنا يمكن صياغة معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما

يلي: **التكلفة المستهدفة ( المسموح بها) = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف**

بعد تحديد التكلفة المستهدفة تقوم إدارة المؤسسة باحتساب التكلفة الممكن تحقيقها أو ما يسمى بالتكلفة المبدئية اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة الجديدة، حيث تحدد من خلال احتساب الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية، إضافة إلى مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولي للمنتج الجديد، حيث تضم جميع التكاليف اللازمة لنتاج والتسليم وغالبا ما تكون هذه التكاليف ( التكاليف الممكن تحقيقها) أكبر من التكلفة المستهدفة (المسموح بها)

وبفعل ضغوط قوى السوق التي تفرض على الشركة تخفيض تكاليف منتجاتها ويسمى الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الممكن تحقيقها بالتخفيض المستهدف أو التكلفة المستهدف تخفيضها وبالتالي يمكن تحديد معادلة تخفيض التكاليف المستهدفة كما يلي:

**التكلفة المستهدف تخفيضها (التخفيض المستهدف) = التكلفة الممكن تحقيقها - التكلفة المستهدفة (المسموح بها)**

**2. تقنيات تخفيض التكلفة**

بعد حساب التكلفة المستهدفة ومقارنتها بالتكلفة الممكن تحقيقها أي التكلفة الفعلية للمنتج أو الخدمة، وفي حالة ارتفاع التكلفة الفعلية عن المستهدفة يصبح الهدف الأساسي لإدارة المؤسسة هو العمل على تخفيض التكاليف إلى مستوى التكلفة المستهدفة من خلال استخدام كل من سياسة هندسة القيمة وهندسة العكسية.

**2.1. تقنية هندسة القيمة**

تعرف تقنية هندسة القيمة بأنها عملية تحليل تفاضلي بين أنواع ومستويات وظائف وخصائص المنتج أو الخدمة المتنوعة وبين التكلفة الكلية المحددة للمنتج أو الخدمة، أي أنها عملية فحص منتظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج أو الخدمة بهدف إيجاد أساليب جديدة لإنتاج منتج بمعايير جودة جيدة مع تكلفة محددة ومحصورة، وتستخدم تقنية هندسة القيمة أو ما يطلق عليها

بتقنية تحليل القيمة لتخفيض التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية والرفع من قيمة المنتج أو الخدمة بالنسبة للزبائن بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة، وعموما تنجز تقنية هندسة القيمة من خلال<sup>105</sup>:

- وضع تصاميم المنتج أو الخدمة بحيث تدفع الى تخفيض التكلفة دون التضحية بالوظيفة الأساسية؛
- إلغاء الوظائف أو الخصائص غير الضرورية في المنتج والتي تؤدي الى الرفع فقط من التكاليف في مقابل عدم إستعداد الزبون لدفع أي مبلغ مالي مقابلها.

**2.2. تقنية الهندسة العكسية:** تسمى أيضا بأسلوب التحليل المفكك وهي التقنية التي تعتمد أساسا على تفكيك منتجات المنافسين لتحليل ماهي الخصائص والوظائف التي تميزها من أجل أخذها بعين الاعتبار عند إجراء التصميم الأولي للمنتج الجديد حيث تعرف هذه التقنية بأنها عملية تقويم لمنتجات المنافسين بهدف تحديد الفرص الممكنة والمتاحة لتحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليفه، إذ يتم تحليل منتجات المنافسين لمعرفة الوظائف والتصميمات المعتمدة في كل منتج وتكاليف تصنيعه وهذا يمكن إدارة المؤسسة من معرفة تفاصيل منتجات المنافس وتكوين فكرة عن التعديلات التي يمكن إدخالها على منتجات الشركة في سبيل خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج عن غيره من منتجات الشركات المنافسة إن أمكن.<sup>106</sup>

### ثالثا: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

لطريقة التكلفة المستهدفة العديد من الإيجابيات وكذلك السلبيات التي يمكن تلخيصها كما يلي:<sup>107</sup>

#### 1. إيجابيات طريقة التكلفة المستهدفة: هناك عدة إيجابيات نذكرها فيما يلي:

- نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الإستراتيجي للأرباح؛
- تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم؛
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛
- يساهم في القضاء على مظاهر الهدر والضياع؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنيه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية؛
- خلق و تطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.

#### 2. سلبيات طريقة التكلفة المستهدفة: هناك عدة سلبيات نذكرها فيما يلي:

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيد وسليبا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛

<sup>105</sup> نسيم عبد الواحد، أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل - دراسة حالة شركة الأنايب وعتاد الري بالسقي-وحدة برج بوغريج

مجلة بشائر إقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، المجلد 06، العدد 01، أبريل 2020، ص735

<sup>106</sup> رفيق يوسف، مرجع سابق، ص116

<sup>107</sup> دحو خير الدين، سالمي ياسين، مرجع سابق، ص651

- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛
- إن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجيا معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

مثال:

تستهدف مؤسسة إنتاج وتسويق حواسيب جديدة بحيث تم إستلام طلبية إنتاج نوع جديد من أجهزة الحاسوب وبعد دراسة السوق ورغبات الزبائن تبين أن أقصى سعر يرضى به الزبون هو 72000 دج بالنسبة لأسلوب البيع بالجملة، أما أسلوب البيع بالتجزئة هو 74000 دج، معدل هامش الربح % 20، أما السعر التنافسي للشركات المنافسة فكان يفوق السعر المقترح للزبائن بـ % 10، وقد قررت المؤسسة إنتاج 650 جهاز حاسوب جديد وقد تم تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج كما يلي:

1- عناصر التكاليف المباشرة:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
.....	300	30000	المواد الأولية المستعملة
630000	/	/	اللوازم الإنتاجية المستعملة
.....	150	50000	اليد العاملة المباشرة

2- عناصر التكاليف غير المباشرة:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
.....	60	.....	أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المنتجة أو المطلوبة)
.....	120	30000	أعباء الورشة 2 (على أساس الكمية المستعملة)
.....	100		أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)
.....	80	30000	أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)
.....	210	429	مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)
.....	250	221	مصاريف نشاط التوزيع بالتجزئة (على أساس الكميات المباعة)

**المطلوب:** باعتبارك المحاسب المسير و صاحب القرار في هذه المؤسسة قم بما يلي:

- 1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد؟ مع توضيح مفهومها وكيفية ومراحل حسابها باختصار؛
- 2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة؟
- 3- تحديد تكلفة الهدف للأجهزة؟
- 4- هل هناك تكلفة مستهدف تخفيضها؟ وإن وجدت قم بحسابها؟
- 5- ما هو القرار الأمثل حسب وجهة نظرك؟ مع تعليقه؟
- 6- قم بتحديد الربح المستهدف بعد الضريبة علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 19 % .

**الجواب:**

1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد

التكلفة المسموح بها هي التكلفة التي لا يمكن تجاوزها أو تعديها، وهي التكلفة الهدف ويتم حسابها من خلال البحث أولاً في السعر التنافسي الذي يرضي الزبون من جهة ويتمشى مع أسعار المنافسين من جهة أخرى، ومن ثم تحديد سعر البيع التنافسي طبقاً لدراسة السوق هذه، بعدها يتم تحديد الربح المستهدف وتوزيعه على الوحدات ثم يتم حساب التكلفة الهدف من خلال الفرق بين الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف. ومنه:

التكلفة المستهدفة ( المسموح بها ) = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

$$57600 = 72000 - (0.2 \times 72000) = \text{التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد ( البيع بالجملة)}$$

$$59200 = 74000 - (0.2 \times 74000) = \text{التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد ( البيع بالتجزئة)}$$

2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة:

1-2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالجملة:

لدينا إجمالي الوحدات المنتجة ( المطلوبة ) 650 جهاز حاسوب، الكمية المباعة بالجملة 429 جهاز حاسوب، معدل التوزيع  $0.66 = 650/429$

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
5940000	300	19800	المواد الأولية المستعملة
415800	/	/	اللوازم الإنتاجية المستعملة
4950000	150	33000	اليد العاملة المباشرة
25740	60	429	أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المنتجة أو المطلوبة)
2376000	120	19800	أعباء الورشة 2 (على أساس الكمية المستعملة)
3300000	100	33000	أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)
1584000	80	19800	أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)
90090	210	429	مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)
<b>18681630</b>	<b>43546.92</b>	<b>429</b>	<b>التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالجملة</b>

1-2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالتجزئة:

$$\text{معدل التوزيع} = 650/221 = 0.33$$

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
3060000	300	10200	المواد الأولية المستعملة
214200	/	/	اللوازم الإنتاجية المستعملة
2550000	150	17000	اليد العاملة المباشرة
13260	60	221	أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المنتجة أو المطلوبة)
1224000	120	10200	أعباء الورشة 2 (على أساس الكمية المستعملة)
1700000	100	17000	أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)
816000	80	10200	أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)
55250	210	221	مصاريف نشاط التوزيع بالتجزئة (على أساس الكميات المباعة)
<b>9632710</b>	<b>43546.92</b>	<b>221</b>	<b>التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالتجزئة</b>

ومنه: التكاليف الممكن تحقيقها لإجمالي الأجهزة المحمولة = التكاليف بالجملة + التكاليف بالتجزئة

$$= 18681630 + 9632710 = 28314340 \text{ دج}$$

3- تحديد تكلفة الهدف للأجهزة

$$\text{تكلفة الهدف للأجهزة في حالة البيع بالجملة} = \text{تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالجملة} \times \text{عدد الوحدات بالجملة}$$

$$= 429 \times 57600 = 24710400$$

$$\text{تكلفة الهدف للأجهزة في حالة البيع بالتجزئة} = \text{تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالتجزئة} \times \text{عدد الوحدات بالتجزئة}$$

$$= 221 \times 59200 = 13083200$$

$$\text{ومنه: التكلفة الهدف لإجمالي الأجهزة المحملة} = 13083200 + 24710400 = 37793600 \text{ دج}$$

3. لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها لأن التكلفة الهدف أقل من التكلفة الممكن تحقيقها وبالتالي لا يوجد داعي لتخفيض التكاليف.

4. القرار الأمثل: التكلفة الممكن تحقيقها أقل من التكلفة الهدف والمسموح بها وبالتالي لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها و هنا فللشركة هامش أمان يقدر بـ 9479260 دج أي هامش يقدر بـ 14583.47 دج للجهاز الواحد للجهاز الواحد و بالتالي يمكن للمحاسب أن يخفض من سعر بيع الوحدة الواحدة في حدود هذا الهامش ليزيد من إقبال الزبائن خاصة في ظل إرتفاع سعر المنافس بـ 10 % من السعر المحدد، أو أن يحتفض بالسعر نفسه ويزيد من هامش ربحه في الوحدة الواحدة، كما يمكنه أن يطور أكثر في تصميمه في حدود الهامش.

5. تحديد الربح المستهدف بعد الضريبة 19%

$$\text{الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{التكلفة الهدف}$$

$$\text{سعر البيع الإجمالي} = (429 \times 72000) + (221 \times 74000) = 47242000 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الهدف} = 37793600 \text{ دج ومنه:}$$

$$\text{الربح المستهدف} = 47242000 - 37793600 = 9448400 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المستهدف بعد الضريبة} = 9448400 - (0.19 \times 9448400) = 7653204 \text{ دج}$$

## المحور 10: طريقة التكلفة الخفية

### تمهيد:

تعتبر التكاليف الخفية من بين الجوانب التي لم تهتم بها محاسبة التكاليف رغم أثرها الكبير على المؤسسة إذا لم يتم التحكم فيها. يرجع الفضل في اكتشاف هذا النوع من التكاليف إلى الفرنسي Henri Savall سنة 1976 في إطار دراسته لظروف الحياة المهنية من منظور إجتماعي وإقتصادي، عندما توصل إلى إعطاء تقديرات إقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبة بيئة العمل لأنها ليست محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية.

### أولاً: مفهوم التكاليف الخفية، خصائصها وتصنيفاتها

#### 1. مفهوم التكاليف الخفية وخصائصها

قدمت عدة تعاريف للتكاليف الخفية، نذكر منها ما يلي:

- التكاليف الخفية هي تلك التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظم المعلومات المستعملة في المؤسسة، والمتثلة في كل من الميزانيات التقديرية، جدول حسابات النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التقليدية ولوحة القيادة... الخ.<sup>108</sup>
  - التكاليف الخفية هي تكاليف لا تسجل محاسبياً لكن أثرها واضح مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية، فينخفض الإنتاج مما يجعل التكلفة الوحودية ترتفع. كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها تكاليف لا ترى لكنها موجودة فعلاً وتشكل خطراً حقيقياً على المؤسسة، وللإشارة فإن عبارة التكاليف الخفية ما هي إلا اختصار للعبارة الأصلية لتكلفة الأداء الخفي.<sup>109</sup>
- وبالتالي فالتكاليف الخفية هي ما تتحمله المؤسسة من تكاليف تؤثر في أدائها بشكل مباشر لكن في المقابل لا يوجد لها أي أثر أو افصاح ولا يمكن للأنظمة المحاسبية بشكلها الحالي إكتشافها، وتظهر في صور عديدة أهمها: الفرصة الضائعة بسبب انخفاض الانتاجية، إهدار المواد الأولية نتيجة نقص الخبرة بسبب دوران العمل، الغيابات... الخ.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج خصائص التكاليف الخفية كالآتي:<sup>110</sup>
- لا يمكن قياسها على المستوى المحاسبي أو يتم دمجها أحياناً ضمن التكاليف المرئية؛
  - لا يمكن تسميته بالتعريف المباشر؛
  - لا يمكن الإشراف عليها (تعقبها) أو تركها عن قصد غير مسجلة ضمن التكاليف المرئية؛
  - لها تأثير مباشر على أداء المؤسسة؛
  - العوامل المولدة: التغيب، حوادث العمل، تناوب الأفراد، جودة المنتج، الإنتاجية المباشرة.

<sup>108</sup> بكطاش فتيحة، مقدم بمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج Henri savall، مجلة الاقتصاد والإحصاء

التطبيقي، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد، الجزائر، المجلد 17، العدد 03، ديسمبر 2020، ص 2

<sup>109</sup> عمار درويش، محمد بلمداني، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة شركة الإسمنت بني

صاف (SCIBS)، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة المدية، الجزائر، المجلد 04، العدد 01، 2018، ص 76

<sup>110</sup> خالد محمد المدون، واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، مجلة دراسات الأعمال

والإدارة، مركز الكندي للبحث والتطوير، لندن، المجلد 03، العدد 01، 2021، ص 14

## 2. تصنيفات التكاليف الخفية

تصنف التكاليف الخفية في نوعين هما:

**1.2. التكاليف الخفية الداخلة في التكاليف:** هذه التكاليف هي تكاليف ذاتية في مختلف التسجيلات المحاسبية للمؤسسة، إذن ليست ظاهرة بوضوح، لهذا السبب تصنف في فئة التكاليف الخفية<sup>111</sup>. وقد يكون هذا النوع في شكل أجور زائدة، أو على شكل أوقات زائدة أو على شكل استهلاك زائد، والتي تمثل مكونات التكاليف الخفية المدججة ضمن التكاليف الظاهر<sup>112</sup>.

**2.2. التكاليف الخفية غير المتضمنة في التكاليف:** وهي تكاليف لا تظهر ضمن الحسابات بأية صورة كانت، وتشمل كل الأعباء التي ترتبط بالإنتاج الضائع (غير المحقق) نتيجة الاختلالات الموجودة. أي تكلفة الوقت الذي لا يعطي منتجا أو عائدا مثل غياب عامل مرسم في منصب أو وظيفة، عيوب التصنيع التي تتطلب وقتا لمعالجتها، مما يقلل كمية النتاج السليم القابل للبيع<sup>113</sup>.

ثانيا: أسباب ظهور التكاليف الخفية ومؤشراتها

### 1. أسباب ظهور التكاليف الخفية

عمل التحليل الاجتماعي - الاقتصادي لظروف الحياة المهنية على تحديد مستوى الخلل بالمؤسسة ومدى تأثيره على الأفراد العاملين بها، حيث يشكل تدهور هذه الظروف السبب الرئيسي للتكاليف الخفية، لذا فإن تحديد الأسباب التي تكمن وراء تحمل المؤسسة لهذا النوع من التكاليف يساهم بشكل فعال في التحكم فيها. وعليه يرجع ظهور التكاليف الخفية في المؤسسات إلى عدة أسباب وهي:<sup>114</sup>

- 1.1. ظروف العمل:** أثبتت الدراسات والأبحاث أن تدهور ظروف العمل يؤثر سلبا على مقدرة العامل البدنية والنفسية وعلى أداء مهامه والتي من شأنها أن تدفعه لسلك سلوكيات سيئة تؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة كالتغيب، دوران العمل، حوادث العمل تديني مستوى الجودة، إنخفاض الإنتاجية، حيث تساهم ظروف العمل المادية السيئة في انخفاض الروح المعنوية للعمال مما يؤدي إلى ظهور خسائر التشغيل التي تعد السبب الرئيسي في خلق وتفاقم التكاليف الخفية.
- 2.1. سوء تنظيم العمل:** يؤثر سوء تنظيم العمل على مختلف العلاقات داخل المؤسسة سواء بين الأفراد والإدارة أو بين الأفراد فيما بينهم، وبالتالي على السير الجيد للعمل، الأمر الذي ينمي الشعور بعدم الرضا، ويدفع الأفراد لإظهار سلوكيات ليست في صالح المؤسسة، والنتيجة ستكون إرتفاعا في التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء الظاهرة أو الخفية، ويقابلها إنخفاض في مستوى الأداء.

<sup>111</sup> فاطمة محبوب، منصور بن عمارة، التحكم في التكاليف الخفية والأداء طبق التحليل السوسيو - إقتصادي كأداة لتحسين الجودة في مؤسسات التعليم العالي، مجلة التواصل، جامعة عنابة، الجزائر، المجلد 27، العدد الخاص، 2021، ص 468

<sup>112</sup> مهلول زكريا، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الإنتاجية - دراسة حالة مؤسسة، رسالة دكتوراه جامعة سطيف 01، الجزائر، 2021 - 2022، ص 24

<sup>113</sup> المرجع نفسه، ص 24

<sup>114</sup> كواشي مراد، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 02، الجزائر، العدد 08، جوان 2013 ص 132-133

**3.1. سوء الاتصال:** تساهم فعالية وكفاءة الإتصال في تحقيق أهداف المؤسسة، والعكس إذا كانت الاتصالات سيئة ولم تؤدي الرسالة المراد توصيلها بصورة صحيحة، سيؤثر ذلك على معرفة وفهم الأفراد لعملهم والأسلوب الأنسب لأدائه، هذا التأثير يترجم في إنخفاض وتدهور معنوياتهم مما ينجم عنه ارتفاع معدلات التغيب وحوادث العمل وغيرها كمؤشرات تدل على تفاقم التكاليف الخفية والتي تقف عقبة أمام تحقيق أهداف المؤسسة.

**4.1. سوء إدارة الوقت:** أكد Savall Henri على أن إدارة الوقت من بين أهم المجالات المتسببة في خلق التكاليف الخفية إذا لم يلقى الاهتمام الكافي، لذلك أصبحت الإدارة الفعالة للوقت إحدى العوامل المؤثرة في مستقبل المؤسسة، والإهتمام بها من أجل تحقيق أهداف مجدية.

**5.1. نقص التدريب:** إن هدف العملية التدريبية يتمثل في رفع مستوى أداء الفرد وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل، وإهمال هذا الجانب يحول دون تحقيق ذلك ويحمل المؤسسة جملة من التكاليف الخفية، الأمر يستدعي وجود إدارة واعية لأهمية ودور العملية التدريبية في التغلب على الكثير من المشاكل التي تؤدي إلى وجود قصور معين في الأداء بين الأداء المطلوب والأداء الفعلي.

## 2. مؤشرات التكاليف الخفية

إن تحقيق المؤسسة لأداء جيد لم يعد يتوقف على ما لديها من إمكانيات وموارد، سواء مادية أو مالية أو بشرية أو فنية أو تنظيمية، وإنما يتحدد بدرجة أساسية بقدرة المؤسسة على تعظيم الاستفادة من الموارد والإمكانيات المختلفة بصفة عامة، ومن مواردها البشرية بصفة خاصة، غير أن هناك عدة معوقات تحول دون الوصول إلى الاستفادة الكاملة مما ينتج عنها خلل وظيفي وقد توصل الباحث Savall Henri إلى وضع هذه المعوقات ضمن خمسة مؤشرات تدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية وهي<sup>115</sup>:

**1.2. التغيب عن العمل:** تعتبر ظاهرة التغيب من أهم مؤشرات التكاليف التي يغلب عليها الطابع الاجتماعي ويمكن القول إنه السبب الرئيسي في الاختلال الوظيفي.

**2.2. دوران العمل:** يطلق على الحالة التي تنطوي على تعيين أفراد ثم فقدهم وإحلالهم بآخرين " دوران العمل"، وتفسر هذه الظاهرة عادة بسوء استخدام القوة العاملة بالمؤسسة ومن ثم الإسراف في المال والوقت والجهود المبذولة في اختيار الأفراد وتعيينهم وتدريبهم.

**3.2. حوادث العمل:** تشهد مختلف المؤسسات سنويا العديد من حوادث العمل الكثيرة والمتفاوتة الخطورة التي تصيب العاملين بسبب الكثير من العوامل، والتي تعود للشخص نفسه أو ظروف العمل، وهذا ما يكلف المؤسسة تكاليف إضافية.

**4.2. اللاجودة:** تعد الجودة من الأسبقيات التي يسعى مسيروا مختلف المؤسسات لتحقيقها، غير أنهم يواجهون في سبيل ذلك نوعين من التحديات: العمل على أن تكون المنتوجات أو الخدمات ذات مستوى عال من الجودة وبلوغ هذا الهدف بأقل تكاليف ممكنة؛

**5.2. فروق إنتاجية العمل:** تعمل كل مؤسسة على استغلال مواردها البشرية وجعلها منتجة، وسبيل تحقق المؤسسة من مدى قدرتها على الوصول لذلك الهدف وجب عليها قياس الإنتاجية التي تعبر عن مدى كفاءة استخدام عناصر الإنتاج أي المدخلات المختلفة في إنتاج السلع والخدمات.

<sup>115</sup> فاطمة محبوب، منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 469

### ثالثا: التكاليف الخفية؛ مكوناتها وطرق حسابها

#### 1. مكونات التكاليف الخفية

تنتج التكاليف الخفية عن الاختلالات التي تتعرض لها المؤسسة بصفة مستمر، ولذلك تقوم المؤسسة بالبحث عن تسويات تستهلك موارد اقتصادية دون أن تساهم في خلق قيمة مضافة بل قد تسبب حتى في تدهور تلك القيمة، ولذلك فإن التقليل من الاختلالات يشكل مصدر تحسين في المؤسسة. إن تقييم التكاليف الخفية يقوم على ربط كل مؤشر من المؤشرات الخمسة للاختلالات المشار إليها سابقا بالمكونات الستة للتكلفة الخفية الموافقة للتسويات المنحزة فعليا من طرف المؤسسة، وتمثل هذه المكونات فيما يلي:<sup>116</sup>

**1.1. الأجر الإضافية:** وتنجم عن الاستعمال غير المناسب لوقت العمل مقارنة بالأجر المدفوعة، أو عن الأجر التعويضية المدفوعة دون عمل مقابل، كما في بعض حالات التغيب وحوادث العمل مثلا، أو عن فرق الأجر بما فيها الأعباء الاجتماعية إذا تمت التسوية بنقل عمال من فئة أعلى لأداء المهمة التي كان يفترض أن يقوم بها عمال من فئة أدنى.

**2.1. الأوقات الإضافية:** وهي الأوقات المنقضية في تسوية الاختلالات والعيوب من طرف العمال عوض أن تخصص لإنتاج يباع، حيث يقيم هذا الوقت على أساس المساهمة الساعية في هامش على التكلفة المتغيرة.

**3.1. الاستهلاكات الإضافية:** وهي الاستهلاك من المواد والطاقة والتوريدات الخارجية الزائد عن ضرورة النشاط العادي بفعل عمليات التسوية (الاستهلاكات الزائدة التي كان سيستهلك منها حجم أقل لو لم توجد تلك الاختلالات أصلا أو كانت في مستوى أقل) وتقييم هذه الاستهلاكات بتكلفة شرائها خارج الرسم إذا كانت المؤسسة تسترجع الرسم على القيمة المضافة.

**4.1. وقت غير منتج (عدم الإنتاج):** هو وقت عمل غير منتج بسبب التوقف عن العمل الناجم عن اختلال ما كالتغيب الانقطاع في المخزون أو عطل آلة، وهو ما يعني ضياع عوائد على المؤسسة انطلاقا من الفكرة التالية:

وقت منتج أكبر - - - - - منتجات أكثر - - - - - مبيعات أكثر - - - - - عوائد أكبر

**5.1. عدم خلق طاقة:** عدم قيام المؤسسة بعمليات الاستثمار اللامادي في فترة معينة بسبب إهمالها في تسوية الاختلالات وعدم استطاعتها تحرير وقت كاف لعمليات ذات تأثير أطول أجلا، مثل إهمال تنفيذ أهداف الاستراتيجية في خلال هذه الفترة. إن عدم خلق طاقة لا يشكل تكلفة حقيقية بالمعنى الشائع للمصطلح، وإنما يشكل إيرادا ضائعا على المؤسسة، إنها الفرصة الضائعة من أجل إنتاج منتج وبيعه، أو هي الخسارة الموزعة على الدورة الجارية والدورات القادمة، إن أهداف إستراتيجية تأخر إنجازها أو لم تنجز مما سيؤثر حتما على مردودية المؤسسة وعلى نتائجها المستقبلية، بل قد يؤثر حتى على وجودها ذاته، وهو ما يمكننا من القول بأنها تمثل تكلفة خفية إستراتيجية حقيقية.

**6.1. المخاطر:** تعتبر المخاطر المترتبة عن الاختلالات مصدرا كامنا للنتائج السلبية المستقبلية، ولذلك في تعد بمثابة تكاليف خفية، ولذلك يتوجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار بهدف المبادرة إلى اتخاذ قرارات أو بتنفيذ أنشطة تحسن المردودية أو ترفع من إمكانات المؤسسة، وعلى العكس من المكونات الخمسة الأولى فإن المخاطر لا يتم تقييمها بوحدات نقدية.

## 2. طرق حساب وتقييم التكاليف الخفية

ورغم صعوبة تقييم التكاليف الخفية إلا أنه من خلال تكتيف الدراسات والأبحاث من قبل فريق البحث ل ISEOR بقيادة الباحث Savall يمكن من إقترح نموذج لتقييم التكاليف الخفية يسمح هذا الأخير بتجاوز النقص في الأنظمة المعلومات المحاسبية. حيث وضع طريقة تقييم التكاليف الخفية SOF .

بدأ تطبيق SOF سنة 1979<sup>117</sup> وهي طريقة تشمل ثلاثة مقاييس: المقياس الاجتماعي (social)، المقياس التنظيمي (organisationnel)، والمقياس المالي (financier). وتقوم على تحديد مدى إمكانية ضغط خسائر التشغيل ومن ثم التكاليف الخفية، العمل على تحسين ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت؛ التدريب. وتمثل في تطبيق المقاييس الثلاث على المؤشرات الخمس للتكاليف الخفية ويمكن تحليل أهداف هذه المقاييس من خلال الجدول التالي:<sup>118</sup>

المقاييس	الأهداف
المقياس الاجتماعي	- تحديد وجود خسائر التشغيل الأولية؛ - تبيان الأسباب المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة: ( هيكل ← سلوك ) ← خسائر التشغيل
المقياس التنظيمي	- تبيان أساليب معالجة خسائر التشغيل؛ - إجراء جرد للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: كمية الإستهلاكات، حجم الوقت، ضياع الإنتاج.
المقياس المالي	- البحث عن التكاليف والأسعار الوحدوية لمكونات المعالجة؛ - التقييم المالي للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة.

### رابعاً: طرق التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية

إن الكشف عن التكاليف الخفية وتقييمها يهدف إلى تفسير مستوى أداء المؤسسة، إلا أن التفسير باستعمال التكاليف الخفية يعد في حد ذاته هدف التغيير في المؤسسة، حيث يسمح الكشف عنها بالانطلاق في عملية البحث عن الحلول وهذه بدورها تمكن المؤسسة من تحقيق مستوى الأداء المستهدف. معنى ذلك أن فائدة تقييم هذا النوع من التكاليف لن تكتمل دون اتخاذ الإجراءات الملائمة للتحكم فيها. هذه الإجراءات متعلقة بكل مؤشر على حدى، ويمكن شرح طرق التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية كما يلي:

#### 1. الحد من التغيب: ومن وسائل الحد من التغيب ما يلي:

- تدريب المشرفين، حيث أن رضا الموظفين على المشرف يساعد في المواظبة وبالتالي الحد من التغيب؛
- استخدام الوسائل العقابية للحد من التغيب والعقاب إما ان يكون معنوياً مثل التنبيه، لفت النظر والاندازات أو مادياً كالحرمات من العلاوات، أو الخصم من الراتب.
- المكافآت للمتزمين بالدوام.

<sup>117</sup> فاطمة محبوب، منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 471

<sup>118</sup> خالد محمد المدهون، مرجع سابق، ص 15

2. تخفيض دوران العمل: يعد دوران العمل من الموضوعات المهمة لما لها من اثار سلبية على المؤسسة وتحملها للتكاليف بنوعيتها الظاهرة والخفية، وعليه يكون دوران العمل للضرورة ولأهداف مخطط لها مسبق.
3. تخفيض وقوع حوادث العمل: يمكن تلخيص ذلك بمهدفين رئيسيين:
- وقاية العاملين من حوادث العمل من خلال تهيئة كافة الظروف اللازمة لمنع حوادث العمل أو الحد منها ؛
  - تقديم العلاج الطبي اللازم والرعاية اللازمة.
4. تحسين مستوى الجودة: يؤدي إلى تحسين صورة المنتج لدى العملاء، وذلك يمكن المؤسسة من زيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وكما يؤدي الى تخفيض تكاليف تقديم الخدمات.
5. تحسين انتاجية العمل: تزيد اهمية المنتج او الخدمة من زيادة طلب العملاء عليها، فعملية تطوير المنتج هي العامل الحاسم في نجاح المؤسسة وتعزيز الموقف التنافسي لها في السوق، وكذلك يمنحها الفرصة لتخفيض التكاليف وزيادة الجودة وبالتالي خدمة العملاء بما يحقق هدف الربح للمؤسسة.

## المراجع والمصادر

### المراجع باللغة العربية

#### ■ الكتب

1. الفداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000؛
2. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، بدون سنة نشر؛
3. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005؛
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006؛
5. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007؛
6. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005؛
7. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999؛
8. عابدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، مصر، 1985؛
9. سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991؛
10. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003؛
11. محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000؛
12. مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2012؛
13. ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1999 .

#### ■ المقالات

14. بكطاش فتيحة، مقدم يمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج Henri savall، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد، الجزائر، المجلد 17، العدد 03، ديسمبر 2020؛
15. خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، مركز الكندي للبحث والتطوير، لندن، المجلد 03، العدد 01، 2021؛
16. دحو خير الدين، سلمي ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة: تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع K66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 10، العدد 03، 2020؛

17. شلابي عمار، تيريات أيمن، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، جامعة تبسة، الجزائر، المجلد 06، العدد 03، جويلية 2021؛
18. صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، جانفي 2016؛
19. عمار درويش، محمد بلمداني، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف (SCIBS)، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة المدية، الجزائر، المجلد 04، العدد 01، 2018؛
20. فاطمة محبوب، منصور بن عمارة، التحكم في التكاليف الخفية والأداء طبق التحليل السوسيو - إقتصادي كأداة لتحسين الجودة في مؤسسات التعليم العالي، مجلة التواصل، جامعة عنابة، الجزائر، المجلد 27، العدد الخاص، 2021؛
21. كواشي مراد، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البلدية 02، الجزائر، العدد 08، جوان 2013؛
22. مهلول زكريا، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الإنتاجية - دراسة حالة مؤسسة، رسالة دكتوراه جامعة سطيف 01، الجزائر، 2021 - 2022؛
23. نسيم عبد الواحد، أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل - دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي - وحدة برج بوغريج مجلة بشائر إقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، المجلد 06، العدد 01، أبريل 2020.
- الرسائل والمذكرات
24. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011؛
25. درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006؛
26. عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABA) على قرارات التسعير - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية 2011، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012؛
27. عز الدين القينعي، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة - دراسة حالة مركب السيارات الصناعية بالروبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البلدية، الجزائر، 2005؛
28. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004؛
29. ماجدة موجب، تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة حوض الحمراء - حاسي مسعود، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012-2013؛

30. مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفطار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006.

■ المطبوعات البيداغوجية

31. براهيمية إبراهيم، محاسبة التسيير الإستراتيجية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الشلف، الجزائر، 2020 - 2021؛
32. بلكرشة رابح، المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تيارت، الجزائر، 2015-2016؛
33. بن زغدة حبيبة، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة جيجل، الجزائر، 2019-2020،
34. بوريش مهني، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022-2023؛
35. درويش عمار، محاسبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تيموشنت، الجزائر، 2021-2022؛
36. رفيق يوسف، محاسبة التسيير محاضرات مدعمة بأمثلة، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تبسة، الجزائر، 2020-2021؛
37. عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة باتنة1، الجزائر، 2017-2018؛
38. سعد قرمش زهرة، محاضرات في المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2018-2019؛
39. سليمان عبد الحكيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة بيداغوجية، المركز الجامعي بريكمة، الجزائر، 2019-2020؛
40. مخلوفي نعيمة، محاسبة تحليلية دروس وتمارين، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2022-2023؛
41. نادية مغني، مطبوعة محاضرات في المحاسبة التحليلية (الجزء الأول)، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2018-2019.

■ القوانين

42. القرار رقم 01 المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25/03/2009، الجزائر.

■ المراجع باللغة الأجنبية

43. Farid Makhlouf, **Comptabilité Analytique**, Pages Bleues, Alger, 2006.
44. Gérard, MELYON, **Comptabilité analytique**, 2 eme edition, Bréal, Paris, France, 2001.
45. Pierre Lessegue, **Gestion de L'entreprise et Comptabilité**, 4eme Edition, Dalloz, 1996.