

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المطلب الأول: التكلفة

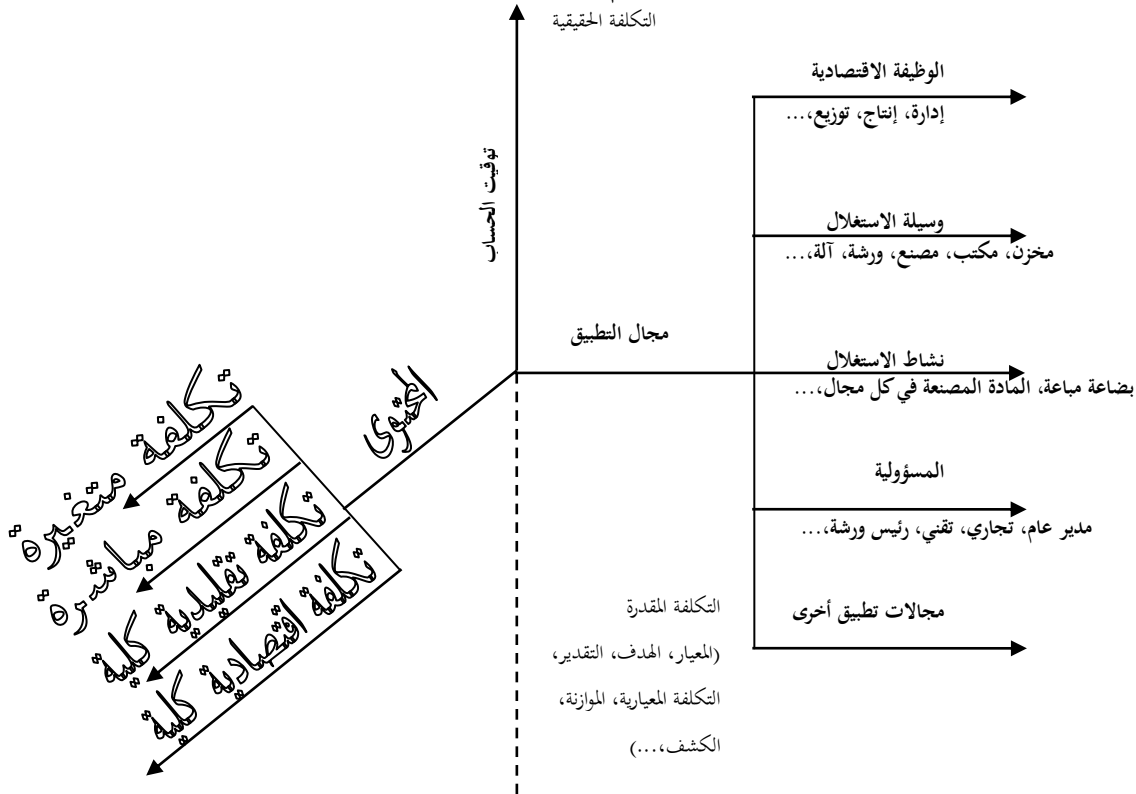
تعددت مفاهيم التكلفة وبين التقارب والتباعد بحسب الباحثين، الأهداف والفترات الزمنية المتعاقبة نتعرف على التكلفة، عناصرها، تبويباتها وسعر التكلفة من خلال هذا المبحث.

1. تعريف التكلفة: إن مفهوم التكلفة والتكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية و الهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة. ولكن هذا لا يمنع من عرض بعض التعاريف المتسلسلة زمنيا:

➤ حسب المخطط المحاسبي الوطني الفرنسي 1982 (PCG)، التكلفة تمثل "مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر على مستوى المخطط المحاسبي. و تعرف بالمميزات الآتية:

- "بمجال تطبيق الحساب": طلبية، منتج، مرحلة إنتاجية...؛
- "المحتوى": الأعباء المختارة في مجموعات أو أجزاء لفترة محددة؛
- "توقيت الحساب": سابق أولا حق (تكلفة التي حدثت) في الفترة المعتبرة"¹.

الشكل رقم (11): مميزات التكلفة.



Source : **contrôle de Gestion et Gestion Prévisionnelle**, BTS comptabilité et gestion-2 eme année, édition fontaine picard, bourg en bresse, 2000/2001, p1.

¹ Abdallah Boughaba, **comptabilité Analytique**, 2ème édition Berti, Alger, 1994, p5

➤ ويذهب أجبالي محمد على "قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"¹.

➤ أما ناصر نور الدين عبد اللطيف فعرّفها على أنها "تمثل تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية)"².

من ما سبق ذكره يمكن تعريف التكلفة على أنها مقدار (بمعنى قابل للقياس) من التضحية بالموارد الاقتصادية ملموسة أو غير ملموسة (مواد، آلات، أجور، الإعلان...) بهدف الحصول على منافع محددة حالية أو مستقبلية. وفي هذا الصدد كثيرا ما يحدث خلط بين المصطلحات تكلفة، مصروف، عبء.

● **التكاليف**: هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج (أو خدمة) انطلاقا من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو لإنتاجه³.

● **مفهوم الأعباء**: هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها وهي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات أو الخدمات.

و بالتالي يمكن تعريفها على أنها مجموعة المبالغ المالية المقدمة للحصول على سلع خدمات أو أعمال وهي تشمل مجموع حسابات صنف (6) في النظام المحاسبي المالي.

كما إن هناك أعباء تتحملها المؤسسة والتي لا تكون مسجلة في الصنف (6).

● مفهوم المصاريف: هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع مواد أو خدمات⁴.

2 تبويب عناصر التكاليف:

اتضح مما سبق أن أغراض محاسبة التكاليف متعددة، بتعدد الأهداف و تنوع القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة و لعل أهمها: تسعير المنتجات، تقييم المخزون، تقييم أداء العاملين، إعداد الموازنات التخطيطية، بحيث يتناسب التبويب في كل حالة مع الهدف من تحليل البيانات، و يتلاءم مع طبيعة القرار المراد اتخاذه. وتستخدم محاسبة التكاليف بعض أو كل طرق التبويب التالية:

1.2 تبويب التكاليف حسب طبيعتها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تبويب التكاليف حسب طبيعتها الى المجموعة الآتية:⁵

■ 60: المشتريات المستهلكة؛

■ 61: الخدمات الخارجية؛

¹ محمد علي أجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 9.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 37.

³ علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، الدار الجامعية، باتنة، الجزائر، 1992، ص 16.

⁴ نفس المرجع، ص 16.

⁵ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 09-110، العدد 19، 2009، ص ص 73-75.

- 62:الخدمات الخارجية الأخرى؛
 - 63:أعباء المستخدمين؛
 - 64:الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛
 - 65:الأعباء العملية الأخرى؛
 - 66:الأعباء المالية؛
 - 67:العناصر غير العادية -الأعباء-؛
 - 68:المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وحسائر القيمة؛
 - 69:الضرائب على النتائج و ما يماثلها.
- 2.2..تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع: تقسم إلى¹:

1. تكاليف الإنتاج أو الصنع؛
2. تكاليف البيع و التسويق؛
3. تكاليف تمويلية و إدارية.

3.2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج: وتنقسم إلى²:

1. تكاليف مباشرة:

- تشمل جميع بنود النفقات الخاصة بالمواد، و الأجور، و المصروفات المباشرة التي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج و تنفق خصيصا لإنتاجه في شكله النهائي.
- يشترط فيها الخصائص الآتية:

◀ وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي؛

◀ سهولة تخصيص و تحميل عنصر التكلفة على وحدة الإنتاج بكل دقة، دون الرجوع إلى قواعد أو إجراءات حكيمه؛

◀ يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها و التعبير عنها بوحدات نقدية.

2. تكاليف غير مباشرة:

- تشمل بنود التكاليف و النفقات التي لها علاقة ارتباط سببية مع أكثر من وحدة إنتاج أي التي لا يمكن نسبتها أو تخصيصها لوحدة منتج معين، و يتم توزيعها بطرق تحكيمية؛
- تشمل: التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل: أجور المشرفين في المصنع، و إهلاك الآلات ومباني المصنع، الوقود ...؛

¹ احمد كلبونة، رأفت سلامة، ليهاب نظمي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2011، ص38.

² نفس المرجع، ص ص39-40.

- و مصروفات البيع و التوزيع مثل: تكلفة مواد التعبئة و التغليف و مصروفات الدعاية و الإعلان وأجور رجال البيع؛
 - و مصروفات إدارية و تمويلية مثال: أجور الإداريين، إيجار المكان، الأدوات الكتابية المستخدمة، ...؛ أي التي تصرف من أجل أكثر من مركز أو للمؤسسة ككل.
- و حيث أن الغرض الأساس من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدة، فإن تكلفة الوحدة للإنتاج النهائي عبارة عن تكلفتها المباشرة، مضافا إليها نصيب عادل من التكلفة غير المباشرة يتم توزيعها بأسس متعارف عليها.

كما صنفها خليل عواد ابوحشيش إلى:¹

- **تكاليف تاريخية (فعلية) وتكاليف معيارية:** تصنف التكاليف تبعا للزمن إلى تكاليف فعلية وتكاليف معيارية، فالأولى تتم معرفة مجموعها في نهاية الفترة. أما الثانية فهي التكاليف التي تحدد مسبقا؛
- **تكاليف يمكن ضبطها وتكاليف لا يمكن ضبطها:** يمكن تصنيف التكاليف لغايات الرقابة و التحكم إلى تكاليف يمكن ضبطها (خاضعة للرقابة و التحكم) وتكاليف لا يمكن ضبطها (غير خاضعة للرقابة و التحكم)؛
- **التكاليف التفاضلية:** التكاليف التفاضلية هي مقدار التغير في مجموع التكاليف الناتج عن تغير حجم الإنتاج؛
- **التكلفة الغارقة:** هي التكاليف المستثمرة في لأصول إنتاجية و لا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي أو التخلص منه قبل ذلك.

و يضيف أحمد محمد نور و آخرون:²

- **تكلفة الفرصة البديلة (الضائعة):** و تعني من الناحية الاقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية؛
- **التكاليف الضمنية:** تعتبر التكاليف الضمنية نوعا من تكلفة الفرصة البديلة، و هي ليست بمثابة تكاليف مدفوعة في عملية مبادلة حدثت فعلا و لكنها متصلة ببعض عملية المشروع؛
- **التكاليف التي يمكن تجنبها و التكاليف التي لا يمكن تجنبها:** و هي التكاليف التي يمكن تجنبها عند الإعراض عن بديل معين (اتخاذ قرار معين). أما التكاليف التي لا يمكن تجنبها فهي التكاليف التي تدفع مهما كان القرار المتخذ؛
- **التكاليف الملائمة و التكاليف الغير ملائمة:** التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستقع إذا اتخذ قرار (بديل معين) و يمكن تجنبها بعدم اتخاذ هذا القرار. أما التكاليف الغير ملائمة فتبقى في جميع البدائل (لا تتأثر بقرار معين)¹.

¹ خليل عواد ابوحشيش، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص ص 56-58.

² أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص 56-59.

- **التكاليف العامة:** و هي تكاليف العنصر أو العملية التي يستفيد منها أكثر من هدف للتكلفة. فمثلا تكاليف قسم الصيانة التصليح تستفيد منها جميع الأقسام و الآلات. و كذلك فإن تكاليف الآلة التي تستخدم في إنتاج منتجات مختلفة تعتبر تكاليف عامة.

5.2. تبويب التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية: و تبويب إلى:²

- **التكاليف الإيرادية:** و هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سبب في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب، الأجور، الفواتير.
- **التكاليف الرأسمالية:** و من مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث و الأراضي.

6.2. تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، حسب سلوكها، و تغييرها مع حجم إنتاج أو النشاط إلى ثلاثة أشكال:³

- عناصر تكاليف متغيرة.
- عناصر تكاليف ثابتة.
- عناصر تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة.

7.2. تبويب التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال: تبويب إلى كل من:⁴

- **تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة:** و هي تكاليف الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، هذه الخصائص يقدرها المستهلك سواء داخلي أو خارجي و يكون مستعد لدفع ثمنها، ومعنى أنها مضيفة للقيمة هو أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو النوعية التي تحتاجها المؤسسة أو المستهلك.
- **تكاليف الأنشطة الغير المضيفة للقيمة:** تكاليف كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيفة للقيمة بمعنى أنها لا تضيف أي قيمة للمنتج و ذلك من وجهة نظر المستهلك .

3. العناصر المكونة للتكاليف: إن اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف، وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل لهذه الأعباء و إضافة أخرى كما يأتي:⁵

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص ص 58-59.

² رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص 82.

³ احمد كلبونة، رأفت سلامة، ليهاب نظمي، مرجع سابق، ص ص 40-41.

⁴ بالاعتماد على: عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المعتم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 282.

⁵ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء بالمؤسسة الاقتصادية، الدار المحمدية، الجزائر، 2010، ص ص 119-120.

1- الأعباء المعتبرة: تدخل في تكوين التكلفة النهائية، تتمثل في المصاريف حسب طبيعتها، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة العامة من المخطط المحاسبي الوطني وكذلك في النظام المحاسبي المالي الجديد.

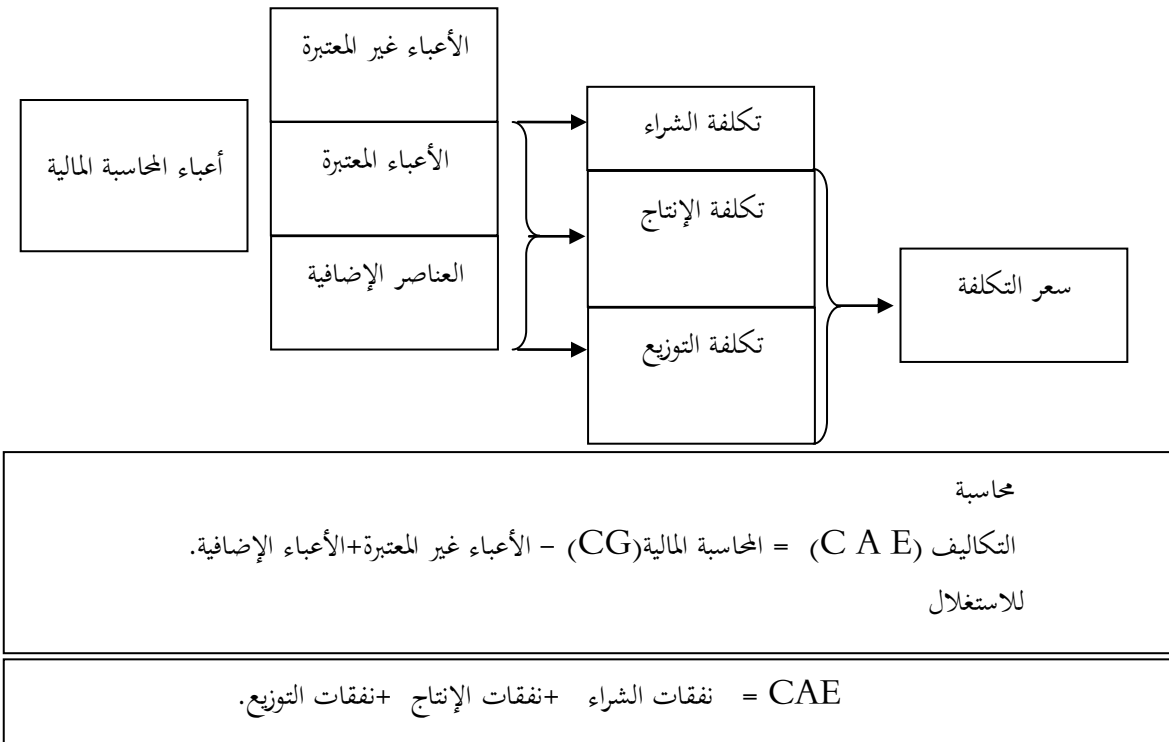
2- الأعباء غير المعتبرة: هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي، مثل المصاريف الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول...؛

- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدني قيم الأصول. المنح غير العادية التي تكون في سنة ولا تكون في أخرى...

3- العناصر الإضافية: هي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية، ولكنها تحسب ضمن التكاليف في محاسبة التكاليف، وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص، وكذلك أجرة صاحب المؤسسة (أجرة عمل المستغل)، والشكل الأتي يوضح العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.

الشكل (12) : الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.



Source : N.Lotmani B.Rebaine, **La comptabilité Analytique**, Edition El Maktaba El Assria, Alger, sans date, p13 .

وتنقسم العناصر الإضافية إلى: ما يلي:¹

1- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عندما تستخدم المؤسسة الأموال الخارجية (الديون)؛ فهي تتحمل عليها فوائد، وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية عند حساب النتيجة، و بالعكس فإن رأس المال الخاص يتم استثماره في المؤسسة وهذا يعني التخلي عن استثماره في مكان آخر مثل إقراضه بفائدة، وهذا ما يسمى بتكلفة الفرصة البديلة ولكي يكون سعر التكلفة ذو معنى ويسمح بقياس إمكانيات المؤسسة، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها وبهذه الطريقة يمكن أن تقارن سعر التكلفة لنفس المنتج مع مؤسسة أخرى مختلفة هيكل التمويل.

مع العلم أن هذه الفائدة على رأس المال الخاص ليست مدفوعة ولا يمكن أن تقيم إلا بطريقة نظرية وتقريبية تبعاً لنسب المقترحة.

2- الدفع لأعمال صاحب المشروع: في المؤسسة الخاصة الفردية يقوم صاحب المشروع بعملية التسيير ويتقاضى مقابلاً يتمثل في نتيجة المؤسسة، ولهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئاً في المحاسبة العامة، أما في الشركات فإن هناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية تقوم بها إطارات ويتقاضون أجوراً تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، كما أن النظرية الاقتصادية لا تميز بين الربح الإجمالي وأجرة صاحب المشروع، و لكي تتوصل المؤسسة إلى سعر تكلفة ذو معنى وتستطيع مقارنته مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة فردية أو في وحدة اقتصادية، يجب الأخذ بعين الاعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الأولى مبلغاً نظرياً يمثل أجرة صاحب المشروع.

أما الأعباء غير المعتبرة تتمثل في العناصر التالية:²

- الرسوم التي لا تبقى نهائياً كعبء على المؤسسة مثل الرسم على القيمة المضافة
- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية.
- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي واليومي ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونة قضية معينة أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 22.

² نفس المرجع، ص 23.

4. سعر التكلفة

هو مجموع عناصر الأعباء التي، تتعلق بالمرحلة النهائية، لمنتوج أو خدمة معينه، حيث نفقات التوزيع تكون

محتواة¹

سعر التكلفة هو مجموع أعباء تختلف من مؤسسة إلى أخرى كالأتي:²

من اجل المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات+مصاريف الشراء

سعر التكلفة=تكلفة الشراء+مصاريف البيع

من اجل المؤسسة الصناعية:

تكلفة شراء المادة الأولية = ثمن شراء المادة الأولية + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة = تكلفة الشراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج

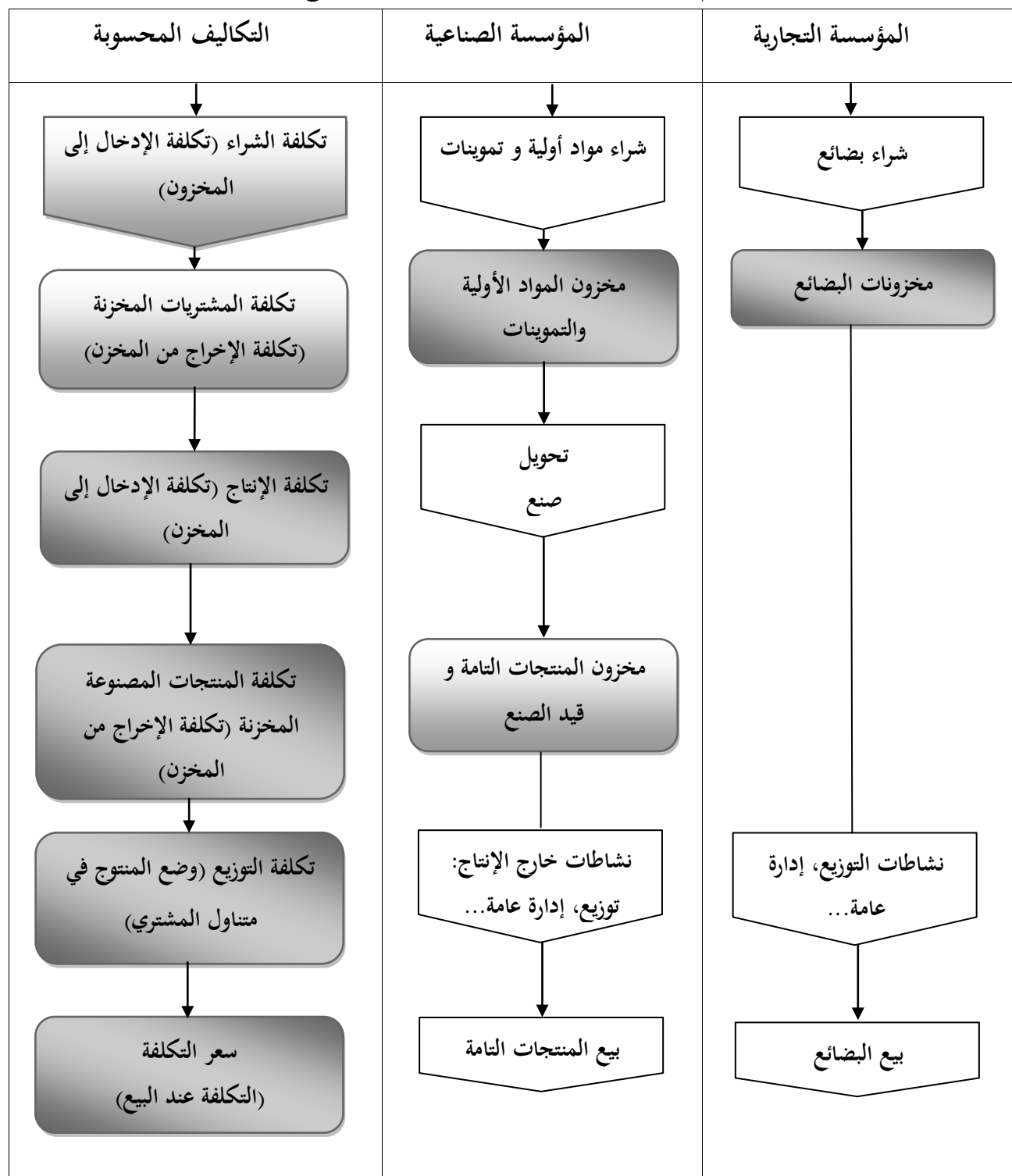
سعر التكلفة للمنتجات المباعة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + مصاريف البيع (التوزيع).

والشكل الأتي يوضح هذه المراحل:

¹N.Lotmani B.Rebaine, **op cit**, P6.

²IDEM , pp 6-7.

الشكل رقم (13) : مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة.



Source : Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, 2eme édition, Bréal Edition, Paris, 2001, p 12.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو المحاسبة الصناعية واحدة من أهم المحاسبات، ومن هنا نتساءل ما هي محاسبة التكاليف؟ كيف نشأت؟ وما هي وظائفها وأهدافها؟ هذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

1. تعريف محاسبة التكاليف:

➤ توجد العديد من التعاريف منها تعريف Beatrice و Grandguilot اللذان عرفاها انطلاقاً من المواضيع التي تدرسها على أنها المحاسبة التي:¹

- تحسب ← تكاليف مختلف الوظائف الممارسة من قبل المؤسسة؛
- تحدد ← أسس التقدم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة (المخزونات)؛
- تفسر ← النتائج بحسابها لتكاليف المنتوجات؛
- تشرح ← الفروقات بين العناصر التقديرية و العناصر الفعلية للمنتجات من أجل مقارنتها بأسعار البيع؛
- تضع ← التقديرات لأعباء.

➤ أما Lasary فعرفها على أنها "نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعته محيطها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف و أسعار التكلفة. باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير"².

➤ أما T Horengern فيرى أن محاسبة التكاليف هي "المحاسبة الإدارية مضافاً إليها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية"³.

➤ ويذهب Maher إلى أنها "حقل من الحقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية"⁴.

➤ وحسب D. Boussard محاسبة التكاليف تسيير تمتد في الكثير من المؤسسات معلومات نقدية و مادية على مساعدة المسؤولين في اتخاذ قراراتهم"⁵.

إذن يمكن القول بان "محاسبة التكاليف هي حقل من حقول المحاسبة وأداة من أدوات التسيير يهتم بالدرجة الأولى بدراسة وحساب التكاليف ومراقبتها لمختلف الوظائف الممارسة من طرف المؤسسة، وتمتد المسيرين بمعلومات عن التدفقات الداخلية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات التسييرية".

¹ Beatrice Ferancis Grandguilot, **Comptabilité analytique**, Galino édition, Paris, 2002, P 11.

² LASARY , **La comptabilité analytique**, El Dar El Othmania, Algérie, 2007, P22 .

³ اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص23 .

⁴ نفس المرجع، ص23.

⁵ Daniel Boussard, **comptabilité Analytique**, Chihab, Alger, 1995, p3 .

2. التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:

من المستحيل تحديد تاريخ دقيق لظهور محاسبة التكاليف والتقنيات التي تركز عليها، ببساطة يمكننا إعطاء بعض المعالم¹:

✓ منذ العصور القديمة، أمثلة التقدير التقريبي للتكاليف من اجل دعم القرارات و تخفيض مخاطر الأخطاء، بداية في الميدان الفلاحي منذ القرن XV^e، في هذا القطاع الناشئ.

✓ بالنسبة لفترة الثورة الصناعية، توجد مؤسسات قبل اخذ القرارات شعرت بحاجتها لوضع هذه الأخيرة بناء على معلومات رقمية خاصة بتكاليفهم، هكذا، على سبيل المثال شركة Carron كانت مؤسسة معادن اسكتلندية تأسست سنة 1975. في ذلك الوقت، المسيرين طبقوا نظام لحساب التكاليف لمراقبة الأداء لكل إدارة، بتوزيع النفقات العامة بينهم و تثبيت الأسعار التنازل الداخلية، لكن هذه التكاليف بقيت قليلة الدقة، وكان بالأحرى التقدير.

✓ انطلاقا من الثورة الصناعية وعلى امتداد القرن XIX^e، محاسبة التكاليف تطورت بشكل كبير. بعد 1860، تعميم كتيبات محاسبة التكاليف كان سريع. تقنية حساب "سعر التكلفة" أنقنت؛ فبدت الرغبة في تطوير تحليل الأعباء (المباشرة وغير المباشرة، ثابتة ومتغيرة)، مفهوم عتبة المردودية، تقييم مخرجات المخزونات و، ابتداء من سنوات 1880، تطور حساب وتسجيل الاهتلاكات.

✓ في بداية القرن XX^e، Taylor قدم مفهوم المعيار الصادر من فكرة قياس الانحرافات و التسيير بالاستثناءات. المراقبة عن بعد، بالأرقام يحل جزئيا محل المراقبة المباشرة بالرؤساء.

✓ في 1915، Gantt اقترح معالجة للأعباء الهيكلية التي أصبحت تحميل العقلاني للأعباء الثابتة. استأنف في 1928 من Rimailho (أب المخطط المحاسبي الفرنسي).

وهكذا توالى التطورات بظهور طرق حديثة مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة وغير ذلك من الطرق التي فرضتها عيوب الطرق السابقة، إلى إن أصبحت محاسبة التكاليف على ما هي عليه الآن.

3. وظائف محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تخفيف الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تخفيض المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن الوظائف بالشكل الآتي:²

¹Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, **contrôle de gestion**, 6eme Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002, p20.

²إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص 24-26.

الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وان هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

الوظيفة التحليلية: وتعتبر الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتزنت مع اسمها حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة.

الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عنصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها...، ودراسة أسباب هذه الانحرافات .

الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بسابقتها، حيث بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسات من اجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق. ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء و اقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

4. أهداف المحاسبة التكاليف: تعددت أهداف محاسبة التكاليف وحسب J M Clark يمكن تلخيصها في:¹

- ✓ المساعدة على تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة؛
- ✓ المساعدة على تخفيض الحد الأدنى لتخفيض الأسعار؛
- ✓ تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة؛
- ✓ مراقبة المخزونات؛
- ✓ تحديد قيمة المخزونات؛
- ✓ اختبار فعالية مختلف الدوائر؛
- ✓ الكشف عن الضياع، التبذير والاختلاسات؛
- ✓ الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط وتكلفة الإنتاج؛

¹ Henri. Bouquin, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, Sirey, sans maison d'édition, 1997, p15.

✓ ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى

لها علاقة بكل فروع المحاسبة نوردتها في ما يأتي:

1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: هناك علاقة وطيدة بين المحاسبين نظرا لان المحاسبة المالية تعتبر مصدرا هاما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض المالمين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية¹، إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن أن نلخصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم(3) : أوجه الاختلافات بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الهدف بين المحاسبين	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية. تحديد الميزانية العامة لأخر السنة. تهتم بدورة الاستغلال والوضعية المالية	تهدف إلى تحديد نتيجة السنة المؤسسة السنوية(أو الفصلية أو الشهرية) بصفة منفصلة لكل منتج على حدة. تهتم بدورة الاستغلال.
المدة الزمنية	خلال السنة المالية، وقد تحدد ميزانيات أو نتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية.	فترة التحليل العادية شهر وفي الحالات الخاصة الفصل أو السنة.
مصدر المعلومات	المعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب.	تستعمل المعلومات الصادرة من المحاسبة المالية. معلومات أخرى. كما تستعمل أساليب تحليل مختلفة مثل نقطة الصفر... الخ.
الحسابات التي تستعملها	تستعمل المحاسبة المالية حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف و الإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام.	المحاسبة التحليلية تستعمل الحسابات المنعكسة Comptes Réfléchis .
مستعملي النوعين	المدير، العمال، المتعاملين معها	مسيرو المؤسسة .

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على: ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص ص 11-12.

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 11.

ونضيف بالنسبة لباقي الحسابات ما يأتي:¹

2. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.

3. علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية: تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب و الأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

4. علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات: إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من اجل التوصل إلى نتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.

5. علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج الى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من اجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.

المطلب الرابع: محاسبة المواد ومصاريف العاملين

من بين أهم المشاكل التكاليفية مشكلة تقييم المخزون وحساب الأجور وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المطلب باختصار.

1 تكلفة المواد:

يشكل عنصر المواد أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية و الأهمية النسبية له تأتي لأنه يشكل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج إضافة إلى تشكيله نسبة أكبر قد تكون في رؤوس أموال المستثمرين لموارد الشركة، و عنصر تكلفة المواد يشكل المواد الخام أو المواد النصف مصنعة، أو التامة الصنع في مؤسسة معينة و تعتبر مادة أولية في مؤسسة أخرى.²

في الحقيقة أن إصدار المواد من المخازن الذي سيتم بناء عليه طلب من الأقسام، الذي يحدد الغاية من طلب المواد و عندما تصرف المواد إلى القسم الطالب من المخزن و ترسل نسخة من ذلك المستند إلى دائرة الحسابات، يبدأ عمل دائرة

¹عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص20.

² إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 59.

الحسابات في تسعير المواد الصادرة من المخازن إلى تلك الأقسام و ذلك لتحديد تكلفة المواد الأولية غير المباشرة التي تحمل على وحدة المنتج¹.

و هناك عدة طرق لتسعير المصادر المخزني و لعل أهم هذه الطرق هي:²

1.1 طريقة الوارد أولا صادر أولا:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من أقدم المشتريات (أقدم أسعار الشراء)، و بالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أحدث المشتريات (أحدث أسعار الشراء)، و نتوقع في ظل التضخم و ارتفاع الأسعار أن ترتفع تكلفة مخزون آخر الفترة بينما تنخفض تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

2.1 طريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من أحدث المشتريات (أحدث أسعار الشراء)، و بالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أقدم المشتريات (أقدم أسعار الشراء)، و نتوقع في ظل التضخم و ارتفاع الأسعار أن تنخفض تكلفة مخزون آخر فترة بينما ترتفع تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

3.1 طريقة المتوسط المرجح:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من خلال متوسط أسعار الشراء، كما يتم تقييم تكلفة المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن أيضا من خلال متوسط أسعار الشراء، و بالتالي نتوقع أن تكون تكلفة كل منهما وسطا بين الطريقتين السابقتين.

2. مصاريف العاملين: تعتبر اليد العاملة المحرك الرئيسي للنشاط الاقتصادي داخل المؤسسة حيث يقوم بأعمال و

وظائف ترتب عليها مصاريف تسمى بمصاريف العاملين. تحتل هذه المصاريف مكانة هامة في تكوين تكلفة

الإنتاج و تتراوح نسبة هذه المصاريف بين 15% و 35% من سعر التكلفة، و هذا حسب القطاع الصناعي³.

1.2 مكونات مصاريف العاملين:

مصاريف العاملين جد متنوعة إذ تتكون من:⁴

- رواتب و أجور: و هي مصاريف مترتبة عن الأعمال المقدمة للمؤسسة من طرف العمال بكل فئاتهم المهنية؛
- ساعات إضافية: و هي أعباء ناتجة عن أعمال إضافية أداها العمال لتلبية الطلب المتزايد مثلا أو العمل خارج أوقات العمل العادية...؛
- مصاريف العطل المدفوعة: و التي هي حق من حقوق العمال و تتمثل في التمتع بشهر أو أكثر (حسب المناطق الجغرافية) كعطلة مدفوعة الأجر مرة كل سنة؛

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ط1، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص ص 50-51.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 247.

³ على رحال، مرجع سابق، ص 21.

⁴ على رحال، مرجع سابق، ص 21.

- علاوات: و هي مصاريف تدفع في شكل تشجيعات لبلوغ أهداف معينة مثل المردودية الفردية والجماعية الوصول إلى نسبة معينة من رقم الأعمال و كذلك علاوات على مناصب المسؤولية؛
حاليا، تقدر المكافأة الفردية أو الجماعية انطلاقا من أيام العمل الفعلية في الشهر. بتعبير آخر يتركز نظام الحصول على المكافأة داخل المؤسسات على الحضور الفعلي دون الغياب.

أن هذا النظام ليس فعالا في نظرنا، ذلك أن المكافأة يجب أن لا تمنح على الحضور لمكان العمل فحسب بل على الفعالية في الإنتاج أيضا بحيث يتحقق تخفيض في التكلفة و تزداد بذلك المردودية. يستحسن أيضا أن تربط مبالغ المكافأة طرديا بمبالغ أو نسبة تخفيض مصاريف الاستغلال، أو بزيادة إنتاجية العمل و الاستعمال الرشيد لمختلف وسائل المؤسسة.

- أجور الشركاء: بطبيعتهم أصحاب رأس المال أو جزء منه أو أصحاب وسائل الإنتاج.

- تعويضات: و التي تمثل نفقات مدفوعة من المؤسسة حسب المنطقة الجغرافية الموجود فيها العامل، نفقات النقل، السكن...

زيادة على هذه المصاريف، تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور و تتمثل في الاشتراكات الاجتماعية نذكر منها:

◀ اشتراكات في الضمان الاجتماعي و صناديق التعاون؛

◀ اشتراكات في صناديق الشيخوخة و التقاعد و أحداث العمل؛

مصاريف الرواتب و الأجور تمثل الجزء الأكبر من مصاريف العاملين.

2.2 تحديد تكلفة العمل

و ذلك عن طريق حصر و قياس عنصر العمل، و يقتضي تحقيق ذلك القيام بالخطوات التالية:¹

أ. تسجيل الوقت، و جمع البيانات طبقا لنوع العمل الذي يستحق عنه الأجر.

ب. تحديد "إجمالي الأجور" المستحقة للعاملين خلال الدفع (للساعة، أو اليوم، أو للأسبوع أو الشهر).

ت. تحديد عناصر "تكلفة العمل" الأجر الأساس، الأجر الصافي، مقابل الإجازات المدفوعة، الحوافز، وتكلفة العمل

الأخرى كالمزايا (النقدية و العينية) العلاج، الغذاء، السكن، الانتقال... وغيرها.

ث. تحديد إجمالي الاستقطاعات الواجب خصمها من إجمالي الأجور المستحقة عن نفس الفترة.

ج. تحديد صافي في الأجور المستحقة للعاملين حسب أساس الدفع المتبع في المؤسسة.

¹ أحمد كلبونة، رأفت سلامة، ايهاب نظمي، مرجع سابق، ص ص 229-230.

3.2 طرق دفع الأجور:

ينقسم نظام دفع الأجور إلى طريقتين أساسيتين هما:¹

1 طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج).

2 طريقة الأجر الزمني.

و قد تفرعت عن هاتين الطريقتين طرق متعددة لدفع الجور لعل أهمها:²

← طريقة تايلور؛

← طريقة هالسي؛

← طريقة روان؛

← طريقة المكافآت الجماعية؛

← طريقة المشاركة في الأرباح.

و فيما يلي نشرح الطريقتين الرئيسيتين:³

1.3.2 طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج):

يدفع الأجر في هذه الطريقة، على أساس تحديد أجر عن كل وحدة إنتاج يقوم بإنتاجها العامل، و في هذه الطريقة يجب تحديد "الزمن المعياري" اللازم لإنتاج "الوحدة" من المنتج فإذا كان الزمن المعياري لإنتاج الوحدة (5 دقائق) يكون معدل الإنتاج المعياري للساعة، (12 وحدة) فإذا كان أساس دفع الجور 120 فلس في الساعة إذا أجر القطعة يكون 10 فلسا.

و هذا يعني أن أجر العامل يحسب على أساس "ضرب" معدل أجر القطعة X معدل الإنتاج المعياري للوحدات في الساعة أي أجر العامل في الساعة = 10 x 12 وحدة = 120 فلسا.

2.3.2 طريقة الأجر الزمني:

يدفع الأجر في هذه الطريقة على أساس الوقت (الزمن) الذي يقضيه العامل في المصنع، بصرف النظر عن كمية الإنتاج التي ينتجها، سواء كان الأجر (يومي أو أسبوعي أو شهري).

هذه الطريقة شائعة في كثير من المصانع، و تجد قبولا من صاحب العمل و العاملين، و تتميز بالبساطة و السهولة في احتساب الأجور، و خاصة في حالة صعوبة قياس مقدار العمل الذي يؤديه العامل، كما تتميز بقلة تكاليفها.

¹ أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، مرجع سابق، ص 231.

² نفس المرجع، ص 232.

³ نفس المرجع، ص 232.

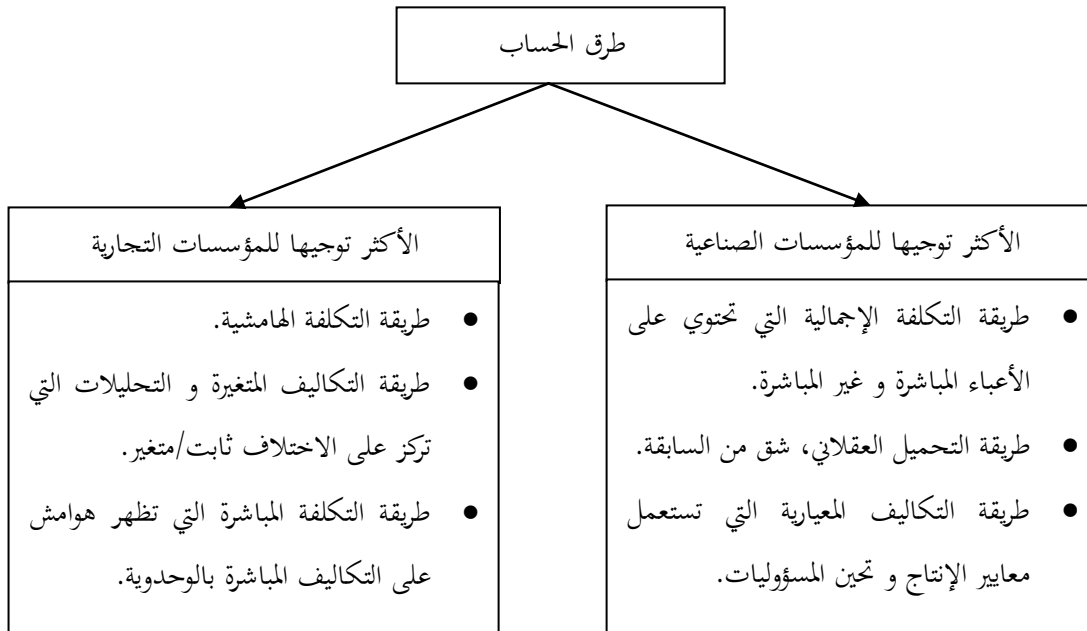
المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق منها:



وفي هذا الإطار صنف Daniel Boussard و Tho Lho Thanh الطرق التقليدية إلى مجموعتين يوضحهما الشكل الآتي:

الشكل (14) : طرق حساب التكاليف.



Source : Daniel.Boussard, Tho.Lho Thanh, **comptabilité analytique**, édition chihab, Algerie, 1995, P 7.

وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب يسبقها عملية التحليل الآتية:¹

- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية، بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات، بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف الشراء فقط.
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به، عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم، فبينما تسجل المحاسبة العامة إجمالي النفقات على المستخدمين فقط فإن المحاسبة التحليلية تتطرق إلى التحليل الدقيق للزمن وكميات العمل الموفرة تختلف النشاطات في المؤسسة والمصاريف التي تنجم عنها، ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة، أو لإنتاج منتج أو خدمة معينة.
- تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
- كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة (المعتبرة) المباشرة وغير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على المنتوجات. وفيما يلي سنعرض الطرق سالفة الذكر بالترتيب الزمني.

المطلب الأول: . طريقة التكاليف الكلية

طريقة التكلفة الكلية التي تدعى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، استمدت من الأعمال المنجزة قبل الحرب العالمية الثانية من طرف المقدم Rimailho في Segos وتم إعادة استخدامها من طرف المخطط المحاسبي 1947م وأصبحت النظام الأساسي في المخطط المحاسبي 1982م². وتعد الأكثر قدما، وتختلف عن الطرق الأخرى بخاصية مزدوجة تتمثل في:³

- مجال حسابها التاريخي أو أثرها الرجعي؛
- اتساع مجال تطبيقها الذي يتكون من مجموع التكاليف المستخدمة من اجل إنتاج وتوزيع المنتجات؛ وقبل التطرق لخطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة يجدر بنا التفرقة بين مصطلحين مهمين هما:

التحميل والتخصيص حيث يقصد ب:⁴

- التخصيص: يتعلق بتوزيع الأعباء بدون حساب وسيطي. (بدون وسائط).
- التحميل: يتعلق بتوزيع الأعباء بحساب وسيطي.

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص31.

² Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, 2eme Edition, Vuibert, France, 1999, p14.

³ Idem, p13

⁴ Gérard Melyon, op cit, p25.

1.1 خطوات تنفيذ طريقة التكلفة الكلية

- ينبغي تحديد مدة الدورة ثم تحديد الأعباء الخاصة بالدورة ؛
- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المؤسسة؛
- تحليل الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة؛
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية؛
- تخصص الأعباء المباشرة دون وسائط للمنتجات المتعلقة بها؛
- تحمل الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل الرئيسية والثانوية، ويكون ذلك على مرحلتين:

- التوزيع الأولي. على كل الأقسام.
 - التوزيع الثانوي. من الأقسام الثانوية للرئيسية. باستخدام نسب (مفاتيح) التوزيع.
- تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة باستعمال وحدات العمل.
- تنفيذ الخطوات السابقة يقتضي القيام بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، وهذا يفرض علينا التساؤل ما هو مركز التحليل؟

2.1 تعريف مراكز التحليل

عرفها محمد سعيد اوكيل: "هي عبارة عن أقسام متجانسة في الوظيفة أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو أجزاء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة بحسب نوع نشاطها وتقاس فعاليتها بوحدة معينة قد تكون، وحدة إنتاج ذاتها، حجم مبيعات، فترة عمل"¹.

أما T.Saada و آخرون فقد ذهب إلى أن: "مراكز التحليل تعرف على أنها أجزاء محاسبية مجمعة، قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية بالتكاليف أو سعر التكلفة، عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لحساباتها". نظريا تقسيم المؤسسة لمراكز تحليل يمكن القيام به دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة. لكن عمليا عموما يفضل أن ينجز كوسيلة لرقابة التسيير نستخدمها انطلاقا من التقسيم الحقيقي للمؤسسة والمرتبطة بممارسة المسؤوليات. مراكز التحليل تأخذ اسم مركز المصاريف، أقسام، مركز النشاط، مركز العمل. و كرئيس مصلحة لمسؤولية مركز أو مراكز متعددة، هذا ما يسمح بتجميع التكاليف حسب الوظائف.

ومن وجهة نظر المعالجة المحاسبية، يوجد تصنيفين كبيرين لمراكز التحليل هما:²

¹ محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ج 1، دار الافاق، الجزائر، بدون تاريخ، ص ص 98-99.

²Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, op cit, pp 15-16.

المراكز الرئيسية: هي تلك المراكز التي تستخدم وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة: التمويل، الورشات، المصالح التجارية وتخزين المنتجات التامة. نشاط هذه المراكز يمثل تركيب دورة شراء-إنتاج-بيع.

المراكز الثانوية: لها دور تسيير عوامل الإنتاج المستخدمة من طرف المؤسسة: تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد و المنشآت (الصيانة، تدفئة، امن، ...)، التسيير المالي (فوترة، خزينة، ...). تؤمن بصفة أساسية وظائف التنسيق و التنظيم الداخلية للمؤسسة.

بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية تأتي خطوة توزيع الأعباء غير المباشرة على هذه المراكز وهذا يمر بما يأتي:

3.1 التوزيع الأولي: هذا التحميل يمثل العملية الأولى - الأعباء نحو سعر التكلفة للمنتوج النهائي، من خلال الأقسام توزيع الأعباء غير مباشرة للمحاسبة التحليلية بين الأقسام الثانوية والرئيسية بواسطة المفاتيح وهي نسب موضوعة مقدما. هذه الطريقة تنجز في إطار جدول بمدخلين (في السطور توجد الأعباء والأعمدة توجد الأقسام)¹، وهذا ما يبينه الشكل الأتي:

الجدول رقم(4) : التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأعباء	المجموع للتوزيع	القسم الثانوي 1	القسم الثانوي 2	القسم الرئيسي 1	القسم الرئيسي 2	القسم الرئيسي 3
العبء I	T1	t 1T1	t 2T1	t 3T1	t 4T1	t 5T1
العبء II	T2	t 1T2	t 2T2	t 3T2	t 4T2	t 5T2
العبء III	T3	t 1T3	t 2T3	t 3T3	t 4T3	t 5T3
العبء IV	T4	t 1T4	t 2T4	t 3T4	t 4T4	t 5T4
.
.
العبء ن	T n	t 1T n	t 2T n	t 3T n	t 4T n	t 5T n
مجموع التوزيع الأولي.	Ti	مجموع ق ث الأول	مجموع ق ث الثاني	مجموع ق ر الأول	مجموع ق ر الثاني	مجموع ق ر الثالث

Source : Adnen Ben Fadhel, op cit, p74 .

¹ Adnen Ben Fadhel, **Comptabilité Analytique**, Centre De Publication Universitaire, Tunis, 2003, p73 .

4.1 التوزيع الثانوي: هذه المرحلة الثانية الكبيرة حيث توجه نفقات الأقسام الثانوية نحو الأقسام الرئيسية، بواسطة مفاتيح التوزيع، في شكل، نسب أو أجزاء، هي التحسيد المحاسبي لطبيعة العلاقة الواقعية بين الأقسام الثانوية و الأقسام الرئيسية ; الأولى تعطي الخدمات للثانية من اجل مساعدتها في تصنيع و بيع المنتجات. هذا يشرح لماذا الأقسام الثانوية يجب أن تصب محتواها من الأعباء في المراكز العملية¹.
غالباً ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلاً قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول. وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها:²

◀ التوزيع المباشر للأقسام خدمات الإنتاج: حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام خدمات الإنتاج، كل على حدى، على أقسام الإنتاج و حسب أساس توزيع يتناسب مع نوع الخدمات التي يقدمها القسم الإنتاجي.

◀ طريقة التوزيع التنازلي: وثقا لهذه الطريقة يؤخذ بالحسبان استفادة جميع مراكز التكاليف من نشاطات و خدمات مراكز خدمات الإنتاج، و يتم توزيع التكاليف غير المباشرة لمراكز خدمات الإنتاج التي تؤدي خدمات لأكثر عدد من المراكز الأخرى سواء كانت إنتاجية أو خدمية، ثم بعد ذلك يأتي المركز الخدمي الذي يليه في الخدمات على المراكز الأخرى، ثم الذي يليه وهكذا.

◀ طريقة التوزيع التبادلي: وفقا لهذه الطريقة فإن الخدمات المقدمة من الأقسام الخدمية تكون متبادلة معهم أيضا، أي بعبارة أخرى كل قسم خدمي يقدم خدماته إلى جميع الأقسام، و في نفس الوقت يأخذ خدمات من بقية الأقسام الأخرى.

◀ طريقة التوزيع الرياضية (الجبرية): حسب هذه الطريقة يتم تحديد معادلة رياضية (جبرية) لكل قسم خدمي تعبر عن أن تكاليف القسم هي عبارة عن تكاليفه من التوزيع الأولي مضافا إليه حصته من خدمات الأقسام الخدمية، و هذه الطريقة هي مشابهة لطريقة التوزيع التبادلي، ولكي يتجنب عملية التكرار الحسابي، فإنه يتم التعويض عن ذلك بمعادلة جبرية لكل قسم.

بعد اختيار الطريقة المناسبة للتوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة نقوم بالتوزيع الثانوي اعتمادا على مفاتيح التوزيع، فما هي مفاتيح التوزيع؟

ويرى علي رحال انه في هذه المرحلة: " يجب تحديد نسب لتوزيع هذه المصاريف تسمى مفاتيح التوزيع، وهذه النسب يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى³.

¹ Adnen Ben Fadhel, op cit, p75.

² عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص ص 87-92.

³ علي رحال، مرجع سابق، ص 49.

بعد تحديد مفاتيح التوزيع والقيام بتوزيع الاعباء غير المباشرة على المراكز الرئيسية، يجب تحميل هذه الاخيرة على المنتجات وهذا يتم من خلال وحدات العمل. فما هي وحدات العمل؟

5.1 وحدات العمل: هي وحدات لقياس نشاط الاقسام، بعد تجميع الاعباء داخل كل قسم

ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، انتقاء وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل الاعباء المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها¹.

اختيار وحدة العمل: إن مشكلة اختيار وحدة القياس المعبرة عن نشاط القسم من بين عدة وحدات يمكن حلها بواسطة حساب معاملات الارتباط مع اختيار المعامل الأقرب من الواحد الصحيح².

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

معامل الارتباط يساوي :

حيث :

r = معامل الارتباط.

X = مبلغ مصاريف القسم.

Y = وحدة القياس.

6.1 تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة: وتتم هذه الخطوة الاخيرة

مرورا بما يلي³:

• تحديد تكلفة وحدة العمل: من خلال العلاقة الآتية:

تكلفة وحدة العمل المختارة = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم

عدد وحدات العمل

ثم: التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمرّ بها المنتج لإنتاجه وتوزيعه (بجمع التكاليف المباشرة للمرحلة مع التكاليف غير المباشرة لها أيضا)، وبالتالي نصل إلى سعر التكلفة.

ويمكن اختصار تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في الثلاث مراحل الرئيسية الآتية:

I. تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات؛

II. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل؛ وتوزيع الاعباء غير المباشرة (توزيع أولي وثانوي).

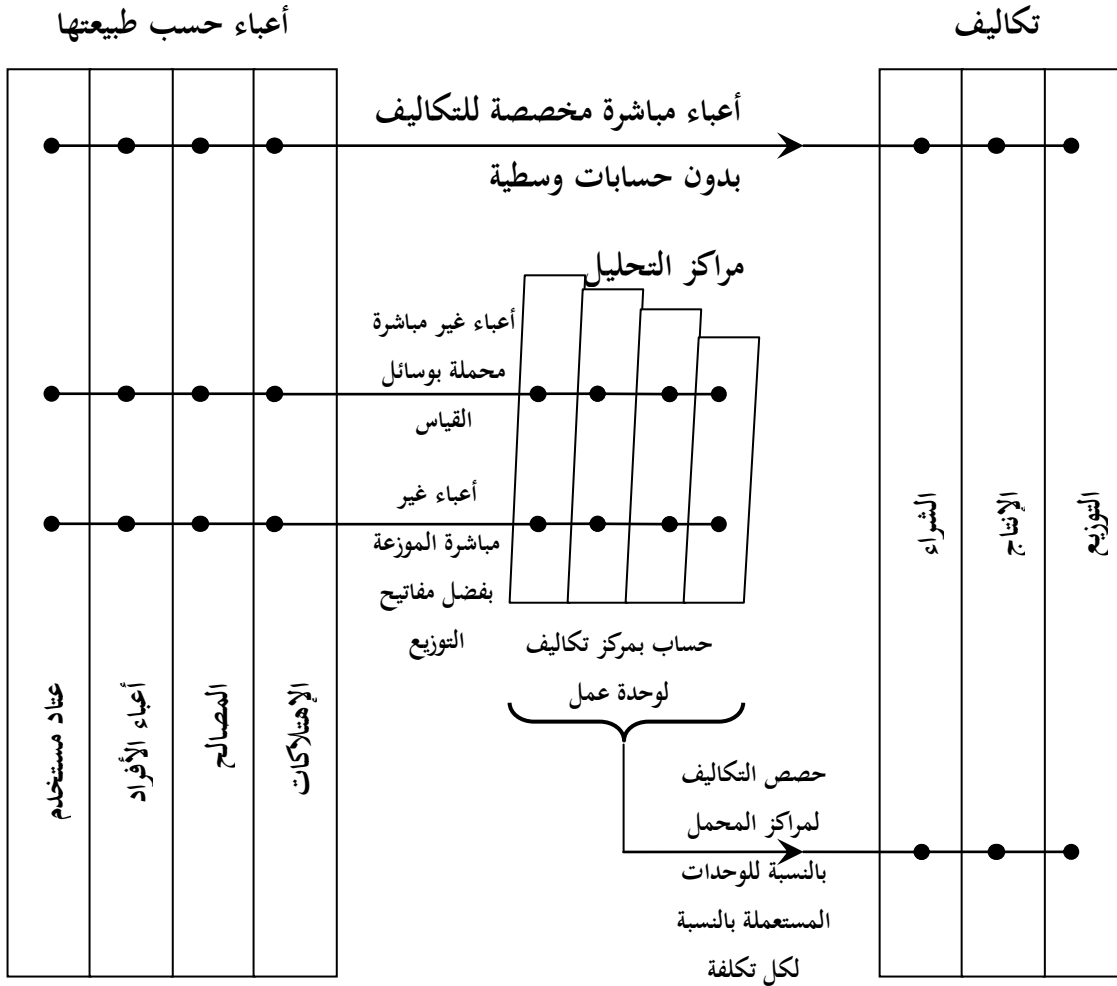
¹Alain . Burlaud . et .Claude Simon, **Comptabilité de Gestion**, Vuibert, France, 1993, p23 .

²علي رحال، مرجع سابق، ص36.

³بالاعتماد على: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، الدار المحمدية، الجزائر، 1999، صص36-37.

III. تحميل الابعاء غير المباشرة للمنتجات باستخدام وحدات العمل.
 هذه الخطوات نوضحها من خلال الشكل الاتي:

الشكل (15) : تخصيص، توزيع و تحميل الأعباء المباشرة و غير المباشرة.



Source : R.Barré, R.Lory, M.Richez, **Comptabilité analytique d'exploitation**, istra, Strasbourg, 1983, P 59.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية: طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المباشرة

طرق التكاليف الجزئية هي طرق تعتمد جزء من التكلفة بعكس الطريقة الكلية التي تعتمد على كامل التكلفة، حيث ينطوي هذا الأسلوب على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجزء من مجموع أو إجمالي التكاليف كان تحمل وحدات الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط أو بالتكاليف المتغيرة فقط أو بالتكاليف المستغلة فقط. ويعتبر هذا الأسلوب الأساس الذي تقوم عليه مجموعة من الطرق¹، أهمها:

¹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف الصناعية، اثرء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص.73.

- طريقة التكاليف المتغيرة بشقيها.
- طريقة التحميل العقلاني.
- طريقة التكلفة الهامشية (الحدية).
- طريقة التكاليف المباشرة.
- طريقة الانحرافات المعيارية.

1. طريقة التكاليف المتغيرة

هي أول طريقة من طرق التكاليف الجزئية وتسمى أيضا طريقة التكلفة المباشرة، وتقوم على التمييز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة. وترتكز على عدم اخذ سوى حسابات التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة للفترة تحمل على حساب النتيجة التحليلية لنفس الفترة.¹ و حسب بعض المراجع ظهرت هذه الطريقة سنة 1936 عند ج ن هاريس تحت اسم DIRECT COSTING وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات الى اوربا وبالضبط الى إنجلترا باسم Marginal Costing ثم الى فرنسا مما سبب خلطا كثيرا بينها و بين طريقة التكاليف المباشرة بالرغم من اختلاف المضمون. لكنهم غيروها لاحقا وأصبحت باسم VARIABLE COSTING التكاليف المتغيرة. بالإضافة إلى الخلط مع طريقة التكاليف الهامشية عند الانجليزية حيث تحسب هذه الطريقة النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغيرة مما أدى إلى إعطائها هذا التشابه مع هذه الأخيرة بالرغم من عدم وجود أي رابط سواء في المبادئ أو الاستعمالات.²

1.1 تقسيم الاعباء في طريقة التكاليف المتغيرة: تقسم الاعباء حسب هذه الطريقة الى ما يأتي:

الشكل رقم (16) : تقسيم الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة.

	أعباء متغيرة	أعباء ثابتة
أعباء مباشرة	I	IV
أعباء غير مباشرة	III	II

Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit, P 53.

حيث :³

- الاعباء المتغيرة المباشرة: انها في الاساس استهلاكات المواد، المقاوله من الباطن، اليد العاملة المباشرة عندما تكون في مجال الساعات الإضافية، والطاقة، هذه الاعباء تخصص لتكلفة مختلف المنتوجات بدون صعوبات.

¹Ginette .Raimbault, **comptabilité Analytique et Gestion Prévisionnelle**, Edition Chihab, Batna,Alger, 1994, P17.

²ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، صص 136-137.

³ Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, op cit, pp 53-54..

- الأعباء الثابتة غير المباشرة: هذه المجموعة، التي تميل لان تصبح مهمة أكثر فاكثراً، تشمل كل النفقات العامة، الإدارية، جزء مهم من النفقات التجارية وايضا تكاليف الانتاج (عتاد الانتاج متعددة الأغراض، نفقات البحث-التطوير-دراسة الطرق...) والمشتريات. هذه الأعباء معزولة ومجمعة لكن في شكل كتلة مشتركة والتي لا تخضع لاي معالجة مكتملة، هنا يكمن ايجابية المهمة لطريقة التي، بالمقارنة مع التكلفة الكلية تتجنب التكامل والطابع للتوزيع وللتحميل لهذه الأعباء.

- الأعباء متغيرة غير المباشرة: لا تستطيع الارتباط بحسابات التكلفة المختلفة للمنتجات بدون المرور من مركز تحليل، اذن بدون معالجة قبلية. ولكن تختلف حسب مستوى النشاط اذن ينبغي ايضا تحديد التعريف. نجد في هذه المجموعة نفقات الاضاءة و التدفئة للورشات اين نصنع عدة منتجات.

- الأعباء الثابتة المباشرة: هي تلك التي نستطيع تخصيصها مباشرة لتكلفة المنتجات والتي، بالاضافة، مستقلة عن مستوى النشاط. يمكن ان تكون يد عاملة مباشرة في حالة العمال يتقاضون اجورهم شهريا...
وتحتوي هذه الطريقة على شقين هما:¹

✓ طريقة التكاليف المباشرة او التكلفة المتغيرة البسيطة؛

✓ طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة والتي تجمع بين التكلفة المتغيرة و التكلفة المباشرة.

وسنقوم بدراسة الطريقة عموما والخطوط المشتركة بين شقيها الحديث و القديم ومن ثم نمر على كل شق لوحده لإبراز جانب اختلافه عن الآخر.

2.1. مبدأ الطريقة: ويختلف من الطريقة القديمة إلى الحديثة حيث:²

طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة: تخصيص كل الأعباء المتغيرة وتجميع الأعباء الثابتة لمختلف المنتجات من اجل الحصول على تكلفتها المتغيرة، وتجميع الأعباء الثابتة في كتلة متشابهة غير متميزة (بدون ان تعتبر).
طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: (والتي سنها لاحقاً)، التفرقة بين الأعباء الثابتة المباشرة/ الأعباء الثابتة غير المباشرة تصبح ناجعة، بمعنى تفيدنا بان نضيف التكلفة الثابتة المباشرة بدلا من التكلفة المتغيرة فحسب. في حساب هامش المساهمة .

3.1 افتراضات طريقة التكاليف المتغيرة: وتقوم هذه الطريقة على مجموعة من الافتراضات هي:³

1 - يمكن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة؛

2 - تظل التكاليف الثابتة كما هي دون تغيير على خريطة التعادل Break even chart؛

¹ :Abdallah Boughaba, .op cit, p301.

² Toufik .Saada et Les autre, op cit, p54.

³ نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، لبنان، 1987، ص 139.

- 3 - تتغير التكاليف المتغيرة تغيراً تناسبياً مع حجم الإنتاج (أي أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت)؛
- 4 - تظل الأسعار ثابتة خلال فترة التحليل؛
- 5 - أسعار المواد الأولية وعناصر الإنتاج الأخرى لا تتغير خلال فترة التحليل؛
- 6 - معدلات الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج لا تتأثر بتقلبات الإنتاج؛
- 7 - يفترض هذا التحليل أن حجم الإنتاج هو الوحيد الذي يؤثر على التكاليف؛
- 8 - يغطي التحليل منتجا واحداً أو يفترض أن تشكيلة المبيعات Sales Mix سيتم الاحتفاظ بها مع تغيرات الحجم؛
- 9 - التغييرات في المخزون السلعي غير كبيرة ومهملة.

ويستخدم المسيرون طريقة التكاليف المتغيرة للإجابة عن مجموعة من الأسئلة مثل:¹

- كم سيتأثر إجمالي الإيرادات وإجمالي التكاليف إذا حدثت تغيرات في مستوى الإنتاج؟
- وإذا حدثت تغيرات في مستوى الإنتاج كيف سيتغير سعر البيع؟

4.1 المؤشرات التيسيرية: يوفر استخدام هذه الطريقة مجموعة من المؤشرات التيسيرية أهمها:

❖ **نقطة التعادل:** وتسمى أيضا النقطة الميتة، رقم الأعمال الحرج²، عتبة المردودية وتمثل كمية المخرجات المباعة التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف، أي كمية المخرجات المباعة التي يكون عندها دخل التشغيل مساويا للصفر³. ويمكن حسابها بثلاث طرق:

- طريقة هامش المساهمة؛
- الطريقة الجبرية؛
- الطريقة البيانية.

الطريقة الجبرية: وتسمى أيضا طريقة المعادلة حيث يتم تحديد نقطة التعادل من خلال المعادلة التكاليف تساوي الإيرادات. وقد تكون بالكمية أو بالقيمة أو الزمن.

$$CA=CF+CV$$

نقطة التعادل بالكمية:

$$P.Q=CF+Q.CV/U$$

$$Q(P-CV/U)=CF$$

$$Q^* = \frac{CF}{P-CV/U}$$

$$MCV/U$$

¹ بالاعتماد على: تشارلز هورنجر، سريكانت داتار، جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ج1، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، ص97.

² Daniel Bousard, op cit, p14.

³ تشارلز هورنجر، سريكانت داتار، جورج فوستر، مرجع سابق، ص101.

نقطة التعادل بالقيمة:

$$CA=CF+CV$$

$$CA=CF+ CV.CA$$

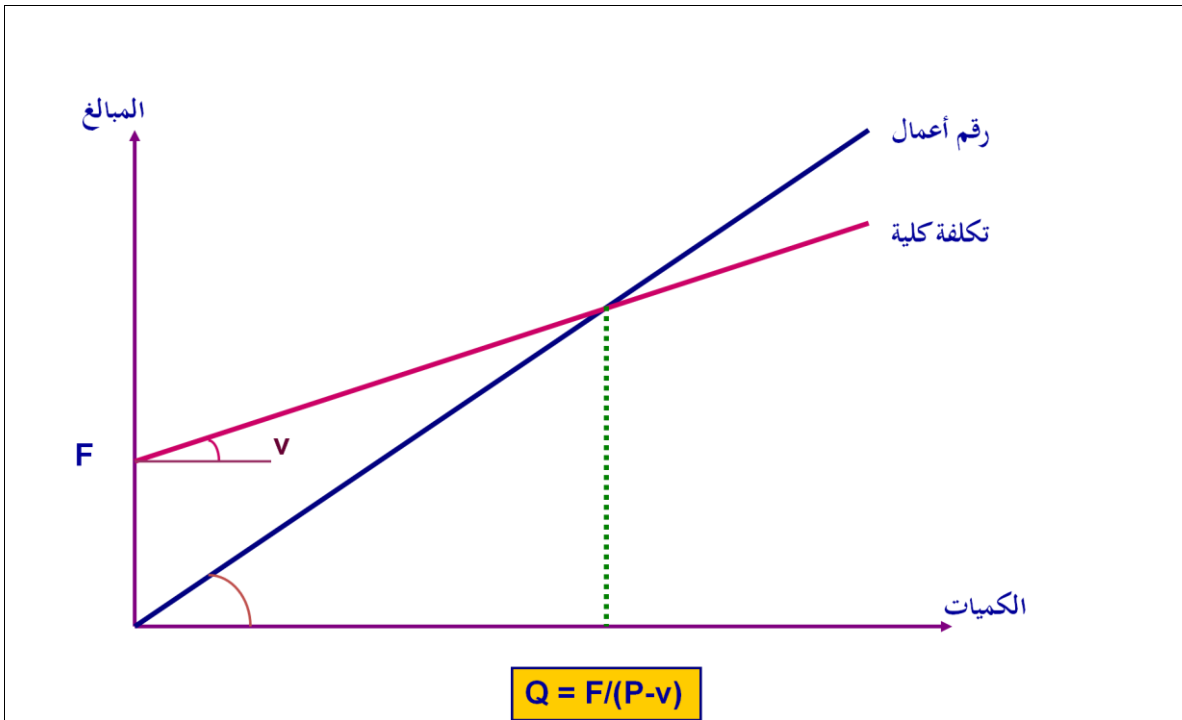
$$CA$$

$$CA^* = \frac{CF.CA}{MCV}^1 .$$

$$MCV$$

نقطة التعادل بيانياً: وتتحدد بعدة طرق منها طريقة تقاطع إجمالي التكاليف والإيرادات، طبقاً لهذه الطريقة فإنه يتم تمثيل خط إجمالي التكاليف وخط إجمالي الإيراد بيانياً وذلك لتحديد نقطة تقاطعهما²، والشكل الأتي يوضح ذلك.

الشكل (17) : التمثيل البياني لنقطة التعادل.



Source : Henri. Bouquin, **Comptabilité de gestion**, 4^e éd, Edition Economica,. Paris, 2006, P 10

❖ **هامش الأمان:** يعرف هامش الأمان على أساس أنه الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، وهو يمثل أقل رقم أعمال ممكن أن تتحمله المؤسسة دون أن تقع في الخسارة¹.

¹ Abdallah Boughaba.,op cit, p 294.

² تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، مرجع سابق، ص 103.

ويحسب بالعلاقة:

$$MS=CA-CA^*$$

حيث:

MS: هامش الامان

CA: رقم الاعمال

CA*: نقطة التعادل بالقيمة.

وايضا يمكن حسابها بالكمية بالعلاقة الآتية:

$$MS=Q-Q^*$$

حيث ان: Q: الكمية المنتجة.

Q*: نقطة التعادل بالكمية.

وهو يعني ببساطة مدى بعد المؤسسة عن منطقة الخسارة، أو بعبارة أخرى هو أقصى نسبة انخفاض في المبيعات يمكن تحملها دون الوقوع في خسارة.

- إذا كان هامش الأمان $0 >$ تحقق خسائر؛

- إذا كان هامش الأمان $0 <$ فإن المؤسسة تحقق أرباحاً؛

- إذا كان هامش الأمان $0 =$ فإن المؤسسة لا تحقق لا أرباحاً ولا خسائر.

و تقوم الإدارة المالية بحساب هذا المؤشر من أجل معرفة ما هو الهامش المسموح للمؤسسة؟ و ما هو المستوى الذي يجب أن لا ينزل تحته نشاط المؤسسة؟ و بالتالي تتمكن المؤسسة من تقييم نشاطها و مدى بعدها عن منطقة الخطر و اتخاذ الإجراءات الضرورية.

2. طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: لتدارك مجموعة الأخطاء والنقائص التي سجلتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة .

طريقة التكاليف المباشرة البسيطة تتمثل في الأخذ بعين الاعتبار في تكلفة المنتج أو النشاط فقط التكاليف المتغيرة (في أغلبها متغيرة)².

مراحل الحساب: نقدمها من خلال المراحل التالية:³

- حساب الهامش على التكاليف المتغيرة (MCV) بطرح رقم الاعمال (CA) من التكاليف المتغيرة (CV)؛

- على الهامش على التكاليف المتغيرة اذن ان يغطي المصاريف الثابتة (CF) ويعطي ربحاً (R)؛

من ماسبق نتبين ثلاث حالات:

✓ ان يكون الهامش أكبر من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة موجبة؛

¹ Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7 eme edition, economica, paris, 2000, p. 101.

² Abdalla Boughaba, op cit, p 303.

³ على رحال، مرجع سابق، ص ص 70-71.

- ✓ ان يكون الهامش اقل من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة سلبية؛
 - ✓ ان يكون الهامش مساويا تماما للتكاليف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة صفر =0.
- والجدول الاتي يوضح طريقة حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة.
- الجدول رقم (5) : حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.**

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم -الأعباء المتغيرة =الهامش على التكلفة المتغيرة -التكاليف الثابتة =النتيجة		100

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 180.

حساب النتيجة الاجمالية في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: من اجل الحصول على الربح او الخسارة الاجمالية للمؤسسة للمحاسبة التحليلية، يجب القيام بالمجموع الجبري لكل مساهمات التحليلية ويقتطع من هذا المجموع المبلغ الاجمالي للاعباء الثابتة¹.

3. طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

هذه الطريقة تدعى ايضا "التكاليف المباشرة المتطورة". او "طريقة المساهمات"، او ايضا طريقة الهوامش والنتائج بالمنتجات". هذا التعدد في التسميات سببه عدم تعريفها من المخطط المحاسبي. اذن هذه الطريقة عمليا اكثر استعمالا من طريقة التكاليف المباشرة، مثلا².

وتعرف التكلفة الخاصة: "التكلفة الخاصة" تحتوي على العناصر الاتية:³

- التكلفة المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة)؛
- الاعباء الثابتة المباشرة (او "الخاصة").

طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة هي مزيج بين التكلفة المتغيرة والتكلفة المباشرة. طريقة التكاليف المتطورة تتبنى نفس خطوات طريقة التكاليف البسيطة، باستثناء الوصول الى الهامش على التكاليف المتغيرة بعد المساهمة، على مستوى النفقات الثابتة الفروق التالية:⁴

¹ Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, 4 eme edition Dunod, Paris, 2003, p172 .

² Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, op cit, p139.

³ Idem, p 139.

⁴ Abdallah Boughaba, **Comptabilite Analytique D'Exploitation**, Tome 2, Berti Edition, Alger, 1991, p49.

✓ الأعباء الثابتة المباشرة التي نوزعها بين الفروع المختلفة للنشاط.

✓ الأعباء الثابتة غير المباشرة المشتركة بين كافة فروع النشاطات.

إذن بالإضافة للهامش على التكاليف المتغيرة بعد المساهمة، التكلفة المتغيرة المتطورة تسمح بالحصول على هامش

آخر: الهامش على التكلفة الخاصة. هذه الأخيرة يحصل عليها كما يلي:¹

الهامش/التكلفة الخاصة = هامش/تكلفة متغيرة بعد المساهمة - نفقات ثابتة مباشرة.

حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: يوضحها الجدول الآتي :

الجدول رقم (6) : حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

العناصر	المبلغ
رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة (مباشرة و غير مباشرة). = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة = الهامش على التكلفة الخاصة (الهامش الاجمالي) _ التكلفة الثابتة غير المباشرة = النتيجة.	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على. بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 182.

النتيجة الإجمالية للمؤسسة: كما في حالة طريقة التكاليف المتغيرة، لا يكفي من اجل إيجاد النتيجة

الإجمالية جمع المساهمات التحليلية و إنما يجب اقتطاع الأعباء الثابتة غير المباشرة².

فائدة طريقة التكاليف المتغيرة: و نختصرها كما يأتي:³

- تحديد عتبة المردودية؛
- تحديد شروط البيع من خلال القبول بتصريف المنتجات بأسعار ملائمة؛
- إنجاز دراسات تقديرية من خلال ميزانيات الإنتاج و البيع؛
- تحديد الحجم الأمثل للمبيعات؛
- اتخاذ القرارات المتعلقة بإقضاء منتج أو تشكيلة منتجات لا توفر عائدا مقبولا.

¹Idem, p 49.

² Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit , p191.

³ عيسى جرادى، محاسبة التكاليف، دار الشهاب، الجزائر، بدون تاريخ، ص ص 159-160.

4. طريقة التكاليف المباشرة

إن نظرية التكاليف المباشرة تنطوي على تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة وتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا تحمل على الإنتاج بل تعتبر نفقات فترية (زمنية) يستدعيها النشاط و من ثم تحمل وفقا لهذه النظرية على حساب الأرباح والخسائر. و بذلك فإن الوحدات المنتجة طبقا لهذه النظرية تحمل بعناصر التكاليف الإنتاجية المباشرة فقط والوحدات المباعة تحمل بكل من عناصر تكاليف الإنتاج المباشر وعناصر تكاليف التسويق المباشر فقط. وهذا يعني أن هذه النظرية تعتبر عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة و عناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة و كذلك عناصر التكاليف الإدارية التمويلية باعتبارها أعباء عامة لا تدخل ضمن التكاليف و بالتالي تحمل هذه العناصر على حساب الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة المالية و ذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة و المباعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط¹.

1.4 تطبيق طريقة التكاليف المباشرة

طريقة التكاليف المباشرة تحدد الأداء لمنتوج انطلاقا من الهامش على التكلفة المباشرة تطبيق طريقة التكاليف المباشرة يتطلب أربع مراحل:²

1 حساب رقم أعمال النشاط.

2 تعداد وتقسيم الأعباء في الأعباء المباشرة، الأعباء غير المباشرة المحملة بدون غموض والتكاليف الأخرى. هذه التكاليف تجمع الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة كما يوضحها الجدول الآتي:

الجدول رقم(7): الأعباء المعتبرة حسب طريقة التكاليف المباشرة.

العناصر	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
الأعباء المباشرة	معتبرة	معتبرة
الأعباء غير المباشرة المحملة بدون لبس	معتبرة	معتبرة
الأعباء غير المباشرة غير المحملة بدون غموض	غير معتبرة	غير معتبرة
المجموع	التكلفة المتغيرة	التكلفة الثابتة

Source : Gérard Melyon, op cit, p172.

3 حساب الهامش على التكلفة المباشرة.

الهامش يتعلق بالفرق بين سعر البيع والتكلفة. إذا كانت هذه التكلفة مباشرة، الهامش يدعى هامش على تكلفة مباشرة.

هامش على تكلفة مباشرة = رقم الأعمال - التكلفة المباشرة.

¹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، مرجع سابق، ص78.

²Gérard Melyon, op cit, p172.

الهامش على التكلفة المباشرة يمكن ان يشرح بنسبة مئوية مقارنة برقم الاعمال. وتدعى بمعدل الهامش على التكلفة المباشرة.

$$\text{معدل الهامش على التكلفة المباشرة} = \frac{\text{الهامش على التكلفة المباشرة}}{\text{رقم الاعمال}} \times 100$$

4 - حساب النتيجة التحليلية

النتيجة تتعلق بالفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والتكاليف غير المحملة بدون غموض.

النتيجة = الهامش على التكلفة المباشرة - ا لتكلفة غير المحملة بدون غموض.

الجدول الاتي يوضح طريقة الحساب حسب طريقة التكاليف المباشرة

الجدول رقم (8) : حساب النتيجة بطريقة التكلفة المباشرة.

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المباشرة = الهامش على التكلفة المباشرة - التكاليف الثابتة = النتيجة		100

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على Gérard Melyon, .op cit, p 171.

المطلب الثالث: طرق التكاليف الجزئية: طريقة التحميل العقلاني

جاءت طريقة التحميل العقلاني لمواجهة الانتقادات الموجهة لكل من طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المتغيرة، حيث نجد الأولى تقوم بتحميل كافة الأعباء للمنتوجات، طلبيات، أنشطة. أما الثانية فتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتمثل في الأعباء المتغيرة فقط. بينما الأعباء الثابتة فتحمل جملة واحدة على نتيجة الدورة تعود أصول هذه الطريقة إلى أعمال هنري كانت المنتمي إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل OST، سنة 1915¹.

1. تعريف التحميل العقلاني: التحميل يقال له عقلائي عندما جزء الاعباء الثابتة يحسب مقارنة بمستوى النشاط المحتمل (المقدر) المعرف كعادي².

¹ Djamel.Khoutra, L.Thierry, **Comptabilité de gestion**, Edition. Ellipses, France, 1996, p53.

²Omar Boukhezar, **Principes De Comptabilité Analytique**, sans maison d'edition, sans date, p79.

2. تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

استعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يتطلب التحديد المسبق لمستوى التنفيذ لكل مركز للمؤسسة ككل - وتعريف المقصود بالنشاط الطبيعي .

تعريف النشاط الطبيعي: بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة ،النشاط العادي يتعلق بالنشاط النظري الأقصى مخفضا منه الخسارة للنشاط (زمن العطلة،توقف العمل،الصيانة) وللقیود الهيكلية للمنظمة(تغيير الفرق،معوقات الاختناقات)¹.

تعريف النشاط الحقيقي:النشاط الحقيقي يلاحظ في نفس الوحدة وفي نفس الفترة للنشاط العادي.بعبارة فترة المؤشر مقارنة الأعباء الثابتة الحقيقية بالأعباء الثابتة المحملة بغرض تحديد مستوى النشاط².

مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: التحميل العقلاني يتمثل في تحويل الأعباء الثابتة المدرجة الى تكاليف على مستوى الأنشطة،في الواقع العملي هذا يمر بمراحل³:

✓ عزل الأعباء الثابتة (CF) عن بقية الأعباء؛

✓ تحديد معامل التحميل العقلاني؛

$$K = \text{نشاط حقيقي} / \text{نشاط طبيعي} = n/N$$

✓ حساب الأعباء الثابتة المدرجة في التكاليف الثابتة (CF1) بضرب الأعباء الثابتة الحقيقية (CFR) بمعامل التحميل العقلاني؛

$$CF1 = CFR \times K$$

✓ حساب الفرق بين الأعباء الثابتة الحقيقية و الأعباء الثابتة المدرجة؛

$$CF1 - CFR$$

هذا الفرق قد يكون⁴:

• معامل التحميل < 1 : النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية ، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب ، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية الفرق يضاف إلى النتيجة.

• معامل التحميل $= 1$ = النشاط الفعلي = النشاط الحقيقي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل ، ثم تحميلها فعليا وبصفة كلية ، وعليه فإن الفرق يكون معدوما ، وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

• معامل التحميل > 1 :النشاط الفعلي > النشاط العادي

¹Gérard Melyon, op cit, p176.

² Idem, p176.

³Toufik Saada et les autre,op cit, p81.

⁴سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر، ص82 .

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقاتها بشكل عادي ، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية الفرق يطرح من النتيجة لأنه خسارة، لان المؤسسة انفقت أكثر مما كان يجب عليها ان تنفق نتيجة ضعف النشاط.

3. حساب النتيجة

ويتم الحصول على تكلفة المنتج من خلال جمع الاعباء المتغيرة و الاعباء الثابتة المحملة. بمعنى:¹
التكلفة الاجمالية للمنتج بالنحميل العقلاني = الاعباء المتغيرة + الاعباء الثابتة . معامل التحميل العقلاني
= الاعباء المتغيرة + الاعباء الثابتة. n/N

4. صياغة التحميل العقلاني، تمثيل بياني

ويمكن تمثيل التحميل العقلاني بيانيا من خلال الخطوات الاتية:²
نرمز إلى:

CF : الأعباء الثابتة المتعلقة بالنشاط العادي.

CV : الأعباء المتغيرة المتعلقة بالنشاط الحقيقي.

AR : النشاط الحقيقي .

AN : النشاط العادي.

تكلفة التحميل العقلاني $(Cir) = CV + CF \frac{AR}{AN}$

و التغير في التحميل العقلاني Dir يساوي:

$$Dir = CV - CF \frac{AR}{AN} = CF(1 - \frac{AR}{AN})$$

وباستعمال المعادلات الاتية كمثال:

$$- \text{التكلفة العامة الحقيقية } Y1 \text{ يساوي إلى } Y1 = 25.000 + X6.5$$

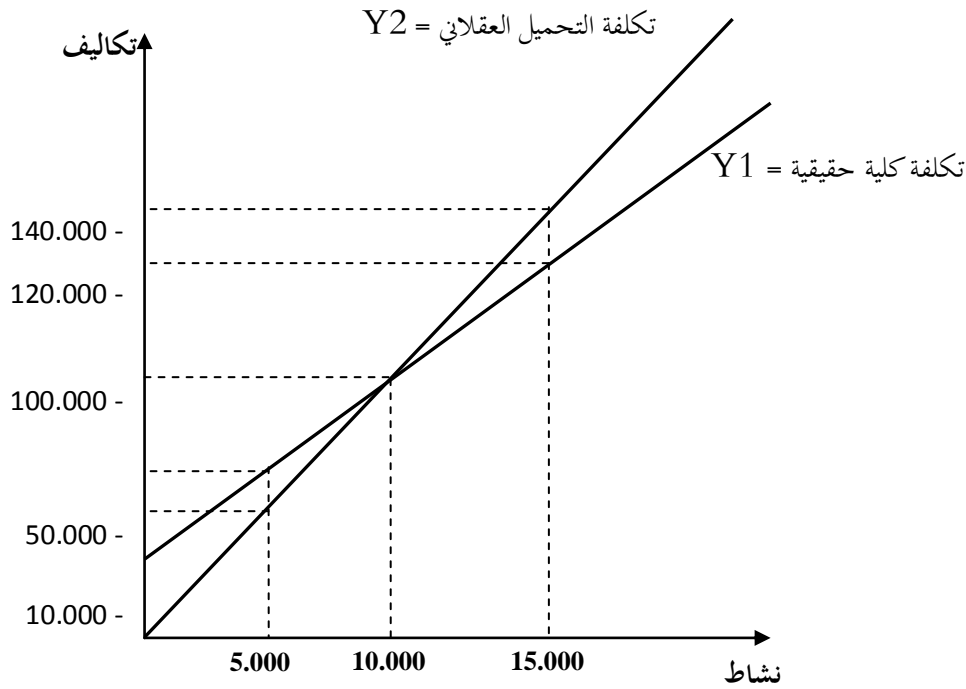
$$- \text{تكلفة التحميل العقلاني } Y2 \text{ يساوي إلى : } Y = X9$$

أين نحصل على التمثيل البياني التالي:

¹ Laurence Le Galo, **Calcul et Analyse des Coûts**, DUT GEA, 2ème année, 2007-2008, p11.

² Abdallah .Boughaba, opcit, P 326.

الشكل (18) : التمثيل البياني للتحميل العقلاني



Source : Abdallah .Boughaba, opcit, p 326.

المطلب الرابع: طرق التكاليف الجزئية : طريقة التكلفة الهامشية

إن مستوى التشغيل في المؤسسة يعد من المعطيات المتغيرة وتكون أسباب التغير إما لظروف خارجية أو بناء على رغبة مسيري المؤسسة في إحداث التغيير من أجل زيادة المردودية ، و سواء كانت الأولى أو الثانية فإن المؤسسة تتخذ قراراتها بشأن التغيير بناء على دراسة آثاره على ربحية وهيكلية التكاليف ودائما ينطلق التحليل من الحجم كأساس لتحديد أفضل وضعية ومقارنة الربح الناتج أو الكلفة عند مستويات مختلفة من الإنتاج وتأثير ذلك على النتيجة وبالتالي فإن المؤسسة تكون دائما في حالة رقابة لنشاطها، ومن بين التقنيات التي تستعمل في تلك المهمة نجد تقنية التكلفة الهامشية، وقد استعملت من قبل الاقتصاديين الرأسماليين وأساس نظريتهم هو التحليل الحدي للتكلفة لآخر وحدة منتجة أو مبيعة، بحيث يدرسون كل الوضعيات لرفع الإنتاج إلى الحد الذي تساوي فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها¹ .

1. تعريف التكلفة الهامشية

➤ عرف L. Dubrulle وD. Jourdain التكلفة الهامشية على أنها " تكلفة الوحدة المنتجة و المبيعة الأخيرة"² .

➤ عرفها محمد سعيد أوكيل ب " التكاليف الهامشية بصورة أخرى هي تكاليف الوحدات الإضافية(او حتى الوحدة الإضافية) التي يضيفها المشروع بالنسبة إلى حجم معين من الإنتاج في ظروف طبيعية.او هي أيضا عبارة عن

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية . تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 179 .

²Louis Dubrulle, Didier Jourdain ,op cit, p269

الارتفاع في مجمل التكاليف التي يسببها الارتفاع في حجم الانتاج. والانتاج هنا مأخوذ بصفة عامة اي سواء كان انتاج المواد او السلع و انتاج الخدمات"¹.
للتكلفة الهامشية ثلاثة انواع هي:²

✓ **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشي:** غالبا ماتوزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل؛

✓ **تكلفة إنتاج هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي استلزمها إنتاج وحدة إضافية؛

✓ **تكلفة توزيع هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية.

وللتوضيح يقول D Jourdain و L Dubrulle ما يأتي:³

○ مفهوم التكلفة الهامشية كذلك مفيد من اجل النظر في التكلفة التقديرية للمنتجات الجديدة أو المنتجات المصنعة بفضل زيادة الطاقة الإنتاجية (مع الحدود التي سوف نحددها مؤخرًا).

○ التكلفة الهامشية تشتمل دائما على أعباء متغيرة إضافية بسبب وجود زيادة في الإنتاج، هذه الأعباء المتغيرة تستطيع أن تكون مباشرة (مواد أولية، يد عاملة) أو غير مباشرة (استهلاكات الطاقة مثلا...).

○ التكلفة الهامشية ممكن أن تحتوي أعباء ثابتة إذا كان يجب تعديل هيكل المؤسسة، تكون بصفة عامة مرتبطة بارتفاع الإنتاج (إنشاء و اهتلاكات الآلات الإضافية، مكافأة مسؤول عن منتج من اجل نشاط جديد...).

طريقة التكلفة الحدية تساعد على الإجابة على الأسئلة مثل:

○ هل زيادة الإنتاج يعود بالنفع؟

○ قبول طلبات إضافية أو رفضها؟

هل من المفيد خفض مستوى النشاط التجاري؟

ما هو المستوى الأمثل من النشاط التجاري للشركة؟

2. التحليل الرياضي للتكلفة الهامشية

يمكن تحليل التكلفة الهامشية رياضيا انطلاقا من الخطوات الآتية:⁴

1. التكلفة الإجمالية:

إذا سمينا X عدد الوحدات المنتجة، التكلفة الإجمالية تكتب كالتالي: $C = f(x)$

نستطيع أن نؤكد في الحالة العامة بأنها معادلة من الدرجة الثالثة بما أن المنحنى يحتوي على نقطة انعطاف.

¹ محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ج2 دار الافاق، الجزائر، بدون تاريخ، ص68.

² ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 180.

³ Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit, P269.

⁴ Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit, P276.

2. التكلفة الهامشية:

إذا اعتبرنا التزايد Δx انطلاقا من الإنتاج x_0 ، التكلفة الإضافية هي:

و التكلفة الهامشية للوحدة تكون كالتالي:

$$m = \frac{\Delta C}{\Delta x} = \frac{f(x_0 + \Delta x) - f(x_0)}{\Delta x}$$

بالتعريف، عندما $\Delta x \rightarrow 0, m \rightarrow C' \text{ ou } f'(x)$ ، بمعنى مشتقة التكلفة الإجمالية C .

فيما يلي، نضع $m = f'(x)$

3. التكلفة الوسطية:

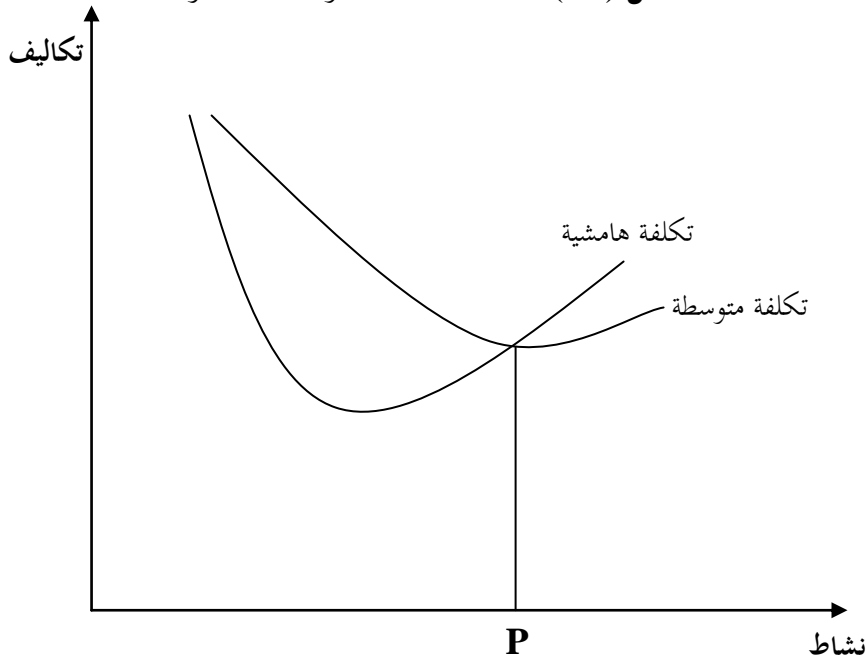
تكلفة الوحدة المتوسطة هي: $u = C/x = f(x)/x$

إذا:

$C = f(x)$	التكلفة الإجمالية
$m = f'(x)$	التكلفة الهامشية
$u = f(x)/x$	التكلفة الوسطية

الشكل (19): التكلفة الهامشية و التكلفة المتوسطة.

4. التمثيل البياني



Source : L.Dubrulle, D.Jourdain, opcit, P 271.

المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية والطرق الحديثة لحساب التكاليف.

المطلب الأول: طريقة التكاليف المعيارية

من خلال المبحثين السابقين تعرفنا على طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية وتشارك كل هاتاه الطرق في اثرها الرجعي حيث انه يجب انتظار نهاية الفترة التكاليفية حتى تتمكن من حساب سعر التكلفة، في حين أن طريقة التكاليف المعيارية التي سنتعرف عليها من خلال المطلب تتميز ببعدها الزمني المستقبلي على عكس الطرق السابقة .

1. تعريف التكاليف المعيارية

من اجل تعريف التكاليف المعيارية يجب التركيز على الجوانب الآتية:¹

- الأسلوب العلمي في المعايير.
- واقعية المعايير .
- الهدف التخطيطي و الرقابي للمعايير .

وبذلك يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها: "تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها، وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة، بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة"².

2. الافتراضات الواقعية لطريقة التكاليف المعيارية

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من الفرضيات هي:³

- سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات والمخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية، مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر: مدى تعقد المواصفات الفنية والهندسية للمنتج النهائي، والعمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه، حجم الإنتاج المخطط والمحقق، مستوى الطاقة المتاحة والمستعملة، طول زمن دورة التشغيل.
- إذا توافرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فإنها تتم بمعاملات متناقصة بما يتماشى مع منطق قانون تناقص الغلة في الفكر الاقتصادي، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الاحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة.
- أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط والتنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء خلال تلك الفترة.
- ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له وتحديد المسؤول عنها، من أجل تحسين الأداء مستقبلاً.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 28.

² نفس المرجع، ص 28.

³ أبو زيد كمال خليفة و آخرون، محاسبة التكاليف، ج 2، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص ص 83-84.

3. تعريف الانحراف: هو الفرق بين التكلفة المحققة (او الحقيقية) و التكلفة التي يجب ان تحقق وتدعى المعيارية¹، حيث يحسب بإحدى المعادلتين الآتيتين:²

الانحراف = التكلفة الحقيقية التاريخية - التكلفة المحددة مسبقا.

الانحراف = التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية.

ويمكن حساب الانحراف لكل من: انحراف كمية وانحراف السعر وانحراف مشترك.

✓ انحراف الأعباء المباشرة: وينقسم إلى:

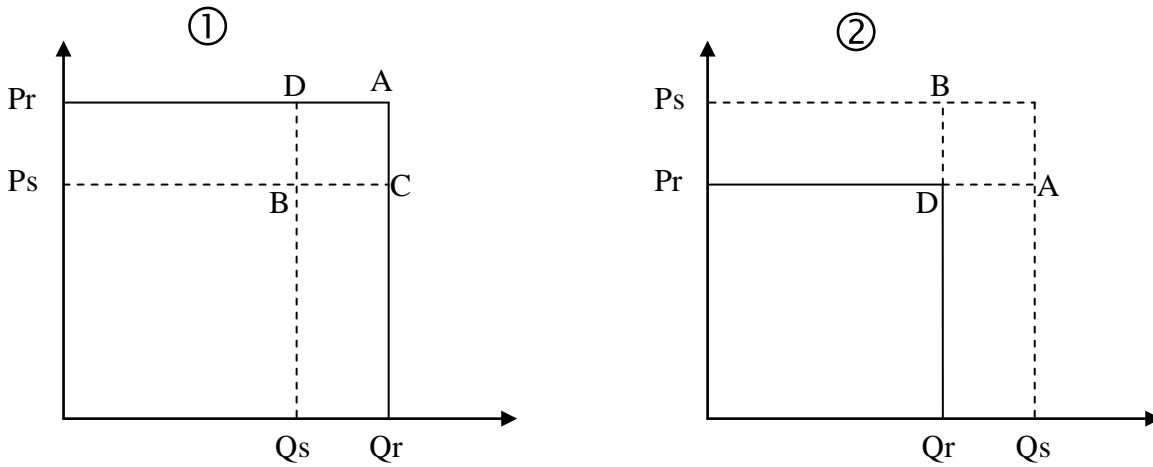
1- انحراف اليد العاملة.

2- انحراف المواد الأولية.

✓ انحراف الأعباء غير المباشرة.

الشكل الآتي يوضح التمثيل البياني للانحراف (الفرق بين تكلفتين) والذي قد يكون ملائما او غير ملائم، يمكن تحليله إلى انحراف كمية وانحراف سعر بهدف محاولة تحديد أسباب الانحراف.

الشكل رقم (20): التمثيل البياني للانحراف



Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit, P 155.

انحراف السعر = المساحة $PsPrAC$ (سالبة في 1 لأن $Ps-Pr < 0$ و موجبة في 2 لأن $Ps-Pr > 0$)

انحراف الكمية = المساحة $QsQrCB$ (سالبة في 1 لأن $Qs-Qr < 0$ و موجبة في 2 لأن $Qs-Qr > 0$)

¹Adnen Ben Fadhel, op cit, P103

² Ali Sahraoui, **Comptabilité Analytique**, Berti Edition, Alger, 2004, p139.

4. حساب الانحرافات

1.4 حساب انحرافات الأعباء المباشرة

1.1.4 انحراف المادة الأولية: يحسب انحراف المادة الأولية كما يلي:

إن تحديد التكاليف المعيارية لا يمثل هدفاً في حد ذاته وإنما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات.

يحسب الانحراف الإجمالي بطرح المصاريف الحقيقية للمادة الأولية من المصاريف المعيارية لنفس المادة. لإجراء المقارنة من الضروري أن يأخذ الإنتاج الحقيقي كعامل مشترك بين المعادلتين التاليتين:

المصاريف الحقيقية = الكمية الحقيقية × الإنتاج الحقيقي × السعر الحقيقي.

المصاريف المعيارية = الكمية المعيارية × الإنتاج الحقيقي × السعر المعياري.

للانحراف الإجمالي ثلاث حالات:

- أ. يكون ملائماً (بالنسبة للمؤسسة) وهذا عندما تكون المصاريف المعيارية أكبر من المصاريف الحقيقية؛
 - ب. يكون غير ملائم وهذا في حالة تفوق المصاريف الحقيقية على المصاريف المعيارية؛
 - ت. يساوي صفراً وهذا في حالة تساوي المصاريف الحقيقية مع المصاريف المعيارية؛
- تحليل الانحراف الإجمالي: إن حساب و تحليل الانحراف الإجمالي يتم بالنسبة لكل مادة أولية مستعملة على انفراد. أما مكونات الانحراف الإجمالي فهي:

1. انحراف في الكميات: و يحسب تارة بواسطة العلاقة التالية:

$$(1) \quad (QR - QS)PS$$

QR = الكمية الحقيقية المستهلكة من المادة الأولية.

QS = الكمية المعيارية من المادة الأولية.

PS = تكلفة الشراء المعيارية.

و تارة تحسب بواسطة العلاقة التالية:

$$(2) \quad (QR - QS)PR$$

PR = تكلفة الشراء الحقيقية.

2. انحراف في الأسعار: و يحسب تارة بواسطة العلاقة التالية:

$$(3) \quad (PR - PS)QR$$

و تارة بواسطة العلاقة التالية:

$$(4) \quad (PR - PS)QS^1.$$

¹ على رحال، مرجع سابق، ص ص 90-92.

2.1.4. انحراف العمل

تنتج هذه الفروقات بسبب تغيرات في أوقات العمل المصروفة أو بسبب تغيرات في نسبة الأجور. وهكذا يكون عندنا فرقان¹، كما في القاعدتين التاليتين:²

○ انحراف الوقت = (عدد الساعات المعيارية - عدد الساعات الفعلية) × معدل الأجر المعياري؛

○ انحراف الأجرة = (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي) × ساعات العمل الفعلية.

و إذا رمزنا:

Tr: الوقت الفعلي ب

Ts: الوقت المعياري ب

Ss: الأجر المعياري ب

Sr: الأجر الفعلي ب

تصبح العلاقة السابقة كالآتي:

$$= (Ts - Tr) \times Ss$$

$$= (Ss - Sr) \times Tr$$

2.4 انحراف الأعباء غير المباشرة

يمكن حساب الفروقات على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس طريقة حساب انحرافات المواد الأولية واليد العاملة، إلا أن هناك بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى انحراف في السعر وانحراف في الكمية و انحراف مشترك، فإن انحراف السعر سيجزأ إلى جزئين، انحراف النشاط وانحراف الميزانية، أما انحراف الكمية فهو يعبر عن عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج³، وبالانطلاق من معادلة الانحراف الإجمالي الآتية:⁴

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \left\{ \begin{array}{l} \text{(التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية) \times الكمية المعيارية} \\ + \\ \text{(الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية) \times التكلفة المعيارية} \\ - \\ \text{(تغير التكلفة \times تغير الكمية)} \end{array} \right\}$$

ويتقسيم انحراف السعر إلى جزئين بإدخال التكلفة المرنة المستخرجة من جدول الميزانية المرنة نحصل:

¹ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية ج1، مرجع سابق، ص36.

² فيصل جميل السعادية، مرجع سابق، ص87.

³ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية. تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص174.

⁴ بالاعتماد على: نفس المرجع، ص174.

$$= \text{انحراف الأعباء غير المباشرة} = \left\{ \begin{array}{l} (\text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة المرنة}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ + (\text{التكلفة المرنة} - \text{التكلفة الحقيقية}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ + (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الحقيقية}) \times \text{التكلفة المعيارية} \\ + \text{تغير التكلفة} \times \text{تغير الكمية} \end{array} \right.$$

ومنه: انحراف = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردودية + الفرق المشترك.

ويعرف كل من ¹:

فرق الموازنة: وهو الفرق بين النفقات الفعلية للقسم وموازنته المقابلة لنشاطه الفعلي.

فرق النشاط: وهو الفرق بين موازنة القسم والتكلفة النموذجية لعدد الوحدات الفعلية التابعة له.

فرق المردود: وهو الفرق بين التكلفة النموذجية للوحدات الفعلية والتكلفة النموذجية المحملة على الإنتاج.

المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لطرق حساب التكاليف التقليدية

يمكن تلخيص اهم الانتقادات الموجهة حسب كل طريقة كما يأتي: ²

1. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الكلية

- أول سلبية تخص هذه الطريقة تتعلق بالمصطلح الذي يميزها كونها كلية، فهذا النظام بشموليته وثقل المعالجة الناجمة عن ذلك، نظام جد مكلف، سواء من الناحية البشرية أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع.
- ثم أن هذه الشمولية تخلق، داخل المؤسسات التي تعتمد على هذه الطريقة، جوّ من اليقين الخاطئ، نظرا لتعدد النظام في مجمله حيث أن عدد الأشخاص الذين يتحكمون فيه يكون حتما محدودا، مما يصعب الوصول إلى نتائج مرضية و هذا يقلل من فعاليته و نقص الثقة لمستعملي معلوماته. بالإضافة إلى ذلك، عدة توزيعات وعلى كل مستويات أو مراحل حساب التكلفة النهائية تتضمن جزء من العشوائية L'arbitraire، خاصة و أن الأعباء تحتوي على جزء ثابت. هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فأكثر مع التطور التكنولوجي و تعدد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود 10% من تكلفة الإنتاج.
- السلبية الثالثة، تتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية. كل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود Rigidité تنظيمي للمؤسسة. وأي تغيير في الهيكل التنظيمي، أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل. أخيرا، هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار أثر حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات و دون أن يطرأ أي تعديل على الأعباء غير المباشرة.

¹ محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية ج2، مرجع سابق، ص38.

² درجمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات مساعد للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004-2005، ص 198، 206.

2. الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني

● إن أول مشكل يعترض هذه الطريقة يتعلق بصعوبات تقييم النشاط الطبيعي. فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف، مما يثقل عبئ هذه الأخيرة. و إذا استعملت هذه التكاليف كمييار أساسي لإعداد أسعار البيع، ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جد صعبة في السوق. أما إذا كان مستوى النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع، فإن هذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة، مما يشكل أيضا صعوبات، لأن هذا سيدفع المؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه. و سواء تعلق الأمر بالحالة الأولى أو الحالة الثانية، فهذا معناه أن تقييم المستوى الطبيعي يتضمن جزء من اللاواقعية، مما لا يخدم أهداف المسيرين و مراقبي التسيير.

كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتوجات.

3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

- الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة صعب، وهو غير صحيح لمدة محددة ويتطلب معرفة شاملة بتطور الأعباء خلال هذه الفترة. هذا الفصل يفرض استغلال كامل لقراريهما:¹
 - قرار يسبب الأعباء الثابتة، ويتعلق بإقامة طاقة إنتاجية محددة؛
 - قرار يسبب الأعباء المتغيرة، ويتعلق باستغلال الطاقة الإنتاجية الناتجة عن القرار الأول.
- ا و يضيف درحمون:²
- تعتبر التكاليف الثابتة في هذه الطريقة، تلك التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، إلا أن تكلفة المنتج ما هي إلا نتيجة التكاليف المبدئية للمراكز التي تعالجها. بالتالي، إذا كان القرار الاستراتيجي مرتبط بالمنتج، فإن القرار العادي (اليومي) يكون متضمن داخل هذه المراكز. من هنا يظهر الخطأ الذي قد يتأتى من هذه الطريقة بحيث أن التكاليف المتغيرة هي تلك التي تعتبرها المراكز متغيرة في حين أنها ثابتة بالنظر إلى مصدر هذه التكاليف؛ من خلال هذه الطريقة يسعى المسؤولون إلى البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية وهذا يعني العدول عن التحكم إلى استراتيجية لقيادة المؤسسة و العمل على تسيير الموجود بدون رؤية للأفاق المستقبلية. كما أن الاهتمام بتعظيم الهامش قد يحجب المسؤولين عن عدم إدراك أن ما أعتبر تكاليف ثابتة قابل للتغيير حسب تركيبة المبيعات.

● إن البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة من طرف المسؤولين، بالتالي عن تعظيم النتائج، قد يؤدي إلى نمو الأصول، خاصة المخزونات و قروض الزبائن، مما قد يتسبب في رفع احتياجات رأس المال العامل، وما

¹ Melyon GERVAIS , op cit, p 97.

² درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 217.

يترتب عن ذلك من انخفاض لمعدلات السيولة وحرمان المؤسسة من استغلال مواردها في تنمية النشاط وبالتالي إضعاف مركزها في السوق.

● لقد أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وفي نفس الوقت إلى ارتفاع التكاليف الثابتة، حيث أن أغلب المؤسسات، على المدى القصير، تعتبر الأعباء المتغيرة محصورة فقط في المواد الأولية المستهلكة أو الطاقة أو استعمال الخدمات الخارجية (المقاولة من الباطن). بالتالي، فهي لا تحتوي إلا على نسبة ضئيلة من الأعباء الإجمالية للمؤسسة، حتى أن أجور اليد العاملة متضمنة في أعباء الهيكل ما دام العمال يتقاضون أجور شهرية. لذلك، ينصح باستعمال طريقي التكاليف المتغيرة المتطورة أو التكاليف الهامشية اللتان تشكلان أساس لاتخاذ قرار انتهاء فرصة قبول أو رفض طلبية إضافية للفترة، باعتبار أن النشاط قد تم برمجته.

4. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل؛
- الصعوبة الثانية تتعلق بالتمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، ثم التمييز بين الأعباء الثابتة غير المباشرة و الأعباء الثابتة المباشرة من جهة أخرى؛

5. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المباشرة

- الصعوبة الأولى التي تعترض استعمال هذه الطريقة هي التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى؛
- إذا كانت الأعباء المباشرة لا تمثل الجزء الأهم من مجمل أعباء المؤسسة، فإن استعمال هذه الطريقة لا يعود بأية فائدة؛

ولقد رأينا في ما سبق أن قيمة هذه الأعباء تراجعت، خاصة بفعل التطور التكنولوجي واللجوء إلى المقاولة من الباطن¹؛

6. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المعيارية

ويمكن تلخيصها في النقاط الآتية:²

- إن الأدوات المحاسبية المتاحة حالياً تم وضعها في السنوات العشرينات، و كان الهدف منها التخطيط و الرقابة في المؤسسات الكبرى، خاصة منها مؤسستي ديون دغورس Du pont de Nemours و جنرال موتورس Général Motors. وكانتا تتميزان بإنتاج واسع من المنتجات الموحدة النمط و بتكلفة متغيرة مباشرة من اليد العاملة والتي كانت مرتفعة جداً آنذاك. بالتالي فإن الطرق المحاسبية منها طريقة التكاليف المعيارية كانت تستجيب لمتطلبات الأنماط الإنتاجية و في نفس الوقت، كانت تعتبر بمثابة حل للمشاكل التي كانت تظهر والتي

¹ درجمون هلال، مرجع سابق، ص 217، 226.

² درجمون هلال، مرجع سابق، ص ص 248-249.

كانت تبدوا واضحة ومعرفة حسب كل هيئة من هيآت المؤسسة. إلا أن التغيرات التي طرأت على المؤسسة منذ ذلك الوقت والتغيرات التي مست محيط المؤسسة، سواء الداخلي أو الخارجي، كان من الضروري أن يصطحبه تغيير في مضمون نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة و نظام معلومات المحاسبة التحليلية بصفة خاصة. فالطرق التي اكتشفت في العشرينات أصبحت غير ملائمة .

● -إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير و حلت محلها الأعباء شبه المتغيرة، سواء المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات و حتى موظفي الإنتاج والإمداد. بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا تخص إلا المواد الأولية المستهلكة و اللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية (الاهتلاكات و عمال الإدارة)، فبدأت تعرف نوع من المرونة، إذ أن المؤسسات و بهدف تقليص التكاليف، أصبحت تفضّل اللجوء للمقاوله من الباطن، حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين مستوى النشاط و مبلغ الاستثمارات.

● لم تعد طريقة التكاليف المعيارية نظام لرقابة التسيير، إذ أن 70 إلى 90% من النفقات الإجمالية، التي يتحملها المنتج طوال دورة حياته (منذ الدراسات الابتدائية إلى غاية سحبه من السوق) يتم تحديدها في نهاية مرحلة التصور معنى هذا أن كل الجهود المبذولة في مراحل الإنتاج لا تسمح إلا بتحقيق أرباح هامشية مقارنة بالأرباح و التكاليف التي تسببها مرحلة التصور (تصنيع و تنميط القطع، تبسيط و نمذجة هيكل المنتج).

● إلا أن الملاحظ، هو الانعدام شبه الكلي للرقابة على مستوى المرحلة القبلية المتعلقة بالدراسات من وجهة النظر الاقتصادية. يمكن تقدير بالتقريب أن 10% من جهود مراقبة التسيير مكرّس لمرحلة التصور، 45% مكرّس لمرحلة الإنتاج و 45% للمرحلة التجارية، مع أن أهمية الرهان الاقتصادي يتوزع حسب منطق معاكس (80% من التكاليف تحدد في مرحلة التصور، 10% في مرحلة الإنتاج و 10% في المرحلة التجارية).

ومن هنا بدا التفكير في طرق حديثة تهتم بمعالجة السلبيات المختلفة ومن أهمها فكرة دورة حيات المنتج، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال النقاط الموالية.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

محاسبة الأنشطة أو (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC) تقنية لحساب وتحليل التكاليف ظهرت مؤخرا في الولايات المتحدة الأمريكية. وترمي الى إضعاف الطريقة التقليدية الأقسام المتجانسة او مراكز التحليل التي فقدت أهميتها في سياق تطور أساليب الإنتاج...¹، ويعود الفضل في نشر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لأعمال I .CAM وهذا من قبل الباحثين الأمريكيين Kaplan و Kooper وذلك انطلاقا من الهدف الأساسي الذي تميزت به هذه الطريقة وهو "أفضل معرفة لسعر التكلفة"².

هذه التقنية الحديثة هي ما سنتعرض له في هذا المطلب من خلال العناصر الآتية:

¹T.Saada.et les autres, op cit, p105 .

² R. Cooper ,R. Kaplan, **Mesurez mieux vos prix de revient**, Harvard Business Review, N° 62, automne, 1991

1 تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات. وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة للمؤسسة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة¹.

2 دوافع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: تتمثل في الآتي:²

كفاءة نظام حساب التكاليف: النظام الفعال لحساب التكاليف يتجنب استخدام المعدلات لتحميل تكلفة الموارد لمسببات التكلفة. ما الذي يدفع المؤسسات لتحسين نظمهم؟

تنوع المنتجات: يطلب العملاء منتجات متخصصة ومن اجل التميز عن منافسيهم، المؤسسات تبيع منتجات لكثير تنوعا، الموارد المستهلكة في هذه المنتجات المتميزة لا يمكن أن تكون تقاس بنظام محاسبي الذي يقسم الأعباء غير المباشرة بطريقة بسيطة (ساذجة)، تعتمد على ساعات العمل.

تحسين التكاليف غير المباشرة: أدت التطورات التقنية إلى زيادة التكاليف غير المباشرة لتحديد التكاليف المباشرة (خاصة تكاليف اليد العاملة). أتمتة و استخدام الإعلام الآلي للمصانع أدى إلى تخفيض تكلفة اليد العاملة للمنتجات. من ناحية أخرى، تسيير التقنيات المعقدة وتنوع المنتجات يمتص موارد مهمة في.

تطورات تكنولوجيا المعلومات: إتقان الأنظمة المحاسبية يتطلب جمع وتحليل كتلة المعطيات، التطورات الإعلام الآلي خفضت تكاليف معالجة المعطيات، إذن كان من الأسهل تطبيق أنظمة محاسبية معقدة، أين تكون مراكز التكاليف متعددة ومعقدة.

المنافسة على الأسواق: أسواق أكثر تنافسية بتحسيس المسؤولين لاحتياج المعلومات الأكثر دقة حول التكاليف، بهدف توضيح سياستهم للمنتجات والأسعار.

ثلاثة مبادئ يجب أن توجه تصميم نظام فعال لحساب التكاليف:³

- الأعباء المباشرة: تصنيف جميع الأعباء المباشرة الممكنة، فهذا يحد من صعوبة معالجة الأعباء غير المباشرة.
- مراكز التحليل: زيادة عدد مراكز التحليل بطريقة متجانسة.
- وحدات العمل: اختيار أحسن وحدات عمل لمراكز التحليل، فوحدة العمل الجيدة تعكس العلاقة بينها وبين التكلفة بوضوح كبير.

¹ احمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص340.

² Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, **Comptabilité De Gestion**, , Traduction George Langlois, 4eme ed Pearson, France, 2009, p p 366-367.

³ Idem, pp 366-367.

3 تحديد بعض المفاهيم

النشاط: يعرف كمجموعة من المهام الأساسية تحقق من طرف شخص أو مجموعة، تسمح بإمداد un extrant انطلاقاً من سلة موارد (مواد، طاقة، يد عاملة...) ¹.

مسبب التكلفة: هو العامل المسبب (المؤدي) للتكلفة والذي يستخدم في تقدير التكلفة ².

كما عرفه C. Horngren و آخرون على انه: "أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة ³. ويوضح الجدول الآتي أمثلة لمسببات التكلفة.

الجدول رقم (9) : أمثلة لمسببات التكلفة بوظائف الأعمال

وظائف الاعمال	امثلة لمسببات التكلفة
البحوث والتطوير	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد المشاريع ● ساعات العمل بالمشروع ● التعقد الفني للمشاريع
تصميم السلع او الخدمات او العمليات	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد المنتجات ● عدد الاجزاء بالمنتج ● عدد ساعات هندسة التصميم
الانتاج	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد الوحدات المنتجة ● عدد دورات التشغيل ● عدد اوامر التشغيل ● تكاليف عمالة الانتاج المباشرة
التوزيع	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد المفردات الموزعة ● عدد العملاء ● وزن المفردات الموزعة

المصدر: تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار، تعريب احمد حامد حجاج، ج1، مرجع سابق، ص58. بتصرف.

المسار: نسمي مسارا مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إذاً بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة ⁴.

¹ Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, op cit, p163

² عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 310.

³ تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار، محاسبة التكاليف، ج1، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2003، ص56.

⁴ Lorino Philippe **Le Contrôle de gestion stratégique**, la gestion par les activités, Édition Dunod, France, 1991, p p39-40.

4 خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

طريقة معالجة الأعباء غير المباشرة المصنفة سابقا في مراكز التحليل (مراكز عمل) الرئيسية و الثانوية تتركب من أربعة خطوات:¹

II - لكل منصب عمل يجب تجميع عدد من الأنشطة واضحة المعالم. عددها أو درجة التفصيل فيها تعتمد على مدى دقة و نوعية نظام المعلومات المبحوث. مجموعة الأعباء المرتبطة بنفس النشاط تكزن مصنفة في نفس النشاط؛

II - لكل نشاط. يجب بحث عامل توضيحي لتغيرات تكلفته (قائد تكلفة أو مؤشر تكلفة). وحدة العمل يمكن أن تكون عامل تفسيري لتغيرات تكلفة مركز تحليل. لكن من الممكن أن لا تكون "وحدة قياس في مركز تحليل تساهم في تحميل تكلفة هذا مركز لمنتوج"؛

II - كل الأنشطة التي لديها نفس مسبب التكلفة مصنفة في نفس "مركز التجميع"؛

II - تكلفة منتج نحصل عليه من تراكم قيمة الاستهلاكات الأعباء المباشرة بالإضافة إلى مسببات التكاليف الآتية من مراكز التجميع، الضرورية لإنتاج المنتوج.

طريقة تكاليف الأنشطة تتميز و تختلف عن طريقة الأقسام المتجانسة. معالجة الأعباء المباشرة متماثلة في الطريقتين. في حين الأعباء غير المباشرة تمر بثلاثة مستويات قبل أن تحمل على تكاليف المنتجات:

- مركز التحليل؛

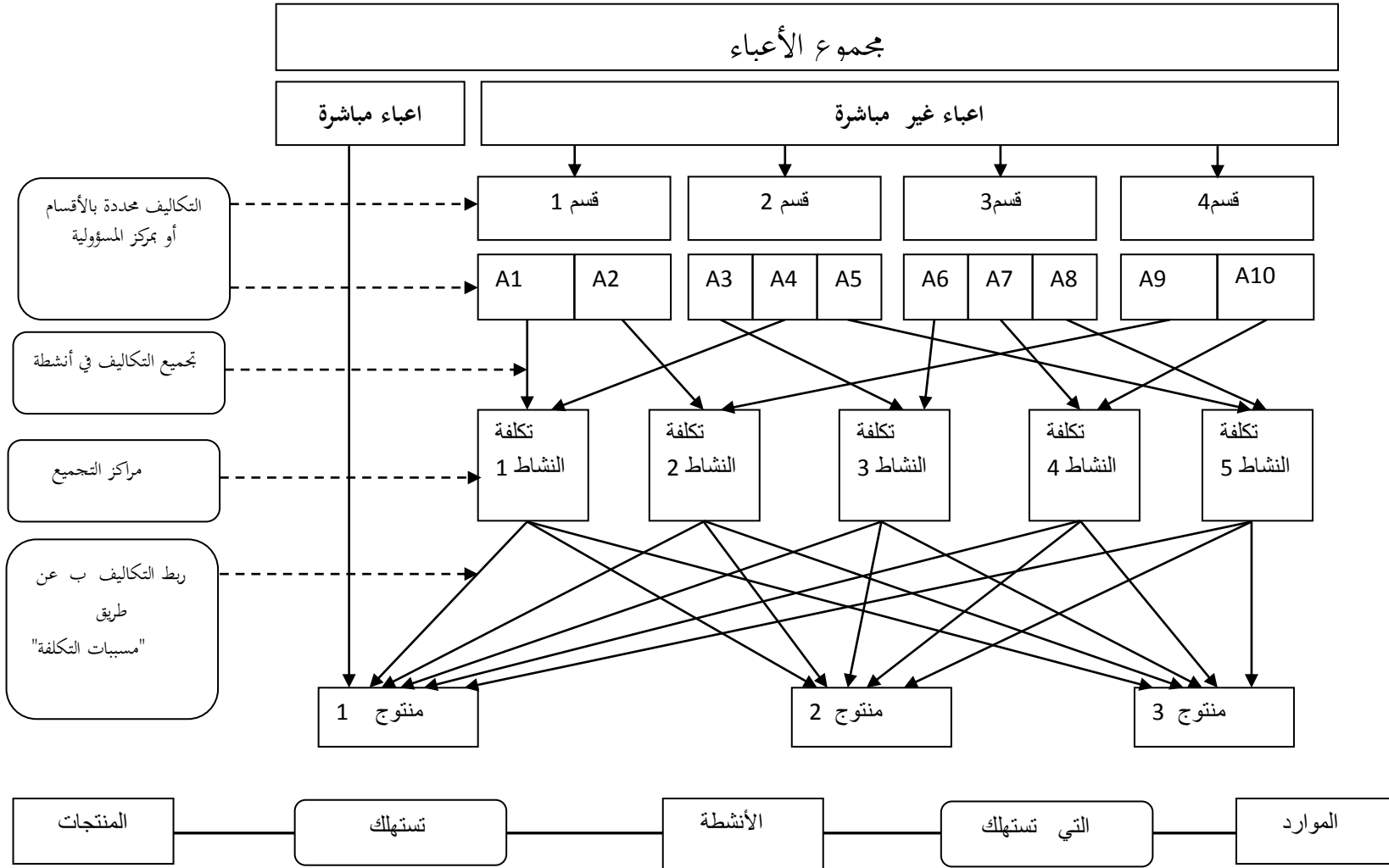
- النشاط؛

- مركز التجميع.

وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

¹ Toufik .Saada, Alain.Burlaud, Claude Simon, op cit, pp 113-114.

الشكل رقم (21) : رسم توضيحي لخطوات تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات.



Source : T.Saada et les autres, op cit, p 114.

المطلب الرابع: طريقة التكلفة المستهدفة

مع تطور المحاسبة تطورت محاسبة التكاليف بدورها و تطورت نظرياتها لتواكب سوق المنافسة مما جعلها تركز على التكلفة، وذلك من خلال تخفيض التكاليف، وعلى الرغم من الدور المهم الذي تقوم به أنظمة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في قرارات التسعير وخفض التكلفة إلا أنها مازالت قاصرة على مواكبة التطور وسوق المنافسة للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء والمحافظة عليهم، حتى ظهرت أساليب حديثة استطاعت مواكبة التكنولوجيا والتقدم ومن الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة منهج التكلفة المستهدفة.

ولقد كانت اليابان من أوائل من استخدم منهج التكلفة المستهدفة إذ بدأ استخدامها في الصناعات اليابانية ولاسيما السيارات، وذلك بعد القصور الذي شاب الأنظمة التقليدية في مواكبة التطور وسوق المنافسة، وتجدر الإشارة إلى تداخل عدة عوامل في قرارات التسعير منها المنافسة وحجم الخدمات ونوعها وحاجات العملاء ورغباتهم¹.

مما يطرح التساؤل ما هي طريقة التكلفة المستهدفة؟

وهذا ما سنجيب عليه من خلال هذا المطلب. ومن خلال العناصر الآتية:

1. تعريف طريقة التكلفة المستهدفة

تعريف التكلفة المستهدفة: "وهي التقنية التي تستهدف التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة بدء من احتياجات المستهلك، جودة المنتج، وظائفية المنتج، تصميم المنتج، وتحليل الأسعار"².

أيضا يمكن تعريفها على أنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة"³.

مبادئ التكلفة المستهدفة

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية:⁴

أ. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

¹ محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية، مجلة شباب تجارة، جامعة القاهرة، مصر، العدد، 2009، ص 1.

² سليمان سند السبوع، اثر استخدام تقنيات التكلفة و المحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية، دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، جامعة الحسين بن طلال، الأردن العدد 4، 2010، ص 15.

³ صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، سنة 2001، ص 4.

⁴ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007-2008، ص 43.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات و في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفته.

ج. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و العملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

د. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** و يتعلق هذا بجقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع. و يعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

هـ. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كاملة دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

و. **إدماج سلسلة القيمة:** و يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، تقديم الخدمات و العملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة

3. مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

أشارت التعاريف السابقة إلى أن جوهر أسلوب التكلفة المستهدفة هو التوجه السوقي في تحديد التكلفة الواجب الالتزام بها إذا ما رغبت الشركات في الاستمرار، وتحقيق المزايا التنافسية التي تحقق لهم الحصة السوقية المنشودة، مع الحفاظ على مستوى مرتفع للجودة والأداء، ولتحقيق ذلك لابد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقا لخطوط محددة تؤدي في النهاية إلى التطبيق الناجح لهذا الأسلوب، وقد أشار كل من Cooper R و Slagmulde R إلى أن التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية:¹

1. تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق؛
2. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج؛
3. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج.

¹ مصطفى بلمقدم ، عمر أقاسم ، آلية تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة لسلسلة الإمداد، مقال، انظر www.Belmo_Mus.dz تاريخ المعاينة 2012-03-29.

1.3 تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق

إن تحديد التكلفة بناء على السوق يعتبر الأساس في نجاح الشركات في دخول السوق و تحقيق الحصة السوقية المنشودة، فالتكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ بعين الاعتبار رغبات العملاء وحالة السوق، ويتم تحديدها بناء على الخطوات التالية:

- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل؛
- هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن؛
- تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العملاء للمنتج، وأي تغييرات تطرأ عليه؛
- تحديد هامش الربح المستهدف؛
- تحديد التكلفة المسموح بها.

والتكلفة المسموح بها هي عبارة عن الفرق بين سعر البيع (المستهدف) المستمد من السوق وهامش الربح المستهدف.

2.3 تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

في هذه المرحلة تركز الشركة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع الشركة في كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، عندها لابد من تحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، فالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتحدد بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة}$$

فإذا استطاعت الشركة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية، فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، وإلا فإن هناك تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة، وقد ذكر كوبر وسلامولدر أن أهداف خفض التكلفة من الممكن أن لا تتحقق على اعتبار أنه قد تم تحديدها بناء على رؤية خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات وطاقات الشركة، والموردون على خفض التكلفة، ويتحدد التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج - التكلفة المسموح

إلا أن التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يجب التغلب عليه لاحقا، من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر، وإلا فإن الأمر سوف يؤثر في قدرة الشركة على تحقيق هامش الربح المستهدف وبالتالي المركز المالي للشركة، ففي المدى القصير يمكن للشركة أن تتنازل عن جزء من أرباحها بمقدار التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، إلى أن تستطيع التغلب على هذا التحدي الاستراتيجي.

3.3. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج

بعد أن يتم تحديد التكلفة على مستوى المنتج، لابد من الانتقال إلى المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، وهي مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج، والتي تحقق هدفا من أهداف التكلفة المستهدفة، وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات من خلال الخطوات التالية:

3-3-1. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج:

يتم في هذه المرحلة تحديد الوظائف الرئيسية للمنتج والتي تمكن المنتج من أداء المهام الأساسية التي ينتج من أجلها، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنتج تمهيدا لتوزيع هذه التكلفة على المكونات التي تتألف منها كل وظيفة.

3-3-2. تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج:

في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية حيث يقوم من تقع عليه مسؤولية إنتاج المنتج بتصميم وتحديد مواصفات المكونات والتكلفة المستهلكة التي يجب التقييد بها.

3-3-3. إدارة الموردين: لضمان النجاح في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لا بد من العمل مع الموردين على

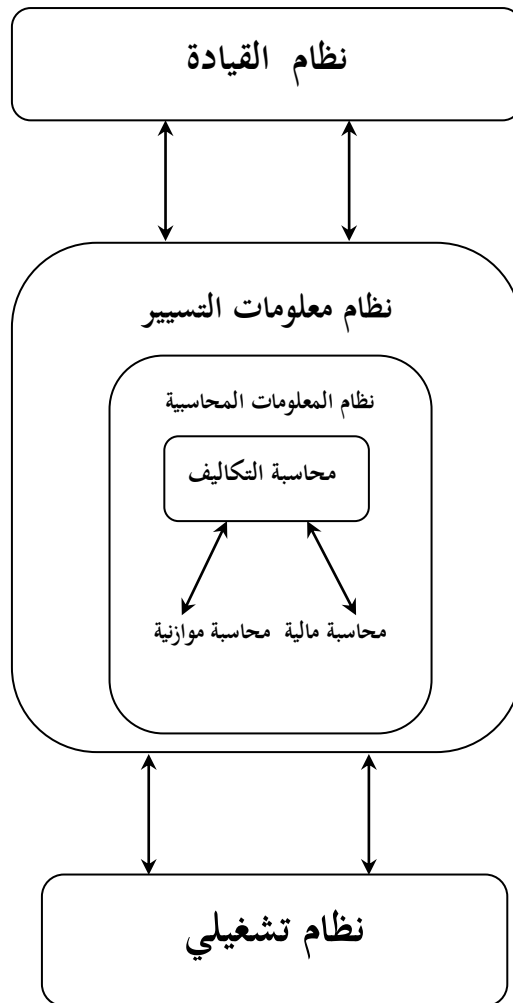
اعتبار أهم يلعبون دورا مهما في نجاح الشركة خاصة وكما أشارت إليه بعض الدراسات، و كما سوف يتبين في الدراسة العملية أن نسبة كبيرة من مكونات المنتج يتم الحصول عليها من الموردين هذا يؤكد ما ذكره د. سمير أبو الفتوح في أهمية توجه بيئة التصنيع الحديثة نحو إدارة الموردين من خلال تحقيق المشاركة و التعاون مع الموردين لمساعدتهم على تصميم و تصنيع المكونات وذلك بتدريب العمال و تقديم الدعم الفني مما يساهم في تشجيع الموردين على إيجاد طرق جديدة لخفض تكلفة المكونات.

المبحث الرابع: مخرجات محاسبة التكاليف ونظام المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف ونظام المعلومات المحاسبية

كما ذكرنا سابقا محاسبة التكاليف نظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبية وتلعب هذه الأخيرة دورا مهما حيث أنها تعمل على توفير معلومات اقتصادية حول الماضي ، الحاضر والمستقبل. وتعد جزءا مهما من نظام التسيير وترتبط بالمحاسبة المالية و الموازية، ارتباطا وثيقا حيث أن العلاقة بينهما علاقة تكامل، إذ توفر محاسبة التكاليف قاعدة معلومات أساسية بالنسبة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الموازية و هذا ما سنفصله في هذا المبحث من خلال المطالب الموالية. والشكل الآتي يوضح مكانة محاسبة التكاليف في نظام المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم (22) : مكانة محاسبة التكاليف في نظام المعلومات المحاسبية ونظام معلومات المؤسسة.



المصدر من اعداد الطالبة بالاعتماد على : Didier Broussard, Thierry Bertrand, Furet Pascal,

Organisation et gestion de l'entreprise, Edition. D'organisation, France, 1998, P 113.

وإذا كانت محاسبة التكاليف مهمة و ضرورية في جميع المؤسسات مهما كان نوع نشاطها، فأهميتها تبدو أكثر في المؤسسات الإنتاجية التي تتطلب وضع آليات رقابية على كل المستويات، خاصة تلك المسؤولة عن تتبع المسار الإنتاجي منذ تحويل المواد الأولية إلى أن تصبح منتجات تامة مستعدة للبيع. فمجال المحاسبة في هذا النوع من المؤسسات يمكن أن يشمل كل المراحل دون استثناء، حتى تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط الضعف والقوة من خلال تحليل التكاليف و النتائج حسب كل منتج وحسب كل قطاع أو نشاط، بما يسمح القيام بالتصحيحات اللازمة فيما يتعلق بإعداد الموازنات المستقبلية¹، كما أن محاسبة التكاليف ضرورية من اجل التزام المؤسسة بواجباتها القانونية مثل إعداد القوائم المالية الختامية التي تحتاج الكثير من المعلومات التي لا توفرها سوى محاسبة التكاليف مثل تقييم المخزونات وحساب الأجر والاهتلاكات. وهذا ما سنعرضه من خلال المطالب الثلاثة الآتية

المطلب الثاني: مساهمة تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية

تتعاون محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية في إطار إعداد القوائم المالية وخاصة الختامية - نظرا لاجباريتها- التي تتضمن معلومات عن المخزونات لا يمكن توفيرها بدون محاسبة التكاليف، فمثلا تتضمن الميزانية في جانب الأصول المجموعة الثالثة (المخزونات) التي تحدد قيمتها بواسطة متابعة كمياتها وتقييمها بأحد الأساليب التي توفرها محاسبة التكاليف ومنها نذكر:

✓ طريقة الوارد أولا صادر أولا؛

✓ طريقة الوارد أولا صادر آخر؛

✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (بأنواعها).....

وتعمل محاسبة التكاليف على تقييم مختلف مخزونات المؤسسة حيث:

✓ تقييم المواد الأولية بتكلفة الشراء؛

✓ يقيم مخزون المنتوجات التامة ونصف المصنعة بتكلفة الإنتاج؛

✓ تقييم تكلفة المنتوجات الثانوية؛

✓ تقييم تكلفة الفضلات والمهملات؛

كما تقييم تكلفة الاستثمارات قيد التنفيذ في آخر الفترة (الإنتاج المثبت) وذلك لغرض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية.

¹ درحمون هلال، مرجع سابق، ص 122.

المطلب الثالث: مساهمة سعر التكلفة في دعم نظام المعلومات المحاسبية

بالرغم من وجود العديد من طرق التسعير إلا أن التسعير على أساس سعر التكلفة مضافا إليه هامش الربح تعد من أهم الطرق وأكثرها دقة ومنطقية، هذا ولا يعد تحديد سعر التكلفة هدفا في حد ذاته بقدر ما يعد وسيلة لتحقيق أهداف متعددة أهمها:

- معرفة تكاليف المؤسسة (تكلفة شراء، تكلفة إنتاج، تكلفة توزيع) ومتابعتها ومحاولة تخفيضها باستمرار.
- تحديد سعر البيع ومن ثم تحديد رقم الأعمال كأحد أهم المؤشرات التي تستخدم في حساب العديد من النسب المالية التي تسمح بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة مثل نسبة تكاليف الأجور على رقم الأعمال، نسبة مبيعات منتج معين على رقم الأعمال...
- تحديد قيمة إنتاج الدورة من المنتجات التامة ونصف المصنعة (حيث ان تكلفة الانتاج مرحلة من مراحل حساب سعر التكلفة)...
- بتحديد تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة وسعر البيع يمكن تحديد إنتاج الدورة ورقم الأعمال اللذان من خلالها يحسب الهامش التجاري كأحد أهم المستويات في جدول حسابات النتائج، وبهذا تساهم محاسبة التكاليف بشكل عام وسعر التكلفة بشكل خاص في توفير قاعدة بيانات مهمة في إعداد جدول حسابات النتائج كأحد أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- ❖ تساهم محاسبة التكاليف من خلال تحديدها للتكاليف الوظيفية مثلا تكاليف إدارية، تكاليف تجارية... في إعداد جدول حسابات النتائج الوظيفي الذي لا يمكن أن يعد من دونها .
- ❖ أيضا لا ينبغي إهمال دور محاسبة التكاليف في حساب نفقات المستخدمين والاهتلاكات. والجدول الأتي من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، يوضح ما يعتمد عليه من مخرجات محاسبة التكاليف الضرورية لإعداده.

الجدول رقم (10) : حسابات النتائج الوظيفي

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الاعمال
			كلفة المبيعات
			هامش الربح الاجمالي
			منتجات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الادارية
			أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			(المخصصات للاهتلاكات مصاريف المستخدمين)
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجموع (1)

المصدر : الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 09-110، العدد 19، 2009، ص 31

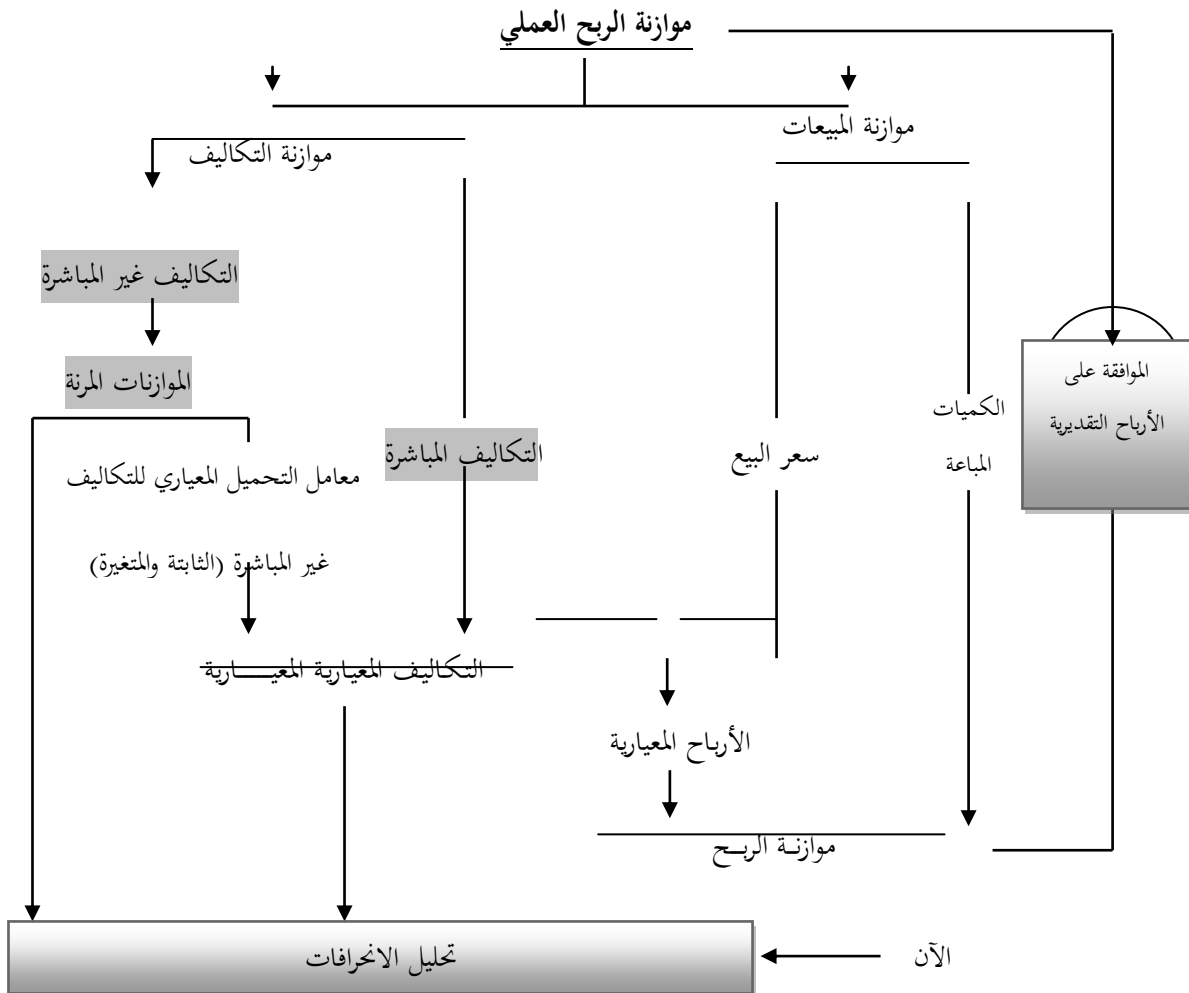
يتضح من خلال الجدول أعلاه جليا دور محاسبة التكاليف في توفير معطيات مهمة وضرورية لإعداد جدول حسابات النتائج الوظيفي.

المطلب الرابع: دور التكاليف المعيارية في إعداد الموازنة التخطيطية

تلعب التكاليف المعيارية كجزء من محاسبة التكاليف دورا هاما و أساسيا في إعداد الموازنات التخطيطية¹، حيث تهتم الأولى بتحديد التكلفة المعيارية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية والأجور وتحديد التكاليف المعيارية للتكلفة غير المباشرة، وتعتمد الثانية على الأولى في أنها تحتاج للتكلفة المعيارية للمنتج وبناءا على مستويات النشاط المتوقعة يمكن تحديد التكلفة الإجمالية لمجم نشاط معين بضرب الكميات المنتجة في تكلفة الوحدة المنتجة.

هذا وتعتمد الموازنة على التكاليف المعيارية في حساب الانحرافات وتحليلها بغرض تحديد أسبابها ومن ثم تستخدم مخرجات نظام التكاليف المعيارية كمدخلات بهدف تصحيح الموازنات القادمة، والشكل الموالي يبين التكامل بين التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.

الشكل رقم (23) : التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.



Source : Harper WM, **Cost and management accounting**, cost accounting, Macdonald and Evans LTD, London, , 1983,p 239.

¹كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقلي، مرجع سابق، ص 17.