



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب.
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.



مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر في شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: مالية المؤسسة.

مقياس:

محاسبة التسيير

من إعداد الدكتور: درويش عمار.

أستاذ محاضر "أ"

السنة الجامعية: 2021-2022.

مقدمة:

تعتبر محاسبة التسيير مرحلة من تطور الفكر المحاسبي وامتدادا طبيعيا لاحتياجات التسيير من المعلومات عن الوضعية المالية والاستغلالية للمؤسسة بصفة آنية أو دورية، وذلك لقصور نظام المحاسبة المالية عن توفير هذه المعلومات بشكل تفصيلي وتحليلي متى ظهرت الحاجة إليها بسبب ارتباط هذه الأخير بمبدأ السنوية. هذا ما دفع بالمهتمين إلى التفكير في أساليب حديثة لقياس التكاليف ومراقبتها بهدف التحكم فيها وتخفيضها ما أمكن، والاهتمام بنواتج وإيرادات المؤسسة قصد الرفع من مردوديتها استجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية التي تعيشها المؤسسات اليوم والمتسمة باشتداد المنافسة.

فمحاسبة التسيير تكتسي أهمية بالغة باعتبارها نظام معلومات جد ضروري للمؤسسة، لا يمكن الاستغناء عنه، إذ يساهم بطريقة فعالة في ترشيد قرارات التسيير، ويسهل عملية اختيار الحلول المثلى من بين المشاريع المقترحة، والتي تحقق أكبر مردودية ممكنة بما يتوافق والإستراتيجية التي تصبوا المؤسسة إلى تنفيذها.

كما نشاهدنا محاسبة التسيير في المعرفة المسبقة لسلوك التكاليف من أجل وضع الخطط والموازنات التقديرية المستقبلية، ومقارنة الإنجازات بالتقديرات. فالهدف الأساسي من وراء دراسة سلوك التكاليف وتغيراتها يتمثل عادة في تشكيل قاعدة مرنة لتحديد أسعار بيع المنتجات، تقييم المخزونات، تقييم إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة، معرفة تكاليف الأقسام، المصالح، ومختلف وظائف المؤسسة، ومراقبة شروط الاستغلال داخل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين نتيجة الدورة. بحيث يمكن للمؤسسة التي تمتلك نظام محاسبة التسيير ذو نجاعة وفعالية في الأداء حيازة ميزة التكلفة الأقل كإستراتيجية تنافسية، وهذا بدعم المهارة أو المورد الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للزبائن بأسعار منخفضة يعجز عن توفيرها المنافس، واستبعاد كل أشكال التبذير والاستهلاك غير العقلاني لموارد المؤسسة مما قد يتسبب في تحملها لتكاليف إضافية.

لابد من الإشارة إلى أنه لا يمكن أن يكون للمعلومة الناتجة عن نظام محاسبة التسيير مفعول وفائدة في اتخاذ القرار بالمؤسسة ما لم يتأقلم النظام المولد لها مع التنظيم الهيكلي للمؤسسة، والنماذج المختلفة لمراحل ومسارات العملية الإنتاجية، وأن يتفاعل مع تغيرات المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالتطور التكنولوجي، أذواق المستهلكين، وتغيرات الإستراتيجية والتنافسية. لهذا الغرض وجدت عدت طرق وأدوات لمحاسبة التسيير ظهرت الواحدة على أنقاض التي سبقتها قصد الوفاء باحتياجات الميسيرين، وهو ما سندرسه بالتفصيل في المحاضرات التالية:

الصفحة	عنوان المحاضرة	الرقم
04	مدخل لمحاسبة التسيير .	01
10	دراسة سلوك الأعباء و التكاليف.	02
21	طريقة الأقسام المتجانسة (التكلفة الكلية).	03
29	طريقة التكاليف المتغيرة.	04
36	نموذج عتبة المردودية.	05
49	طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.	06
55	التكلفة الهامشية وقرارات التسيير.	07
62	التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات.	08
75	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.	09
91	التكلفة المستهدفة.	10

المحاضرة رقم (01): مدخل لمحاسبة التسيير

تمهيد:

لقد شهدت محاسبة التسيير عدة تطورات عبر التاريخ، واختلفت تسمياتها، والمهام المسندة إليها، إلا أن الغاية منها لم تختلف كثيرا عن القياس، التخطيط والرقابة على التكاليف، والمساعدة في اتخاذ قرارات التسيير قصد تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة بما يتوافق وتطور وتنوع النشاطات الاقتصادية.

1. نشأة وتطور محاسبة التسيير:

1.1. نشأة محاسبة التسيير:

نشأة محاسبة التسيير نتيجة للحاجة الملحة التي يفرضها تطور النشاط الاقتصادي وتعدد أشكاله، وكبر حجم المنشآت الصناعية واتساع هيكلها التنظيمي وتشعبه، وصعوبة متابعة المسيرين لكل الأحداث التي تقع في حيز المؤسسة، وعدم إمكانية المحاسبة العامة أو المالية الوفاء باحتياجات المسيرين من المعلومات التفصيلية التي تساعدهم على وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، واتخاذ القرارات الإستراتيجية فيما يتعلق بسياسات التسعير، وتقييم الأداء من أجل تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق¹.

فبالرغم من الخدمات التي تقدمها المحاسبة العامة للمؤسسة من تقييم لذمتها المالية وتحديد النتيجة الإجمالية لنشاطها، إلا أنها موجهة أكثر للأطراف الخارجية من (مساهمين، بنوك، عملاء، موردين، إدارة جبائية...)، وقاصرة عن معرفة طبيعة الأعباء، وتركيبها ومسبباتها، وكذا مساهمة كل منتج أو مركز مسؤولية في نتيجة الدورة. هذا ما توفره محاسبة التسيير كتدارك لنقائص المحاسبة العامة وتلبية للاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، واعتبارها مصدر معلومات، وحلقة وصل جد مهمة بين مختلف مستويات الإدارة.

ومن تم يمكن إرجاع الظروف التي ساهمت في الاهتمام بمحاسبة التسيير إلى ما يلي:

- كبر حجم المؤسسات ذات الأقسام و الوحدات المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر، مما دفع بالمسيرين إلى التفكير في طرق وأساليب محاسبية تسهل مراقبة هذه الأقسام والوحدات.
- التطور التكنولوجي في وسائل الإنتاج ساهم في تمركز المؤسسات وتخصصها في منتجات معينة، وانتشار وحدات تابعة لها في مناطق مختلفة مما أدى إلى تعقيد العمليات الصناعية وازدياد عدد المستخدمين، وبالتالي الحاجة إلى تقديم بيانات أكثر تفصيلا لسير الوحدات.

¹ - السيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص16.

- التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة، ومراكز الإنتاج مما زاد من صعوبة الاتصال بين الإدارة العليا ومختلف المستويات الإدارية الأخرى. هذا ما تطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما يتماشى والتطور الإداري الذي تحول من الإشراف المباشر إلى تفويض المسؤوليات على مختلف المستويات.
- حاجة الإدارة العليا إلى بيانات تفصيلية وتحليلية، وكذا معلومات محاسبية مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي قصد اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، وهذا ما توفره محاسبة التكاليف المعيارية بغية تقييم الأداء¹.

2.1. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

لقد شهدت محاسبة التكاليف عدة تطورات عبر التاريخ، واختلفت تسمياتها، والمهام المسندة إليها، إلا أن الغاية منها لم تختلف كثيرا عن القياس، التخطيط والرقابة على التكاليف، والمساعدة في اتخاذ القرارات قصد تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة بما يتوافق وتطور وتنوع نشاطاتها الاقتصادية.

سوف نقوم بتتبع مختلف التطورات التاريخية لمحاسبة التسيير إلى أن وصلت إلى أحدث ما تم اكتشافه من أساليب علمية في هذا المجال:

- في سنة 1878م صدر أول كتاب حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف ببريطانيا لمؤلفه (Hamilton Robert)². كما شهدت سنة 1899م ميلاد التكاليف الحديدية التي كانت من اجتهاد الباحث الألماني "T.Schamalenbach" بحيث قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة أثناء سياسة التسعير، واضعا بذلك اللبنة الأولى لنظرية التكاليف الثابتة³.
- وتجدر بنا الإشارة إلى أن وثيرة تطور محاسبة التسيير كانت أسرع في أمريكا مقارنة بأوروبا، وذلك تبعا لمعدل النمو الصناعي فيها، وقد أثرت الأزمة الاقتصادية العالمية سلبا على الاقتصاد الأمريكي خلال الفترة الممتدة من 1928م- 1933م مما أدى إلى البحث عن تأسيس "قوانين المنافسة العادلة"، بحيث حددت هذه القوانين القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها بأسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة أثناء الأزمة، هي طريقة التكلفة الكلية للمنتوج كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة والبضائع، وما إن انتهت الأزمة الاقتصادية العالمية حتى وجهت اتهامات حادة حول الصفة

¹ - دادن عبد الغني، الاتجاه للمنافسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص.8.

² - محمد مطر و آخرون، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 1996، ص.31.

³ -BERNARD. Olivier, comptabilité en Allemagne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de Gestion, Art N° 25,Economica, Paris, 2000, p.333.

التوجيهية التي تميزت بها طريقة التكاليف الكلية، مما أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المباشرة التي لم تنجو هي الأخرى من الانتقادات¹.

- أما في فرنسا وفي سنة 1928م كان أول اقتراح لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية للمنتوج بعد توزيع الأعباء حسب طبيعتها بواسطة مفاتيح التوزيع على مختلف الأقسام، والتي لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يربطها بالمنتوج النهائي، وذلك من طرف لجنة تسمى ب (CEGOS) أي: (Commission d'études générales d'organisation scientifique) بحيث تولى اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد أعضائها، وهو (Rimailho Emile) صاحب الفكر التيلوري، بحيث أسس طريقته على مبادئ المدرسة التيلورية، وذلك بحكم خبرته في المؤسسات والتكتلات الاقتصادية الكبرى².
- وبداية من سنة 1936م تم الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة، واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري، كما تضاعفت الاهتمامات بتطوير وسائل تحليل التكاليف لخدمة أهداف التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار. وذلك من أجل رفع مستويات الدقة في معلومات التكاليف³.
- وقد استمر العمل في فرنسا بطريقة الأقسام المتجانسة رغم توالي صدور المخططات المحاسبية، وتغير تسميات هذا النوع من المحاسبة من مخطط لآخر، إلى غاية مجيء المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لسنة 1982م، والذي اعتبر أن محاسبة التسيير ليست إلزامية وأن للمؤسسة حرية اختيار الأسلوب الأنسب لها لما لهذه الأداة من سرية إستراتيجية قد تعتمد عليها المؤسسة لفرض وجودها في السوق⁴.
- وخلال سنوات الثمانينيات ظهرت طرق جديدة في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، ثم انتشرت في أوروبا وباقي دول العالم، كطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف على أساس المواصفات، محاسبة إستهلاك الموارد، طريقة التكلفة المستهدفة وغيرها من الأساليب الحديثة والتي تعتبر حلق بحث محاسبة

¹ - درهمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 117.

² - Bouquin, H. Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, N°271, 1995, p.65.

³ - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 35.

⁴ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 118.

التسيير الإستراتيجية لما لها من بعد إستراتيجي وتنافسي، تهتم بالبيئة الخارجية للمؤسسة زيادة على بيئتها الداخلية¹.

2. تعريف محاسبة التسيير:

من الناحية المصطلحية لا بد من الإشارة إلى أن محاسبة التسيير أطلقت عليها عدة تسميات نتيجة تطور أدوارها، فحسب ما ذكره Lasary فإن المصطلحات: (Cost accounting) "محاسبة التكاليف" و (Management accounting) "محاسبة التسيير" هي مصطلحات تفيد نفس مجال البحث والاهتمام². لقد تم تقديم العديد من التعاريف لمحاسبة التسيير، والتي في معظمها تعرضت إما لأهداف أو لوظائف محاسبة التسيير، نذكر منها:

- محاسبة التسيير هي نظام محاسبي يشتمل على طرق تجميع وقياس تكلفة مدخلات الأنشطة سواء كانت إنتاجية أو خدمية، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، واستخدام بيانات هذه التكلفة في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار.³
- محاسبة التسيير هي نظام يهدف إلى المساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة انطلاقاً من نمذجة العلاقات بين الموارد المتاحة والمستهلكة⁴.
- كما يعرف Lasary على أنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمسيرى المؤسسة ب:

1. متابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية.

2. اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير.

فهي تسمح إذن بالإجابة وبشكل دقيق عن التساؤلات الرئيسية التالية:

* - متى؟

* - كيف؟

* - وأين؟ تخلق المؤسسة القيمة⁵.

¹ - ALAZARD, C. et SEPARI, S., contrôle de gestion, DONUD, paris, 2004, P.259.

² - Lasary, comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, 2001, p.22.

³ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص.ص. 19-20.

⁴ - Bouquin, H. Contrôle de gestion, DUNOD, paris, France, 2000, p.65.

⁵ - Lasary, op.cit, P.22.

- يمكن القول أن محاسبة التسيير هي نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة، وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى. بشكل يساعد المسيرين على اتخاذ القرارات اللازمة. إلا أنها تساعد على الكشف عن نقاط القوة والضعف وتحديد المسؤوليات، وتساهم في اتخاذ القرار.¹

3. أهداف محاسبة التسيير:

ارتبطت أهداف محاسبة التسيير منذ ظهورها إلى غاية السبعينيات من القرن الماضي بأهداف تقليدية تتعلق بتوفير معلومات محاسبية عن تقييم كفاءة استخدام الموارد في العمليات الداخلية والرقابة عليها . لقد تطرق الاقتصادي الأمريكي J.Maurice Clark سنة 1923م لدراسة أهداف محاسبة التسيير وحددها في عشرة أهداف كما يلي:

- المساعدة على تحديد سعر طبيعي أو مناسب للمسلع المباعة.
- المساعدة على تثبيت حدود انخفاض السعر.
- تحديد المنتوجات التي تحقق أرباح، والمنتوجات التي تحقق خسائر.
- مراقبة المخزونات.
- تحديد قيمة المخزونات.
- اختبار فعالية مختلف المسارات (les processus).
- اختبار فعالية مختلف الأقسام (les departments).
- الكشف عن الضياع، التبذير، و الاختلاسات.
- الفصل بين تكلفة نقص النشاط (les sous-activité)، وتكلفة الإنتاج.
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية².

وحسب ما ذكره C.Roulet وC.Caujet فان محاسبة التسيير تهدف إلى:

- تحليل النتائج وإظهار مختلف العناصر المكونة لها، مما يسهل عملية قياس ومراقبة المردودية، بالإضافة لتوفير المعلومات التي تساهم في تسيير المؤسسة.

¹ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.116.

² - Bouquin H., comptabilité de gestion, Economica, Paris, 2003, p.6.

- تلبية احتياجات المحاسبة العامة للمعلومات المتعلقة بتقييم بعض عناصر الأصول، كتقييم المخزونات من المنتجات المصنعة في نهاية الدورة.
- توفير المعلومات التي يعتمد عليها لإعداد تقديرات تكاليف الإنتاج، لضمان مراقبة التكاليف الحقيقية أثناء دورة الاستغلال¹.

4. أسباب ظهور الحاجة إلى تطوير محاسبة التسيير:

- تميزت الفترة ما بين السبعينيات ومطلع القرن الحادي والعشرين بعدة تطورات ألزمت ضرورة مسيرتها من طرف أساليب محاسبة التسيير، بحيث حدثت ثورة في استخدامات التكنولوجيا في التصنيع، والتجارة الالكترونية، واستخدامات الانترنت في الحصول على البيانات ومعالجتها،² واشتداد حدة المنافسة، وظهور المعايير الدولية للجودة. فقد أدت هذه التطورات المتسارعة إلى ظهور فجوة بين أساليب محاسبة التسيير التقليدية والبيئة التي تطبق فيها مما أوجب ضرورة تطويرها حتى تتلاءم مع ظروف الإنتاج الحديثة. بحيث يمكن تلخيص هذه الأسباب فيما يلي:
- انخفاض نسبة التكاليف المباشرة وزيادة نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن التكاليف الإجمالية للمنتوج؛
 - تراجع تدخل اليد العاملة المباشرة وإحلالها بالآلات مما أدى إلى انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، بحيث أصبحت تقتصر في أغلب الحالات على المواد الأولية، وارتفاع نسبة التكاليف الثابتة؛
 - زيادة مستويات الجودة بسبب الاعتماد على الآلة وتراجع تدخل العنصر البشري مما أدى إلى الحاجة إلى مقاييس للجودة؛
 - انخفاض مستويات المخزون نتيجة المناولة والاعتماد على الإنتاج الفوري والمخزون الصفري (stock base à zéro).
- هذا ما أدى بالباحثين إلى إعطاء المحاسبة بعدا استراتيجيا بهدف الخروج بالمحاسبة من دورها التقليدي المتمثل في تركيزها على المعلومات التاريخية والمقاييس المالية، وتطوير المعلومات التي تقدمها من خلال التركيز على النواحي الخارجية والمستقبلية والمقاييس غير المالية، من أجل تزويد الإدارة بمعلومات أعم وأشمل تساعد على صنع القرارات المهمة وتحديد الاستراتيجيات المناسبة.³

¹ - Caujet, C., Roulet, C., Comptabilité analytique de gestion, tome 1, 3^{ème} édition, Paris, 1996, pp.3-4.

² - مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة 3، المكتبة العصرية، مصر، 2001، ص.117.

³ - ذكاء كلاوي، المحاسبة الاستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها، بحث مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال التخصصي، الجامعة الافتراضية السورية، سورية، 2015، ص.23.

المحاضرة رقم (02): دراسة سلوك الأعباء والتكاليف

تمهيد:

إن دراسة التكاليف، ومعرفة طبيعتها يساهم بشكل فعال في تسهيل عملية التقدير والتخطيط المستقبلي لنتائج المشاريع، وعقد المقارنات بين الإنجازات والتقديرات. كما يساعد على تحديد الخيارات والبدائل بالاعتماد على قياس تكاليف الإنتاج ومقارنتها بالأسعار السائدة في السوق. و إمكانية معرفة تكلفة المنتج في أي مرحلة من مراحل تصنيعه.

إلا أن التوجه الحديث لمفهوم التكاليف لم يقتصر على المنتج ومراحل انجازه فقط، وإنما تعدى ذلك إلى البحث في تكاليف العلاقات التي تربط المؤسسة بالموارد، الزبون، والمحيط الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى التطورات الحديثة في ما يتعلق بالهياكل التنظيمية والتكنولوجيات الإنتاجية وتأثيرها على سلوك التكاليف.

1. التمييز بين المصطلحات:

تجدر بنا الإشارة هنا إلى أن المصاريف، التكاليف، الأعباء مصطلحات تستخدم عادة لدلالة عن معنى واحد، إلا أن المتعمق في دراسة معانيها يتبين له خلاف ذلك، وأنها مفاهيم متباينة ومتراطة في آن واحد:

- الأعباء (les charges): هي عبارة عن مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، بحيث نجد أن معظم حسابات الصنف 6 من النظام المالي المحاسبي هي عبارة عن أعباء حسب طبيعتها، إذ أن نتيجة الدورة يتم تحديدها بالفرق بين العيب والنتائج خلال نفس دورة الاستغلال، ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم، ومخصصات الإهلاك... الخ.

إذن فإن العيب هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات، وذلك لكون أن النتيجة يتم حسابها على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، بينما المصاريف قد تأخذ فترة زمنية أطول من دورة الاستغلال، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة، عكس تسجيل الأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء).

وعليه يمكن تعريف الأعباء على أنها استهلاك تقوم به المؤسسة يخصص السلع والخدمات، والموجه للاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات. ومن الناحية الاقتصادية، تعتبر الأعباء مكافأة (rémunération) للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات¹.

- **المصاريف (les dépenses):** فلها مدلول تسييري أي أنها تستعمل خصيصاً لأغراض التسيير²، لأن المصاريف هي عبارة عن عمليتي خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أي على المدى الطويل نظراً لكون المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بنسبة للإيرادات (مثل: مصاريف الشراء، مصاريف النقل، مصاريف الإنتاج).

كما نجد مصطلح النفقات بكثرة في المحاسبة العمومية للتعبير عن مصاريف المؤسسات غير الربحية أي في المؤسسات ذات الطابع الإداري: كالمستشفيات والمدارس، مركز التكوين المهني، الجماعات المحلية.

- **التكاليف (les couts):** هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة (منتج - الخدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء. (مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...).
- لذا يمكن تعريف التكلفة كما يلي:
- " التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية، اختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل"³.
- " التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أم معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"⁴.

¹- N.AFRAOUI et A.AMRANI, Méthodes d'analyse des couts, Tome1, Edition du management, Alger, 1991, p.31.

²-Y.PESQUEUX et B. MARTORY, la nouvelle comptabilité des couts, PUF, France, 1995, P.30.

³ - السيد عبد المقصود ديبان، مرجع سبق ذكره، ص 51.

⁴ - صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 14، 1997.

- " التكلفة هي قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، التي تؤثر بالنقصان على الموجودات"¹.
- وهو ما لخصه المخطط الوطني المحاسبي على أن: "التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابات تتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابات تتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"².

يستفاد مما سبق أن **سعر التكلفة** هو مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية تصور المنتج، وشراء المواد الأولية التي تدخل في تكوينه وما يعلق بها من نفقات إلى نهاية عملية الإنتاج والتوزيع، ولكل منتج عدة تكاليف (تكلفة شراء المواد الأولية، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع...)، ويسمى مجموع هذه التكاليف في مرحلتها النهائية بسعر التكلفة أو بالأحرى التكلفة النهائية.

فقد تم تعريف هذه الأخيرة ب: " **التكلفة النهائية** لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه"³.

2. تصنيف الأعباء:

اختلفت تصنيفات الأعباء من معيار لآخر وذلك تبعاً لتغير سلوكها، وعلاقتها بالمنتج أو مستوى النشاط، وأهمها ما يلي:

1.2. من حيث علاقتها بالمنتج: وقد تم تصنيفها حسب هذا المعيار إلى:

1.1.2. أعباء مباشرة: و هي الأعباء التي يتم تحميلها مباشرة إلى المنتج دون توزيعها على مراكز التحليل، وتكون عادة من:

- المواد الأولية واللوازم التي تدخل مباشرة في إنتاج المنتج.
- اليد العاملة المباشرة.
- إهلاك الآلات التي تنتج منتج واحد.

2.1.2. أعباء غير مباشرة: هذه الأعباء مرتبطة بالعملية الإنتاجية كلية، وليس بالوحدة المنتجة فقط، فهي تمثل كتلة من الأعباء المشتركة لمنتجات مختلفة يتم توزيعها على مراكز التحليل في شكل توزيع أولي بالاعتماد على مفاتيح التوزيع ثم بعد ذلك تحمل على الوحدات المنتجة، ونذكر كأمثلة على ذلك مايلي:

¹ - محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص9.

² - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص26.

³ Boughaba. A, comptabilité analytique d'exploitation, BERTI, ALGER , 1998,P.28.

- أعباء الإنتاج غير المباشرة المرتبطة بالآلات: كالطاقة، الزيوت، مواد التشحيم، الوقود...
 - أعباء اليد العاملة غير المباشرة: وهي أعباء الجهد المبذول خارج ورشات الإنتاج، مثل أجور ورواتب عمال قسم الإدارة والمالية، مصاريف نقل وتخزين المواد الأولية والمنتجات تامة الصنع...
 - الأعباء غير المرتبطة بالعملية الإنتاجية مباشرة: كالتأمين، الإيجار، إهلاك الأصول الثابتة...¹
- حسب LORINO فإن الأعباء المباشرة كانت تمثل 90٪ من إجمالي الأعباء قبل 20 سنة مضت، بحيث كان التوجه لتحليل النشاط معتمدا بشكل أساسي على الأعباء المباشرة، وتوزيعها بشكل عادل على مختلف المنتجات. أما حاليا فإن الأعباء غير المباشرة أصبحت تمثل 70٪ من الأعباء الإجمالية أي جزء جد مهم من الأعباء، مما جعل من الصعب إعطاء صورة صحيحة للأعباء الحقيقية للمؤسسة و بالتالي من الخطر اتخاذ القرارات بالاعتماد على نظام كهذا². وهذا راجع أساسا إلى تعقد تقنيات الإنتاج الحديثة نتيجة للتطور التكنولوجي، وتعويض العامل البشري بالآلة، بالإضافة إلى نمو وكبر حجم المؤسسات الحالية، وصعوبة تسييرها.
- 2.2. من حيث علاقتها بمستوى النشاط: وتنقسم إلى:**

- 1.2.2. أعباء متغيرة:** هي الأعباء المرتبطة بالعملية الإنتاجية، أي باستغلال المؤسسة لمواردها المتاحة، ولا يمكن إنفاقها في حالة توقف المؤسسة عن النشاط بحيث تعتبر هذه الأعباء تناسبية مع وحدات الإنتاج تزيد بزيادتها، وتنخفض بانخفاضها. لذلك فهي أعباء تشغيلية أو عملياتية، مثل: تكلفة المواد الأولية المستهلكة، جزء من مصاريف اليد العاملة المباشرة، جزء من مصاريف الإنتاج والبيع. ونرمز لها رياضيا بالمعادلة: $(Y=aX)$.
- 2.2.2. أعباء ثابتة:** هي أعباء تخص وجود المؤسسة، وليس لها علاقة مباشرة بمستوى النشاط المحقق خلال دورة الاستغلال، أي أنها تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأي نشاط، كما تسمى كذلك بالهيكلية لأنها لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج إلا في حالة تغير هيكل المؤسسة كزيادة آلة جديدة مثلا أو إحداث ورشة إنتاج جديدة. ومن أمثلة التكاليف الثابتة: إيجار المباني، الإهلاكات، الضرائب العقارية، فوائد القروض، لذا فهي تمثل عنصر ثابت ضمن معادلة التكاليف الإجمالية، ونرمز لها رياضيا ب: $(Y=b)$.

وبين النوع الأول والنوع الثاني حسب هذا المعيار لتصنيف الأعباء نجد نوع ثالث قد يصعب تمييزه:

¹ - J. ORSONI, comptabilité analytique, Vuibert, Paris, 1987, p.27.

² - P. LORINO, l'économiste et le manager, élément de micro-économie pour un nouvelle gestion, la découverte, 1989.

3.2.2. أعباء شبه متغيرة: وهي الأعباء التي تتكون من جزء ثابت مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، وجزء متغير

مرتبط بنشاط المؤسسة. وللفصل بين الجزء الثابت والمتغير يتم الاعتماد في ذلك على الطرق الإحصائية والبيانية كطريقة خط الاتجاه العام إذا كان تغير سلوك الأعباء خطيا.

فإذا أخذنا على سبيل المثال أعباء اليد العاملة الخاصة بالإنتاج فإنها حسب طبيعتها شبه متغيرة لأنها متكونة من جزء ثابت وهو خاص برئيس مصلحة الإنتاج، وجزء متغير وهو خاص بالعمال، وفي مجملها هي أعباء شبه متغيرة. وإذا ما

قارنا بين الأعباء المتغيرة والأعباء شبه المتغيرة، فإن الأولى تكون مساوية للصفر في حالة التوقف عن النشاط، أما الثانية فإن المؤسسة تظل ملزمة بها رغم عدم الإنتاج كأعباء الصيانة فإن المؤسسة تتحملها حتى في حالة التوقف عن النشاط من أجل المحافظة على صلاحية الآلات للتشغيل¹.

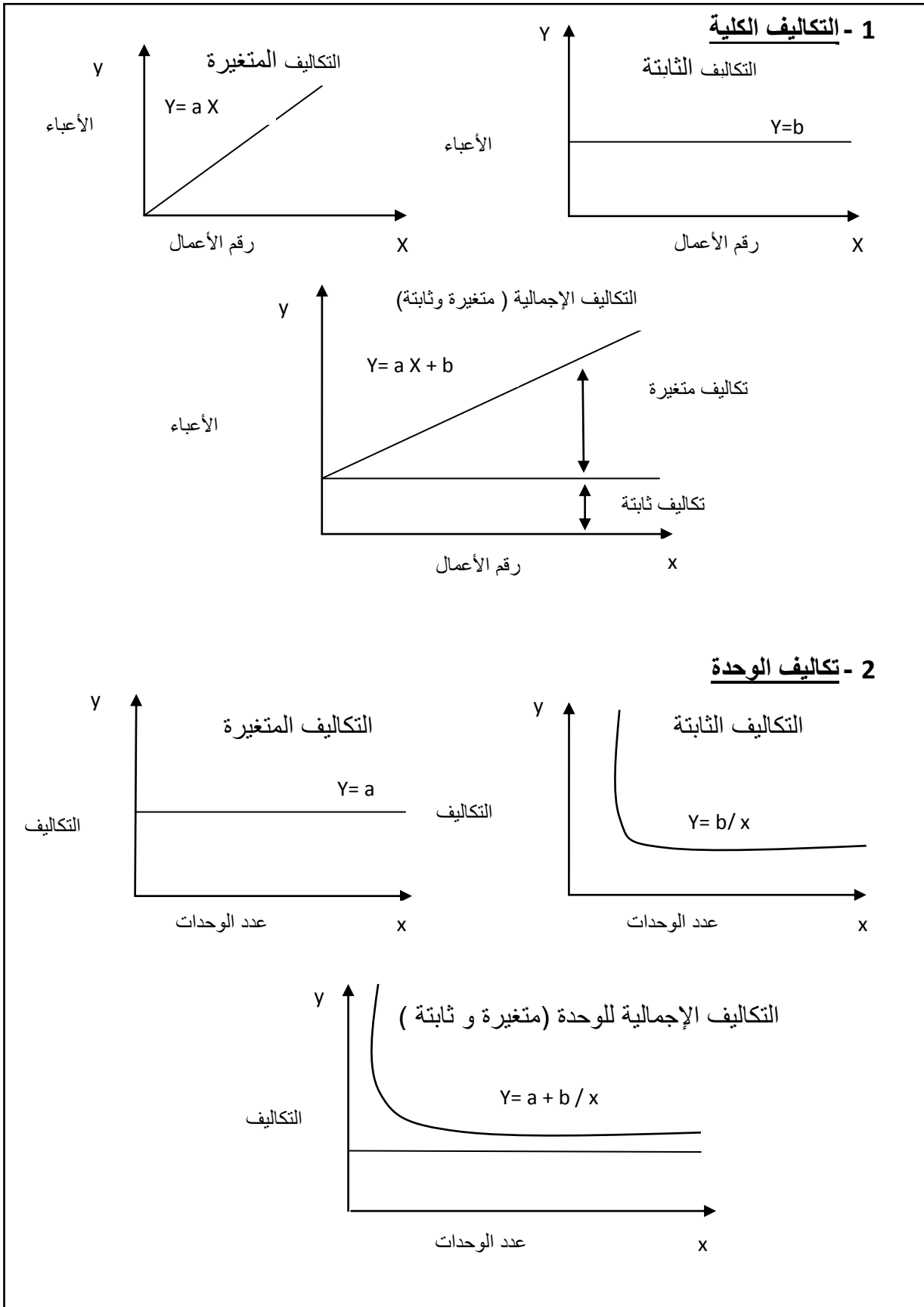
بحيث يتم معالجة هذا النوع من التكاليف بفصل الجزء المتغير منها ودمجها ضمن التكاليف المتغيرة، دمج الجزء الثابت منه ضمن التكاليف الثابتة.

وعليه يمكن بناء معادلة التكاليف الإجمالية وفقا للعلاقة: $Y=aX+b$.

حيث تمثل: Y: التكاليف الإجمالية، a: التكلفة المتغيرة للوحدة، X: مستوى النشاط، b: التكاليف الثابتة. يمكن تمثيل تغيرات سلوك الأعباء بيانيا حسب هذا المعيار كما يلي:

¹-ALAZARD et SEPARI, op.cit, p.166.

الشكل رقم (01): التمثيل البياني لسلوك التكاليف.



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص ص، 148-150.

نلاحظ من خلال الأشكال الواردة أعلاه أن سلوك التكاليف يتغير من المستوى الكلي إلى المستوى الوحدوي، فالتكاليف المتغيرة الوحدوية متساوية بسبب تساوي شروط الإنتاج بين جميع الوحدات، في حين التكاليف المتغيرة الإجمالية تتزايد أو تنخفض بتزايد أو انخفاض حجم النشاط، غير أن التكاليف الثابتة الإجمالية تبقى نفسها على الرغم من التغير في مستويات النشاط ما لم يتم تغيير هيكل المؤسسة، لكن التكاليف الثابتة الوحدوية تتناقص بتزايد حجم النشاط وبالتالي نصيب الوحدة الأخيرة من التكاليف الثابتة سوف يكون منخفضا جدا وهذا ما يعرف باقتصاديات السلم.

3. خصائص التكاليف:

حسب ما ذكره ALAZARD et SEPARI فإن للتكاليف ثلاث خصائص أو مميزات¹:

1.3. مجال التطبيق (champ d'application): إن مجال تطبيق حساب التكاليف جد واسع فقد يتم:

- على أساس وظيفة اقتصادية رئيسية أو فرعية في المؤسسة (التموين، الإنتاج التوزيع، الإدارة...);
- على أساس وسائل الاستغلال (آلة، منصب عمل، قناة توزيع...);
- على أساس مركز مسؤولية كنظام فرعي في المؤسسة لقياس الأداء.

2.3. تاريخ الحساب (le moment du calcul): على أساس هذا المعيار يمكن تمييز نوعين من

التكاليف:

■ تكاليف تاريخية: وهي تكاليف تحسب بعديا (postérieurement)، ويمكن كذلك تسميتها بالتكاليف الحقيقية.

■ تكاليف تقديرية: وهي التكاليف التي تحسب مسبقا (antérieurement)، بحيث تتميز بكونها

عبارة عن مرجع تقارن إليه التكاليف الحقيقية، ويمكن تسميتها بالتكاليف المعيارية (les couts standard).

3.3. المضمون (le contenu): من أجل حساب تكاليف مرحلة معينة يمكن إدماج الأعباء المسجلة في

المحاسبة العامة بإجراء تعديلات عليها، أو عدم القيام بذلك. ويمكن إضافة عناصر أخرى مع إدماج جزء فقط من هذه الأعباء. وعلى هذا الأساس ميز المخطط المحاسبي العام بين نوعين من التكاليف:

– تكاليف كلية: وهي تكاليف تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء التي لها علاقة بالعنصر المراد حساب

تكاليفه. وهي تشمل على قسمين، تكاليف كلية تقليدية تأخذ بعين الاعتبار كل أعباء المحاسبة العامة

¹ -ALAZARD et SEPARI, op.cit.pp.120-121.

بدون إدخال عليها أي تعديلات، وتكاليف كلية اقتصادية بحيث يتم إدخال عليها بعض التعديلات بهدف التعبير الاقتصادي الجيد للتكاليف.

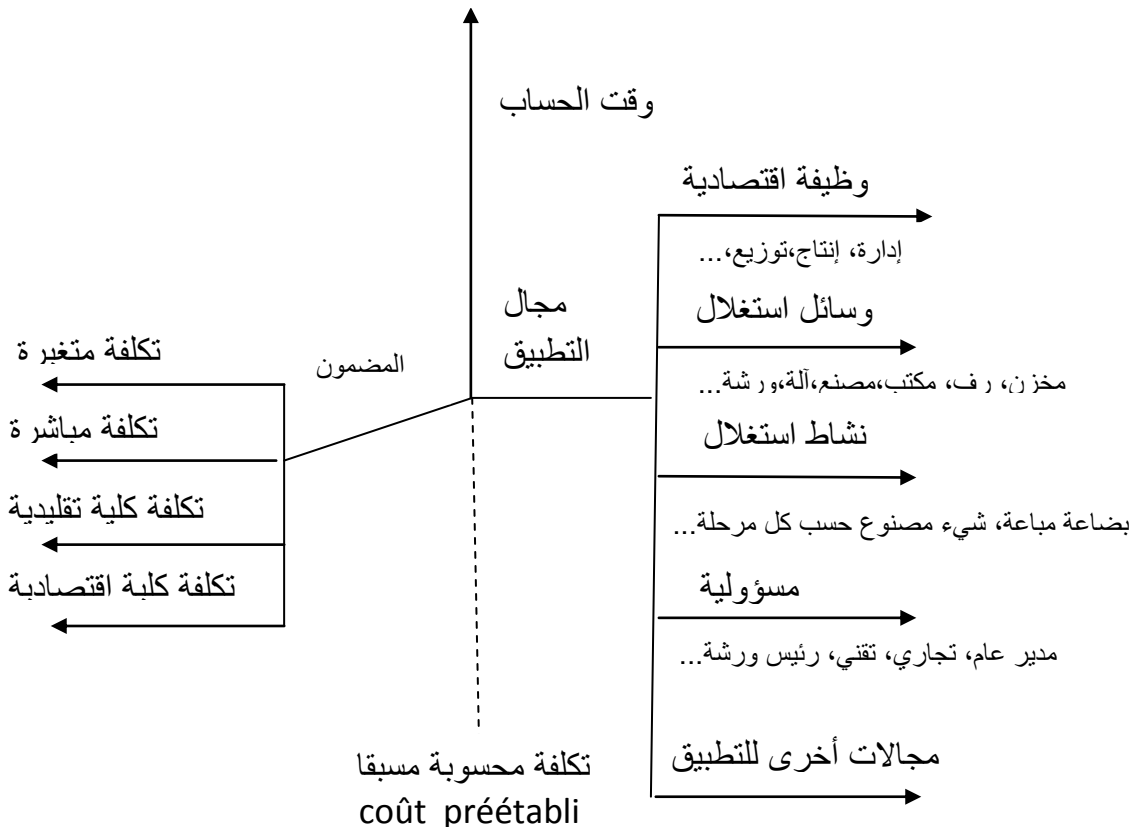
- تكاليف جزئية: وذلك بدمج جزء فقط من الأعباء العامة والتي لها علاقة مباشرة بالمشكل المراد معالجته أو العنصر المراد قياس تكاليفه، وتنقسم إلى نوعين مهمين:

- تكاليف متغيرة: وهي تتغير بتغير مستوى نشاط المؤسسة.
- تكاليف مباشرة: وهي تكاليف يتم تحميلها مباشرة للمنتوجات دون توزيعها على مراكز التحليل. ويمكن أن تكون متغيرة أو ثابتة.

الشكل رقم (02): خصائص التكاليف

تكلفة حقيقية أو تاريخية

Coût constaté



(مرجع، هدف، توقع، تكلفة معيارية، موازنة، تصميم...)

Source : ALAZARD et SEPARI, op.cit, p.120.

4. تكاليف خارج مجال تطبيق محاسبة التسيير:

إن تحليل أنشطة المؤسسة يظهر وجود تكاليف تتحملها المؤسسة ولا يمكن أن تتحكم فيها تقنيات محاسبة التسيير التقليدية، وقد تؤثر سلبا على مردوديتها، منها:

1.4. التكاليف الخارجية (**les coûts externes**): خلال سنوات (1960-1970) كانت الإستراتيجية

المتبناة من طرف المؤسسات الاقتصادية هي التكامل العمودي من أجل التحكم الجيد في التكاليف، لكن خلال السنوات الأخيرة (1990-2000) تغيرت النظرة بالتوجه إلى إستراتيجية المعاوضة (stratégie d'externalisation) من أجل توجيه التكاليف ليتحملها شخص خارجي عن المؤسسة وذلك بغية التخفيض من نسبة التكاليف التي تتحملها المؤسسة في هذا المشروع.

أي أن التكاليف الخارجية هي عبارة عن تحويل كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف نشاط معين لأفراد ليسوا أطرافا في المؤسسة (الزبائن، المحيط،...). وتتمثل هذه التكاليف في الفرق بين التكاليف التي تتحملها المؤسسة فعلا والتكاليف التي كان من الواجب أن تتحملها في حالة تحملها لمسؤوليتها اتجاه الأعمال التي قامت بها، بحيث بهذه الطريقة تنهرب من جزء من التكاليف يكون على عاتق المحيط. فمثلا إذا كان إنتاج المؤسسة ينتج عنه غلافات مستهلكة أو بعض المواد الكيماوية والتي قد تؤثر سلبا على البيئة، وليست خاضعة للرقابة (هذا في البلدان التي لا تطبق غرامات مالية على المؤسسات المحلية التي قد تتسبب في تلوث البيئة، لأن ذلك يجبر المؤسسة الأخذ في الحسبان التكاليف البيئية)، فإن السلطات المحلية هي التي تتولى إزالة هذه النفايات ونقلها من مكانها إلى الأماكن المخصصة لها بمبالغ باهظة بدلا من أن تكون على عاتق المؤسسة¹.

2.4. التكاليف الخفية (**les coûts cachés**): ولا يقصد بالخفية نية المؤسسة في إخفائها، وإنما المراد من

هذه التسمية عدم قدرة المؤسسة على حسابها، بحيث يرجع الفضل في تنبيه المسيرين إلى وجود هذا النوع من التكاليف إلى الباحث H. SAVALL وفرقة المعهد الاجتماعي-الاقتصادي الفرنسي للمؤسسات والتنظيمات (Institut de socio- économique des entreprises et des organisation)

نتيجة قيامهم بعدة أبحاث في هذا المجال منذ 1976م، وقد شبه H.SAVALL المؤسسة بمركبة إستراتيجية تفقد طاقتها بسبب نزفات Hémorragies داخلية تتمثل في الغيابات، حوادث العمل، نوعية المنتجات، ونزفات خارجية تنجم عن اللجوء للتوظيف المؤقت لتعويض الغيابات، شراء مواد أولية جديدة لتعويض النفايات، التوجيه

¹ - Y.PESQUEUX et B. MARTORY, op.cit, p42.

السريع للعمل لتعويض التأخر في الإنتاج. كل هذه الإختلالات في نظام الإنتاج تؤدي إلى زيادة تكاليف يصعب ضبطها وتسجيلها محاسبيا.

كما يدخل في هذا النوع من التكاليف الخفية، رأس مال المعرفة (le capital de savoir) بحيث ذكرت Joanna POMIAN في كتابها ذاكرة المؤسسة Mémoire d'entreprise ما يلي: " رغم أننا لا نستطيع تقييم قيمة رأس مال المعرفة بطريقة علمية، إلا أن خسارته يمكن تجسيدها فيما يكلف المؤسسة عند فقدان أحد مساعديها (إطاراتها)، ويمكن تعداد هذه الخسارة بالأرقام إذا أخذنا بعين الاعتبار خسائر الإنتاج، تمديد الآجال اللازمة لتنفيذ مهمة معينة، تمديد العروض، أو حتى فقدان زبون ذو علاقة جيدة مع هذا الإطار"¹.

3.4. تكلفة الفرصة البديلة (coût d'opportunité): إن هذا النوع من التكاليف أخذ في الحسبان في التسيير الكلاسيكي للتموينات، لكن استعماله بقي جد مغيب.

ويمكن تعريف تكلفة الفرصة البديلة بالإيراد الذي تحصل عليه المؤسسة من خلال اختيار بديل دون البديل الأمثل. فمثلا إذا خصصت المؤسسة مواردها المالية لتمويل مشروع استثماري معين، فإن تكلفة الفرصة الضائعة يتم احتسابها على أساس نسبة المردودية المالية التي كان من الممكن تحقيقها في حالة اختيار مشروع استثماري أمثل. وهذه التكلفة لا تظهر في المحاسبة لأنها لا تمثل نفقات تدفعها المؤسسة، ولكن تؤخذ بعين الاعتبار في القرارات الإستراتيجية كالقيام بالصنع من طرف المؤسسة ذاته أو اللجوء إلى المعاوضة مثلا..².

4.4. تكلفة دورة حياة المنتج (coût du cycle de vie d'un produit): بهدف جذب المستهلكين تقوم المؤسسة بدعم جودة ونوعية منتجاتها من أجل تخنيب المستهلك النهائي تكاليف إضافية بعد اقتناء المنتج كمصاريف الصيانة والإصلاح، وتعتبر تكلفة دورة حياة المنتج محاولة من المؤسسة تحمل هذا النوع من التكاليف بالإضافة إلى تكاليف إنتاجه، بحيث تعرف تكلفة دورة حياة المنتج بأنها مجموع المصاريف المنفقة من بداية تصور المنتج إلى غاية نهاية حياته.

إلا أنه قد يصعب تحديد مجمل الأعباء التي قام بها المتعاملون، وعدم المعرفة الحقيقية والدقيقة للتكاليف بسبب تعدد المتعاملين مع المؤسسة من موردين، مستهلكين، وموزعين...

¹ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² - Encyclopé de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, op. cit, p.572.

كما أن هذا النوع من التكاليف لا يمكن تسجيله محاسبيا لأنه خارج عن محيط المؤسسة، بحيث يؤكد P.MEVELLEC من جامعة (Nantes) الفرنسية أنه " من الوهم محاولة إيجاد حل عن طريق المحاسبة التحليلية لتقييم هذا النوع من التكاليف"¹.

والملاحظ أن التسيير الجيد للمؤسسة يأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من التكاليف رغم صعوبة تحديدها بدقة وعدم إمكانية تسجيلها محاسبيا، وذلك قصد التحكم الجيد في تكاليف المنتج، وتحديد الأسعار بطريقة عقلانية ورشيدة كهدف اقتصادي للمؤسسة.

¹ - درهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 51.

المحاضرة رقم (03): طريقة الأقسام المتجانسة (التكلفة الكلية)

1. تعريف طريقة الأقسام المتجانسة:

ظهرت طريقة التكاليف الكلية المعتمدة على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة خلال سنوات الثلاثينيات في مختلف دول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، وألمانيا، كما يطلق عليها تسمية " طريقة مراكز التحليل"، أو "طريقة مراكز التكلفة"¹.

وقد تم تحسين استعمالها بإدخال بعض التعديلات عليها من طرف المنظمين الفرنسيين، وهما لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي (CEGOS)، والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي (CNOF) خلال سنوات الأربعينيات². فهي طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية لكونها تعطي نتائج تحليلية جد تفصيلية حسب كل منتج أو طلبية، وتكمل المحاسبة العامة عن طريق تقييم المخزونات والاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لحاجاتها الخاصة. بحيث تعتمد هذه الطريقة على حسابات التكلفة الكلية، بحساب جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تحميلها فقط للمنتجات المباعة، وأثناء القيام بحساب تكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة يتم استثناء الأعباء غير القابلة للإدماج والتي ليس لها علاقة بالنشاط، كما تضيف أعباء أخرى تسمى بالأعباء الإضافية وذلك باعتبار أن أعباء المحاسبة العامة لا تعبر عن الصورة الحقيقية للتكاليف التي تتحملها المؤسسة فعلا لأسباب اقتصادية معينة.

2. خطوات تنظيم طريقة الأقسام المتجانسة:

1.2. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل أو أقسام متجانسة: يعرف القسم المتجانس على انه نظام محاسبي تجمع

فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر إلى مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف. فهو عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك³. وهما نوعان أقسام متجانسة رئيسية وأخرى ثانوية. يجب أن يتوفر هذا القسم على مجموعة من الشروط منها:

— أن يشغل مساحة محددة من المؤسسة حتى يتسنى الإشراف على نشاطه واستخدام المساحة كأساس لتوزيع

بعض المصاريف غير المباشرة كالتأمين، والإيجار...

¹ - P.LAUZEL et H. Bouquin, comptabilité analytique et gestion, édition Sirey, 1985, p 105.

² - H. Bouquin, les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion un aspect oublié de la méthode des sections, op. cit, p 69.

³ - بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 93.

- أن يشتمل المركز على مجموعة من الآلات بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تستخدم في العملية الإنتاجية المحددة، وغالبا ما يسمى هذا المركز باسم العملية الإنتاجية التي يقوم بها.
- أن يشتمل كل مركز على عمال مباشرين يتم تحديدهم حتى تسهل عملية تحميل أجور العمال إلى الأقسام الصناعية التي ينشطون بها.
- أن يعين مسؤول عن نشاط المركز، وهو الرئيس المباشر لمجموعة العمال المباشرين بهذا المركز¹.

2.2. تحديد مفاتيح التوزيع: تعتبر مفاتيح التوزيع الوسيلة التي تسمح بتوزيع الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها على مختلف مراكز التحليل في شكل توزيع أولي، والجدول الموالي يوضح كيفية توزيع هذه الأعباء.

الجدول رقم (01): توزيع الأعباء غير المباشرة

الأعباء حسب طبيعتها	المجموع	أقسام فرعية			أقسام ثانوية	
		الصيانة	النقل	الإدارة	التمويل	الإنتاج
المجموع						

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 95.

وبعد توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل يتم تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى المراكز الرئيسية في ما يعرف بالتوزيع الثانوي، وقد يأخذ عدة أشكال حسب ظروف العمل في المؤسسة، وحجم المصاريف غير المباشرة الخاضعة للتوزيع، فهناك ثلاث حالات ممكنة نذكر منها:

- الطريقة المباشرة: والتي تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية، وهناك توزيع إجمالي، وتوزيع انفرادي. وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها في الحياة العملية إلا أنها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لتجاهلها تبادل الخدمات بين الأقسام.
- طريقة التوزيع التنازلي: تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام الثانوية على أقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى.

¹ - محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1999، ص 317.

- طريقة التوزيع التبادلي: تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، فقد يستفيد هذا القسم من خدمات الأقسام الأخرى كما قد يقدم بدوره خدمات للأقسام الأخرى، ولتحديد نسبة الخدمات التي يقدمها كل قسم للآخر يمكن إتباع الطريقة الجبرية في حالة ضالة عدد مراكز التحليل في المؤسسة، وذلك يجعل المجهول هو مجموع مصاريف كل قسم يتضمن الخدمات المتبادلة، وعند إجراء الحسابات يتم افتراض مجاهيل س و ص كتكلفة وحدة عمل لقسمين متبادلين للخدمات فيما بينهما. أما في حالة تعدد مراكز التحليل يمكن الاعتماد على الحساب المصفوفاتي لتحديد نسبة الخدمات المتبادلة، كما أنه هناك طريقة أخرى للتوزيع المتبادل للخدمات تسمى بطريقة التكلفة النظرية إلا أنه يعاب عليها التقريب الكبير في الأرقام.

3.2. اختيار وحدات العمل: تعبر وحدة العمل عن نشاط المركز بحيث يتم ربط التكاليف المجمعة في المركز بنشاط هذا المركز بواسطة وحدة العمل أو النشاط حتى يتسنى تحميل مختلف مصاريف المراكز للمنتوجات والطلبات. وتختلف وحدات القياس بالنسبة للمراكز الرئيسية حسب الوحدات التي تميز نشاط هذه المراكز، فإذا كان مستوى نشاط المركز يمكن وصفه مادياً أو قياسه عددياً، كعدد المنتجات، عدد ساعات العمل، تسمى مراكز التحليل هذه بالمراكز العملياتية (les centres opérationnels)، ويتم حساب تكلفة وحدة العمل (unité d'œuvre) حسب القانون التالي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع المصاريف غير المباشرة الخاصة بالقسم} / \text{عدد وحدات العمل}$$

3. مراحل حساب التكاليف وفقاً لطريقة الأقسام المتجانسة:

بما أن كل نظام محاسبة تسيير يجب أن يخضع لدورة الاستغلال التي تفتح بالشراء - ثم الإنتاج - فالتوزيع. فإن نظام التكلفة الكلية أو الأقسام المتجانسة يمر بثلاث مراحل أساسية تتمثل في:

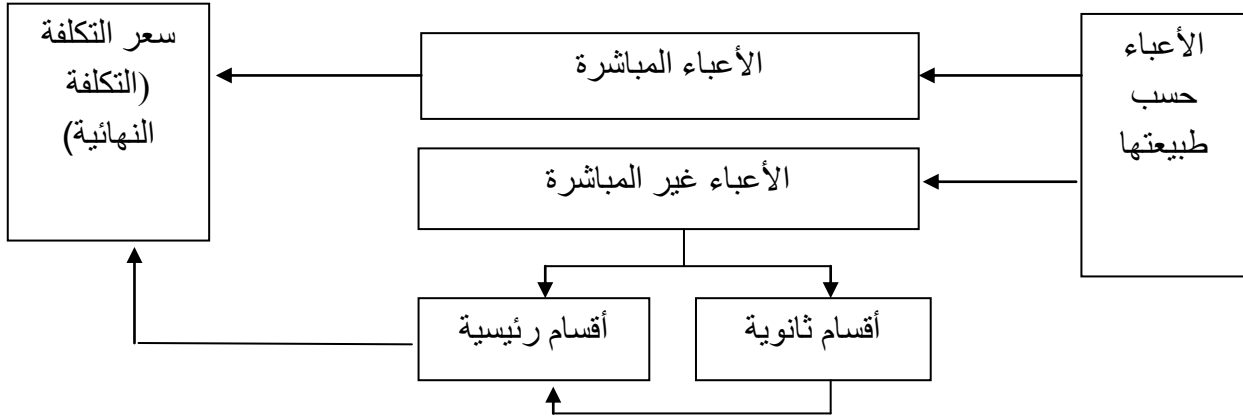
المرحلة (1): تجميع الأعباء حسب طبيعتها وإعادة تصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة.

المرحلة (2): الأعباء المباشرة توجه مباشرة إلى تكاليف المراحل أي تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، أما التكاليف غير المباشرة توزع على مختلف مراكز التحليل للمؤسسة (التوزيع الأولي) ثم يتم تحويل تكاليف المراكز الثانوية إلى مراكز الرئيسة (التوزيع الثانوي).

المرحلة (3): يتم تحميل التكاليف غير المباشرة للمراكز الرئيسية إلى تكاليف المراحل (شراء، إنتاج، بيع) ثم بعد ذلك تحديد التكاليف النهائية (سعر التكلفة) حسب كل منتج، أو طلبية، أو خدمة، أو نشاط...

يمكن تلخيص دورة حساب وتحليل التكلفة وفقاً لطريقة الأقسام المتجانسة حسب المخطط الموالي:

الشكل رقم (03) مخطط تفصيلي لطريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.51.

4. تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

1.4. إيجابيات طريقة الأقسام المتجانسة:

- تمتاز بالشمولية بحيث تبحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية عن مختلف تكاليف المؤسسة عن طريق إدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، فهي تساعد المؤسسات التي تحتوي على وظائف متعددة على التحكم في تكاليفها نتيجة عجز الطرق البسيطة القيام بذلك.

- المساعدة على إيجاد صيغة لتقييم المنتجات بحيث يجب أن يكون سعر البيع أكبر أو على الأقل مساو للتكلفة الكلية لهذه المنتجات.

- تعتبر قاعدة معلومات جد مهمة بالنسبة للمديرين خاصة إذا ما كانت طبيعة الصناعة تقتضي الإنتاج بالسلاسل بحيث تكون الأحداث متكررة، و بالتالي معرفة التكاليف الكلية لهذه السلسلة من المنتجات قد يفيد في التخفيض من تكاليف السلسلة الموالية.

2.4. سلبيات طريقة الأقسام المتجانسة:

- يعتبر نظام طريقة الأقسام المتجانسة جد مكلف بالنسبة للمؤسسة التي تتبناه سواء من ناحية الموارد البشرية المسؤولة عن تسييره أو من ناحية تعقيد مراحلها و التدقيق فيها، وذلك لكونه شمولي ويخضع المعلومات لمعالجة خاصة.

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية و أخرى ثانوية يجعل من نظام محاسبة التكاليف عرضة للتغيير و إعادة تحديد مراكز التحليل كلما طرأ أي تغيير على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- تعدد التوزيعات للتكاليف غير المباشرة بالاعتماد على مفاتيح توزيع عشوائية قد تؤثر على صحة المعلومات التي تقدمها التكاليف النهائية، خاصة مع ازدياد وتوسع قاعدة التكاليف الثابتة بإدخال الآلات والتكنولوجية الإنتاجية وتراجع نسبة التكاليف المباشرة و بالتالي توفير معلومات مضللة للمسيرين قد تؤثر سلباً على قراراتهم¹.

- هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تأثير حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعض المنتجات على حساب منتجات أخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات ودون أن يطرأ أي تغيير على الأعباء غير المباشرة للمنتجات².

تمرين:

مؤسسة تنتج وتبيع منتوجين هما المحافظ والحقائب باستعمال مادتين أوليتين هما الجلد واللوازم المختلفة، وتمر عملية التصنيع بثلاث ورشات هي: التصنيع، التركيب والتشطيب.
حيث تقدم لكم المعلومات المحاسبية الخاصة بشهر أفريل IN كما يلي:

مخزون أول شهر أفريل:

- 48600 دج من الجلد
- 17400 دج من اللوازم المختلفة
- 160 محفظة ب: 38785 دج للإجمالي
- 20 حقيبة ب: 12095 دج للإجمالي

مشتريات الشهر:

- الجلد: 112000 دج
- اللوازم المختلفة: 38000 دج

مخزون نهاية شهر أفريل:

- الجلد: 33720 دج
- اللوازم المختلفة: 21600 دج
- 220 محفظة
- 40 حقيبة

¹- عبد الحفي عبد الحفي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدر الجامعية، بيروت، 1987، ص26.

² P. MEVELLEC et ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert. 1990, p552.

الاستعمالات:

8/3 من قيمة استعمالات الجلد تخصص للمحافظ والباقي للحقائب.

10/4 من قيمة استعمالات اللوازم المختلفة تستعمل للمحافظ والباقي للحقائب.

الأعباء غير المباشرة:

البيان	الشراء	التصنيع	التركيب	التشطيب	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	39000	31200	33300	61370	52130
طبيعة وحدة العمل	100-دج من ثمن الشراء	قيمة الجلد المستعمل	ساعة يد عمل مباشرة	وحدات منتجة (01)	100 دج من رقم الأعمال

(01) عدد وحدات القياس لقسم التشطيب تحدد أحيانا بعين الاعتبار الملاحظة التالية:

إنهاء الحقيبة الواحدة يعادل 2.5 إنهاء المحفظة الواحدة، بحيث نقدر الوحدات بالنسبة للمحافظ .

الأعباء المباشرة:

- 260 ساعة عمل ب:60 دج للساعة الواحدة تخص المحافظ.

- 480 ساعة عمل مباشرة ب:60 دج للساعة تخص الحقائب.

مبيعات الشهر:

- 480 محفظة ب:360 دج للمحفظة الواحدة.

- 410 حقيبة ب:850 دج للحقيبة الواحدة.

مع العلم أن تقييم المخرجات يكون وفقا للتكلفة الوسطية المرجحة.

العمل المطلوب: بعد إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة قم ب:

- حساب تكلفة الشراء للجلد واللوازم المختلفة؟

- حساب تكلفة الإنتاج للمحافظ و الحقائب؟

- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية والصافية مع العلم أن الأعباء الغير معتبرة تقدر ب: 3810دج، أما

الفائدة على رأس المال المقدر ب:392000 هي 9 % سنويا.

الحل:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

التوزيع	التشطيب	التركيب	التصنيع	الشراء	البيان
52130	61370	33300	31200	39000	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج من رقم الأعمال	وحدات منتجة	ساعة يد عمل مباشرة	قيمة الجلد المستعمل	100 دج من ثمن الشراء	طبيعة وحدة العمل
5213	1615	740	126880	1500	عدد وحدات العمل
10	38	45	0.25	26	تكلفة وحدات العمل

2- حساب تكلفة شراء الجلد واللوازم المختلفة:

اللوازم			الجلد			البيان
مبلغ	سعر وحدوي	كمية	مبلغ	سعر وحدوي	كمية	
38000			112000			ثمن الشراء
9880	26	380	29120	26	1120	أعباء الشراء
47880			141120			تكلفة الشراء
17400			48600			مخزون 1
65280			189720			ت.وسيطية مرجحة

3- حساب تكلفة إنتاج المحافظ والحقائب:

• حساب الاستعمالات من الجلد واللوازم:

• استعمالات الجلد = مخ 1 + المشتريات - مخ 2

$$= 33720 - 112000 + 48600$$

$$= 126880 \text{ دج. يتم تجزئتها بين المحافظ: } 126880 * \frac{8}{3} = 47580 \text{ دج}$$

والباقي أي 8/5 ما قيمته 79300 دج يخصص للحقائب.

• استعمالات اللوازم: $17400 + 38000 - 21600 = 33800$ دج، يخصص منها: $33800 *$

$$\frac{10}{4} = 13520 \text{ دج للمحافظ والبقية } \frac{10}{6} \text{ أي: } 20280 \text{ دج للحقائب.}$$

• حساب عدد الوحدات المنتجة:

• عدد الوحدات المنتجة = مخ 2 + عدد الوحدات المباعة - مخ 1

$$\text{المحافظ: } 220 + 480 - 160 = 540 \text{ وحدة}$$

$$\text{الحقائب: } 40 + 410 - 20 = 430 \text{ وحدة.}$$

• عملا بالملاحظة القائلة أن "إنهاء الحقيبة الواحدة يعادل 2.5 إنهاء المحفظة الواحدة، بحيث نقدر الوحدات

بالنسبة للمحافظ" يتم تحويل الحقائق إلى محافظ:

01 حقيبة تساوي 2.5 محفظة أي 430 حقيبة تقابلها (x) أي: $430 * 2.5 / 01 = 1075$ محفظة
وبالتالي مجموع المنتجات تقديرا على أنها محافظ: $1075 + 540 = 1615$ محفظة.

الحقائب			المحافظ			البيان
مبلغ	سعر وحدوي	كمية	مبلغ	سعر. و	كمية	
79300			47580			الإستعمالات
20280			13520			- الجلد
28800	60	480	15600	60	260	- اللوازم
						أعباء الإنتاج مباشرة
						أعباء إنتاج غ مباشرة
19825	0.25	79300	11895	0.25	47580	- ورشة التصنيع
21600	45	480	11700	45	260	- ورشة التركيب
40850	38	1075	20520	38	540	- ورشة التشطيب
210655		430	120815		540	تكلفة الإنتاج
12095		20	38785		160	مخزون 1
222750	495	450	159600	228	700	ت. وسيطية مرجحة

4- حساب سعر تكلفة إنتاج المحافظ والحقائب:

الحقائب			المحافظ			البيان
مبلغ	سعر و.	كمية	مبلغ	سعر. و	كمية	
202950	495	410	109440	228	480	ت. إ. المنتجات المباعة
34850	10	3485	17280	10	1728	أعباء التوزيع غ مباشرة
237800			126720			سعر التكلفة

5- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية:

الحقائب			المحافظ			البيان
مبلغ	سعر و.	كمية	مبلغ	سعر. و	كمية	
348500	850	410	172800	360	480	رقم الأعمال
(237800)			(126720)			- سعر التكلفة
110700			46080			النتيجة التحليلية
			156780			النتيجة التحليلية الإجمالية

6- حساب النتيجة التحليلية الصافية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة
النتيجة التحليلية الصافية = $156780 + (392000 * 0.09 / 12) - 3810$
النتيجة التحليلية الصافية = **155910** دج.

المحاضرة رقم (04): طريقة التكاليف المتغيرة.

1. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة.

يعود تاريخ نشأت هذه الطريقة إلى أوائل القرن العشرين نتيجة الأبحاث التي قام بها الباحث الأمريكي¹ ALEXANDER CHURCH، وبالتحديد تم الاعتراف بها وتقنينها من طرف الجمعية الأمريكية للمحاسبين سنة 1953 وتم إعطائها تسمية² Direct Costing وهو مصطلح أمريكي الأصل، فقد توجي ترجمة Direct إلى أنها التكاليف المباشرة مما يسبب خلطا في المفاهيم³، إلا أنه تم تعديل هذه التسمية إلى (Variable Costing) لإزالة هذا الغموض وتوضيح التسمية أكثر بأنها التكاليف المتغيرة⁴.

تعتمد هذه الطريقة على فكرة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة لمختلف المنتوجات وذلك نظرا لتغيرها بتغير حجم الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فلا توزع على المنتوجات وإنما يتم طرحها في نهاية الفترة من النتائج التي حققتها المؤسسة، وذلك لتعقد عملية توزيعها واحتوائها على جزء كبير من العشوائية في التحميل سواء لمختلف الأقسام الرئيسية أو لمختلف المنتوجات، ولكون أن هذه الطريقة تطبق في أغلب الأحيان في المؤسسات التي تتعدد وتنوع فيها المنتجات. وبالتالي تمثل التكاليف الثابتة الفرق بين أسعار بيع المنتجات وهامش التكلفة المتغيرة لكل منتج⁵.

وقد شهدت هذه الطريقة عدة تطورات بسبب كثرة استعمالها ونتيجة لاختلاف الأهداف المرجوة منها من مؤسسة لأخرى، فقد يتم الفصل فقط بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لمعرفة حصة كل منهما في تركيبة كتلة التكاليف الإجمالية للمؤسسة وهذا الأسلوب يسمى بالطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة (Direct Costing Simple) أما إذا أرادت المؤسسة التدقيق أكثر في حساب التكاليف ومعرفة مختلف الهوامش لكي تتمكن من اتخاذ القرارات بأكثر موضوعية على أساس معلومات أكثر تفصيلا وتدقيقا فتعتمد في ذلك على طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة (Direct Costing évolué).

¹ -D. khonatra et T. LEXERAIT, évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine. 2001, p70.

² - Boughaba A., op.cit, p301.

³ - رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص70.

⁴ -D. khonatra et T. LEXERAIT, op.cit, p75.

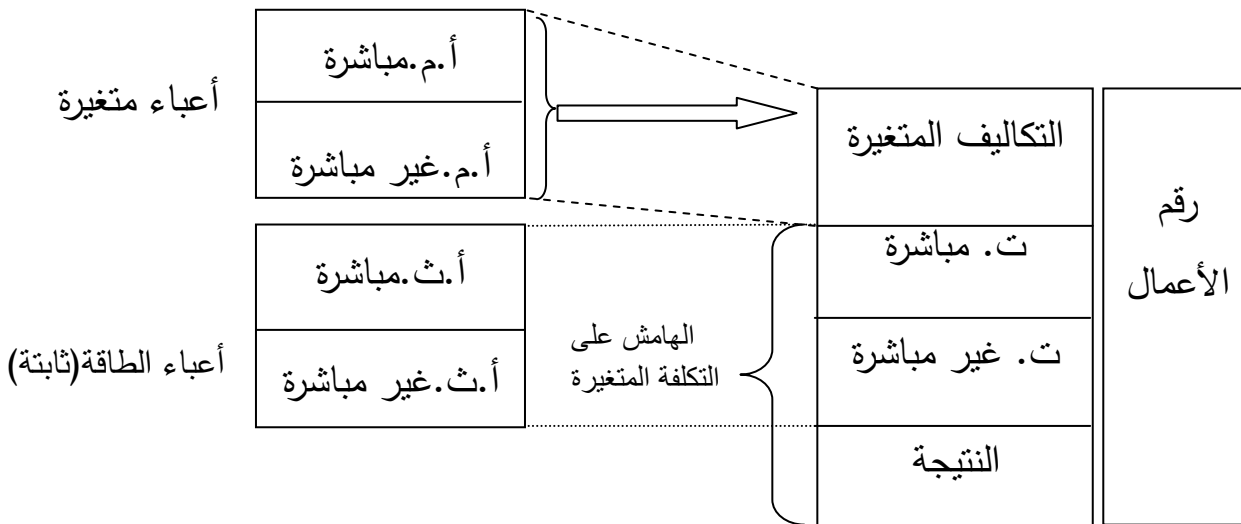
⁵ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص179.

2. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة (méthode des coûts variables Simple)

1.2. تعريف الطريقة:

بسبب الانتقادات الحادة التي وجهت لطريقة التكاليف الكلية حول إمكانية تحديد سعر بيع منافس، ويحقق هامش ربح إيجابي مع تحمل كل التكاليف التي يتسبب في وجودها هذا المنتج سواء كانت ثابتة أم متغيرة، ظهرت للوجود طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة. وهي تهتم بالتمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة، بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار أثناء الحساب تكاليف المنتجات التي تتغير خطيا مع مستوى الإنتاج أو حجم النشاط وبالتالي الحصول على هامش للتكلفة المتغيرة بعد إنقاص مختلف تكاليف الإنتاج من رقم الأعمال، بدل الحصول على نتيجة تحليلية إجمالية، حسب ما هو موضح الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة



Source : Abdelkrim TOUDJINE, l'analyse des couts dans l'entreprise, office des publications universitaires, Alger, 2005, p104.

2.2. مبدأ عمل الطريقة:

هذه الطريقة لا تأخذ في الحسبان كل التكاليف في حساب تكاليف المنتجات أو مراكز التحليل، وإنما تدرج جزءا منها فقط أي على أساس التكاليف المتغيرة، بحيث يتم اعتماد جدول التحليل و حساب التكاليف يبين الفرق بين رقم الأعمال و التكاليف المتغيرة والذي ينتج عنه هامش على التكلفة المتغيرة يجب طرح منه التكاليف الثابتة لنحصل على النتيجة التحليلية كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة.

النسبة	المبالغ	البيان
100%	** (**)	رقم الأعمال خارج الرسم -التكاليف المتغيرة
	**	=هامش التكلفة المتغيرة
	(**)	-التكاليف الثابتة
	**	=النتيجة التحليلية

المصدر: بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 153.

حتى تحقق هذه المؤسسة نتيجة إيجابية يجب أن يغطي هامش التكلفة المتغيرة مجموع التكاليف الثابتة أي أن رقم الأعمال المحقق خلال هذه الفترة التكاليفية يجب أن يتجاوز مجموع التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

3.2. مراحل حساب التكاليف:

يتم العمل التحليلي للتكاليف وفق هذه الطريقة حسب الخطوات التالية بعد ما يتم تحديد مراكز التحليل الرئيسية والثانوية وكذا اختيار مفاتيح التوزيع وطبيعة وحدة القياس لكل مركز كما هو الشأن بالنسبة لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

- 1 تحديد التكاليف المتغيرة بحيث يتم تحميلها مباشرة للمنتجات بدون أن تطرح أي صعوبة مثل المواد الأولية المستهلكة، اليد العاملة المباشرة...، لأنه يسهل إيجاد العلاقة تربط هذه التكاليف ارتباطا خطيا بالمنتجات.
 - 2 توزيع التكاليف غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفقا لمفاتيح التوزيع وتحميلها للمنتجات تبعا لوحدة العمل المحددة لمستوى نشاط كل مركز مثل مصاريف الإنارة، الوقود، الصيانة...
 - 3 جعد القيام بتحميل كل التكاليف المتغيرة المباشرة وغير المباشرة للمنتجات أو مواضيع التكلفة يتم تحديد هذا الأساس الهامش على التكلفة المتغيرة والذي يمثل الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة، وحتى يتم استخراج النتيجة سواء كانت ربحا أو خسارة يجب طرح الأعباء الثابتة الإجمالية من هذا الهامش.
- إلا أن النتيجة وفقا لهذه الطريقة قد تختلف عن النتيجة المحصل عليها عن طريق استعمال التكلفة الكلية، وهذا راجع للاختلاف في تقييم المخزونات بحيث تم تقييمها فقط على أساس التكلفة المتغيرة لذا يجب في نهاية الدورة

إضافة نسبة مشاركة التكاليف الثابتة في تقييم هذه المخزونات ومختلف فوارق الإدماج حتى تتطابق النتيجة التحليلية مع نتيجة المحاسبة العامة.

4.2. تقييم الطريقة:

1.4.2. إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة بحيث يتمكن من تتبع نمو التكاليف المتغيرة المرتبطة بقرارات التسيير العاديين والعمل على تخفيض هذه التكاليف والضغط عليها.
- إمكانية تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة عن المردودية الإجمالية للمؤسسة وذلك من خلال الهوامش.
- تسمح بتحديد عتبة الربحية ومختلف مؤشرات التسيير.
- تسمح بتقويم تسيير الأشخاص الذين يتولون مسؤولية مراكز التحليل وذلك أخذا بعين الاعتبار الأعباء التي يملكون القدرة على الضغط عليها والمتمثلة في التكاليف المتغيرة.
- تعطي معلومات مفيدة وموثوقة نسبيا للتسيير على المدى القصير في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدا.
- تسهل إعداد موازنات المؤسسة بالاستناد إلى مختلف فرضيات النشاط المعتمدة و ذلك بفضل التركيز على مستوى التكاليف المتغيرة المفيدة لتحقيق برامج الإنتاج التقديرية¹.

2.4.2. سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

- التكاليف الثابتة يتم تغطيتها فقط من طرف المنتوجات المباعة، وبالتالي تحميل كتلة التكاليف الثابتة كلية للمنتوجات المباعة و ليس كل المنتوجات بما فيها المخزنة.
- النقص في تقييم المخزونات لأننا لم نأخذ بعين الاعتبار سوى التكاليف المتغيرة في ذلك، والمخطط الوطني يفرض تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية، لذلك يجب القيام بالمعالجة المحاسبية الضرورية في نهاية الدورة التكاليفية.
- غياب ظهور النتيجة التحليلية الخاصة بكل جزء نشاط أو حسب منتج.
- وجود فروقات في تسيير كتلة التكاليف الثابتة².

¹ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص ص، 115-116.

² -A. Boughaba, op.cit, p309.

- عدم القضاء على إشكالية توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وتحميلها للمنتجات التي تسعى المؤسسة لمعرفة هوامشها.
- الاهتمام أكثر من اللازم بتعظيم هامش التكلفة المتغيرة قد يتسبب في زيادة الأصول، خاصة المخزونات وبالتالي ارتفاع احتياج رأس المال العامل مما قد يتسبب في حرمان المؤسسة من استغلال جزء كبير من مواردها المالية و إضعاف مركزها في السوق.
- لا يمكن اعتماد فقط التكاليف المتغيرة كأساس لتحديد الأسعار، لأنه لكي تتمكن هذه المؤسسة من البقاء في السوق لابد عليها من تغطية كل تكاليفها الثابتة و المتغيرة. لأن التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية فرضت تقليص الأعباء المتغيرة و ارتفاع الأعباء الثابتة مما يؤكد عدم صلاحية طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة في تحديد أسعار البيع على المدى القصير.

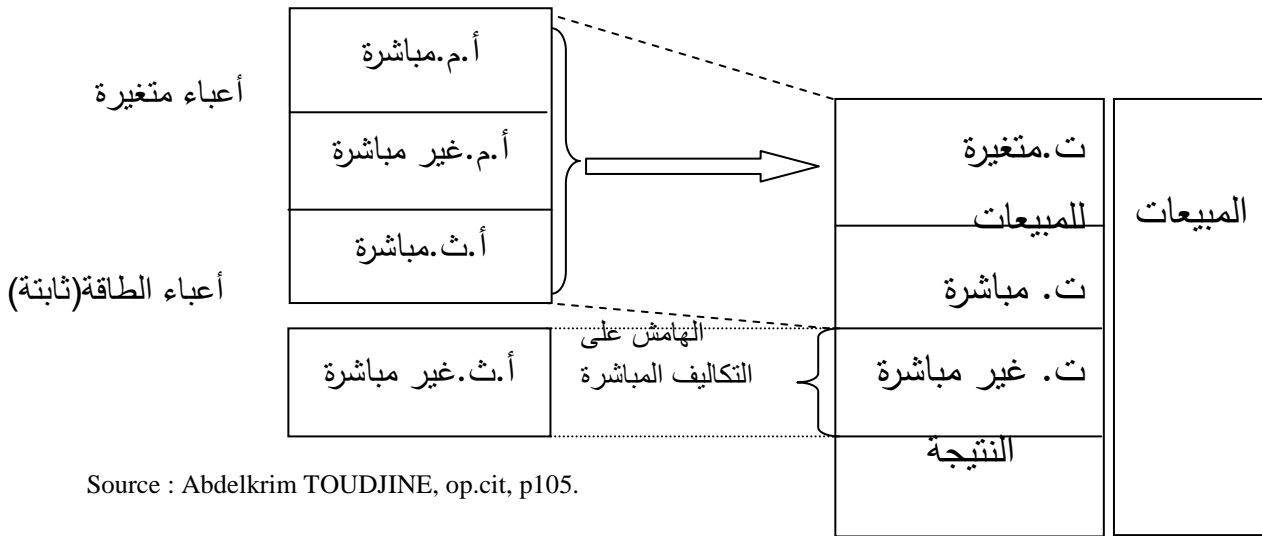
3. طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة (Méthode des coûts Variables évoluées)

1.3. تعريف الطريقة:

باعتبار هذه الطريقة تدارك لنقائص طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة فهي تحاول المزج بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة و طريقة التكاليف الكلية، وتتفادى في ذلك أهم الصعوبات التي قد تواجه كلتي الطريقتين و المتمثلة في هذين النقطتين:

- في حالة تبني المؤسسة إستراتيجية الضغط على التكاليف من أجل تخفيض أسعار البيع فإنه من غير المجدي الاعتماد كلية على التكلفة المتغيرة البسيطة في تحديد الأسعار خاصة إذا ما كانت حصة الأعباء الثابتة تمثل أغلبية كجموع أعباء المؤسسة، غير أن المزية التي توفرها هذه الطريقة تكمن في إمكانية حساب مساهمة كل منتج على حدا في تغطية الأعباء الثابتة.
 - أما التكاليف الكلية فيمكن استعمالها للمنافسة بالأسعار لأنها تأخذ بعين الاعتبار تغطية مختلف الأعباء الثابتة والمتغيرة، إلا أن العشوائية في توزيع الأعباء غير المباشرة و المتمثلة غالباً في الأعباء الثابتة لمختلف المنتجات قد تؤثر سلباً على سياسة التسعير و التوقعات التجارية للمؤسسة.
- لذلك فإن طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة من أجل تدقيق وتحسين الحسابات تقوم بإدخال كتلة التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش تأخذ بعين الاعتبار معيارين للتصنيف في آن واحد أي التمييز بين التكاليف المتغيرة المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة. كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(05): طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة



2.3. خطوات حساب التكاليف وفق لهذه الطريقة:

يتم العمل التحليلي في هذه الطريقة للوصول إلى النتائج التحليلية والنتيجة الإجمالية للمؤسسة عن طريق

احتساب مختلف الهوامش حسب ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(03): طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

النسبة	المبلغ	البيان
%100	**	رقم الأعمال خارج الرسم
	(**)	- الأعباء المتغيرة
	**	= هامش على التكلفة المتغيرة
	(**)	- الأعباء الثابتة المباشرة (متعلقة بمستوى النشاط)
	**	= هامش على مشاركة النشاط (التكاليف المخصصة)
	(**)	- الأعباء الثابتة غير المباشرة (تكاليف ثابتة مشتركة بين مختلف النشاطات)
	**	= النتيجة التحليلية

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، مستخلص من شكل التكاليف المتغيرة المتزايدة، ص 182.

نلاحظ من خلال هذا الجدول بخلاف طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة يتم حساب هامش على التكاليف

المخصصة (أي مختلف المساهمات في تغطية التكاليف الثابتة المشتركة فقد تكون مساهمة منتج معين سالبة ومساهمة

المنتج الآخر موجبة لكن المجموع بينهما يكون معدوما) الذي يساوي الهامش على التكلفة المتغيرة بعد التوزيع

منقوصا منه التكاليف الثابتة المباشرة، كما أن التكاليف المتغيرة غير المباشرة لا بد أن تمر بالتوزيع الأولي والثانوي على مختلف مراكز التحليل كما هو الشأن بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، بحيث يتم الحصول على النتيجة التحليلية الإجمالية بعد خصم الأعباء الثابتة غير المباشرة من الهوامش الشبه إجمالية.

3.3. تقييم الطريقة:

1.3.3. إيجابيات طريقة التكاليف المتغير المتطورة:

- إمكانية تحديد عتبة الربحية الخاصة بكل مركز مسؤولية أو منتج، وبالتالي معرفة المنتوجات التي تسهم في تغطية التكاليف الثابتة المشتركة من خلال تحديد عتبة المردودية الخاصة بكل منتج من أجل دعمها حتى تلعب دورا إيجابيا في رفع المردودية الإجمالية للمؤسسة.
- توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جد مهمة لتحسين تسيير المسؤولين عن مراكز التحليل، وذلك لاهتمامها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يسيرونها وإمكانية تأثيرهم عليها والتحكم فيها خاصة فيما يتعلق بقرارات تقليص تكاليف الاستثمار في الميادين التي يشرفون عليها.
- تظهر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء المشتركة، بما أن هذه الأعباء تبقى موجودة حتى في حالة حذف المنتجات التي لا توفر عائد مالي مرتفع مما يسهل عملية اتخاذ بعض القرارات التصحيحية للإبقاء على بعض المنتجات أو التخلي عنها، تدعيم أو حذف قناة توزيع معينة...

2.3.3. سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة من جهة، ومن جهة أخرى التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة، هذا ما يتطلب المزيد من الجهد والتكلفة.
- لا توفر قاعدة معلوما حقيقية يعتمد عليها في تحديد الأسعار.

المحاضرة رقم (05): نموذج عتبة المردودية.

تمهيد:

إن دراسة التكاليف ومعرفة طبيعتها يساهم بشكل فعال في تسهيل عملية التقدير والتخطيط المستقبلي لنتائج المشاريع، وعقد المقارنات بين الإنجازات والتقديرات. كما يساعد على تحديد الخيارات والبدائل بالاعتماد على قياس تكاليف الإنتاج ومقارنتها بالأسعار السائدة في السوق.

هناك مجموعة من المعدلات يمكن حسابها بالاعتماد على طريقة التكاليف المتغيرة والتي تساهم بطريقة فعالة في ترشيد قرارات التسيير، ورسم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة من خلال المعلومات المفيدة التي تقدمها منها عتبة المردودية استنادا لجدول تحليل الاستغلال التفاضلي.

1. جدول حساب النتائج التفاضلي: (le compte de résultat différentiel)

اعتماد على تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وفقا لمبدأ عمل طريقة التكاليف المتغيرة يمكن إعداد جدول النتائج التفاضلي القائم على منطق ارتباط التكاليف بحجم النشاط ، هذا الأخير الذي قد يقاس بعدد الوحدات المنتجة والمباعة (Q) أو برقم الأعمال المحقق (CA)، وإظهار الهوامش بعد خصم التكاليف المتغيرة ثم الثابتة. كما هو مبين في الجدول المختصر التالي:

الجدول رقم(04): جدول حساب النتائج التفاضلي المختصر.

النسب	الهوامش	التكاليف	البيان
%	xxx	/	رقم الأعمال (CA)
%	(xx)	xx	التكاليف المتغيرة (CV) (شراء، إنتاج، توزيع)
%	xxx		الهامش على التكاليف المتغيرة (M/CV)
	(xx)	xx	التكاليف الثابتة (CF) (إنتاج، توزيع، إدارة)
%	xxx		النتيجة (R)

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص.153.

حيث:

- رقم الأعمال: $CA = Q * P_u$
- التكاليف المتغيرة: $CV = CV_u * Q$
- هامش التكاليف المتغيرة: $M/CV = CA - CV$
- النتيجة: $R = M/CV - CF$

وأن النتيجة: هي الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة (التكاليف الكلية).

أما الهامش: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف الجزئية أي (هامش على تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع) أو (هـ/ت. متغيرة، هـ/ت. مباشرة، هـ/ت. الشراء، هـ/ت. الإنتاج، هـ/ت. التوزيع).

ملاحظة:

- إذا كان حجم النشاط (X) يقاس بعدد الوحدات تمثل a في المعادلة $Y = aX + b$ (ت.م. للوحدة) أي (CV_u) ؛
- إذا كان حجم النشاط (X) يقاس برقم الأعمال تمثل a في المعادلة $Y = aX + b$ معدل التكلفة المتغيرة، و الذي يرمز له ب (t)، بحيث: $t = \frac{CV}{CA}$. وعليه يكون معدل الهامش على التكلفة المتغيرة $m = \frac{M/CV}{CA}$ مكملًا له إلى الواحد الصحيح أي $t + m = 1$.

من خلال دراسة الجدول أعلاه يصبح من الأهمية بمكان معرفة ما هو الهامش من التكاليف المتغيرة الذي يسمح بتغطية التكاليف الثابتة. وهو ما يؤدي بنا إلى البحث عن رقم أعمال عتبة المردودية.

2. عتبة المردودية:

1.2. تعريف: هي عبارة عن رقم الأعمال الذي لا تحقق المؤسسة عند مستواه أي ربح ولا خسارة، بحيث يفيدنا حساب عتبة الربحية في معرفة مستوى نشاط المؤسسة الضروري والذي تحقق عنده المؤسسة نتيجة معدومة أي أن المؤسسة تكون في حالة خسارة قبل بلوغه، وعند تجاوزه تصبح في منطقة تدرى فيها أرباحاً¹، أي أن المؤسسة عند هذه النقطة تغطي كل تكاليفها الثابتة والمتغيرة ($CA = CV + CF$)، وتتحقق نتيجة معدومة ($R = 0$)، كما يتساوي عندها هامش التكلفة المتغيرة بالتكاليف الثابتة، وقد سمي أيضا برقم الأعمال الحرج (CAC)، أو النقطة الميتة (le point mort)، نقطة الصفر، نقطة التوازن.

¹ -D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, les éditions d'organisation, paris, 1997, p117.

2.2. حساب عتبة المردودية:

من خلال هذا التعريف نستخرج أن هناك ثلاث حالات تتحقق عندها عتبة المردودية:

$$\text{Relation 1 : } SR : (CAC) = CV + CF$$

$$\text{Relation 2 : } SR : R = 0$$

$$\text{Relation 3 : } SR : M/CV = CF$$

وتحسب رياضيا وفقا للعلاقات التالية:

أ- رقم الأعمال الذي يحقق عتبة المردودية:

$$SRv = \frac{CF}{m} \quad \bullet \text{ عتبة المردودية بالقيمة:}$$

$$SRv = \frac{CA \times CF}{M/CV} \quad \bullet \text{ عتبة المردودية بالقيمة:}$$

$$SRv = \frac{CF}{M/CVu} \times Pu \quad \bullet \text{ عتبة المردودية بالقيمة:}$$

$$SRQ = \frac{CF}{M/CV} \quad \text{أو} \quad SRQ = \frac{SRv}{Pu} \quad \text{ب- الكمية التي تحقق عتبة المردودية:}$$

ج- تاريخ تحقيق عتبة المردودية:

$$\bullet \text{ المدة بالأيام: نقطة الصفر (PM): } PM = \frac{SRv}{CA} \times 360 \quad \text{أو} \quad PM = \frac{CF}{M/CV} \times 360$$

$$\bullet \text{ المدة بالأشهر: نقطة الصفر (PM): } PM = \frac{12}{M/CV}$$

3.2. تحديد عتبة المردودية بيانيا:

مثال: من استغلال مؤسرة استخرجنا جدول حسابات النتائج التفاضلي المختصر التالي:

	Montant	%
CA	121700	100%
CV	90058	74%
M/CV	31642	26%
CF	26000	
Résultat	5642	4.6%

- قدم عتبة المردودية حسابيا ثم بيانيا؟

الحل:

1. تحديد عتبة المردودية حسابيا:

$$SR = \frac{CF \times CA}{M/CV}$$

$$SR = \frac{26000 \times 121700}{31642}$$

$$SR = 100000 \text{ DA.}$$

2. تحديد عتبة المردودية بيانيا:

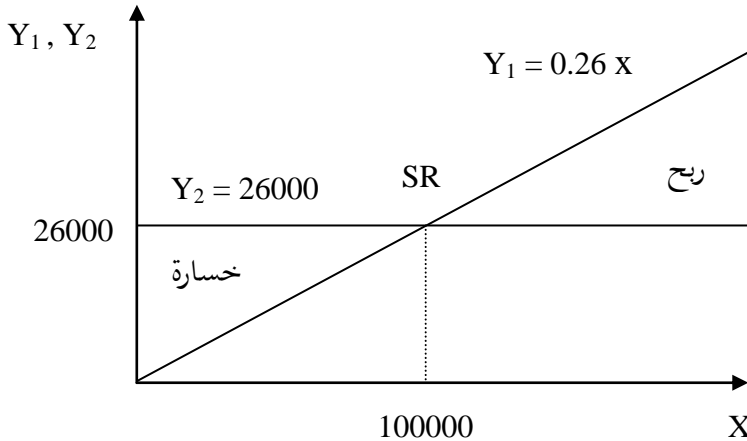
1.2. وفقا للعلاقة: $M/CV = CF$ حيث:

- X: يمثل رقم الأعمال.

- الهامش على التكلفة المتغيرة معادلة من الشكل: $Y_1 = mX$ - التكلفة الثابتة معادلة من الشكل: $Y_2 = b$ و عليه تتحقق SR عندما تكون: $Y_1 = Y_2$

بالنسبة لهذا المثال: $Y_1 = 0.26 X$ و $Y_2 = 26000$ فلتحديد عتبة المردودية نم ثل المستقيمين على معلم متعامد ومتجانس، وذلك بالاستعانة بنقاط مساعدة كما في الجدول:

X	0	100000	200000
Y ₁	0	26000	52000

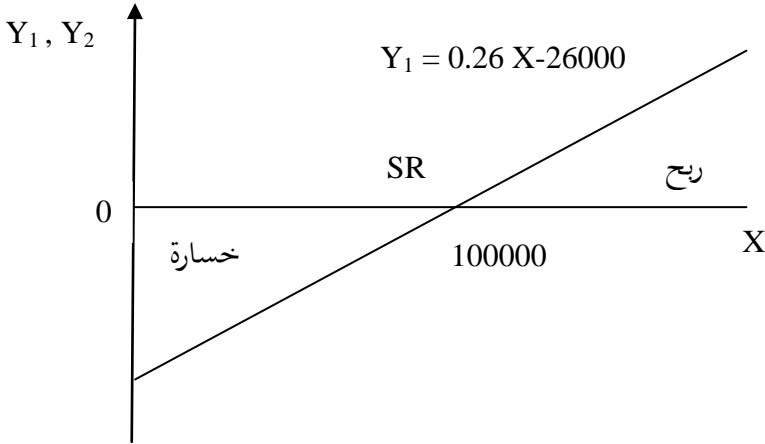
2.2. وفقا للعلاقة: $R = M/CV - CF$ حيث:

- X: رقم الأعمال.

- معادلة النتيجة تأخذ الشكل: $Y = mX - b$ بحيث: m يمثل معدل هـ/ ت م، و b التكاليف الثابتة.

بالتعويض في المثال تصبح معادلة النتيجة : $y = 0.26X - 26000$ ، تمثل المعادلة بالاستعانة بالنقاط المساعدة الواردة في الجدول:

x	0	100000	200000
y	-26000	0	26000



3.2. وفقا للعلاقة: $CA = CV + CF$ حيث:

- X: رقم الأعمال؛

- معادلة رقم الأعمال تأخذ الشكل: $Y_1 = x$

- معادلة التكلفة الكلية تأخذ الشكل: $Y_2 = tx + b$

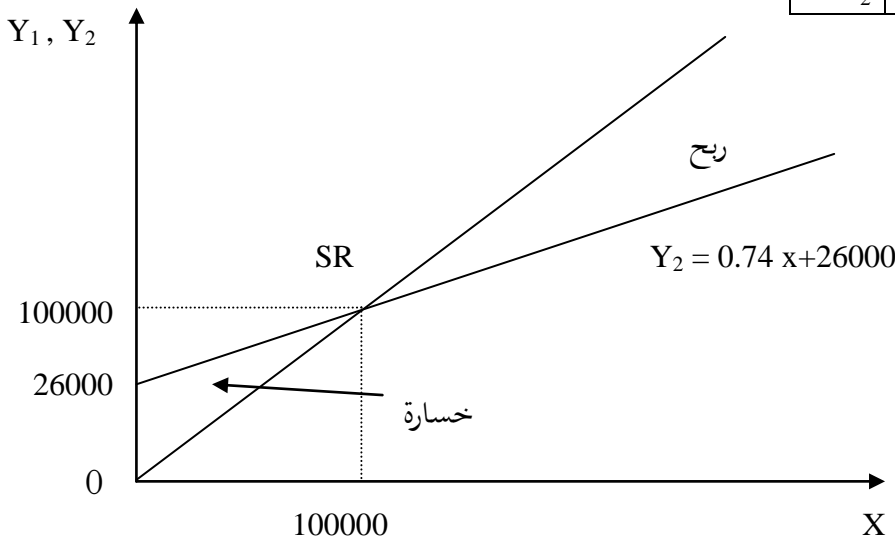
- t: يمثل معدل التكلفة المتغيرة $t = \frac{CV}{CA} = 0.74$

ومنه في مثالنا هذا تكون معادلة التكلفة الكلية من الشكل: $Y_2 = 0.74x + 26000$

ومعادلة رقم الأعمال: $Y_1 = 121700$ ، كما لدينا: $b = 26000$. ولتمثيل معادلة التكلفة الكلية نستعين بنقاط

مساعدة كما رأينا سابقا والمبينة في الجدول التالي:

X	0	100000
Y2	26000	100000



5. إستعمالات عتبة المردودية:

1.5. حدود عتبة المردودية: عند عتبة المردودية تكون النتيجة = 0.

لدينا: النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكلفة الثابتة؛

النتيجة = (الهامش على ت م للوحدة × عدد الوحدات المباعة) - التكلفة الثابتة؛

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - ت م للوحدة) × عدد الوحدات المباعة - التكلفة الثابتة .

نستنتج أن معادلة النتيجة عند عتبة المردودية تصبح:

$$0 = (\text{سعر بيع الوحدة} - \text{ت م للوحدة}) \times \text{عدد الوحدات المباعة} - \text{التكلفة الثابتة}$$

$$(P_u - CV_u) * Q - CF = 0$$

يمكن حساب قيمة أي عنصر من العلاقة السابقة باعتباره مجهولاً بشرط معرفة بقية العناصر الأخرى، فأي تغير في أي عنصر من عناصر العلاقة يجعل النتيجة لا تساوي الصفر (ربحاً أو خسارة) ، وهي تمثل حدود عتبة المردودية عندما تكون النتيجة تساوي الصفر، أي (أدنى سعر بيع للوحدة ، أدنى كمية من المبيعات ، أقصى تكلفة متغيرة للوحدة ، أقصى تكلفة ثابتة إجمالية).

2.5. تحديد رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة معينة (رقم الأعمال المستهدف) :

$$\bullet \text{ رقم الأعمال المتوقع: } CAP = \frac{CF+R}{m}$$

3.5. هامش الأمان: هو ذلك الجزء من رقم الأعمال المحقق بعد تغطية عتبة المردودية (جزء من رقم الأعمال الذي

يسمح بتحقيق نتيجة موجبة). ويحسب وفقاً للعلاقة:

$$MS = CA - SR_v \quad \text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال السنوي} - \text{عتبة المردودية}$$

$$R = MS \times m \quad \text{ومنه: النتيجة} = \text{هامش الأمان} \times \text{معدل ه/ت م}$$

يعتمد على هذا المؤشر في معرفة وضعية المؤسسة:

• هامش الأمان < 0 فان المؤسسة تحقق أرباحاً.

• هامش الأمان > 0 فان المؤسسة تحقق خسائر.

• هامش الأمان $= 0$ فان المؤسسة عند نقطة التعادل.

4.5. معدل هامش الأمان: تمثل النسبة المئوية التي يجب أن لا ينخفض رقم الأعمال دونها حتى لا تقع المؤسسة في

خسارة. ويحسب وفقاً للعلاقة:

$$\bullet \text{ معدل هامش الأمان} = \frac{CA - SR_v}{CA} = IS$$

إن الهدف من حساب عتبة المردودية يكمن في البحث عن أدنى مستوى للنشاط حتى يتسنى للمسير متابعة نشاط المؤسسة وفقا لخطتها على المدى القصير، ويتابع تطور رقم أعمالها مقارنة إلى المستوى الأدنى التقديري الذي يحقق نتيجة معدومة.

كما يسمح حساب عتبة المردودية مراقبة مختلف العوامل التي تؤثر على النتيجة من أجل التصرف فيها واتخاذ القرارات والإجراءات الضرورية في الوقت المناسب.

ويمكن استخدام عتبة المردودية في التقديرات المستقبلية لمستوى النشاط من أجل:

- تحديد توقعات المبيعات للوصول إلى النتائج المرغوب في تحقيقها؛
- معرفة التأثير الناجم عن خفض سعر البيع وبدائل التكاليف على الأرباح المرغوبة؛
- معرفة تأثير تكاليف منتج جديد على وضعيته في السوق.

5.5. نسبة الاقتطاع (prélèvement): تعبر عن نسبة رقم العمال التي تغطي التكاليف الثابتة حسب العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الاقتطاع} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{رقم الأعمال}^*} \cdot 100.$$

فكلما كانت قيمة هذه النسبة ضعيفة كلما كان من السهل على المؤسسة تحقيق عتبة ربحيتها.

6.5. الرافعة التشغيلية (levier opérationnel): فهي تمثل درجة مرونة النتيجة بالنسبة لرقم الأعمال، و تحسب كما يلي:

$$\text{الرافعة التشغيلية} = \frac{\Delta \text{ النتيجة}}{\Delta \text{ رقم الأعمال}} \cdot \text{رقم الأعمال}^* / \text{النتيجة}$$

تبين هذه النسبة أثر تغير رقم الأعمال على النتيجة فهي تعبر عن نمو النتيجة المتتالية لنمو المبيعات ، بحيث كل تغير نسبي لرقم الأعمال سيؤدي إلى نفس التغير النسبي في النتيجة مضروبا في معامل التشغيلية ، وكلما كانت هذه النسبة أو المعامل مرتفعا كلما كانت أوضاع المؤسسة متدهورة لأن ذلك راجع لانخفاض رقم الأعمال، فإن هذه النسبة مرتبطة بهيكل التكاليف ترتفع بارتفاع مستوى التكاليف الثابتة وتنخفض بانخفاض مستوى التكاليف المتغيرة، وفي حالة بقاء الأعباء الثابتة و معامل هامش التكاليف المتغيرة بدون تغير يمكن حساب معامل الرافعة التشغيلية كما يلي:

$$\text{الرافعة التشغيلية} = \text{هامش التكلفة المتغيرة} / \text{النتيجة}$$

إن هذه المؤشرات الاقتصادية التي توفرها طريقة التكاليف المتغيرة يمكن الاعتماد عليها في تصور الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة المرتكزة على السيطرة بتخفيض التكاليف، لأنها توفر معلومات جد مهمة لاتخاذ القرارات التسييرية الناجعة خاصة فيما يتعلق بسياسات التسعير.

تمرين 01: تنتج مؤسسة وتبيع منتوجا واحدا، ولتحليل استغلالها لديك المعلومات التالية:

- نتيجة الإستهلال = 14% من رقم الأعمال الصافي.
- هامش الأمان = 2.800.000 دج.
- نسبة التكلفة المتغيرة = 70% من رقم الأعمال الصافي.

المطلوب:

- إعداد جدول تحليل الإستهلال التفاضلي المختصر؟
- إذا علمت أن المؤسسة باعت خلال الفترة 10.000 وحدة:
- أ- أوجد معادلة سعر التكلفة الإجمالية، ومعادلة النتيجة بدلالة « X » رقم الأعمال؟
- ب- حدد عتبة المردودية (رقم أعمال نقطة الصفر) بالقيمة والكمية، ثم أوجد تاريخ تحقيقها؟
- ت- حدد عتبة المردودية بيانيا باستعمال معادلة النتيجة؟
- ث- أوجد رقم الأعمال الذي يسمح بالحصول على نتيجة قدرها 1.200.000 دج؟

الحل:

1- إعداد جدول تحليل الإستهلال التفاضلي المختصر:

من المعطيات لدينا:

$$R = 0.14 CA$$

$$MS = 2800000$$

$$CV = 0.7 CA \text{ ومنه فإن } t = 0.7$$

وبالتالي يمكن إستخراج m وفقا للعلاقة: $t + m = 1$ أي أن: $m = 0.3$

● لإتمام الجدول لابد من حساب مختلف مركباته:

- يمكننا حساب النتيجة وفقا للعلاقة:

$$R = MS * m$$

$$R = 2800000 * 0.3$$

$$R = 840000$$

- كما يمكننا استخراج CA بالتعويض في المعطيات:

$$R = 0.14 CA$$

$$CA = R/0.14$$

$$CA = 840000/0.14$$

$$CA = 6000000$$

- وكذلك CV:

$$CV = 0.7 CA$$

$$CV = 0.7 (6000000)$$

$$CV = 4200000$$

- وبالتالي يمكن استخراج M/CV و CF حسابيا:

$$M/CV = CA - CV$$

$$M/CV = 6000000 - 4200000$$

$$M/CV = 1800000$$

$$R = M/CV - CF$$

$$CF = M/CV - R$$

$$CF = 1800000 - 840000$$

$$CF = 960000$$

	charges	marges	%
CA		6000000	100
CV	4200000		70
M/CV		1800000	30
CF	960000		16
R		840000	14

2- تقديم معادلة التكلفة الإجمالية والنتيجة بدلالة رقم الأعمال (X):

1.2. معادلة التكلفة الإجمالية:

$$CT = CV + CF$$

$$Y = a X + b$$

$$Y = t X + CF$$

$$Y = 0.7 X + 960000$$

2.2. معادلة النتيجة:

$$R = M/CV - CF$$

$$Y = a X - b$$

$$Y = m X - CF$$

$$Y = 0.3 X - 960000$$

3- حساب عتبة المردودية بالقيمة والكمية والزمن:1.3. بالقيمة:

$$SR_V = CF / m$$

$$SR_V = 960000 / 0.3$$

$$SR_V = 3200000 \text{ DA}$$

2.3. بالكمية:

$$SR_Q = SR_V / P_U$$

$$P_U = CA / Q$$

$$P_U = 6000000 / 10000$$

$$P_U = 600$$

$$SR_Q = 3200000 / 600$$

$$SR_Q = 5333 \text{ unités}$$

3.3. بالزمن:

$$PM = CF / MCV * 360$$

$$PM = 960000 / 1800000 * 360$$

$$PM = 192 \text{ jours}$$

وبالتعويض تصبح 4.6 شهر أي 04 أشهر و 12 يوم مما يدل على أن المؤسسة تحقق عتبة مردوديتها بتاريخ 12/07/N.

4. حساب رقم الأعمال المستهدف:

$$CA_P = CF + R / m$$

$$CA_P = 960000 + 1200000 / 0.3$$

$$CA_P = 7200000 \text{ DA}$$

تمرين 2: لدينا دالتين خطيتين بدلالة « x » الذي يمثل عدد الوحدات المنتجة والمباعة:

$$Y_1 = 600x$$

$$Y_2 = 180x - 900.000$$

حيث Y_1 تمثل معادلة رقم الأعمال، في حين Y_2 تمثل معادلة النتيجة.

أما هامش الأمان = 600.000 دج

المطلوب:

- أحسب عتبة المردودية بالوحدات ثم بالقيمة؟

- أحسب رقم الأعمال المحقق؟

- إستنتج جدول تحليل الإستغلال التفاضلي المختصر؟

- أوجد مختلف حدود عتبة المردودية؟

- تبلغ الطاقة الإنتاجية القصوى للمؤسسة في ظل هذه الشروط 8.000 وحدة، أما إذا أرادت تجاوز هذه الكمية ترتفع التكاليف الثابتة بنسبة 20 % مع بقاء سعر بيع الوحدة و التكلفة المتغيرة بدون تغيير.
- بافتراض « X » يمثل عدد الوحدات المنتجة والمباعة أوجد:
- أ - معادلة سعر تكلفة الوحدة لإنتاج أدنى أو يساوي 8.000 وحدة؟
- ب - أوجد معادلة سعر تكلفة الوحدة لإنتاج أعلى من 8.000 وحدة؟
- ت - قدم مبلغ النتيجة عند مستويات النشاط التالية: 8000، 8500، 9000، 9500، 10000 وحدة.
- ث - ماذا تستنتج عند تجاوز مستوى 8000 وحدة منتجة ومباعة؟

الحل:

$$Y_1 = 600 X$$

$$Y_2 = 180 X - 900.000$$

$$MS = 600.000$$

1 - حساب عتبة المردودية بالوحدات ثم بالقيمة:

أ - بالقيمة:

$$SR_Q = CF/MCV_U$$

$$SR_Q = 900.000/180$$

$$SR_Q = 5000 \text{ unités .}$$

ب - بالقيمة:

$$SR = SR_Q * P_U$$

$$SR = 5000 * 600$$

$$SR = 3.000.000 \text{ DA.}$$

2 - حساب رقم الأعمال المحقق:

$$MS = CA - SR$$

$$CA = MS + SR$$

$$CA = 600.000 + 3.000.000$$

$$CA = 3.600.000 \text{ DA.}$$

3 - إعداد جدول تحليل الإستغلال التفاضلي المختصر:

	charges	marges	%
CA		3.600.000	100
CV	2.520.000		70
M/CV		1.080.000	30
CF	900.000		
R		180.000	5

كيفية إستخراج الهامش على التكلفة المتغيرة:

$$M/CV = Q * M/CV_U$$

يجب أولاً تحديد الكمية المباعة:

$$Q = CA / P_U$$

$$Q = 3.600.000 / 600$$

$$Q = 6000 \text{ unités.}$$

$$M/CV = 6000 * 180.$$

$$M/CV = 1.080.000 \text{ DA.}$$

ثم نستخرج التكلفة المتغيرة :

$$CV = CA - M/CV$$

$$CV = 3.600.000 - 1.080.000$$

$$CV = 2.520.000 \text{ DA.}$$

4 - إيجاد مختلف حدود عتبة المردودية:

بالإعتماد على معادلة النتيجة وجعلها مساوية للصفر مع إفتراض العنصر المراد حسابه مجهول X يمكن حساب مختلف حدود عتبة المردودية:

$$Y = (P_U - CV_U) X - b = 0$$

يجب أولاً تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة:

$$CV_U = P_U - M/CV_U$$

$$CV_U = 600 - 180 = 420 \text{ DA.}$$

أ - تحديد سعر البيع الوحدوي الأدنى:

$$(P_U - 420) 6000 - 900.000 = 0$$

$$P_U = 570 \text{ DA.}$$

ب - تحديد أقصى تكلفة متغيرة للوحدة:

$$(600 - CV_U) 6000 - 900.000 = 0$$

$$CV_U = 450 \text{ DA.}$$

ت - تحديد أدنى حجم مبيعات (عدد الوحدات):

$$(600 - 420) X - 900.000 = 0$$

$$X = 5000 \text{ unités.}$$

ث - تحديد أقصى تكلفة ثابتة إجمالية:

$$(600 - 420) 6000 - b = 0$$

$$b = 1.080.000 \text{ DA.}$$

5 - استخراج معادلة سعر تكلفة الوحدة الواحدة:

أ - لإنتاج أدنى أو يساوي 8000 وحدة:

$$Y = a + b / X$$

$$Y_1 = 420 + 900.000 / X$$

ب - لإنتاج يفوق 8000 وحدة:

بتجاوز الكمية المنتجة مستوى 8000 وحدة ترتفع التكاليف الثابتة بنسبة 20 %، وعليه تصبح:

$$b = 900.000 * 1.2 = 1.080.000 \text{ DA.}$$

$$Y_2 = 420 + 1.080.000 / X$$

ج - تقديم جدول النتيجة عند مستويات النشاط المعطاة:

$$Y_1 = 180 X - 900.000$$

لدينا معادلتنا النتيجة :

$$Y_2 = 180 X - 1.080.000$$

X	8000	8500	9000	9500	10000
Y	540.000	450.000	540.000	630.000	720.000

الاستنتاج:

نلاحظ أنه عند إنتاج 8000 وحدة بلغت النتيجة 540.000 دج، وعند زيادة حجم الإنتاج إلى حدود 8500 وحدة إنخفضت النتيجة نظرا لإرتفاع التكاليف الثابتة، وبعد مستوى 8500 وحدة منتجة ومباعة بدأت النتيجة في الإرتفاع، وعليه إذا أرادت المؤسسة تجاوز مستوى 8000 وحدة منتجة ومباعة فيجب عليها إنتاج أعلى من مستوى 9000 وحدة حتى لا تنخفض النتيجة.

المحاضرة رقم (06): طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1. تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تزامناً مع تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة الكلية كطريقة مثلى للتحكم في مختلف تكاليف الإنتاج، وذلك كانتقاد لنقائصها. وحسب H. Bouquin فقد ظهرت هذه الطريقة الجزئية لتحميل التكاليف بالتحديد سنة 1915 م نتيجة البحوث التي قدمها المهندس الأمريكي « Harry Lawrence Gantt »، وهو يعتبر من أبرز أفراد المدرسة الكلاسيكية حيث اهتم بإعداد وتحضير طرق الإنتاج.¹

وبما أن طريقة التكاليف الكلية عبارة عن تعبير عن تكاليف تاريخية وأحداث ماضية بالإضافة إلى عشوائيتها في توزيع الأعباء غير المباشرة والتي قد ينتج عنها نسبة من الخطأ في المعلومات التي تقدمها للمسيرين. لهذا السبب جاءت طريقة التحميل العقلاني والتي اهتمت بالعلاقة التي تربط التكاليف الوحدوية للمنتوج بمستوى النشاط، وخاصة لإظهار سلوك التكاليف الثابتة الإجمالية والتي تصبح متغيرة إذا ما ربطناها بمستوى الإنتاج على عكس علاقة التكاليف المتغيرة والتي تبقى قيمتها ثابتة بالنسبة للوحدة المنتجة، فهي تسعى إلى عدم إدخال في حساب سعر التكلفة أو التكلفة النهائية للمنتوج إلا الأعباء الثابتة الضرورية لإنتاجه في المستوى الطبيعي لإنتاج المؤسسة.²

فهي حسب ما عرفها المخطط المحاسبي العام (الفرنسي): " تركز هذه الطريقة على اشمال التكاليف على جزء من الأعباء الثابتة المحسوبة مسبقاً على أساس مستوى من النشاط يعرف بالعادي"³.

وبالتالي فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة يتمثل في توزيع التكاليف الهيكلية أو التكاليف الثابتة على المنتجات أو الطلبات وفقاً لمفاتيح التوزيع الذي يعتمد على مفهوم مستوى النشاط العادي⁴. و يتم التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كما هو موضح في الشكل الموالي:

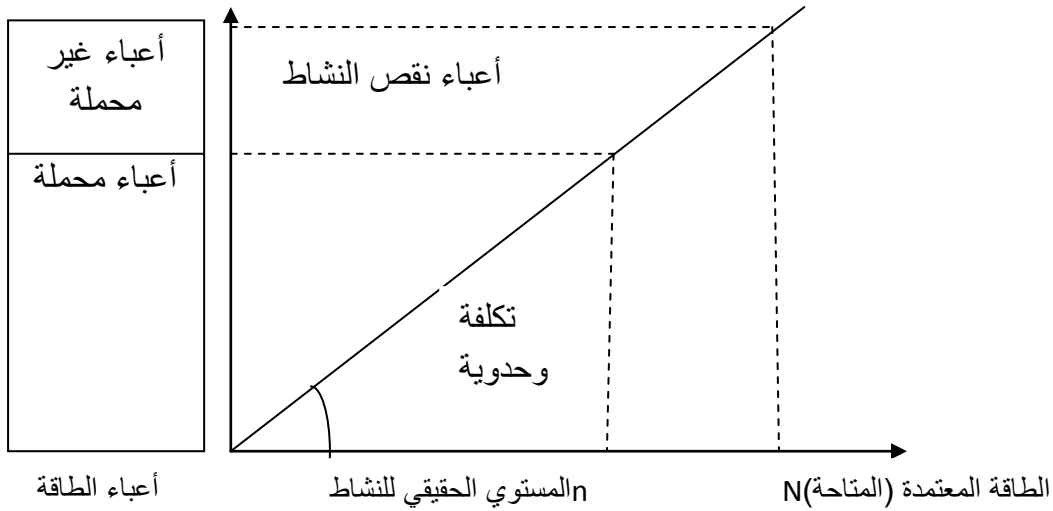
¹ - H. Bouquin, op.cit, p.323.

² - 41- محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص. 144.

³ -A. Boughaba, op. cit, p 323.

⁴ - Abdelkrim TOUDJINE, op.cit, p.147.

الشكل رقم (06): التحميل العقلاني للأعباء الثابتة



Source :Abdelkrim TOUDJINE, op.cit, p147.

2. خطوات حساب التكاليف وفق طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

تتوزع طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة في عملها التحليلي على مبدأ ربط الأعباء الثابتة بمستوى النشاط والذي عرف بالطبيعي أو العادي، بحيث يتم توزيع جزء من الأعباء الثابتة أو الهيكلية إلى مختلف تكاليف مراكز التحليل بواسطة معامل التحليل الذي يبين نسبة النشاط الفعلي إلى النشاط الطبيعي حسب العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط الطبيعي}}$$

وعليه يجب تحديد كلا المفهومين حتى يتسنى لنا حساب هذا المعامل:

أ- مستوى النشاط الطبيعي: وهو مرتبط بمستوى الإنتاج أي الطاقة الإنتاجية التي تتمتع بها المؤسسة والتي يقصد بها الطاقة المتوسطة أو العادية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار مستوى طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال، ساعات وقت العمل، أوقات التعطل والصيانة...¹، لذلك فإن تحديد مستوى النشاط الطبيعي بدقة جد مهم لأنه مرتبط بعوامل داخلية تكمن في الوسائل التي تملكها المؤسسة وحسن استغلالها، كما يرتبط بعوامل خارجية كتعرض المؤسسة للمنافسة الشديدة وصعوبة تصريفها للمنتجات التامة المخصصة للبيع، لذا يجب القيام بعدة دراسات حتى يتم وضع مستوى نشاط نموذجي تقديري ومسبق يقارن إليه مستوى النشاط الفعلي.

¹ - رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

ب- مستوى النشاط الفعلي: وهو مستوى النشاط الحقيقي الذي توصلت إليه المؤسسة في نهاية الفترة التكاليفية، فقد يكون أكبر أو مساو أو أقل من مستوى النشاط الطبيعي، وهذا ما ينتج عنه ثلاث حالات أساسية لمعامل التحميل:

○ الحالة (01): النشاط الفعلي < النشاط الطبيعي أي معامل التحميل < 1.

هذا يعني أن الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من ربح المبلغ الطبيعي المتوقع، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة النشاط. ويلاحظ في هذه الحالة ما يلي:

طريقة التكاليف الكلية	الإشارة	طريقة التحميل العقلاني
الأعباء الثابتة	>	الأعباء الثابتة
سعر التكلفة	>	سعر التكلفة
النتيجة التحليلية	<	النتيجة التحليلية

وبالتالي النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف الكلية = النتيجة التحليلية لطريقة التحميل العقلاني + ربح زيادة الفعالية.

○ الحالة (02): النشاط الفعلي = النشاط الطبيعي أي أن معامل التحميل = 1.

أي أن التوقعات كانت صحيحة وبالتالي توافق مستوى النشاط الطبيعي بمستوى النشاط الفعلي، وعليه تحمل الأعباء كلية في حساب التكاليف وسعر التكلفة.

○ الحالة (03): النشاط الفعلي > النشاط الطبيعي أي أن معامل التحميل > 1.

و بالتالي نلاحظ أن هناك تكلفة بطالة ناتجة عن نقص النشاط الفعلي عن النشاط المتوقع أي الطبيعي، وتعتبر خسارة لكون هذه الطاقة ضاعت و لم تستعمل في الإنتاج الحقيقي و لا يمكن تداركها مستقبلا، ويستنتج من هذه الحالة المقارنات التالية:

طريقة التكاليف الكلية	الإشارة	طريقة التحميل العقلاني
الأعباء الثابتة	<	الأعباء الثابتة
سعر التكلفة	<	سعر التكلفة
النتيجة التحليلية	>	النتيجة التحليلية

ويمكن حساب النتيجة التحليلية للتكاليف الكلية = النتيجة التحليلية لطريقة التحميل العقلاني - تكلفة البطالة.

بعد القيام بتحديد معامل التحميل يتم تحميل التكاليف الثابتة للفترة إلى مختلف المراكز التحليل سواء الأقسام الثانوية أو الرئيسية في حالة اختلاف معامل التحميل من مركز لآخر، كل مركز على حدا في شكل التوزيع الأولي ثم التوزيع الثانوي، أما إذا كان معمل التحميل ثابت في كل الأقسام فيتم مباشرة تطبيق العلاقة:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة (للمركز/القسم)} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية للمركز} * \text{معامل التحميل.}$$

3. تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

1.3. إيجابيات طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

لهذه الطريقة عدة مزايا نذكر منها على وجه الخصوص ما يلي:

- إزالة التذبذب في أسعار التكلفة والذي يعود بالأساس إلى أثر تغيرات حجم النشاط على الأعباء الثابتة، أي جعل متوسط نصيب الوحدة من تكاليف الثابتة يميل نوعا ما إلى الثبات، هذا ما تتميز به طريقة التحميل العقلاني عن التكاليف الكلية وتتشابه فيه مع طريقة التكاليف المتغيرة.
- إعطاء معلومات للمسؤولين في المؤسسة حول مبلغ الخسارة الناجمة عن انخفاض مستوى النشاط الفعلي عن النشاط الطبيعي والتي تسمى بتكلفة البطالة، أو مبلغ الربح المتأتي من ارتفاع حجم النشاط الفعلي والمسمي ربح زيادة الفعالية.
- تعتبر هذه الطريقة كخطوة أولية لتحديد التكاليف المعيارية والتسيير التقديري، لأنها تبرر المنفعة من هذه الطريقة سواء بعديا أي قياس وتحليل تكاليف فترة قد مضت بمقارنة النشاط الطبيعي بالنشاط الفعلي، أو قبليا من أجل تحديد التكاليف الوحودية لخدمات مراكز النشاط، وفي هذه الحالة فإن التكاليف المحسوبة هي تكاليف طبيعية تساعد على توجيه سياسة المبيعات خاصة إذا ما كانت المؤسسة تعتمد على الإنتاج بطليبات في سوق تسوده المنافسة الشديدة.
- توفر قاعدة جيدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات المؤسسة بالاعتماد على مستوى النشاط الطبيعي الذي يجب أن يتلاءم مع النشاط الحقيقي تفاديا للفروقات التي تنتجها ضغوطات السوق.

2.3. سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- لعل من أهم المشاكل التي تواجه هذه الطريقة تتمثل في صعوبة تحديد النشاط الطبيعي وما يترتب عن ذلك من سلبية في المعلومات الناتجة عنها التي قد لا تخدم أهداف المسيرين، فإذا ما تم تحديد مستوى ضعيف

للنشاط الطبيعي فإن ذلك سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف، وإذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد أسعار البيع فستجد المؤسسة نفسها أمام مشكل صعوبة تصريف المنتجات في السوق، أما إذا كان مستوى النشاط الطبيعي جد مرتفع فهذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة مما يدفع المؤسسة بالقبول بطلبات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقع.

- وكما هو شأن طريقة التكاليف الكلية فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على المنتجات.

- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد دقيقة ومعقدة على مستوى التوزيع و التحميل العقلاني للأعباء الثابتة مما يعسر عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى عملية وضعها قد تكلف أموالا طائلة وتستغرق وقتا طويلا مما أزهد المؤسسات في اتخاذها كنظام لتحديد التكاليف¹.

تمرين 01:

مؤسسة تنتج 5000 وحدة شهريا من المنتج (X) بحيث قدرت التكاليف الثابتة الاجمالية ب 18000 دج، والتكاليف المتغيرة للوحدة ب 14 دج.

قارن بين مستوى التكاليف الفعلية وتكاليف التحميل العقلاني الإجمالية والوحدوية مستخرجا فوارق التحميل عند مستويات النشاط التالية: 2000 وحدة و 6000 وحدة.

تمرين 02:

أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مستخرجا فوارق التحميل علما أن نسبة التكاليف الثابتة إلى إجمالي التكاليف تقدر ب 40%، وأن معاملات تحميل التكاليف الثابتة تختلف من قسم لآخر كما هو موضح في الجدول التالي:

التوزيع	التصنيع	التموين	الإدارة	الصيانة	
18000	48000	24000	18000	12000	مج. ت 1
5%	80%	15%	-	(-100%)	ت. 2 - الصيانة
50%	20%	30%	(-100%)	-	- الإدارة
0.70	1.10	1.20	0.80	1.30	معامل التحميل

¹ - درهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 206.

حل التمرين 01:

1- حساب معامل التحميل عند مستويات النشاط:

- معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط الطبيعي .
- عند مستوى 2000 وحدة: معامل التحميل = $5000 / 2000 = 0.4$
- عند مستوى 6000 وحدة: معامل التحميل = $5000 / 6000 = 1.2$

2- تقديم جدول المقارنة:

مستوى 6000 وحدة		مستوى 2000 وحدة		
تكاليف التحميل.ع	التكاليف الفعلية	تكاليف التحميل.ع	التكاليف الفعلية	
84000	$84000=14*6000$	28000	$=14*2000$ 28000	ت. متغيرة إجمالية
$=1.2*18000$ 21600	18000	$7200=0.4*18000$	18000	ت. ثابتة محملة
105600	102000	35200	46000	ت. إجمالية
6000	6000	2000	2000	عدد الوحدات
14	14	14	14	ت. متغيرة للوحة
03.6	03	03.6	09	ت. ثابتة للوحدة
$=21600-18000$ 3600- (زيادة فعالية)		$=7200-18000$ 10800 (تكلفة بطالة)		الفوارق

* فوارق التحميل = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المحملة

حل التمرين 02:

فارق التحميل	التوزيع		التصنيع		التموين		الإدارة		الصيانة		ت. 1
	ت. ثا	ت. م	ت. ثا	ت. م	ت. ثا	ت. م	ت. ثا	ت. م	ت. ثا	ت. م	
+	7200	10800	19200	28800	9600	14400	7200	10800	4800	7200	
	0.70		1.10		1.20		0.80		1.30		معامل التحميل
	5040		21120		11520		5760		6240		ت. ثا محملة
3600+	- 5280	+ 2160	- 1920	- 1920	- 1920	- 1920	+ 1440	- 1440	- 1440	- 1440	فرق التحميل
		15840		49920		25920		16560		13440	مج. ت. 1 ت. 2:
		672		10762		2016		-		(13400)	الصيانة
		8280		3312		4968		(16560)		-	الإدارة
		24792		63984		32904		00		00	مج. ت. 2

المحاضرة رقم (07): التكلفة الهامشية وقرارات التسيير.

تمهيد:

استخدام التكلفة الهامشية يسمح بدراسة تغيرات الأعباء بكل أنواعها بسبب إرتباطها وتأثيرها بمستوى النشاط، ومن تم تأثير ذلك على الإيراد الإجمالي.

يعتبر مفهوم التكلفة الهامشية من بين المفاهيم الاقتصادية التي جاءت بها المدرسة الميكرو إقتصادية الكلاسيكية، وظل هذا المفهوم مغيباً، ليتم استعماله من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية الحديثة لما له من فائدة في تحسين التسيير والتحكم في تكاليف العملية الإنتاجية، فهو يترجم الأحداث الإقتصادية إلى علاقات رياضية التي تعبر عن حقيقة وواقع المؤسسة¹. لذلك يمكن اعتبار التكلفة الهامشية كتكلفة إقتصادية وليست تكلفة محاسبية، لأنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما جاءت لتوضيح القرارات التي يجب إتخاذها إتجاه الإنتاج الإضافي على أساس من التفكير المنطقي. بحيث يتم اللجوء إليها عند دراسة بعض اقتراحات تغيير النشاط ومحاولة معرفة النتائج المتوقعة من ذلك، كما يمكن إنتاج وحدات إضافية، أو سلاسل إنتاجية من عدمه بالمقارنة مع القدرة المتاحة للمؤسسة، القبول بسعر معين أو لا ضمن الشروط التي تنشط فيها هذه المؤسسة.

1. مفهوم التكلفة الهامشية:

- عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982م التكلفة الهامشية على أنها " الفرق بين مجموع أعباء

الإستغلال الضرورية لمستوى إنتاج معين، ومجموع أعباء الإستغلال الضرورية لنفس المستوى من الإنتاج مع نقصان أو زيادة وحدة واحدة"²، بمعنى "هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة"³

إن التعبير عن التكلفة الهامشية بالوحدة الإضافية يعد ناقصاً، وقاصر التطبيق بالنسبة لواقع المؤسسات، خاصة تلك التي تعتمد على الإنتاج بالسلاسل، لذا يجب إعادة النظر في هذا المفهوم بما يتلاءم وتكلفة السلاسل الإنتاجية الإضافية، وهذا بدون التغيير في طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة⁴.

¹ - C.Alazard et S.Sépari, op.cit, p.218.

² - Idem, p.218.

³ - السيد عبد المولي، أصول الاقتصاد، دار الفكر العربي، بدون تاريخ، ص450.

⁴ -J. MARGERIN, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, 1994, p.116.

- إذا كان لدينا مستويين من النشاط (A_n) و (A_{n+1}) واللذان يحتاجان إلى مستويين من التكاليف (C_n) و (C_{n+1}) ، فإن التكلفة الهامشية تكون في هذه الحالة: $C_{ma} = C_{n+1} - C_n$.

2. التعبير الرياضي عن التكلفة الهامشية¹:

2-1- التكلفة الهامشية والتكلفة الكلية:

مهما كانت العلاقة الرياضية التي تربط التكاليف الكلية بالكميات المنتجة، فإن التكلفة الكلية (C_{to}) هي عبارة عن دالة للكميات تكتب وفقا للعلاقة: $(C_{to}) = F(Q)$.

$$C_{ma} = \frac{F(Q+\Delta Q) - F(Q)}{\Delta Q}$$

إذا كانت (ΔQ) و $F(Q)$ قابلة للاشتقاق، فإن (C_{ma}) عندما يؤول (ΔQ) إلى الصفر تكون مساوية لمشتقة دالة التكلفة الكلية: $C_{ma} = (C_{to})' = F'(Q)$.

2 2- التكلفة الهامشية والتكلفة المتوسطة:

عند مستوى هيكل تكاليف معلوم من المهم جدا معرفة كمية المنتجات التي تحقق أدنى مستوى للتكلفة المتوسطة، لأن عند هذا المستوى من الكميات المنتجة يتحقق لدينا الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة.

$$C_{mo} = F(Q)/Q \quad \text{أو} \quad C_{mo} = C_{to}/Q$$

تكون التكلفة المتوسطة في أدنى مستوياتها إذا كانت المشتقة الأولى لمعادلتها مساوية للصفر والمشتقة الثانية موجبة،

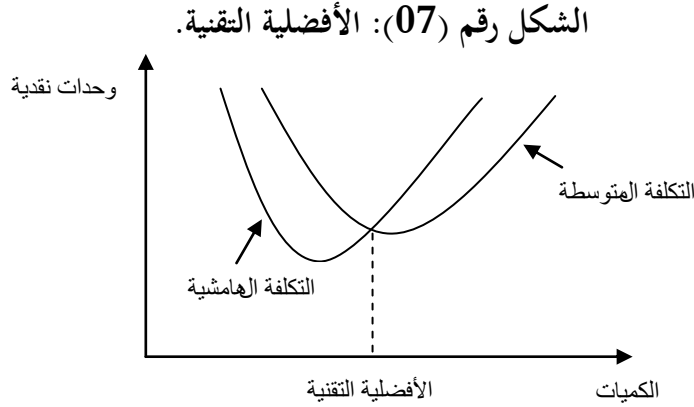
$$(C_{mo})' = \frac{[F'(Q) \cdot Q - F(Q)]}{Q^2}$$

$$\text{مع إفتراض: } (C_{mo})' = 0 \text{ و } Q \neq 0 \text{ فإن: } F'(Q) = F(Q)/Q \text{ ومنه تصبح: } C_{ma} = C_{mo}$$

أي عند هذا المستوى تكون التكلفة الهامشية مساوية لأدنى حد من التكلفة المتوسطة.

نسمى مستوى الإنتاج الذي تكون عنده التكلفة المتوسطة في أدنى حد لها بالأفضلية التقنية (الإنتاجية)، لأنه يعبر عن الكمية التي يكون عندها الاستغلال لعوامل الإنتاج بطريقة أكثر اقتصادية. كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 199.



Source : C.Alazard et S.Sépari, op.cit, p.221.

يقطع منحنى التكلفة الهامشية منحنى التكلفة المتوسطة في أدنى مستوى لها، بحيث عندما تكون التكلفة الهامشية أصغر من التكلفة المتوسطة فإن إنتاج وحدات جديدة يتسبب في إنخفاض المتوسط، وعندما تكون التكلفة الهامشية أكبر من التكلفة المتوسطة يتسبب ذلك في إرتفاع المتوسط.

2 3 - التكلفة الهامشية والربح:

بنفس المنطق يمكن الترميز ب (R_{to}) : الإيراد الكلي، (R_{ma}) : الإيراد الهامشي، (R_{mo}) : الإيراد المتوسط، هذا ما يسمح لنا بالتعبير عنها ب:

$$R_{to}=G(Q)$$

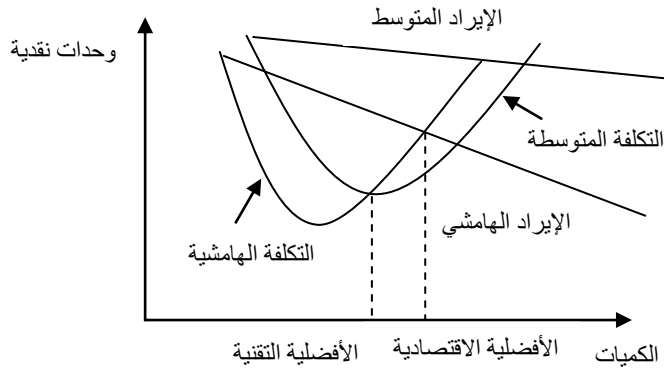
$$R_{ma}=(R_{to})'=G'(Q)$$

$$R_{mo}=R_{to}/Q=G(Q)/Q$$

يمكن تعريف الربح الكلي على أنه الفرق بين الإيراد الكلي والتكلفة الكلية: $P_{to}=R_{to}-C_{to}$.

يكون الربح في أقصى مستوياته عندما تكون مشتقته الأولى معدومة والمشتقة الثانية موجبة، وباعتبار الإيراد الكلي دالة للكميات يجب أن تكون $Q \neq 0$ ومنه: $(P_{to})'=(R_{to})'-(C_{to})'=0$ و $G'(Q)-F'(Q)=0$ وبالتالي يكون الربح في أقصى مستوياته عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية للإيراد الهامشي: $R_{ma}=C_{ma}$. هذا المستوى نسميه بالأفضلية الاقتصادية لأنها تعطي الكمية التي تحقق الفعالية الاقتصادية المثلى، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): الأفضلية الاقتصادية.



Source : C.Alazard et S.Sépari, op.cit, p.222.

عند هذا المستوى يتساوى الإيراد الهامشي بالتكلفة الهامشية، وهو ذلك الحجم من الإنتاج الذي يحقق أقصى ربح ممكن، فمن مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج إلى غاية الوصول إلى $R_{ma}=C_{ma}$ أين يصبح الربح معدوماً بالنسبة للوحدة الأخيرة، ثم بعد ذلك تتجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع، ومن ثم زيادة الإنتاج ليس من صالح المؤسسة لأنه يتسبب في انخفاض الأرباح خاصة في سوق تسوده المنافسة أين يصعب التأثير في مستويات الأسعار.

3. استخدامات التكلفة الهامشية:

تسمح تطبيقات التكلفة الهامشية في التسيير الإجابة عن سؤالين جد مهمين هما:

- ما هو السعر المقبول بالنسبة لطلبية أو استثمار إضافي؟

- كيف يتم تعظيم الربح في حالة إضافة طلبية جديدة؟

ففي أغلب الأحيان تكون الطلبيات الإضافية مقبولة إذا ما كانت التكلفة الهامشية لهذه الطلبية أقل من الإيراد الهامشي الذي تحققه.

لذلك فإن إستراتيجية استعمال أسعار بيع مميزة تقتضي تحديد أسعار تختلف باختلاف مستوى النشاط الذي تحققه المؤسسة وحسب علاقتها مع زبائنهم، وبالتالي يمكن تحديد أسعار عادية مطبقة على السلاسل الإنتاجية الأولى، وأسعار مخفضة بالنسبة لباقي السلاسل الإنتاجية.

فهذه الصيغة يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات التي تريد تطبيق أسعار مخفضة لزبائن جدد خاصة إذا كانت التكلفة الهامشية ضعيفة، وأن هذا التصرف لا يجبرها على تعديل هيكلتها ولكن دون إثارة حساسية اتجاه الزبائن الذين لا يستفيدون من هذه الميزة، لأن ذلك قد يعرض المؤسسة إلى فقدان بعضهم مما يتسبب في نقصان حصتها السوقية، كما يجب أن تتأكد من أن الزبائن الذين يستفيدون من هذه المزايا ليسوا المنافسين لها في سوق تصريف منتجاتها،

لهذا يفضل اللجوء إلى مثل هذه الإستراتيجية التنافسية خاصة إذا كانت المؤسسة في وضعية احتكارية أو شبه احتكارية لسوق قطاع النشاط¹.

كما توفر التكلفة الهامشية قاعدة ملائمة للقرارات الإستراتيجية في المدى الطويل والمتوسط، لأنها تسمح مثلا بدراسة تكلفة قرار ترويج منتج جديد أو دراسة أسواق جديدة لتصريفه، فالتكلفة الهامشية على المدى الطويل تشمل على تكاليف متغيرة إضافية، وفي بعض الأحيان تكاليف ثابتة إضافية قد تكون ناتجة عن استئجار أو شراء آلات جديدة لتنفيذ هذا القرار.

مثال:

مؤسسة تستغل لإنتاج وبيع منتجاتها 80% من طاقتها المتاحة علما أنه في ظل شروط الإنتاج العادية كل المنتجات يتم بيعها. هيكله تكاليفها لإنتاج 8000 وحدة كانت كما يلي:

- التكاليف المتغيرة للوحدة: 100 دج.

- التكاليف الثابتة الإجمالية: 80000 دج.

قدم زبون جديد طلبية ب 1000 وحدة لإنتاجها ضمن شروط الإنتاج العادية، مع عرض سعر شراء قدره 125 دج للوحدة.

1- هل يتم قبول إنتاج هذه الطلبية بهذا السعر؟

عرض على المؤسسة سوق جديد لتصريف 5000 وحدة، لتوفير هذا العرض يتطلب الأمر القيام بمعالجة خاصة تتسبب في زيادة تكاليف متغيرة وحدوية ب 10%، بالإضافة إلى تسجيل أعباء ثابتة إضافية تقدر ب: 12000 دج.

2- ما هو السعر المقبول لتصريف هذه المنتجات؟

الحل:

1- القرار بشأن الطلبية الأولى المقدرة ب 1000 وحدة:

بإنتاج المؤسسة للطلبية الإضافية المقدرة ب 1000 وحدة إستغلال المؤسسة لا يتجاوز طاقتها المتاحة، لأنها في ظل الظروف العادية تستغل فقط 80% من طاقتها لإنتاج 8000 وحدة، أي أن طاقتها القصوى 100% يسمح بإنتاج 1000 وحدة، ويقبول هذه الطلبية سوف يصبح الإنتاج الإجمالي للمؤسسة: $1000 + 8000 = 9000$ وحدة. وبالتالي يمكن للمؤسسة إنتاج هذه الطلبية في ظل الطاقة المتاحة دون الحاجة لتغيير هيكلتها.

¹ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 231.

إذن الإجابة تكون بقبول هذه الطلبية والتي سوف تحقق للمؤسسة ربحاً إضافياً قدره:

- الإيراد الهامشي (سعر البيع): 125 دج.

- الربح الوحدوي = الإيراد الهامشي (Rm) - التكلفة الهامشية (Cm)

$$= 125 - (100 + 9000/80000) = 09$$

$$= 16 \text{ دج.}$$

- الربح الإجمالي: $16000 = 16 * 1000$ دج.

1- القرار بشأن الطلبية الثانية والمقدرة ب 5000 وحدة:

بقبول هذا العرض تصبح الكمية المنتجة: $5000 + 8000 = 13000$ وحدة، وهو ما لا تستطيع توفيره المؤسسة

في ظل شروط الإنتاج المتاحة بحيث تقدر الطاقة القصوى للإنتاج ب 10000 وحدة فقط، وبالتالي يتطلب الأمر

تغيير هيكل المؤسسة مما تتسبب في:

- التكلفة المتغير للوحدة: $100 + (0.1 * 100) = 110$ دج.

- التكاليف الثابتة للوحدة: $(12000 + 80000) / 13000 = 07$ دج.

وبالتالي التكلفة الوحدوية (الهامشية) لإنتاج 5000 وحدة إضافية: $110 + 07 = 117$ دج.

أي أنه في هذه الحالة لا يمكن للمؤسسة الموافقة على سعر بيع أقل من التكلفة الهامشية المقدرة ب 117 دج.

تمرين:

تأخذ التكاليف الإجمالية بإحدى المؤسسات شكل المعادلة التالية: $F(x) = 18x^2 + 11x + 600$ ، وسعر بيع

الوحدة من منتجاتها يقدر ب: 911 دج.

المطلوب:

- أوجد معادلة التكلفة المتوسطة (Cmo) معبر عنها بدلالة (x)؟
- حدد مستوى النشاط (x) الذي يجعل التكلفة المتوسطة في أدنى حد لها؟
- أوجد معادلة التكلفة الهامشية (Cma) بدلالة (x)؟
- أثبت أن التكلفة المتوسطة تتقاطع مع التكلفة الهامشية في نقطة تمثل الحد الأدنى من التكلفة المتوسطة؟
- حدد الحجم الأمثل من الإنتاج؟
- حدد النتيجة؟

الحل:

1- معادلة التكلفة المتوسطة:

$$C_{mo} = F(x)/x, \quad C_{mo} = 18x^2 + 11x + 600/x, \quad C_{mo} = 18x + 11 + 600/x.$$

2- تحديد مستوى (x) الذي يجعل من التكلفة المتوسطة الإجمالية في أدنى حد لها:

• الطريقة 01:

$$(C_{mo})' = 0. \quad 18 - 600/x^2 = 0. \quad 18x^2 = 600/18. \quad X = 5.77.$$

• الطريقة 02:

$$F'(x) = F(x)/x. \quad 36x + 11 = 18x + 11 + 600/x. \quad X = 5.77.$$

تكون التكلفة المتوسطة (C_{mo}) في أدنى مستوياتها عندما تتساوى مع (C_{ma}).

3- معادلة التكلفة الهامشية:

$$C_{ma} = F'(x). \quad C_{ma} = 36x + 11.$$

4- نقطة التقاطع بين التكلفة المتوسطة والتكلفة الهامشية:

$$C_{ma} = C_{mo}. \quad 36x + 11 = 18x + 11 + 600/x. \quad X = 5.77.$$

بالتعويض في إحدى المعادلتين نحصل على y:

$$Y = 36(5.77) + 11$$

$$Y = 218.72.$$

ومنه يتقاطع منحنى التكلفة المتوسطة مع منحنى التكلفة الهامشية في نقطة ذات الإحداثيات (5.77; 218.72).

5- حجم الإنتاج الأمثل: يتحقق عندما تتساوى التكلفة الحدية بالسعر الودودي.

$$C_{ma} = P_u. \quad 36x + 11 = 911. \quad X = 25 \text{ unites.}$$

6- النتيجة: نعوض الحجم الأمثل من الإنتاج في معادلة النتيجة.

$$R = CA - CT$$

$$R = 911(25) - (18(25)^2 + 11(25) + 600).$$

$$R = 10650 \text{ DA.}$$

المحاضرة رقم (08): التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات.

1. تعريف التكاليف المعيارية:

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها " تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي"¹، وذلك قبل البدء في عملية الإنتاج، ووفقا لمعايير ذات أسس علمية وعملية في ظروف معينة لاتخاذها مرجعا لقياس وضبط التكاليف الحقيقية للمنتجات أو الخدمات، وذلك من خلال حساب الانحرافات الناتجة بين ما تم تحقيقه وما تم تخطيطه.

هناك عدة مصطلحات مستعملة للدلالة على هذه الطريقة منها: التكاليف المعدة مسبقا (coûts préétablis) التكاليف التقديرية (coûts prévisionnels)، التكاليف المعيارية (coûts standards)، التكاليف الموازناتية (coûts budgétés).

2. أهداف طريقة التكاليف المعيارية²:

- التقييم القبلي لأسعار تكاليف المنتجات، وبالتالي إمكانية اعتماد هذه التكاليف في البرمجة والتخطيط المستقبلي؛
- الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية وتحديد الانحرافات، وبالتالي تحديد أسباب نشأتها واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.

3. مصادر إعداد المعايير³: توجد عدة مصادر لتحديد المعايير يمكن ذكر أهمها في:

3-1- **التكلفة التاريخية**: وفقا لهذا المبدأ يتم تحديد المعيار على أساس التكلفة المسجلة للفترة السابقة، تعتبر هذه الطريقة سهلة لتحديد المعايير لكنها غير فعالة لأنه لا توجد دلائل على أن الفترة السابقة تصلح لتكون مرجعا فيما يتعلق بالتكاليف المستقبلية.

3-2- **التكلفة المعيارية النظرية (المعيار الكامل le standard parfait)**: تتعلق بالتكلفة المتحصل عليها في الظروف المثلى للإنتاج (وقت التشغيل الكامل، أعلى مردود للتجهيزات والعمال والمواد الأولية، دوران مرتفع للمخزونات، احترام الآجال،...).

هذه التكلفة تمثل أحسن مرجع ولكنها معيار خيالي يستحيل بلوغه، وهو ما قد يتسبب في إحباط عزيمة العمال لأنه لا يتماشى وشروط الإنتاج الواقعية.

¹ - ZITOUNE T., Comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 2003, p.57.

² - بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 227.

³ - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 238-239.

3-3- التكلفة المعيارية العادية (سهلة البلوغ accessible): يتم تحديد هذه التكلفة على أساس التكلفة المعيارية النظرية ولكن أخذاً بعين الاعتبار وقت الراحة، التعطل، الطاقة الحقيقية للأفراد، الفاقد من المواد الأولية، لذا يعتبر متوسط بين المعيارين السابقين، وهو المعيار الأكثر استعمالاً لأنه يسمح بالرقابة الجيدة في ظل ظروف الإنتاج العادية، ويراعي القدرة الإنتاجية للعمال.

4. المراقبة عن طريق تحليل الانحرافات:

يمكن أن نتخذ من نظام التكاليف المعيارية كأداة لمراقبة التسيير، وذلك من خلال تتبع تطور التكاليف ومقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية، والكشف عن الانحرافات بين التقديرات والانجازات الفعلية، وبالتالي تحديد المسؤولين عن ظهورها وأسباب ذلك واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها. نستنتج الانحرافات بالفرق بين الوضعية المعيارية والوضعية الحقيقية، سواء بالنسبة للتكاليف أو الإيرادات.

4-1- الانحرافات عن التكاليف:

بالنسبة للتكاليف سوف نجزي دراستها إلى انحرافات عن التكاليف المباشرة وانحرافات عن التكاليف غير المباشرة اعتماداً على قاعدة: التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية، ومنه كل:

- انحراف سالب في التكاليف له أثر ايجابي؛

- انحراف موجب في التكاليف له أثر سلبي.

أ - الانحرافات على التكاليف المباشرة:

توجد عدة أسباب تؤدي إلى ظهور فوارق بين التكاليف المعيارية المباشرة والحقيقية، منها ما هو تقني، ومنها ما هو كمي، ومنها ما هو اقتصادي، مما يستوجب الاهتمام من طرف المسيرين بالانحرافات المهمة، والتي تتعلق عادة بالنسبة لمكونات التكاليف المباشرة في تكلفة المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة المباشرة أو عمل الآلة، ويكون الانحراف الإجمالي للتكاليف المباشرة يمثل مجموع هذه الانحرافات¹:

أ-1- الانحراف على المواد الأولية: ينتج الانحراف في قيمة المواد الأولية بين ما كان متوقع استهلاكه وما تم

استهلاكه فعلاً لعدة أسباب، منها ما يتعلق بالاختلاف في الكمية، ومنها ما يتعلق بالاختلاف في السعر:

● الانحراف في الكمية: وله عدة أسباب منها:

- الاستهلاك المفرط للمواد الأولية بسبب الإهمال من طرف العمال؛

- نقص الخبرة وتكوين العمال وعدم صيانة الآلات؛

¹ - Boughaba A., op.cit, P.351.

- عدم جرد المواد الأولية بالمخازن، وعدم إرجاع المواد الأولية غير المستعملة من ورشة الإنتاج إلى المخزن وبالتالي ضياعها أو سرقتها أو فسادها بسبب العوامل المناخية؛

- وجود بقايا وفاقد بكميات كبيرة بسبب رداءة نوعية المواد الأولية.

يمكن حساب هذا الفرق وفقا للعلاقة: الفرق بين الكمية المستهلكة الحقيقية والمعيارية مقيمة بالسعر المعياري من أجل

$$E/Q = P_p(Q_R - Q_P)$$

ضمان عدم تأثر هذا الانحراف بالتغير في الأسعار:

حيث:

E/Q: الفرق في الكمية.

P_p: السعر المعياري.

Q_P: الكمية المعيارية.

Q_R: الكمية الحقيقية.

إن هذا الانحراف قد ترجع مسؤوليته إما إلى الورشات أو مصلحة المناهج (service des méthodes).

● الانحراف في السعر: وينتج هذا الانحراف كذلك لعدة أسباب منها ما هو خارج تحكم المؤسسة كالتقلبات في

أسعار المواد الأولية بسبب قانون العرض والطلب، ومنها ما هو راجع لسوء تسيير مصلحة المشتريات،

كالشراء من أسواق بعيدة وبالتالي ارتفاع تكاليف النقل، عدم تأهيل الإطارات المكلفة بالتفاوض من أجل

عقد صفقات الشراء وبالتالي عدم حصولهم على خصومات مالية أو تجارية أو حصولهم عليها بنسب

ضئيلة.

ويمكن حساب هذا الانحراف بالفرق بين السعر الحقيقي والسعر المعياري مقيما بالكمية الحقيقية:

$$E/P = Q_R (P_R - P_P)$$

وبالتالي يمكن حساب الانحراف الإجمالي في المواد الأولية والنتاج عن الكمية والسعر معا كما يلي:

$$E/MP = E/Q + E/P$$

إن هذا الانحراف غالبا ما ترجع مسؤوليته إلى مصلحة التموين.

أ-2- الانحراف على تكاليف اليد العاملة المباشرة: ينتج الفرق بين تكاليف اليد العاملة المباشرة الحقيقية وما تم

تقديره مسبقا إما للاختلاف في الوقت المقدر والحقيقي، أو لثمن وقت العمل (الأجر) وهذا نادرا ما يحدث لأننا

نعمد في التحليل على الفترة قصيرة الأجل:

● الانحراف في الوقت: من أهم الأسباب التي تؤدي إلى ظهور هذا الانحراف نذكر:

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

$$E/T = P_p (T_R - T_p)$$

يحسب هذا الانحراف وفقا للعلاقة:

حيث:

E/T : الإنحراف في الوقت.

T_R : الوقت الحقيقي.

T_p : الوقت المعياري.

● الانحراف في السعر: وهذا راجع إلى :

- التعديل القانوني أو التعاقدى للأجور؛
 - ارتفاع أعباء الخدمات الاجتماعية والمنح؛
 - اللجوء إلى الساعات الإضافية؛
 - الاستعانة بالعمال ذوي الكفاءات العالية مما يكلف المؤسسة أجورا فوق المعتاد.
- يحسب هذا الانحراف وفقا للعلاقة:

$$E/P = T_R (P_R - P_p)$$

وبالتالي الفرق الإجمالي في التكاليف المباشرة ليد العاملة الناتج عن الاختلاف في السعر وفي زمن اليد العاملة هو:

$$E/MO = E/T + E/P$$

وعليه يكون الانحراف الإجمالي عن التكاليف المباشرة الناتج عن الفرق في المواد الأولية واليد العاملة، والتكاليف المباشرة لعمل الآلة، والفوارق الأخرى للعناصر المكونة للتكاليف المباشرة؛ والتي تحسب بنفس الطريقة؛ إن وجدت

$$E/GCD = E/MP + E/MO + \dots$$

كمالي:

ب - الانحرافات على التكاليف غير المباشرة¹:

ترتبط التكاليف غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، بحيث يسمح عدد وحدات العمل لمركز التحليل بقياس نشاط هذا المركز، واستنادا إلى مستوى النشاط يتم تحليل الانحرافات على التكاليف غير المباشرة، ولكن قبل القيام بتحليل الانحرافات يجب أولا التمييز:

- أن التكاليف غير المباشرة المجمعة في مركز التحليل تتكون من تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، وبالتالي هناك انحراف عن التكاليف المتغيرة، وانحراف عن التكاليف الثابتة، وهذا ما يعبر عنه بالانحراف على النشاط؛

- على مستوى كل مركز تحليل هناك وحدتين للقياس، إحداها تهتم بم ستوى الإنتاج (الذي يقاس بعدد الوحدات المنتجة)، والثانية تعنى بمستوى النشاط (والذي يقاس بعدد وحدات العمل المستعملة: ساعة، كغ...). أي مستوى الطاقة المستغلة أو المستعملة، وهو ما ينتج عنه الانحراف على المردود؛

- إن الانحراف الإجمالي المتعلق بميزانية التكاليف غير المباشرة (budgetisation) مع افتراض عدم تعديل التكاليف الثابتة (الميكلية) طوال الفترة المدروسة، يعبر عنه بالفرق بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المعيارية المناسبة للإنتاج الحقيقي، وهو ما ينتج عنه الانحراف على الميزانية.

من هنا يمكن حساب الانحراف الإجمالي عن التكاليف غير المباشرة وفقا للعلاقة:

$$E/GCID = F_R - (C_P \cdot A_P)$$

حيث:

E/GCID: الانحراف الإجمالي عن التكاليف غير المباشرة.

F_R: التكاليف الحقيقية الإجمالية.

C_P: التكلفة الوحدهوية التقديرية = التكاليف التقديرية الإجمالية (F_R) / النشاط التقديري الموافق للنشاط الحقيقي (A_P) .

A_P: النشاط التقديري الموافق لمستوى النشاط الحقيقي.

ملاحظة:

- النشاط الحقيقي (A_R): هو مستوى النشاط الذي تحقق فعلا على مستوى مراكز التحليل؛
- النشاط العادي (A_N): هو مستوى النشاط العادي الذي اعتادت المؤسسة تحقيقه أو المرجعي الذي تم تحديده من طرف مسيري مراكز التحليل أو مكتب المناهج؛

¹ - معراج الهواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص.ص. 57-64.

- النشاط التقديري (Ap): هو النشاط الحقيقي مقدرا بمستوى التكاليف المعيارية أي الموازنة التقديرية المناسبة للنشاط الحقيقي (الموازنة المرنة).

الميزانية المرنة: هي التكاليف غير المباشرة الإجمالية التقديرية المناسبة لنشاط حقيقي لمركز تحليل معين،

وذلك حسب طبيعة هذه التكاليف (تكاليف متغيرة متناسبة مع مستوى نشاط المركز) أو (ثابتة مستقلة عن مستوى نشاط مركز التحليل)، ولكن هذه الفرضية تبقى صالحة على مستوى التحليل قصيرة الأجل دون تغير هيكل المؤسسة، بحيث تساعد هذه الميزانية في معرفة المستوى الذي يجب أن تكون عليه هذه التكاليف عند عدة مستويات من النشاط المتوقع في الفترة القادمة، وهذا المبدأ يسمى بمبدأ تغير أو مرونة التكاليف¹.

وعليه يمكن تحليل الانحراف الإجمالي عن التكاليف غير المباشرة كما يلي²:

ب-1- الانحراف على الميزانية (écart sur budget):

يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزنة (budgétisation) التكاليف غير المباشرة، وعندما يتعلق الأمر بميزانية التكاليف فإنه يجب اعتبار التكاليف الثابتة غير قابلة للتعديل طول فترة الدراسة، وانطلاقاً من الموازنة المحددة للنشاط المعياري نقوم بإعداد الموازنة المناسبة للنشاط الحقيقي، وتسمى هذه الميزانية بالميزانية المرنة وتأخذ الشكل التالي: $Y = aX + b$.

حيث:

Y: تكلفة الميزانية (التكاليف الإجمالية غير المباشرة).

X: عدد الوحدات المعيارية للنشاط

b: التكاليف الثابتة الإجمالية.

a: التكلفة المتغيرة للوحدة.

بمقارنة التكاليف الحقيقية مع الموازنة المرنة يتم الحصول على انحراف الميزانية كما يلي:

$$E/B = (C_R \cdot A_R) - (C_B \cdot A_R) = (C_R - C_B) A_R$$

¹ - Charles Horngren et des autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4^{ème} éd., nouveaux horizons, paris, France, 2012, p. 238 .

² - صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص.ص. 122-123.

حيث:

E/B: الانحراف بالنسبة للميزانية.

A_R: النشاط الحقيقي.

C_R: التكلفة الحقيقية.

C_B: التكلفة الموازناتية (التكلفة الموافقة للنشاط الحقيقي في الميزانية المرنة).

يكون هذا الانحراف ملائما عندما تكون التكاليف الحقيقية أقل من الموازنة المرنة أي عندما يكون سالبا، ويكون غير ملائم في حالة العكس أي عندما يكون موجبا. ولمعرفة مصدر هذا الانحراف لابد من تحليله حسب العناصر المكونة للميزانية المرنة.

ب-2- الانحراف على النشاط (écart sur activité):

هو عبارة عن مؤشر تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات، بحيث التكاليف غير المباشرة تحمل للمنتجات على أساس وحدات العمل أي مستوى النشاط، وبالتالي عندما يكون النشاط الحقيقي (عدد وحدات العمل الفعلية) أقل من النشاط المعياري (عدد وحدات العمل المعيارية) تكون التكاليف الثابتة محملة جزئيا، وعلى العكس عندما يكون مستوى النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المعياري يكون مجموع التكاليف المدججة في تكاليف المنتجات أكبر من المبلغ الحقيقي للتكاليف الثابتة، ويمثل الفرق بين المبلغ التكاليف المحمل للمنتجات والمبلغ الحقيقي للتكاليف الثابتة الانحراف على النشاط (انحراف التحميل العقلاني)، ويحسب وفقا للعلاقة:

$$E/A = (C_B \cdot A_R) - (C_P \cdot A_R) = (C_B - C_P) A_R$$

حيث:

E/A: الانحراف بالنسبة للنشاط.

C_P: التكلفة التقديرية الوحدوية.

يتحدد هذا الانحراف من خلال الفرق بين تكلفة الموازنة المرنة (C_B) للنشاط الحقيقي والتكلفة التقديرية (C_P) لوحدات العمل الحقيقية. ويكون هذا الانحراف ملائما إذا كان سالبا لأن ذلك يعني ربح زيادة الفعالية أي زيادة في النشاط (sur activité) الناتج عن امتصاص كل التكاليف الثابتة المحتواة في الموازنة المرنة، وعلى العكس إذا كان الانحراف موجبا يكون غير ملائم، فهذا يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية كل تكاليفها الثابتة، وأنها حققت تكلفة بطالة,

بمعنى انخفاض في النشاط، وهذا راجع لعدة أسباب منها: انقطاع مخزون المواد الأولية، الاضطرابات التي تؤدي إلى توقف النشاط، الغيابات، تعطل الآلات ...

ب-3- الانحراف على المردود (écart sur rendement):

يسمح هذا الانحراف بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية، وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة، بحيث يقارن الإنتاج الحقيقي (QR) بالإنتاج المعياري المناسب لمستوى النشاط الحقيقي، ثم يقيم هذا الانحراف على المردود الكمي بالتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة كما يلي:

$$E/R = (C_p \cdot A_R) - (C_p \cdot A_p) = (A_R - A_p) C_p$$

حيث:

E/R: الانحراف بالنسبة للمردود.

A_p: النشاط التقديري المناسب للنشاط الحقيقي.

يكون هذا الانحراف ملائماً إذا كان النشاط الحقيقي أكبر من النشاط التقديري المناسب للنشاط الحقيقي، أي عندما يكون موجبا. ويكون غير ملائم في حالة العكس أي حينما يكون سالبا.

وعليه يمكن تحديد الفرق الإجمالي في التكاليف غير المباشرة من خلال مجموع الفوارق الجزئية كما يلي:

$$E/GCID = E/B + E/A + E/R$$

4-2- الانحرافات عن الإيرادات:

كما هو شأن التكاليف فإنه بالإمكان تحديد الانحرافات على الإيرادات، ولعل أهمها المبيعات، في شكل انحراف إجمالي على المبيعات ثم يتم تبسيطه حسب مكوناته إلى انحراف على الكمية وانحراف على السعر، كما يمكن تحديد انحرافات أخرى على حسب هوامش الإنتاج أو النتائج¹.

أ - الانحراف على المبيعات: يمكن تحديد الانحراف الإجمالي في رقم الأعمال وفقا للعلاقة:

$$E/GR = CA_R - CA_p$$

حيث:

E/GR: الفرق في رقم الأعمال.

CA_R: رقم الأعمال الحقيقي.

CA_p: رقم الأعمال التقديري.

¹ - حسين مصطفى هلاي، الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، 1998، ص.277.

تكون قراءة الانحرافات عن الإيرادات معاكسة لما هي عليه في الأعباء، وبالتالي يكون هذا الانحراف **ملائما** إذا كان **موجبا**، و**غير ملائم** في حالة العكس أي عندما يكون **سالبا**.

إذا أردنا التمعن في البحث عن سبب الانحراف في رقم الأعمال لابد من تحليل الفارق الإجمالي إلى فارق في الكمية وفارق في السعر كما يلي:

- الانحراف على الكمية: يعبر عن الفرق بين الكمية الحقيقية والكمية التقديرية مقيما بالسعر التقديري:

$$E/Q = (Q_R - Q_P)P_P$$

حيث:

E/Q : الانحراف في الكمية.

Q_R : الكمية الحقيقية.

Q_P : الكمية التقديرية.

P_P : السعر التقديري الوحدوي.

يكون هذا الانحراف **ملائما** إذا كان **موجبا** أي الكمية الحقيقية المباعة أكبر من الكمية التقديرية، ويكون **غير ملائم** في حالة العكس وذلك حينما يكون **سالبا**.

- الانحراف على السعر: يتحدد هذا الانحراف بالفرق بين السعر الحقيقي والسعر المقدر مضروبا في الكمية

المباعة الحقيقية كما يلي:

$$E/P = (P_R - P_P)Q_R$$

حيث:

E/P : الفرق في السعر.

P_R : السعر الحقيقي الوحدوي.

P_P : السعر التقديري الوحدوي.

Q_R : الكمية الحقيقية المباعة.

نفس الملاحظة السابقة تسري على الانحراف في السعر بحيث يكون **ملائما** إذا كان **موجبا** أي سعر البيع الحقيقي أكبر من السعر المقدر، ويكون **غير ملائم** في حالة العكس.

لجمع بين الفارقين السابقين نتحصل على الفارق الإجمالي في الإيرادات كما يلي:

$$E/GR = E/Q + E/P$$

ب - انحرافات أخرى على الإيرادات:

كما يمكن تحديد انحرافات أخرى بنفس الطريقة تتعلق بالهوامش على الإنتاج وعلى النتيجة سواء الإجمالية أو المفصلة، حسب كل منتج أو كل منطقة جغرافية، أو كل زبون. وترجع أسباب ظهور انحرافات موجبة على الإيرادات إلى تحسين مسار الإنتاج، تحسين النوعية، تعدد أنواع المنتجات أو السيطرة على حصة مهمة في السوق مما يؤدي إلى ازدياد كمية المنتجات المباعة مقارنة بالكميات التقديرية. أما في حالة ثبات الكمية فقد يرجع السبب في ظهور انحرافات موجبة إلى الإستراتيجية التسويقية التي تسمح باستقطاب عدد كبير من الزبائن بأسعار مرتفعة نظراً لاستعمال إستراتيجية المفاضلة، وقد تكون الأسباب ممزوجة بين ارتفاع الكمية وارتفاع السعر في نفس الوقت¹.

5- أهمية طريقة التكاليف المعيارية في التسيير²:

- الرقابة على التكاليف إذ أن الغاية من وضع المعايير هي إمكانية اتخاذ القرارات التصحيحية بعد تحليل وتفسير الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية؛
- إمكانية تقليص التكاليف، وذلك بمساهمة جميع الموظفين من أجل الوصول إلى مردودية أمثل للمؤسسة؛
- تمثل طريقة التكاليف المعيارية أداة فعالة لمراقبة التسيير، من خلال المعايير التي هي بمثابة أهداف يرجى تحقيقها؛
- يمكن الاعتماد على طريقة التكاليف المعيارية لتحديد الأسعار؛
- تحسين شروط الاستغلال بناء على نتائج تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- زيادة الكفاءة الإنتاجية من خلال المقارنة بين المقاييس الفعلية والمقاييس المعيارية.

تمرين:

- تقدر إحتياجات المؤسسة (X) لإنتاج 2000 وحدة من المنتج (P) بالورشة 2 كما يلي:
- مادة أولية 1200 كغ ب 52 دج/كغ.
 - يد عاملة مباشرة: 1000 ساعة ب 56 دج/ساعة.
 - مجموع التكاليف غير المباشرة 29000 دج منها 4000 دج تكاليف ثابتة.
 - وقد أسفرت عملية إنتاج 1000 وحدة بنفس الورشة عن التكاليف التالية:
 - مادة أولية: 1500 كغ ب 53 دج/كغ.
 - يد عاملة مباشرة: 400 ساعة ب 57 دج/ساعة.

¹ - درهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 247.

² - كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص.ص. 101-102.

- مجموع التكاليف غير المباشرة بلغ: 20000 دج.

المطلوب: علما أن وحدة قياس نشاط الورشة 2 هو: ساعة يد عمل مباشرة قم ب:

- إعداد بطاقة الإنتاج المعيارية للوحدة؟

- تقديم جدول المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية وتحديد وتحليل مختلف الانحرافات؟

الحل:

1- إعداد بطاقة تكلفة الإنتاج المعيارية للوحدة:

بطاقة تكلفة الإنتاج المعيارية للوحدة					
المبلغ	السعر	الكمية			البيان
31,2	52	0,6	2000	1200	مادة أولية
28	56	0,5	2000	1000	اليد العاملة المباشرة
					التكاليف المباشرة
12,5	25	0,5	2000	1000	التكلفة المتغيرة غير المباشرة
2	4	0,5	2000	1000	التكلفة الثابتة غير المباشرة
					التكاليف غير المباشرة
73,7					التكلفة المعيارية للوحدة

2- جدول المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية :

البيان		التكلفة الحقيقية (1000 وحدة)			التكلفة المعيارية (1000 وحدة)			الفوارق
	كمية	سعر	مبلغ	كمية	سعر	مبلغ	إيجابي	
المادة الأولية	1500	53	79500	600	52	31200	48300	
اليد العاملة المباشرة	400	57	22800	500	56	28000	-5200	
التكاليف غير المباشرة	400	50	20000	500	29	14500	5500	
			122300			73700	-5200	
							48600	

3- الانحراف عن التكاليف المباشرة

1.3. الفرق على المادة الأولية:

أ- عن الكميات:

$$E/Q = (Q_r - Q_p) \times P_p$$

$$E/Q = (1500 - 600) \times 52$$

$$E/Q = 46800$$

ب- عن السعر:

$$E/P = (P_r - P_p) \times Q_r$$

$$E/P = (53 - 52) \times 1500$$

$$E/P = 1500$$

ت- عن المادة الأولية:

$$E/MP = E/P + E/Q$$

$$E/MP = 1500 + 46800$$

$$E/MP = 48300$$

2.3. الفرق على اليد العاملة المباشرة:

أ- عن الزمن:

$$E/T = (Tr - Tp) \times Pp$$

$$E/T = (400 - 500) \times 56$$

$$E/T = -5600$$

ب- عن السعر:

$$E/P = (Pr - Pp) \times Tr$$

$$E/P = (57 - 56) \times 400$$

$$E/P = 400$$

ت- عن اليد العاملة:

$$E/MP = E/P + E/T$$

$$E/MD = 400 - 5600$$

$$E/MD = -5200$$

3.3. إجمالي الانحراف عن التكاليف المباشرة :

$$E/CD = E/MP + E/MD$$

$$E/CD = 48300 - 5200$$

$$E/CD = 43100$$

4- الانحراف عن التكاليف غير المباشرة

- بفرض التكاليف غير المباشرة المقدرة 29000 دج

البيان	جدول التكاليف الوحودية و الاجمالية عند مستويات النشاط		
	النشاط الحقيقي	النشاط العادي	النشاط التقديري الموافق للحقيقي
حجم النشاط	400	1000	500
CV	10000	25000	12500
CF	4000	4000	4000
مجموع	14000	29000	16500
CVu	25	25	25
CFu	10	4	8
مجموع	35	29	33

1.4. الانحراف عن الموازنة

$$E/B = (Cr - Cb) \times Ar$$

$$E/B = (50 - 35) \times 400$$

$$E/B = 6000 \text{ انحراف غير ملائم}$$

2.4. الانحراف عن النشاط

$$E/A = (Cb - Cp) \times Ar$$

$$E/A = (35 - 29) \times 400$$

$$E/A = 2400 \text{ انحراف غير ملائم}$$

3.4. الانحراف عن المردودية

$$E/R = (Ar - Ap) \times Cp$$

$$E/R = (400 - 500) \times 29$$

$$E/R = -2900 \text{ انحراف ملائم}$$

4.4. الإنحراف الاجمالي عن التكاليف غير المباشرة:

$$E/CID = E/B + E/A + E/R$$

$$E/CID = 6000 + 2400 - 2900$$

$$E/CID = 5500 \text{ انحراف غير ملائم}$$

- للتأكد:

$$E/CID = Fr - (Cp \times Ap)$$

$$E/CID = 20000 - (29 \times 500)$$

$$E/CID = 5500$$

5. الانحراف الاجمالي عن التكاليف:

$$E/GC = E/CD + E/CID$$

$$E/GC = 43100 + 5500$$

$$E/GC = 48600$$

المحاضرة رقم (09): محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة¹(ABC).

تمهيد:

لقد وجدت الطرق التقليدية لحساب وتحليل التكاليف سواء الجزئية منها أو الكلية في ظروف وبيئة أعمال بسيطة تتميز بالثبات والتأكد، وعدم تعقيد العمليات الإنتاجية ونمطية المنتجات، بحيث كانت التكاليف المباشرة (يد عاملة، مواد أولية...) تشكل النسبة الأكبر من تكاليف المنتجات. ولكن مع تطور بيئة الأعمال واشتداد المنافسة وإدخال التكنولوجيا الحديثة في العملية الإنتاجية، وتعدد أصناف المنتجات وتنوع مواصفاتها زادت نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن التكاليف الإجمالية للمنتوج، وأصبحت الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف عاجزة عن مسايرة الوضع الجديد والوفاء بمتطلبات التسيير. ونتيجة لهذا الاحتياج ظهر نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كمحاولة جادة وحديثة لحل مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك اعتماداً على مبدأ (السبب/نتيجة) أي وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتوج والموارد التي استخدمت في إنتاجه.

1. ظروف نشأة نظام التكاليف (ABC):

كون نظام التكاليف من الأنظمة المهمة التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية والإستراتيجية، فإنه يتأثر ببيئة الأعمال التي تنشط بها المؤسسة، التغيرات الهيكلية والتنظيمية الداخلية للمؤسسة، وتكنولوجيات العملية الإنتاجية ومختلف المناهج، والموارد المادية والبشرية التي قد يطرأ عليها التغيير. لذا فإن من أبرز الظروف التي تسببت في نشأة وظهور الحاجة لنظم جديدة لحساب التكاليف يمكن ذكر:

- تغير هيكل التكاليف، بحيث كانت في بداية القرن الماضي تشكل التكاليف المباشرة ما نسبته 90% من إجمالي التكاليف، لذا لم تطرح إشكالية توزيع التكاليف غير المباشرة اعتماداً على اليد العاملة المباشرة أو المواد الأولية المستهلكة كوحدة قياس لنشاط القسم لأنها لم تكن تشكل سوى 10%. ومع تطور العملية الإنتاجية وإدخال التكنولوجيا والنظام الآلي في الإنتاج ارتفعت نسبة التكاليف غير المباشرة بحيث أصبحت تشكل جزء مهم من إجمالي التكاليف تتجاوز 70%، في حين تراجعت التكاليف المباشرة إلى ما يقارب 30%².

¹ - *Activity-Based Costing*

² - MENDOZA Carla et les autres, coûts et décisions, gualina éditeur, paris, 2004, p.147.

- تركز النظم التقليدية لحساب التكاليف على تكاليف مرحلة الإنتاج، في حين أن معظم هذه التكاليف يتم الالتزام بها في مرحلة التصور (قبل البدء في العملية الإنتاجية) أي ما يمثل حوالي 70% إلى 90%، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة تكاليف ما بعد العملية الإنتاجية (تكاليف الصيانة، خدمات ما بعد البيع...) مما يبرز عجز النظم التقليدية عن مواكبة التغيرات الحديثة في الإنتاج، البحث والتطوير، التسويق...¹

- اعتماد نظم التكاليف التقليدية على أساس تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة (ساعات يد عمل، ساعات عمل الآلة، كغ مادة أولية مستهلكة...) مما يتسبب في عدم تناسب تحميل التكاليف للمنتجات التي تسببت في حدوثها بدقة، خاصة مع اختلاف أحجام المنتجات، تنوعها، ودرجة التعقيد في تصنيعها². هذا ما نتج عنه تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف أكبر من تحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم الصغير، مما يؤثر سلبيًا على قرار تسعير المنتجات، وبالتالي إمكانية فقدان المؤسسة لجزء مهم من حصة من السوق. إن مشكل الاعتماد على الحجم كأساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة لم يكن واضحًا في السابق لمحدودية ونمطية الإنتاج، واعتماده على العمل المباشر والمواد الأولية، ولكن مع تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة خاصة بالنسبة للمؤسسات الخدمية التي لا ترتبط مخرجاتها بالحجم بشكل واضح، ظهرت للعيان إشكالية عدم الدقة في توزيع الأعباء غير المباشرة وفقًا للنظم التقليدية³.

بما أن مجال تطبيق نظم التكاليف التقليدية أصبح عاجزًا عن التحكم في بعض التكاليف ذات الطبيعة الاستثنائية، والتي لا بد من أخذها بعين الاعتبار أثناء تحليل استغلال المؤسسة كالتكاليف الخفية، تكاليف الخدمات المتبادلة بين الأنشطة أو الدعم الخفي، تكاليف الوجود... كل هذه النقائص مهدت لظهور نظام تكاليف حديث قادر على توفير معلومات أكثر دقة لغرض خدمة قرارات التسيير الإستراتيجي، التخطيط، والرقابة، تمثل في نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة⁴ (ABC).

¹ - ALAZARD .C et SEPARIS, op. cit, p.250.

² - BOUIN Xavier, SIMON Xavier François, les nouveaux visages de contrôle de gestion, DUNOD, paris, 2000, p.121.

³ - الشيخ عماد يوسف، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.111.

⁴ - أبونصار محمد، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص.192.

2. لمحة تاريخية عن نظام التكاليف (ABC):

يشير الباحث (Johnson) أن محاسبي الشركة الأمريكية (Général Electric) قد يكونوا أول من استخدم مصطلح "الأنشطة" لوصف العمل الذي يتسبب في حدوث التكاليف، وكان ذلك سنة (1963م)، عندما تم تعيين فريق من المراقبين لدراسة واقتراح حلول للسيطرة على النمو المتزايد للتكاليف غير المباشرة، فوضعوا أسلوب جديد يهتم بالسعي إلى معرفة الأنشطة التي تسبب تلك التكاليف. ورغم استخدامهم لبعض المعالجات الشبيهة بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة(ABC)، إلا أنهم لم يستغلوا ذلك في بعض الجوانب المهمة كتحليل ربحية المنتجات أو الزبائن.

لقد انتقد الكثير من الأكاديميين والمدراء الألمان كلا من (Kaplan et Cooper) حول زعمهما بأنهما أول من اهتم بـ " مسببات التكلفة"، بينما منذ عدة سنوات مضت اقترح الأكاديميون الألمان أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت مشابهة تقريبا لمسببات التكلفة، وقاموا أيضا بدمجها في المفاهيم الخاصة بالتكاليف المباشرة¹.

على الرغم من أن الباحثين الألمان قد يكونوا فعلا قد بحثوا مثل هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لنظام (ABC) كانت في الفترة ما بين (1970 و 1980م) بالمؤسسات الصناعية الأمريكية كما يقر بذلك (R.Kaplan)، حيث يقول: " قمت أنا و (Cooper) ببحث نظام (ABC) لأول مرة ميدانيا في منتصف الثمانينيات في عدة شركات أمريكية مثل: شركة (Pacific john deere union)"، ويضيف قائلا: " لقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بالتخصيص (allocation)".

ثم إن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية للمحاسبة كان بشكل ملفت للانتباه خلال سنة (1987م) عندما نشر (R.Kaplan) سلسلة من المقالات بالتعاون مع (Johnson)، ومنها كتابهما المعنون ب: « relevance Cost » حيث تحدثا في فصله العاشر عن محاسبة تكاليف الأنشطة²، كما نشر كل من:

(R.Kaplan) و (W. Burns) كتابهما المعنون ب « accounting and management » في نفس السنة بحيث قدما في إحدى فصوله دراسة ميدانية حول فعالية نظام (ABC) في تخفيض التكاليف غير المباشرة خاصة بالمؤسسات

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2، 2008، ص.ص. 159-160.

² - Olivier de la Villarmois et Hubert Tondeur, les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, les cahiers de la recherche (CLAREE), IAE de Lille, France, 1996, p.4.

الصناعية الكبرى التي تتميز بالتكنولوجية والإنتاجية العالية. كما تعاون كل من (R.Kaplan) و(R.Cooper) في نشر عدة مقالات بمجلات علمية متخصصة منها مجلة:

« Harvard business review » سنة (1988م) واعتبروا نظام (ABC) الحل الأمثل لنقائص نظم التكاليف التقليدية، بحيث أعطت مقالاتهم تغيير للحماس الذي قوبل به أسلوبهما، ومنها " نظام تكلفة واحد لا يكفي " و " قياس التكلفة بشكل صحيح القرار الصحيح "، وهكذا منذ تلك الفترة تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتتابع وتناقش جميع أفكاره والآثار المترتبة عن استخدامه¹.

كما يعود الفضل في انتشار نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في أوروبا ومختلف دول العالم أساسا إلى الإتحاد الدولي لشركات التصنيع (CAM-I) الذي تعمل على "التكامل الصناعي ونتائجه"، بحيث يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المحاسبة والمراجعة وأبرز الباحثين الأمريكيين مثل: (Kaplan et Cooper, Porter, Miller ...) ومن الجانب الفرنسي كل من: (Mevellec, Midler, Lorino, Lebas...)، التي توصلت سنة (1986م) إلى إنشاء نظام تسيير جديد قائم على التحكم في التكاليف يدعى (CMS)، والذي انبثقت منه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما يشارك في هذه المنظمة كبريات المجمعات الصناعية أمثال: (Général Electric, Boeing, Philips, Kodak...) وفي بداية التسعينيات فإن الكثير من الشركات العالمية اعترفت بتطبيقها لنظام (ABC)².

3. تعريف نظام التكاليف (ABC).

لقد ظهر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة خلال سنوات الثمانينيات من القرن الماضي بعد ما تعرضت نظم التكاليف التقليدية لهجمات حادة من الانتقادات، وقد أعتبر هذا النظام الحل الأمثل لمختلف احتياجات المسيرين من المعلومات الخاصة بمستوى التكاليف والقرارات المتعلقة بها.

- يعرف كل من (Kaplan و Cooper) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على أنه: "أداة إستراتيجية تساعد المؤسسة في الوصول إلى التكلفة الدقيقة، وتوفر معلومات مهمة عن ربحية العمليات، المنتجات/خدمات وعملاء المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتوظيف الموارد، تصميم المنتجات، تسعيرها وتسويقها"³.

¹- Ashford .C. Chea, "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic-Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness", International Journal of Business and Management, School of Business, Kentucky Wesleyan College, Vol. 6, No. 11; November, 2011, p.03.

²- PATRIK Piget, comptabilité analytique, 3^{ed}, Economica, paris, 2001, p.55.

1- بارود طلعت ممدوح، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2007، ص.91.

- لقد اعتبرا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة نظام معلومات إستراتيجي يوفر البيانات التي يعتمد عليها المسير في بناء الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، لذا كان بمثابة البديل الأمثل للنظم التقليدية في تحليل التكاليف وقيادة المؤسسة.
- عبر (Drury) عن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بأنه: "وسيلة تقوم على أساس تفهم أفضل لسلوك التكاليف، وذلك بالتعرف على مسببات ظهور التكاليف غير المباشرة ثم تتبع كيفية تحميل هذه التكاليف للمنتجات أو الخدمات اعتمادا على الأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات أو الخدمات"¹.
 - عرف الإتحاد الدولي لشركات التصنيع (CAM-I) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة حينما أسس نظام التسيير على أساس التكاليف (CMS) على أنه: "منهج يهتم بقياس تكلفة أهداف التكلفة بناء على الأنشطة والموارد، بحيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على العلاقة السببية"². تم التركيز في هذين التعريفين على مبدأ السببية في تخصيص التكاليف خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة، والبحث عن الأنشطة المسؤولة عن العملية الإنتاجية، وإبراز الأنشطة التي استفادت منها المنتجات أو الخدمات قصد اعتمادها في عملية التحميل دون غيرها من الأنشطة.
 - كما عرفه (Newman) في بحثه الذي قدمه سنة (2003م) بأنه: "نظام التكاليف الذي يهتم بتوزيع التكاليف غير المباشرة، وتصنيفها ضمن مجتمعات تكلفة (مسارات) بحيث تكون هذه المجتمعات متجانسة داخليا، ثم تحمل تكاليف هذه المجتمعات للمنتجات والخدمات الخاصة بها بناء على موجهاً تكلفة"³.

¹ - درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب (ABC)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص.23.

² -Anthony Pembe, Mark Lemon, Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity Based Costing/Management (ABC/M), (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group, September 2012, p.05. voir le site : http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I_ESIG_Article-ABC_v14_Final.pdf date de consultation :22-10-2014.

¹ - أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، بحث قدم استكمالاً لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص.13.

* cost driver : تم ترجمتها للغة الفرنسية بـ « l'inducteur de coût » أما للغة العربية فهناك من يترجمها إلى مولد التكلفة، مسبب التكلفة، محرك التكلفة وموجه التكلفة.

- أما (Davidson) فقد عبر عنه بأنه: "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف إلى مراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها"¹.

تبين هذه التعاريف المراحل التي يمر بها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لاستخراج التكلفة النهائية لهدف التكلفة، فهو يمر بمرحلتين مهمتين يتم في أولاهما تخصيص الموارد للأنشطة وتجميع هذه الأنشطة في مراكز تجميع أو مسارات، ثم بعد ذلك تخصيص هذه الأنشطة لأهداف التكلفة.

نظام محاسبة تكاليف الأنشطة أحد الإتجاهات المعاصرة في توفير المعلومات الملائمة لقياس التكاليف وتقييم أداء الأنشطة والموارد والرقابة عليها، كما يساهم في توفير المعلومات التفصيلية التي تساعد على ترشيد القرارات الخاصة في مجال التخطيط والتطوير والرقابة عليها والتسعير الإستراتيجي للمنتجات². يعتبر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة جزء من نظام الإدارة على أساس الأنشطة بحيث يعتمد هذا الأخير على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أجل تحسين الأداء ودعم الميزة التنافسية³.

4. مفاهيم أساسية لنمذجة نظام (ABC).

يعتمد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على معجم من المصطلحات تشكل المجال المفاهيمي الذي يتميز به عن غيره من نظم التكاليف التقليدية، تتمثل أهم هذه المفاهيم في ما يلي:

1.4. الموارد (les ressources): الموارد المستهلكة من طرف المؤسسة متعددة، لكن على العموم في أغلب المؤسسات الإنتاجية نجد المواد الأولية، واليد العاملة سواء كانت تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة تتولى القيام بتنفيذ أنشطة الدعم⁴، بالإضافة إلى الموارد المالية (رؤوس الأموال، القروض، المساعدات والهبات...)، التي تستخدم للحصول على الموارد المادية (الاستثمارات والتجهيزات، البنايات، المواد الأولية والمستلزمات...) والبشرية

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 163.

² - سامي مجدي محمد، مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 200، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2000، ص. 400.

³ - منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 2، معهد الإدارة العامة، مسقط، سلطنة عمان، 2004، ص. 154.

⁴ - Philippe Lardy et Benoit Pige, la gestion stratégique des coûts (consommation de ressources et création de valeur), édition EMS, paris, France, 2001, p.36.

(اليد العاملة العادية أو الإطارات) والمعنوية (براءات الاختراع، برامج الإعلام الآلي، الإبداع والتطوير...) ¹ أي أنها مختلف المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لإنجاز أنشطة المؤسسة. تتولى المهام عملية المعالجة والدمج بين مختلف هذه الموارد.

2.4. المهام (les taches) : وهي أبسط عنصر في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بحيث لا يمكن تجزئته ²، فالمهمة تعبر عن الفعل أو الحدث أو العملية التي يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص، فبتجميع هذه المهام المتسلسلة والمتكاملة فيما بينها يتشكل النشاط ³.

3.4. الأنشطة (les activités) : تعتبر الأنشطة نقطة أساسية في المنهج الجديد لحساب التكاليف، بحيث أن عملية تحميل التكاليف غير المباشرة لمختلف أهداف التكلفة لا تتم إلا بواسطتها، وقد قدمت عدة تعاريف لهذا المفهوم نذكر منها:

- يعرف (LORINO) النشاط على أنه كل عملية تتم داخل المؤسسة تتشكل من مجموعة من المهام، ويتميز النشاط بكونه:

- يقوم به شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص؛
- يحتاج إلى معرفة أو مهارة خاصة لإنجازه؛
- تكون المهام المشكلة له متجانسة من وجهة نظر سلوك التكلفة (لها نفس العوامل المؤثر على أدائها إيجابا أو سلبا)؛
- يسمح بتوفير مخرجات محددة سواء كانت مادية أو معنوية (قطع غيار، عقد مع مورد، ميزانية...)
- موجه لعمل أو عدة عملاء داخليين أو خارجيين؛
- يعتمد على سلة من الموارد (أي يستهلك مدخلات مادية، مالية، إعلامية) مثل: وقت العمل، وقت التجهيز، الطاقة، معطيات...

- يعرف كل من (P. MEVELLEC) و (M.LEBAS) : النشاط على أنه "مجموعة من المهام المنحزة من طرف مجموعة من العمال، وذلك من خلال تجنيد مهارات ووسائل بهدف تقديم خدمة مادية أو معنوية إلى الزبون،

¹ - LORINO Ph., le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1991,p.67.

² - BOISVERT Hugues, comptabilité de management, 2^{ème} édition, Edition ERPI, Québec, Canada, 1998, p.35.

³ - Michel Coucoureux et les autres, contrôle de gestion (manuel et application), 2^{ème} édition, 11 épreuve, groupe revue fiduciaire, Nathan, France, 2010, p.131.

وتجمع هذه الأنشطة في شكل مسارات¹. يقوم الأفراد بالأنشطة على مستوى المؤسسة بشكل مستمر، وكأمثلة على الأنشطة يمكن ذكر: استقبال البضائع، مراقبة الجودة، إعداد آلات الإنتاج، تحضير الطلبات والفواتير.

4.4. المسارات (les processus): يعرف (P. MEVELLEC) المسار على أنه "عبارة عن تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب، والتي تعطي منتج، خدمة أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي أو الخارجي"². وكأمثلة عن المسارات يمكن ذكر: مسار التصنيع: وهو مجموعة من الأنشطة التي تهتم بتحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي. مسار البيع: وهو مجموعة من الأنشطة الضرورية لضمان تصريف المنتجات.

5.4. مسبب أو موجه التكلفة (l'inducteur de coût): يعتبر مفهوم مسببات التكاليف العنصر الجوهر الذي يبنى عليه نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث يفترض هذا النظام أن الذي يتسبب في حدوث التكاليف ليست المنتجات أو الخدمات وإنما الأنشطة والعمليات المسؤولة على وجود المنتجات. يطلق على هذه المسببات بمولدات التكاليف أو موجهات أو محركات التكاليف، لأنها تبين الظاهرة التنظيمية التي يثار فيها النشاط الذي يحدث ظهور التكاليف. يتوقف نجاح نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على التحديد الدقيق لهذه المسببات وحجمها الحقيقي، لأنه يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المنجزة بالمؤسسة باستخدام هذه المسببات كخطوة أولى، ثم يتم تتبع تكاليف الأنشطة لوحدة الإنتاج، ومن ثم يصبح مسبب التكلفة يمثل العلاقة التي تربط الموارد المستهلكة بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة (منتجات، خدمات، عملاء...).

قد يتبادر إلى أذهاننا من الوهلة الأولى أن موجهات التكلفة هي نفسها وحدات العمل، لكن من خلال التعمق في دراستهما يتبين لنا أن هناك فرق واضح بين كلا المفهومين، فليس دائما تعبر وحدات العمل عن سبب نشوء التكلفة، بحيث يشير (H.Bouquin) إلى أن وحدة العمل التقليدية تقوم بنمذجة تكاليف قسم متجانس ولا يمكن اعتبارها سبب حدوثها، والقانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة إرتباطية إحصائية، أما موجه التكلفة فيجب أن يمثل

¹ - LEBAS.M et MEVELLEC.P, vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Association Francophone de Comptabilité, comptabilité-contrôle-audit, 1999/3 - Tome 5, p85.
<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1999-3-page-77.htm>.

² - الشيخ عماد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص.116.

السبب الذي يحرك النشاط ويتسبب في حدوث التكاليف¹ ، فموجهات (مسببات، مولدات) التكلفة يقصد بها تحديدا الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف ، بحيث هناك علاقة مباشرة بين موجه التكلفة ومخرجات النشاط، ومن ثم فإن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين أساسيين يتمثلان في عدد المرات التي يثار فيها النشاط، والظروف التي تم فيها تنظيم هذا النشاط.

أما عن وحدات العمل فما هي إلا تعبير عن العلاقة التي تربط التكلفة بالمنتوج ، في حين قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين وحدات العمل والوحدات المنتجة من منطلق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية لحدوثها ، أي ليس بالضرورة لتحديد وحدة العمل لقياس نشاط مركز تحليل معين (مركز تكلفة، مركز مسؤولية) وجود علاقة سببية بين زيادة عدد وحدات العمل ومخرجات المركز، وإنما يتم اختيار الوحدة التي تكون أكثر تعبيراً على مستوى النشاط من بين عدة وحدات . وهو ما لا يسمح بالتسيير الحقيقي للتكلفة لأنه لا يفسر العلاقة الموجودة بين الأنشطة التي تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات؛ لكن من خلال تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن نتعرف عن الأسباب الحقيقية لنشوء التكاليف وبالتالي يمكن تسييرها بطريقة فعالة وإستراتيجية².

5. مراحل تصميم ووضع نظام التكاليف (ABC):

تمر عملية تصميم نظام محاسبة الأنشطة بعدة مراحل يمكن إيجازها فيما يلي:

1.5. تحليل وتحديد أنشطة المؤسسة:

من أجل الحصول على جدول يجمع كل أنشطة المؤسسة لابد من المرور بعدة مراحل للتحليل منها:

- أولاً لابد من أخذ نظرة شاملة حول المؤسسة بهدف معرفة حركة تدفقاتها (مادية، مالية، معلومات،

قرارات...)، وأهدافها ووظائفها الرئيسية؛

- القيام بتحليل هذه الوظائف بشكل تنازلي انطلاقاً من المستويات العليا للسلطة إلى أدنى مستوى من الهيكل

التنظيمي، بالتفصيل والتحليل الذي نطمح إليه؛ آخذين بعين الاعتبار تجنب التفصيل غير المجدي الذي

يتسبب في زيادة تكلفة العملية وضياع الفكرة المحورية للتحليل. هذه الخطوة تسمح بتحديد العمليات الرئيسية

¹ - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة-(ENICAB)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005، ص.79.

² - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.255.

لهذه المؤسسة. ويمكن أن نستعين في جمع المعلومات خلال هذه المرحلة بالمقابلات الشخصية والاستبيانات بهدف إشراك جميع العاملين بالمؤسسة في عملية تحليل وتحديد الأنشطة.

- يتم تعريف كل نشاط من خلال ما يسمي ببطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ استلام المواد الأولية وإلى غاية آخر عملية في الإنتاج والتسليم للعميل، ويجب إثبات كل مرحلة يمر بها المنتج من: مناولة المواد، وقت الانتظار، انتقال المنتج بين مراحل الإنتاج، التخزين، الفحص، التسويق...، كما لا بد من تسجيل الوقت المستغرق في كل نشاط لأنه يعتبر مؤشر جيد لقيمة الموارد التي تستهلكها الأنشطة¹، ثم بعد ذلك يتم عرض أنشطة المؤسسة التي تم تحديدها في شكل مصفوفة تقاطع بين الوظائف (المسارات أو العمليات) والأنشطة التي تتضمنها.

2.5. تخصيص الموارد المستهلكة للأنشطة:

خلال هذه المرحلة يتم تخصيص كل الأعباء لمختلف الأنشطة، والتي تمثل موارد عمل النشاط²، بحيث يتم استخدام خلال هذه المرحلة موجهات (مسببات) الموارد -المشار إليها سابقا- من أجل تتبع الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة، وهي شبيهة بمنطق مفاتيح التوزيع كما يعرفها (C.Mondoza): "مفاتيح توزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف"³.

3.5. اختيار موجهات (مسببات) التكلفة:

من أجل اختيار موجه تكلفة يجب تحديد لكل نشاط العامل المسؤول عن تغيير تكلفته، أي البحث عن سيورة التكلفة (tracer) وكيفية تشكل النشاط، يتمثل هذا العامل في موجه التكلفة (l'inducteur de coût)، فإذا ما كان النشاط يتأثر بالحجم نقوم بإختيار موجه كمي مثل: "عدد الوحدات المنتجة"، ولذلك فإن موجهات التكلفة متعددة منها ما يرتبط بحجم الإنتاج، ومنها ما يرتبط بالحجم أو سلاسل الإنتاج، ومنها ما يتعلق بهيكل الإنتاج⁴. كما يتم تحديد بعض الموجهات غير الكمية الخاصة ببعض الأنشطة الاستثنائية؛ أي أن تكلفة هذه الأنشطة لا ترتبط بحجم

¹ - نعيمة يحيوي، دور نظام (ABC) بالتكامل مع نظام (JIT) في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، بحث مقدم للمشاركة في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، ولاية سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص.8.

² - Hamid Bachir BENDAOU, La comptabilité par activité (méthode ABC), p.8.

<http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/comptabilite-par-activite-abc.pdf>

³ - نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص.9.

⁴ - KHALDI Mustapha, l'évaluation des procédé de calcul des coûts et de la gestion des prestations de l'établissement public hospitalier algérien -approche critique, Thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science Economiques et de Gestion , Université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2011-2012, p.177.

الإنتاج؛ بحيث وجود مثل هذه الموجهات يهدف إلى ترشيد عملية تحميل تكاليف بعض المنتجات التي يتم تصنيعها بكميات صغيرة¹.

4.5. تجميع الأنشطة في شكل مسارات (مراكز تجميع):

نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتجاوز المئات، فإن تحليلها يحتاج إلى عناية كبيرة مما يجعل من نظام (ABC)، نظام معلومات ثقيل وجد مكلف، لذلك على المؤسسة التي تريد أن تستعمل هذا النموذج في تحليل تكاليفها القيام بتجميع عدد من الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة في شكل أنشطة كلية أو مراكز تجميع (مسارات) قصد الإبقاء على نظام قابل للتسيير، رغم ما تتسبب فيه هذه العملية من تقليل دقة المعلومات، وتقليص عدد الأنشطة، إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة التي تستهلك نسبة مهمة من موارد المؤسسة.

5.5. تحميل تكاليف الأنشطة لمواضيع (أهداف) التكلفة:

الخطوة الأولى: من خلال تحليل الأنشطة تصبح الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتجات (مواضيع التكلفة) مباشر بالنسبة إلى مراكز تجميع الأنشطة، وعلى هذا الأساس يتم تحميلها مباشرة للمركز الخاص بها دون إجراء أي توزيع بين مختلف المراكز²، كما هو حال الأعباء المباشرة بالنسبة للمنتجات في الطرق الكلاسيكية، وهي أعباء تلك الأنشطة التي تنتمي لمركز تجميع واحد.

إلا أنه قد تظهر بعض عناصر الأعباء غير المباشرة (الموارد المستهلكة) على أنها غير مباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة وفي نفس الوقت غير مباشرة بالنسبة لمراكز تجميع الأنشطة— وهي تلك الأعباء المتعلقة بأنشطة تنتمي لأكثر من مركز تجميع—، مما يتطلب إعادة توزيعها على مختلف مراكز الأنشطة باستعمال مفاتيح توزيع من تقدير المسؤولين عن نظام التحليل، بحيث يفضل تجنب ظهور هذا النوع من الأعباء أو على الأقل تدنيها أقصى ما يمكن لأن وجودها يبقى على ظاهرة التقدير الشخصي في التوزيع³.

الخطوة الثانية: بعد القيام بتجميع النشاطات في مركز تجميع معين يتم حساب التكلفة الوحودية لمولد التكلفة بوحدة مشتركة كما يلي⁴:

التكلفة الوحودية لموجه التكلفة = مجموع تكلفة مركز تجميع الأنشطة / عدد الموجهات.

الخطوة الثالثة: حساب سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات.

¹ - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.132.

² - ALAZARD .C et SEPARI.S,op. cit, p.261.

³ - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.132.

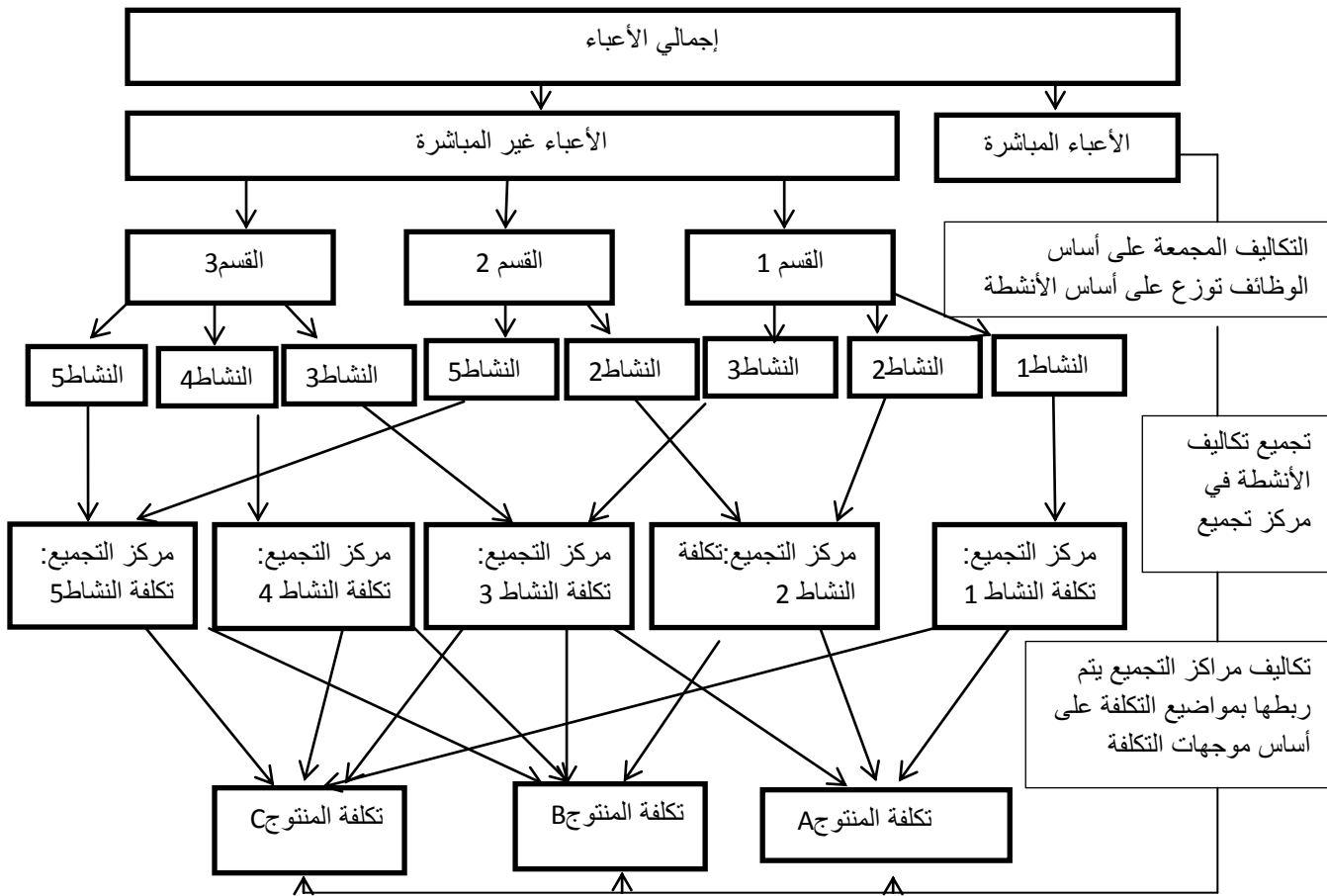
⁴ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 175.

بعد دراسة مختلف المراحل التي تمر بها عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة يتضح لنا أن حساب التكاليف النهائية للمنتجات بالإضافة إلى التخصيص المباشر للتكاليف المباشرة يمر بالخطوات التالية:

- 1 تخصيص الأعباء المباشرة (مواد أولية، أعباء مباشرة أخرى...) مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتجات؛
- 2 توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتجات بين مراكز تجميع الأنشطة؛
- 3 تحميل تكلفة مراكز تجميع الأنشطة للمنتجات تناسبياً مع استهلاكهم لمولدات التكلفة¹، وهو ما يوضحه

الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): معالجة الأعباء وفقاً لنظام محاسبة الأنشطة (ABC).



Source : Patrick Boisselier, contrôle de gestion (cours et applications), édition Vuibert, paris, 1999, p.204.

¹ - PATRIK Piget, op.cit, p.61.

6. تقييم نظام التكاليف (ABC).

1.6. إيجابيات نظام التكاليف (ABC):

لقد قدم هذا النظام منافع لا يستهان بها في الميدان الصناعي الذي يتميز بالتكنولوجيات العالية في التسيير والإنتاج، وذلك بتوفير معلومات محاسبية دقيقة تساعد في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف، وكذا اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بتحديد الأسعار التنافسية. وسوف نسرد بعضا منها ما يلي:

- الفصل بين حجم الإنتاج والتكلفة الإنتاجية باستعمال نموذج مسببات التكلفة، فقد تكون المنتجات المنخفضة الحجم مرتفعة التكلفة نتيجة تعقد عمليات صنعها، كما يمكن للمنتجات ذات الحجم المرتفع أن تكون منخفضة التكلفة بسبب بساطة العمليات المسؤولة عن إيجادها؛
- يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة حول كيفية استهلاك الموارد المتاحة، وعن مستوى الأنشطة مما يسهم في عملية التسيير والعمل على حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وتدعيم الأنشطة المضيفة للقيمة؛
- تعبر بطريقة جد دقيقة عن تكلفة وحدة القياس مما قد يساعد المسيرين في عملية تسعير المنتجات وتقييم ربحية الخطوط الإنتاجية¹؛
- على الصعيد الإستراتيجي يسمح نظام (ABC) بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة، والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين، كما يمكن انطلاقا من هيكل التكاليف تقييم مختلف مراكز المسؤولية؛
- يسمح نظام (ABC) بحساب تكاليف المسارات، فتكلفة أي مسار تعبر عن درجة استقلالية وظائف المؤسسة عن بعضها البعض، بحيث توضح تكلفة المسارات أن الأداء الجيد لا يرتبط فقط بتدنية تكلفة كل قسم على حدا، ولكن حتى فيما يتعلق بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين أقسام المؤسسة²؛
- يهتبر نظام (ABC) قاعدة معلومات للتسيير على أساس الأنشطة (ABM)، بحيث تسمح للمسيرين على أساس مولدات التكلفة وتجميع الأنشطة بتقويم بصفة إستراتيجية آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج؛
- يمثل نظام المحاسبة الأنشطة سندا مهما للتكلفة المستهدفة (Target Costing)، وذلك بتوفير نمودجا مفيدا لتحليل التكاليف غير المباشرة بهدف إظهار الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة في عملية التصنيع، خاصة فيما يتعلق بتقدير التكاليف غير المباشرة المستقبلية أثناء تحديد سعر البيع المستهدف.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 182.

² - مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص. 152.

2.6. سليات نظام التكاليف (ABC):

بالرغم من الجوانب المشرقة التي يوفرها نظام (ABC)، وكل ما أثاره من جدل في الأوساط العلمية واعتباره كحل مقنع لإدارة وتسيير التكلفة خلال سنوات الثمانينيات، إلا أن ذلك لم يمنع من تسجيله بعض النقائص، من بينها:

- إن انتهاج أسلوب حساب التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب اللجوء إلى تسيير المؤسسة بالاعتماد على هذه الأنشطة، وهو ما يتعارض مع واقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها التنظيمي على المفهوم التaylorي التسلسلي أو الوظيفي بحيث لا يتماشى ومفهوم التسيير على أساس الأنشطة، إلا أنه يمكن التغلب على هذه السلبية بتكييف هيكلها التنظيمي المتكون من أقسام متجانسة مع حصيلة الأنشطة التي تتمتع بها؛
- إن المتعمق في دراسة نظام (ABC) يتبين له أن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه هو نفسه المبدأ الذي يتكز عليه طريقة الأقسام المتجانسة، بحيث يمكن اعتبار كل نشاط له أهمية من حيث التكلفة كقسم من الأقسام المتجانسة، وأن كل مولد تكلفة قد يصلح أن يكون وحدة عمل. غير أن إعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام باعتماد نظام (ABC) ليس لغير جديد كما يروج له مؤيدوه ما دام أن المضمون بقي نفسه؛
- إن التعمق في تحليل الأنشطة أكثر من اللازم قد يجعل من نظام (ABC) جد مكلف من ناحية وضعه أو تشغيله، وحتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة من طرف نشاط معين للمنتوج، يجب أن يكون أساس الاستهلاك هو نفسه بين مختلف الموارد، وهي حالة تكاد تكون منعدمة في الواقع، وحتى لو تعلق الأمر بالتكاليف المتغيرة فإنها لا تستهلك بصفة تناسبية من طرف المنتجات مما يجعل من التكلفة المخصصة للمنتوجات غير دقيقة دائما مهما دققنا نظام المعلومات المولد لها¹؛

على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص التكاليف إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة، بحيث تجمع في مركز تجميع (تحليل) مميز ليتم تحميلها في نهاية الأمر لمواضيع التكلفة باعتماد أساس تقديري، مما لا يقضى على العشوائية في تحميل التكاليف والتي كانت من أبرز نقائص نظم التكاليف التقليدية².

¹ - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 266.

² - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

تمرين:

تنتج شركة (Giscours) أربع أنواع من المنتجات (P_1, P_2, P_3, P_4)، مستخدمة في ذلك النظام اليدوي والآلي لتسيير الإنتاج، وطريقة التكاليف الكلية لحساب التكاليف. لاحظ مسؤولو المؤسسة عدم العدالة في تحميل الأعباء غير المباشرة للمنتجات بسبب عدم احترام مبدأ السببية، وتدعيم المنتجات فيما بينها، فقرروا تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بورشة التركيب (l'atelier d'assemblage) والتي بلغت الأعباء غير المباشرة بها 1906108 دج خلال شهر جانفي N.

- قم بحساب الأعباء غير المباشرة الوحودية لكل منتج وفقا لطريقة (ABC) اعتمادا على البيانات التالية؟

المنتجات	طبيعة العمل	حجم الحصة	ساعة عمل آلة	ساعة يد عمل	عدد الوحدات
P ₁	يدوي Manuel	10000	0.005	0.030	500000
P ₂	آلي Automatique	3000	0.025	0.010	300000
P ₃	آلي	15000	0.020	0.005	150000
P ₄	يدوي	1000	0.012	0.040	20000

تحليل مركز التركيب أسفر عن وجود ثلاث أنشطة تتسبب في وجود الأعباء غير المباشرة هي:

- نشاط التركيب الآلي (assemblage automatisé): تبلغ أعبائه 816908 دج حيث تم اعتبار

ساعة عمل الآلة كموجه تكلفة لهذا النشاط.

- نشاط التركيب اليدوي (assemblage manuel): تبلغ أعبائه 547400 دج حيث تم اعتبار ساعة

يد عمل كموجه تكلفة لهذا النشاط.

- نشاط إعداد الحصص (lancement des lots): تبلغ أعبائه 541800 دج حيث تم اعتبار عدد

الحصص كموجه تكلفة لهذا النشاط.

الحل:

1. حساب عدد موجهات التكلفة:

عدد الحصص	زمن يد عمل	زمن عمل الآلة	
$50=10000/500000$	$15000 = 0.03 * 500000$	$2500 = 0.005 * 500000$	المنتج P1
$100=3000/300000$	$3000=0.01 * 300000$	$7500=0.025 * 300000$	المنتج P2
$10=15000/150000$	$750 = 0.005 * 150000$	$3000 = 0.02 * 150000$	المنتج P3
$20 = 1000/20000$	$800 = 0.045 * 20000$	$240 = 0.012 * 20000$	المنتج P4
180	19550	13240	عدد الموجهات

2. حساب التكلفة الوحودية لموجه التكلفة:

عدد الحصص	زمن يد عمل	زمن عمل الآلة	
541800	547400	816908	الأعباء غير المباشرة
180	19550	13240	عدد الموجهات
3010	28	61.70	التكلفة الوحودية

3. حساب التكلفة الوحودية غير المباشرة لكل منتج:

المجموع	إعداد الحصص	النشاط اليدوي	النشاط الآلي	
1.44	$0.30=10000/3010$	$0.84 = 0.03 * 28$	$0.30 = 0.005 * 61.70$	المنتج P1
2.82	$01.003=3000/3010$	$0.28=0.01 * 28$	$01.54=0.025 * 61.70$	المنتج P2
1.57	$0.20=15000/3010$	$0.14 = 0.005 * 28$	$01.23 = 0.02 * 61.70$	المنتج P3
4.87	$03.01 = 1000/3010$	$01.12 = 0.045 * 28$	$0.74 = 0.012 * 61.70$	المنتج P4

المحاضرة رقم (10): التكلفة المستهدفة¹(TC).

تمهيد:

يمكن اعتبار نظام التكاليف المستهدفة من أهم أساليب التسيير التقديري لتكاليف المنتج انطلاقاً من مرحلة تصميمه، لأن قرارات نمذجة المنتج هي التي تتحكم في تكلفته النهائية في المستقبل عن طريق دراسات تطوير المنتج. تحليل سلسلة القيمة تعتبر التقنية الأساسية لتقريب التكلفة المتوقعة من التكلفة المستهدفة، لأن تحليل سلسلة القيمة يترجم احتياجات العميل من المنتجات من خلال منافعه المحتملة ووظائفه التي تستجيب لمتطلبات العميل وتنازل رضاه².

1. تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

كان أول ظهور لأسلوب التكلفة المستهدفة بصناعة السيارات من طرف شركة (TOYOTA) اليابانية سنة 1965م³، ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية خلال سنوات الثمانينيات⁴، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلا عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف، بحيث استحوذ على قدر كبير من الشهرة والاهتمام، ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية والأساليب المستحدثة للمحاسبة التقييمية، لأنه يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية. تعتمد إدارة التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين، وخصوصا مهندسو الإنتاج، ورجال التسويق، وبصورة خاصة رجال المبيعات، بحيث تتضافر جهودهم جميعا لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة.

1 - Target Cost.

2 - Langlois L. et les autres, contrôle de gestion, Foucher, Paris, 2008, p.102.

3 -François Meyssonier, le TARGET COSTING un état de l'art, ESM/IAE de Metz, 22^{eme} congres de l'AFC, France, 2001, p.02.

4 - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 264.

ويرى (Cooper et chew) أن أهم عناصر القوة في أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة يتمثل في تأثيره على عملية تصميم المنتجات حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة تحديات السوق. مما يدل على أن التركيز على السوق يمثل الرابطة الأساسية بين إدارة التكلفة المستهدفة ومفهوم محاسبة التسيير الإستراتيجية¹.

وعليه تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم، لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له، ودرجة الثقة فيه لدى العملاء².

وبما أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة كان لأول مرة باليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة، حيث يعرفونها بأنها: "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة، وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج، وسعره، وشروط توزيعه، وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المؤسسة من تحقيق إستراتيجيتها للربح، على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء"³.

2. مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

بصفة عامة يمكن القول أن مدخل التكلفة المستهدفة هو نظام لإدارة التكلفة يؤدي إلى تحديد التكلفة المسموح الإنتاج بها، بحيث يمكن معها تحقيق العائد المطلوب بطريقة منافسة، وهو يقوم على ستة مبادئ أساسية يمكن ذكرها كما يلي⁴:

¹ - محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو، 2005، ص.ص، 18-19.

² - شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007، ص.ص. 209.

³ - صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، الأردن، العدد الثالث، 2001، ص.ص. 470.

⁴ - نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، 2008، ص.ص. 175-176.

- **المبدأ الأول: السعر يحدد التكلفة :** أي قيادة سعر البيع لنظام التكاليف ، بحيث يقوم نظام التكلفة المستهدفة بتحديد التكلفة من خلال طرح هامش الربح المطلوب تحقيقه من السعر التنافسي للمنتوج في السوق.

عادة ما يخضع السعر لظروف المنافسة في السوق، وشروط العرض والطلب وغيرها من العوامل المتحركة في السوق. أما الربح المستهدف فيتم تحديده من خلال المتطلبات المالية للمؤسسة، وظروف قطاع النشاط الذي تعمل المؤسسة في نطاقه.

يستنتج من ذلك أن العناصر المتحركة في تحديد الحد الأقصى للتكلفة تقع خارج نطاق المؤسسة في ظل نظام التكلفة المستهدفة، وذلك على عكس النظام التقليدي الذي يعتمد على عناصر الإنتاج التي تقع داخل حدودها.

- **المبدأ الثاني: التركيز على العملاء :** يتم ترشيد نظم التكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق ، ويمثل صوت العميل أحد العوامل الهامة التي تؤخذ بعين الاعتبار، ولا يجب إهمالها خلال كافة مراحل العملية الإنتاجية، بغية توفير كافة متطلبات العميل من حيث الجودة، والتكلفة ووقت تقديم المنتج للسوق. ومن الضروري أيضا التعرف على ما تقدمه المؤسسات المنافسة، والموقع من هذه المؤسسات في المستقبل.

- **المبدأ الثالث: التركيز على التصميم :** يستند نظام التكلفة المستهدفة إلى أن عمليات تصميم المنتج وتصميم عمليات إنتاجه تمثل عنصرا أساسيا في إدارة التكلفة، وبناء على ذلك يتم التركيز على مرحلة التصميم من أجل الاستبعاد المسبق لبعض العناصر التي تزيد من حجم التكاليف ، والتي قد تستنفد الكثير من الوقت والجهد إذا لم يتم التخلص منها مبكرا، ويرجع ذلك إلى أن الاكتشاف المتأخر لهذه العناصر والانحرافات غير مرغوب فيها في فترات متأخرة من دورة حياة المنتج قد ينتج عنه تكاليف وخسائر عالية يصعب التحكم فيها مستقبلا.

- **المبدأ الرابع: استخدام فرق العمل :** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام فرق العمل في عملية الإنتاج والتشغيل، ويتكون فريق العمل من أعضاء ذوي خبرات وتخصصات ووظائف مختلفة، فيتكون فريق العمل من مهندس تصميم ومهندسي تصنيع، وممثل عن كل من وظائف الإنتاج، والمبيعات، والتسويق، والمشتريات، والمحاسبة، وخدمات ما بعد البيع . ويعتبر هذا الفريق المتعدد الوظائف والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج، ابتداء من كونه فكرة إلى المراحل المختلفة للتصميم والإنتاج والاستهلاك، أو إعادة الاستخدام إن أمكن، أي أنه بمعنى آخر مسؤؤل عن كافة مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع .

● **المبدأ الخامس: الاعتماد على دورة الحياة :** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على دراسة كافة عناصر التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج خلال كافة مراحل دورة حياته . وذلك بدءاً بسعر الشراء، وتكاليف التشغيل والإنتاج، وتكاليف الصيانة والإصلاح، بالإضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج في نهاية دورة حياته، بهدف تقليل تكاليف عبر كل دورة حياة المنتج.

● **المبدأ السادس: الاستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة:** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والموزعين والقائمين على خدمات ما بعد البيع، ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال كافة حلقات سلسلة القيمة من خلال تنمية روح التعاون والتفاهم بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج من موردين، ومنتجين، وعملاء، ووكلاء، ومقدمي خدمات ...، ويعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مفهوم المدى الطويل، وعلاقات المنافع المتبادلة في المدى الطويل بين الموردين وكل الأعضاء الممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة.

3. مراحل تحديد التكلفة المستهدفة:

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية ويمكن التعرف على هذه العملية من خلال الخطوات التالية:

3.1. **تحديد سعر البيع المستهدف :** وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة¹.

وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف، مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين، والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالنسبة للمنتج.

3.2. **وضع هامش الربح المستهدف:** وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويل الأجل، وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل : الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة. وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج، وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح

¹ - أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول،

المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول، أو معدل العائد المستهدف على المبيعات، ومهما يكن الأمر فينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف¹.

3.3. تحديد التكلفة المستهدفة: يقصد بها أقصى تكلفة يمكن تحملها لإنتاج المنتج، والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف².

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بتحديد سعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

4. تقييم نظام التكلفة المستهدفة:

1.4. إيجابيات نظام التكلفة المستهدفة: يكتسي هذا النظام أهمية بالغة مما جعل العديد من المؤسسات يسعى إلى تطبيقه في الآونة الأخيرة، إذ من أبرز مزاياه:

- "يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميته خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات؛
- نظام التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة؛
- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل نظام التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات؛
- يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق، بحيث لا يمكن تبني هذا النظام إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية"³

2.4. صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة: بالرغم من المزايا التي يوفرها هذا النظام إلا أنه تعترض المؤسسات التي تسعى إلى تطبيقه العديد من الصعوبات من بينها:

¹ - صفاء عبد الدائم، مرجع سبق ذكره، ص. 447.

² - شوقي فوده، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 222-223.

³ - طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، 2008\2009، ص. ص. 10-11.

- "تمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني من الصعوبة بمكان؛
- صعوبة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛
- صعوبة التحكم في الفرضيات التي يربني عليها نظام التكلفة المستهدفة، والتي تتضمن المنافسين المستقبليين؛ حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل يصب معرفتهم إضافة إلى المنافسين الحاليين، والتطورات التكنولوجية المستقبلية فمن الصعوبة التنبؤ بها، التي ستكون في المستقبل، بالإضافة لاختيارات ورغبات العملاء المستقبلية التي يجب التنبؤ بها هي كذلك. وبالتالي يصبح نظام التكلفة المستهدفة قائم على فرضيات وليس على قياسات دقيقة، وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها"¹.

تمارين:

- تستهدف مؤسسة إنتاج وتسويق طابعة جديدة بعدما قامت بدراسة السوق، اتبعت المؤسسة إستراتيجية تجارية تمثلت في تخفيض أسعار البيع من أجل مواجهة المنافسة وزيادة حجم المبيعات، يود المسيرون معرفة متوسط التكلفة المستهدفة للفترة، بحيث تمثلت التقديرات التجارية والمالية للسنوات الموالية كمايلي:

السنوات	1	2	3	4	المجموع
سعر البيع (دج)	1000	900	800	700	
عدد الوحدات	5000	6000	7000	9000	27000
رقم الأعمال	5000000	5400000	5600000	6300000	22300000
معدل هامش الربح	25%	22%	20%	16%	
هامش الربح بالقيمة	1250000	1188000	1120000	1008000	4566000

المطلوب:

- ما هو متوسط هامش الربح الوحدوي للطابعة؟
- ما هو متوسط معدل هامش الربح بالنسبة لرقم الأعمال؟
- ما هو متوسط سعر بيع الطابعة؟
- ما هو متوسط التكلفة المستهدفة للطابعة؟
- تأكد من صحة النتائج وعلق عليها؟

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص.ص.60-61.

الحل:

متوسط هامش الربح = مجموع الهوامش ÷ عدد الوحدات

$$\begin{aligned} 27000/4566000 &= \\ &= 169.10 \text{ دج} \end{aligned}$$

معدل متوسط الهامش الربح = مجموع الهوامش ÷ رقم الأعمال

$$\begin{aligned} 22300000 / 4566000 &= \\ &= 20.47\% \end{aligned}$$

متوسط سعر بيع الطابعة = رقم الأعمال ÷ عدد الوحدات

$$\begin{aligned} 27000 \div 22300000 &= \\ &= 825.92 \text{ دج} \end{aligned}$$

التكلفة المستهدفة للطابعة = متوسط سعر بيع الطابعة - متوسط هامش الربح

$$\begin{aligned} 169.10 - 825.92 &= \\ &= 656.82 \text{ دج} \end{aligned}$$

● التأكد من صحة النتائج:

متوسط هامش الربح = سعر البيع × معدل متوسط هامش الربح

$$\begin{aligned} \% 20.47 \times 825.92 &= \\ &= 169.10 \text{ دج} \end{aligned}$$

التعليق:

- من خلال جدول المعطيات نلاحظ أن للمؤسسة مردودية مرتفعة بالسنتين الأوليتين المتعلقة بتقديم المنتج بالسوق (période de lancement du produit) ثم بعد ذلك تتناقص المردودية؛
- تخفيض سعر البيع له النتائج التالية:
 - ارتفاع الكمية المباعة من الطابعات؛
 - ارتفاع رقم الأعمال؛
 - انخفاض هامش الربح؛
- يفضل إعادة عرض منتج جديد ابتداء من السنة الثالثة.

خاتمة:

لقد كان تركيزنا في هذه المطبوعة البيداغوجية على دراسة مختلف أدوات وأساليب محاسبة التسيير، وذلك كون أن التحكم في التكاليف عنصر جد مهم في بناء الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة. فقد سعى المتخصصين في الفقه المحاسبي إلى تطوير هذه الطرق قصد البحث عن التكاليف الحقيقية بهدف الاستغلال الأمثل للموارد التي تمتلكها المؤسسة سواء كانت مادية، مالية أو طاقات بشرية.

إن نظام محاسبة التسيير يعتمد في عمله على إحدى الطرق التقنية المتعارف عليها في مجال حساب وتحليل التكاليف، منها الطرق الكلاسيكية المتمثلة في طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)، أو الجزئية المشتملة على الطريقة التحميل العقلاني للتكاليف، وطريقة التكاليف المتغيرة بشقيها. بالإضافة إلى الطرق الرياضية للتكلفة الهامشية وما لها من إيجابية في إعداد سياسة التسعير التي يمكن الاعتماد عليها لإحراز الميزة التنافسية، وكذا طريقة التكاليف المعيارية والتي تتناسب مع مختلف الطرق السابقة في إعداد الموازنات التقديرية بغية إجراء المقارنات بين الإنجازات والتقديرات من أجل تحقيق فعالية في مراقبة الأداء.

ونتيجة لقصور هذه النظم التقليدية عن الوفاء ببعض احتياجات التسيير، وما سجل عنها من نقائص وسلبيات ظهرت للوجود أساليب جديدة تدعو إلى التقسيم العرضي للمؤسسة على أساس الأنشطة بدل التقسيم العمودي التيلوري على أساس الوظائف، وتبلورت هذه الأفكار في شكل طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بحيث لقت رواجاً كبيراً لدى المهتمين بمراقبة التكاليف بسبب تماشيها وبيئة الأعمال الحديثة المتميزة بمحدا المنافسة، والداعية إلى التحكم الجيد في تكلفة نشاط المؤسسة، والمعرفة الجيدة لأسباب حدوثها. وفي ذات السياق فقد حاول أسلوب التكلفة المستهدفة الربط بين التحكم في التكاليف وسياسة التسويق، بحيث جعل متطلبات العميل في المقام الأول من اهتماماته، وهذا ما يُظهر البعد التنافسي جلياً في هذا الأسلوب لكونه ينطلق من سعر البيع المستهدف على عكس الطرق التقليدية التي تقوم بحساب سعر تكلفة الإنتاج وعلى أساسه يتم تحديد سعر البيع. كل هذه الطرق تم التعرض إليها من خلال المحاضرات المقدمة في هذا المقياس.

وفي الأخير نتمنى أن نكون قد وفقنا إلى تقديم دعامة بيداغوجية لطلبتنا في العلوم المالية والمحاسبية خاصة طلبة السنة الأولى ماستر تخصص مالية المؤسسة تمكنهم من الإحاطة بالمفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير وأهم أدواتها وطرقها، وتزودهم بمعارف تسمح لهم بتكوين خلفية نظرية وتطبيقية تساعدهم أثناء ولوج عالم الشغل.

المراجع:

أ- باللغة العربية:

1. أبونصار محمد، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
2. أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 1999.
3. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2، 2008.
4. أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، بحث قدم استكمالاً لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
5. بارود طلعت ممدوح، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2007.
6. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
7. حسين مصطفى هلاي، الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، 1998.
8. دادن عبد الغني، الاتجاه للمنافسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002.
9. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005.
10. درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب (ABC))، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
11. ذكاء كلاوي، المحاسبة الإستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها، بحث مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال التخصصي، الجامعة الافتراضية السورية، سورية، 2015.
12. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008.
13. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
14. سامي مجدي محمد، مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 200، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2000.
15. سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة (ENICAB)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005.
16. السيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
17. السيد عبد المولي، أصول الاقتصاد، دار الفكر العربي، بدون تاريخ.

18. شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007.
19. الشيخ عماد يوسف، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
20. صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 14، 1997.
21. صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، الأردن، العدد الثالث، 2001.
22. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار- دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
23. طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، 2008-2009.
24. عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدر الجامعية، بيروت، 1987.
25. كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997.
26. محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1999.
27. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005.
28. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
29. محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
30. محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.
31. محمد مطر و آخرون، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 1996.
32. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير- دراسة حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
33. معراج الهواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
34. مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة 3، المكتبة العصرية، مصر، 2001.
35. منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 2، معهد الإدارة العامة، مسقط، سلطنة عمان، 2004.
36. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، 2008.

37. نعيمة يحيوي، دور نظام (ABC) بالتكامل مع نظام (JIT) في تحيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، بحث مقدم للمشاركة في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، ولاية سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

ب- باللغة الأجنبية:

1. Abdelkrim TOUDJINE, l'analyse des couts dans l'entreprise, office des publications universitaires, Alger, 2005.
2. ALAZARD, C. et SEPARI, S., contrôle de gestion, DONUD, paris, 2004.
3. Anthony Pembe, Mark Lemon, Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity Based Costing/Management (ABC/M), (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group, September 2012, p.05.
4. Ashford .C. Chea, "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic-Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness", International Journal of Business and Management, School of Business, Kentucky Wesleyan College, Vol. 6, No. 11; November, 2011.
5. BERNARD. Olivier, comptabilité en Allemagne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de Gestion, Art N° 25, Economica, Paris, 2000.
6. BOISVERT Hugues, comptabilité de management, 2^{eme} édition, Edition ERPI, Québec, canada, 1998.
7. Boughaba. A, comptabilité analytique d'exploitation, BERTI, ALGER , 1998.
8. BOUIN Xavier, SIMON Xavier François, les nouveaux visages de contrôle de gestion, DUNOD, paris, 2000.
9. Bouquin H., comptabilité de gestion, Economica, Paris, 2003.
10. Bouquin, H. Contrôle de gestion, DUNOD, paris, France, 2000.
11. Bouquin, H. Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, N°271, 1995.
12. Caujet, C., Roulet, C., Comptabilité analytique de gestion, tome 1,3^{eme} édition, Paris, 1996.
13. Charles Horngren et des autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4^{eme} éd., nouveaux horizons, paris, France, 2012.
14. D. khonatra et T. Lexeraït, évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine. 2001.
15. D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, les éditions d'organisation, paris, 1997
16. François Meyssonier, le *TARGET COSTING* un état de l'art, ESM/IAE de Metz, 22^{eme} congrès de l'AFC, France, 2001.
17. Hamid Bachir BENDAOU, La comptabilité par activité (méthode ABC), p.8. <http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/comptabilite-par-activite-abc.pdf>
18. J. MARGERIN, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, 1994
19. J. ORSONI, comptabilité analytique, Vuibert, Paris, 1987.

20. KHALDI Mustapha, l'évaluation des procédé de calcul des coûts et de la gestion des prestations de l'établissement public hospitalier algérien –approche critique, Thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science Economiques et de Gestion , Université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2011-2012.
21. Langlois L. et les autres, contrôle de gestion, Foucher, Paris, 2008.
22. Lasary, comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, 2001.
23. LORINO Ph., le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1991.
24. MENDOZA Carla et les autres, coûts et décisions, gualina éditeur, paris, 2004
25. Michel Coucoureux et les autres, contrôle de gestion (manuel et application), 2^{ème} edition, 11 épreuve, groupe revue fiduciaire, Nathan, France, 2010.
26. N.AFRAOUI et A.AMRANI, Méthodes d'analyse des couts, Tome1, Edition du management, Alger, 1991.
27. Olivier de la Villarmois et Hubert Tondeur, les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, les cahiers de la recherche (CLAREE), IAE de Lille, France, 1996.
28. P. MEVELLEC et ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert. 1990.
29. P.LAUZEL et H. Bouquin, comptabilité analytique et gestion, édition Sirey, 1985.
30. P.LORINO, l'économiste et le manager, élément de micro-économie pour un nouvelle gestion, la découverte, 1989
31. Patrick Boisselier, contrôle de gestion (cours et applications), édition Vuibert, paris, 1999.
32. PATRIK Piget, comptabilité analytique, 3^{ed}, Economica, paris, 2001
33. Philippe Lardy et Benoit Pige, la gestion stratégique des coûts (consommation de ressources et création de valeur), édition EMS, paris, France, 2001, p.36.
voir le site : http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I_ESIG_Article-ABC_v14_Final.pdf date de consultation :22-10-2014.
34. Y.PESQUEUX et B. MARTORY, la nouvelle comptabilité des couts, PUF, France, 1995.
35. ZITOUNE T., Comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 2003
36. LEBAS.M et MEVELLEC.P, vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Association Francophone de Comptabilité, comptabilité-contrôle-audit, 1999/3 - Tome 5, p85.
<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1999-3-page-77.htm>