



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة ابن خلدون - تيارت -  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية

## محاسبة التسيير الإستراتيجية

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معمقة

إعداد : د. حسين يحي

السنة الجامعية: 2021-2022

## قائمة المحتويات

	قائمة المحتويات
	المقدمة
	<b>الوحدة الأولى: محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية وظروف العمل الحديثة</b>
	أولاً: محاسبة التسيير
	1. تعريف محاسبة التسيير
	2 وظائف محاسبة التسيير
	3. أهداف محاسبة التسيير
	4. المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير
	ثانياً: المحاسبة التحليلية
	1. تعريف المحاسبة التحليلية
	2. وظائف المحاسبة التحليلية
	3. الطريقة الحقيقية لحساب التكاليف (الكلية)
	4. تصنيف الأعباء المحملة للتكاليف
	5. حساب التكاليف والنتيجة التحليلية ومسك حساب المخزون
	6. حالة تطبيقية
	ثالثاً: الطرق الحديثة
	1. إدارة الجودة
	2. التكلفة المستهدفة
	3. هندسة العمليات وهندسة القيمة
	4. نظام التكاليف على أساس الأنشطة
	<b>الوحدة الثانية : المحاسبة والتسيير حسب الأنشطة</b>
	أولاً: عموميات حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):
	1. نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومراحل تطورها
	2. نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومراحل تطورها
	3. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة
	ثانياً: المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
	1. تعريف المحاسبة التحليلية

	2. مفهوم الأنشطة
	3. مسببات التكلفة
	4. مجتمعات التكلفة
	ثالثا: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
	1. تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها
	2. تحديد تكاليف الأنشطة
	3. تحديد تكاليف المنتجات
	رابعا: مزايا وعيوب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة
<b>الوحدة الرابعة : التسعير في المدى الطويل وتكلفة الهدف</b>	
	أولا:العوامل المؤثرة على قرار التسعير
	1. العملاء
	2. المنافسون
	3. التكاليف
	ثانيا: المدى الزمني وقرارات الاسعار
	1. التكاليف والأسعار في المدى الطويل
	2. التكاليف والتسعير في المدى القصير
	ثالثا:التكلفة المستهدفة المفهوم ، النشأة والتطور
	1. خصائص التكلفة المستهدفة
	2. المقارنة بين نظم التكلفة المستهدفة وأنظمة التكاليف التقليدية
	3. مبادئ التكلفة المستهدفة
	4. طرق قياس التكلفة المستهدفة
	5. مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة
<b>الوحدة الخامسة : لوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن)</b>	
	أولا : لوحة القيادة ،
	1. المفهوم ، النشأة والتطور
	2. خصائص لوحة القيادة
	3. الشكل العام للوحات القيادة
	4. عرض لوحات القيادة

	ثانيا: بطاقة الأداء المتوازن
	1. المفهوم ، النشأة والتطور
	2. أهداف بطاقة الأداء المتوازن
	الوحدة السادسة:دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد
	1. مفهوم الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة
	تغطية الأعباء الثابتة بالهوامش
	ثانيا: استعمالات طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير
	1. عتبة المردودية
	2. طرق حساب عتبة المردودية
	3. حدودعتبة المردودية
	ثالثا: التكلفة المتغيرة و اتخاذ القرار
	رابعا: دراسة تغيرات شروط الاستغلال
	الوحدة السابعة : نظام تكاليف الأوامر و نظام تكاليف المراحل
	أولا:الأسلوب العام لتكاليف الأوامر
	1. خصائص نظام التكاليف الأوامر
	2. الأهداف التي يحققها نظام الأوامر الإنتاجية
	3. مراحل تطبيق نظام التكاليف الأوامر
	ثانيا:الأسلوب العام لتكاليف المراحل
	1. ماهية محاسبة تكاليف المراحل
	2. تطبيقات محاسبة تكاليف المراحل
	الخاتمة
	قائمة المراجع

## مقدمة

محاسبة التسيير تستعمل مختلف أنواع المحاسبات المرتبطة بالمؤسسة التقليدية منها والحديثة وهي تهتم بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بالأنشطة المؤسسة المختلفة مما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في التخطيط ، التنسيق ، المتابعة والرقابة على الأنشطة المختلفة بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف المختلفة للمؤسسة، هذه المطبوعة " محاسبة التسيير الإستراتيجية " ستقوم من خلالها برصد وتأسيس المعارف والمهارات اللازمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة في مجال نظم التكاليف ودور محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

نهدف من خلال هذا العمل المتواضع إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تعريف الطلبة بالمفاهيم الأساسية للتكاليف وكيفية تحليل أي عنصر تكلفة إلى عناصره؛
- اكتساب الطلبة مهارة قياس وحساب عناصر التكاليف للمنتجات والخدمات المؤداة باستخدام الطرق المختلفة في مجال محاسبة التسيير؛
- التعرف على المفاهيم المختلفة للتكلفة والتي يمكن استخدامها في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة؛
- تطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف والرقابة عليها، وعرض مجموعة من نماذج تخفيض التكاليف من خلال إدراج أمثلة تطبيقية؛
- عرض وتحليل أهم مجالات تخفيض التكاليف في الأنشطة المختلفة لاسيما في المؤسسات الصناعية مع تبيان الإجراءات العملية لتطبيقها؛

تحتوي المطبوعة على المحاور الرئيسية الكبرى التالية:

- \* الوحدة الأولى: محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية وظروف العمل الحديثة
- \* الوحدة الثانية: المحاسبة والتسيير حسب الأنشطة،
- \* الوحدة الثالثة: التسعير في الطويل المدى وتكلفة الهدف،
- \* الوحدة الرابعة: سعر بيع ما بين الوحدات،
- \* الفصل الخامس: لوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن)
- \* الوحدة السادسة: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد،
- \* الفصل السابع: تكلفة مراحل وأوامر الإنتاج.

تتضمن هذه المطبوعة "محاسبة التسيير الإستراتيجية" مجموعة من المفاهيم والمهارات والأساليب التي توفر المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المستقبلية المناسبة واستخدامها في مجالات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، وتعتبر سندا بيداغوجيا لطلبة شعبة العلوم المالية والمحاسبة والمهتمين بمحاسبة التسيير عموما ، حيث كل وحدة من الوحدات المذكورة أنفا تتشكل من شقين، شق نظري حاولنا من خلاله التعرض إلى معظم المفاهيم و المصطلحات ذات الصلة بجوهر الوحدة البيداغوجية و شق تطبيقي حاولنا من خلاله تقديم أمثلة تطبيقية من إعداد الباحث أحيانا وإعتمادا على المراجع المتوفرة والمستندات البيداغوجية أحيانا أخرى لتوضيح ما تم تناوله في الجانب النظري من الوحدة متوخينا الإختصار المفيد وأسلوب التبسيط لتمكين الطلبة من الفهم الجيد وتعميم المنفعة.

مما لا شك فيه أن أي عمل إنساني يشوبه النقص وفيه التقصير ، وعملنا هذا لا يخرج عن هذا السياق ، ولذا فإن كل الملاحظات التي يقدمها المختصين في مجال محاسبة التسيير نتقبلها بصدر رحب ونعتبرها إضافة لتقويم عملنا وإدخال عليه تحسينات في المستقبل حت يكون مرجعا أساسيا في ميدان محاسبة التسيير الإستراتيجية .

## الوحدة الأولى : محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية وظروف العمل الحديثة

أولاً: محاسبة التسيير

2. تعريف محاسبة التسيير
3. وظائف محاسبة التسيير
4. أهداف محاسبة التسيير
5. المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير

ثانياً: المحاسبة التحليلية

5. تعريف المحاسبة التحليلية
6. وظائف المحاسبة التحليلية
7. الطريقة الحقيقية لحساب التكاليف (الكلية)
8. تصنيف الأعباء المحملة للتكاليف
9. حساب التكاليف والنتيجة التحليلية ومسك حساب المخزون
10. حالة تطبيقية

ثالثاً: الطرق الحديثة

1. إدارة الجودة
2. التكلفة المستهدفة
3. هندسة العمليات وهندسة القيمة
4. نظام التكاليف على أساس الأنشطة

### الأهداف التعليمية للوحدة

بعد دراسة هذه الوحدة يتمكن الطالب من :

- التعرف على مكونات التكلفة وعقلانيتها من أجل تحسين تنافسية المؤسسة؛
- إبراز مساهمة محاسبة التسيير في تحسين التسيير والمساعدة في صنع القرار؛
- الإطلاع على عملية تحليل التكاليف ومعالجة المدخلات لإخراجها في شكل تقارير؛
- إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج، ومساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية؛
- إبراز نظام محاسبة التسيير في جمع مختلف التكاليف ثم تحميلها للمنتجات؛
- إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يساعد المديريين على اتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف

## الوحدة الأولى : محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية وظروف العمل الحديثة

أصبح من الضروري على المهتم بالعمل المحاسبي أن يفهم التطورات و الأساليب التقليدية والحديثة في ميدان المحاسبة و أن يدركها ، و لهذا سوف نقوم بالتعرض في هذه الوحدة الأولى إلى المفهوم العام لمحاسبة التسيير ومن خلاله التعرض إلى المحاسبة التحليلية كنموذج للأساليب التقليدية والإشارة إلى بعض الأساليب الحديثة والتي سوف نتناول بالتفصيل في الوحدات اللاحقة من هذا العمل البيداغوجي .

### أولاً: محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير الأساس المنطقي لكل العلوم المحاسبية والتسييرية، ففي مجملها يتم تلخيص كل تلك العلوم، إذ أن مهمتها الأساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها، بغية استخدامها في عملية اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

1.1. تعريف محاسبة التسيير: هناك العديد من التعريفات لمحاسبة التسيير ، حيث عرفها بعض العلماء على النحو التالي:<sup>2</sup>

- عرفها كابلن Kaplan بأنها: "محاسبة التسيير هي النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ"

- أما WESTON AND BRIGHAM فعرفها بأنها: "إنّ محاسبة التسيير تعرف من خلال وظائفها التخطيطية والرقابية ومسؤولية توفير المعلومات اللازمة من مختلف المصادر الإدارية النشاط الاقتصادي للوحدة وبالتكلفة والمناسبة"

وبشكل عام فإنّ محاسبة التسيير تهئّ البيانات اللازمة في الرقابة واتخاذ القرار، فهي علم وفن، علم لأنّ كثير من القرارات الإدارية المعقدة يمكن أن تبسط عن طريق استخدام النماذج الرياضية في معالجتها، وهي فن لأنّ القرار يتطلب بيانات موضوعية وبيانات شخصية والتي يجب أن تؤلف فيما بينها ومراعاتها جميعا عند اتخاذ القرار الإداري المناسب"<sup>3</sup>.

نستنتج مما سبق أنّ محاسبة التسيير هي نظام للمعلومات تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار المناسب له من خلال جمعه للمعلومات الصحيحة وتصنيفها وتلخيصها وتبويبها ولها العديد من الأدوات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> -ناصر نور الدين عبد اللطيف: المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص4 .

<sup>2</sup> -مؤيد محمد و آخرون: المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص13-14

<sup>3</sup> - يوحنا عبد آل آدم: صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار الحامد، الأردن، 2006، ص-9-8.

<sup>4</sup> . الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001 ، ص14 .

- تعمل على مراقبة تنفيذ الخطط والميزانيات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات، حيث تسمح الانحرافات المحصلة بالقيام بالعديد من الإجراءات مثل القيام بعملية مراجعة لهذه التقديرات، أو بتغيير طرق حساب التكاليف وتعديلها بما يتناسب مع أهداف المؤسسة، أو بالتعديل في الأهداف الموضوعية.

- فبعد عملية قياس الانحرافات تساعد محاسبة التسيير على الشرح المفصل لها، كما تبين أسباب مردودية منتج ما، وأسباب فشل أو نجاح مشروع ما، وهذا يستدعي بالضرورة خبرة مراقب التسيير وقدرته الكبيرة على الفهم والاستدلال، وأهم التطورات التاريخية لمحاسبة التسيير. نظهرها من خلال الجدول الموالي:

### الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

الفترة	تطور مفهوم محاسبة التسيير	الأحداث
1900	الظهور على شكل تشريع مالي	الاهتمام بالناحية المالية
1933-1920	- العمل على ضمان حقوق المؤسسة و المتعاملين معها نتيجة الأزمة (1933-1920)	- معالجة آثار الإفلاس -إعادة تنظيم المشاريع -الاهتمام بالسيولة النقدية -القوانين و العادات الخاصة بالأسواق المالية
1945-1935	دراسة ربحية المؤسسة	-توفير ضمانان مالية بتنظيم هيكل تمويلها -تعظيم الأرباح و قيمة الأسهم
1959-1946	استخدام النماذج الرياضية و تحليل القوائم المالية	-دراسة الهياكل المالية و إجراء التحليلات المالية لموجودات المؤسسة -الاهتمام بأنشطة المؤسسة
1970-1960	-ظهور التقنيات المستخدمة كالخطيط و الرقابة كوسيلة لمساعدة الإدارة للنهوض بمهامها	دراسة قرارات التمويل الاستثماري
-1970 1980	تطور محاسبة التكاليف واستخدامها في كل الميادين	-دراسة قرارات التمويل الاستثماري -الاهتمام بالخطيط للاستثمار طويلة الأجل
1990-1980	التطور الواسع في المجال الاقتصادي والتكنولوجي	-دراسة تكلفة رأس المال -تنوع الحقبة المالية
2000-1990	صناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية -ظهور نظم المعلومات المحاسبية	تطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسة الاستثمارية
بعد 2000	-توحيد الجهود بين كل من الأكاديميين والممارسين في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	-ظهور أساليب حديثة، jit، نظام abc، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة العمليات

المصدر: يوحنا عبد آل آدم: صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار

الحامد، عمان، 2006، ص ص 10-13.

## 2.1. وظائف محاسبة التسيير

تتمثل الوظائف التي تقوم بها محاسبة التسيير التي تساعد إدارة المؤسسة والمتمثلة في التخطيط، التنظيم، الرقابة، التوجيه (القيادة) ويمكن شرحه تلخيصها كما يلي<sup>1</sup>:

1.2.1-التخطيط: هو عملية وضع الأهداف من أجل تحقيقها خلال مدة معينة في المستقبل، وضع سياسات وقواعد لاتخاذ القرارات،

2.2.1-التنظيم: يشمل إقامة التنظيم الرسمي وتحديد سلطات وصلاحيات كل الأفراد المسؤولين، كما يشمل التعامل مع أي تنظيمات غير رسمية تنشأ عفويا والتأكد من كونها تساند التنظيم الرسمي وتخدمه.

3.2.1-الرقابة: هي متابعة كل ما يتقرر للتأكد من تنفيذ ما تم الالتزام به، ووضع الأنظمة الرقابية لتسهيل هذه المتابعة بما في ذلك تحديد أدوات ومواعيد وطرق الرقابة

4.2.1-التوجيه: يشمل بالتوجيه كل ما يتعلق بالقيادة للتأثير على العاملين وتحفيزهم وخلق الولاء لديهم والتأكد من تنفيذهم ما هو مطلوب منهم وما هو في مصلحة المؤسسة.

## 1.3. أهداف محاسبة التسيير

يجب أن تكون الأهداف التنظيمية مقبولة من جانب العاملين الذي سوف يقومون بالإسهام في تلك الأهداف، ويؤدي وجود أهداف محددة وقابلة للقياس إلى زيادة في أداء العاملين والمؤسسة على السواء، وبصفة عامة وضع هذه الأهداف في خمسة مجموعات هذا التصنيف يساعد على الربط بين الأهداف والأداء وفيما يلي نعرض لكل من تلك المجموعات وتمثل في:<sup>2</sup>

-أهداف الربحية، أهداف التسويقية، الأهداف المادية والمالية، الأهداف الإنتاجية، وهناك مجموعة من الأهداف يصعب قياسها مثل: الابتكار، سلوك الإدارة، المسؤولية الاجتماعية، إلا أنه يمكن قياس تلك الأهداف بطرق غير مباشرة، مثل إذا كانت الإدارة ترغب في تشجيع العاملين فإنه يمكنها استخدام عدد الجماعات التي تم تكوينها لتأييد الإدارة.

## 1.4. المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

فيما يلي أهم الاختلافات بين المحاسبة التسييرية والمحاسبة المالية:

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي الكويتي وآخرون: المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان، 2007، ص 24

<sup>2</sup> -محمود فوزي حلوة: مبادئ الإدارة، دار الجناديين، مملكة العربية السعودية 2007، ص ص 51-53

الجدول رقم (02-02) معايير المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير

محاسبة التسيير	المحاسبة المالية	معايير المقارنة
- غير إلزامية	- إلزامية	- من الجهة القانونية
- مفصلة	- شاملة	- وضعية المؤسسة
- آنية ومستقبلية	- تاريخية	- الزمن
- داخلية (توزيع التكاليف بين الأقسام)	- خارجية (موردون، زبائن)	- طبيعة التدفقات المتابعة
- خارجية وداخلية	- خارجية	- الوثائق المستخدمة
- حسب الجهة المخصصة لها	- حسب طبيعتها (مستخدمين)	- تصنيف الأعباء
- اقتصادية	- مالية (جبائية)	- الأهداف
- مرنة ومنتطورة	- قانونية وغير مرنة	- القواعد
- جميع المسؤولين	- أطراف خارجية (الإدارة العامة)	- المستعملون

Source : L. Dubrulle et D. Jourdain, Comptabilité Analgtique et gestion, ed : Duned, 2000, Paris,

P: 09.

ثانيا : المحاسبة التحليلية

في البداية نقوم بالتذكير ببعض المفاهيم المرتبطة عموما بالمحاسبة التحليلية على اعتبارها احدى انواع المحاسبة ذات الصلة بالتسيير الإستراتيجي.ومعالجة مختلف التكاليف خصوصا لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات الهامة و الاستراتيجية داخل المؤسسة.

1.2..تعريف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة من الأدوات التي تستخدم في مجال التسيير الداخلي، أو ما يعرف بمراقبة التسيير الداخلي، بهدف تحليل النشاط الاستغلالي و الاستثماري من حيث المداخيل و التكاليف<sup>1</sup>، قصد مراقبة ظروف الاستغلال و التعرف على مردودية النشاط، و الوقوف على الاختلالات و العمل على اتخاذ قرارات في شكل إجراءات عملية من أجل معالجة الوضع.

هناك عدة تعاريف قدمت فيما تخص المحاسبة التحليلية:

<sup>1</sup> .بديسي فهيمه، المحاسبة التحليلية، الطبعة الأولى 2013، دار الطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر ص 05.

- "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة"<sup>1</sup>.
- وكذلك تعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات. وإن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمتد الإدارة بتكلفة إنتاج، أو البيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير.
- "محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل، التحليل، التحديد، و تفسير تكلفة المواد و الأجور و المصاريف لكل من الوظائف المختلفة، و القطاعات و الأقسام و العمليات، و وحدات الإنتاج"<sup>2</sup>، حيث تعتبر المحاسبة التحليلية تقنية تحليل الأعباء و النواتج لمؤسسة ما.
- تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"<sup>3</sup>.
- تعرف المحاسبة التحليلية على أنها: "تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية"<sup>4</sup>.
- تعرف المحاسبة التحليلية على أنها: "أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري"<sup>5</sup>

## 2.2. وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية عدة وظائف أهمها:<sup>6</sup>

- 1.2.2. وظيفة تسجيلية: تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل عناصر النفقات المختلفة وتجميعها وتحليلها، وكذلك تقوم بإثبات وتبويب وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف بشكل تحليلي.
- 2.3.2. وظيفة تحليلية: حيث يتم إعداد قوائم تكاليف تحليلية تظهر التكاليف الفعلية محللة على تكاليف معيارية وانحرافات تعديل المعايير وانحرافات التشغيل كما يمكن تحليل الانحرافات الإجمالية على أسبابها أو عواملها الأولية.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، الطبعة الأولى 1988، مطابع دار البعث، قسنطينة- الجزائر ص 08.

<sup>2</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الأولى 1998، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 07.

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

<sup>4</sup> Sahraoui Ali, Comptabilité de gestion, Berti Edition, Alger, Algérie, 2004, p9

<sup>5</sup> Farid Makhlouf, Comptabilité analytique, édition pages bleues, Algérie, 2006, p8.

<sup>6</sup> نواف محمد فخر. د. عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى 2014، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن، عمان، ص 30.

3.2.2 وظيفة رقابية: تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة على استخدام الموارد في المشروع، وتحقق دورة الرقابة من خلال ترشيد عناصر التكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية المرنة، وأيضاً أثناء التشغيل من خلال إبراز انحرافات التشغيل بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط و تحديد الأسباب والمسببين وأماكن وقوعها.

4.2.2. وظيفة إخبارية (إعلامية): من المهمات الأساسية لمحاسبة التكاليف هي إعداد تقارير و كشوفات أداء لاستخدام عوامل الإنتاج، وفقاً لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن أرقاماً ومؤشرات مختلفة بحيث تقدم تفسيرات ودلالات عن مدى الكفاءة في استخدام المستلزمات السلعية والقوة العاملة والطاقات الإنتاجية المتاحة

### 2.3. الطريقة الحقيقية لحساب التكاليف (الكلية):

تقوم على أساس التحميل الشامل لعناصر تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، وأما عناصر تكاليف البيع والتوزيع و التكاليف إدارية والمالية فتحمل على الوحدات المباعة فقط بهدف إظهار تكلفة المبيعات والتكاليف الإجمالية للشركة<sup>1</sup>.

1.2.3. التكلفة: هي مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على عنصر عند تاريخ اقتنائه أو إنتاجه أو هي مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد ضمن شبكة محاسبية مثل: تكلفة الشراء، الإنتاج الخ...

تعرف التكلفة على أنها: "تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل."<sup>2</sup> وتعرف أيضاً على أنها: "مجموع الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة، أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو خدمة معينة، أو مجموعة من المواضيع أو الخدمات."<sup>3</sup>

2.2.3. الهامش: هو الفرق بين سعر البيع خارج الرسم و تكلفة ما . فالهامش على تكلفة الشراء هو الفرق بين رقم الأعمال و تكلفة الشراء

3.2.3. النتيجة: هي الفرق بين سعر البيع خارج الرسم و سعر التكلفة. حيث أن سعر التكلفة هو التكلفة الكلية لمنتج أو خدمة.

4.2.3. الأعباء المحملة للتكاليف: يعتمد في حساب التكاليف و سعر التكلفة على الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة مع إنقاص الأعباء غير المحملة و زيادة الأعباء الإضافية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> . رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، طبعة 1994، ديوان المطبوعات الجامعية والساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، ص 46.

<sup>2</sup> . السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 59.

<sup>3</sup> . Lochard J., La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Ed d'Organisation, France, 1998, p16.

## الأعباء المحملة للتكاليف=أعباء المحاسبة العامة – الأعباء غير المحملة + الأعباء الإضافية

- الأعباء غير المحملة: هي أعباء مسجلة في المحاسبة العامة لكنها لا تؤخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف مثل أعباء الأنشطة غير العادية

- الأعباء الإضافية : هي أعباء نظرية غير مسجلة في المحاسبة العامة لكنها تحسب في التكاليف مثل الفائدة المطبقة على القروض.

5.2.3. تصنيف الأعباء المحملة للتكاليف: ويمكن تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى صنفين هما أعباء مباشرة و أعباء غير المباشرة<sup>2</sup>.

- الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة معينة دون الحاجة إلى معالجة مسبقة مثل تكلفة المواد الأولية المستعملة ، اليد العاملة المباشرة.....الخ

- الأعباء غير المباشرة: هي أعباء تتعلق بأكثر من عنصر واحد و لا يمكن تحميلها على التكاليف إلا بعد معالجتها مثل أقساط الاهتلاكات أعباء الإدارة....إلخ

أ. معالجة الأعباء المباشرة: تحمل الأعباء المباشرة للتكاليف دون حسابات وسيطية مسبقة و يكفي فقط تحديد الكمية المستهلكة من هذه الأعباء و تكلفة كل عنصر و تتمثل هذه الأعباء غالبا في: التموينات الأخرى مثل التغليفات، اليد العاملة المباشرة، أعباء النقل، التأمين

مثال تطبيقي : تنتج مؤسسة الفتح نوعين من المتوجات P1،P2 باستعمال مادتين أوليتين M1،M2 و خلال الفترة المعتبرة جويلية 2012 لدينا المعلومات التالية: أنتجت 800 وحدة من P1 باستعمال 200KG من M1 و 250KG من M2 و استغرقت العملية 350 ساعة عمل أجرة الساعة الواحدة 60 دج، أنتجت 1000 وحدة من P2 باستعمال 250KG من M1 و 150KG من M2 و استغرقت العملية 400 ساعة عمل أجرة الساعة الواحدة 65 دج علما أن تكلفة شراء الكيلوغرام الواحد من M1 140 دج و M2 120 دج ، باعت المؤسسة 660 وحدة من P1 و 940 وحدة من P2 ،

المطلوب: أحسب و تحميل الأعباء المباشرة للمنتجين P1 و P2 لمؤسسة "الفتح" .

<sup>1</sup>. ناصر دادي عدون، عبد اله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 ، ص119

<sup>2</sup> . J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion: cout, activité, réparation, Press universitaire Grenoble, Paris, 2000, p13.

الحل: حساب و تحميل الأعباء المباشرة للمنتجين P1 و P2 لمؤسسة "الفتح".

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q	
35000	140	250	28000	140	200	تكلفة شراء M1 المستعملة
37500	150	150	30000	120	250	تكلفة شراء M2 المستعملة
26000	65	400	21000	60	350	اليد العاملة المباشرة
<b>98500</b>	<b>98,5</b>	<b>1000</b>	<b>79000</b>	<b>98,75</b>	<b>800</b>	تكلفة الإنتاج

ب.: معالجة الأعباء غير المباشرة

1- مبدأ الأقسام المتجانسة:

1-1 تعريف مركز التحميل: هو قسم محاسبي يتم فيه تجميع الأعباء من أجل تحميلها على التكاليف و سعر

التكلفة من خلال وحدات عمل محددة ، و يتميز مركز التحليل بالخصائص التالية:

✓ يتكون من مجموعة من الوسائل المادية التي تحقق نفس الهدف

نشاطه قابل للقياس إما بالكمية المنتجة أو حجم المبيعات أو مدة العم

✓ قد يكون مركز التحميل حقيقي مثل الإنتاج (الورشات) أو افتراضي مثل الإدارة و الصيانة

2-1 تصنيف مراكز التحميل: تصنف مراكز التحميل إلى:

- المراكز الأساسية: هي المراكز التي يكون نشاطها متعلقا مباشرة بالمرحلة الثالثة للاستغلال وهي التموين

، الإنتاج ، التوزيع

- المراكز المساعدة: هي المراكز التي يكون نشاطها لفائدة مراكز أخرى مثل الصيانة و الطاقة المحركة

2- توزيع الأعباء غير المباشرة: بعد تحديد مراكز التحميل في المؤسسة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة المسجلة في

حسابات الصنف 6 حسب طبيعتها على مختلف مراكز التحميل في مرحلتين متتاليتين.

1-2 التوزيع الأولي: يتمثل في توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل و الأساسية

- إذا كان العبء استهلك في مركز واحد فقط فإنه يخصص مباشرة لهذا المركز

- إذا كان العبء وزع في عدة مراكز فإنه يوزع بين هذه المراكز حسب معاملات محددة تسمى مفاتيح التوزيع و يعبر

عنها في غالب الأحيان بنسب مئوية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. ناصر دادي عدون، عبد اله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 ، ص129

مثال تطبيقي : حددت الأعباء غير المباشرة لمؤسسة الفتح كالتالي ، المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
10%	35%	20%	25%	10%	20000	المواد الأولية
10%	40%	20%	18%	12%	40000	الخدمات الخارجية الأخرى
20%	30%	25%	17%	18%	60000	أعباء المستخدمين
15%	35%	20%	16%	14%	10000	الضرائب و الرسوم
20%	40%	20%	10%	10%	25000	الأعباء العملية الأخرى
2	7	6	3	2	40000	الأعباء المالية
500	21500	10000	3500	4500	40000	مخصصات الاهتلاكات و خ ق
.....	.....	.....	.....	.....	235000	مجموع التوزيع الأولي

الحل: بالنسبة لمؤسسة "الفتح" يكون التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
2000	7000	2000	5000	2000	20000	المواد الأولية
4000	16000	8000	7200	4800	40000	الخدمات الخارجية الأخرى
12000	18000	9000	10200	10800	60000	أعباء المستخدمين
15000	3500	2000	1600	1400	10000	الضرائب و الرسوم
5000	10000	5000	2500	2500	25000	الأعباء العملية الأخرى
4000	14000	12000	6000	4000	40000	الأعباء المالية
500	21500	10000	3500	4500	40000	مخصصات الاهتلاكات و خ ق
<b>29000</b>	<b>90000</b>	<b>50000</b>	<b>36000</b>	<b>30000</b>	<b>235000</b>	مجموع التوزيع الأولي

2-2 التوزيع الثانوي: يتمثل في توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الأساسية وفق مفاتيح توزيع محددة و هو

نوعان:

1- التوزيع الثانوي التنازلي (المتدرج): يكون التوزيع الثانوي تنازليا إذا كان في اتجاه واحد أي أن كل مركز مساعد

يقدم خدماته للمراكز التي تليه

مثال تطبيقي: أنجز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة الفتح و حساب تكلفة كل قسم

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة		
29000	90000	50000	36000	30000	235000	مجموع التوزيع الأولي
10%	50%	20%	20%	100%		توزيع ثانوي الإدارة
20%	50%	30%	100%			الصيانة
.....	.....	.....	.....	.....	-	مجموع التوزيع الثانوي
وحدة مباعة	KG مستعمل	KG مشترى				طبيعة وحدة القياس
						عدد وحدات القياس
.....	.....	.....				تكلفة وحدة القياس

الحل: بالنسبة لمؤسسة الفتح يكون التوزيع الثانوي كالتالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة		
29000	90000	50000	36000	30000	235000	مجموع التوزيع الأولي
3000	15000	6000	6000	(30000)		توزيع ثانوي الإدارة
8400	21000	12600	(42000)			الصيانة
40400	12600	68600	0	0	-	مجموع التوزيع الثانوي

ب-التوزيع المتبادل: يتم هذا التوزيع عندما تتبادل المراكز المساعدة خدمات فيما بينها و يسمى التوزيع المتقاطع لأنه يكون في اتجاهين متعاكسين.

مثال تطبيقي: لو كان توزيع الأعباء غير المباشرة وفق الجدول التالي، المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة		
23000	90000	28500	22000	32500	196000	مجموع التوزيع الأولي
20%	45%	15%	20%	100%		توزيع ثانوي الإدارة
10%	40%	25%	100%	25%		الصيانة
.....	.....	.....	.....	.....	-	مجموع التوزيع الثانوي

الحل: بالنسبة لمؤسسة "الفتاح" حسب التوزيع الثاني:

هناك تبادل للخدمات بين الإدارة و الصيانة حيث يستفيد قسم الإدارة من 25% من قسم الصيانة في حين يستفيد قسم الصيانة من 20% من قسم الإدارة و منه :

نرمز بـ  $x$  لقسم الإدارة و  $y$  لقسم الصيانة و منه :

$$\begin{cases} x = 32500 + 0,25y \dots\dots\dots(1) \\ y = 22000 + 0,20x \dots\dots\dots(2) \end{cases}$$

نقوم بتعويض المعادلة (1) في المعادلة (2) نجد  $y = 22000 + 0,20(32500 + 0,25y) = 6500 + 0,05y$

و منه :  $y - 0,05y = 22000 + 6500$  و منه :  $0,95y = 28500$  إذن :  $y = \frac{28500}{0,95} = 30000DA$

بالتعويض في المعادلة (2) نجد :  $x = 32500 + 0,25(30000) = 32500 + 7500$  و منه :  $x = 40000DA$  ،

و يكون جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة		
23000	90000	28500	22000	32500	196000	مجموع التوزيع الأولي
8000	18000	6000	8000	(40000)		توزيع ثانوي الإدارة
3000	12000	7500	(30000)	7500		الصيانة
<b>34000</b>	<b>120000</b>	<b>42000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	-	مجموع التوزيع الثانوي

ج-تكلفة وحدة العمل: تحدد تكلفة وحدة العمل لكل مركز من المراكز الأساسية بقسمة التكلفة الإجمالية لكل مركز تحليل أساسي على عدد وحدات العمل المتعلق به:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{تكلفة مركز التحليل} \div \text{عدد وحدات العمل}$$

يتم تحديد عدد وحدات العمل بالاعتماد على طبيعة وحدة العمل التي يقاس بها نشاط كل مركز أساسي و تختلف هذه الطبيعة من مركز إلى آخر فمثلا:

-طبيعة وحدة قياس قسم الإنتاج هي الكميات المنتجة، الكميات المستهلكة، اليد العاملة المباشرة.....ألخ

-طبيعة وحدة قياس قسم التوزيع هي الكميات المباعة من المنتجات ، أو مبلغ المبيعات.....ألخ

مثال تطبيقي :: بالنسبة لمؤسسة "الفتح" إذا افترضنا أن الكمية المشتراة من M1 هو 600KG و من M2 هو 400KG

$$\text{عدد وحدات قسم التموين} = 600 + 400 = 1000\text{KG}$$

$$\text{عدد وحدات قسم الإنتاج} = \text{الكمية المستعملة لإنتاج P1} + \text{الكمية المستعملة لإنتاج P2} = 450 + 400 = 850\text{KG}$$

عدد وحدات قسم التوزيع = الكمية المباعة من P1 + الكمية المباعة من P2 = 660 + 940 = 1600 وحدة و منه تكون تكلفة قياس الوحدة كالتالي:

40400	12600	68600	0	0	-	مجموع التوزيع الثانوي
وحدة	KG مستعمل	KG مشترى				طبيعة وحدة القياس
مباعة						عدد وحدات القياس
1600	850	1000				تكلفة وحدة القياس
25,25	14,82	68,8				

### 3-تحميل الأعباء المحملة للتكاليف:

تحمل أعباء مراكز التحميل على العناصر المعنية بها (مواد أولية ، منتجات...ألخ) من خلال تكلفة وحدة العمل و عدد وحدات العمل المتعلقة بالعنصر المعني. أي أن :

$$\text{المبلغ المحمل للعنصر} = \text{تكلفة وحدة العمل لمركز التحميل} \times \text{عدد وحدات العمل للعنصر}$$

مثال تطبيقي : أنجز جدول تكلفة الإنتاج لمؤسسة الفاتح .

المنتج P2			المنتج P1			البيان
المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q	
35000	140	250	28000	140	200	تكلفة شراء M1 المستعملة
37500	150	150	30000	120	250	تكلفة شراء M2 المستعملة
26000	65	400	21000	60	350	اليد العاملة المباشرة
5928	14,82	400	6669	14,82	450	الأعباء غير المباشرة
<b>104428</b>	<b>98,5</b>	<b>104,428</b>	<b>85669</b>	<b>107,08</b>	<b>800</b>	تكلفة الإنتاج

ملاحظة: أعباء مركز الإنتاج = أعباء مركز الإنتاج ل P1 + أعباء مركز الإنتاج ل P2

ثالثا: حساب التكاليف و النتيجة التحليلية ومسك حساب المخزون

1-تعريف تكلفة الشراء: هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة مضافا إليه الحقوق

الجمركية و الحقوق غير المسترجعة و كذا النفقات الملحقمة بعملية الشراء

- ثمن الشراء يمثل السعر خارج الرسم

- تخصم التخفيضات التجارية و العناصر الأخرى المماثلة للحصول على تكلفة الشراء

2-حساب تكلفة الشراء: تحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + أعباء الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة

مثال تطبيقي: تنتج و تباع مؤسسة الجوهرة منتجين تامين A و B باستعمال مادتين أوليتين M1 و M2 و للفترة

المعتبرة من شهر جوان 2012 قدمت لك المعلومات التالية :

المخزون في 2012/06/01

المادة الأولية M1: 7500KG بـ 162700DA للإجمالي.

المادة الأولية M2: 8200KG بـ 187200DA للإجمالي.

المنتج التام A: 290 وحدة تكلفتها الإجمالية 303800DA

المنتج التام B: 214 وحدة تكلفتها الإجمالية 171460DA

مشتريات الشهر:

المادة الأولية M1: 24500KG بـ 20DA/KG

المادة الأولية M2: 20000KG بـ 17DA/KG

مصاريف الشراء المباشرة تمثل 5% من ثمن الشراء.

## الإنتاج والاستعمالات:

750 وحدة من المنتج A باستعمال 14500KG من المادة M1 و 12000KG من المادة M2  
620 وحدة من المنتج B باستعمال 12200KG من المادة M1 و 9500KG من المادة M2  
مصاريف الإنتاج المباشرة 144600DA توزع على أساس الكمية المستعملة من M1 و M2

## مبيعات الشهر:

المنتج (A): 920 وحدة بسعر 1300 DA للوحدة.

المنتج (B): 820 وحدة بسعر 1200 DA للوحدة.

مصاريف التوزيع المباشرة تمثل 4 % من رقم الأعمال.

## الأعباء غير المباشرة:

تتلخص كمايلي مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر إضافية 6250DA و أعباء غير معتبرة بـ 5320DA

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة		البيان
التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	
43600	71240	96400	106800	0	0	مجموع التوزيع الثانوي
رقم الأعمال	وحدة منتجة	KG مستعمل	KG مشتري			طبيعة وحدة القياس
.....	.....	.....	.....			عدد وحدات القياس
.....	.....	.....	.....			تكلفة وحدة القياس

## العمل المطلوب:

1. إتمام جدول الأعباء غير المباشرة
2. حساب تكلفة الشراء للمادتين M1 و M2
3. كيف تقيم استهلاكات الشهر من المادتين M1 و M2

الحل :

حساب تكلفة الشراء:

بالنسبة للأعباء غير مباشرة :

البيان	الأقسام الأساسية
مجموع التوزيع الثانوي	التموين
طبيعة وحدة القياس	106800
عدد وحدات القياس	KG مشتري
تكلفة وحدة القياس	44500
	2,4

حساب تكلفة الشراء

المادة M2			المادة M1			البيان
المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q	
340000	17	20000	490000	20	24500	ثمن الشراء
17000	0,05	340000	24500	0,05	490000	مصاريف الشراء المباشرة
48000	2,4	20000	58800	2,4	24500	الأعباء غير المباشرة
<b>405000</b>	<b>20,25</b>	<b>20000</b>	<b>573300</b>	<b>23,4</b>	<b>24500</b>	تكلفة الشراء

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة الشراء الإجمالية ÷ الكمية المشتراة.

**3-مسك المخزون:** الجرد المحاسبي الدائم للمخزونات يتمثل في مسك حساب خاص لكل نوع من المخزونات يسجل فيه حركة هذا المخزون من إدخلات و إخراجات بصفة مستمرة و دائمة يسمح بتحديد المتبقي منه بالقيمة و الكمية . فإذا اعتبرنا مخ 1 مخزون أول الفترة و مخ 2 مخزن آخر المدة فيكون:

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

**1-3 تقييم الإدخالات:** تقييم البضائع و المواد الأولية و اللوازم و التموينات الأخرى عند إدخلها المخزن بتكلفة الشراء و يتم إثباتها بوصولات الاستلام المحررة من مسؤول المخزن .

**2-3 تقييم الإخراجات:** إن اختلاف قيمة الإدخالات في بعض الأحيان من عملية شراء إلى أخرى بسبب تغير أسعارها في السوق أو تغير أعباء الشراء يؤدي إلى مشكلة في تقييم الإخراجات و لهذا توجد طريقتان هما : ما يدخل أولا يخرج أولا (FIFOT) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) هذه الأخيرة التي نقتصر دراستنا عليها و تحسب التكلفة الوسطية المرجحة بالعلاقة التالية:

مثال: بالنسبة لمؤسسة "الجوهرة" تكون التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة:

$$CUMP_{M_1} = \frac{573300 + 162700}{24500 + 7500} = 23DA : M1 \text{ بالنسبة للمادة}$$

$$CUMP_{M_2} = \frac{405000 + 187200}{20000 + 8200} = 21DA : M2 \text{ بالنسبة للمادة}$$

حساب الجرد الدائم للمادة الأولية M1:

المبلغ	P-U	Q	البيان	المبلغ	P-U	Q	البيان
614100	23	26700	الإخراجات	162700		7500	مخ 1
121900	23	5300	مخ 2	573300	23,4	24500	الإدخالات
736000	23	32000	المجموع	736000	23	32000	المجموع

حساب الجرد الدائم للمادة الأولية M2:

المبلغ	P-U	Q	البيان	المبلغ	P-U	Q	البيان
451500	21	21500	الإخراجات	187200		8200	مخ 1
140700	21	6700	مخ 2	405000	20,25	20000	الإدخالات
592200	21	28200	المجموع	592200	21	28200	المجموع

4-بطاقة المخزون: هي وثيقة داخلية في المؤسسة تستعمل في تسيير المخزونات حيث يخصص بطاقة لكل مادة على حدة يسجل عليها حركة هذه المادة عند حدوثها (إدخالات ، إخراجات ) بالكمية و القيمة مع تحديد المخزون المتبقي بعد الحركة

مثال:

شهر أوت 2012			المادة الأولية M1						بطاقة المخزون	
الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q		
162700		7500				162700		7500	مخ 1	08/01
736000	23	32000				573300	23,4	24500	إدخال	
121900	23	5300	614100	23	26700				إخراج	

1-تعريف تكلفة الإنتاج: هي التكلفة المتحصل عليها بعد عمليات التحويل للحصول على منتج أو أداء خدمة

2-حساب تكلفة الإنتاج: تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة المواد الأولية المستعملة} + \text{أعباء الإنتاج المباشرة} + \text{أعباء الإنتاج غير المباشرة}$$

حيث:

تكلفة المواد الأولية المستعملة = كمية المادة الأولية المستعملة × التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

أعباء الإنتاج المباشرة = عدد ساعات العمل المستهلكة × تكلفة الساعة الواحدة

أعباء الإنتاج غير المباشرة = عدد وحدات العمل المستهلكة × تكلفة وحدة العمل

مثال تطبيقي:

بالنسبة لمؤسسة "الجوهرة" الأعباء غير المباشرة للإنتاج كما يلي:

البيان	الورشة 1	الورشة 2
مجموع التوزيع الثانوي	96400	71240
طبيعة وحدة القياس	KG مستعمل	وحدة منتجة
عدد وحدات القياس	48200	1370
تكلفة وحدة القياس	2	52

تكلفة الإنتاج:

البيان	المنتج A			المنتج B		
	المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q
تكلفة المادة M1 المستعملة	333500	23	14500	280600	23	12200
تكلفة المادة M2 المستعملة	252000	21	12000	199500	21	9500
الأعباء المباشرة للإنتاج	79500	3	26500	65100	3	21700
الأعباء غير المباشرة للإنتاج						
الورشة 1	53000	2	26500	43400	2	21700
الورشة 2	39000	52	750	32240	52	620
تكلفة الإنتاج	757000	-	750	620840	-	620

3-مسك حساب المخزون: يمك حساب المخزون المتعلق بالمنتجات التامة بنفس الطريقة التي رأيناها في المواد

الأولية ، حيث يتم تسجيل حركة المنتجات من إدخلات و إخراجات مع تحديد الرصيد النهائي في نهاية الفترة

**1-3 تقييم الإدخالات:** تقيم إدخلات المنتجات التامة إلى المخازن بتكلفة الإنتاج التي تحملتها في ورشات التصنيع. و قد تكون هذه الإدخالات منتجات تامة أو منتجات وسيطية.

**2-3 تقييم الإخراجات:** تقيم الإخراجات من المنتجات بالتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لمجموع الإدخالات و مخزون أول مدة و التي تحسب بالعلاقة التالية:

الإخراجات من المنتجات قد تكون للبيع في حال منتجات تامة الصنع أو الاستهلاك في حالة منتجات وسيطية  
 مثال تطبيقي: بالنسبة لمؤسسة الجوهرة تحسب التكلفة الوسطية المرجحة للمنتجين A و B كمايلي:

$$CUMP_A = \frac{757000 + 303800}{750 + 290} = 1020 \text{ DA : A بالنسبة للمنتج}$$

$$CUMP_B = \frac{620840 + 171460}{620 + 214} = 950 \text{ DA : B بالنسبة للمنتج}$$

**حساب الجرد الدائم للمنتج A :**

المبلغ	P-U	Q	البيان	المبلغ	P-U	Q	البيان
938400	1020	920	الإخراجات	303800		290	مخ 1
122400	1020	120	مخ 2	757000		750	الإدخالات
1060800	21	28200	المجموع	1060800	21	1040	المجموع

**حساب الجرد الدائم للمنتج B :**

المبلغ	P-U	Q	البيان	المبلغ	P-U	Q	البيان
779000	950	820	الإخراجات	171460		214	مخ 1
13300	950	14	مخ 2	620840		620	الإدخالات
792300	950	28200	المجموع	792300	950	834	المجموع

**4-بطاقة المخزون:** يتم إعداد بطاقة المخزون لكل منتج تام أو وسيطي من أجل تسجيل حركته من إدخالات و

إخراجات و تحديد الرصيد المتبقي بعد كل حركة بنفس الكيفية التي استعملناها سابقا في المواد الأولية

**1-تعريف سعر التكلفة:** سعر التكلفة هو التكلفة الكلية التي يتحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في إنجازها إلى

غاية بيعه و تسليمه للزبون

**2-حساب سعر التكلفة:** تحسب بإضافة أعباء التوزيع المباشرة و غير المباشرة إلى تكلفة الإنتاج المباع أي:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{أعباء التوزيع المباشرة} + \text{أعباء التوزيع غير المباشرة}$$

حيث:

تكلفة الإنتاج المباع = الكمية المباعة × التكلفة الوسطية المرجحة لإنتاج الوحدة

أعباء التوزيع المباشرة = حسب المعطيات

أعباء التوزيع غير المباشرة = عدد وحدات العمل × تكلفة وحدة العمل

مثال تطبيقي: بالنسبة لمؤسسة الجوهرة تكون أعباء التوزيع غير المباشرة كالتالي:

البيان	الأقسام الأساسية
مجموع التوزيع الثانوي	43600
طبيعة وحدة القياس	رقم الأعمال
عدد وحدات القياس	2180000
تكلفة وحدة القياس	0,02

سعر التكلفة للمنتجين A و B:

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q	
779000	1020	820	938400	1020	920	تكلفة الإنتاج المباع
39360	0,04	984000	47840	0,04	1196000	الأعباء التوزيع المباشرة
19680	0,02	948000	23920	0,02	1196000	الأعباء التوزيع غير المباشرة
<b>838040</b>	<b>1022</b>	<b>820</b>	<b>1010160</b>	<b>1098</b>	<b>920</b>	سعر التكلفة

### 3- النتيجة التحليلية للاستغلال:

3-1 تعريفها: هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة

3-2 حسابها: تحسب حسب العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

مثال تطبيقي: بالنسبة لمؤسسة الجوهرة تكون النتيجة التحليلية كما يلي:

المنتج B			المنتج A			البيان
المبلغ	P-U	Q	المبلغ	P-U	Q	
984000	1200	820	1196000	1300	920	رقم الأعمال
838040	1022	820	1010160	1098	920	سعر التكلفة
<b>145960</b>	<b>178</b>	<b>820</b>	<b>185840</b>	<b>202</b>	<b>920</b>	النتيجة التحليلية
<b>331800</b>						النتيجة التحليلية الإجمالية

#### 4- النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية:

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

مثال تطبيقي: بالنسبة لمؤسسة الجوهرية تكون النتيجة التحليلية كالتالي:

المبالغ	البيان
331800	النتيجة التحليلية الإجمالية
6520	عناصر إضافية
(5320)	أعباء غير معتبرة
333000	النتيجة التحليلية الصافية

حالة تطبيقية: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية الصافية

تقوم مؤسسة " الواحة " بإنتاج نوعين من المنتجات " p<sub>1</sub> " و " p<sub>2</sub> " في ورشتين باستعمال المادتين الأوليتين M<sub>1</sub> و M<sub>2</sub> ، المعلومات التالية خاصة بنشاط شهر مارس من السنة N.

#### (1) مخزون أول الشهر

- المادة M<sub>1</sub>: 300 kg بـ 57 دج لـ kg، المادة M<sub>2</sub>: 250 kg بـ 46 دج لـ kg

- المنتج p<sub>1</sub>: 100 وحدة بتكلفة إجمالية 97900 دج ، المنتج p<sub>2</sub>: 150 وحدة بتكلفة إجمالية 116500 دج

#### (2) مشتريات الشهر

- المادة M<sub>1</sub>: 1800 kg بـ 30 دج لـ kg

- المادة M<sub>2</sub>: 2000 kg بـ 25 دج لـ kg

#### (3) الإنتاج والاستعمالات

- إنتاج 400 وحدة من المنتج p<sub>1</sub> باستعمال 700 kg المادة الأولية M<sub>1</sub> و 1200 kg المادة الأولية M<sub>2</sub>

- إنتاج 500 وحدة من المنتج p<sub>2</sub> باستعمال 1300 kg المادة الأولية M<sub>1</sub> و 1000 kg المادة الأولية M<sub>2</sub>

(4) الأعباء المباشرة

- على الشراء: 20% من ثمن الشراء لكل مادة . - على الإنتاج: 1100 ساعة عمل مباشر بتكلفة 200 دج للساعة منها 500 ساعة للمنتج  $p_1$  والباقي للمنتج  $p_2$  . - على التوزيع : 10 دج لكل وحدة مباعة .

(5) الأعباء غير المباشرة: توزع في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار أعباء إضافية متمثلة في فوائد بمعدل 5% سنويا على رأس مال يقدر بـ 9000000 دج وأعباء غير معتبرة 12100 دج

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية		
	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة 1	الورشة 2
∑ التوزيع الاولي	20000	26000	14600	156000	39000
توزيع ثانوي					
الإدارة	- 100%	20%	30%	15%	15%
الصيانة		- 100%	20%	30%	40%
طبيعة وحدة القياس			مشتراة	مستعملة	منتجة
			مادة أولية KG	مادة أولية Kg	وحدة مباعة

6- مبيعات الشهر: المنتج  $p_1$  : 440 وحدة بسعر 900 دج للوحدة، المنتج  $p_2$  : 600 وحدة بسعر 800 دج للوحدة

المطلوب :

- 1- أنجز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
- 2- احسب تكلفة شراء المادتين الأوليتين  $M_1$  و  $M_2$  والجرد الدائم لكل منهما .
- 3- احسب تكلفة الإنتاج للمنتجين  $p_1$  و  $p_2$  والجرد الدائم لكل منهما .
- 4- احسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل منتج
- 5- احسب النتيجة الصافية التحليلية

الحل:

1- اعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التوزيع	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		البيان
	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	
19000	39000	156000	14600	26000	20000	∑ التوزيع الاولي توزيع ثانوي
4000	3000	3000	6000	4000	20000 -	الإدارة
3000	12000	9000	6000	30000 -		الصيانة
26000	54000	168000	26600	0	0	∑ التوزيعالثانوي
وحدة مباعة 1040	وحدة منتجة 900	Kg مادة أولية مستعملة 4200	KG مادة أولية مشتراة 3800			طبيعة وحدة القياس عدد وحدات العمل
25	60	40	07	--	--	تكلفة وحدة العمل

2- حساب تكلفة الشراء

المادة الأولية M <sub>2</sub>			المادة الأولية M <sub>1</sub>			البيان
المبلغ	ت. و	الكمية	المبلغ	ت. و	الكمية	
50000	25	2000	54000	30	1800	ثمن الشراء
10000	0,2	500	10800	0,2	54000	مصاريف الشراء المباشرة
14000	7	2000	12600	7	1800	أعباء الشراء غير المباشرة
74000	37	2000	77400	43	1800	تكلفة الشراء

\* مسك حساب المخزون

في مؤسسة " الواحة " حساب Cump والجرد الدائم لكل مادة :

حساب الجرد الدائم للمادة الأولية  $M_1$

البيان	الكمية	ت. و	المبلغ	البيان	الكمية	ت. و	المبلغ
مخزون أول مدة	300	57	17100	الإخراجات	2000	45	90000
الإدخالات	1800	43	77400	مخزون آخر مدة	100	45	4500
المجموع	2100	45	94500	المجموع	2100	45	94500

حساب الجرد الدائم للمادة الأولية  $M_2$

البيان	الكمية	ت. و	المبلغ	البيان	الكمية	ت. و	المبلغ
مخزون أول مدة	250	46	11500	الإخراجات	2200	38	83600
الإدخالات	2000	37	74000	مخزون آخر مدة	50	38	1900
المجموع	2250	38	85500	المجموع	2250	38	85500

3- حساب تكلفة الإنتاج بالنسبة لمؤسسة " الواحة ":

البيان	المنتج $p_1$		المنتج $p_2$			
	الكمية	ت. و	المبلغ	الكمية		ت. و
تكلفة شراء المادة $M_1$ المستعملة	700	45	31500	1300	45	58500
تكلفة شراء المادة $M_2$ المستعملة	1200	38	45600	1000	38	38000
اليد العاملة المباشرة	500	200	100000	600	200	120000
الأعباء غير المباشرة						
الورشة 1	1900	40	76000	2300	40	92000
الورشة 2	400	60	24000	500	60	30000
تكلفة الإنتاج	400	692,75	277100	500	677	338500

حساب Cump و الجرد الدائم لكل منتج .

حساب الجرد الدائم المنتج p<sub>1</sub>

المبلغ	ت. و	الكمية	البيان	المبلغ	ت. و	الكمية	البيان
330000	750	440	الإخراجات	97900		100	مخزون أول مدة
45000	750	60	مخزون آخر مدة	277100	692,75	400	الإدخالات
375000	45	500	المجموع	375000	750	500	المجموع

حساب الجرد الدائم المنتج p<sub>2</sub>

المبلغ	ت. و	الكمية	البيان	المبلغ	ت. و	الكمية	البيان
420000	700	600	الإخراجات	116500		150	مخزون أول مدة
35000	700	50	مخزون آخر مدة	338500		500	الإدخالات
455000	700	650	المجموع	455000	700	650	المجموع

4- حساب سعر التكلفة بالنسبة لمؤسسة " الواحة "

المنتج p <sub>2</sub>			المنتج p <sub>1</sub>			البيان
المبلغ	ت. و	الكمية	المبلغ	ت. و	الكمية	
420000	700	600	330000	750	440	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
6000	10	600	4400	10	440	أعباء التوزيع المباشرة
15000	25	600	11000	25	440	أعباء التوزيع غير المباشرة
441000	735	600	345400	785	440	سعر التكلفة

5- حساب النتيجة التحليلية لكل منتج لمؤسسة " الواحة "

المنتج p <sub>2</sub>			المنتج p <sub>1</sub>			البيان
المبلغ	ت. و	الكمية	المبلغ	ت. و	الكمية	
480000	800	600	396000	900	440	رقم الأعمال
441000	735	600	345400	785	440	- سعر التكلفة
39000	65	600	50600	115	440	النتيجة التحليلية

- حساب النتيجة التحليلية الصافية لمؤسسة " الواحة "

المبلغ	البيان
89600	النتيجة التحليلية الإجمالية ( 39000 + 50600 )
37500 +	+ الأعباء الإضافية 12 / 0.05 * 900000
12100 -	- الأعباء غير المعتبرة
115000	النتيجة التحليلية الصافية

ثالثاً: الطرق الحديثة

إنّ المعلومات التي تنتجها محاسبة التسيير باستخدام الأساليب الحديثة تشكل جزءاً هاماً في نظام المعلومات المحاسبية، سوف نتناول معظم هذه الطرق في الوحدات اللاحقة بالتفصيل ، وبالرغم من ذلك نقدم نظرة موجزة عن بعضها والتي نعتبرها كتمهيد ومدخل لدراسة هذه الأساليب الحديثة والتي من أهمها إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، إعادة هندسة العمليات وهندسة القيمة، نظام الإنتاج بالتوقيت ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

1.3. إدارة الجودة الشاملة: هو مفهوم نسبي يختلف النظر إليه جهة الاستفادة منه سواء الزبون أو المصمم أو المجتمع وغيرها، وعليه فإنّ عملية إشباع رغبات المستهلك تتطلب من المؤسسة أن تتحمل التكلفة التي أصبحت تسمى بكلفة الجودة في العالم الصناعي فهي ذات أهمية كبيرة إذ أصبح الترابط بين إدارة الجودة وقبول السوق للمنتجات محل الاهتمام الصناعي وشاغل تفكير رجال الأعمال والاقتصاد<sup>1</sup>، وأهم مبادئ الجودة الشاملة:<sup>2</sup>

- تعد إدارة الجودة مهمة لجميع الإدارات وتعد برامج تحسين الأداء مهمة لجميع العاملين
- تتطلب الجودة وقتاً لتنفيذها
- يعد متلقي الخدمة الركيزة الأساسية لجميع عمليات تحسين الجودة
- ضرورة وجود نظام للمعلومات يعتمد عليه أثناء العمل باستخدام الطرق العلمية.
- الجودة عملية تشمل المؤسسة كلها وتحسين الجودة عملية مستمرة لا تنتهي.

2.3. التكلفة المستهدفة

<sup>1</sup>-صالح إبراهيم يونس الشعباني و هشام عمر محمودي: استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، مجلة جامعة الموصل، تنمية الرافدين، مجلة 32، العدد97، 2010، ص 18

<sup>2</sup>-محمد سرور الحرير: المحاسبة الإدارية المتقدمة، ط1، الدار المنهجية، الأردن، 2015، ص111

تعرف على أتمها: "النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، ومن خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة<sup>1</sup>، وأهم مبادئ التكلفة المستهدفة<sup>2</sup>:

— قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة؛

— التركيز على العملاء؛

— التركيز على عملية التصميم؛

— التركيز على تصميم المنتج؛

### 3.3. هندسة العمليات وهندسة القيمة

-من أهم أدوات التغيير وتحسين الأداء والتي تسعى المؤسسة إلى تطبيقه بفعالية ونجاح أسلوب إعادة هندسة العمليات وهندسة القيمة.

-عرفها مايكل هامر Michel Hammer على أنها: "إعادة التفكير الجذري وإعادة التنظيم الجذري لعمليات مؤسسة للوصول إلى تحسينات ملموسة في مقاييس الأداء سواء بالنسبة للتكاليف، الجودة، الخدمة وسرعة الأداء"<sup>3</sup>.

كما تعرف كذلك بأنها: "إعادة التصميم السريع والجذري للعمليات الإدارية والاستراتيجية ذات القيمة، وكذلك للنظم والسياسات والهياكل التنظيمية بالمساندة بهدف تعظيم تدفقات العمل وزيادة الإنتاجية بصورة خارقة"<sup>4</sup>.

وأهم المبادئ التي تقوم عليها إعادة هندسة العمليات: المتمثلة في:

— إعادة التفكير في الوضع الحالي مع التركيز على العميل والعمليات وليس على الوظائف.

— شمولية المؤسسة ككل (العمليات، النظم، السياسات، الهياكل)

— حشد البيانات والمعلومات والمبررات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة

— الاستخدام المناسب للأدوات الإدارية للتأكد من دقة المعلومات وما سيتم إنجازه

<sup>1</sup>- أحمد حسن حسين: مدخل المحاسبة الإدارية، مصر، 2002، ص94

<sup>2</sup>-بوصوار حكيم، فخار رابح: مساهمة التكلفة المستهدفة في ترشيد التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، ابن خلدون تيارت، 2014، ص15

<sup>3</sup>-سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص310

<sup>4</sup>-فرحات غول: مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص155

اما هندسة القيمة: تعرف " بأنها عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفته يمكن تخفيضها، مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج، وتبدأ هندسة القيمة بتقييم مدى استعداد العملاء المتوقعين لدفع السعر المناسب لخصائص ومواصفات المنتج.<sup>1</sup>

#### 4.3. نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخفيض تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.<sup>2</sup>، لهذا النظام عدة خصائص نذكر منها:<sup>3</sup>

- يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تحقيق الكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة الغير المتعلقة بالكامل يساعد في معالجتها ويخصص تكلفتها.
- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح حيث بين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض كلفة أي نشاط الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام خصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.

<sup>1</sup> -مير فاطمة: مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2013/2012، ص32

<sup>2</sup> -معالييم سعاد، إسماعيل حجاري: محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن، ط1، 2012، ص98

<sup>3</sup> -راضي محمد سامي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص271

الوحدة الثانية :محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة\* المحاسبة والتسيير حسب الأنشطة

## Activity Based Costing

أولاً: عموميات حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

5. مشاكل الأنظمة التقليدية
  6. نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومراحل تطورها
  7. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة
  8. الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والأنظمة المحاسبية التقليدية
- ثانياً: المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
9. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
  10. مفهوم الأنشطة
  11. مسببات التكلفة
  12. مجتمعات التكلفة
- ثالثاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
13. تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها
  14. تحديد تكاليف الأنشطة
  15. تحديد تكاليف المنتجات
- رابعاً: مزايا وعيوب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة  
حالة تطبيقية

### الأهداف التعليمية للوحدة

بعد دراسة هذه الوحدة يتمكن الطالب من :

تحديد العوامل التي تؤدي إلى قصور الأسلوب التقليدي لتحميل وإسترداد التكاليف غير المباشرة ؛

توضيح عقلانية أسلوب وأساس نظام التكاليف على أساس الأنشطة ؛

التمييز بين الأنشطة ، ومجمعات الكلفة ومسببات ( موجهات) الكلفة؛

تحديد معدلات التحميل وكيفية تطبيقها وتحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة؛

المقارنة بين النظام التقليدي (طريقة التكاليف الحقيقية) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

## الوحدة الثانية :محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المحاسبية والتسيير حسب الأنشطة

### Activity Based Costing

أولاً: عموميات حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

إن أنظمة التكاليف التي تصمم من أجل الوصول إلى تكلفة الإنتاج تتكون من نظامين رئيسيين هما: نظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية والتي تسمى ( الأنظمة التقليدية )، والتي إتضح قصورها خلال الثمانينيات من القرن الماضي ، من حيث تقديمها معلومات مضللة وغير دقيقة عن تكاليف الإنتاج كأساس لتحميل أو توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات دون الأخذ بعين الإعتبار الإختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم إستهلاكها للموارد، والنتيجة كانت هي تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة، وأن هذا سيؤثر بشكل مباشر على بعض القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير<sup>1</sup>.

إن تحديد تكلفة الإنتاج كانت تعتمد بشكل كبير على عنصري المواد والعمل ، ولكن مع نهاية القرن الماضي ، وإنتشار إستعمالات الحواسيب والتكنولوجيات الحديثة بشكل واسع فقد تناقص العمل المباشر وتزايدت الكلف غير المباشرة متمثلة في كلف تشغيل الآلات ، وكلف تصحيح المنتج ، والثلث ، والتطوير والكلف التسويقية وتحسينها، ولكل هذه المبررات لابد من إستخدام أنظمة تواكب هذه التطورات ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد تلك الأنظمة الحديثة المتطورة.

#### 1. مشاكل الأنظمة التقليدية :

إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج لأسباب التالية<sup>2</sup> :

تجميع الإنحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات ؛

التركيز على النتائج الإجمالية المالية ، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج؛

إعتماد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة

لإسترداد التكاليف غير المباشرة ؛

- إختلاف الحجم الإنتاجية ؛

- تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

1. إسماعيل يحي التركيتي : محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة- دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى 2007 ، ص:155.

2. إسماعيل يحي التركيتي : محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة- المرجع السابق ، ص:156.

## 2. نشأة محاسبة التكاليف التكاليف على أساس الأنشطة ومراحل تطورها :

أسس أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات

في الحقيقة إن الظهور الفعلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC) ، في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987، وبشكل ملفت للنظر حيث نشر كل كوبر و كابلن Cooper and Kaplan أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC) في عدد من المجالات وبعناوين حماسية مثل ( نظام كلفة واحد لا يكفي )، و( قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح )، ومع بداية التسعينيات فإن الكثير من الشركات إعترفت بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، وهناك دراسة من قبل Innes, Mitchell عام 1995 أشارت إلى أن 20% من شركات إنجلترا تبنت هذا النظام<sup>1</sup>.

وفي عام 1988 طور ( cooper and kaplan ) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث أشار إلى أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية يكون قادرا على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الحديثة في الأمد الطويل الأجل. وبذلك يعتبر كل من ( cooper and kaplan ) أول من قام بتطبيق النظام عمليا في ثمانينيات القرن الماضي على الشركات الأمريكية ومن ثم طيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في كل من بريطانيا وأوروبا وكندا وغيرها من البلدان.

وقد دلت الدراسات الميدانية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات – المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة – والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup>. خليل ديلمي، نواف فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2002، ص390.

### 3. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً.
- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها<sup>1</sup>. ويمكن إيضاح أهداف هذا النظام بالشكل التالي:

### 4. الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويشابه أنظمة التكاليف التقليدية في أن كلاهما يقوم بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة مراحل، وأن اختلاف النظامين من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين ويمكن ذكر أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي:

الجدول رقم : الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

الأنظمة المحاسبية التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة	تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط
قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص-ص: 166-167.

من خلال الجدول فإن الأنظمة التقليدية متمثلة بالخصوص في طريقة التكاليف الحقيقية، تركز على المنتجات وتقسّم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف، أو ما يعرف في محاسبة التكاليف بمراكز التحميل أو أقسام المؤسسة ( الشراء، الإنتاج، التوزيع )، ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة

قياس ( وحدة العمل) التي يتم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر( أجور العمال، ساعات اليد العاملة) ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف القسم على كمية وحدة العمل، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يركز على الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي تدخل في إنجازها وتكوينه.

### ثانيا: المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأنشطة المؤدية لإنتاج المنتج ويتبع التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات على أساس ما استهلكه المنتج من أنشطة وأسس التخصيص أو مسببات التكلفة Cost DRIVER المستخدمة في هذا النظام هي مقاييس للأنشطة المؤداة ، وفي ظل هذا النظام يتم التركيز على أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة<sup>1</sup>. وتحدد تكلفة المنتج على أساس مجموع تكلفة الأنشطة التي يجب اداؤها لإتمام عملية الإنتاج والتسليم للعملاء

#### 1. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ولقد تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه " عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية"<sup>2</sup>.

حسب Horngren: " نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض . أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء"<sup>3</sup>.

و حسب Davidson: " نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الكلف والتي تمثل . الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد : أصول محاسبة التكاليف ، الناشر المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، الطبعة الأولى ، 1999 ، ص: 563 .

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص163.

<sup>3</sup> إسماعيل حجازي، سعاد العالميم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ص:98.

<sup>4</sup> إسماعيل حجازي، سعاد العالميم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ص: 99 .

وقد عرفا كل Kaplan و Cooper نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: "يعد بمثابة أداة إستراتيجية تساعدنا في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة، مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموردin<sup>1</sup>."

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية cost object حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات". "هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات"<sup>2</sup>.

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالإعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة<sup>3</sup>.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية المعاصرة وهو يقوم على:

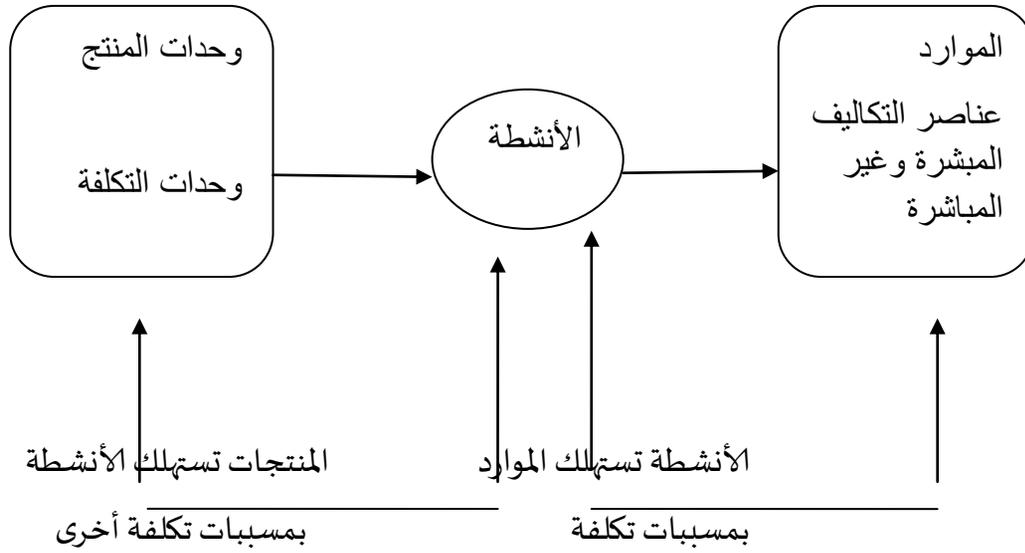
- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها؛
- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة؛
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

<sup>1</sup> ابراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الادارية، جامعة ، 2013 ، غزة-فلسطين، ص 44.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد العالم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، المرجع السابق، ص:99.

<sup>3</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، - 2004، 354.

الشكل رقم : كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير مباشرة وفق اسلوب التكاليف على أساس النشاط



المصدر : محمد العشماوي ،، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث ) ، دار اليازوري للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن، الطبعة الأولى، 2013، ص: 293.

ومن هنا يتطلب العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط ضرورة توافر مجموعة الأركان أو العناصر التالية والتي تشكل أهم المفاهيم المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة،  
2. مفهوم الأنشطة :

حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة، فإنها تمثل مجموعة العمليات أو الإجراءات أو الأفعال في دورة الإنتاج التي تقوم باستهلاك الموارد أو عناصر التكاليف بغرض إنتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج.<sup>1</sup>

كما يعرف النشاط على أنه: " البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ، وهو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين، الأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية<sup>2</sup> ". أما مركز النشاط فهو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

<sup>1</sup> محمد العشماوي ، محاسبة التكاليف ( المنظورين التقليدي و الحديث )، الطبعة الاولى ، دار اليازوري ، عمان ، الاردن ، الطبعة الأولى، 2011، ص 298.

<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى، الإسكندرية ، مصر، 2009 ، ص- ص : 354 - 355 :

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ، ويستخدم في إعداد معدل التحميل .

### 3. مسببات التكلفة :

مسبب التكلفة يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة<sup>1</sup>، مسبب التكلفة Cost DRIVER هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة و معرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء و حساب التكلفة الوحديّة فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة ، ساعات عمل الآلات و كذا ، و للإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة. على عكس الطريقة التقليدية فان هذه المرحلة اللاحقة لا توجد لأنه لا يتم تحميل المصاريف غير المباشرة الى مراكز الإنتاج مباشرة في المرحلة الأولى لم يكن هناك تحديد للأنشطة<sup>2</sup>.

أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها:

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة . أنشطة مرتبطة بالآلات. . أنشطة مرتبطة بالعمل.	. تكاليف القوى المحركة. . تكاليف الصيانة. . تكاليف العمل. . تجهيزات المصنع. . إهلاكات الآلات والمعدات. . إهلاك آلات الصيانة.
مراكز على مستوى الدفعة . عمليات الأمر بالشراء. . عمليات الأمر بالإنتاج. . أعداد الآلات والمعدات ومناولة المواد.	. تكاليف الأعمال المكتبية. . التجهيزات الممتلكة. . تكاليف إعداد الآلات. . تكاليف مناولة المواد. . إهلاكات الأدوات المكتبية وأجهزة مناولة المواد والآلات.

<sup>1</sup> محمد سامي راض، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص271، 273  
<sup>2</sup> مخلخل زوينة ، تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، العدد 4، الجزائر ،ص127.

<p>تكاليف الرقابة النوعية.</p> <p>تكاليف تجهيزات الاختبار.</p> <p>تكاليف إدارة القطع.</p> <p>تكاليف تخزين المواد.</p> <p>تكاليف هندسة المنتج.</p> <p>تكاليف التصميم.</p> <p>اهتلاك الآلات والمعدات المتخصصة.</p>	<p>مراكز على مستوى المنتج</p> <p>أنشطة فحص الجودة.</p> <p>اختبارات المنتج.</p> <p>إدارة المخزون لكل أنواعها.</p> <p>تصميم المنتج.</p> <p>العمليات الخاصة (للمواد والآلات).</p>
<p>مرتبات إدارة المصنع.</p> <p>اهتلاك المصنع.</p> <p>الضرائب العقارية والتأمينات.</p> <p>تكاليف إدارة الافراد.</p> <p>تكاليف تدريب العاملين.</p> <p>تكاليف ترقية العاملين.</p>	<p>مراكز على مستوى الدعم العام:</p> <p>معدات المصنع العامة.</p> <p>تشغيل المصنع.</p> <p>إدارة وتدريب الأفراد.</p>

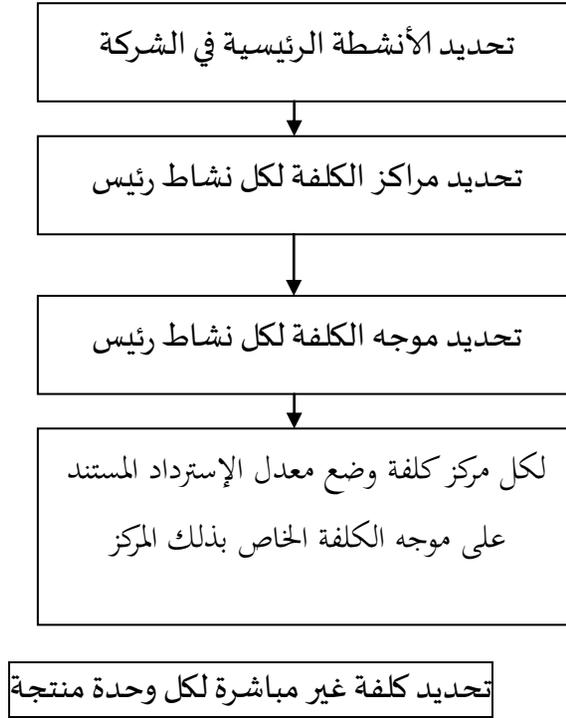
المصدر: عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى 2008 ، ص: 117.

#### 4. مجتمعات التكلفة:

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ، ويستخدم في إعداد معدل التحميل ، مجتمعات أو أوعية التكلفة تتمثل في مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي، لتحميلها على المنتجات النهائية للمنشأة، باستخدام محركات تكلفة مناسبة، وهي أحد المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة للوصول إلى بيانات تكلفة دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية، وعليه تعرف مجتمعات التكلفة على أنها ذلك المستوى من التفصيل الذي يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالأنشطة ثم توزيعها على المنتجات النهائية .

ويتميز هذا المدخل بزيادة عدد مجتمعات التكلفة المرتبطة بزيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف، بخلاف نظام التكاليف التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعة واحدة فقط في حالة استخدام معدل واحد للتحميل، أو في عدة مجتمعات محددة تبعاً للأقسام المختلفة الواردة بالهيكل التنظيمي في المنشأة. ويمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وترابطها وفق المخطط الإنسيابي التالي :

## الشكل رقم : الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة



المصدر: عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى 2008 ، ص: 114.

### ثالثاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقوم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على ثلاثة خطوات أساسية حيث يتم تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها كخطوة أولى، ليتم بعدها في الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة وفي الخطوة الثالثة يتم تحديد تكاليف المنتجات

#### 1. تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة. أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديد لها<sup>1</sup>. حيث يتم بعدها اعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدأ من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج<sup>2</sup>. ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي ضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على

<sup>1</sup> أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص: 25.

<sup>2</sup> ثناء على القباني، مدخل استراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2006، ص: 46.

المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة.

## 2. تحديد تكاليف الأنشطة

يتم فيها تحديد موجبات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة و النشاط ) ، و تمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من الأنواع التكاليف التشغيلية على الأنشطة المنشأة المختلفة. تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي. وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها. [xii] وتحديد هذه التكاليف تمر بثلاثة مراحل انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد وذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات كل نشاط. والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط. [xiii] ثم تحديد مسبب تكاليف الموارد عن طريق توزيع تكاليف الموارد ليتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

## 3. تحديد تكاليف المنتجات

يسعى مصمم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة، وعند اختيار هذه المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي:

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.

أن تكون قابلة للقياس (كمية).

أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط.

أن يكون مقياس متجانس على نحو معقول لنتائج كل نشاط.

وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط او وعاء تكلفة يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقاً لحاجة كل من هذه الأغراض للموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب ويتم اعداد معدل تحميل كل نشاط او مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنشطة المكونة لمركز او وعاء التكلفة على حجم او عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض ويحسب كما يلي:

معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحيدة للمسبب) = إجمالي تكاليف المركز ÷ عدد المسببات

أما كمرحلة أخيرة فيتم حساب تكلفة المنتجات حيث يتم في إتمام إجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ويتم ذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة .

رابعاً: مزايا و عيوب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تحقق مجموعة من المزايا التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- خفض التكاليف و ذلك من خلال أول مراحل تطبيق النظام و هي تحديد أنشطة الوحدة و تصنيفها وفق منهج تحليل القيمة.
- عندما تدرك الإدارة إن التكاليف لا يتم فقط تحملها ، بل هناك ما يسببها و حينما تتخذ قرار لخفض ما يسبب الأنشطة التي تستهلك الموارد فان هذا الخفض سيكون مستمرا .
- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة، معبرا عنها في شكل يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ومن ثم تمكين الإدارة من توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء كما تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة؛
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم الغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، وهذا ما يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها. وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية؛
- يمثل آلية الرقابة على التكاليف وادارتها على المدى الطويل، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة. كما تساهم في إدارة التكلفة وإعداد الموازنات والرقابة وتقييم الأداء؛
- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة للوحدة المنتجة أو الخدمة؛
- يتطلب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة، الإنتاج، الإدارة وغيرها.

على رغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف النشاط أو المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها تخطيط و رقابة التكاليف ، إلا أن هناك من يعتبر أن هذه الطريقة تتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير لأجل تطبيقها وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامها بخاصة المؤسسات الصغيرة لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع في الأجل الطويل، فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصا في مجال الرقابة على التكاليف وتحسين الأداء.

وهناك بعض من الانتقادات الموجهة إلى النظام ، حيث ينظر إليه على انه تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب و النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة. و إن كفاءة استخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، و ذلك ليس بالأمر السهل و من ضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية له.

#### المخلص: إن التكاليف الصناعية حسب طبيعتها ولغرض التسيير يمكن تقسيمها إلى:

تكاليف صناعية مباشرة : وهي كل التكاليف التي يكون لها صلة مباشرة بالمنتج ويمكن تتبعها وتحديد نصيب المنتج منها بكل دقة وسهولة، ومن أمثلتها المواد الأولية ، ساعات العمل المباشر .

تكاليف صناعية غير مباشرة : وهي التكاليف التي يصعب تتبعها وليست لها علاقة مباشرة بالمنتج وبالتالي لايمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة ، وهي تطرح مشكل كبير في محاسبة التكاليف وخاصة عندها كبيرة.ومن أمثلتها أجور الموظفين ، تكاليف البحث والتطوير .

وعليه فهناك مدخلان لتوزيع وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات هما : المدخل التقليدي ( طريقة التكاليف الحقيقية) ، و المدخل الحديث ( طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC).

حسب المدخل التقليدي ( طريقة التكاليف الحقيقية)، يتم تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية كقسم الشراء وغلانتاج وأقسام مساعدة كقسم الإدارة و الصيانة .

المدخل التقليدي ( طريقة التكاليف الحقيقية): يتم الاعتماد على معدل تحميل أو تخصيص واحد مثل حجم النشاط ، وحدات منتجة ، ساعات عمل مباشرة بالنسبة لقم الإنتاج .

يتم حساب معدل التحميل حسب المدخل التقليدي ( طريقة التكاليف الحقيقية) بقسمة إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة على إجمالي حجم النشاط المناسب لكل قسم بعنا هذا بعد القيام

بمجموعة من العمليات مرتبطة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة التوزيعات البسيطة والتبادلية على مختلف الأقسام وتحميلها في النهاية على الأقسام الرئيسية.

بعد المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة كحاصل جداء حجم النشاط المرتبط بالمنتج في معدل التحميل.

( طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC): حسب هذا المدخل فيجب تتبع الخطوات التالية

الخطوة الأولى: تقسيم المصنع إلى مجموعة من الأنشطة وليس إلى أقسام مثل المدخل التقليدي ( طريقة التكاليف الحقيقية) أمثلة على ذلك ( نشاط شراء المواد ، نشاط مناولة المواد، نشاط تجهيز، نشاط فحص الجودة .)

الخطوة الثانية: توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة .

الخطوة الثالثة: حساب معدل التحميل لكل نشاط كما يلي : معدل التحميل = إجمالي التكاليف الصناعية للنشاط / إجمالي مسبب التكلفة . ، أمثلة على ذلك نشاط شراء المواد مسبب التكلفة هو عدد أوامر الشراء ، نشاط فب التكلفة له عدد الإختبارات للفحص

الخطوة الرابعة: تحديد نصيب المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا لإستالأنشطة المختلفة وبحسب كما يلي: نصيب المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة = مج ( مقدار تكلفة النشاط لهذا المنتج \* معد تحميل النشاط)

خامسا: أمثلة تطبيقية

حتى تعم الفائدة ويتمكن الطالب من الفهم الجيد لمختلف المفاهيم و المصطلحات المرتبطة بالوحدة التعليمية نقدم مجموعة من الأمثلة والحالات التطبيقية بشكل يأخذ بعين الإعتبار التدرج ، التبسيط ، الوضوح والدقة.

## المثال الأول :

إليك المعلومات التالية الخاصة بمؤسسة " يحيياوي وشركائه " الصناعية لصناعة صهاريج المياه للفترة المنتهية الثلاثي الأول 2020.

قدرت التكاليف الصناعية غير المباشرة ب 1000000 دج ، موزعة على ثلاثة أنشطة كما يلي:

النسب المئوية	البيانات
50 %	التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بالتحضير للإنتاج
35 %	التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بمعالجة المواد الأولية
15 %	التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بفحص الجودة

وقدر حجم النشاط المرتبط بكل منتج خلال نفس الفترة حسب الجدول الموالي

البيانات	عدد مرات التحير للإنتاج	عدد مرات معالجة المواد	عدد مرات فحص الجودة
المنتج (1) - صهاريج 3000 لتر	80	40	25
المنتج (2) - صهاريج 2500 لتر	60	35	15
المنتج (3) - صهاريج 2000 لتر	60	25	10
المجموع	200	100	50

إذا علمت أن التكاليف الصناعية المباشرة لنفس الفترة ونصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير

المباشرة المنجزة عن طريق المدخل التقليدي كانت كما يلي

الأنشطة	المنتج (1)	المنتج (2)	المنتج (3)
المواد الأولية المباشرة الإجمالية	400000	300000	200000
أجور اليد العاملة المباشرة الإجمالية	285000	182500	132500
التكاليف الصناعية غير المباشرة	300000	500000	200000

العمل المطلوب :

1. حدد مسبب لكل نشاط .
2. أحسب معامل التحميل لكل نشاط.
3. حدد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة، إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة التامة الصنع هو 300 وحدة بالتساوي .
4. حدد تكلفة إنتاج الصهريج الواحد بطريقة التكاليف على أساس النشاط ABC.
5. حدد تكلفة إنتاج الصهريج الواحد بطريقة التكاليف الحقيقية.
6. استخراج الفرق بين الطريقتين .

## الحل المثال الأول :

1. تحديد مسبب كل نشاط:

نوع النشاط	مسبب النشاط
التحضير للإنتاج	عدد مرات التحير للإنتاج
معالجة المواد الأولية	عدد مرات معالجة المواد
فحص الجودة	عدد مرات فحص الجودة

2. حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط:

البيانات	المبالغ
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بالتحضير للإنتاج	500000
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بمعالجة المواد الأولية	350000
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بفحص الجودة	150000
المجموع	1000000

3. حساب معامل التحميل لكل نشاط :

معامل التحميل لكل نشاط = إجمالي التكاليف غير المباشرة للنشاط / إجمالي محرك أو مسبب تكلفة النشاط

ويكون ذلك حسب الجدول الموالي :

الأنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	إجمالي مسبب التكلفة	معدل تحميل النشاط
التحضير للإنتاج	500000	200	2500 لكل مرة تحضير الإنتاج
معالجة المواد الأولية	350000	100	3500 لكل مرة معالجة المواد
فحص الجودة	150000	50	3000 لكل مرة عملية فحص

4. تحدد نصيب المنتجات من التكاليف الصناعية غير المباشرة:

الأنشطة	المنتج (1)	المنتج (2)	المنتج (3)
نشاط التحضير للإنتاج	200000	150000	150000
المنتج (1): 2500*80			
المنتج (2): 2500*60			
المنتج (3): 2500*60			
معالجة المواد الأولية	140000	122500	
المنتج (1): 3500*40			
المنتج (2): 3500*35			

875000			المنتج (3): 25*3500
			فحص الجودة
		75000	المنتج (1): 25*3000
	45000		المنتج (2): 15*3000
30000			المنتج (3): 10*3000
267500	317500	415000	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج
100	100	100	عدد الوحدات المنتجة
2675	3175	4150	تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة

5. تحدد تكلفة إنتاج الصهرج الواحد بطريقة التكاليف على أساس النشطة ABC:

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
المواد الأولية المباشرة الإجمالية	400000	300000	200000
أجور اليد العاملة المباشرة الإجمالية	285000	182500	132500
إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة	685000	482500	332500
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل صهرج	415000	317500	267500
إجمالي تكلفة كل صهرج	1100000	800000	600000
عدد الصهارج المنتجة	100	100	100
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد	11000	8000	6000

6. حدد تكلفة إنتاج الصهرج الواحد بطريقة التكاليف الحقيقية:

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
المواد الأولية المباشرة الإجمالية	400000	300000	200000
أجور اليد العاملة المباشرة الإجمالية	285000	182500	132500
إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة	685000	482500	332500
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل صهرج	100000	500000	400000
إجمالي تكلفة كل صهرج	785000	982500	738500
عدد الصهارج المنتجة	100	100	100
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد	7850	9825	7385

7. استخراج الفرق بين الطريقتين :

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد ABC	11000	8000	6000
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد التكاليف الحقيقية	7850	9825	7385

8. تحديد سعر البيع بالطريقتين على أساس هامش ربح 20% :

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد ABC	11000	8000	6000
هامش الربح 20%	2200	1600	1200
سعر البيع	13200	9600	7200
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد التكاليف الحقيقية	7850	9825	7385
هامش الربح 20%	1570	1965	1477
سعر البيع	9420	11790	8862

### المثال الثاني :

إليك المعلومات التالية الخاصة بمؤسسة "حسناوي وأبنائه" الصناعية لصناعة العصائر للفترة المنتهية

الثلاثي الثاني 2020.

البيانات	القيم
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة	2000000 دج
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بتحضير الإنتاج	50%
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بشراء المواد الأولية	30%
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بفحص الجودة	20%
عدد مرات التحضير للإنتاج	100 مرة
عدد مرات اوامر الشراء	20 مرة
عدد مرات فحص الجودة	50 مرة

المطلوب :

1- حدد في جدول الأنشطة ومسبباتها وحجم المسببات ؛

2- ؛ تحديد معدل التحميل لكل نشاط ؛

## حل المثال الثاني :

1. حدد الأنشطة ومسبباتها وحجم المسببات

البيانات	مسببات النشاط	مسببات النشاط
نشاط تحضير الإنتاج	عدد مرات التحضير للإنتاج	100 مرة
نشاط شراء المواد الأولية	عدد مرات اوامر الشراء	20 مرة
نشاط فحص الجودة	عدد مرات فحص الجودة	50 مرة

2. تحديد معدل التحميل (تكلفة المسبب) لكل نشاط حسب الجدول الموالي

3.

معدل التحميل لكل نشاط = إجمالي التكاليف غير المباشرة للنشاط / إجمالي محرك أو مسبب تكلفة النشاط

البيانات	تكلفة النشاط	مسببات النشاط	مسببات النشاط	تكلفة المسبب
نشاط تحضير الإنتاج	1000000 دج	عدد مرات التحضير للإنتاج	100 مرة	10000 دج
نشاط شراء المواد الأولية	600000 دج	عدد مرات اوامر الشراء	20 مرة	30000 دج
نشاط فحص الجودة	400000 دج	عدد مرات فحص الجودة	50 مرة	8000 دج
المجموع	2000000 دج			

## الحالة التطبيقية الأولى:

تقوم مؤسسة السلام الصناعية بإنتاج نوعين من المنتجات التامة الصنع هي : س، ص ، ، وإليك البيانات

التالية عن الفترة المنتهية من الثلاثي الثاني 2021.

البيانات	المنتج س	المنتج ص	الإجمالي
حجم الإنتاج	6000	4000	10000
تكلفة المواد الأولية المباشرة الإجمالية	150000	250000	400000
تكلفة الأجور المباشرة الإجمالية	90000	60000	150000
مسببات الأنشطة			
ساعات دوران الآلات	3000	2000	5000
عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات	06	14	20
عدد أوامر الشراء للمواد والأجزاء	24	76	100

ولقد بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف إضافية) على مستوى المصنع لمختلف الأنشطة 800000 دج ويتم تحميل هذه التكاليف تقليدياً على أساس ساعات دوران الآلات :

ولغرض تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، فقد تم تحديد ثلاثة أنشطة وتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة عليها كما يلي:

المسببات	المبالغ	البيانات
؟	100000	تكلفة الأنشطة المرتبطة بالحجم
؟	400000	تكلفة الأنشطة لإعداد وتجهيز الآلات
؟	300000	تكلفة الأنشطة لشراء المواد والأجزاء
	800000	مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة

المطلوب: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات بكل من :

- 1- الطريقة التقليدية ( طريقة التكاليف الحقيقية )
- 2- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .

الحل

أولاً: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات بطريقة التكاليف الحقيقية:.

1. تحديد تكلفة وحدة العمل ( معدل أساس التحميل )

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة} / \text{عدد وحدات العمل}$$

تكلفة وحدة العمل ( معدل أساس التحميل )

$$= 5000 / 800000 = 160 \text{ دج لكل ساعة دوران آلة}$$

2. تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة الواحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص
التكاليف غير المباشرة		
-المنتج س: 3000 * 160	480000	
-المنتج ص: 2000 * 160		320000
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج	480000	320000
عدد الوحدات المنتجة	6000	4000
تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة	80	80

3. تجميع تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص
تكلفة المواد الأولية المباشرة الإجمالية	150000	250000
تكلفة الأجور المباشرة الإجمالية	90000	60000
التكاليف الصناعية غير المباشرة الإجمالية	480000	320000
إجمالي تكاليف الإنتاج	720000	630000
حجم الإنتاج	6000	4000
متوسط تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة	120	157,5

ثانيا: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

1- تحديد معدل التحميل لكل نشاط حسب الجدول المالي

معدل التحميل لكل نشاط = إجمالي التكاليف غير المباشرة للنشاط / إجمالي محرك أو مسبب تكلفة النشاط

الأنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	إجمالي مسبب التكلفة	معدل تحميل النشاط
معدل التحميل المرتبط بالحجم	100000	5000	20 دج لكل ساعة دوران
معدل التحميل المرتبط بإعداد وتجهيز الآلات	400000	20	20000 دج مرة تجهيز آلة
معدل التحميل المرتبط بشراء المواد والأجزاء	300000	100	30000
دج لكل أمر شراء المجموع	800000		

2- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة

البيانات	المنتج س	المنتج ص
الأنشطة المرتبطة بالحجم -المنتج س: 20*3000 -المنتج ص: 20*2000	6000	400000
الأنشطة المرتبطة بتجهيز وإعداد الآلات -المنتج س: 6*20000 -المنتج ص: 14*20000	120000	280000

	720000	الأنشطة المرتبطة بشراء المواد الأولية والأجزاء -المنتج س: 24*3000 -المنتج ص: 76*3000
228000		
548000	252000	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة

4. حساب تكلفة إنتاج الوحدة لكل منتج

البيانات	المنتج س	المنتج ص
تكلفة المواد الأولية المباشرة الإجمالية	150000	250000
تكلفة الأجور المباشرة الإجمالية	90000	60000
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة	252000	548000
إجمالي تكلفة كل منتج	492000	858000
حجم الإنتاج	6000	4000
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة	72	5'214

#### الملاحظات :

هناك إختلاف بين الطريقتين ( طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف على أساس النشاط ABC) في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعتبر طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC أكثر دقة .

تكلفة المنتج (س) حسب المدخل التقليدي 120 دج للوحدة ، تكلفة المنتج (س) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 76 دج.

إذا إتبعنا المؤسسة المدخل التقليدي فإن هذا المنتج يسعر بـ 120 دج ، مما قد لا يقبلها السوق التنافسي مما يعرض المنشأة لخسائر كبيرة نتيجة عن الإنخفاض الشديد في المبيعات.

وعلى العكس من المنتج (ص) تكلفته وفقاً للمدخل التقليدي 5'157 دج للوحدة ، تكلفة المنتج (س) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 214,5 دج .

إذا إتبعنا المؤسسة المدخل التقليدي سوف يتم تسعير المنتج (ص) أقل من تكلفته الحقيقية مما يعرض المؤسسة لخسائر كبيرة .

## الحالة التطبيقية الثانية:

تقوم مؤسسة الفتح الصناعية بإنتاج ثلاثة منتجات تامة هي : س، ص، ع ، وإليك البيانات التالية عن الفترة المنتهية من الثلاثي الأول 2021.

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
عدد الوحدات المنتجة	50	100	200
تكلفة المواد الأولية المباشرة لكل وحدة	30 دج	20 دج	25 دج
أجور مباشرة للوحدة الواحدة	20 دج	17 دج	24 دج
مسببات الأنشطة			
عدد مرات تجهيز الآلات ( طاقة الإنتاج)	1	2	4
عدد مرات المناولة ( طاقة الإنتاج)	2	1	3
عدد مرات الفحص ( طاقة الإنتاج)	1	2	5
الإجمالي			

ولقد بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف إضافية) لمختلف الأنشطة 18000 دج موزعة على

النحو التالي :

الأنشطة	المبالغ
تكلفة نشاط تجهيز الآلات	7000 دج
تكلفة نشاط المناولة	5400 دج
تكلفة نشاط الفحص	5600 دج

المطلوب: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات بكل من :

- 1- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .
- 2- الطريقة التقليدية ( طريقة التكاليف الحقيقية ). إذا علمت أن التكاليف الصناعية غير المباشرة توزع بين المنتجات الثلاث على أساس ساعات العمل المباشرة والمقدرة بـ 1000 ساعة عمل خلال الثلاثي 2021، حيث نصيب كل منتج س، ص، ع هو: 350 ساعة، 400 ساعة، 250 ساعة على التوالي .
- 3- أحسب الفرق في تكلفة إنتاج الوحدة بين الطريقتين .
- 4- تريد المؤسسة أن تحقق هامش ربح قيمته 40/ من تكلفة الإنتاج ، ماهو سعر البيع وفق كل من الطريقتين .
- 5- بناء على النتائج التي توصلت إليها قدم تقريراً لمؤسسة الفتح مساعداً مديرها في القرارات المستقبلية المتعلقة بالمنتجات الثلاث.

الحل :

أولاً: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

1. تحديد معدل التحميل لكل نشاط حسب الجدول المالي

معدل التحميل لكل نشاط = إجمالي تكلفة النشاط / إجمالي طاقة النشاط

أنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	إجمالي طاقة النشاط	معدل تحميل النشاط
نشاط تجهيز الآلات	7000	7	1000 دج لكل مرة تجهيز
نشاط المناولة	4500	6	900 دج لكل مرة مناولة
نشاط الفحص	5600	8	700 دج لكل مرة فحص
المجموع	18000		

2. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة :

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
نشاط تجهيز الآلات -المنتج س: 1*1000 -المنتج ص: 2*1000 -المنتج ع: 4*1000	1000	2000	4000
نشاط المناولة -المنتج س: 2* 900 -المنتج ص: 1* 900 -المنتج ع: 3* 900	1800	900	2700
نشاط الفحص -المنتج س: 1*700 -المنتج ص: 2*700 -المنتج ع: 5*700	700	1400	3500
إجمالي التكاليف الإضافية لكل منتج	3500	4300	10200
عدد الوحدات المنتجة	50	100	200
تكلفة الوحدة من التكاليف الإضافية	70	43	51

3. تجميع تكلفة الوحدة لكل منتج وتحديد سعر بيع الوحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
تكلفة المواد الأولية المباشرة لكل وحدة	30	20	25
أجور مباشرة للوحدة الواحدة	20	17	24
إجمالي التكاليف المباشرة	50	37	49
تكلفة الوحدة من التكاليف الإضافية	70	43	51
إجمالي تكلفة الوحدة لكل منتج	120 دج	80 دج	100 دج

ثانيا: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات بطريقة التكاليف الحقيقية:.

1. تحديد تكلفة وحدة العمل

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة} / \text{عدد وحدات العمل}$$

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = 1000 / 18000 = 18 \text{ دج لكل ساعة عمل مباشرة}$$

2. تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة الواحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
التكاليف غير المباشرة -المنتج س: 18*350 -المنتج ص: 18*400 -المنتج ع: 18*250	6300	7200	4500
إجمالي التكاليف الإضافية لكل منتج	6300	7200	4500
عدد الوحدات المنتجة	50	100	200
تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة	126	72	22,50

3. تجميع تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لكل منتج وتحديد سعر بيع الوحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
تكلفة المواد الأولية المباشرة لكل وحدة	30	20	25
أجور مباشرة للوحدة الواحدة	20	17	24
إجمالي التكاليف المباشرة	50	37	49
تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة	126	72	22,50
إجمالي تكلفة إنتاج الوحدة لكل منتج	176	109	71,5

4. حساب الفرق في تكلفة الإنتاج بين الطريقتين

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة ABC التكاليف على أساس الأنشطة	120 دج	80 دج	100 دج
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف الحقيقية	176 دج	109 دج	71,5 دج
الفرق	- 56	- 29	+ 28,50

5. حساب سعر البيع وفق الطريقتين

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	120 دج	80 دج	100 دج
هامش ربح 25 / من تكلفة الإنتاج	30	20	25
سعر البيع (تكلفة إنتاج + هامش الربح الوحدة الواحدة)	150	100	1125
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف الحقيقية	176 دج	109 دج	71,5 دج
هامش ربح 25 / من تكلفة الإنتاج	44	27,5	17,875
سعر البيع (تكلفة إنتاج + هامش الربح الوحدة الواحدة)	220	136,5	89,375

6. التقرير المقدم إلى مدير المؤسسة

الملاحظات :

هناك إختلاف بين الطريقتين ( طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف على أساس النشاط ABC) في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعتبر طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC أكثر دقة .

تكلفة المنتج (س) حسب المدخل التقليدي 176 دج للوحدة ، تكلفة المنتج (س) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 120 دج.

تكلفة المنتج (ص) حسب المدخل التقليدي 100 دج للوحدة ، تكلفة المنتج (ص) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 80 دج.

إذا إتبعنا المؤسسة المدخل التقليدي فإن هذين المنتجين (س) و (ص) يسعر بقيم كبيرة قد لا يقبلها السوق التنافسي مما يعرض المنشأة لخسائر كبيرة نتيجة عن الإنخفاض الشديد في المبيعات.

أسعار غير تنافسية	136,5 دج	220 دج	سعر البيع (تكلفة إنتاج + هامش الربح الوحدة الواحدة) التكاليف الحقيقية
-------------------	----------	--------	--

أسعار تنافسية	100 دج	150 دج	سعر البيع (تكلفة إنتاج + هامش الربح الوحدة الواحدة) ABC
---------------	--------	--------	--

وعلى العكس من المنتج (ع) تكلفته وفقاً للمدخل التقليدي 71,5 دج للوحدة ، تكلفة المنتج (ع) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 100 دج .

إذا إتبعنا المؤسسة المدخل التقليدي سوف يتم تسعير المنتج (ع) أقل من تكلفته الحقيقية مما يعرض المؤسسة لخسائر كبيرة .

	71,5 دج	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف الحقيقية
سعر البيع بالتكلفة الحقيقية أقل من	89,375 دج	سعر البيع (تكلفة إنتاج + هامش الربح الوحدة الواحدة) التكاليف الحقيقية
تكلفة الإنتاج بطريقة ABC	125 دج	سعر البيع (تكلفة إنتاج + هامش الربح الوحدة الواحدة) ABC

## الوحدة الرابعة : التسعير في المدى الطويل وتكلفة الهدف

أولاً:العوامل المؤثرة على قرار التسعير

5. العملاء .

6. المتنافسون .

7. التكاليف .

ثانياً: المدى الزمني وقرارات الاسعار

1. التكاليف والأسعار في المدى الطويل

2. التكاليف والتسعير في المدى القصير

ثالثاً:التكلفة المستهدفة المفهوم ، النشأة والتطور

1. خصائص التكلفة المستهدفة

2. المقارنة بين نظم التكلفة المستهدفة وأنظمة التكاليف التقليدية

3. مبادئ التكلفة المستهدفة

4. طرق قياس التكلفة المستهدفة

5. مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة

أمثلة تطبيقية

### الأهداف التعليمية للوحدة

بعد دراسة هذه الوحدة يتمكن الطالب من :

— التعرف على مكونات التكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه؛

— محاولة إثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف

— إبراز دور التسعير لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة.

— إبراز أهمية وفوائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه في زيادة فاعلية قرارات التسعير .

## التسعير في المدى الطويل وتكلفة الهدف

قرارات التسعير هي قرارات ادارية عما يجب أن تحصل عليه الشركة مقابل تقديمها للمنتجات و الخدمات للغير ، و تؤثر هذه القرارات على المنتجات المباعة و من ثم إيرادات المنتجات ، ولتضخيم الدخل التشغيلي تقوم الشركة بإنتاج و بيع الوحدات بحيث يزداد الإيراد من بيع وحدة إضافية عن تكاليف إنتاجها ، وعلى ذلك تختلف العمليات الحسابية لتكاليف المنتج حسب المحتوى المكون للإنتاج و حسب الوقت الذي تنتج فيه ، و يلاحظ أن الفهم الجيد لكل من أشكال سلوك التكاليف ، و مسببات التكاليف و مفهوم الملائمة السابق مناقشتهم في الفصول السابقة هم مفتاح قياس تكاليف المنتج ، و سوف نشرح في الجزء التالي كيف يقدم المدير بتقييم الطلب عند مختلف الأسعار و إدارة التكلفة في سلسلة القيمة و خلال دورة حياة المنتج للوصول الى الربحية .

### أولاً: العوامل المؤثرة على قرار التسعير

سعر المنتج أو الخدمة هو ناتج التفاعل بين الطلب على السلعة او الخدمة و عرضها و على ذلك يجب ان تعتمد قرارات التسعير دائماً على الطلب و الزمن المتوقعين و هنا يمكن القول انه توجد 3 عوامل مؤثرة على الطلب و الوحدة و هم العملاء و المنافسون و التكاليف<sup>1</sup> .

1. العملاء : يؤثرون على الأسعار من خلال تأثيرهم على الطلب و على الشركة ان تقوم دائماً بفحص قرارات التسعير من خلال رؤية العملاء ، فقد يؤدي السعر العالي الى رفض العملاء لمنتج الشركة و اختيار المنتج المنافس.
2. المنافسون : يجب على كل شركة أن تأخذ في اعتبارها مواقف و اعمال المنافسين في المنتجات البديلة للمنافسين تؤثر على الطلب و تدفع المشروع الى تخفيض اسعاره ، و المنافسون يستطيعون تخطي الحدود الدولية و لذلك يتأثر السعر بالتذبذبات في معدلات استبدال العملة فنقص القدرة الشرائية للمنتج يؤثر على سعر المنتج عند تصديره الى دولة أخرى .
3. التكاليف : تؤثر على الأسعار لأنها تؤثر على العرض حيث أن التكلفة هي جزء نسبي من السعر .

### ثانياً: المدى الزمني وقرارات الاسعار

تتعلق معظم قرارات التسعير اما بالزمن القصير او بالزمن الطويل ، و لقرارات الزمن القصير مدى زمني اقصر من سنة واحدة و تسجل قرارات مثل تسعير الأوامر الخاصة التي تتم لمرة واحدة دون أي تأخير على المدى الزمني الطويل ، أما القرارات طويلة الأجل فمداها الزمني أطول من سنة واحدة يشمل تسعير المنتج في السوق الرئيسي حيث يوجد اساس للسعر و يتأثر قرار التسعير في الزمن الطويل يعاملين هما :

- التكاليف الغير مناسبة لقرارات التسعير قصيرة الأجل مثل التكاليف الثابتة لا يمكن أن تتغير و غالباً ما تكون ملائمة للزمن الطويل .

<sup>1</sup>. ثناء قباني : مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية ، الدار الجامعية بالإسكندرية ، الطبعة الأولى 2006 ، ص: 460.

- هوامش الربح في قرارات التسعير المدى الطويل و التي يجب أن تحقق عائدا مناسباً على الاستثمار.

### 1. التكاليف والأسعار في المدى الطويل :

يلاحظ أن قرارات التسعير في المدى القصير هي استجابة للطلب و الوحدة في ظروف المدى القصير ، و لكنها لا تمثل اساس العلاقة مع العملاء في المدى الطويل ، فالمشتري عموماً يفضل الاستقرار و الأسعار المتوقعة على مدى فترة زمنية ممتدة ، و يؤدي السعر المستمر الى تقليل الحاجة الى تعديل أسعار الموردين كما أنه يطور التخطيط و يبني علاقة جيدة بين البائع و المشتري ، للوصول الى سعر مستقر و الحصول على عائد على المدى الطويل ، يجل أن تعرف الشركة تكاليفها (خلال المدى الطويل) للمنتجات التي توردتها للعملاء .

### 2. التكاليف و التسعير في المدى القصير :

يمكن توضيح ذلك من خلال المثل التطبيقي الموالي<sup>1</sup> :

مثال تطبيقي : لدى شركة الشاي منبع طاقتته الانتاجية الشهرية مليون علبة شاي كل علبة 24 كيلوغرام و يبلغ الانتاج و المبيعات 600.000 علبة شهرياً و يبلغ سعر البيع 90 دج ، و يلاحظ أن كلا من التكاليف البحث و التطوير و تكاليف خدمة العملاء ضئيلة و يمكن تجاهلها ، و تتغير التكاليف المتغيرة حسب عدد وحدات المخرجات ، و المبيعات تساوي الانتاج ، و فيم يلي بيانات التكاليف المتغيرة للوحدة و التكاليف الثابتة للوحدة (معتمدة على كمية الإنتاج 600.000 وحدة شهرياً):

تكاليف صناعية	تكاليف متغيرة الوحدة	تكاليف ثابتة لوحدة	التكاليف المتغيرة و الثابتة الوحدة
تكاليف خام مباشرة ات	7 دج	--	7
تكاليف تغليف	18 دج	--	18
تكاليف عمالة	4	--	4
صناعية مباشرة			
تكاليف صناعية	6	13	19
غير مباشرة			
اجمالي التكاليف الصناعية	35	13	48
تكاليف تسويق	5	16	21
تكاليف توزيع	9	8	17
اجمالي تكاليف المنتج	49	37	86

<sup>1</sup>. ثناء قباني : مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية ، الدار الجامعية بالإسكندرية ، الطبعة الأولى 2006 ، ص-ص:461-464.

وقد طلبت شركة الجوهرة من شركة الشاي و من شركتين أخرتين تزويدها بـ 250.000 علبة شاي شهريا لمدة الأربع شهور القادمة و فقط بعد هذه الفترة تقوم شركة الجوهرة بتصنيع و بيع الشاي الذي تنتجه و من وجهة نظر شركة الشاي لا يؤثر القبول أو الرفض على الإيرادات (الوحدات المباعة أو سعر البيع) من المبيعات الحالية .

و من وجهة نظر التكاليف الصناعية فإن الشاي الذي تنتجه شركة الجوهرة يطابق تماما الشاي الذي تنتجه حاليا شركة الشاي ، فإذا قامت شركة الشاي بإنتاج إضافي مقداره 250.000 وحدة سوف يستمر مبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الحالي (7800.000 ج شهريا) ، بالإضافة الى مبلغ اضافي لدى شركة الشاي مقداره 300.000 ج في التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة (تكاليف خامات 100.000 ج و تكاليف تعديل العمليات الانتاجية 200.000 ج شهريا) ، ولا توجد أي تكاليف اضافية للبحث و التطور و التصميم و التسويق و التوزيع و خدمات العملاء ، وتعلم شركة الشاي أن السعر الذي يزيد عن 45 ج يكون سعرا غير منافس لأن أحد المنافسين لديه طاقة عاطلة و يرغب في الحصول على عرض شركة الجوهرة .

**ما هو السعر المتنافس الذي تباع شركة الشاي به 250.000 وحدة وهي كمية العقد ؟**

يوضح الشكل (1-7) تحليل التكاليف الملائمة الشهرية باستخدام المفاهيم المستخدمة بالفصل السابق ، و تشمل التكاليف الملائمة كل التكاليف الصناعية التي سوف في الاجمالي اذا تم الحصول على الأمر الخاص . و التكاليف الملائمة هي كل التكاليف الصناعية المتغيرة المباشرة و غير المباشرة زائد تكاليف الخامات ال إضافية و تكاليف تعديل العملية الإنتاجية و المتعلقة بهذا الأمر ، أو التكاليف الثابتة الحالية فهي غير ملائمة لأنها سوف لا تتغير إذا تم قبول الأمر الخاص .

أما تكاليف الخامات الإضافية و تكاليف تعديل العملية الانتاجية 300.000 جنيه شهريا للأمر الخاص فهي تكاليف ملائمة لأنها سوف تحدث فقط اذا تم قبول الأمر الخاص ، و لا تتأثر كل التكاليف غير الصناعية اذا تم قبول الأمر الخاص و بذلك تكون غير ملائمة .

وتبلغ التكاليف الملائمة لإنتاج الأمر الخاص 250.000 وحدة مبلغ 9050.000 ج (أو 36.2 ج للوحدة) حسب ما يوضحه الشكل (1-7) و بذلك يكون أقل سعر للوحدة هو 36.2 ج و اذا زاد السعر عن 36.2 للوحدة فإن ذلك يؤدي الى زيادة الربحية في المدى القصير .

وكمثال على ذلك فإذا كان السعر 40 ج للوحدة فإن ذلك سوف يضيف مبلغ 950.000 ج للدخل التشغيلي الشهري لشركة الشاي  $(36.2-40) * 250.000 = 950.000$  ج ، و يلاحظ مرة أخرى أن تكلفة الوحدة مضللة فالجدول السابق يوضح اجمالي التكاليف الصناعية 48 ج للوحدة ، و في هذه الحالة يكون على

شركة الشاي رفض العرض الخاص 40 ج للوحدة لأنه يعطي خسارة مقدارها 8 ج للوحدة ، و الواقع أن اجمالي التكاليف الصناعية للوحدة تكل تكاليف ثابتة مقدارها 13 ج للوحدة ، هذه التكاليف غير ملائمة للعرض الخاص .

ويلاحظ أنه يجب على شركة الشاي أن تأخذ في اعتبارها السعر بالاضافة الى عامل المنافسين ، و كمثال اذا علمت شركة الشاي أن المنافس سوف يقبل 39 ج سعرا للوحدة فهنا يجب على شركة الشاي أن تقبل 38 ج سعرا للوحدة و هذا يضمن لها زيادة الدخل التشغيلي بمقدار 450.000 ج  
<36.2-38> \* 250.000 <250.000 > للأمر الخاص ، و عموما على شركة الشاي أن تحاول الحصول على سعر وحدة أعلى من 36.2 بقدر الإمكان بحيث يكون السعر اقل من أسعار المنافسين .

و الآن افترض أن شركة الشاي تعتقد أن شركة الجوهرة سوف تباع وحدات الأمر الخاص الى نفس السوق و لكن بسعر أقل من سعر الشاي ، و افترض أيضا أن العملاء لا يفرقون بين مذاق الشاي لكل من الشركتين حيث أنهما متماثلان و انهم سوف يشترون حسب سعر الوحدات المعروضة فقط ، هنا اذا قامت شركة الشاي بتخفيض سعر الانتاج لشركة الجوهرة ، هنا يجب أن تضاف خسارة الايرادات نتيجة البيع الى شركة الجوهرة .

يلاحظ أن مثال شركة الشاي يشمل وجود طاقة عاطلة لدى الشركة و بذلك يمكن القول أن قرار التسعير في المدى القصير يرمز على تحديد اقل سعر يحقق أرباحا من الأمر الخاص .

#### شكل (1-7) التكاليف الشهرية الملائمة لشركة الشاي

حالة أمر توريد خاص في المدى القصير لعدد 250.00 وحدة .
خدمات مباشرة (250.000 وحدة * 7 ج ) 1.750.000
تعبئة (250.000 وحدة * 18 ج ) 4.500.000
عمالة صناعية مباشرة (250.0000 وحدة * 4 ج ) 1.000.000 .
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة (250.000 وحدة * 6 ج ) 1.500.000 .
تكاليف صناعية عبلا مباشرة ثابتة
خامات اضافية 100.000
تكاليف تعديل العملية الصناعية 200.000
اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة 300.000
اجمالي التكاليف الملائمة 9050.000

تكاليف ملائمة لكل وحدة 9.050.00 ج / 250.000 وحدة = 36.2 ج .

### ثالثا: التكلفة المستهدفة المفهوم ، النشأة والتطور

إن أسلوب التكلفة المستهدفة أو ما يسمى في بعض المراجع بتكلفة الهدف، هو أحد الأساليب الحديثة في تحديد التكلفة، وله أهمية بالنسبة للمؤسسات سواء من ناحية المنتج أو السوق لذلك وجب على المؤسسات أن تفكر في عرض وتقديم المنتج الملائم بالسعر الملائم لتحقيق رغبة العملاء والمستهلكين.

قد بدا ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد ان 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهه تلك الصناعة.

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال اليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويتكون من اقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الالكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد ان معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب . كما ان أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشئ الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لإسلوب تحديد التكاليف المستهدفة<sup>1</sup>.

من خلال التصفح في العديد من المراجع يمكن رصد أهم التعريفات للتكلفة المستهدفة:

— " إن التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف<sup>2</sup>.

— التكلفة المستهدفة إنها 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

<sup>1</sup> منتديات محاسبة دوت . نت ، أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف على الموقع: [infotechaccountants.com/topic](http://infotechaccountants.com/topic)  
<sup>2</sup> ثناء علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة تحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص

المرحلة في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية لها ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء.<sup>1</sup>

— كما يقصد بالتكلفة المستهدفة تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن وصول إلى السعر المستهدف تحقق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:<sup>2</sup>

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدفة

نستنتج أن التكلفة المستهدفة هي تكلفة تقديرية تمزج بين تكاليف الإنتاج وتسويق المنتج وذلك للوصول إلى تحديد السعر المستهدف، بمعنى تحقيق هامش ربح مرغوب فيه.

تؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت مؤسسة الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963 ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات.<sup>3</sup> يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيق ما يلي:

- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة.
- العمل على خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لأعلى تكلفة في دورة حياة المنتج.
- العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنظمة على أحد أهم الأهداف الإستراتيجية.
- يساعد في تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج وتكلفة المنافسين.
- المساعدة في خلق مستقبل تنافسي للمنظمة نظرا لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء.
- المساعدة في تحقيق الربح المخطط للمنظمة وأيضا في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج.
- يعمل على إشباع رغبات وإحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة في توقيت ملائم.
- تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها بدءا بتخطيط المنتج وانتهاء بالتخلص منه، وأيضا بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معا.<sup>4</sup>

#### 1. خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص من أهمها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، 2015، ص 11.  
<sup>2</sup> أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 335.  
<sup>3</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: إدارة أعمال، 2007، جامعة الحاج لخضر - باتنة- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص: 38.  
<sup>4</sup> محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 336- 337.

- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها.

- أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء جديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيرا على تحليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة من ذلك.

- يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.

- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج.

- ينمي روح التعاون والإبتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.

- يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الإختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن البعض بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية يعتبر المنتج جاهزا صناعيا و فقط يتم الإستعداد لشراءه وترويجه وبيعه.

- هو نظام ينبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز الإنتاج في حدودها.

## 2. المقارنة بين نظم التكلفة المستهدفة وأنظمة التكاليف التقليدية

يمكن تمثيل أهم الفروق بين نظام التكلفة المستهدفة وأنظمة التكلفة التقليدية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1) المقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف التقليدية:

معايير المقارنة	نظام التكلفة التقليدية	نظام التكاليف المستهدفة
1. العامل المتحكم	التكلفة	السعر
2. معادلة القياس	التكلفة = الريج + السعر	السعر - الريج = التكلفة
3. أسلوب تصميم المنتج	الهندسة المتتالية	الهندسة المتزامنة
4. البيئة الصناعية	تقليدية	حديثة
5. دورة حياة المنتج	طويلة	قصيرة
6. التكنولوجيا	بسيطة	عالية
7. المنافسة	ضعيفة	شديدة وحادة

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، 2002، ص-ص: 38-39.

متكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج	داخلية أثناء الإنتاج	8.سلسلة القيمة
الإهتمام بالسوق التنافسي	إهمال إعتبارات السوق	9.تخطيط التكلفة
خفض التكلفة في مرحلة التصميم	خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع	10.مراحل خفض التكلفة
التغذية الممتدة قبل حدوث التكلفة	التغذية العلمية بعد حدوث التكلفة	11.أسلوب التغذية
تؤثر 80% من إجمالي التكاليف	تؤثر على 20% من إجمالي التكاليف	12.القرارات المصححة
تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة	لا تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة	13.رغبات المستهلك
إدارة التكلفة من المنظور	قياس ورقابة التكلفة والترشيد	14.الهدف
الإستراتيجي	القرارات في مرحلة التشغيل	15.فريق العمل
فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة	محاسبة التكاليف	16.العاقبة بالموردين والعملاء
رئيسية وأساسية	ثانوية وهامشية	17.الأدوات المساعدة
تحليل الميزة التنافسية، هندسة القيمة،	تحليل التعامل، التحليل التفاضلي	18.مداخل القيمة
تحليل تكاليف الوظائف.	للتكلفة مراكز التكلفة	
جداول التكلفة، تحليل العوامل	مدخل القيمة المضافة الذي يتركز على	
المحركة للتكلفة	مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين	
مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على	بالقيمة المدفوعة للموردين	
مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة		
داخل وخارج المنظمة.		

المصدر: عبد الفتاح محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص 347-348.

### 3. مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة ستة مبادئ أساسية وهي كالآتي:<sup>1</sup>

- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج وي طرح الربح المستهدف من السع للحصول على التكلفة المستهدفة الذي يجب تصنيع المنتج في حدوده.
- التركيز على العملاء: حيث أنه لا بد من الإهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، السعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.

<sup>1</sup> حنان سليمان العماري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق سلوك التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد 47-61، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية جامعة مصراته، ليبيا، 2019، ص-ص: 59-60.

- التركيز على عملية التصميم: في هذا السياق يتم تأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم تغيرات هندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وأقل زمن لإطلاق منتج جديد في السوق.
  - فرق عمل متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل لتنوع الإختصاصات ومختلف إدارات الشركة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج وجدولة الإنتاج، تجهيز وإدارة التكلفة.
  - دورة حياة التكاليف: ينبغي التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة على أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الإعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً لتكلفة التخلص منه بعد إنتهاء الغرض من استخدامه.
  - توجيه سلسلة القيمة: بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة الشركة على تحديد فرص تقليل التكلفة.
4. طرق قياس التكلفة المستهدفة:

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى إختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة، ولعل الشائع من هذه الطرق ما يلي:

1.5 طريقة الإضافة: يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما يرغبه ويرتضيه المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة بمكونات وأجزاء منتجاتها المتشابهة<sup>1</sup>.

2.4 طريقة معدل تخفيض التكلفة: تقوم فكرة هذه الطريقة في تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، ويمكن تطبيق هذه الطريقة على خدمات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومات عن التكاليف، أو في حال قيام المصرف بتقديم خدمات متشابهة إلى جد كبير لتلك الخدمات التي يتم تقديمها وفقاً لهذه الطريقة فإن:<sup>2</sup>

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف الحالية} - (\text{معدل التخفيض المستهدف} \times \text{التكاليف الفعلية})$$

3.4 طريقة الخصم (الطرح): في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتماداً

<sup>1</sup> محمد العشاوي، محاسبة التكاليف المنظورين (التقليدي والحديث)، مرجع سبق ذكره، ص: 349 .  
<sup>2</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة لنيل مذكرة لماجستير، تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص: 37.

على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف حيث:

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

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً حيث تطبق في الكثير من 85 من الشركات اليابانية ويعزي ذلك إلى أنها:

- عكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعليه وعلى التكلفة، وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العمل بدفعة وعلى الربح الذي ينتظره المسكرون والمساهمون.

تعتبر مدخلا من مدخل من مداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاماً مفتوحاً.<sup>1</sup>

5. مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة ومشاكلها.

- مزايا التكلفة المستهدفة:

للتكلفة المستهدفة مزايا كثيرة ومتنوعة نذكر منها ما يلي:

- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد تكلفة المنتج للمستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع التسوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج الحالية.

- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل، مما يضمن للشركة الاستمرار في السوق.

- يركز على دراسة البيئة الخارجية للشركة في رغبات واحتياجات العميل، وموصفات وخصائص المنتج وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن تحديد الميزة التنافسية للشركة.

- تحقيق أهداف الإدارة من خلال تحقيق الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.

- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.

- يؤدي إتباع هذا الأسلوب إلى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المواد يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما بعد المنظمة والموردين معاً، يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة إلى الموردين.

- يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دور حياة المنتجات.

- يعمل على تنمية وروح الفريق، حيث لا يمكن تبني هذا الأسلوب إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> دوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009، ص: 212.

<sup>2</sup> حنان سليمان العماري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 50.

## - عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن تدرج بعضها منها فيما يلي:<sup>1</sup>

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال.
- مشكل يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على الوظائف المنتوج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.
- مجدت الكثير من المؤلفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستنادا لأبحاث يابانية يلاحظ لحد الآن نشوء مشاكل من استعمالها، وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا تبقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتهي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة?<sup>2</sup>

### مثال تطبيقي 1:

مؤسسة "عبد الحكيم" قررت صنع وبيع نوع جديد من الدرجات و التي تتكون من أربعة مكونات وهي M1-M2-M3-M4، و بعد دراسة السوق، كان سعر البيع يقدر بـ 1500 دج، و الهامش المتوقع من هذا المنتج هو 30% من سعر البيع.

حصة المكون من التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة هي:

$$M1: 10\%، M2: 35\%، M3: 27\%، M4: 28\%.$$

المطلوب: حساب التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج، و حساب التكلفة المستهدفة لكل مكون.

### الحل:

- التكلفة المستهدفة الكلية للعبة: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - الهامش المتوقع

$$= 1500 - (0,30 \times 1500) = 1050 \text{ دج}$$

- التكلفة المستهدفة لكل مستلزم أو مكون :

$$M1 * = 1050 \times 10\% = 105 \text{ دج}$$

$$M2 * = 1050 \times 35\% = 367,5 \text{ دج}$$

<sup>1</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 124 - 125.

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 124 - 125.

$$* M3 = 1050 \times 27\% = 283,5 \text{ دج}$$

$$* M4 = 1050 \times 28\% = 294 \text{ دج}$$

$$* \text{التكلفة المستهدفة المنتوج} = 1050 \text{ دج}$$

وبعدھا يتم المقارنة التكلفة الحقيقية للمنتوج مع التكلفة المستهدفة، و نجعلها هدفا لتقليص الفجوة بينهما ( أي بين ت المستهدفة و التكلفة الحقيقية).

### مثال تطبيقي 2:

شركة calculateur تصنع الآلات الحاسبة حيث لديك المعلومات التالية:

سعر البيع المستهدف للآلة الحاسبة الواحدة هي: 140 دج

حجم المبيعات السنوي المتوقع من الآلات الحاسبة يقدر بـ: 100.000 وحدة

أرادت المؤسسة تحقيق 24% كهامش ربح على المبيعات

المطلوب: حساب التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من الآلات الحاسبة؟

### الحل:

$$- \text{إجمالي الإيراد المستهدف} = 140 \times 100.000 = 14.000.000 \text{ دج}$$

$$- \text{إجمالي الربح المستهدف} = 14.000.000 \times 24\% = 3.360.000 \text{ دج}$$

$$- \text{الربح المستهدف للوحدة} = 3.360.000 \div 100.000 = 33,60 \text{ دج}$$

$$- \text{التكلفة المستهدفة للوحدة} = 140 - 33,60 = 106,4 \text{ دج}$$

الوحدة الخامسة : لوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن)

أولاً: لوحة القيادة ،

1. المفهوم ، النشأة والتطور
2. خصائص لوحة القيادة
3. الشكل العام للوحات القيادة
4. عرض لوحات القيادة

ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن

5. المفهوم ، النشأة والتطور
6. أهداف بطاقة الأداء المتوازن

### الأهداف التعليمية للوحدة

بعد دراسة هذه الوحدة يتمكن الطالب من :

— التعرف لوحة القيادة وإعطاء فكرة عامة عن مكوناتها؛
— التعرف بطاقة الأداء المتوازن وإعطاء فكرة عامة عن مكوناتها
— تبيان أهمية لوحة القيادة والأداء المتوازن في عملية مراقبة التسيير

### الوحدة الخامسة : لوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن)

تستخدم لوحة القيادة التي تعتبر " وسيلة تجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية المناسبة للمسؤولين لقيادة أداء النشاط الذي يمارسونه إضافة إلى بطاقة الأداء المتوازن التي ظهرت سنة 1990 من طرف كل

من ، Robert Kaplan et David Norton وعن طريق مقال لهما عن هذه الأداة سنة 1992 ، في دراسة بعنوان " قياس أداء مؤسسات المستقبل"، والتي عرفت على أنها: "مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا صورة سريعة وشاملة عن الأعمال، والتي تشمل المقاييس المالية التي تخبر عن نتائج الأنشطة المحددة مسبقا. وتكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل، العمليات الداخلية، الإبداع وتحسين أنشطة المؤسسة"، تركز هذه الأداة على استخدام أربع محاور ممثلة في: المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية و محور التعلم والنمو.

### أولا: لوحة القيادة ، المفهوم ، النشأة والتطور

إن لوحة القيادة أهمية خاصة باعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسات في المدى القصير وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات.

لقد ظهرت لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المنظمة، ذلك بمقارنة النسب المحصل عليها مع النسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948 ، وكان معمولا به من طرف المنظمات التي تقوم على نظام التسيير التقديري، وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من " جداول التسيير "إلى " جداول المراقبة "ثم إلى " لوحة القيادة، نشأت لوحات القيادة في فرنسا في بداية الثمانينات نتيجة لحاجة المسؤولين العمليين إلى أداة تسيير تختلف عن تلك التي كانت سائدة من قبل والتي أصبحت غير كافية وتتسم بالتأخر، الأمر الذي جعلهم يبادرون إلى البحث عن أنظمة جديدة تحكم أعمالهم اليومية، كما عمل ظهور الإعلام الآلي الشخصي في سنوات الثمانينات على زيادة فرص استعمال لوحات القيادة<sup>1</sup>.

- إن تعبير لوحة القيادة هو تعبير مقتبس حيث ينظر إلى المؤسسة وكأنها جهاز يتم تسييره، مثل ما هو عليه الحال في جهاز سيارة مقود ولوحة تبين كيفية تسييره، وتشير إلى ما يجب إجراؤه لغرض الانطلاق وزيادة السرعة والدوران والتوقف واستعمال الإشارات وغيرها<sup>2</sup>.

- ويمكن تعريفها على أنها عبارة عن وثيقة شاملة تجمع عدة مؤشرات حول محاور التسيير الأساسية الموجهة لمسؤول معين قصد مساعدته في قيادة نشاطه، هذه المؤشرات ليست فقط كمية ولكن قد تكون نوعية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. يحيواي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه ، 2008-2009 كلية في العلوم الاقتصادية، شعبة تسيير المؤسسات، جامعة باتنة، الجزائر، ص:184.

<sup>2</sup> - خالص صافي صالح، رقابة تسيير مؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 274.

- وتعرف أيضا لوحة القيادة على أنها مجموعة من المؤشرات التي تسمح للمسؤولين بإعطائهم معلومات ذات مدلول موجهة لقيادة أنشطتهم.

- كما يمكن القول أيضا أنها تجميع منظم للمعلومات التي تسمح للمسير وبشكل سريع بمعرفة ما إذا كان سير نشاط المؤسسة وأجهزتها الرئيسية هو نفسه ما تم تقديره وتخطيطه ووضع الانحرافات المحتملة له وتوضيحها.

### 1. خصائص لوحة القيادة:

من بين أهم خصائص لوحة القيادة نوجزها في النقاط التالية:

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- والجدول التالي يوضح أهم خصائص لوحة القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى.

جدول رقم : خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية التقليدية

الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير	لوحات القيادة التسييرية
- معلومات مالية بحتة	- تتضمن معلومات غير مالية (نوعية)
- مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة	- إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة.
- محتواها معياري لكل المسؤولين	- محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين.
- عرض المعلومات يكون في العموم شهريا	- عرض المعلومات فيها يتماشى مع النشاط اليومي للمسؤولين
- معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية.	- معطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل.
- تمثيل البيانات يكون معقدا.	- تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال.
- تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها.	- سرعة في القراءة، والتحليل.
- صعوبة في تطوير هذه الأدوات.	- مرنة وقابلة للتحديد والتعديل.
- بطيء في تحصيل المعلومات (يوم + 10 إلى يوم + 25)	- سرعة في تحصيل المعلومات (يوم + 1 إلى يوم + 3)

Source : H Loning, OP cit, Page : 146

2. الشكل العام للوحات القيادة: أغلب لوحات القيادة الحالية تحتوي على أربع مناطق تظهر في الجدول الموالي.

<sup>1</sup> - بلهاشمي جيلالي طارق، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي، ماجستير غير منشورة، جامعة البليدة الجزائر، 2006، ص: 83.



وهي تعيينات معينة مثل الأسهم أو إشارات ملونة تظهر حالة المؤشر (تنبئ بوجود انحراف من خلال اللون الأحمر إذا كان غير ملائم، وباللون الأخضر إذا كان ملائماً مثلاً)، ويمكن أيضاً أن تكون إشارات ضوئية على شاشة الحاسوب فإن أضواء أعلنت عن وجود حالة غير عادية. تسمح هذه الرموز بالتركيز على المستعجل والضروري<sup>(1)</sup> تستعمل لوحة القيادة في المؤسسة لتكملة الأنظمة المحاسبية التقليدية، فهي تعمل على توفير معلومات آنية تشغيله بشكل مبسط وملخص يسمح للمسؤول بمتابعة إنجازاته، كما تسمح بخلق تواصل رأسي وأفقي مختلف المراكز في المؤسسة، وتستند عملية تصميم نظام لوحات القيادة إلى ضرورة إتباع خطوات أساسية في ذلك أهمها: تحديد المتغيرات الأساسية المتحركة في إستراتيجية وأهداف المؤسسة، إضافة إلى اختيار المؤشرات المناسبة وطرق عرضها، وتوفير نظام معلومات قادر على توفير المعلومات بشكل ملائم وسريع، كما يجب تحسين المسؤولين والأفراد في المؤسسة بأهمية هذه الأداة كي لا تواجه بالرفض والإهمال، وبالنسبة لمساهمة لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير فإنها تساعد على التطبيق الجيد لإستراتيجية المؤسسة من خلال متابعة تحقيق الأهداف بشكل مستمر ودوري مما يسمح بالوقوف على أهم الانحرافات ثم تحليلها وشرح أسبابها وانتهاء باتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

## ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن

### 1. المفهوم النشأة والتطور:

بطاقة الأداء المتوازن التي ظهرت سنة 1990 من طرف كل من Robert Kaplan et David Norton و عن طريق مقال لهما عن هذه الأداة سنة 1992 ، في دراسة بعنوان "قياس أداء مؤسسات المستقبل"، والتي عرفت على أنها: "مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا صورة سريعة وشاملة عن الأعمال، والتي تشمل المقاييس المالية التي تخبر عن نتائج الأنشطة المحددة مسبقاً. وتكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل، العمليات الداخلية، الإبداع وتحسين أنشطة المؤسسة"<sup>2</sup>.

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت لهذه الأداة ويمكن إبراز أهمها فيما يلي:

<sup>1</sup> - أ.مقدم وهيبية، دور لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء الموارد البشرية، بحث، جامعة مستغانم، الجزائر، دون سنة نشر، ص: 4.

<sup>2</sup> . R.Kaplan ،D.Norton "The balanced scoreraad, measures that drive performance ",Harvard business review, Jan- Feb, 1992, P. 70

- بطاقة الأداء المتوازن هي "نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية"<sup>1</sup>

- عرفها كل من R.Kaplan & D.Norton بأنها "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرؤية في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في إنجاز الأعمال، ووضع إستراتيجية الأعمال واتصال الإستراتيجية بالأعمال، والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف المنظمة"<sup>3</sup>.

- هي "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة"<sup>2</sup>.

## 7. أهداف بطاقة الأداء المتوازن:

يهدف استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي 2 :

- تهدف البطاقة للربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الإستراتيجية على المدى الطويل؛
- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية؛
- تهيئة الإطار العملي لترجمة الإستراتيجية إلى مفاهيم تنفيذية؛
- تطوير منهج تكاملي بين الإستراتيجية والعمليات؛
- تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الإستراتيجية لكافة العاملين؛
- دعم التواصل بين الإستراتيجية وتنفيذ العمليات والتأكد من توافر المتطلبات؛
- تعزيز ومساندة الفوائد المبدئية المتحققة من الإستراتيجية؛
- توحيد وتقوية الاتصال بين الأطراف ذوي المصلحة في المنظمة؛
- إدخال الاستدامة (البعد البيئي) في العمليات التشغيلية للمنظمة؛
- تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى جعل المؤسسات قادرة على متابعة ليس فقط النتائج المالية، ولكن كذلك قيادة: نمو الكفاءات والحصول على موارد غير ملموسة.

كل هذه الأهداف الواجب قيامها لكل محور من المحاور الأربعة التالية :

<sup>1</sup> . R.Kaplan ،D.Norton، "The balanced scorered, measures that drive performance ",Harvard business review, Jan- Feb, 1992, P. 71

<sup>2</sup> . عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن، المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجي، الفصل الأول الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن ، موقع: <http://www.elmaghrby.com/usearche/3.doc>

- المحور المالي : اقترحا ثلاث أنواع رئيسية من أهداف الأداء النمو، تنوع رقم الأعمال وتدنئة التكاليف؛
- محور العملاء: اقترحا خمس مناطق قياس عامة تتمثل في الحصص السوقية، حفظ حقوق العملاء، اكتساب عملاء جدد مردودية كل قطاع؛
- محور العمليات الداخلية: الإنتاج، خدمات ما بعد البيع والجودة؛

## الوحدة السادسة : دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح CVP في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد

أولاً: مبدأ الطريقة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح

2. مفهوم الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة

3. تغطية الأعباء الثابتة بالهوامش

ثانياً: استعمالات طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير

4. عتبة المردودية

5. طرق حساب عتبة المردودية

6. حدود عتبة المردودية

ثالثاً: التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار

رابعاً: دراسة تغيرات شروط الاستغلال

### الأهداف التعليمية للوحدة

بعد دراسة هذه الوحدة يتمكن الطالب من :

— الإطلاع على العلاقة بين التكلفة ، الحجم والربح؛
— معرفة سلوك التكاليف؛
— تعلم أسلوب التفاضل في تحديد الهوامش والنتيجة؛
— معرفة مختلف الطرق لحساب عتبة المردودية؛
— القيام بالتقديرات المستقبلية في حالة عدم التأكد.

## الوحدة السادسة : دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد

مقدمة:

من بين وأهم إستعمالات تحليل سلوك التكاليف هو نموذج CVP ، والذي يعتبر نموذج تخطيطي الأهداف المؤسسة المستقبلية والمتعلقة بتحقيق النتائج المستهدفة، وكذا متطلبات تحقيق هذه النتائج. ويعتبر نموذج CVP من الأدوات الهامة التي يستخدمها المديرون، إذ أنه يساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط و أرباح المنظمة التي تسعى إلى تحقيقها

مفهوم تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح هو دراسة آثار التغيرات في التكاليف وحجم النشاط على أرباح المؤسسة، وبالتالي يعتبر أداة مهمة للمديرين والتي تساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة، حجم النشاط والربح، وذلك بالتركيز على العلاقات بين العناصر الخمسة

1 أسعار البيع؛

2 حجم أو مستوى النشاط

3 التكلفة المتغيرة الوحودية؛

4 إجمالي التكاليف الثابتة

5. توليفة المنتجات المياعة

تبدأ دراستنا لتحليل CVP من حيث الإنهاء من دراسة سلوك التكاليف وتحديد معادلتها في بداية هذه المحاضرة وذلك بعد التطرق للهامش على التكلفة المتغيرة  $\text{marge sur cout variable}$  أو ما يعرف بها من المساهمة  $\text{contribution marginale}$

أولاً:مبدأ الطريقة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح

1. مفهوم الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة

أ- مفهوم الأعباء المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة وتتكون من أعباء مباشرة وغير مباشرة.

ب- التمثيل البياني للأعباء المتغيرة: لدينا:

الأعباء المتغيرة الإجمالية = الأعباء المتغيرة للوحدة × حجم النشاط بالكمية.

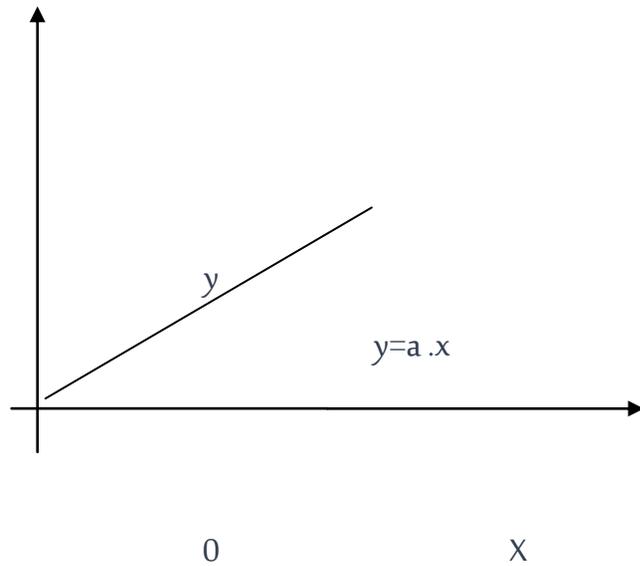
نرمز لـ حجم النشاط بـ  $X$

الأعباء المتغير الإجمالية  $Y$

الأعباء المتغيرة للوحدة  $a = y / x$

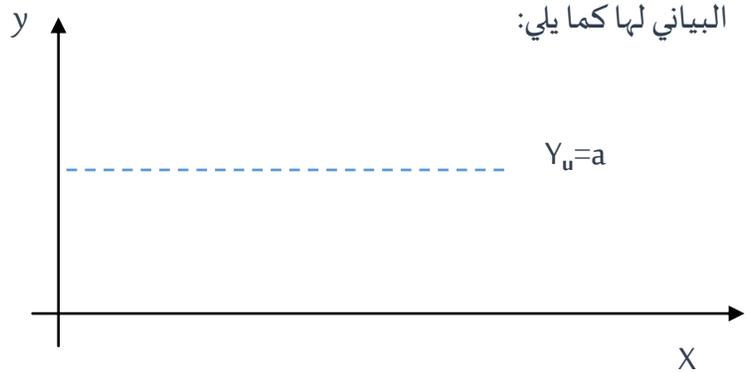
\*\* معادلة الأعباء المتغيرة الإجمالية تكتب ن الشكل  $Y = a \cdot x$

التمثيل البياني لمعادلة التكاليف المتغيرة الإجمالية يكون كما يلي:



\*\* معادلة الأعباء المتغير للوحدة  $a$  تكتب من الشكل  $Y_u = a$  لأنها عند مختلف مستويات النشاط، يكون التمثيل

البياني لها كما يلي:



مثال تطبيقي: الجدول التالي يبين التكاليف المتغيرة والثابتة عند مستويات النشاط لدى مؤسسة "الأنوار".

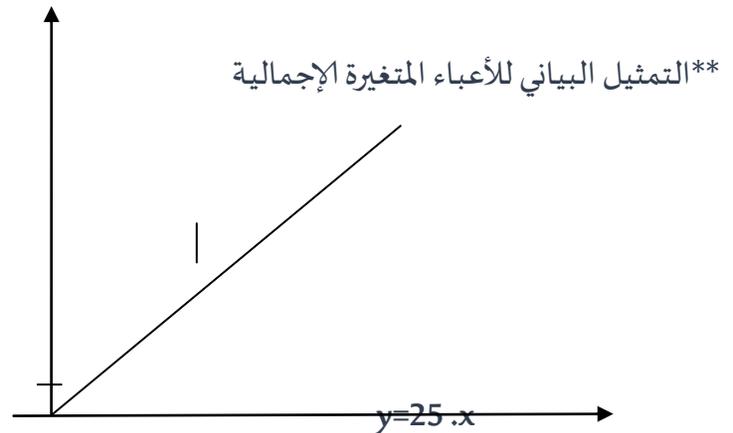
3000	2500	2000	1500	1000	مستوى النشاط الأعباء
75000	62500	50000	37500	25000	الأعباء المتغيرة الإجمالية
60000	60000	60000	60000	60000	الأعباء الثابتة الإجمالية

المطلوب:

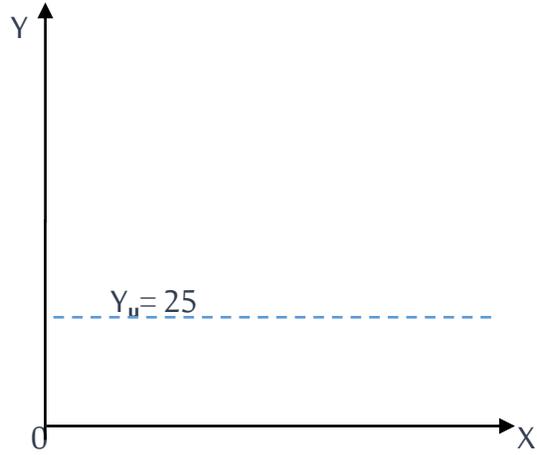
1. تحديد الأعباء المتغيرة للوحدة عند مستوى كل نشاط، ثم تمثيل الأعباء المتغيرة الإجمالية والوحودية بيانياً.
2. تحديد الأعباء الثابتة للوحدة عند مستوى كل نشاط، ثم تمثيل الأعباء الثابتة الإجمالية والوحودية بيانياً.

الحل: بالنسبة لمؤسسة "الأنوار": تحديد الأعباء المتغيرة للوحدة وتمثيلها بيانياً.

3000	2500	2000	1500	1000	مستوى النشاط الإعباء
75000	62500	50000	37500	25000	الأعباء المتغيرة الأجمالية
25	25	25	25	25	الأعباء المتغيرة للوحدة



- | | | |



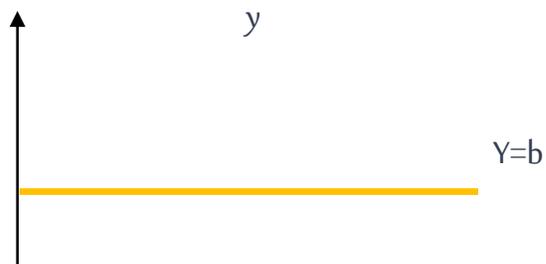
أ- مفهوم الأعباء الثابتة: يتم معالجتها إجمالياً دون توزيعها على الوحدات وتبقى ثابتة مهما كان نشاط المؤسسة ضمن هيكله قاعدية محققة.

ب- التمثيل البياني للأعباء الثابتة

نرمز للأعباء الثابتة الإجمالية بـ  $b$

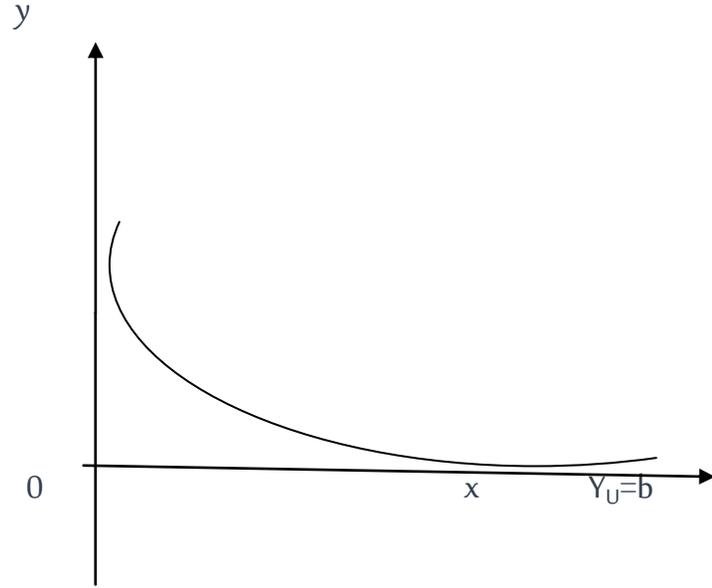
\*\* معادلة التكاليف الثابتة الإجمالية تكتب من الشكل  $y=b$

التمثيل البياني لمعادلة التكاليف الثابتة الإجمالية يكون كما يلي:





\*\* معادلة الأعباء الثابتة للوحدة تكتب من الشكل  $Y_u = b \div x$  ويكون تمثيلها البياني كما يلي:

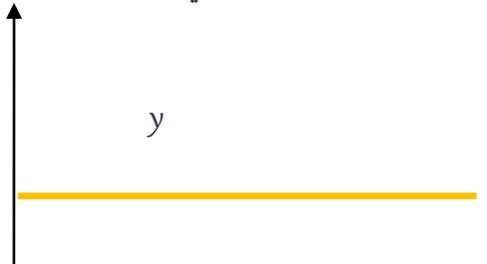


مثال: بالنسبة لمؤسسة "الأنوار": تحديد الأعباء الثابتة للوحدة وتمثيلها بيانيا.

3000	2500	2000	1500	1000	مستوى النشاط
					الإعباء
60000	60000	60000	60000	60000	الأعباء الثابتة الإجمالية
20	24	30	40	60	الأعباء الثابتة للوحدة

\*\* التمثيل البياني للأعباء الثابتة الوحودية.

\*\* التمثيل البياني للأعباء الثابتة الإجمالية.



60000

Y=60000

0 1000 1500 2000 2500 3000 x

## 2. تغطية الأعباء الثابتة بالهوامش:

يتم تغطية الأعباء الثابتة الإجمالية بالهوامش المحققة لكل منتج (الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة لكل منتج) المحققة لكل منتج<sup>1</sup>.

1.2. التكلفة المتغيرة: هي مجموع الأعباء المتغيرة التي يتحملها منتج أو خدمة ما وتختلف مكوناتها من المؤسسة التجارية إلى الصناعية.



2.2. الهامش على التكلفة المتغيرة: هو الفرق بين رقم الأعمال ومجموع التكاليف المتغير للفترة (يأخذ بعين الاعتبار مكونات التكلفة المتغيرة حسب نشاط المؤسسة كما رأيناه سابقا) ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكاليف المتغيرة الإجمالية} = \text{MCV} = \text{CA} - \text{CV}$$

3.2. النتيجة: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المتغير ومجموع التكاليف الثابتة وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة الإجمالية} = \text{R} = \text{MCV} - \text{CF}$$

## 4.2. جدول تحليل الاستغلال التفاضلي:

<sup>1</sup>. ناصر دادى عدون ، المحاسبة التحليلية -تقنيات مراقبة التسيير، الجزء2، الطبعة2، 1994، دار المحمدية العامة، الجزائر.ص: 102.

يتم إعداد انطلافا من الكميات المباعة من البضائع والمنتجات لكل منتج على حدي أو لمجموعة من المنتجات أو لنشاط كل مؤسسة ويختلف من مؤسسة تجارية إلى مؤسسة صناعية.

#### جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة تجارية

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال تكلفة شراء البضاعة المباعة	xxxx	Xxxxx	100
	الأعباء المتغيرة للتموين (مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
2	التكلفة المتغيرة	xxxx	(xxxxxx)-	xxx
3	الهامش على التكلفة المتغيرة (2-1)		xxxxxx	xxx
4	التكاليف الثابتة		(xxxxxx)-	xxx
5	النتيجة (4-3)		xxxxxx	xxx

مثال تطبيقي: إستخرجنا من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة "الإصلاح" التجارية المعلومات التالية المتعلقة بدورة 2009:

\* كمية البضاعة المباعة 6000 وحدة بسعر 100 دج للوحدة.

\* تكلفة شراء الوحدة 60 دج.

\* أعباء التموين المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة) 3 دج للوحدة.

\* أعباء التوزيع المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة) 6000 دج لإجمالي المبيعات.

\* التكاليف الثابتة: 100000 دج.

المطلوب: إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي للمؤسسة.

الحل : إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة "الإصلاح".

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال = $100 \times 6000$ تكلفة شراء البضاعة المباعة = $60 \times 6000$ الأعباء المتغيرة للتموين (مباشرة وغ مباشرة) = $3 \times 6000$	360000 18000	600000	100

		6000	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)	
64	(384000) -			
		384000	التكلفة المتغيرة	2
36	216000		الهامش على التكلفة المتغيرة (2-1)	3
16.67	(100000)		التكاليف الثابتة	4
19.33	116000		النتيجة (4-3)	5

ب- جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة صناعية

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال		Xxxxxx	100
	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة	xxxxx		
	الأعباء المتغيرة للتموين (مباشرة و غير مباشرة)	xxxxx		
	الأعباء المتغيرة للإنتاج (مباشرة و غير مباشرة)	xxxxx		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة و غير مباشرة)	Xxxxxx		
2	التكلفة المتغيرة	xxxxx	(xxxxxx)-	xxx
3	الهامش على التكلفة المتغيرة (2-1)		xxxxxx	xxx
4	التكاليف الثابتة		(xxxxxx)-	xxx
5	النتيجة (4-3)		xxxxxx	xxx

مثال تطبيقي: إستخرجنا من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة "القدس" الصناعية المعلوات التالية المتعلقة بدورة 2009:

\* الكمية المنتجة والمباعة: 2000 وحدة بسعر 400 دج للوحدة.

\* تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج الوحدات المباعة: 300000 دج.

\* أعباء التموين المتغيرة غير المباشرة للتموين: 10000 دج.

\* أعباء الإنتاج المتغيرة المباشرة وغير المباشرة للوحدات المباعة: 50000 دج.

\* أعباء التوزيع المتغيرة المباشرة وغير المباشرة للوحدات المباعة: 40000 دج

\* الأعباء الثابتة الإجمالية: 150000 دج.

المطلوب: 1. إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي للمؤسسة.

2. حساب عتبة المردودية (حسابيا، جبريا، بيانيا).

3. تحديد هامش الأمان.

4. تحديد حدود غتبة المردودية.

الحل :إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة "القدس".

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال = 400×2000 تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة الأعباء المتغيرة للتموين (مباشرة وغير مباشرة) الأعباء المتغيرة للإنتاج (مباشرة وغير مباشرة) الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)	300000 10000 50000 40000	800000	100
2	التكلفة المتغيرة	400000	(400000)	50
3	الهامش على التكلفة المتغيرة (2-1)		400000	50
4	التكاليف الثابتة		(150000)	18.75
5	النتيجة (4-3)		250000	31.25

ثانيا: استعمالات طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير

1.3. عتبة المردودية: رع ن SR

أ. تعريفها: هي رقم الأعمال أو مستوى النشاط الذي يجب على المؤسسة تحقيقه من أجل تغطية كل أعبائها المتغيرة والثابتة أو الذي لا تحقق المؤسسة عنده لا ربح ولا خسارة ويرمز لها برع ن أو  $SR^1$ .

ب. تحديدها

• حسابياً: يتم تحديدها كما يلي:

<sup>1</sup>. ناصر دادى عدون ، المحاسبة التحليلية -تقنيات مراقبة التسيير، الجزء2، الطبعة2، 1994، دار المحمدية العامة، الجزائر.ص: 156..

نرمز لـ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة بـ  $t =$  الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ رقم الأعمال

لدينا عند عتبة المردودية تكون النتيجة معدومة وبالتالي فإن الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

= رقم أعمال عتبة المردودية × معدل الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

ومنه رقم أعمال عتبة المردودية (رع ن) = التكاليف الثابتة ÷ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة =  $SR = CF \div t$

بتعويض نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة بـ الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ رقم الأعمال نجد:

رع ن = التكاليف المتغيرة ÷ (الهامش على التكلفة الإجمالية ÷ رقم الأعمال)

=  $SR = (CA \times CF) \div MCV$  = (رقم الأعمال × التكاليف الثابتة) ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة

بقسمة البسط والمقام على الكمية المباعة نجد: رع ن = ((رقم الأعمال × التكاليف الثابتة) ÷ الكمية المباعة) ÷ (الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ الكمية المباعة)

ومنه رع ن = (سعر بيع الوحدة × التكاليف الثابتة) ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة =

$$SR = (PV_U \times CF) \div MCV_U$$

مثال: حساب عتبة المردودية حسابيا لدى مؤسسة "القدس".

طريقة 01: رقم أعمال عتبة المردودية (رع ن) = التكاليف الثابتة ÷ نسبة الهامش على التكلفة

المتغيرة =  $150000 \div 0.5 = 300000$  د.ج.

طريقة 02: رع ن = (سعر بيع الوحدة × التكاليف الثابتة) ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة

للوحدة =  $(150000 \times 400) \div (2000 \div 400000) = 300000$  د.ج.

• جبرياً: يتم تحديدها كما يلي:

نرمز لـ رقم الأعمال بالرمز  $x$

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة  $a$

التكاليف الثابتة  $b$

لتصبح معادلة الهامش على التكاليف المتغيرة هي  $y_1 = a \cdot x$  ومعادلة التكاليف الثابتة هي  $y_2 = b$

نعلم أنه تتحقق ر ع ن عندما: الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة  $\Rightarrow y_1 = y_2$   $a \cdot x = b$

ومنه فإن ر ع ن = التكاليف الثابتة ÷ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة =  $x = b \div a$

مثال: حساب عتبة المردودية جبرياً لدى مؤسسة "القدس".

لدينا معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة:  $y_1 = 0.5x$  معادلة التكاليف الثابتة:  $y_2 = 150000$

$$\Rightarrow y_1 = y_2 \Rightarrow 0.5x = 150000 \quad x = 150000 \div 0.5 = 300000 \text{ DA}$$

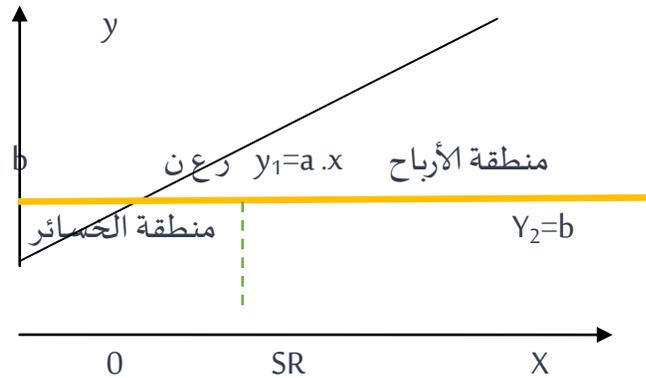
• بيانياً: يتم تحديدها وفق ثلاث طرق:

أ- انطلاقاً من العلاقة: الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

لدينا: معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة  $y_1 = a \cdot x$

معادلة التكاليف المتغيرة  $y_2 = b$

نعلم أنه تتحقق ر ع ن عندما  $a \cdot x = b$   $y_1 = y_2$  وبالتمثيل البياني على نفس المعلم نحصل على ما يلي:



مثال: حساب عتبة المردودية بيانياً لدى مؤسسة "القدس".

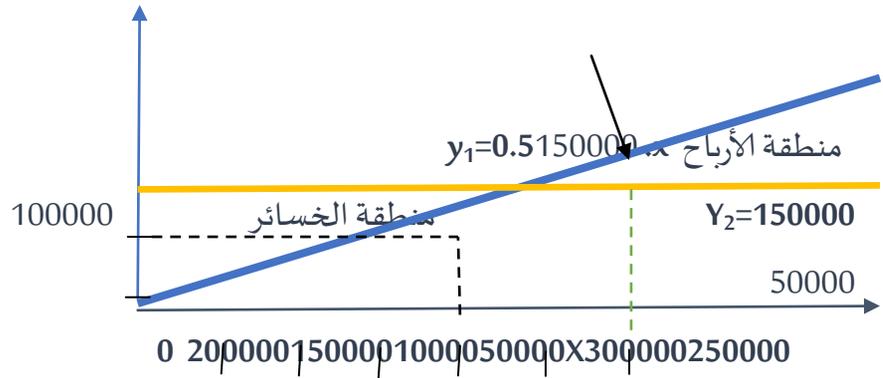
لدينا معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة:  $y_1 = 0.5x$

معادلة التكاليف الثابتة:  $y_2 = 150000$

نعطي بعض القيم لـ  $x$  من أجل إيجاد قيم لـ  $y$  لمساعدتنا في التمثيل البياني:

ر ع ن  $y$

$x$	0	200000
$y_1$	0	100000
$y_2$	150000	150000



SR

ب- انطلاقا من العلاقة: النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة.

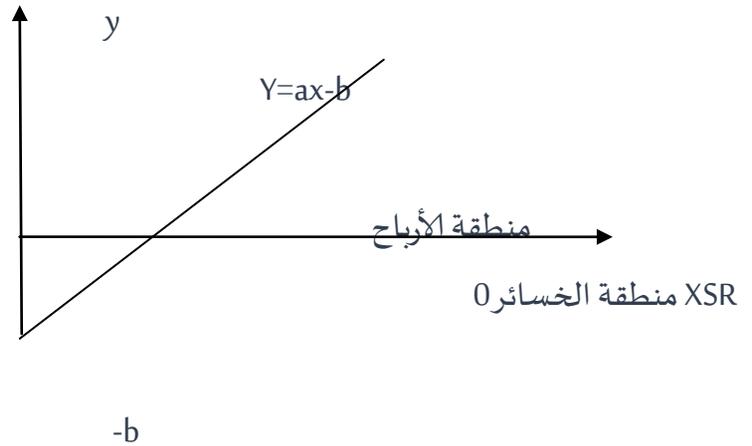
نعلم أنه عند ر ع ن النتيجة = 0

نرمز ل نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة a

التكاليف الثابتة b

معادلة النتيجة بدلالة رقم الأعمال  $y_1 = ax - b$  بعد تمثيل معادلة النتيجة في معلم متعامد متجانس نحصل

على ما يلي:



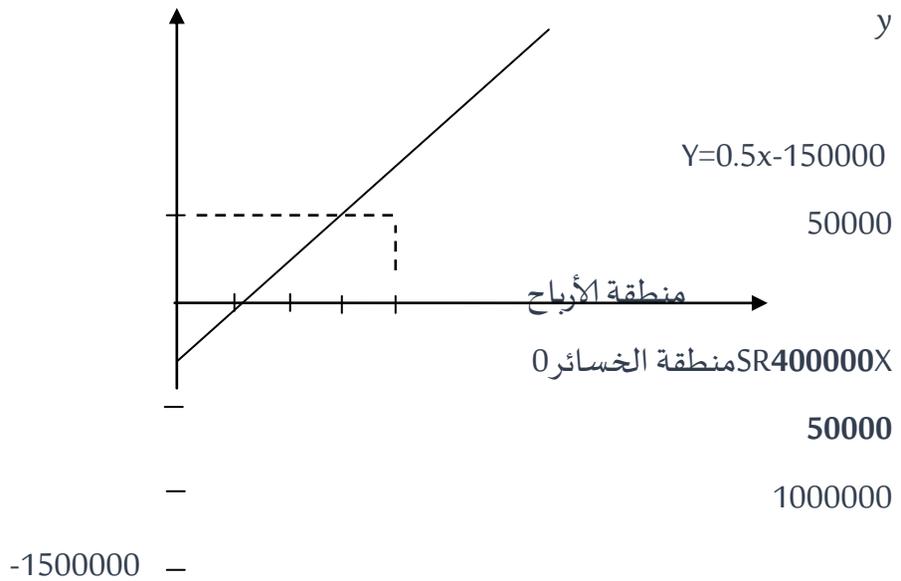
X	0	400000
---	---	--------

Y	-150000	50000
---	---------	-------

مثال: حساب عتبة المردودية بيانيا لدى مؤسسة "القدس".

لدينا معادلة النتيجة بدلالة رقم الأعمال هي:  $y_1=0.5x-150000$

نعطي بعض القيم ل  $x$  من أجل إيجاد قيم ل  $y$  لمساعدتها في التمثيل البياني

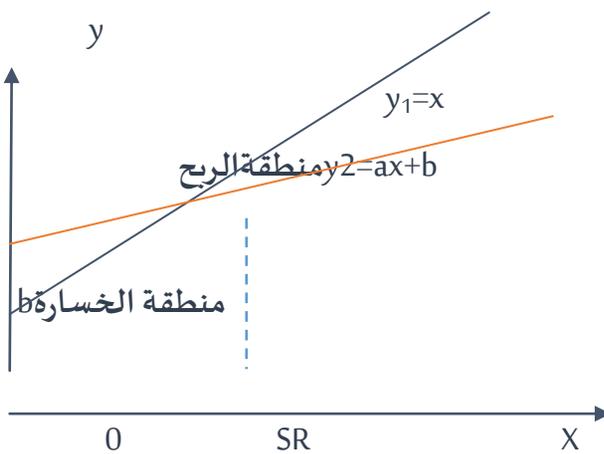


ج- انطلاقا من العلاقة: رقم الأعمال = مجموع التكاليف

لدينا معادلة رقم الأعمال  $y_1=x$

معادلة مجموع التكاليف  $y_2=ax+b$  حيث  $a$  تمثل نسبة التكاليف المتغيرة و  $b$  تمثل التكاليف الثابتة

بعد تمثيل المعادلتين  $y_1$  و  $y_2$  نحصل على ما يلي:



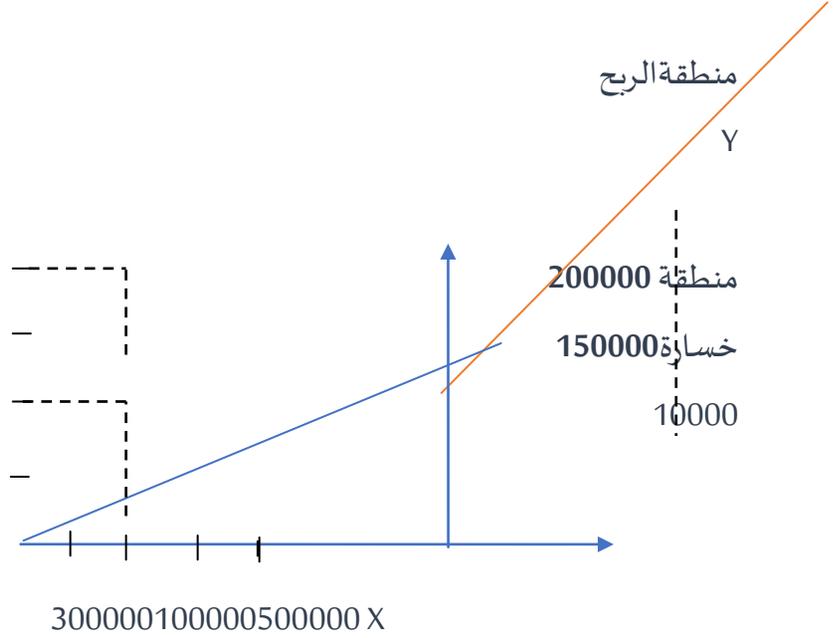
مثال: حساب عتبة المردودية بيانيا لدى مؤسسة "القدس".

لدينا معادلة رقم الأعمال  $y_1=x$

$$y_2 = 0.5x + 150000$$

نعطي بعض القيم لـ  $x$  من أجل إيجاد قيم لـ  $y$  لمساعدتها في التمثيل

X	0	100000
Y <sub>1</sub>	0	100000
Y <sub>2</sub>	150000	200000



د- تحديد عتبة المردودية بالكمية: هي عدد الوحدات المباعة التي تسمح بتغطية كل التكاليف وتسمى بكمية التوازن وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{كمية عتبة المردودية} = \text{ر ع ن} \div \text{سعر البيع للوحدة}$$

مثال: تحديد ر ع ن بالكمية بالنسبة لمؤسسة "القدس"

$$\text{كمية عتبة المردودية} = \text{ر ع ن} \div \text{سعر البيع للوحدة} = 300000 \div 400 = 750 \text{ وحدة.}$$

### ج- حدود عتبة المردودية

انطلاقاً من العلاقة التالية : النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة-التكاليف الثابتة.....(01)

لدينا الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية=الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة×عدد الوحدات المباعة.....(02)

الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة=سعر بيع الوحدة-التكلفة المتغيرة للوحدة.....(03)  
بتعويض (03) في (02) في (01) نجد:

$$\text{النتيجة} = (\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}) \times \text{عدد الوحدات} - \text{التكاليف الثابتة} = (PV_u - CV_u) Q -$$

CFR

❖ لاستخراج أي حد من حدود عتبة المردودية نعوض بقية الحدود بقيمتها ونجعل النتيجة معدومة

### أ- حساب الحد الأدنى لسعر البيع

مثال: تحديد الحد الأدنى للسعر بالنسبة لمؤسسة "القدس"

\*سعر البيع 400 دج، عدد الوحدات المباعة 2000 وحدة، التكلفة المتغيرة للوحدة =  $400000 \div 2000 = 200$  دج، التكاليف الثابتة = 150000 دج  
 $x = (Q \cdot CV_u + CF) \div Q = ((2000 \times 200) + 150000) \div 2000 = 275 \text{ DA}$

\*\* إذا كان سعر البيع أقل من 275 دج فالنتيجة تكون خسارة لأن 275 دج تمثل تكلفة الوحدة.

### ب- الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة

مثال: تحديد الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة لدى مؤسسة "القدس".

لدينا عدد الوحدات المباعة 2000 وحدة، التكلفة المتغيرة للوحدة =  $400000 \div 2000 = 200$  دج، التكاليف الثابتة = 150000 دج

$$x = (Q \cdot PV_u - CF) \div Q = ((2000 \times 400) - 150000) \div 2000 = 325 \text{ DA}$$

\*\* إذا ارتفعت التكلفة المتغيرة للوحدة أكثر من 325 دج تكون النتيجة خسارة

### ج- الحد الأدنى للكمية المباعة

مثال: تحديد الحد الأدنى للكمية المباعة لدى مؤسسة "القدس".

$$x = CF \div (PV_u - CV_u) = 150000 \div (400 - 200) = 750$$

\*\* الحد الأدنى للكمية المباعة هو 750 وحدة وهي تمثل أيضا عتبة المردودية بالكمية.

### د- الحد الأقصى للتكاليف الثابتة

مثال: تحديد الحد الأقصى للتكاليف الثابتة لدى مؤسسة "القدس".

$$x = (PV_u - CV_u)Q = (400 - 200) \times 2000 = 400000 \text{ DA}$$

\*\* الحد الأقصى للتكاليف الثابتة هو 400000 دج ويمثل الهامش على التكلفة المتغيرة.

### 2.3. نقطة الصفر (تاريخ بلوغ عتبة المردودية)

أ. تعريفها: هي التاريخ الذي تتحقق فيه ر ع ن مما يسمح بمعرفة المدة اللازمة لتحقيقها.

ب. حسابها

• إذا كان رقم أعمال المؤسسة موزع أشهر السنة بشكل منتظم فإن نقطة الصفر (ن<sub>0</sub>) = (عتبة المردودية ر ع ن) ÷

رقم الأعمال) × 12 (شهرًا)

• إذا أردنا حساب نقطة الصفر بالأيام فإن نقطة الصفر (ن<sub>0</sub>) = (عتبة المردودية ر ع ن) ÷ رقم الأعمال) × 360 (يوم)

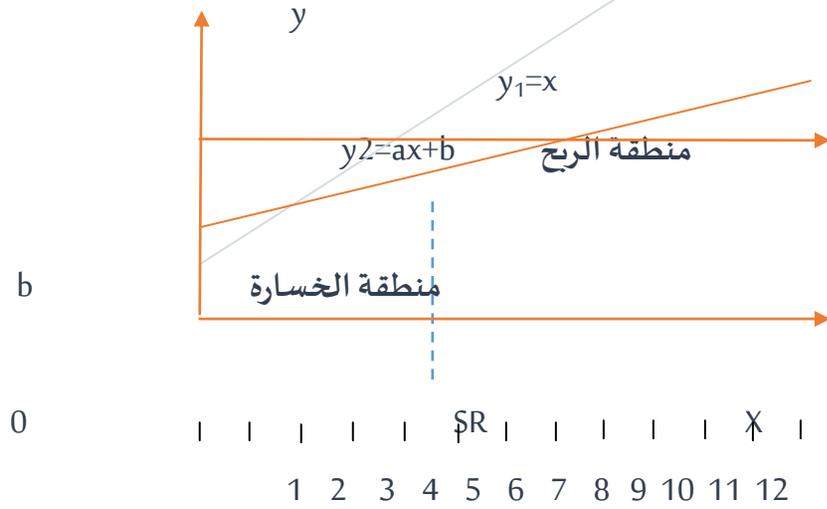
مع العلم أن أيام السنة التجارية هو 360 يوم

مثال: تحديد تاريخ بلوغ عتبة المردودية لدى مؤسسة "القدس".

نقطة الصفر (ن<sub>0</sub>) = (عتبة المردودية ÷ (رع ن)) × (رقم الأعمال) × 360 (يوم) = (800000 ÷ 300000) × 12 × 360 = 4.5 أشهر هو 15 ماي 2009.

ج. تحديدها بيانيا

مثال: تحديد تاريخ بلوغ عتبة المردودية بيانيا لدى مؤسسة "القدس".



### 3.3. هامش الأمان

أ. تعريفه: هو الجزء المتبقي من رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة بعد تحقيق عتبة المردودية.

ب. حسابه: يمكن حسابه وفق العلاقة التالية:

هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال عتبة المردودية (رع ن)

• معدل هامش الأمان = (هامش الأمان ÷ رقم الأعمال) × 100 = ((رقم الأعمال - رقم أعمال عتبة المردودية) ÷ رقم الأعمال) × 100

مثال: حساب هامش الأمان ومعدل هامش الأمان لدى مؤسسة "القدس".

\*\* هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال عتبة المردودية (رع ن) = 300000 - 800000 = 500000 دج

\*\* معدل هامش الأمان = (هامش الأمان ÷ رقم الأعمال) × 100 = 100 × (500000 ÷ 800000) = 62.5%.

ثالثا: التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار

الوضعية: بهدف دراسة تغيرات مكونات التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة وتحديد النتيجة المتوقعة لمؤسسة "القدس" الصناعية قدمت لك المعلومات التالية:

توقعات الدورة N+1		الدورة N	البيان
الفرضية الأولى	الفرضية الثانية		
-12%	-02%	10000 وحدة	الكمية المباعة
+20%	+05%	100 دج	سعر بيع الوحدة
-02%	+02%	400000 دج	تكلفة المواد الأولية المستعملة
+10%	-05%	350000 دج	الأعباء المتغيرة الأخرى
+09%	+09%	150000 دج	التكاليف الثابتة الإجمالية

المطلوب: المقارنة بين نتيجة الدورة n والنتيجة المتوقعة للدورة n+1 لكل فرضية ثم إختيار أفضل فرضية.

رابعاً: دراسة تغيرات شروط الاستغلال

تقوم المؤسسة بدراسة توقعات استغلالها للسنوات القادمة بهدف اتخاذ القرارات المناسبة، بحيث يتم إظهار تأثير هذه التوقعات على مردودية نشاط المؤسسة لتختار المؤسسة الفرضية المناسبة والتي تحقق أقل النتائج وبأقل التكاليف<sup>1</sup>.

الدورة N+1		الدورة N	البيان
الفرضية 02	الفرضية 01		
$=0.98 \times 1.05 \times 1000000$ 1029000	$=0.88 \times 1.2 \times 1000000$ 1056000	1000000	رقم الأعمال
$408000 = 1.02 \times 400000$ $332500 = 0.95 \times 350000$	$392000 = 0.98 \times 400000$ $385000 = 1.1 \times 350000$	400000 350000	تكلفة م الأولية أعباء متغيرة أخرى
288500 $163500 = 1.09 \times 150000$	279000 $180000 = 1.2 \times 150000$	250000 150000	هـ/ التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة

<sup>1</sup> أبو زيد كمال خليفة وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة أولى، 2007، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ص: 102 .

125000	99000	100000	النتيجة
--------	-------	--------	---------

المقارنة: نلاحظ أن توقعات الفرضية الأولى أدت إلى إنخفاض النتيجة أما توقعات الفرضية الثانية أدت إلى إرتفاع النتيجة مما يؤدي حتما بالمؤسسة إلى إختيار الفرضية الثانية.

#### 2.4. تحليل المردودية لكل منتج

أ- في حالة منتج واحد: يهدف هذا التحليل إلى معرفة مردودية المنتج عندما تتغير شروط استغلاله مثلما رأيناه في المثال السابق.

ب- في حال تعدد المنتجات: يهدف هذا التحليل إلى تحديد المنتج الأكثر مردودية من خلال مقارنة الهوامش على التكلفة المتغيرة ونتيجة الإستغلال لهذه المنتجات في حالة تغير شروط الاستغلال لكل منتج حتى تتمكن المؤسسة من المحافظة على المنتوجات الأكثر مردودية واستبدال المنتجات الأقل مردودية.

الوحدة السابعة : نظام تكاليف الأوامر و نظام تكاليف المراحل  
**Job - Costing & Process - Costing Systems :**

أولاً: الأسلوب العام لتكاليف الأوامر

1. خصائص نظام التكاليف الأوامر
2. الأهداف التي يحققها نظام الأوامر الإنتاجية
3. مراحل تطبيق نظام التكاليف الأوامر

ثانياً: الأسلوب العام لتكاليف المراحل

1. ماهية محاسبة تكاليف المراحل
2. تطبيقات محاسبة تكاليف المراحل

**الأهداف التعليمية للوحدة**

بعد دراسة هذه الوحدة يتمكن الطالب من :

- شرح أهم مفاهيم نظام التكاليف .
- التفرقة بين تكاليف الأوامر و تكاليف المراحل .
- توضيح الخطوات لتطبيق أسلوب تكاليف الأوامر.
- تتبع تدفق التكاليف في نظام تكاليف الأوامر.
- تحديد مدى تكون نظم تكاليف المراحل مناسبة في التطبيق .
- شرح الـ 5 خطوات أساسية في تكاليف المراحل .

الوحدة السابعة : نظام تكاليف الأوامر و نظام تكاليف المراحل  
**Job - Costing & Process - Costing Systems :**

يوجد نظامان أساسيان لتخصيص تكاليف الإنتاج إلى المنتجات أو الخدمات هما نظام تكاليف الأوامر و نظام تكاليف المراحل .

- نظام تكاليف الأوامر Job Costing Systems :

في هذا النظام يكون منتج التكاليف هو وحدات مستقلة أو دفعات أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات التي يطلق عليها أمر إنتاجي Job ، و في المعتاد ما يكون المنتج أو الخدمة معدة خصيصا حسب رغبة العميل مثل حالة المقاولات ويستطيع نظام تكاليف الأمر الإنتاجي تجميع تكاليف الأمر كله .

- نظام تكاليف المراحل Process Costing :

وحسب هذا النظام يكون منتج التكاليف كميات من الوحدات المتشابهة من المنتج أو الخدمة مثال يقوم البنك بالتزويد بنفس الخدمة لكل العملاء عند الإيداع و في نهاية كل فترة يقوم نظام تكاليف المراحل بقسمة إجمالي تكلفة الإنتاج على الوحدات المتشابهة أو العادية للوصول إلى التكلفة للوحدة ، و تستخدم التكلفة للوحدة لتحديد كل الوحدات المتشابهة المنتجة .  
 و يوضح الشكل أمثلة لكل من تكاليف الأوامر و تكاليف المراحل في كل من القطاعات التجارية و الصناعية و الخدمية .

القطاع / الخدمة	القطاع التجاري	القطاع الصناعي	تكاليف الأوامر
<ul style="list-style-type: none"> <li>● مراجعة الحسابات</li> <li>● الاستشارات</li> <li>● شركات الاعلانات</li> <li>● الاستشارات القانونية</li> <li>● اصلاح السيارات و الأجهزة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● إرسال عناصر بأمر خاص باستخدام البريد .</li> <li>● توجيه خاص لمنتجات محل جديد .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● تجميع طائرات الهليكوبتر .</li> <li>● المقاولات و إنشاء المنازل</li> </ul>	

<ul style="list-style-type: none"> <li>● تكرير البترول .</li> <li>● إنتاج المشروبات و الغزل و النسيج .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● اشتراك المجالات</li> <li>● المنتجات المعروضة</li> <li>● على الأرفف .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● تطهير الشيكات البنكية</li> <li>● تسليم الخطابات بالبريد</li> </ul>	<b>تكاليف المراحل</b>
---	--	---	-----------------------

### أولاً: الأسلوب العام لتكاليف الأوامر

هو أحد أنظمة التكاليف الذي يناسب منشآت معينة ذات طبيعة إنتاجية خاصة وهذا النظام له خصائصه التي تميزه عن غيره من الأنظمة وله أهداف محددة يرمي الوصول إليها بجانب الأهداف الرئيسية المشتركة لاي نظام تكاليف ، إضافة إلى أن لنظام تكاليف الأوامر إجراءات محاسبية خاصة ودورة مستندية وسجلات معينة تلائم طبيعة هذا النظام.

يتبع نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية في المشروعات ذات الإنتاج المتقطع وذات الإنتاج المتنوع التي يتم فيها الإنتاج طبقاً لطلبات وأوامر خاصة و بمواصفات معينة طبقاً لرغبات العملاء، فيتم تجميع تكاليف كل أمر إنتاجي على حدة . كما يتبع هذا النظام في حالة المشروعات الصغيرة التي تقوم بإنتاج معين لفترة محددة ثم تنتقل إلى إنتاج منتج آخر لفترة محددة ثم الانتقال إلى منتج آخر وهكذا، حيث يتطلب هذا الانتقال معرفة تكلفة كل طلبية من منتج على حده ومن

#### 1. خصائص نظام التكاليف الأوامر: أهم مزايا هذا النظام<sup>1</sup> :

- إن طبيعة الإنتاج يكون متنوع وذو مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر ؛
- إن كل أمر إنتاجي له شخصية مستقلة عن غيرها وقائمة بذاتها وتمثل وحدة تكلفة ؛
- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض التخزين ؛
- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية ؛
- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بإنهاء من التشغيل ؛
- إن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج ؛
- يتم الوصول إلى تكلفة الأمر بعد تحميله نصيبه من التكاليف ؛
- يقدم تقرير عند غلإنهاء من كل أمر على حدة.

<sup>1</sup>. إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع ، عمان الطبعة الأولى 2006 ، ص: 169.

2. الأهداف التي يحققها نظام الأوامر الإنتاجية: إن أهم الأهداف التي قد يحققها نظام الأوامر الإنتاجية تتمثل بالآتي:

- يمكن إدارة المشروع من معرفة نتيجة تنفيذ كل أمر من ربح أو خسارة.
- تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة المختلفة بغرض تخفيضها.
- تحقيق الكفاءة القصوى من استخدام كل عنصر من عناصر الكلفة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية لكل أمر بالتكاليف المحددة مقدما.
- استخدام تخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير و تقدير تكاليف الأوامر الإنتاجية المستقبلية.

### 3. مراحل تطبيق نظام التكاليف الأوامر:

توجد 7 خطوات أساسية لتخصيص التكاليف الفعلية إلى الأوامر المختلفة و تطبق هذه الخطوات سواء كانت تكاليف الأمر في القطاع الصناعي أو التجاري أو الخدمي<sup>1</sup>.

- خطوة 1 تحديد منتج التكاليف : يقصد بتحديد منتج التكاليف رقم الأمر الانتاجي و سنة الانتاج
- خطوة 2 تحديد التكاليف المباشرة للأمر: عادة ما تكون التكاليف المباشرة ممثلة في المواد الأولية المباشرة و اليد العاملة المباشرة
- خطوة 3 اختيار أساس تخصيص التكاليف لإستخدامه لتخصيص التكاليف غير المباشرة للأمر: التكاليف الصناعية غير المباشرة هي تكاليف لا يمكن تتبعها حتى أوامر معينة كما انه لا يمكن إكمال الأوامر المختلفة دون حدوث تكاليف غير مباشرة مثل الاشراف ، و الهندسة الصناعية و المياه و النور و الاصلاح و الصيانة و هذه التكاليف يجب تخصيصها للأوامر ، و لكن مختلف الأوامر تحتاج الى كميات مختلفة من الموارد غير المباشرة و يهدف تخصيص التكاليف غير المباشرة الى قياس استخدام الأوامر المختلفة للموارد غير المباشرة
- خطوة 4 تحديد التكاليف غير المباشرة الفعلية بكل أساس تخصيص التكاليف : يقصد بها الأساس المخصص للتكاليف حسب الأوامر أو ما يعرف بؤرة التكاليف الصناعية و عادة ما تكون التكاليف الصناعية غير مباشرة لقسم أو مجموعة من الأقسام
- خطوة 5 حساب المعدل للوحدة لكل أساس تخصيص تكاليف لاستخدامه في تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى الأوامر : لكل بؤرة تكاليف يجب حساب معدل تكاليف غير مباشرة و ذلك

<sup>1</sup>. ثناء علي القباني : قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية ، مصر الطبعة الأولى 2006 ، ص-ص: 93-95

بقسمة اجمالي التكاليف غير المباشرة بالبؤرة المحدد بالخطوة 4 على اجمالي كمية اساس تخصيص التكاليف المحددة بالخطوة 3

- خطوة 6 التكاليف غير المباشرة المخصصة إلى الأمر الانتاجي : تحسب التكاليف غير المباشرة للأمر بضرب الكميات الفعلية لأسس التخصيص المختلفة (واحد لكل بؤرة التكاليف ) للأمر في معدلات التكلفة الغير مباشرة المحدد في خطوة 5 .

- خطوة 7 حساب اجمالي تكلفة الأمر بجمع كل التكاليف المباشرة و غير المباشرة : يتم حساب اجمالي تكلفة الأمر بعد تحديد كل التكاليف المباشرة و الغير المباشرة و كأمثلة على ذلك خامات مباشرة ، عمالة صناعية مباشرة ، تكاليف صناعية غير مباشرة ، ساعة عمل مباشر فعلي ، اجمالي تكاليف صناعية للأمر

#### ثانيا: الأسلوب العام لتكاليف المراحل

سبقت مناقشة محاسبة تكاليف الأوامر الانتاجية . حيث كان منتج التكاليف هو الأمر الإنتاجي الذي يمثل المنتج أو الخدمة . و لكن في الكثير من الصناعات مثل الصناعات الكيماوية و صناعة الأدوية و الغزل و النسيج (و هي من الصناعات التي تنتج منجا متشابهها و يتم انتاجه بأسلوب متشابه جدا) و هنا تقوم الشركات بتطبيق تكاليف المراحل الانتاجية حيث تكون العمليات الصناعية أو المراحل هي أساس نظم التكلفة .

و كما سبق شرحه تقوم نظم التكاليف بخدمة 3 وظائف أساسية هي :

1 - تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات التي تساعد في اتخاذ القرارات مثل التسعير أو تحديد تشكيلة المبيعات .  
2 - تقييم مخزون آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة كخطوة نحو تحديد التقارير المالية للجهات الخارجية (الميزانية و قائمة الدخل) .

3- رقابة و ادارة التكاليف و تقييم الأداء و تركيز محاسبة تكاليف المراحل على الوظيفتين الأولى و الثانية .

#### 1. ماهية محاسبة تكاليف المراحل :

في نظام تكاليف المراحل يتم تحديد تكلفة الوحدة من الانتاج أو الخدمات بتخصيص اجمالي التكاليف إلى وحدات متشابهة و في نظام التكاليف الأوامر يفترض أن كل وحدة من المنتج نحصل على نفس تكاليف الخامات المباشرة و نفس تكاليف العمالة المباشرة و نفس التكاليف الصناعية الغير مباشرة ، ثم تحسب التكلفة للوحدة بقسم إجمالي التكلفة على عدد الوحدات المنتجة . و الفرق الرئيسي بين تكاليف المراحل و تكاليف الأوامر هو زيادة استخدام المتوسطات لحساب تكلفة الوحدة للمنتجات أو الخدمات . ففي نظام تكاليف الأوامر يستخدم كل أمر إنتاجي كميات مختلفة من الموارد الانتاجية .

و على ذلك لا يكون صحيحا أن تحدد تكلفة كل امر أنتاجي بنفس متوسط تكاليف الانتاج 0 و بالعكس عندما يتم انتاج الوحدات المتشابهة في شكل الانتاج الكبير ، و ليس في شكل أوامر انتاجية منفصلة ، يتم توزيع متوسط تكاليف الانتاج على كل الوحدات المنتجة . إن أسهل طريق لفهم تكاليف المراحل هو المثال . افترض المثال التالي :

## 2. تطبيقات محاسبة تكاليف المراحل :

يمكن توضيح ذلك من خلال المثال التطبيقي الموالي والذي يتم إنجازه وفق ثلاثة حالات.

### مثال تطبيقي :

تقوم الشركة المتحدة بتصنيع آلات لمعدات الأدوات الحربية . و يتم تجميع هذه الأجزاء في قسم التجميع . و بعد اتمام الانتاج يتم تحويل الانتاج التالي الى قسم الاختبار<sup>1</sup> .

سوف نركز على قسم التجميع و تجميع أجزاء منتج واحد هو "ك ج 19" تبذل كل الجهود للتأكد أن المنتج متشابه و متفق في مواصفات الأداء المطلوبة و يشمل نظام تكاليف المراحل للمنتج "ك ج 19" في قسم التجميع على مجموعة واحدة للتكاليف المباشرة هو الخامات المباشرة و مجموعة التكاليف غير المباشرة (تكاليف التحويل) . و تكاليف التحويل هي كل التكاليف الصناعية بخلاف التكاليف الخامات المباشرة . و هي تشمل العمالة الصناعية المباشرة و الخامات المباشرة في بداية مرحلة التجميع و تضاف تكاليف التحويل طوال فترة مرحلة التجميع و فيما يلي تلخيص لما سبق :

ملاحظة : تضاف تكاليف التحويل طوال فترة التجميع ( قسم التجميع ) مع إضافة الخامات المباشرة في بداية المرحلة إلى

### قسم الاختبار

و يقوم نظام تكاليف المراحل بفصل التكاليف الى مجموعات تكلفة حسب توقيت اضافة الخامات الى المرحلة . و غالبا ما توجد في الشركات مجموعتا تكاليف هما الخامات المباشرة و تكاليف التحويل اللازمين لتخصيص التكاليف الى منتجات ، لأن الخامات تضاف إلى المرحلة مرة واحدة في بداية المرحلة . بينما تضاف تكاليف التحويل بشكل متسق طوال وقت المرحلة . فإذا تم إضافة نوعين من الخامات المباشرة إلى المرحلة في وقتين مختلفين ، هنا توجد مجموعتا خامات مباشرة تحتاجان إلى هذا التخصيص إلى المنتجات . و بالمثل اذا تمت اضافة العمالة المباشرة إلى المرحلة في وقت يختلف عن وقت باقي تكاليف التحويل هنا توجد مجموعة تكاليف أخرى (تكاليف العمالة الصناعية المباشرة) تحتاج إلى التخصيص إلى المنتج .

و سوف نستخدم انتاج المنتج "ك ج 19" في قسم التجميع لتوضيح تكاليف المراحل في 3 حالات :

<sup>1</sup> . ثناء علي القباني : قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، مرجع سبق ذكره، ص:ص: 320-323

## الحالة 1 :

المرحلة الانتاجية ذات انتاج تحت التشغيل أول المدة = صفر من المنتج "ك ج 19" و يعنى ذلك أنه قد بدأ الإنتاج في الوحدات أول الفترة و تم الانتهاء من تصنيعها آخر الفترة . هذه الحالة توضح أهم المفاهيم الأساسية في تكاليف المراحل و توضح الخصائص الأساسية لمتوسط التكلفة .

## الحالة 2 :

المرحلة الانتاجية ذات انتاج تحت التشغيل أول المدة = صفر و لكنه يوجد أنتاج تحت التشغيل آخر الفترة من المنتج "ك ج 19" و يعنى ذلك : - أن بعض الوحدات التي بدأ إنتاجها في الفترة السابقة اكتملت حتى نهاية الفترة .

هذه الحالة توضح أساسيات مفاهيم الوحدات المساوية .

## الحالة 3 :

تكاليف المرحلة مع وجود مخزون إنتاج تحت التشغيل أول الفترة و آخر الفترة من المنتج "ك ج 19" . هذه الحالة تضيف تفاصيل أكثر و تشرح تأثير مفاهيم المتوسط المرجح و الوارد أولاً صادر أولاً لتدفق التكاليف على تكلفة الوحدات المكتملة و تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل .

و سوف نبدأ بالحالة الأسهل ثم نستمر إلى الحالات الأخرى ذات التفصيل الأوسع .

## الحالة وفق الحالة 1 :

تكاليف المراحل مع وجود مخزون إنتاج تحت التشغيل أول الفترة = صفر ، و مخزون و انتاج تحت التشغيل آخر الفترة = صفر .

في 1 / 1 / 2007 لم يوجد أي إنتاج تحت التشغيل من المنتج "ك ج 19" في قسم التجميع ، و خلال يناير بدأت الشركة إنتاج 400 وحدة من المنتج "ك ج 19" و انتهت منه و حولته إلى قسم الاختبار .

و فيما يلي بيانات قسم التجميع بشهر يناير 2007 :

— انتاج تحت التشغيل أول الفترة (11/ ) صفر وحدة .

— وحدات بدأ إنتاجها خلال شهر يناير 400 وحدة .

— وحدات مكتملة و حولة هلال يناير 400 وحدة .

— إنتاج تحت التشغيل آخر الشهر (1/31) صفر وحدة .

إجمالي تكاليف شهر يناير 2007 :

— تكاليف خامات مباشرة تمت اضافتها خلال يناير 32000 ج .

— تكاليف تحويل مباشرة تمت اضافتها خلال يناير 24000 ج .

– إجمالي تكاليف قسم التجميع التي تمت اضافتها خلال يناير 56000 ج .  
و تقوم الشركة بقيد الخامات المباشرة و تكاليف التحويل في قسم التجميع حسب ضرورة هذه التكاليف و  
في المتوسط يكون متوسط تكلفة الوحدة من "ك ج 19" في قسم التجميع هي 5600/400 وحدة = 140 محسوبة  
كالآتي :

تكاليف خامات مباشرة للوحدة (3200 ج قسمة 400) 80 ج .

تكاليف تحويل للوحدة (2400 ج قسمة 400) 60 ج .

تكاليف قسم التجميع للوحدة 140 ج .

و توضح هذه الحالة أنه في نظام تكاليف المراحل يمكن تحديد متوسط تكاليف الوحدة بقسمة  
إجمالي التكاليف في فترة محاسبية على إجمالي الوحدات المنتجة في هذه الفترة .  
و نظرا لأن الوحدات متجانسة فإننا نفترض أن كل الوحدات قد حصلت على نفس المقدار من الخامات  
المباشرة و تكاليف التحويل و يمكن تطبيق هذا الأسلوب في أي مشكلة تقوم بإنتاج منتج متجانس أو  
مجموعة متجانسة و لكن ليس لديها وحدات غير مكتملة في نهاية كل فترة محاسبية . و يحدث ذلك عادة  
في حالة منشآت التكامل الخدمي و كمثال يمكن للبنوك تطبيق أسلوب تكاليف المراحل حساب تكلفة  
الوحدة نتيجة تشغيل 100.000 و ردية متشابهة من العملاء خلال الشهر .

الحل وفق الحالة 2 :

تكاليف المراحل في حالة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة = صفر ، و الإنتاج تح التشغيل آخر

الفترة يزيد عن الصفر .

افتراض أنه في فبراير 2007 أضافت الشركة 400 وحدة أخرى من المنتج "ك ج 19" إلى الإنتاج . و  
نظرا لأن كل الأنتاج يبدأ في يناير 2007 قد اكتمل إنتاجه في قسم التجميع ، فلا يوجد إنتاج تحت  
التشغيل أول الفترة و لكن في نهاية شهر فبراير اكتملت 175 وحدة فقط و تم تحويلها الى قسم الاختبار .  
و فيما يلي بيانات قسم التجميع لفبراير 2007 :

– إنتاج تحت التشغيل أول الفترة 1 / 1 / 2007 صفر .

– وحدات بدأت خلال فبراير 400 وحدة .

– وحدات اكتملت و حولت الى القسم التالي 175 وحدة .

– إنتاج تحت التشغيل آخر المدة 2/28 225 وحدة .

و يلاحظ أن النتائج تحت التشغيل آخر الفترة في 28/2 و هو 225 وحدة قد اكتمل انتاجه من وجهة نظر

الخامات المباشرة لأن الخامات المباشرة تضاف في قسم التجميع أول فترة التشغيل أما تكاليف التحويل فتضاف

بالتساوي خلال فترة التصنيع و بالاعتماد على العمل المكمل بالنسبة إلى إجمالي العمل المطلوب لاكمال الوحدات من المنتج "ك" ج 19 التي مازالت في التشغيل للمرحلة ، يقوم مشرف قسم التجميع بتقرير أن الوحدات المكتملة جزئيا هي مكتملة بمعدل 60% بالنسبة لتكاليف التحويل :

إجمالي التكاليف لفربراير 2007 :

تكاليف خامات مباشرة مضافة خلال فربراير 32.000 ج .

تكاليف تحويل مضافة خلال فربراير 18600 ج .

اجمالي تكاليف قسم التشغيل المضافة خلال فربراير 50600 ج .

و يلاحظ ان دقة نسبة الاكتمال تعتمد على العناية و المهارة في التقرير و طبيعة تشغيل المرحلة و يكون تقرير درجة اكتمال الخامات اسهل من تقدير درجة اكتمال تكاليف التحويل ، إن النقطة الأساسية في الحالة 2 هي أن الوحدة المجمعة جزئيا ليست كالوحدة المكتملة حيث يوجد تجميع جزئي و تجميع تام للمنتج . و هنا يحتاج الأمر إلى حساب :

1- تكلفة الوحدات المكتملة في 28/02/2007 .

2- تكلفة الوحدات الغير مكتملة أو المكتملة جزئيا في 28/02/2007 .

ولحساب هاتين التكلفةتين لاد من إتمام 5 خطوات :

- تلخيص تدفق الوحدات الفعلية من المخرجات ؛
- حساب المخرجات في شكل وحدات مكتملة ؛
- حساب تكلفة الوحدات المكتملة ؛
- تلخيص إجمالي التكاليف المطلوب التحاسب عنها؛
- تخصيص إجمالي التكاليف إلى الوحدات المتكتملة والوحدات من الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة .

الحل وفق الحالة 3 :

تكاليف المراحل مع وجود انتاج تحت التشغيل أول المدة و انتاج تحت التشغيل آخر المدة:

في بداية مارس 2007 كان لدى الشركة المتحدة 225 وحدة من المنتج "ك ج 19" مكتملة جزئيا في قسم التجميع و خلال مارس 2003 أضافت الشركة 275 وحدة أخرى الى الانتاج . و فيما يلي بيانات قسم التجميع في مارس 2007 .

وحدات فعلية مارس 2007

— انتاج تحت التشغيل أول المدة (3/1) 225 وحدة .

— خامات مباشرة - اكتمال 100% .

- تكاليف تحويل - اكتمال 60% .
- وحدات بدأ تشغيلها في مارس 275 وحدة .
- وحدات مكتملة و محولة للخارج خلال مارس 400 وحدة .
- إنتاج تحت التشغيل - آخر المدة (3/31) 100 وحدة
- خامات مباشرة 100%
- تكاليف التحويل 50% .
- اجمالي تكاليف مارس 2007 .
- إنتاج تحت التشغيل أول الفترة :
- خامات مباشرة (225 وحدة مساوية \* 80 ج للوحدة) 18000 ج .
- تكاليف تحويل (135 وحدة \* 60 للوحدة) 8100 ج 26100 ج .
- خامات مباشرة مضافة خلال مارس 19800 ج .
- اجمالي التكاليف التي يتم التحايب عنها 62280 ج .

والآن أصبح لدينا وحدات غير مكتملة من الإنتاج تحت التشغيل أول المدة و الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة للتحايب عنها . و الهدف هو تطبيق الخطوات الخمسة السابقة ذكرها في حساب

1- تكاليف الوحدات المكتملة و المحولة للخارج .

2- تكاليف الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة .

ولتخفيض تكاليف كل مجموعة ، علينا أن نختار أسلوب تدفق تكاليف المخزون . و في الجزء التالي سوف نطبق الخطوات الخمسة على تكاليف المراحل باستخدام كل من طريقي تدفق التكاليف المخزون و هما طريقي المتوسط الربح و طريقة الوارد أولا صادر أولا .

### الخاتمة

تبقى محاسبة التسيير من الأدوات المهمة المستخدمة في ميدان صناعة القرار داخل المؤسسات، كونها تجمع بين الأساليب المحاسبية التقليدية مثل تقنيات التسيير باستخدام محاسبة التكاليف على إختلاف طرقها المرتكزة على المبادئ العامة لمختلف أنواع المحاسبات والأساليب الحديثة المبتكرة في مجملها في العقدين الآخرين من القرن الماضي مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ، طريقة التكلفة المستهدفة، أسلوب لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن أو نظام التكاليف على أساس الأوامر ونظام التكاليف على أساس المراحل.

ونظرا لأن التطورات في مختلف مناحي التسيير بتوفر معلومات وبيانات جديدة وبشكل مستمر، فإنه أصبح اليوم مطلوبًا من محاسبة التسيير أن تواكب هذه التغيرات بتطوير أدواتها حتى تستطيع مواكبتها، واستجابة لهذه التطورات فإن محاسبة التسيير تسعى إلى التكيف لأخذ هذه التطورات في بيئة الأعمال وذلك حتى تضمن مكانتها وبقائها كأداة من الأدوات التي تستعملها الإدارة .

نشير في نهاية هذا العمل إلى إعتبار التكوين الجيد في تخصص المحاسبة والتحديث الدائم للمعلومات المحاسبية والمعارف ذات الصلة بها من أهم الوسائل المساعدة على إستخدام والتحكم في الطرق المحاسبية المرتبطة بالإستراتيجية وإتخاذ القرارات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب ، وهذا ماسعت له هذه المطبوعة

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

#### أولا : الكتب

1. أبو زيد كمال خليفة وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2007،
2. أحمد حسن حسين: مدخل المحاسبة الإدارية، مصر، الطبعة الأولى 2002.
3. أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2000.
4. الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
5. إسماعيل حجازي، سعاد المعاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
6. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى 2006 .
7. إسماعيل يحي الكويتي وآخرون: المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان، 2007
8. أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
9. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الأولى 2013.
10. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى 1998.
11. ثناء علي القباني : قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر الطبعة الأولى 2006 .
12. ثناء علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة تحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية. .
13. خالص صافي صالح، رقابة تسيير مؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
14. خليل ديلمي، نواف فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2012.
15. راضي محمد سامي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2003.

16. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى 1994.
17. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
18. سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، مصر، 2002 الطبعة الأولى .
19. السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003 الطبعة الأولى .
20. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف ( المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011،
21. محمد الفيومي محمد: أصول محاسبة التكاليف، الناشر المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 1999 .
22. محمد سامي راض، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
23. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015.
24. محمود فوزي حلوة: مبادئ الإدارة، دار الجناديين، مملكة العربية السعودية 2007.
25. مخلخل زوينة، تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 4.
26. معالم سعاد، إسماعيل حجري: محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
27. مؤيد محمد وآخرون: المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007.
28. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية -تقنيات مراقبة التسيير، الجزء2، الطبعة الثانية، 1994، دار المحمدية العامة، الجزائر.
29. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، مطابع دار البعث، قسنطينة-الجزائر، الطبعة الأولى 1988 .
30. ناصر دادي عدون، عبد اله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 .
31. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2009.
32. ناصر نور الدين عبد اللطيف: المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
33. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى 2011.

34. نواف محمد فخر. د.عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن، عمان ، الطبعة الأولى 2014..
35. يوحنا عبد آل آدم: صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة، دار الحامد، الأردن، 2006.

### ثانيا:المجالات والدوريات

1. حنان سليمان العماري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق سلوك التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد 47، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية جامعة مصراته، ليبيا، 2019.
2. دوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009.
3. صالح إبراهيم يونس الشعباني وهشام عمر محمودي: استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، مجلة جامعة الموصل، تنمية الراقدين، مجلة 32، العدد97، 2010.

### ثالثا:المذكرات والأطروحات

1. ابراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)، مذكرة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الادارية، جامعة ، 2013 ، غزة-فلسطين.
2. بلهاشمي جيلالي طارق، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة الجزائر، 2006.
3. راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص :إدارة أعمال ،2007، باتن،- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
4. علي عدنان أبو عودة، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.
5. فرحات غول: مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2006

6. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، 2002.

7. يحيى نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية، شعبة تسيير المؤسسات، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

### ثالثاً: مراجع باللغة الأجنبية

1. Sahraoui Ali, Comptabilité de gestion, Berti Edition, Alger, Algérie, 2004.
2. Farid Makhoulouf, Comptabilité analytique, édition pages bleues, Algérie, 2006 .
3. Lochard J., La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Ed d'Organisation, France, 1998.
4. J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion: cout, activité, réparation, Press universitaire Grenoble, Paris, 2000, p13.
5. R.Kaplan 'D.Norton' "The balanced scorcard, measures that drive performance ",Harvard business review, Jan- Feb, 1992, P. 70