



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Larbi Ben M'hidi O.E.B

جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

Faculté des Science Economique,  
Commerciales et Science de Gestion

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département de Sciences financières et comptables

قسم العلوم المالية والمحاسبية

## مطبوعة دروس في مقياس محاسبة التسيير المعمقة مرفقة بتمارين محلولة

مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر أكاديمي تخصص: محاسبة  
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

من إعداد: الدكتور ثـرارت يزيد

السنة الجامعية: 2018/2017

## فهرس المطبوعة حسب البرنامج الوزاري الجديد

الصفحة	المحتويات
29-2	المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة
02	تمهيد
03	أولاً/ مدخل للمحاسبة التحليلية
03	01. ماهية المحاسبة التحليلية
05	02. تحليل التكاليف الفعلية من منظور المحاسبة التحليلية
07	03. مدخل نظري للتكاليف من منظور المحاسبة التحليلية
19 - 12	أمثلة تطبيقية
20	ثانياً/ الإطار النظري لمحاسبة التسيير
20	01. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير
24	02. مفهوم وأهداف محاسبة التسيير
25	03. دور محاسبة التسيير
26	ثالثاً/ علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبات الأخرى
26	01. علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية
28	02. علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة التحليلية
29	رابعاً/ علاقة المحاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية بظروف العمل المحاسبي في الجزائر
41-30	المحور الثاني: المحاسبة والتسيير حسب الأنشطة
32	تمهيد
32	أولاً/ مفهوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
32	ثانياً/ العوامل التي شجعت على التحول نحو طريقة المحاسبة حسب الأنشطة
33	ثالثاً/ خطوات تطبيق طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)
34	رابعاً/ تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

41 - 36	أمثلة تطبيقية
62-42	المحور الثالث: التسعير في المدى الطويل وتكلفة الهدف
43	تمهيد
43	أولاً/ ماهية كلفة الهدف
43	01. نشأة ومفهوم أسلوب كلفة الهدف
44	02. خصائص وأهداف كلفة الهدف
46	03. عوامل نجاح استخدام أسلوب كلفة الهدف
47	ثانياً/ متطلبات تطبيق أسلوب كلفة الهدف وكيفية حسابها
47	01. متطلبات تطبيق أسلوب كلفة الهدف
48	02. خطوات تطبيق أسلوب كلفة الهدف
52	03. معوقات تطبيق أسلوب كلفة الهدف
53	ثالثاً/ أدوات أسلوب كلفة الهدف والعوامل المؤثرة فيها
53	01. أدوات أسلوب كلفة الهدف
55	02. العوامل المؤثرة في أسلوب كلفة الهدف
57	03. تقييم أسلوب كلفة الهدف ومقارنتها بالتكلفة التقليدية
62 - 58	أمثلة تطبيقية
55-63	المحور الرابع: سعر بيع ما بين الوحدات
64	أولاً/ مفهوم أسعار البيع بين الوحدات
66	ثانياً/ طرق التسعير بين الوحدات
75-69	أمثلة تطبيقية
90-76	المحور الخامس: لوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن)
77	تمهيد
77	أولاً/ ماهية بطاقة الأداء المتوازن
77	01. نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن
79	02. خصائص وأهمية بطاقة الأداء المتوازن
81	03. مزايا بطاقة الأداء المتوازن
82	ثانياً/ المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها السببية
82	01. مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن

85	02. محاور بطاقة الأداء المتوازن
88	03. العلاقة السببية بين محاور بطاقة الأداء المتوازن
88	ثالثا/ مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وصعوبة تطبيقها
89	01. مقومات نجاح بطاقة الأداء المتوازن
90	02. صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
80-91	<b>المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد</b>
92	<b>تمهيد</b>
92	أولا/ مدخل للعلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح
93	ثانيا/ تحليل التعادل واستخداماته
99	ثالثا/ تحليل الحساسية
105 - 100	<b>أمثلة تطبيقية</b>
88-106	<b>المحور السابع: تكلفة مراحل وأوامر الإنتاج</b>
107	أولا/ نظام تكاليف المراحل
109	ثانيا/ نظام تكاليف المراحل الإنتاجية
111	ثانيا/ نظام تكاليف المقاولات
117-113	<b>أمثلة تطبيقية</b>
127-118	<b>قائمة المراجع</b>

المحور الأول: مقدمة لبعض مفاهيم  
محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية  
وربط هذا المقياس بظروف العمل  
الحديثة

## تمهيد

إن قيام الثورة الصناعية وازدياد المنافسة بين المشروعات في الأسواق أدى إلى ظهور أساليب محاسبية جديدة تهدف إلى تحديد كلفة المنتجات والخدمات المقدمة، ثم تحديد السعر، كما كان هدف المشروعات هو تخفيض التكاليف من أجل تخفيض السعر، ولكي تواجه المؤسسة المنافسة بطريقة ناجحة استوجب الأمر تطوير وسائل الإنتاج والرقابة الفعالة على العناصر المكونة للتكاليف، إذ أصبح اهتمام المسيرين هو البحث عن معلومات وبيانات داخلية تتعلق بالتكاليف والإنتاج والأرباح من أجل تقييم الأداء في المؤسسة.

إن للمحاسبة التحليلية أهمية بالغة في التسيير حيث تعتبر أداة فعالة في تحقيق أهداف وغايات المؤسسة، حيث كان الاهتمام الكبير بالمحاسبة التحليلية باعتبار هذه الأخيرة تستمد معلوماتها من المحاسبة المالية، هذه الأخيرة أصبحت عاجزة في تزويد الإدارة بالبيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة الخاصة بتكاليف ونواتج مراكز المؤسسة. لقد برزت المحاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة إذ لها أهداف واضحة وأسس علمية تميزها عن غيرها من باقي الفروع، كما ساهمت باقي العلوم في تطوير المحاسبة التحليلية إذ استخدم المحاسبون عددا معتبرا من النماذج الرياضية والإحصائية في تحليل العناصر المكونة للتكاليف.

## أولاً/ مدخل للمحاسبة التحليلية

### 01. ماهية المحاسبة التحليلية

#### 01.01. تعريف المحاسبة التحليلية:

يمكن تعريف المحاسبة التحليلية من وجهات نظر الباحثين على النحو التالي:

فقد عرفها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي على أنها "طريقة لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة أساسية في اتخاذ القرار في المؤسسة، ومن أهم أهدافها تقييم المخزونات التي تمثل جزء مهم في أصول المؤسسة ولتقييم المخزونات آثار مباشرة على تقييم الأداء (Performance) وعلى الحكم الذي يأخذه المسؤولين على الهياكل والأنشطة داخل المؤسسة، والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع بغرض قيام تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية، ويتجلى ذلك من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية بالمشروع كله والمعبر عنها بالوحدات النقدية".<sup>1</sup>

كما تعرف المحاسبة التحليلية على أنها "فرع من الفروع المحاسبة تهتم بتحديد كلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"<sup>2</sup>، كما تعرف على أنها "أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية، تمد المستويات الإدارية بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبقاً لتحديد الفروقات مع تحديد الأسباب في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد، بهدف اتخاذ القرار والإجراءات اللازمة التي تقضي على الإسراف موقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية".<sup>3</sup>

وتعرف على أنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة".<sup>4</sup>

ومما سبق يمكن القول أن جميع التعاريف تتفق على أن المحاسبة التحليلية نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة بيانات التكاليف المستقاة أو المتضمنة في المستندات المتمثلة في (بطاقات المخزون كشوف الأجر المباشرة، كشوف تكلفة المواد والمستلزمات الإنتاجية... الخ)، وفقاً لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات تهدف إلى إنتاج معلومات تكاليفية تساعد إدارة المؤسسة في الرقابة على الأداء، وتحديد كلفة المنتجات والخدمات واتخاذ القرارات.

وتتبع أهمية المحاسبة التحليلية من أنها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات المحاسبية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في الرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

#### 02.01. أهداف المحاسبة التحليلية:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس وتساعد في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط وتنظيم ورقابة واتخاذ القرارات وبالتالي فإن المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات يقع على عاتقها توفير

<sup>1</sup> مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992، ص 52.

<sup>2</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992، ص 12.

<sup>3</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 14.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 08.

معلومات بما يتلاءم مع احتياجات إدارة المؤسسة ويساعدها على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وزيادة أرباحها، وتتلخص أهداف المحاسبة التحليلية في النقاط التالية:

- قياس تكاليف الأداء: حيث أن دورة المحاسبة التحليلية تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، وقياس تكاليف الأداء ويعتبر وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما التخطيط والرقابة، كما تعتبر التكاليف الفعلية حجر الأساس في وضع الخطط اللازمة وتحضير الموازنات التقديرية.<sup>1</sup>
- المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن للمحاسبة التحليلية أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج، وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.<sup>2</sup>
- الرقابة على عناصر التكلفة (التكاليف): إن الرقابة على عناصر التكاليف يمكن الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته، واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية ووضع معايير للتكاليف وإمكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.<sup>3</sup>
- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية: تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، فعلى سبيل المثال إمكانية تقديم قائمة نتائج الأعمال لكل منتج أو مركز توزيع أو كل نقطة تسويق منتجات المؤسسة، ومما لا شك فيه أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء وهو الأمر الذي لا تقدمه المحاسبة المالية.<sup>4</sup>

### 01.03. الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية:

تقوم المحاسبة التحليلية بمجموعة من الوظائف، وهي مستخرجة من تعاريف المحاسبة التحليلية نذكر منها:

- أ- الوظيفة التسجيلية: يتم الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي، حيث يتم استخراج هذه الأحداث من الوثائق والمستندات ثم تجميعها وتسجيلها في سجلات منتظمة.<sup>5</sup>
- ب- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
- ج- الوظيفة التفسيرية والإخبارية: القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل موضح أمام الإدارة لما حدث من وقائع تكاليفية وتفسير لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.<sup>6</sup>
- د- الوظيفة المعلوماتية: تهتم المحاسبة التحليلية بإيصال المعلومة والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> فخر نواف، الدليبي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 36.

<sup>2</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 18.

<sup>3</sup> السيدة محمد، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 11.

<sup>4</sup> زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 100.

<sup>5</sup> محمد شفيق، حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 18.

<sup>6</sup> حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 06.

<sup>7</sup> عبد الحلیم كراجه وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 1991، ص 08.



إن وظيفة المحاسبة التحليلية تتمثل في حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلا والتي ستنشأ أو (تكاليف تخطيطية) خلال فترة معينة، وتحديد أسباب الفروقات الإستخدامية لعوامل الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة لصناع ومتخذي القرارات، خاصة في مجال السياسة السعرية.

لتحقيق الأهداف الرئيسية تحصر التكاليف وتبويب وفقا لأنواعها. وككل مركز كلفة على إنفراد، هذا التوزيع يساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف، كما يسهل عملية توزيع التكاليف وفقا لمبدأ السببية على جملة التكاليف خلال مدة معينة (سنة، شهر...).

## 02. تحليل التكاليف الفعلية من منظور المحاسبة التحليلية:

يمكن التمييز بين ثلاث عناصر أساسية مكونة للتكاليف والتكلفة النهائية وهي:

✓ **الأعباء المحملة:** وهي مجموع المصاريف والأعباء المرتبطة بالعناصر الأساسية لعملية الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة، وكذلك سميت بالأعباء المحملة لأن المحاسبة التحليلية تأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من الأعباء عند حساب مختلف التكاليف.<sup>1</sup> ومن بين عناصر الأعباء المحملة التي تأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ما يلي:

- **المواد:** يتمثل عنصر المواد فيما يلي:

- **المواد واللوازم:** وهي التي تدخل مباشرة في كلفة المنتج المصنع، مثل الصوف في إنتاج المنسوجات والأغطية والزرابي، الجلد في إنتاج الأحذية... الخ.

- **المواد الاستهلاكية الوسيطة:** وهي التي تساهم في العملية الإنتاجية بطريقة غير مباشرة ولا تظهر في المنتج النهائي، مثل الكهرباء، الغاز، المياه... الخ.

- **مواد التعبئة والتغليف:** وتتمثل عموما في العمليات التي يكيّف بها المنتج، حتى يكون جاهز للتوزيع والبيع، مثل العلب، الزجاج، الصناديق، إذ يجب أن نفرق بين نوعين من الأغلفة، فنجد أغلفة تالفة تدخل في كلفة الصنع ولا تسترجع أي تسمى أغلفة غير مسترجعة، وأغلفة مسترجعة لا تدخل ضمن كلفة المنتج بل تعاد إلى مورد المخزونات (المورد).<sup>2</sup>

✓ **مصاريف اليد العاملة:** تعد اليد العاملة المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي في المؤسسة، حيث تقوم بأعمال ومهام تترتب عليها مصاريف تسمى مصاريف العمال، حيث تحتل مكانة هامة في تحديد كلفة الإنتاج إذ تساهم بنسبة تتراوح بين 15% و 35% من التكلفة النهائية، حيث تتكون مصاريف اليد العاملة مما يلي:

- **رواتب وأجور:** وهو المقابل النقدي الذي يتقاضاه العامل نتيجة لأداء عمله.

- **الساعات الإضافية:** وهي الأجور التي يتقاضاها العمال نتيجة لأعمال إضافية وقد تكون خارج فترة العمل أو لتلبية الطلبات المتزايدة من المنتجات والخدمات.

- **العطل المدفوعة الأجر:** والتي تعتبر حق من حقوق العامل وتتمثل في التمتع بشهر أو أكثر (حسب المناطق الجغرافية) كعطلة مدفوعة الأجر مرة كل سنة.

- **العلاوات:** وهي مصاريف تدفع في شكل تشجيعات لبلوغ أهداف معينة مثل علاوة المردودية الجماعية أو الفردية، الوصول إلى نسبة معينة من رقم الأعمال، وكذلك علاوات على مناصب المسؤولية.

- **التعويضات:** والتي تمثل نفقات مدفوعة من المؤسسة حسب المنطقة التي يقطن فيها العامل نفقات النقل، الإطعام، المسكن... الخ.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> روسنيول ابروست، جورج ابروي، ترجمة سميرة حازرولي، التكاليف وأسعار التكلفة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص 53.

بالإضافة إلى المصاريف السابقة تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور تتمثل في اشتراكات في الضمان الاجتماعي، صناديق التعاون، صناديق التقاعد وأحداث العمل... الخ.

✓ الخدمات: يمكن تصنيف هذه الخدمات إلى ثلاث أنواع:

- الخدمات الإنتاجية: وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق المرتبطة بخدمات تستفيد منها العملية الإنتاجية، وما يرتبط من صيانة ومحافظة على الأصول التي تساهم في الإنتاج أو تعاون فيه، إهلاك الآلات ومباني المصنع والإيجارات وأقساط التأمينات وتكاليف القوى المحركة أو الإضاءة أو التكييف أو تشغيل الآلات تعتبر أمثلة لتكلفة الخدمات الإنتاجية أو التكاليف الإضافية للإنتاج.

- الخدمات التسويقية: وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق اللازمة للمعاونة في تسويق السلع والمنتجات بخلاف المواد والعمالة، إهلاك وسائل النقل وإيجارات المعارض وتكاليف إنارة هذه المعارض وتكليفها والتأمين عليها، والإعلان عن المنتجات والدعاية لها، كهذه العناصر وما يماثلها تدخل في إطار تكلفة الخدمات التسويقية أو التكاليف الإضافية لهذه الخدمات.

- الخدمات الإدارية والتمويلية: وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق الخاصة بخدمات تستفيد منها إدارة الوحدة الاقتصادية، إهلاك مباني الإدارة والإيجارات الخاصة بها وتكاليف الإيصال (هاتف، فاكس، بريد الكتروني) وإهلاك الآلات الحاسبة والأثاث وتجهيزات المكتبية، وفوائد القروض والتسهيلات وما شابه ذلك، وتدخل كل هذه العناصر وما يماثلها في إطار تكلفة الخدمات الإدارية والتمويلية أو التكاليف الإضافية لهذه الخدمات.<sup>1</sup>

✓ الأعباء غير المعتبرة: وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف والتكلفة النهائية ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق التحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرى التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها في:

- منها ما ليس محدد في الصنف 6 من حسابات النظام المحاسبي المالي الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها:

• إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول مثل ح/203.

• إما أن تكون خسائر أو مصاريف على اعتبارها خسائر، والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

- الأعباء التي توجد في الصنف "6" من المحاسبة المالية، وتتمثل في العناصر التالية:

• الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية.

• الرسوم التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات مصاريف البحث والتطوير.

- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي أو الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس له ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونات قضية معينة، أو مصاريف إعداد اللافتات أو المنح غير العادية، التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة (من الحساب 67 الأعباء الغير عادية في المحاسبة المالية).

✓ العناصر الإضافية: هي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة، ولكن من الواجب حسابها ضمن التكلفة النهائية، وهي أعباء المحاسبة المالية (عند حساب الكلفة النهائية)، وتسمى هذه العناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة المالية، ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتتمثل فيما يلي:

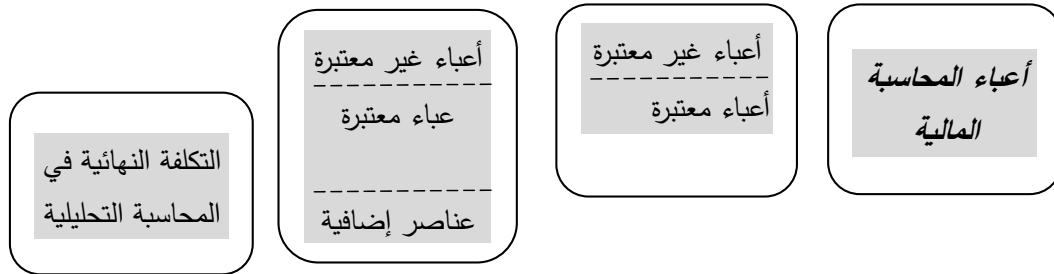
• مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال: إن المؤسسة عند استخدامها للأموال الخارجية (ديون) فهي تتحمل فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية عند حساب النتيجة، وبالعكس فإن رأس المال الخاص تقابله النتيجة المحصل عليها (إن وجدت موجبة) واستعماله لا يسبب مصاريف أو أعباء رغم إن الأموال التي تكون نادرة، فإن استعمالها في دورة معينة يعني التخلي عن استثمارها في مكان آخر مثل قرضها بفائدة ولكي تكون التكلفة النهائية ذو معنى ويسمح بقياس إمكانية المؤسسة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل

<sup>1</sup> عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 65.

الأموال المستعملة بمختلف مصادرها، وبهذه الطريقة يمكن أن تقارن وبصفة مقبولة التكلفة النهائية لنفس المنتج في المؤسسات المتخلفة الهياكل والتمويل، وهذه الفائدة على رأس المال الخاص ليست مصاريف مدفوعة ولا تقييم إلا بطريقة نظرية وتقريبية (تبعاً للنسب المقترحة).

● **الدفع لصاحب المشروع:** في المؤسسة الخاصة الفردية صغيرة الحجم، عملية التسيير والإدارة، يقوم بها صاحب المشروع ويتقاضى مقابلاً يتمثل في نتيجة المؤسسة وبهذا فإن أجره عمله لا تمثل عبئاً في المحاسبة العامة، أما في المؤسسات ذات طابع الشراكة فهناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية يقوم بها إطارات ويتقاضون أجور تحسب ضمن أعباء المحاسبة المالية فالحصول على التكلفة النهائية ذو معنى ولكي يمكن مقارنة مع التكلفة النهائية لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو فردية أو في مؤسسة ذات صفة الشركة أو حتى في مؤسسة عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار في التكلفة النهائية للمؤسسة الأولى مبلغاً نظرياً يمثل أجره صاحب المشروع.<sup>1</sup> والشكل التالي يوضح العناصر المكونة لتكاليف المنتجات أو الخدمات وكذا التكلفة النهائية:

#### الشكل رقم (01): العناصر المكونة للتكاليف والتكلفة النهائية



**المصدر:** ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 21.

من الشكل السابق يمكن استنتاج ما يلي:

أ- أعباء المحاسبة المالية = الأعباء المعتبرة + الأعباء غير معتبرة.

ب- أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

ج- أعباء المحاسبة المالية = أعباء المحاسبة التحليلية + الأعباء غير المعتبرة - عناصر إضافية.

03. مدخل نظري للتكاليف من منظور المحاسبة التحليلية

01.03 / مفهوم (المصاريف، الأعباء، الخسارة، التكلفة):

تطرق مختلف الدراسات في مجال المحاسبة التحليلية إلى مفهوم المصاريف من وجهات نظر مختلفة وفيما يلي نتطرق إلى إعطاء مفهوم للمصاريف.

- تعريف المصروف:

يعرف المصروف: على أنه "كلفة أعطيت منفعة وأصبحت مستنفذة".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1998-1999، ص ص 14-15.

<sup>2</sup> جمعة إسماعيل إبراهيم، محرم زينات محمد، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 60.

كما يعرف المصروف على أنه "نفقات مالية حقيقية تخرج من خزينة المؤسسة أو صندوق المؤسسة مقابل الحصول على سلع وخدمات".<sup>1</sup>

ويعرف المصروف على أنه "خروج النقود وكل مصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر الحصول على النقود ولا يمكن للمؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة إلا على المدى الطويل أو مدة طويلة من حياة المؤسسة، لأن المصاريف أو الإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة أي تحميل مصاريف نظرية قبل وبعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات".<sup>2</sup>

ويعرف المصروف على أنه "هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة (من الخزينة الموجبة للمؤسسة)، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعني تحصيل النقود".<sup>3</sup>

ومما سبق ذكره يمكن أن نعرف المصروف يتميز بمجموعة من الخصائص من بينها أن يؤثر على خزينة المؤسسة باعتباره تدفق نقدي خارجي ويقابله الإيراد الذي يعني تحصيل النقود، ومن بين خصائص المصروف أنه يمتاز بالصفة المادية.

#### - تعريف الأعباء:

العبء يقابله الإيراد فهما يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين هذه الأعباء:

استهلاك البضائع أو المواد واللوازم، المخصصات (الخاصة بالإهلاك)... ففي الوقت إلى يتميز به المصروف بالصفة المادية وهو سهل الحساب وتحديد الزمن الذي يصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير مادية وهي قابلة للتقييم، وبهذا فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على فترات، أما حساب النتيجة فيتم على أسباب الدورة الاستغلالية وليس على أسس العمليات أو حياة المؤسسة تاريخ تحديد المصاريف يفيد في تحديد مستوى الخزينة ولا يتعلق نتيجة الدورة، أما تاريخ تسجيل أو تحميل الأعباء يفيد في تحديدي النتيجة. ويعرف العبء بأنه "استهلاك المؤسسة للمواد والخدمات اللازمة لنشاط استغلالها أو أهدافها الإنتاجية".<sup>4</sup>

ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع والسلع والخدمات.<sup>5</sup>

#### - تعريف الخسارة:

تعرف الخسارة على أنها "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر".<sup>6</sup>

وتعرف الخسارة على أنها "تضحية اقتصادية يعبر عنها بوحدات نقدية ولكن لا تقابلها منفعة، فهي أيضا تكاليف مستنفذة لا تحقق إيراد وبالتالي فإن الإيراد سيكون أقل من التكاليف وبالتالي خسارة ومن أمثلتها حدوث الفاقد الصناعي أو حدوث خسارة في أموال المؤسسة".<sup>7</sup>

وتعرف الخسارة على أنها "التضحية بشئ دون مقابل ودون اختيار في الوقت الذي يكون قد سبق التضحية في سبيل الحصول على هذا الشئ بمحض الإرادة والاختيار، كما قد ترجع التضحية الإلظرارية دون مقابل إلى عوامل بخلاف المخاطرة وعدم التأكد وقصر النظر،

<sup>1</sup> j.l.cretal, j.p.jolivet, Analyse et contrôle des couts, boulet, publi-union, paris, 1975, p 08.

<sup>2</sup> حمودي رابح، محاسبة التكاليف، دار الهدى، عين مليلية، الجزائر، 2004، ص 65.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص ص 13-14.

<sup>4</sup> A.amrani et N.afraoui, méthodes d'analyse des couts, tome, 1 ére éditions du management, alger, 1991, p24.

<sup>5</sup> Y.Pesqueux et B.Martory, La Nouvelle Comptabilité Des Couts, Edition Puf, France, 1995, P30.

<sup>6</sup> أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 27.

<sup>7</sup> إسماعيل يعي التكريتي وأخرون، مراجع سابق، ص 66.

مثال على ذلك أن تفرض الحكومة ضرائب غير مباشرة على الإستهلاك، وفي هذه الحالة تعتبر الضريبة غير مباشرة تضحية إجبارية دون مقابل وتسمى تحويلًا دون مقابل<sup>1</sup>.

ومما سبق ذكره يمكن تعريف الخسارة على أنها تضحية بموارد المؤسسة دون مقابل وقد تكون التضحية إجبارية مثل الخسائر الناتجة عن فروقات الصرف والخسائر الناتجة عن تدني قيمة النقود المودعة في المصارف أما التضحية الاختيارية فقد ينتج عنها مقابل عن ذلك أي تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة مثل الخسائر التي تتكبدها المؤسسة في التحضير لإنجاز مشروع اقتصادي تنظر منه المؤسسة تدفقات مستقبلية.

#### - تعريف التكلفة:

تعرف التكلفة بأنها "التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها الشركة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين"<sup>2</sup>.

وتعرف التكلفة، على أنها "قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها في المستقبل عند المبادلة"<sup>3</sup>.

وتعرف التكلفة: على أنها "جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابًا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حسابًا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"<sup>4</sup>.

في حين يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) التكلفة على أنها "مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي"<sup>5</sup>.

ومما سبق يتضح أن التكلفة بصفة عامة على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.

يعتبر الكثير من المحاسبين والاقتصاديين أن مصطلحات المصاريف، الأعباء، التكاليف تؤدي نفس المعنى إلا أن التعمق في المعاني الحقيقية تدل على أنه يجب أن نميز بين المصطلحات السابقة حتى يتبين لنا الفهم الواضح لكل مصطلح حيث المصروف يعبر عن الخروج الحقيقي للنقود بينما العبي لا يتميز بالصفة المادية أي العبي لا يمثل التدفق النقدي الخارجي، أما الخسارة هي تضحية اختيارية بموارد المؤسسة مع وجود منافع متوقعة أو تضحية إجبارية دون إنتظار منفعة مقابلة.

#### - مفهوم التكلفة الكلية:

تعرف التكلفة الكلية على أنها "مجموعة التكاليف التي يكلفها منتج أو خدمة مقدمة إبتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها للمرحلة النهائية، أي المنتج المباع أو الخدمة المقدمة لا تملك سوى تكلفة وحيدة وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به"<sup>6</sup>.

وتعرف التكلفة الكلية على أنها "مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، ولكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، كلفة البيع) لكن له تكلفة نهائية واحدة"<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> عبد العي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 06.

<sup>2</sup> أبو نصار محمد، مرجع سابق، ص 27.

<sup>3</sup> محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الأسس العملية والعلمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1989، ص 36.

<sup>4</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 26.

<sup>5</sup> C.alazard, S.Separi, Contrôle De Gestion, 5<sup>ème</sup> éd, Edition Dunod, Paris, 2001, P113.

<sup>6</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

<sup>7</sup> على رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 24.

ومما سبق يتضح أن التكلفة الكلية لمنتج ما أو خدمة مقدمة هو كل ما تم تحميله من تكاليف إلى غاية الوصول إلى المرحلة النهائية أو المستوى النهائي لعملية البيع (أي أصبح المنتج أو الخدمة المقدمة) تاما وجاهزا للبيع. ويتم تحديد التكلفة الكلية للمنتجات أو السلع أو الخدمات التي تم بيعها فعلا في كل مؤسسة (تجارية، أو إنتاجية) وفقا لما يلي: التكلفة الكلية في المؤسسة التجارية: تكلفة شراء السلع المباعة + مصاريف التوزيع والبيع (مباشرة وغير مباشرة). التكلفة الكلية في المؤسسة الإنتاجية: كلفة المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع والبيع (مباشرة وغير مباشرة).<sup>1</sup>

#### مثال توضيحي:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات (A، B) في ورشتين (الورشة 1، الورشة 2) باستخدام نوعين من المواد الأولية (M1، M2) بالإضافة إلى لوازم مختلفة وفي نهاية شهر مارس 2017 قدمت لنا مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة المعلومات التالية:

#### 01/ مخزون بداية المدة:

- المنتج (A): 2000 وحدة بتكلفة تقدر ب: 470 دج للوحدة.
- المنتج (B): 4000 وحدة بتكلفة تقدر ب: 545 دج للوحدة.
- المادة الأولية (M1): 4000 كلغ بتكلفة وحدوية : 40 دج.
- المادة الأولية (M2): 5000 كلغ بتكلفة وحدوية : 50 دج.

#### 02/ مشتريات شهر مارس 2017

- المادة الأولية (M1): 6000 كلغ بسعر فردي 40 دج.
- المادة الأولية (M2): 5000 كلغ بتكلفة وحدوية : 40 دج.
- اللوازم المختلفة: 252800 دج.

#### 03/ مصاريف الشراء المباشرة: تمثل 10% من ثمن الشراء.

04/ مصاريف الإنتاج المباشرة: تتمثل في ساعات اليد العاملة المباشرة، حيث لإنتاج وحدة واحدة من المنتج (A) تستغرق عملية الإنتاج 02 ساعة، وإنتاج وحدة واحدة من المنتج (B) تستغرق عملية الإنتاج 03 ساعة، كما بلغت تكلفة الساعة الواحدة: 100 دج.

05/ الإنتاج والاستعمالات: تم إنتاج: 8000 وحدة من المنتج (A) باستخدام 4000 كلغ من المادة الأولية (M1) واستخدام 4000 كلغ من المادة الأولية (M2)، وما قيمته: 156800 دج من اللوازم المختلفة، كما تم إنتاج 6000 وحدة من المنتج التام (B) باستخدام 5000 كلغ من المادة الأولية (M1) واستخدام 5000 كلغ من المادة الأولية (M2)، وما قيمته: 96000 دج من اللوازم المختلفة.

#### 05/ الأعباء غير مباشرة: لخصت في الجدول أدناه:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	110000	140000	680000	109000
طبيعة وحدة العمل	kg مادة أولية مشتراة	وحدة منتجة	ساعة عمل مباشرة	وحدة مباعة

06/ مساعات الفترة: باعت المؤسسة 8000 وحدة من المنتج (A) بسعر فردي : 500 دج، وبيع 7000 وحدة من المنتج (B) بسعر فردي 600 دج.

المطلوب: تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية، مع تحديد نتيجة شهر مارس 2017.

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32.

**حل المثال:**

01/ تقديم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	البيان
150000	680000	140000	110000	مجموع التوزيع الثانوي
15000	34000	14000	11000	عدد وحدات العمل
10	20	10	10	تكلفة وحدة العمل

02/ حساب تكلفة الشراء:

M2			M1			البيان
M	P.U	Q	M	P.U	Q	
200000	40	5000	240000	40	6000	ثمن الشراء
20000	-	-	24000	-	-	أعباء الشراء المباشرة
50000	50	5000	60000	10	6000	أعباء الشراء غير المباشرة
270000	54	5000	324000	54	6000	تكلفة الشراء
250000	50	5000	160000	40	4000	تكلفة مخزون أول المدة
520000	<u>52</u>	10000	484000	<u>48.4</u>	10000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

03/ حساب تكلفة الإنتاج:

B			A			البيان
M	P.U	Q	M	P.U	Q	
244000	48.8	5000	195200	48.4	4000	تكلفة المواد الأولية المستعملة M1
260000	52	5000	208000	52	4000	تكلفة المواد الأولية المستعملة M2
96000	/	/	156800	/	/	تكلفة اللوازم المختلفة
1800000	100	18000	1600000	100	16000	مصاريف اليد العاملة المباشرة
60000	10	6000	80000	10	8000	أعباء الورشة 1
360000	20	18000	320000	20	16000	أعباء الورشة 2
2820000	470	6000	2560000	320	8000	تكلفة الإنتاج للفترة
2180000	545	4000	940000	470	2000	تكلفة مخزون أول المدة
5000000	<u>500</u>	10000	3500000	<u>350</u>	10000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

04/ حساب التكلفة النهائية:

B			A			البيان
M	P.U	Q	M	P.U	Q	
3500000	500	7000	2800000	350	8000	تكلفة المنتجات المباعة
70000	10	7000	80000	10	8000	مصاريف التوزيع غير المباشرة
3570000	510	7000	2880000	360	8000	التكلفة النهائية

04/ حساب نتيجة شهر مارس 2017:

المبالغ	البيان
2880000	نتيجة المنتج (A)
3570000	نتيجة المنتج (B)
6450000	نتيجة شهر مارس 2017

حالات تطبيقية مع الحل:

التمرين الأول:

تنتج مؤسسة الأثاث المدرسية العصرية نوعين من الطاوات "النوع الجيد والنوع العادي"، حيث يتم إنتاج النوعين من الطاوات في ثلاثة ورشات (ورشة التهيئة، ورشة التركيب، وورشة الإنهاء)، كما تستخدم المؤسسة في سياستها التسويقية "البيع بالتجزئة والبيع بالجملة"، وخلال شهر أكتوبر 2016 قدمت لكم مصلحة المحاسبة التحليلية المعلومات التالية:

■ الملحق رقم (01): مخزون بداية الفترة في 2016/10/01

الطاوات (النوع الجيد والنوع العادي)				المواد الأولية			
V	P <sub>U</sub>	Q	البيان	V	P <sub>U</sub>	Q	البيان
3800000	7600	500	الطاوات "النوع الجيد"	931000	232,75	4000	خشب الجوز
1750000	3500	500	الطاوات "النوع العادي"	1180500	393,5	3000	خشب الصنوبر
				2774000	173,37	16000	القطع الحديدية
					5		
				931000	232,75	4000	اللوايب الحديدية

■ الملحق رقم (02): بطاقة التكلفة الفعلية للمادتين الأوليتين "خشب الجوز وخشب الصنوبر"

المادة الأولية "خشب الصنوبر"			البيان	المادة الأولية "خشب الجوز"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
2106000	351	6000	ثمن الشراء متضمن الرسم	936000	234	4000	ثمن الشراء متضمن الرسم
70200	11,7	6000	مصاريف النقل متضمن الرسم	46800	11,7	4000	مصاريف النقل متضمن الرسم
105300	17,55	6000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	70200	17,55	4000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
???	???	???	مصاريف مركز التمويل <sup>(1)</sup>	???	???	???	مصاريف مركز التمويل <sup>(1)</sup>

(01): طبيعة وحدة العمل في مركز التمويل على أساس (1000 دج من ثمن الشراء ومصاريف الشراء المباشرة).

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) قابل للاسترجاع بمعدل: 17%.

■ الملحق رقم (03): بطاقة التكلفة الفعلية للمادتين الأوليتين "القطع الحديدية واللوايب الحديدية"

المادة الأولية "اللوايب الحديدية"			البيان	المادة الأولية "القطع الحديدية"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
2950000	58,5	50000	ثمن الشراء متضمن الرسم	936000	117	20000	ثمن الشراء متضمن الرسم
702000	14,04	50000	مصاريف النقل متضمن الرسم	280800	14,04	20000	مصاريف النقل متضمن الرسم
1053000	21,06	50000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	421200	21,06	20000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
???	???	???	مصاريف مركز التمويل <sup>(1)</sup>	???	???	???	مصاريف مركز التمويل <sup>(1)</sup>

(01): طبيعة وحدة العمل في مركز التمويل على أساس (1000 دج من ثمن الشراء ومصاريف الشراء المباشرة).

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) قابل للاسترجاع "TVA récupérable" بمعدل: 17%.



**المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة**

■ الملحق رقم (04): بطاقة التكلفة الفعلية للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي"

الطاولات "النوع العادي"			البيان	الطاولات "النوع الجيد"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
؟؟؟	؟؟؟	5000	مادة خشب الجوز المستعمل	؟؟؟	؟؟؟	2000	مادة خشب الجوز المستعمل
؟؟؟	؟؟؟	2500	مادة خشب الصنوبر المستعمل	؟؟؟	؟؟؟	4000	مادة خشب الصنوبر المستعمل
؟؟؟	؟؟؟	6000	القطع الحديدية المستعملة	؟؟؟	؟؟؟	20000	القطع الحديدية المستعملة
؟؟؟	؟؟؟	25000	اللواكب الحديدية المستعملة	؟؟؟	؟؟؟	30000	اللواكب الحديدية المستعملة
1000000	100	10000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)	1200000	100	12000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)
600000	120	5000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)	960000	120	8000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)
400000	80	5000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)	320000	80	4000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)
؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة) <sup>(1)</sup>	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة) <sup>(1)</sup>
؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب) <sup>(2)</sup>	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب) <sup>(2)</sup>
؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء) <sup>(3)</sup>	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء) <sup>(3)</sup>

(1): طبيعة وحدة العمل في مركز التشطيب على أساس (الحجم الساعي لليد العاملة المباشرة):

(2): طبيعة وحدة العمل في مركز التركيب على أساس (المتر المربع من الخشب المستعمل)، علماً أنه لإنتاج طاولة واحدة من النوع الجيد ينبغي استخدام 01

متر مربع من خشب الجوز و 02 متر مربع من خشب الصنوبر وإنتاج طاولة واحدة من النوع العادي ينبغي استخدام 10 لوالب حديدية:

(3): طبيعة وحدة العمل في مركز الإنهاء على أساس (الكميات المنتجة).

■ الملحق رقم (05): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للفترة المحاسبية شهر أكتوبر 2016

المراكز الأساسية						المراكز المساعدة			البيان
التوزيع بالجملة	التوزيع بالتجزئة	الإنهاء	التركيب	التهيئة	التمويل	الصيانة	الإدارة	الطاقة	
259000	119000	175000	781000	1042000	53500	82000	118000	؟؟؟	مجموع التوزيع الأولي
(1) ؟؟؟	4000	%20	%05	%10	%05	%20	%20	(%100)	توزيع ثانوي
؟؟؟	%10	%20	%10	%20	%10	%20	(%100)		- الطاقة
؟؟؟	%10	%10	%10	%20	%20	(%100)	%20		- الإدارة
									- الصيانة
وحدة مباعه	وحدة مباعه	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	/	/	/	طبيعة وحدة العمل

(1) استفاد مركز التوزيع بالجملة من خدمات مركز الطاقة بضعف الخدمات المقدمة لمركز التمويل.

■ الملحق رقم (06): مبيعات شهر أكتوبر 2016

(2) البيع بالجملة				(1) البيع بالتجزئة			
V	PU <sub>HT</sub>	Q	البيان	V	PU <sub>HT</sub>	Q	البيان
؟؟؟	؟؟؟	1200	الطاولات "النوع الجيد"	؟؟؟	؟؟؟	1000	الطاولات "النوع الجيد"
؟؟؟	؟؟؟	1700	الطاولات "النوع العادي"	؟؟؟	؟؟؟	500	الطاولات "النوع العادي"

(1) تطبيق المؤسسة هامش ربح بـ 40% من التكلفة النهائية للوحدة بالنسبة لمنط البيع بالتجزئة.

(2) تطبيق المؤسسة هامش ربح بـ 25% من التكلفة النهائية للوحدة بالنسبة لمنط البيع بالجملة.

**المطلوب:** بصفتك رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية في المؤسسة يطلب منك ما يلي:

01. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع توضيح العمليات الحسابية؛

02. تحديد كلفة المواد الأولية؛

03. تحديد كلفة الإنتاج للمنتجين التامين (الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي):

04. تحديد التكلفة النهائية حسب نمط البيع بالتجزئة للمنتجين التامين (الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي):

05. تحديد التكلفة النهائية حسب نمط البيع بالجملة للمنتجين التامين (الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي):

06. تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية لشهر أكتوبر 2016.

07. تحديد النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر 2016، علما أن الأعباء غير المعتبرة بلغت: 12500 دج والعناصر الإضافية بلغت: 40000 دج.

ملاحظة هامة: تطبق المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية للوحدة في تسعير الإخراجات.

حل التمرين الأول:

01. اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

المراكز الأساسية						المراكز المساعدة			البيان
التوزيع بالجملة	التوزيع بالتجزئة	الإنهاء	التركيب	التهيئة	التموين	الصيانة	الإدارة	الطاقة	
239000	119000	175000	781000	1042000	53500	82000	118000	40000	مجموع التوزيع الأولي
4000	4000	8000	2000	4000	2000	8000	8000	(40000)	توزيع ثانوي
15000	15000	30000	15000	30000	15000	30000	(150000)		- الطاقة
12000	12000	12000	12000	24000	24000	(120000)	24000		- الإدارة
									- الصيانة
270000	150000	225000	810000	1100000	94500	/	/	/	مج توزيع ثانوي
2700	1500	4500	13500	22000	9450	/	/	/	عدد وحدات القياس
100	100	50	60	50	10	/	/	/	تكلفة وحدة العمل
وحدة مياحة	وحدة مياحة	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	/	/	/	طبيعة وحدة العمل

01.02. حساب تكلفة للمادتين الأوليتين "خشب الجوز وخشب الصنوبر" والتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP):

المادة الأولية "خشب الصنوبر"			البيان	المادة الأولية "خشب الجوز"			البيان
V	PU(HT)	Q		V	PU(HT)	Q	
1800000	300	6000	ثمن الشراء متضمن الرسم	800000	200	4000	ثمن الشراء متضمن الرسم
60000	10	6000	مصاريف النقل متضمن الرسم	40000	10	4000	مصاريف النقل متضمن الرسم
90000	15	6000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	60000	15	4000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
19500	10	1950	مصاريف مركز التموين	9000	10	900	مصاريف مركز التموين
1969500	328,25	6000	تكلفة الشراء للفترة	909000	235	4000	تكلفة الشراء للفترة
1180500	393,5	3000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)	931000	232,75	4000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)
3150000	350	9000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	1840000	230	8000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

- ثمن الشراء ومصاريف الشراء خارج الرسم لأن (TVA) قابل للاسترجاع.

المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة

02.02. حساب تكلفة المادتين الأوليتين "القطع الحديدية واللواكب الحديدية" والتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP):

اللواكب الحديدية			البيان	القطع الحديدية			البيان
V	PU(HT)	Q		V	PU(HT)	Q	
2000000	50	50000	ثمن الشراء متضمن الرسم	2000000	100	20000	ثمن الشراء متضمن الرسم
600000	12	50000	مصاريف النقل متضمن الرسم	240000	12	20000	مصاريف النقل متضمن الرسم
900000	18	50000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	360000	18	20000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
40000	10	4000	مصاريف مركز التموين	26000	10	2600	مصاريف مركز التموين
2230000	44,6	50000	تكلفة الشراء للفترة	2626000	131,3	20000	تكلفة الشراء للفترة
770000	77	10000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)	2774000	173,37	16000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)
				5			
<b>3000000</b>	<b>50</b>	<b>60000</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	<b>5400000</b>	<b>150</b>	<b>36000</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

- ثمن الشراء ومصاريف الشراء خارج الرسم لأن (TVA) قابل للاسترجاع.

03. حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي"

الطاولات "النوع العادي"			البيان	الطاولات "النوع الجيد"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
1150000	230	5000	مادة خشب الجوز المستعمل	460000	230	2000	مادة خشب الجوز المستعمل
875000	350	2500	مادة خشب الصنوبر المستعمل	1400000	350	4000	مادة خشب الصنوبر المستعمل
900000	150	6000	مادة القوائم الحديدية المستعملة	1800000	150	12000	القطع الحديدية المستعملة
1250000	50	25000	مادة اللواكب الحديدية المستعملة	1500000	50	30000	اللواكب الحديدية المستعملة
1000000	100	10000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)	1200000	100	12000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)
600000	120	5000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)	960000	120	8000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)
400000	80	5000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)	320000	80	4000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)
500000	50	10000	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة)	600000	50	12000	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة)
450000	60	7500	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب)	360000	60	6000	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب)
125000	50	2500	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء)	100000	50	2000	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء)
<b>7250000</b>	<b>2900</b>	<b>2500</b>	تكلفة الإنتاج للفترة	<b>8700000</b>	<b>4350</b>	<b>2000</b>	تكلفة الإنتاج للفترة
<b>1750000</b>	<b>3500</b>	<b>500</b>	تكلفة مخزون أول المدة (SI)	<b>3800000</b>	<b>7600</b>	<b>500</b>	تكلفة مخزون أول المدة (SI)
<b>9000000</b>	<b>3000</b>	<b>3000</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	<b>12500000</b>	<b>5000</b>	<b>2500</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

04. حساب التكلفة النهائية للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي" حسب نمط البيع بالتجزئة:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
1500000	3000	500	تكلفة الإنتاج المباع	5000000	5000	1000	تكلفة الإنتاج المباع
50000	100	500	مصاريف التوزيع غير مباشرة	100000	100	1000	مصاريف التوزيع غير مباشرة
<b>1550000</b>	<b>3100</b>	<b>500</b>	التكلفة النهائية	<b>5100000</b>	<b>5100</b>	<b>1000</b>	التكلفة النهائية

05. حساب التكلفة النهائية للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي" حسب نمط البيع بالجملة:

المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
5100000	3000	1700	تكلفة الإنتاج المباع	6000000	5000	1200	تكلفة الإنتاج المباع
170000	100	1700	مصاريف التوزيع غير مباشرة	120000	100	1200	مصاريف التوزيع غير مباشرة
5270000	3100	1700	التكلفة النهائية	6120000	5100	1200	التكلفة النهائية

06. حساب النتيجة الإجمالية لشهر أكتوبر 2016:

01.06. حساب النتيجة المحققة حسب نمط البيع بالتجزئة لشهر أكتوبر 2016:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
2170000	4340	500	المبيعات خارج الرسم	7140000	7140	1000	المبيعات خارج الرسم
(1550000)	3100	500	التكلفة النهائية	(5100000)	5100	1000	التكلفة النهائية
620000	/	500	نتيجة الشهر	2040000	/	1000	نتيجة الشهر

02.06. حساب النتيجة المحققة حسب نمط البيع بالجملة لشهر أكتوبر 2016:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
6587500	3875	1700	المبيعات خارج الرسم	7590000	6325	1200	المبيعات خارج الرسم
(5270000)	3100	1700	التكلفة النهائية	(6120000)	5100	1200	التكلفة النهائية
1317500	/	1700	نتيجة الشهر	1470000	/	1200	نتيجة الشهر

03.06. حساب النتيجة الإجمالية لشهر أكتوبر 2016:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
620000	/	500	النتيجة حسب نمط البيع بالتجزئة	2040000	/	1000	النتيجة حسب نمط البيع بالتجزئة
1317500	/	1700	النتيجة حسب نمط البيع بالجملة	1470000	/	1200	النتيجة حسب نمط البيع بالجملة
1937500	/	2200	نتيجة الشهر	3510000	/	2200	نتيجة الشهر

النتيجة الإجمالية لشهر أكتوبر 2016 = 1937500 + 3510000 = 5447500 دج

07. حساب النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر 2016:

المبالغ	البيان
5447500	النتيجة التحليلية الإجمالية لشهر أكتوبر 2016
40000	+ العناصر الإضافية
(12500)	- الأعباء غير المعتبرة
5475000	النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر 2016

حالات تطبيقية مقترحة للحل:

**التمرين الثاني:**

تنتج مؤسسة "الزئين و الجمال" نوعين من العطور الرجالية "عطر الزئين" p "عطر الحلاقة" pc " باستعمال ماء وردى ومادة التلوين مع إضافة لوازم مختلفة ويتم عملية الإنتاج في ثلاث ورشات: التحضير – الإتمام – التعليب ، علما انه في ورشة التعليب يتم وضع قارورتين من نفس العطر في علبة واحدة قبل عملية البيع ولحساب نتيجة المؤسسة لشهر مارس 2015 لدينا المعلومات التالية:

**1- المخزون في 01/ مارس 2015**

- ماء وردى : 50 لتر بـ 1820 دج للإجمالي.
- مادة التلوين: 50 kg بـ 1050 دج للإجمالي
- عطر الزئين : " p " 40 بـ 3152 دج للإجمالي
- عطر الحلاقة " pc " 25 علبة بـ 2315 دج للإجمالي

**2- المشتريات :**

- ماء وردى: 200 لتر بـ 40 للتر الواحد
- مادة التلوين: 15 علبة بكل علبة 10 kg بسعر 25 دج للـ kg .
- اللوازم المختلفة 3875 دج

**3- الاستعمالات والإنتاج:** تم إنتاج 310 علبة من عطر الزئين " p " و 275 علبة من عطر الحلاقة " pc "

إنتاج القارورة الواحدة من نفس العطر يتطلب :

- ماء وردى 0.25 لتر و 0.2 لتر على التوالي للعطرين
- ماء التلوين : 0.2 kg و 0.1 kg على التوالي.

اللوازم المختلفة : 2.5 دج للعطرين معا.

**1- الأعباء المباشرة :**

على الإنتاج : 120 ساعة عمل مباشرة منها 60% لعطر الزئين " p " والباقي لعطر الحلاقة " pc " تكلفة الساعة الواحدة 85 دج.

**5- الأعباء غير المباشرة:**

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	التحضير	الإتمام	التعليب	التوزيع
مج التوزيع الأولي	3480	7770	12930	4150	1423	2937	4220
التوزيع الثانوي							
الإدارة	%100	%10	%10	%20	%24	%16	%20
الصيانة	%10	%100	%20	%10	%20	%20	%20
طبيعة وحدة العمل	/	/	100 دج من المشتريات	لتر مستعمل	قارورة منتجة	علبة منتجة	علبة مباعة

6- المبيعات: 300 علبة من عطر الزئين " p " و 260 من عطر الحلاقة " pc "

**المطلوب:**

- 1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؛
- 2- حساب تكلفة شراء؛
- 3- حساب تكلفة الإنتاج؛
- 4- حساب التكلفة النهائية؛
- 5- حدد سعر البيع إذا كان هامش الربح للقارورة الواحدة يقدر بـ 15 دج عطر الزئين " p " و 18 دج عطر الحلاقة " pc ".

**التمرين الثالث:**

تنتج مؤسسة "الجزائر الخضراء" مربى المشمش وتبيع إنتاجها في نوعين من العلب:

علب وزن 1 كغ تحتوي على 0,9 كغ (وزن صافي (وعلب 0,5 كغ وزنها الصافي 0,425 كغ كما يلي: في الورشة) 1 التحضير (يتم غسل الفاكهة وتصفيتها قبل المعالجة.

## المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة

في الورشة 2 تتم معالجة المشمش المحضر والسكر مع إضافة اللوازم لينتج خليط المرّي ثم يحول للورشة 3 في الورشة 3 تتم تعبئة المرّي المنتج في النوعين من العلب المعدنية.

وفيما يلي المعطيات المتعلقة بشهر ديسمبر:

### 1- المخزون في بداية ديسمبر:

مادة المشمش : لا شيء.

مادة السكر 400 : كلغ بمبلغ 27700 دج للإجمالي.

اللوازم الأخرى 15000 : دج.

إنتاج جاري قيد المعالجة 12300 : دج

العلب الفارغة من سعة 0,425 كلغ 6000 : علبة بسعر 10 دج/للعلبة.

العلب الفارغة من سعة 0,9 كلغ 4000 : علبة بسعر 20 دج/للعلبة.

صناديق ورقية فارغة 650 : صندوق ورقي بسعر 9 دج للوحدة (للتعبئة من العلب).

الصناديق المعبأة بعلب من سعة 0,9 كلغ 10 صناديق بمبلغ 10872 دج للإجمالي.

الصناديق المعبأة بعلب من سعة 0,425 كلغ 8 صناديق بمبلغ 10128 دج للإجمالي.

### 2- مشتريات الشهر:

فاكهة المشمش 4580 : كلغ ب 22,5 دج/كلغ.

مادة السكر 2000 : كلغ بمبلغ 137300 دج للإجمالي.

### 3- الاستعمال في الإنتاج:

\* استعملت كل الفاكهة المشتراة في ورشة التحضير وتطلبت 100 ساعة يد عاملة مباشرة بسعر 150 دج/سا.

\* حولت الفاكهة المحضرة الى ورشة المعالجة مع إضافة 1890 كلغ من السكر و 4490 دج من اللوازم المختلفة وتطلبت العملية 270 ساعة يد عاملة مباشرة بسعر 150 دج/سا وتحصلت على 5700 كلغ من المرّي وبقي مقدار 7240 دج قيد المعالجة.

\* عبأت 3456 كلغ من إنتاجها في العلب التي سعتها 0,9 كلغ ، و 2244 كلغ بعلب 0,425 كلغ ، تطلبت عملية التعبئة 818 ساعة بسعر 150 دج/سا منها 418 ساعة لعلب 0,5 كلغ والباقي لعلب 1 كلغ ، وتوضع العلب المعبأة بنوعيتها داخل صناديق ورقية سعة الواحد 12 علبة من نوع 1 كلغ أو 24 علبة من علب 0,5 كلغ.

### 4- الأعباء غير المباشرة:

ملخصة في الجدول أدناه حيث أن العناصر الإضافية 9520 دج والأعباء غير المعتبرة 16084 دج.

العناصر	التموين	التحضير	المعالجة	التعبئة	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	9870	11460	11870	33120	20340
طبيعية وحدة القياس	كمية مشتراة	/	/	علب معبأة	صناديق مباعة

ملاحظة: في قسم التعبئة تتحمل العلبة من سعة 0,9 كلغ 1,5 مرة مما تتحملها العلبة من سعة 0,425 كلغ.

مبيعات الشهر:

تم بيع 225 صندوق سعة الواحد 24 علبة بسعر 65 دج/للعلبة.

وباعت 340 صندوق سعة الواحد 12 علبة بسعر 110 دج/للعلبة.

### المطلوب:

01. إتمام جدول التوزيع:

02. حساب تكلفة الشراء وتكلفة الوحدة المرجحة مع المخزون الأولي؛

03. حساب تكلفة إنتاج المرّي قبل التعبئة؛

04. حساب تكلفة إنتاج المرّي بعد التعبئة وتكلفة إنتاج العلبة المرجحة مع المخزن الأولي؛

05. حساب التكلفة النهائية العلب المباعة والنتيجة التحليلية ثم الصافية.

### التمرين الرابع:

تشتري مؤسسة " الشجرة المباركة " مادة الزيتون من الفلاحين وتستخدمها في إنتاج زيت الزيتون كما يلي:

\* في ورشة التحضير يتم غسل الزيتون وتصفيته من الأوراق وغيرها ثم يحول الى ورشة العصر.

\* في ورشة المعالجة يتم عصر الزيتون المحضر للحصول على الزيت الذي يصفى بدوره من الشوائب.

\* في ورشة التعبئة يعبأ الزيت المنتج في نوعين من القوارير 0.5 لتر و 1 لتر، وكل القوارير المملوءة تخزن بعد وضعها في صناديق كرتونية تتسع الواحدة ل 10 قوارير من سعة 1 ل أو 20 قارورة من سعة 0,5 ل.

وفيما يلي المعطيات المتعلقة بشهر ديسمبر 2015 :

**المخزون في بداية ديسمبر:**

- مادة الزيتون 200 كغ ب 6916 دج للإجمالي.

- القوارير الفارغة 800 : ق سعتها 0,5 ل ب 14 دج/و.

- القوارير الفارغة 500 : ق سعتها 1 ل ب 19,5 دج/و.

- صناديق كرتون فارغة 100 علبة بسعر 7,5 دج للوحدة.

- زيتون قيد الإنتاج) قيد المعالجة 3365 دج.

- زيت قبل التعبئة 75 ل تكلفتها 14940 دج للإجمالي.

- 3 صناديق معبأة بقوارير 0,5 ل بتكلفة إجمالية 12600 دج .

- 5 صناديق معبأة بقوارير 1 ل بتكلفة إجمالية 22002,5 دج.

2- مشتريات الشهر:

مادة الزيتون 1680 : كغ ب 30 دج/كغ.

3- استهلاك المادة الأولية في الإنتاج:

استهلكت المؤسسة كل ما لديها من مادة الزيتون في الإنتاج وتحصلت على 675 ل من الزيت ، وبقي في ورشة المعالجة مقدار 1825 دج من الزيت قيد الإنتاج. وقد عبأت الإنتاج الحالي والمخزون الأولي من الزيت في القوارير بمقدار 52% لقوارير 1 ل وال 48 % الباقية لقوارير 0.5 ل.

4- اليد العاملة المباشرة:

للحصول على الزيت قبل التعبئة تطلبت العملية 340 سا بسعر 125 دج/سا.

للحصول على القوارير المعبأة بلغت ساعات العمل 925 ساعة بسعر 150 دج/سا منها 405 ساعة.

للقوارير من سعة 0,5 ل والباقي لقوارير 1 ل.

5- الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول أدناه أخذنا بعين الاعتبار 6140 دج عناصر إضافية و 8350 دج أعباء غير معتبرة.

العناصر	التموين	التحضير	المعالجة	التعبئة	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	8484	13950	12020	18270	10000
طبيعة وحدة القياس	كغ زيتون مشتمى	/	/	قوارير معبأة من النوعين	علب كرتون مباعة

**ملاحظة:** في قسم التعبئة تتحمل القارورة التي سعتها 1 ل 1,5 مرة مما تتحملها القارورة من سعة 0,5 ل.

**مبيعات الشهر:**

تم بيع 37 صندوق كرتوني بها قوارير من سعة 0,5 ل بسعر 5200 دج/للصندوق.

وباعت 43 صندوق كرتوني بها قوارير من سعة 1 ل بسعر 4900 دج/للوحد.

**المطلوب:**

- 01 . حساب عدد القوارير المعبأة من النوعين؛
- 02 . إتمام جدول التوزيع؛
- 03 . حساب تكلفة الشراء وتكلفة الوحدة المرجحة مع المخزون الأولي؛
- 04 . حساب تكلفة إنتاج الزيت قبل التعبئة؛
- 05 . حساب تكلفة إنتاج القوارير المعبأة وتكلفة إنتاج القارورة الواحدة المرجحة مع مخ 1؛
- 06 . حساب التكلفة النهائية للكمية المباعة بنوعيتها؛
- 07 . حساب النتيجة التحليلية للإنتاج المباع والنتيجة الصافية.

## ثانيا/ الإطار النظري لمحاسبة التسيير:

تحتل محاسبة التسيير موقعا مميذا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة ونظم المعلومات الإدارية بصفة خاصة، وتنبع هذه الأهمية المتميزة ليس من حيث قدرتها على توفير المعلومات المدعمة لعملية اتخاذ القرارات فحسب وإنما أيضا من حيث عرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات المعقدة القيود والمتغيرات.

كما تعتبر محاسبة التسيير الوسيلة التي تمد إدارة المؤسسة بالمعلومات والبيانات وتسهل لها الطريق في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، كما تساعدها على أداء وظائفها بما تتضمنه من أساليب فنية متعددة، كما تحتل هذه الأساليب مكان الصدارة في مجال الدراسات الحديثة التي صاحبت النمو السريع للمؤسسات والإنتاج الكبير لمزيج المنتجات والخدمات، هذه المشاكل جعلت الملاك (المساهمين والمستثمرين) لا يستعطون الرقابة الشخصية للمؤسسات وتحديد الريخ والخسارة لكل نشاط يكاد أن يكون مستحيلا وأصبح الأهمية بمكان الاعتماد على المعلومات والبيانات التي توفرها محاسبة التسيير، حيث أصبحت محاسبة التسيير لا تهمل الماضي والحاضر كما تهتم بالمستقبل لرسم أهداف المؤسسة التي تسعى إليها، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف ثم السعي إلى الرقابة على تنفيذ الخطط والوقوف على مواطن الضعف والقوة التي تواجه المؤسسة، وسوف نوضح نشأة محاسبة التسيير وتطورها التاريخي عبر مراحل زمنية كما يتم التطرق إلى بعض التعاريف المتعلقة بمحاسبة التسيير والتطرق إلى أهمية وأهداف محاسبة التسيير.

### 01. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

#### 01.01. نشأة محاسبة التسيير:

لقد ترتب على اتساع حجم المؤسسات خلال الربع الأول من القرن العشرين تعقد وتشابك الأنظمة المختلفة، وازدادت حدة المنافسة بين المؤسسات، ليس فقط على المستوى المحلي (الداخلي)، بل أيضا على المستوى الدولي ولاسيما بعد ظهور النظام الاقتصادي العالمي الجديد أو ما يسمى بالعمولة الاقتصادية ومن أحد روافده اتفاقية (GAAT).

ولقد أدى هذا التطور إلى تعقد المشاكل الإدارية تعقيدا يصعب معه استخدام منهج الحدس والتخمين والبصيرة في دراستها وحلها، وتطلب الأمر استخدام المنهج العلمي في هذا المجال وخصوصا بعد ظهور الإدارة العلمية.

واحتاجت الإدارة في هذه المرحلة إلى نوع معين من المعلومات المحاسبية يتصف بالشمولية والحركية والموضوعية والمستقبلية، ومعلومات عن البدائل المختلفة لتساعد في حل المشاكل الإدارية، ولقد تعذر الحصول على هذا النوع من المعلومات من نظم المحاسبة المالية ونظم محاسبة التكاليف التقليدية وذلك بسبب بعض القصور وبذلك ظهرت الحاجة إلى فكر محاسبي جديد يتلاءم مع متطلبات الإدارة العلمية الحديثة.

ويرجع القصور في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية إلى الأسباب التالية:

- التاريخية: معظم البيانات والمعلومات المستمدة من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية ليس لها علاقة بالمستقبل، وحتى المتعلق منها بالمستقبل كان أعد على أساس بيانات الماضي وحده، فعلى سبيل المثال استخدمت بيانات التكلفة التاريخية كأساس لحساب مخصصات الإهلاكات وقياس الديون وتحديد التكاليف المعيارية لعملية ما مقدما والمعروف أن البيانات التاريخية دون تعديل لا تصلح للقرارات الإدارية المتعلقة بالمستقبل، كما أنه يحتمل أن تتضمن هذه البيانات نواحي إسراف وضياع وما في حكم ذلك؛<sup>1</sup>

- تتعلق معظم البيانات المستمدة من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية بحالة معينة في ظل ظروف معينة محددة دون أن نلقي الضوء على الاحتمالات البديلة للقرار في ظل ظروف بديلة حتى تساعد المدير في اختيار الأفضل؛

<sup>1</sup> حسين شحاتة، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال، الطبعة الثانية، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2001، ص 16.



- تعبر البيانات المالية والتكاليفية المقدمة للإدارة عن ما يحدث فعلا وليس عما كان يجب أن يحدث ليساعد في مجال الرقابة وتقييم الأداء؛

- تتسم بعض البيانات والمعلومات للمحاسبة المالية بأنها إجمالية وجامدة وليست تحليلية أي معلومات تعبر عن موقف معين في نقطة زمنية منفصلة عن قبلها وغير مرتبطة بما بعدها وليست معلومات مستمرة، بل كانت بيانات ساكنة وليست بيانات حركية وذلك لتساعد الإدارة في تطبيق الطريقة العلمية لحل المشاكل.

- تأتي البيانات المالية إلى المسؤولين عن إدارة المؤسسة ومن يهتمهم الأمر متأخرة بسبب مشاكل الحصول عليها ولطول الوقت اللازم لتشغيلها ومكان لا بد من دراسة إعداد هذه البيانات بسرعة ودقة لتحقيق الهدف الذي من أجله طلبت؛

- بالإضافة إلى ما سبق لم تقوم أية بيانات عن تكلفة أو قيمة العناصر الغير ملموسة (مثل القيم الأخلاقية والسلوكيات والقيم المعنوية الأخرى) وإنما كان الاهتمام منصبا على العناصر المادية الملموسة منها كما أهمل دراسة أثر تلك البيانات على النواحي الأخلاقية والسلوكية للعامل البشري الذي بدأ الاهتمام به حديثا لدوره الفعال في مجال إعداد معايير الأداء والخطط وفي مراحل عملية الرقابة؛

ولقد ظهرت الحاجة إلى محاسبة التسيير نظرا للأسباب السابقة الذكر والحاجة إلى تطور الأسس المحاسبية وأساليب تشغيل البيانات حتى يتسنى مطالب الإدارة من المعلومات، وهذا ما يطلق عليه في الفكر المحاسبي (المحاسبة الإدارية)، وتأسيسا على ذلك فقد تطور اجتهاد قادة الفكر المحاسبي في هذا الخصوص في اقتراح مجموعة من الأسس المحاسبية واستخدام مجموعة جديدة من الأساليب لإعداد المعلومات اللازمة للإدارة.<sup>1</sup>

ومن أهم الأسباب المحاسبية التي ظهرت في هذه الآونة لتحقيق ما سبق ما يلي:

- أسلوب التسيير الموازني: التي تتمثل في وضع خطة مالية وكمية شاملة لأنشطة المؤسسة؛
- أسلوب تحليل التعادل: والذي يستخدم في التخطيط لرقم الأعمال والإنتاج والعلاقة بين التكاليف والأرباح و المبيعات؛
- تحليل الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تحليل مخرجات نظام المحاسبة المالية باستخدام أدوات الإدارة المالية؛
- مفهوم النظم المحاسبية والمالية الموحدة للشركات القابضة من أجل مساعدة الإدارة العليا في الشركات الكبيرة والقابضة في تخطيط ومراقبة أنشطة الشركات التابعة ولاسيما تعدد تطبيق الحاسبات؛
- مفهوم توحيد أنظمة التكاليف للقطاعات والشركات التابعة، ومن أجل المساعدة في مجال التخطيط والمراقبة على مستوى القطاعات المختلفة والشركات القابضة؛

- منهج نظرية التكاليف النسبية والذي يقوم على فكرة استخدام مفاهيم تكاليفية متعددة لأغراض إدارية مختلفة. ويبدو جليا من التحليل السابق أنه قد حدث تغيير في مهام المحاسب، فبعد أن كان الاهتمام الأكبر منصبا على خدمة الأطراف الخارجية المهتمة بشؤون المؤسسة، أصبح يركز على الإدارة عن طريق إعداد وعرض وتفسير المعلومات التي تلزمها في القيام بوظائف (التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات الإدارية البديلة المختلفة) وقد أطلق على هذا الاتجاه مصطلح محاسبة التسيير، وتشمل وظيفة محاسب التسيير في إعادة تشغيل البيانات لخدمة الوظائف والأغراض الإدارية، وهكذا ظهر مفهوم محاسبة التسيير، وأصبح لهذا العلم أسس ومبادئ وأساليب.<sup>2</sup>

ونرى أن نشأة محاسبة التسيير شأنها شأن باقي العلوم الأخرى، نشأت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات المتعلقة بها حيث أصبح العديد من الجهات تهتم بالحالة المستقبلية للمؤسسة ومعرفة وضعها المالي والتشغيلي نتيجة لما تقدمه المؤسسة بفائدة على مستوى الاقتصاد الجزئي والاقتصاد الكلي ورغم اهتمام محاسبة التسيير عند نشأتها بالمعلومات

<sup>1</sup> حسين شحاتة، مرجع سابق، ص ص 17-19.

<sup>2</sup> حسين شحاتة، مرجع سابق، ص ص 19-20.

التاريخية واستخدامها للتنبؤ بالمستقبل، حيث تحول التركيز في المحاسبة من الاهتمام بالأنشطة والمعاملات التاريخية إلى تخطيط ومراقبة نشاط المؤسسة والمساهمة بصورة مباشرة في صنع القرارات الإدارية وبالتالي أصبحت محاسبة التسيير جزء من الإدارة، حيث أصبحت محاسبة التسيير تتولى عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة الإدارة في وضع السياسات وتنفيذ العمليات الخاصة بالنشاط وبالتالي أصبح محاسب التسيير يقوم بمجهود أكبر ليتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية الخاصة بالتشغيل وذلك للمساعدة في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في ترشيد سياستها وزيادة مقدرتها على تصريف أمورها بصورة سليمة.

وتعتبر محاسبة التسيير نظام محاسبي حديث نسبياً يعتمد على تقارير الأداء الداخلية و المتمثلة في تقارير التكاليف التي تعد أساسية في اتخاذ القرارات الإدارية، كما تعتبر محاسبة التسيير ذات أهمية بالغة من حيث درجة الطلب عليها في تسجيل وعرض بيانات لاتخاذ القرارات وكذلك تزايد الطلب على الأساليب الرياضية والإحصائية بجانب الأسلوب المحاسبي لتجميع وتحليل وعرض المعلومات الملائمة بالقدر المناسب والتوقيت المناسب، والأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية عند توفير المعلومات وعرضها بما يحقق الكفاءة في اتخاذ القرارات الإدارية.

### 02.01. تطور محاسبة التسيير:

إن محاسبة التسيير حالها حال بقية العلوم الأخرى تطورت بسبب الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل، فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف الذين كانوا بحاجة إليها، سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين، وقد تطور المحاسبة من حيث معلوماتها وكانت تتمثل في تحديد الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق بها، وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان حقوق المؤسسات والمتعاملين معها وأنصب الاهتمام في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع مالياً. وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة الربحية للمؤسسات و ضمان حقوقها والجهات المتعاملين معها وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات المؤسسة والمتعلقة بتقييم المخزون، التدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها المؤسسة وهذا يعود إلى حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى أموال إضافية بالإضافة إلى حاجة البيئة إلى الأنشطة الاستثمارية والمشاريع، لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع.

### 03.01. مراحل التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

#### أ. مرحلة ظهور محاسبة التسيير في الخمسينات:

يرجع ظهور محاسبة التسيير إلى عام 1950م عندما قام مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم (فريق محاسبة التسيير) الذي قام بزيارة ميدانية لعدد من المؤسسات الإنتاجية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان (محاسبة التسيير) والذي عرفها على أنها توفير المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة وترشيد الإدارة في رسم السياسات وتصريف العمليات الاقتصادية اليومية للمؤسسة.<sup>1</sup>

#### ب. مرحلة الستينات:

حيث اكتشف المحاسبون بأن بياناتهم التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الصنع للمنتجات وتكلفة الخدمة يتم استخدامها من قبل المديرين على أنها التكلفة الحقيقية، وأنهم يستخدمونها في قرارات الإنتاج المختلفة مثل التسعير، وتحديد خلطة الإنتاج واستغلال المصادر النادرة، لذلك بدأت المحاسبة في تطوير التكاليف اللازمة لمساعدة الإدارة في التوصل إلى قرارات رشيدة في هذه الظروف، فتم إنشاء نماذج للعديد من القرارات الإدارية تقوم على تحديد التكاليف والإرادات المناسبة لتلك القرارات وأدى ذلك إلى توسيع منطقة اهتمام محاسبة التكاليف مع تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية المختلفة، وأصبح يطلق على هذا الفرع من فروع المحاسبة اسم (محاسبة التسيير) بدلا من اسم المحاسبة التحليلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 13.

<sup>2</sup> يوحنا آل آدم، صالح الزرق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 12.

كما اهتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مشغولة بالعلاقات المالية الخارجية، وكلفة رأس المال، تاركة بذلك فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة، فسعة حجم الأنشطة الاقتصادية وتطورها من حيث الإنتاج والتقنيات المستخدمة ولديها حاجة ملحة للتخطيط والرقابة تتطلبان بيانات ومعلومات أكثر من تلك التي تستطيع محاسبة التسيير من خلالها قوائمها المالية بتقديمها وكذلك المعلومات الإدارية من واقع الأنظمة المحاسبية والسياسات الإدارية للمشاريع، وأن هذه البيانات توضع لأجل تحويلها إلى معلومات وتستخدم في التنبؤ وإعداد التقديرات وتحديد الأهداف ومعالجة حالات عدم التأكد وتكاليف الفرص البديلة وربحيتها، فلذلك برز الاهتمام بكلفة رأس المال المستثمر وضرورة تنوع رأس المال بما رافق ذلك ظهور نظرية الحقيبة المالية.<sup>1</sup>

ج. مرحلة السبعينات:

خلال السبعينات من القرن الماضي واجهت المؤسسات الاقتصادية تحديات كبيرة مثل المنافسة العالمية الشديدة وتوسع الأسواق الاقتصادية وكذلك التطور التكنولوجي لاسيما في مجال الإنتاج والمعلومات والاتصالات، فمع ظهور الأسواق العالمية كان هدفها المحافظة على الزبون ليبقى راضي على منتجات وخدمات المؤسسة، مما أدى إلى العديد من المؤسسات إلى انتهاز سياسات إنتاجية جديدة حيث تم الانتقال من الإنتاج الموجه في ظل النظام الاقتصادي الموجه إلى الإنتاج للسوق الحرة، مع البحث عن الأسواق التي تحقق ربحية عالية وإنتاج بأحجام صغيرة وعلى حساب أذواق وطلبات الزبائن، كما أدى بدورها إلى ظهور ابتكارات تكنولوجيا متطورة واستخدام الحاسوب في العملية الإنتاجية وظهور بعض الأساليب المحاسبية والتسييرية المتطورة والهدف منها هو استغلال الموارد الاقتصادية بكفاءة وفعالية من أجل تفادي الهدر في مواردها الاقتصادية المتاحة.

كما فرضت هذه التحديات نفسها على المؤسسات الاقتصادية وعلى نظام محاسبة التسيير التقليدي المطبق فيها والتي أصبحت تشكل عبئا عليها يستلزم الأمر معه تعزيزها بالمزيد من الأدوات والأساليب الحديثة لذا فقد شهدت هذه المرحلة استخدام العديد من الأدوات والأساليب الحديثة في محاسبة التسيير.<sup>2</sup>

د. مرحلة الثمانينات:

شهدت فترة الثمانينات اهتمام كبير بدراسة تكلفة رأس المال وتنوع الحقيبة المالية فضلا عن الاهتمام بأحد عناصر التضخم المالي بنظر الاعتبار في عملية القوائم المالية والتحليل المالي، فنتج عن التضخم ارتفاع أسعار الفائدة وانخفاض القيمة السوقية للأوراق المالية التي تتضمنها حقيبة الأوراق المالية لكل مؤسسة أعمال وقد أدى ذلك إلى انخفاض قدرة المؤسسة في الدخول إلى استثمارات جديدة، وتوجيه جزء من استثماراتها نحو تمويل الموجودات الثابتة المستهلكة لعدم ملائمة الإستهلاكات المتجمعة لشراء موجودات ثابتة تحل محل القديمة منها، كذلك أدى التذبذب في معدلات التضخم إلى زيادة المخاطر وحالة عدم التأكد التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية بشكل أوسع مما كان عليه نتيجة للتطور الاقتصادي والتكنولوجي.<sup>3</sup>

هـ. مرحلة أوساط التسعينات حتى بداية القرن الحادي والعشرين:

" تمثل هذه المرحلة أحدث ما حصل لمحاسبة التسيير من تطورات مازالت في بداياتها وهي ما يتوقع أن تساهم في تطوير محاسبة التسيير خلال القرن الواحد والعشرين، حيث حدثت ثورة في الاستخدامات المعتمدة على التقنيات سواء فيما يتعلق باعتماد أساليب تصنيع حديثة أو في استخداماتها لأغراض التجارة الإلكترونية، أو فيما يتعلق بكيفية الحصول على مختلف البيانات وتشغيلها من خلال الاستفادة من تقنيات الحاسوب وإمكانية التعامل مع شبكة الانترنت".

و. مرحلة القرن الحادي والعشرين:

نظرا للتطور الهائل في مجال صناعة واستخدام تقنيات المعلومات فإنه يمكن القول أن القرن الواحد والعشرين اتجه إلى الكترونية الأعمال (البرامج والحاسوب، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات... الخ) والمعلومات اللازمة لها وما يطلق على هذه الفترة بعصر الاقتصاد

<sup>1</sup> عيسى حسين أحمد محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010، ص 23.

<sup>2</sup> مثنى فالح بدر الزبيدي، التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة حالة عينة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 97، المجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص 315.

<sup>3</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 13.

الرقمي، ولعل ما يستند إليه القول هو التوجه الكبير والمستمر نحو استخدام التقنية في العديد من المجالات في المؤسسات الاقتصادية المختلفة الأمر الذي يتطلب ثورة إدارية أخرى تتزايد احتياجاتها إلى بيانات ومعلومات أكثر دقة وسرعة يمكن من خلالها اتخاذ القرارات السليمة في ظل التغيرات السريعة والمستمرة التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة بصورة عامة.<sup>1</sup>

ونرى أن محاسبة التسيير تطورت عبر الزمن حيث كانت محاسبة التسيير وظيفتها تقريباً تتمثل في وظيفة المحاسبة التحليلية حيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف التاريخية للمنتجات والخدمات المقدمة مما يصعب على مسيرو المؤسسة الاقتصادية استخدام بيانات التكلفة الفعلية في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات المختلفة، وتطورت محاسبة التسيير في فترة السبعينات والثمانينات نتيجة ظهور أسواق عالمية مما أدى بمختلف المؤسسات الاقتصادية انتهاج بعض الأساليب الحديثة في محاسبة التسيير من أجل تحسين جودة المنتج واكتساح أكبر قدر ممكن من الأسواق وزيادة ربحية المؤسسة، وكسب رضا زبائنها من خلال إنجاز منتجات وتقديم خدمات تتطابق مع الموصفات التي يسعى لها الزبون أما في سنوات التسعينات ونهاية القرن الواحد والعشرين ونتيجة لظهور التجارة الإلكترونية اهتمت محاسبة التسيير بأساليب متطورة تتلاءم مع البيئة الاقتصادية المعاصرة حيث يتم التعامل بتقنيات الكمبيوتر واستخدام شبكة الانترنت في التجارة الإلكترونية ومع القرن الواحد والعشرين أصبحت هناك ثورة إدارية واسعة في استخدام مختلف التقنيات الإلكترونية أو ما يسمى بعصر المعلومات وهذا ما أدى إلى انسجام أدوات محاسبة التسيير مع التطور التكنولوجي والاقتصادي لقطاع الأعمال.

## 02. مفهوم وأهداف محاسبة التسيير:

### 01.02. مفهوم محاسبة التسيير:

لم يتفق الباحثين والمؤلفون في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف على إعطاء تعريف واضح ومحدد للمحاسبة الإدارية حيث الكثير من الباحثين يعتبرون المحاسبة الإدارية ما هي إلا تعديل لبيانات المحاسبة المالية وعرضها في شكل بيانات تناسب إدارة المؤسسة أما البعض الآخر من الباحثين في مجال محاسبة التسيير يعتبرونها مجموعة الإجراءات والطرق التي تخدم إدارة المؤسسة، إلا أننا قمتا بعرض مختلف التعريفات لمحاسبة التسيير وتحديد تعريف شامل على النحو التالي:

**التعريف الأول:** محاسبة التسيير هي "إحدى فروع المحاسبة، وتهتم بالأحداث الاقتصادية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة بما يتلاءم قياس البيانات المرتبطة بهذه الأحداث وتوصيل نتائج هذا القياس للمستويات الإدارية للمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية تخطيط ورقابة أنشطة المؤسسة حتى تتحقق أهدافه بأقصى كفاءة وأقل تكلفة وبأفضل وضع ممكن".<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** محاسبة التسيير هي "تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة استثناءً، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات بصنع القرار من أجل تقديمها إلى الإدارة العليا بغية إقرارها".<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** محاسبة التسيير هي "نظام لإعداد ومعالجة المعلومات مصمم لمساعدة المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات ومراقبة العمليات".<sup>4</sup>

**التعريف الرابع:** محاسبة التسيير هي "فن إعداد واستخدام البيانات والمعلومات المحاسبية والإحصائية بالشكل الذي يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الجاري والنشاط المستقبلي وما يتضمن تحقيق أقصى كفاءة ممكنة مع الاطمئنان على سلامة التنفيذ وتحديد المسؤوليات ومجاهة المشكلات".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> قاسم محسن الحبيبي، تأثير التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الإدارية في القرن الواحد والعشرين، مجلة البحوث المستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، العدد 13، كلية حدياء الجامعة، العراق، 2006، ص ص 71-72.

<sup>2</sup> محمد محمد الجزار، المحاسبة الإدارية الإطار الفكري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001، ص 11.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 24.

<sup>4</sup> محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر، 2009، ص 23.

<sup>5</sup> حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، القاهرة، مصر، 1996، ص 11.

**التعريف الخامس:** محاسبة التسيير هي التي "تقدم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في استخدام البيانات في مجال السياسات وفي مجال مزاوله النشاط اليومي العادي للمؤسسة"<sup>1</sup>.  
ومن التعاريف السابقة الذكر نرى أن محاسبة التسيير هي علم يهتم بالأحداث الاقتصادية والإدارية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة وهذه الأحداث قد تكون مالية وغير مالية توضح في تقارير دورية موجهة للإدارة العليا، مما يمثل جانب هاماً من جوانب تميز محاسبة التسيير عن غيرها من المحاسبات الأخرى.

### 02.02. أهداف محاسبة التسيير:

يكمّن الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير في أنه يوفر المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ويقصد بالمعلومات البيانات التي تخضع للتحليل والتمحيص بناء على مبادئ وطرق علمية والمعلومات المناسبة هي التي تطابق احتياجات الإدارة في اتخاذ القرارات، لذلك يجب أن يسبقها دراسة لطبيعة القرارات التي تستخدمها الإدارة للمعلومات للوصول إليها، والمعلومات المناسبة أيضاً هي تلك التي تصل إلى الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرار، أي قبل اتخاذ القرار، أو بعد الوقت الذي كان يجب أن يتخذ فيه القرار، إذ أنه قد يتعطل اتخاذ القرار تماماً في حالة عدم وجود المعلومات وبذلك يفوت وقت القرار إذا وصلت المعلومات كذلك أصبحت عديمة الفائدة.

فإذا أردنا أن نقيم المعلومات الصادرة من نظام محاسبة التسيير بمعنى أن نحدد قيمتها كأى سلعة فإننا نجد أن هذه القيمة تتوقف على عنصرين:

- الأول: الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرارات كما أشرنا إليه سابقاً؛
- الثاني: مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذو القرار فإذا كان احتمال الربح بواقع 2 ون للوحدة المباعة هو 50%، فإذا جاءت معلومات محاسبة التسيير بحيث رفع احتمالات حصول المؤسسة على هذا الربح إلى 90%، كانت لهذه المعلومات قيمة كبيرة بالنسبة للقرار الخاص بإنتاج وبيع هذه السلعة.<sup>2</sup>
- كما تهدف محاسبة التسيير إلى تحقيق الآتي:
- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعة مقدماً وتقصي أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب، وبالتالي استشارة دوافع المنفذين في اتجاه مرغوب.<sup>3</sup>

### 03. دور محاسبة التسيير:

في سبيل إنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية تقوم المحاسبة الإدارية بالعديد من الأنشطة أهمها ما يلي:

- تحديد وقياس وشرح تكاليف التصنيع غير المرتبطة بالتصنيع وكيف يتم التقرير عنها بالقوائم المالية؛
- احتساب تكلفة تقديم خدمة ما، أو تصنيع منتج ما، في المؤسسة الاقتصادية الخدمية أو المؤسسة الاقتصادية الإنتاجية؛
- تحديد سلوك التكاليف والمصاريف كلما تغيرت مستويات النشاط وتحليل علاقة التكلفة بالحجم والحجم داخل المؤسسة الاقتصادية؛

<sup>1</sup> أحمد مشاضي، المحاسبة الإدارية، المعهد العالي للإدارة والسكرتارية، القاهرة، مصر، 2011، ص 08.

<sup>2</sup> صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح عبد الله، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، مركز توزيع الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 2008، ص 12-13.

<sup>3</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 09.

- مساهمة الإدارة في تخطيط الأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛
- تقديم أساس لمراقبة التكاليف والمصروفات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة والتكاليف المعيارية؛
- تجميع وتشغيل البيانات وعرض المعلومات الملائمة لقيام الإدارة باتخاذ القرارات؛
- إعداد تقارير الأداء وبما يوفر آلية التغذية العكسية لدعم وسائل استشارة دوافع العاملين بالتنظيم في اتجاه مرغوب.<sup>1</sup>

### ثالثاً/ علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبات الأخرى

تقوم محاسبة التسيير على منهج تراوح أساليب المعرفة السائدة في العنصر والذي يقوم على أساس الانتفاع من أسس وأساليب علم معين في مجال علم آخر وهذا من قبيل التعاون لما فيه فائدة للمؤسسة، وتأسيساً على ذلك نجد أن علم محاسبة التسيير قد استخدم العديد من أساليب العلوم الأخرى، كما أن بينه وبين المحاسبات الأخرى علاقة سببية وتبادلية لاسيما المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.

#### 01. علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية:

توجد بعض الاختلافات بين المحاسبة المالية و محاسبة التسيير وأهمها ما يلي:

- **المعايير المحاسبية:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية، وهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، مما يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الفائدة لمستخدمي التقارير المالية المنشورة وعلى الجانب الآخر فإن هذه المعايير، غير موجودة (نوعاً ما) في محاسبة التسيير فكل مؤسسة تحدد محتويات وشكل تقاريرها الداخلية بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات إدارتها؛
- **تنشيط المصطلحات:** لقد ترتب على هذا البند السابق أن أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية مثل مصطلح الميزانية، الأصول الجارية والأصول الغير جارية، ويرجع الفضل في ذلك إلى تكرار استخدام هذه المصطلحات في المعايير المحاسبية المنشورة، ولكن لسوء الحظ فإن هذا التنميط غير موجود في مصطلحات محاسبة التسيير بصورة عامة، فمثلاً يمكن استخدام مصطلحات خاصة بالتكاليف (مباشرة، غير مباشرة، التكاليف الغارقة، المعيارية...) للدلالة على الشيء نفسه؛
- **الإلزامية:** تتطلب القوانين في أغلب بلدان العالم ضرورة وجود حسابات مالية منتظمة، فمثلاً ركز النظام المحاسبي المالي في الجزائر على ضرورة مسك محاسبة مالية منتظمة بالنسبة للمؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التسيير إجبارية على المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي فإن نظام يتوقف على شعور الإدارة بأهمية هذا النوع من المحاسبات، وعلى كفاءته في توفير المعلومات اللازمة إلى الإدارة؛
- **نوع المعلومات:** تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية، وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى هذه الأرقام، فإنه لم يسمح باستبدالها بطرق قياس محاسبية أخرى حتى الآن مثل طريقة التكاليف الجارية أو طريقة التكاليف الاستبدالية، فكل محاولات التحديث التي تم اقتراحها في الأدبيات المحاسبية لم تلغى دور البيانات التاريخية واعتبرت البيانات التي لم تعد باستخدام طرق القياس المقترحة بيانات مالية إضافية، كما هو الحال في نشر المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 33.
- أما بالنسبة لمحاسبة التسيير، فلا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات، كما هو الحال عند إعداد الموازنات التقديرية، أو تقديم تقارير بيانات لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل مثل قرار الاستثمار في تشغيل أقسام المؤسسة أو إيقافه، وقرارات الإنفاق الاستثماري، وهذا يعني أن بإمكان محاسبة التسيير استخدام بيانات أقل موضوعية، من بيانات التكلفة التاريخية، وفي بعض الحالات يمكنها استخدام التحليل التفاضلي وقيم الفرص الضائعة وهذه الأرقام ليست مسجلة في الدفاتر المحاسبية.

<sup>1</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 10-09.

- موضوع التقرير: تمثل تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المؤسسة وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التسيير بإعداد تقارير مالية بعضها يتعلق بوحدة الإدارة التشغيلية، وبعضها يتعلق بوحدة الإدارة الوسطى، وبعضها يتعلق بالإدارة العليا، وبعض هذه البيانات تاريخية، ومنها يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة، وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية لخدمة أغراض الرقابة والتخطيط إضافة إلى ذلك أن تقارير محاسبة التسيير أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون غالباً سنوية أو فصلية، لأن تقارير محاسبة التسيير يجب أن تقدم عند الطلب<sup>1</sup> وبعض المعلومات اللازمة الموجودة في البيانات لاتخاذ القرارات تكون بيانات غير كمية وعلى الرغم من صعوبة تحويلها إلى بيانات رقمية إلا أنه يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات الإدارية، فمثلاً قد يتم اقتراح تركيب تجهيزات مكتب في مكاتب الإدارة. هنا يمكن تحديد تكاليف هذا القرار بطريقة موضوعية، ولكن هناك صعوبة في تحديد منافعه لذلك يمكن تحديد تكلفة إيفاد موظفي المؤسسة لحضور المعارض وهنا أيضاً يمكن تحديد تكلفة الزيارة بدقة ولكن يكون هناك صعوبة في قياس منافع هذا العمل، لذلك فإن القرارات تحتاج إلى تقدير شخصي من الإدارة.

ويمكن تلخيص الفروقات بين المحاسبة المالية و محاسبة التسيير في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التسيير

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
من حيث المعايير	موجودة وملزمة.	غير موجودة.
من حيث درجة الإلزامية	معلومات إلزامية.	معلومات غير إلزامية.
من حيث طبيعة المعلومات المقدمة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيانات توضح القيم الإجمالية بصفة عامة؛</li> <li>- بيانات تعبر عن الحاضر والماضي وعلاقة المؤسسة بالجهات الأخرى؛</li> <li>- بيانات مالية؛</li> <li>- بيانات عن حسابات التسيير؛</li> <li>- بيانات موضوعية ويمكن التحقق منها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيانات تفصيلية تحليلية؛</li> <li>- بيانات عن أحداث تاريخية (الماضي والحاضر) والمستقبل؛</li> <li>- بيانات مالية وكمية؛</li> <li>- بيانات عن التكاليف؛</li> <li>- بيانات تتسم بالمرونة والسرعة.</li> </ul>
من حيث الهدف من عرض وتقديم البيانات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد نتائج الأعمال للمؤسسة وتصوير المركز المالي وتدفعه النقدي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمبيعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف وخدمة القرارات الإدارية المختلفة.</li> </ul>
فترة التقرير	عادة ما تكون سنة مالية.	يفضل أن تكون قصيرة نسبياً ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها.
المستفيد الرئيسي من البيانات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون وذوي العلاقة من خارج المؤسسة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يفضل أن تكون قصيرة نسبياً ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها.</li> </ul>

المصدر: محمد تيسير الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 10.

02.01. علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة التحليلية:

<sup>1</sup> مجدي عمارة، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف، كلية المحاسبة، غرمان، ليبيا، 1999، ص ص 49-51.

بالرغم من أنه لا يوجد فرق واضح بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية، حيث أن عملها وأهدافها مترابطة ومتداخلة، ولكن محاسبة التسيير تمتاز بأنها تتوافر فيها قياس الظروف الاقتصادية للمؤسسة والكلفة والربحية للإنتاج أو الخدمات أو الزبائن أو أنشطة المؤسسة كذلك تقيس معلومات محاسبة التسيير الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية الغير مركزية مثل وحدات الأعمال والفروع والأقسام، كما أن معلومات محاسبة التسيير توفر تغذية عكسية لأداء العمال المشتغلين، الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية ليتمكن هؤلاء من معرفة أداءهم وتحسينه في المستقبل.

وهذا يعني أن نظام محاسبة التسيير هو المزود الرئيسي للمعلومات إلى الإدارة حول أنشطة المؤسسة والذي يعني بإيجاد صلة بين العمليات المحاسبية ووصفها بطريقة تسهل عمل الإدارة.

هذا يتطلب فهم كامل للمحاسبة من المدراء لإيجاد أدوارهم معا بشكل متكامل بكل المؤسسات فهو يختلف من مؤسسة لأخرى، ولكن على العموم فإن لكل نظام للمحاسبة الإدارية مجموعة من الأهداف.

- يجب أن يوفر النظام كلف دقيقة للمنتجات والخدمات المقدمة، وتقوم المحاسبة التحليلية بذلك والتي تركز على تحديد تكلفة الخدمة أو المنتج، فتقوم المحاسبة التحليلية بذلك والتي تركز على تحديد تكلفة الخدمة أو المنتج، فالمحاسبة التحليلية بشكل رئيسي هي الرابط بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية لذا فإن منظمات الأعمال تستخدم محاسبة الكلفة لسببين:

✓ أنها تزود المدراء بأداة تتبع لسير الكلف من خلال حسابات المؤسسة كمدخلات لتقدم بعد تحويلها إلى مخرجات لنظام محاسبة الكلفة مثل هذه المعلومات ضرورية لحسابات المؤسسة والميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر وكلفة البضاعة المباعة؛

✓ أنها تزود المدراء بمعلومات نافعة لأداء الوظائف المفترضة بهم كصنع القرار والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

- أنها يجب أن تزود معلومات لصنع القرار، هذه القرارات تكون حول اكتساب وتمويل طاقة الإنتاج، وتحديد أي منتج يصنع وتسعير المنتج أو الخدمة، وتحديد الطريقة الأفضل لتسليم البضاعة التامة؛

- أنها يجب أن تزود معلومات نافعة ومقبولة لمساعدة المدراء في أداء وظائفهم بشكل كاف مثل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

إن وظيفة المحاسبة التحليلية هي وظيفة استشارية من حيث علاقتها بالإدارات الأخرى وتنحصر بتزويد المديرين التنفيذيين والاستشاريين في المؤسسة بالمعلومات المالية المتخصصة، فهي تسدي لهم النصح تساعدهم على وضع الخطط وتحديد التكاليف ووضع نظم الرقابة واتخاذ القرارات غير الدورية.

وهذا يعني أن المحاسبة التحليلية هي جزء من المحاسبة المالية وجزء آخر من محاسبة التسيير، يتضمن جزء المحاسبة المالية تزود كلفة المنتج، أما محاسبة التسيير تسعي إلى مساعدة الإدارة في وظائفها.<sup>1</sup>

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية.

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين نظام محاسبة التسيير ونظام المحاسبة التحليلية

معايير التفرقة	نظام المحاسبة التحليلية	نظام محاسبة التسيير
من حيث الهدف التي يصبو إليه كل نظام من المحاسبتين	حصر وحساب تكلفة الإنتاج التام وغير التام للمنتجات والخدمات المقدمة.	العمل على المفاضلة على أساس البدائل المتوفرة ومعالجة المشاكل المحاسبية.
من حيث نطاق الاهتمام لكل من المحاسبتين	تهتم بالمراكز المساعدة والرئيسية.	أقسام متعددة في المؤسسة ومختلف المستويات الإدارية.
من حيث النطاق لكل نظام من المحاسبتين	تصنيف التكاليف من حيث عدة زوايا.	مراكز المسؤولية ووظائف الإدارة.
من حيث القيود الزمنية المعتبرة لكل نظام من المحاسبتين	تركز على فترة حالية أو تاريخية عادة تكون إما شهر أو ثلاثي حسب الحالة.	الفترة الزمنية غير محدودة.
من حيث مستوى الدقة	الموضوعية.	تتميز بالحكم الشخصي في التنبؤ.

المصدر: إسماعيل يعي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 29.

<sup>1</sup> إسماعيل يعي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 28-29.



تعتبر البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية ذات أهمية خاصة لمحاسبة التسيير فبيانات المحاسبة التحليلية المتمثلة في تكاليف المنتجات وخطوط الإنتاج وأنشطة الإدارات المختلفة، وبصفة خاصة في المؤسسات الصناعية هي المصدر الأساسي لإعداد تقارير محاسبة التسيير وحل المشاكل الإدارية وترشيد اتخاذ القرارات بشأنها، كما أن بعض مفاهيم التكاليف وبعض أسس وطرق قياس التكاليف تستخدم في مجال محاسبة التسيير.

كما أن نطاق المحاسبة التحليلية محصورة في البيانات التكاليفية وينصب بصورة مباشرة على النفقات، أما محاسبة التسيير فإنها تمثل لشمول جميع أنواع النشاط وتلمس جميع العمليات فنطاق محاسبة التسيير يشمل بجانب التكاليف، النواتج، الأرباح، التدفقات النقدية، التكوين الرأسمالي، حقوق الغير، حقوق الملكية... الخ.

#### رابعاً/ علاقة المحاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية بظروف العمل المحاسبي في الجزائر:

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أخذ بعين الاعتبار نظام المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير في حيز الاهتمام، حيث صنف النظام المالي المحاسبي الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 العدد 19 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية التكاليف في المجموعة السادسة، حيث تظهر في الحسابات التالية:

ح/60 المشتريات المستهلكة: تتمثل في المشتريات المستهلكة من السلع المباعة والمواد الأولية المستهلكة وتمويلات أخرى مستهلكة، يضم هذا الحساب مشتريات المواد المستهلكة، البضائع المباعة والمتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة.

تقييم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها، وكل المصاريف الملحقمة بعملية الشراء مثل (النقل، التأمين، العمولات... الخ).

أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل فواتير المياه، الطاقة، الكهرباء والغاز، وأدوات ومواد لا تمر مباشرة على المخزن تسجل مباشرة في حساب مشتريات مستهلكة ح/607 والمواد الأولية غير قابلة للتخزين التي لم تستهلك قبل نهاية الدورة (عند تاريخ الإقفال) تعتبر مصاريف مسجلة مسبقاً وتسجل في حسابات الأصول.

ح/61 خدمات خارجية: يسجل في هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية مثل مصاريف الإيجار، الإصلاحات، مصاريف التأمين، أبحاث ودراسات، والخدمات المقدمة من طرف الشركات المناوبة.

ح/62 خدمات خارجية أخرى: يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطية مثل مصاريف الإشهار، ومصاريف نقل المبيعات، مصاريف التنقلات والاستقبالات، مصاريف البريد وخدمات البنوك، إشتراكات... الخ.

ح/63 مصاريف المستخدمين: يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور والمكافأة الممنوحة للعمال<sup>1</sup>.

كما يتضمن هذا الحساب ما يلي:

- اشتراكات الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط المرتبطة بالرواتب:

- التكاليف الاجتماعية الأخرى مثل الخدمات الاجتماعية ( المطاعم ولجان الشركات):

- رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب:

- التكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل في حالة المؤسسة الفردية.<sup>2</sup>

ح/64 ضرائب ورسوم: يضم هذا الحساب الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة اجتماعية واقتصادية، كما لا يسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب بل يتم تسجيلها في ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

<sup>1</sup> شعيب شونوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008، ص ص 69-70.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 74.

ح/65 أعباء أخرى إضافية (الأعباء العملية الأخرى): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، المراكات التجارية وبراءات الاختراع، المكافآت الممنوحة للإداريين على وظائفهم، خسائر ناتجة عن الزبائن، مصاريف الغرامات والمخالفات، نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية، مصاريف أخرى استثنائية خاصة بالتسيير.

ح/66 المصاريف المالية: يضم هذا الحساب أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبطة بحقوق سندات المساهمة، الخسائر الصافية الناتجة من التنازل عن أصول مالية، خسائر الصرف، نقص فرق التقدير الناتج عن الأدوات المالية، ويسجل كذلك في هذا الحساب المصاريف المالية الأخرى.

ح/67 العناصر الغير العادية (الأعباء الاستثنائية): لا يستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الغير عادية مثل أعباء الكوارث الطبيعية غير المتوقعة، حالة نزع الملكية، وما إلى ذلك والهدف من هذا الحساب هو تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي إذ يمكن للكيان إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

ح/68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات ونقص القيمة: يسجل في هذا الحساب مخصصات الاهتلاكات ونقص القيمة للأصول الثابتة (القيم المادية).

ح/69 الضرائب على الأرباح: يسجل في هذا الحساب الضرائب على الأرباح المستحقة على عاتق الكيان.

إن التصنيف السابق للأعباء كان حسب طبيعتها حيث ينص النظام المالي والمحاسبي الجديد على إمكانية تصنيف الأعباء حسب الوظيفة.

تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك حسب خصوصيات كل كيان من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرائق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:

أ- تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفية التوزيع تكاليف الوظيفة الإدارية والمالية.

ب- تصنيف الأعباء حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد المخازن، المصانع، المكاتب.. الخ.

ج- التصنيف حسب المنتج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتج "أ"، المنتج "ب" ... الخ.

د- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مصالح الدراسات، المصالح التقنية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 70-72.

المحور الثاني: المحاسبة  
والتسيير حسب الأنشطة

تمهيد:

سوف نتطرق في هذا المحور إلى أسلوب محاسبة تكاليف الأنشطة "Activity based costing" أو ما يطلق عليها بالمصطلح المختصر (ABC) باعتباره من الأساليب الحديثة في محاسبة التسيير المعمقة تعمل على التخفيض في التكاليف وكان تطبيق الأسلوب ناجحاً في العديد من المؤسسات الاقتصادية، مما جعلها تخفض تكاليفها وتحدد التكلفة النهائية بدقة بالمقارنة بالأساليب التقليدية لحساب التكلفة النهائية، وفيما يلي نتطرق إلى ماهية أسلوب (ABC).

### أولاً/ مفهوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة

عرفت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بأنها "مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة عن طريق تقسيم العمل إلى مجموعة الأنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة".<sup>1</sup>

كما تعرف طريقة التكلفة حسب الأنشطة بأنها "بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على اعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المؤسسة وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها، تحمل بداية الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات، ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة".<sup>2</sup> وهناك من يعرفها على أنها "طريقة تركز على تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة أكثر دقة إلى المنتجات، إذ يتم تعيين التكاليف إلى مجتمعات الكلفة على أساس الأنشطة التي تسبب حدوث التكلفة ومن ثم تخصيص التكاليف على المنتجات".<sup>3</sup>

ومما سبق ذكره يمكن تعريف طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة على أنها طريقة تعتمد على تحميل التكاليف غير المباشرة على تكلفة الإنتاج بدقة. ومن ثم تحديد الربحية التي تحققها المنتجات والخدمات بدقة إذ أن محاسبة تكاليف الأنشطة يعتبر نظام تكاليفي حديث يتكون هذا النظام من مدخلات تتمثل في الموارد ومعالجة هذه المدخلات في مراكز تكلفة تسمى بالأنشطة. وفي الأخير نحصل على مخرجات تتمثل في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الأساسية التي تحددها المؤسسة في العملية الإنتاجية، أي نعتبر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بديل لطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد الاتجاه التقليدي في حساب التكاليف.

### ثانياً/ العوامل التي تشجعت على التحول نحو طريقة المحاسبة حسب الأنشطة

- من أهم العوامل التي شجعت على التحول نحو طريقة التكلفة على أساس النشاط هو التطور الإنتاجي واستخدام التكنولوجيا والتي أدت إلى تنظيم الدورة الإنتاجية على خطوات منطقية مرتبة، وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الأفراد؛

- ازدياد التكاليف الإنتاجية غير المباشرة، والانخفاض الكبير في تكاليف الأجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات الذي تطلب ظهور وظائف جديدة للإنتاج مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية والأبحاث والتطوير، وكذلك التدريب المستمر والذي أدى بدوره إلى زيادة التكاليف غير المباشرة عن 50% من إجمالي التكلفة، بينما انخفضت الأجور المباشرة من 5% إلى 10%؛

<sup>1</sup> محمد حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000، ص 420.

<sup>2</sup> الجبالي محمد مصطفى، فرج لطفي الراجعي، نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1998، ص 41.

<sup>3</sup> خالص حسن يوسف الناصر، يوسف أحمد خلف علي، استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة المنتج وفق نظام التصنيعية دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد أربعة وتسعون، السنة السادسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2013، ص 130.

ظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية، فرض على الشركات ضرورة العمل على تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع المنتجات والبحث عن أسواق جديدة لمنتجاتها مع المحافظة على الجودة الكاملة.<sup>1</sup>

### ثالثا/ خطوات تطبيق طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC):

يمكن تحديد الخطوات الأساسية كتطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة على النحو التالي:

- تحديد الأنشطة: يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية مثل (شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات...الخ).
- حساب كلفة النشاط: الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبر عنه بوحدات القياس، ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة، ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية طريقة محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة...الخ.
- استخلاص مسببات التكلفة: المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة، استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على انجاز الأنشطة المختلفة، وتيم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغيير مسبب التكلفة، وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغيير، وغالبا ما تكون لمسببات التكلفة مقاييس كمية عديدة مثل ساعات عمل الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، وعدد ساعات الفحص واختيار الصلاحية أو تطابق المواصفات...الخ.

ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس يعكس

مخرجات النشاط من أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مسببات التكلفة في نظام (ABC)

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

**المصدر:** حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، جامعة الشلف، 2007، ص16.

- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط وعلى مدى استخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب:

<sup>1</sup> الداعور جبر ابراهيم، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، منشورات كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2004، ص12.

طبقا لهذه الخطوات فإن مدخل الأنشطة يركز على فكرة إن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك.

- تخصيص الموارد: إن الشعار المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات، وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أساس أكثر دقة؛<sup>1</sup>

- إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الأساسي للتكلفة: وتظهر أهميته في أنها الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط.

- تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد بها تجميع بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد، ومن ثم يتم معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها ومسبباتها؛

- الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة؛

- تغير بنود عناصر التكلفة بنفس التغير في مستوى النشاط؛

- فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف الأنشطة؛

- فرض اقتصادية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

- فرض الأهمية النسبية: ففي إطار طريقة محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة هذا النشاط بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.<sup>2</sup>

#### رابعاً/ تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سوف نتطرق إلى تقييم أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من حيث المزايا التي يحققها هذا الأسلوب والعيوب

الناجمة عن تطبيق نظام (ABC).

##### 01. مزايا طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

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 تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذا النظام عن غيره من الأنظمة التقليدية وهي:

- توفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبر عنها في شكل تكلفة، وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة، ويمكن للإدارة أن تتخذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد لأهداف كل نشاط؛<sup>3</sup>

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول إن تكاليف المنتجات الناتجة عن طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي؛

- اتخاذ قرارات إدارية أفضل، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات للمساهمة في اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المستهدف، هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية، مثل التوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج أو شرائه من الخارج؛

<sup>1</sup> حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص ص 16-17.

<sup>2</sup> محمد حنفي زكي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 423-424.

<sup>3</sup> حسبو هشام احمد، محاسبة التكاليف وصناعة القرارات مفاهيم أساسية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1997، ص 239.

- دقة أكبر في قياس موجبات تكلفة النشاط والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج، وقيمة العمليات وتصميم القرارات ورقابة أفضل للتكلفة؛

- الميزة الأساسية لطريقة محاسبة تكاليف الأنشطة هي إيجاد أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة في وقت تزايدت فيه أهميتها، إذ تقدر نسبتها في كثير من المنظمات الصناعية بحوالي 50% من هيكل التكلفة الكلية وفق علاقة السبب والنتيجة، وذلك يربط الأنشطة والموارد المستنفذة في إنجازها، تكاليف تلك الأنشطة بالمنتج، مما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يرشد قرارات الإدارة القصيرة والطويلة الأجل استناداً إلى معلومات نظام تكاليف الأنشطة<sup>1</sup>؛

- تقوم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة وذلك من خلال تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة؛

- إن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تؤدي إلى تحسين وظائف التخطيط والرقابة وكذلك يؤدي إلى تحسين الأداء الإداري، ورفع الكفاءة، كما أنه يؤدي إلى ضبط الإنفاق وقياس تكلفة المنتجات بشكل سليم ورسم سياسات تسعير علمية وسليمة؛

- كذلك تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإضافية والتي قد تصل نسبتها إلى 50% من إجمالي التكلفة، ويتم ذلك من خلال تخفيض أو إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة والتي لا تضيف قيمة إلى المنتج من وجهة نظر الزبون؛

- إن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف الأنشطة تؤدي بتحقيق منافع متعددة منها:
- ✓ توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة للوحدة المنتجة؛
- ✓ زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.<sup>2</sup>

نرى أن إجمال الفوائد المترتبة على استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في معرفة تكلفة المنتجات النهائية بدقة، تحديد المنتجات التي تحقق أرباح أفضل للمؤسسة، وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة اللازمة لتسعير المنتجات بدقة، وكذلك رسم السياسات الإنتاجية.

## 02. عيوب طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

من أهم الانتقادات التي تعرضت لها طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة، هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة، وإعادة تدريب إطارات المحاسبة.

- كذلك فإن تطبيق طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة مرتفعة، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك؛
- لا يمكن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المؤسسة؛
- بالرغم من وجود مزايا مختلفة لطريقة محاسبة تكاليف الأنشطة إلا إن هناك بعض العيوب المتعلقة باستعمالها كارتفاع تكاليف الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بالأنشطة المتخلفة، واستمرار مشكلة التخصيص العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة؛
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة للمؤسسة، فتحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من المنتجات، كل ذلك يتطلب تكاليف عالية، ويجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة من استعمال طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، فإذا كانت التكاليف العالية

<sup>1</sup> ظاهر أحمد حسن، مرجع سابق، ص 189.

<sup>2</sup> فخر نواف، خليل الدليبي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الجزء الأول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 436.

لاستعمال نظام الأنشطة تفوق المزايا المتواخاة من استعمال الطريقة المذكورة فإنه يجب التخلي عن تطبيق هذه الطريقة، وبالمقابل إذا كانت تكاليف استعمال الطريقة ضئيلة إذا ما قورنت بالمزايا المتواخاة من استعمالها فإنه عندئذ يفضل استعمال طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة:

- إن استعمال طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة لا تقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك المباني أو التأمينات أو الإيجار... الخ<sup>1</sup>.

أمثلة تطبيقية محلولة:

### المثال الأول:

في ما يلي المعلومات المرتبطة بالتكاليف للسلعتين (A و B) اللتين تتاجر بهما شركة الحرية خلال السنة المالية 2017:

البيان	السلعة (A)	السلعة (B)	الإجمالي
الكميات من المشتريات	6000	44000	50000
تكلفة وحدة المشتريات	100	50	/
عدد الشحنات المستلمة	20	20	40
تكاليف الاستلام	2000	12000	14000

وتستعمل الشركة حاليا نظام التكاليف التقليدي، حيث يتم استعمال تكلفة المشتريات كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وهي تكاليف الاستلام، ويفكر مدير محاسبة التسيير في الشركة بتوزيع تكاليف الاستلام طبقا لأسلوب محاسبة الأنشطة باستعمال عدد الشحنات المستلمة، وهو الأكثر ملائمة للتوزيع، وليس طبقا لإجمالي تكلفة المشتريات المستلمة، كما هو الحال في الأسلوب التقليدي.

### المطلوب:

تحديد تكلفة استلام الوحدة من السلعتين (A و B):

01/ باستعمال نظام التكاليف التقليدي؟

02/ باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة؟

### حل المثال الأول:

01/ تحديد تكلفة استلام الوحدة من السلعتين (A و B) باستعمال نظام التكاليف التقليدي:

البيان	السلعة (A)	السلعة (B)	الإجمالي
تكلفة المشتريات	600000 = 100 X 6000 دج	220000 = 50 X 44000 دج	820000 دج
نسبة تكلفة المشتريات للسلعة إلى إجمالي تكلفة المشتريات	14/3	14/11	/
تكاليف الاستلام	2000	12000	14000
توزيع تكاليف الاستلام	3000	11000	14000
الكميات من المشتريات	6000	44000	/
تكلفة استلام الوحدة	0.5	0.25	/

<sup>1</sup> ظاهر أحمد حسن، مرجع سابق، ص ص 189-190.



نلاحظ أن تكلفة استلام وحدة السلعة (A) تعادل 0.5 دج، بينما تعادل تكلفة استلام وحدة السلعة (B) : 0.25 دج باستعمال نظام التكاليف التقليدي.

**02/ تحديد تكلفة استلام الوحدة من السلعتين (A و B) باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة:**

الإجمالي	السلعة (B)	السلعة (A)	البيان
40	20	20	عدد الشحنات المستلمة
%100	%50	%50	نسبة الشحنات المستلمة إلى إجمالي عدد الشحنات المستلمة
40	20	20	عدد الشحنات المستلمة
14000	12000	2000	تكاليف الاستلام
14000	7000	7000	توزيع تكاليف الاستلام
/	44000	6000	الكميات من المشتريات
/	0.159 دج	1.167 دج	تكلفة استلام الوحدة

يلاحظ أنه باستعمال أسلوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، أن تكلفة استلام وحدة السلعة (A) تعادل 1.167 دج، في حين أن تكلفة استلام وحدة السلعة (B) تعادل 0.159 دج.

**المثال الثاني:**

فيما يلي التقرير الشهري لربحية مجموعات السلع لشهر ديسمبر 2017 لدى شركة الأمل التجارية:

الإجمالي	مجموعة السلعة 3	مجموعة السلعة 2	مجموعة السلعة 1	البيان
360000	100000	160000	100000	رقم الأعمال
230000	74000	108000	48000	تكلفة المبيعات
78000	24000	24000	30000	تكاليف متنوعة
308000	98000	132000	78000	إجمالي التكاليف
52000	2000	28000	22000	النتيجة العادية قبل الضريبة
%14.44	%02	%17.5	%22	النتيجة العادية قبل الضريبة إلى رقم الأعمال
/	03	02	01	الترتيب طبقا لنسبة الربحية

ونظرا لعدم اقتناع كل من المدير المسؤول عن مجموعة السلعة 3 عن ترتيبه الثالث والأخير والمدير المسؤول عن مجموعة السلعة 2 بترتيبه الثاني وفقا لنسب الربحية باستعمال الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف التشغيلية المتنوعة على مجموعات السلع الثلاثة، فقد تم تقديم الطلب للمدير العام للشركة باستعمال أسلوب الأنشطة لتوزيع التكاليف المذكورة موضع الخلاف، حيث تم الحصول على المعلومات التالية المتعلقة بأنشطة الشركة خلال السنة المالية 2017:

حجم محرك التكلفة			مسببات التكلفة	النشاط
مجموعة السلع 3	مجموعة السلع 2	مجموعة السلع 1		
10	100	200	120 دج لكل طلب شراء	الطلب
20	200	200	100 دج لكل تسليم	التسليم
30	300	200	10 دج للساعة	ترتيب الرفوف
60000	140000	280000	0.02 دج لكل عنصر مبيع	خدمة الزبائن

**المطلوب:** ترتيب ربحية مجموعة السلع طبقا لنظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)، ثم مقارنة نسب الربحية باستخدام الأسلوبين؟

**حل المثال الثاني:**

في ما يلي التقرير الشهري لربحية مجموعات السلع للسنة المالية 2017 لدى الشركة باستعمال نظام التكلفة المبني على الأنشطة:

الإجمالي	مجموعة السلعة 3	مجموعة السلعة 2	مجموعة السلعة 1	البيان
360000	100000	160000	100000	رقم الأعمال
230000	74000	108000	48000	تكلفة المبيعات
37200	1200	12000	24000	الطلب
42000	2000	20000	20000	التسليم
3300	300	1000	2000	ترتيب الرفوف
9600	1200	2800	5600	مساعدة الزبائن
302100	78700	143800	79600	مجموع التكاليف
57900	21300	16200	20400	النتيجة العادية قبل الضريبة
%16.08	%21.3	%10.125	%20.4	النتيجة العادية قبل الضريبة إلى رقم الأعمال
/	1	3	2	الترتيب طبقا لنسب الربحية

يتضح من التحليل السابق، استخدام أسلوب نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)، أن الترتيب الأول طبقا لنسب الربحية هو لمجموعة السلعة 3، وأن الترتيب الثاني هو لمجموعة السلعة 1، في حين الترتيب الأخير هو لمجموعة السلعة 2. وفيما يلي مقارنة بين الترتيب طبقا لنسب الربحية باستعمال الأسلوب التقليدي والترتيب باستخدام أسلوب نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC):

مجموعة السلعة 3	مجموعة السلعة 2	مجموعة السلعة 1	البيان
3	2	1	ترتيب الربحية طبقا لأسلوب التكلفة التقليدي
1	3	2	ترتيب الربحية طبقا لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)

يتضح من المقارنة السابقة أن ترتيب الربحية لمجموعات السلع المختلفة طبقا لأسلوب التكلفة التقليدي يختلف تماما عن ترتيب الربحية طبقا لأسلوب التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)، وحيث أن ترتيب الربحية طبقا لأسلوب التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) هو الأكثر دقة، فإنه يمكن اتخاذ القرار بالتركيز على مجموعة السلع 3، ومحاولة التوسع بها بسبب أنها أكثر ربحية في حين القرار الخطأ بالاستناد إلى أسلوب التكلفة التقليدي سيكون بتقليص فعاليات مجموعة السلع 3، بدلا من محاولة التوسع بها. من جهة أخرى تطبيق أسلوب محاسبة التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في رفع نسبة الربحية وتطبيقه جعل نسبة الربحية تعادل 16.08%، بالمقارنة بأسلوب التكلفة التقليدي كانت نسبة الربحية لمجموع السلع المختلفة 14.44%.

### المثال الثالث:

تقوم شركة وطنية بإنتاج نوعين من المنتجات (A و B)، حيث بلغت الكميات المنتجة من المنتج (A) خلال شهر ديسمبر 2017: 50000 وحدة، والكميات المنتجة من المنتج (B): 10000 وحدة، ويتطلب إنتاج وحدة واحدة من المنتج (A): 02 ساعة عمل مباشرة، في حين يتطلب إنتاج وحدة واحدة من المنتج (B): 01 ساعة عمل مباشرة، علما بأن مجموع التكاليف غير مباشرة يعادل: 880000 دج خلال شهر ديسمبر 2017.

فإذا علمت بأن تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة من المنتج (A) هي 50 دج، في حين أنها تعادل 30 دج للوحدة بالنسبة للمنتج (B)، أما تكلفة ساعة العمل المباشرة فتعادل 10 دج للساعة.

ونظرا لعدم اقتناع مدير الشركة بتكلفة كل من المنتجين الصادرة عن التقارير المحاسبية باستعمال نظام التكاليف التقليدي، فإنه يرغب باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لمعرفة تكلفة الوحدة من المنتجين، حيث تم تجميع المعلومات التالية:

النشاط	محرك التكلفة	مجموع التكاليف غير مباشرة	مجموع استعمال محرك التكلفة	معدل التكاليف غير مباشرة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات تشغيل الآلات	200000	1000	200
تشغيل الآلات	عدد ساعات تشغيل الآلات	500000	50000	10
فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	180000	2000	90

كما تبين المعلومات الآتية المتعلقة بالعدد المتوقع لاستعمال محرك التكلفة الكلي من المنتجين:

محرك التكلفة	المنتج (A)	المنتج (B)	مجموع الاستعمال
عدد مرات تشغيل الآلات	400	600	1000
عدد ساعات تشغيل الآلات	30000	20000	50000
عدد مرات فحص المنتجات	500	1500	2000

**المطلوب:** عمل مقارنة بين تكلفة الإنتاج الوحدة لكل من المنتجين (A و B) باستعمال نظام التكاليف التقليدي، ونظام أسلوب محاسبة التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)؟

**حل المثال الثالث:**

مجموع عدد ساعات العمل المباشرة للمنتجين = عدد ساعات العمل المباشرة للمنتج (A) والمنتج (B)

$$= 110000 = (1 \times 10000) + (2 \times 50000) \text{ ساعة}$$

معدل التكاليف غير مباشرة لكل ساعة عمل = مجموع التكاليف غير مباشرة / مجموع عدد ساعات اليد العاملة المباشرة للمنتجين

$$= 110000 / 880000 = 0.125 \text{ دج}$$

وبناء عليه، فإنه يمكن احتساب تكلفة الوحدة لكل من المنتجين باستعمال نظام التكاليف التقليدي، كما هو مبين في الجدول أدناه:

التكاليف الصناعية	المنتج (A)	المنتج (B)
المواد الأولية المستهلكة	150	30
الأجور المباشرة	20	10
التكاليف غير المباشرة	16	08
مجموع تكلفة الوحدة	86	48

يوضح الدول أدناه حساب التكاليف غير مباشرة للوحدة لكل من المنتجين (A و B)، باستعمال أسلوب نظام أسلوب محاسبة التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC).

النشاط	المنتج (A)		المنتج (B)		مجموع التكاليف
	V	Q	V	Q	
إعداد الآلات للتشغيل (200 دج)	80000	400	120000	600	200000
تشغيل الآلات (10 دج)	300000	30000	200000	20000	500000
فحص المنتجات (90 دج)	45000	500	135000	1500	180000
مجموع التكاليف المخصصة	425000	/	455000	/	880000
الكميات المنتجة	50000	/	10000	/	/
التكاليف غير المباشرة للوحدة	8.5	/	45.5	/	/

وبهذا يمكن عمل مقارنة بين تكاليف الوحدة لكل من المنتجين باستعمال نظامي التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، كما هو مبين في الجدول أدناه:

أسلوب محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)		أسلوب نظام التكاليف التقليدي		التكاليف الصناعية
المنتج (B)	المنتج (A)	المنتج (B)	المنتج (A)	
30	50	30	50	تكلفة المواد الأولية المستهلكة
10	20	10	20	مصاريف اليد العاملة المباشرة
45.5	8.5	8	16	التكاليف غير المباشرة
85.5	78.5	48	86	تكلفة الإنتاج للوحدة

يبين الجدول أعلاه تكلفة الوحدة لكل من المنتجين (A و B) باستعمال نظام التكاليف التقليدي تبدو مرتفعة بالمقارنة بتكلفة الوحدة حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بالنسبة للمنتج (A)، فالتوضيح الفروق نستعين بالجدول أدناه:

المنتج (B)	المنتج (A)	البيان
48	86	تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف التقليدي
85.5	78.5	تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
37.5	7.5	الفروق بين تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

حالات عملية مقترحة للحل:

#### المثال الرابع:

نتج مؤسسة وطنية نوعين من المنتجات هما ( $P_1$  و  $P_2$ )، علما أن أسعار البيع للوحدة خارج الرسم في السوق المحلي بلغت 2400 دج و 3000 دج على التوالي، وقد كانت تكلفة الإنتاج لكل وحدة في الفترة المحاسبية المعنية (شهر مارس 2017) كما يلي:

المنتج ( $P_2$ )	المنتج ( $P_1$ )	البيان
1000	840	تكلفة المواد الأولية المستهلكة
200	160	مصاريف اليد العاملة المباشرة (40 دج للساعة الواحدة)
800	400	أجور غير مباشرة (80 دج لكل ساعة عمل مباشرة)
2000	1400	تكلفة الوحدة

ولقد تم إنتاج 20000 وحدة من المنتج ( $P_1$ ) وإنتاج 40000 وحدة من المنتج ( $P_2$ )، كما يرغب مدير المؤسسة الرفع من الكميات المنتجة للمنتجات النوع ( $P_1$ )، والتقليص من الكميات المنتجة للنوع ( $P_2$ )، ولكنه قبل اتخاذ القرار النهائي بشأن ذلك، طلب من محاسب التسيير جمع معلومات مالية وغير مالية المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة وتحليلها طبقا لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، حيث تم تجميع المعلومات التالية:

النشاط	محرك التكلفة	مجموع التكاليف	حجم محرك التكلفة	معدل التكاليف غير المباشرة
طلبات الشراء	عدد الطلبات	240000	60000	40
إعداد الآلات للعمل	عدد مرات إعداد العمل	1800000	30000	60
استعمال الآلات	عدد ساعات العمل	9600000	320000	30
رقابة الجودة	عدد مرات المراقبة	1400000	70000	20

علما بأن حجم محرك التكلفة لكل من المنتجين كان كما يلي:

المنتج (P <sub>2</sub> )	المنتج (P <sub>1</sub> )	محرك التكلفة
10000	20000	عدد طلبات الشراء
5000	10000	عدد مرات إعداد الآلات
100000	80000	عدد ساعات العمل
10000	25000	عدد مرات المراقبة

**المطلوب:** باعتبارك رئيس مصلحة محاسبة التسيير في المؤسسة:

01/ تخصيص مجموع التكاليف غير المباشرة لشهر مارس 2017 على المنتجين (P<sub>1</sub> و P<sub>2</sub>)، باستعمال طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)؟

02/ تحديد كلفة إنتاج الوحدة للمنتجين (P<sub>1</sub> و P<sub>2</sub>)، باستعمال طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

**المثال الخامس:**

أفادتنا مصلحة محاسبة التسيير لمؤسسة الرائد الإنتاجية بالبيانات التالية الخاصة بشهر جوان 2017:

01. **بطاقة التكلفة الوحيدة للإنتاج للمنتجين (A و B) كانت كما يلي:**

المنتج (B)	المنتج (A)	البيان
10	09	تكلفة المواد الأولية المستهلكة
7	5	مصاريف اليد العاملة المباشرة
2	3	خدمات مباشرة
19	17	تكلفة الوحدة

02. تبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة 826000 دج، وقد أمكن تحديد مسببات حدوثها في إطار الأنشطة كما يلي:

معدل التحميل القيمة لمسبب التكلفة	وعاء التكلفة	مقدار مسبب التكلفة		مسبب التكلفة	البيان النشاط
		المنتج (B)	المنتج (A)		
700	455000	45	20	عدد المرات	تصميم المنتج
200	300000	1200	300	عدد الساعات	إعداد المنتج بخطوط الإنتاج
28.5	541500	13600	5400	عدد الساعات	تصميم المنتج
600	900000	80	70	عدد النقلات	نقل المنتج
3	66000	12000	10000	عدد الوحدات	إدارة المنتج

03. **الكميات المنتجة وأسعار البيع الفردية:**

تم إنتاج 10000 وحدة من المنتجات النوع (A)، وإنتاج 12000 وحدة من المنتجات النوع (B)، كما بلغ سعر بيع الوحدة خارج الرسم للمنتج (A): 47 دج، سعر بيع الوحدة خارج الرسم للمنتج (B): 75 دج.

04. **معلومات مساعدة على حل المثال:**

- المؤسسة تعمل بتقنية كثيفة لرأس المال على مستوى المنتجين (A و B)؛
- وعاء التكلفة = مقدار مسببات التكلفة من المنتجين X معدل التحميل؛
- معدل التحميل = وعاء التكلفة - إجمالي مقدار مسببات التكلفة للمنتجين؛
- كل ما تم إنتاجه من المنتجين تم بيعه بالكامل.

**المطلوب:** في إطار نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط:

01. توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجين اعتمادا على كمية مسببات التكلفة لكل نشاط؟

02. قياس تكلفة الوحدة لكل منتج؟

**المحور الثالث: التسعير في**  
**الطويل المدى وتكلفة الهدف**

## تمهيد

يعبر أسلوب تكلفة الهدف عن مدخل نظامي لإرساء أهداف تكلفة المنتج على أساس العوامل المشتقة من السوق، ويرى الكثير من الكتاب في مجال محاسبة التكاليف المتقدمة ومحاسبة التسيير أن هذا الأسلوب يختلف بصفة أساسية عن أسلوب التكاليف المعيارية حيث أن أسلوب تكلفة الهدف يبدأ بالتعرف على احتياجات الزبائن وذلك بحساب سعر بيع مقبول لبيع المنتجات والخدمات، ثم يبدأ التحرك إلى المراحل السابقة حيث يتم تحديد هامش ربح مستهدف ومقبول، ومن ثم يمكن حساب تكلفة الهدف، ونظرا لأن مدخل تكلفة الهدف يستخدم في حالة تعدد المنتجات والخدمات المقدمة والتي هي حديثة النشأة فلا توجد تكاليف فعلية (تاريخية) متاحة لتحديد التكاليف المعيارية، وتركز تكلفة الهدف على تخفيض هيكل التكاليف خلال مراحل البحث، التطوير، التصميم، والمراحل الإنتاجية في العمليات، كما تقوم تكلفة الهدف بدور مهم كأهداف للبحث والتطوير، والمصممين والمسؤولين على إدارة الإنتاج في المؤسسة، أي المجالات الثلاثة الأولى في سلسلة القيمة، وإذا لم يمكن تحقيق تكلفة الهدف فإن الإدارة تبحث بدقة لإعادة النظر في تصنيع المنتج المقترح، وسوف نتناول في هذا المحور نشأة ومفهوم أسلوب تكلفة الهدف وخصائصها وأهدافها والأهمية التي من استخدام أسلوب تكلفة الهدف وكذا متطلبات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وكيفية حسابها مع التطرق إلى أدوات أسلوب تكلفة الهدف والعوامل المؤثرة في هذا الأسلوب.

## أولا/ ماهية التكلفة المستهدفة

إن البيئة الإنتاجية الحديثة والمتقدمة وفي ظل التطورات التكنولوجية وفي ظل المنافسة الشرسية بين الشركات الاقتصادية على الصعيد المحلي والعالمي ينبغي أن تقوم الشركات بكسب ميزة تنافسية في مجال أعمالها ومنتجاتها وخدماتها حتى تصل إلى المستوى المطلوب من المركز التنافسي وتحقيق ميزة تنافسية وفي ظل عدم القدرة على تغيير أسعار المنتجات من حيث رفع أسعارها كان لا بد لها من التركيز على تكلفة الهدف التي تعد أداة هامة في خفض التكاليف إلى أدنى مستوياتها، وسوف نتطرق إلى نظرة تاريخية عن أسلوب تكلفة الهدف وتعريفها مع ذكر خصائص وأهداف أسلوب تكلفة الهدف إذ أن استخدامها كان لها أثر إيجابي في العديد من المؤسسات الاقتصادية كما أن تطبيق أسلوب تكلفة الهدف ذات أهمية بالغة على المؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية التي تتميز بالتغير والتذبذب خاصة مع انتقال الوضع التنافسي للمؤسسة من البيئة الداخلية إلى العالم الخارجي.

### 01. نشأة ومفهوم تكلفة الهدف:

يعتبر أسلوب تكلفة الهدف عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات الاقتصادية، كما أنها لا تتطلب فريقا كبيرا من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب برمجيات معلوماتية واسعة النطاق، ولكن في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للمؤسسة، كما أن أسلوب تكلفة الهدف يعتبر حديث التطبيق نسبيا حيث يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

### 01.01. نشأة وتطور أسلوب تكلفة الهدف:

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال سنة 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها 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 (Général Electrique) 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 العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية، ويتكون أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا

الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات والأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل شركة Toyota، شركة Nissan، شركة Sony، وشركة Canon تستخدم هذا الأسلوب، كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطاً مباشراً بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سراً وهذه السرية قد تكون سبباً في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد تكلفة الهدف.<sup>1</sup>

#### 02.01. مفهوم تكلفة الهدف:

هناك عدة تعاريف لتكلفة الهدف وهي مختلفة أي لا يوجد تعريف موحد وشامل لتكلفة الهدف ولكن العديد من التعاريف ركزت على أهمية تطبيق أسلوب تكلفة الهدف في زيادة التكلفة وتخفيض مستوى التكاليف لغرض كسب ميزة تنافسية والعمل على زيادة ربحية المؤسسة، وفيما يلي نقوم بعرض بعض التعاريف لتكلفة الهدف.

تعرف تكلفة الهدف بأنها "نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف للمنتجات الجديدة ويضمن جودتها وفيها بمتطلبات الزبائن، وذلك من خلال فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج، وذلك النشاط ليس أسلوباً لتخفيض التكلفة فحسب ولكنه جزء من إستراتيجية شاملة لإدارة الربحية".<sup>2</sup>

كما تعرف تكلفة الهدف بأنها "أحد أدوات إدارة التكاليف والأرباح التي تخص التكاليف الكلية للمنتجات والأرباح المحققة على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج، التصميم، وبحوث التسويق والمحاسبة، مع دراسة السوق وتحديد السعر الذي يناسب الزبون لغرض إشباع رغباته ومتطلباته".<sup>3</sup>

وتعرف تكلفة الهدف بأنها "تقنية إستراتيجية لإدارة الكلفة تعمل بالتغذية الأمامية تقوم بربط العوامل الداخلية للمؤسسة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة والبقاء بالاعتماد على المحافظة على عناصر النجاح الحاسمة وذلك بإتباع وسائل وتقنيات هندسية ومعلوماتية متطورة. لذلك فإن ظروف المنافسة والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة على المستويين الداخلي والخارجي جعلت الشركات تتحول بشكل تدريجي من التقنية التقليدية إلى تقنية تكلفة الهدف".<sup>4</sup>

وتعرف كذلك على أنها "عملية منتظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة تقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية احتياجات الزبون".<sup>5</sup> ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن تكلفة الهدف يعد جزءاً من إدارة التكاليف، يهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات والخدمات الجديدة أو القديمة (القائمة) بهدف تخفيض التكلفة وهذا من مرحلة التطوير والتصميم مع المحافظة على جودة المنتج واحتياجات الزبون من خلال العمل على مراقبة كل الأفكار التي يطرحها الزبون وأخذها بعين الاعتبار مع العمل دائماً على تحديد السعر الذي يناسب الزبون (المستهلك) وفي ظل الوضع التنافسي الذي تعيشه المؤسسة.

#### 02. خصائص وأهداف تكلفة الهدف:

إن أهم الخصائص المتعلقة بتكلفة الهدف وكذا الهدف من استخدام أسلوب تكلفة الهدف في المؤسسة، حيث كان استخدامها ناجحاً في العديد من المؤسسات الاقتصادية الرائدة في أمريكا واليابان لما لها أثر هام وإيجابي على مردودية وربحية المؤسسات التي طبقت هذا

<sup>1</sup> محمد عبد السميع، أحمد طيبة، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 75-76.

<sup>2</sup> أبو الفتوح سمير صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية، الطبعة الأولى، منشورات كلية التجارة، جامعة المنصورة، مدينة المنصورة، مصر، 2003، ص 157.

<sup>3</sup> طاوس قندوسي، خزار الأخضر، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، الجزائر، 2013، ص 257-258.

<sup>4</sup> علاء جاسم سلمان، وآخرون، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة (TC) في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 21، المجلد السابع، الفصل الرابع، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2012، ص 214-215.

<sup>5</sup> خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن منصور، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، عمادة البحث العلمي، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2015، ص 223.



الأسلوب من حيث تخفيض كلفة منتجاتها وخدماتها إلى أدنى مستوياتها مع تقديم الخدمات والمنتجات بأفضل الأسعار أي في متناول الزبون مع المحافظة على متطلبات الجودة، وفيما يلي نقوم بعرض الخصائص الأساسية والأهداف الهامة لأسلوب التكلفة المستهدفة.

#### 01.02. خصائص أسلوب تكلفة الهدف:

تتمثل الخصائص الأساسية لأسلوب تكلفة الهدف في العناصر التالية:

- ينفذ أسلوب تكلفة الهدف بصفة رئيسية في مرحلة التصميم ويتم تقييمه بصفة دائمة، ويعتبر أسلوب تكلفة الهدف مفهوم ديناميكي لا يعتمد على قيمة ثابتة بل يعتمد على قيمة متغيرة (مرنة)، وهذا من خلال السعي المستمر في التخفيض من كلفة الصنع أو تكلفة الخدمات المقدمة مع السعي على الحفاظ على جودة المنتجات والخدمات سواء كانت جديدة أو قائمة لهذا ينبغي التقييم بصفة دائمة كلما كان هناك تغير في أسعار مكونات التكلفة، كما تبذل الجهود في تخفيض التكاليف على تحليل مرحلة التصميم للمنتج أو الخدمة المقدمة، حيث لا يهدف لعملية المراقبة على التكلفة في ظل الاتجاه التقليدي في عملية الإنتاج بصفة رئيسية إلى تخفيض التكلفة باعتباره مدخلا لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلة التصميم عن طريق تحديد تكلفة الهدف للمنتجات والخدمات المقدمة ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل أن يتخذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات؛
- ينبغي عند تنفيذ أسلوب تكلفة الهدف العمل على التنسيق بين الأقسام والوظائف الإدارية للمؤسسة؛
- توفر الحوافز القوية على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكن من إنتاج المنتجات وتقديمها للسوق بتكلفة منخفضة وفي متناول المستهلك؛
- يعتمد أسلوب تكلفة الهدف على أسلوب تحليل هندسة القيمة والذي يتمثل في الشمولية لجميع الأنشطة في المؤسسة ككل وليس في وحدة الإنتاج فقط، بمعنى أسلوب تحليل هندسة القيمة ينطبق على كل الأنشطة الأخرى (الشراء، التمويل، التسويق...)، وبذلك يمكن تخفيض التكلفة دون التأثير على جودة وخصائص المنتجات والخدمات المقدمة ومن ثم تستفيد المؤسسة ككل من خلال التخفيض في التكلفة في مجالات أخرى غير مجال الإنتاج<sup>1</sup>؛
- يدعم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات وكذلك مع المستهلكين<sup>2</sup>؛
- المساعدة على رسم مستقبل المؤسسة التنافسي المبني على أساس الإدارة الموجهة من قبل السوق لغرض تصميم وإنتاج المنتجات التي تحقق السعر المستهدف المطلوب للنجاح في السوق؛
- تساعد في تحقيق هدف الربحية للمؤسسة من خلال إنتاج منتجات أو تقديم خدمات بتكلفة الهدف أو أقل منها واختيار السوق الملائم الذي تتنافس فيه المؤسسة؛
- تساعد المؤسسات العاملة في سوق المنافسة غير التامة على التصدي للأسعار التنافسية والمحافظة على مستوى هامش الربح المرغوب فيه؛
- يعتبر أسلوب تكلفة الهدف أداة إدارية تساعد في التمكن من التصميم المناسب للمنتجات والخدمات والتي تؤدي إلى التخفيض في التكاليف وتحسين جودة المنتجات والخدمات مقارنة بقياس بأنظمة التكلفة من المنظور التقليدي التي تتسم بعملية التوثيق للبيانات التاريخية<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> Lockamy,A, Smith,W, Target Costing for Supply Chain Management Criteria and Séléction, Journale of Industrial Management & Data Systems, Vol 100, N° 05, University Tallahassee, Florida, USA, 2000, p213.

<sup>2</sup> ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2009، ص 211.

<sup>3</sup> صلاح مهدي جواد، توظيف أسلوب التحليل المفكك في تحسين قيمة المنتج في ظل تقنية التكاليف المستهدفة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكبريائية - معمل الفتح، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد الثالث، المجلد السابع، إنساني، جامعة كربلاء، العراق، 2009، ص 170.

- تكلفة الهدف مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة<sup>1</sup>؛
  - يعد أسلوب تكلفة الهدف نظام مفتوح يساعد على التفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية.
- 02.02. أهداف أسلوب تكلفة الهدف:
- يحقق أسلوب تكلفة الهدف مجموعة من الأهداف، والأساس من استخدام هذا الأسلوب هو تخفيض التكلفة والتطوير المستمر في المنتجات من مرحلة التصميم إلى مرحلة الإنتاج، كما يهدف أسلوب تكلفة الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية متمثلة فيما يلي:
  - تحقيق رغبات الزبائن وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛
  - تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلي والخارجية؛
  - إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، وذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام أسلوب تكلفة الهدف، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانات المؤسسة المتاحة<sup>2</sup>؛
  - التأكيد على الجودة وتقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير المنتج لجذب المستهلكين؛
  - إدارة تشكيلة المنتجات، إدارة تكلفة المنتجات المستقبلية وإدارة تكلفة المنتجات الحالية ويتم إدارة تشكيلة المنتجات المرهبة هي فقط التي يتم إنتاجها، وبمقارنة تكلفة المنتج المستهدف مع تكلفة إنتاجه في تقرير تكلفة المنتج يمكن للإدارة أن تقرر إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الأرباح أو اتخاذ قرار بإسقاط المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية، وذلك في حالة زيادة تكلفة إنتاج المنتج عن تكلفة الهدف ولذلك فإن مدخل تكلفة الهدف يعمل كألية رئيسية لتحديد المنتجات غير المرهبة قبل إنتاجها؛
  - التأكد من أن المنتجات الجديدة سيتولد عنها أرباح كافية وتخفيض تكلفة المنتجات الحالية عن طريق إدارة تشكيلة الأنشطة<sup>3</sup>؛
  - يساهم أسلوب تكلفة الهدف في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية<sup>4</sup>؛
  - يسعى أسلوب تكلفة الهدف إلى دعم القدرة التنافسية للمؤسسة والتغلب على المنافسين كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية، من خلال تخفيض تكاليف المنتجات مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة؛
  - يحقق أسلوب تكلفة الهدف أهداف إدارة المؤسسة من خلال تحسين الربحية على المدى الإستراتيجي على ضوء توفر الإمكانيات الاقتصادية المتاحة للمؤسسة؛
  - يعمل أسلوب تكلفة الهدف على تحليل وحصر ورقابة التكاليف، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع تكلفة الهدف، وتحديد الفروقات بينهما، ومعرفة أسبابها والعمل على التقليل من هذه الفروقات<sup>5</sup>.
03. عوامل نجاح استخدام أسلوب تكلفة الهدف:

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد العشرين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 307.

<sup>2</sup> ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 21.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 24، جامعة دمشق، 2008، ص 286.

<sup>4</sup> النشار هاني محمود عبده، استخدام دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد 42، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص 403.

<sup>5</sup> أشرف غازي طلاق البطاينة، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2015، ص 19.

لقد شاع تطبيق أسلوب تكلفة الهدف في الكثير من الشركات اليابانية بشكل كبير في بداية التسعينيات وامتد إلى العديد من دول العالم المتقدم منذ سنة 1995، وبالتالي زاد الاهتمام بتأصيل جوانب تطبيق أسلوب تكلفة الهدف خاصة بعد أن أثبت نجاح تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية اليابانية، حيث أنه في ظل المنافسة الشرسية التي تواجهها المؤسسات، وفشل أنظمة التكاليف التقليدية على توفير الرقابة الفعالة والخفض الحقيقي للتكلفة أصبح تبني إدارة نظم التكاليف لأسلوب تكلفة الهدف الأكثر فعالية في تحقيق التكاليف التنافسية، وأن المنافسة التكاليفية الهادفة إلى خفض الإيجابي للتكلفة تعتبر من أهم الجوانب الأساسية للمنافسة السائدة بين المؤسسات، حيث أصبح السوق في عصرنا الحالي يفرض الأسعار على منتجي السلع أو مقدمي الخدمات، وبالتالي لم تترك لهم إلا خيار السعر بل والاستمرار في خفض التكلفة بالصورة التي تقبل الأسعار التنافسية السائدة في الأسواق مع مراعاة الحفاظ على الجودة المقبولة وتحقيق هامش الربح المستهدف والمعقول، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا من خلال ما يسمى بالقدرة التنافسية التكاليفية.

وهنا يتضح أنه في ظل ما حققه أسلوب التكلفة المستهدفة من تقدم للصناعة اليابانية والعديد من الصناعات على مستوى العالم أصبح من الضروري أن يوضح ماهية وطبيعة التكلفة المستهدفة والمزايا والدوافع التي أدت إلى التحول نحو تطبيقها، ومشكلات هذا التطبيق في كل من قطاعي الإنتاج والخدمات.<sup>1</sup>

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام تكلفة الهدف هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبياً، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن المؤسسة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن، في حين أن أسلوب تكلفة الهدف قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط لتحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط، ولذلك فإن تكلفة الهدف تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، لذا فإن أسلوب تكلفة الهدف يعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت أن تطبيق أسلوب تكلفة الهدف يؤدي تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث أن البيئة التنافسية التي تعمل فيها المؤسسة لا تحتمل الخطأ أو التأخير، لذلك وفي ظل هذه الأجواء كان من البديهي والمنطقي محاولة التطوير للوصول إلى أفضل الطرق لتخفيض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية مرتفعة في ظل بيئة تتصف بالديناميكية القوية وبعد أن انتقل التنافس إلى الريادة في تخفيض أكبر للتكلفة وكان من هذا التطوير كما ذكرنا هو محاول دراسة وتحليل الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية للوصول إلى أفضل الطرق المؤدية إلى نفس الغرض وهو تخفيض التكلفة.<sup>2</sup>

### ثانياً/ متطلبات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وكيفية حسابها

سوف نتطرق إلى أهم المتطلبات التي تؤدي إلى تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وكذا مراحل حساب تكلفة الهدف، كما نتطرق إلى مختلف المعوقات التي تقف في تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وفيما يلي نتطرق إلى أهم متطلبات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف:

**01. متطلبات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف:**

تتمثل متطلبات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف بصورة ناجحة في العناصر التالية:

<sup>1</sup> سامي محمد أحمد غنيبي، مدي فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية- دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مدينة الزقازيق، مصر، 2014، ص ص 19-20.

<sup>2</sup> طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث يدخل ضمن نيل شهادة الماجستير غير منشور، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، عمان، الأردن، الموسم الجامعي 2008/2009، ص ص 9-10.

- قيادة السعر للتكلفة: إن تحديد تكلفة الهدف ينبغي أن يتم تحديد سعر البيع اللازم لبيع المنتج أو الخدمة المقدمة، وبطرح السعر المحدد مسبقاً (السعر المستهدف) من التكلفة المستهدفة يتحدد الربح المستهدف والذي يمثل نتيجة المنتج أو الخدمة الجديدة؛
- التركيز على المستهلك: حيث تقوم إدارة المؤسسة بتحديد مطالب المستهلكين أولاً ثم تحديد الكيفية التي يقابل بها هذه المطالب بإنتاج سلعة وتوزيعها بربحية مع التركيز على السعر الذي يقبله المستهلك أي ينبغي أن يحدد السعر المستهدف استناداً إلى قدرة المستهلك على شراء المنتجات والخدمات؛
- التركيز على تصميم المنتجات والخدمات: تعتبر هندسة تصميم المنتجات والخدمات الجديدة الركن الأساسي في تكلفة الهدف، إذ ينبغي على المهندسين في المؤسسة تصميم المنتجات والخدمات بالشكل المناسب للزبون ووفقاً لأذواقه على أن لا يتجاوز التصميم تكلفة الهدف؛
- التركيز على عملية التصميم: وتتمثل في إلزامية فحص ورقابة العمليات الإنتاجية والخدمية للتأكد من أن المنتج أو الخدمة المقدمة تتم بكفاءة عالية. وذلك باستخدام الأساليب الممكنة لتصميم جميع أوجه العملية الإنتاجية والخدمية استناداً لتكلفة الهدف للخدمات والمنتجات؛
- فرق متداخلة الوظائف: ينبغي إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات في حدود التكلفة المستهدفة تعاون فرق العمل المتنوعة داخل المؤسسة ومن ثم مختلف الإدارات في المؤسسة، كما المسؤولين عن بحوث التسويق والمصالح التجارية والمسؤولين عن هندسة التصميم وبرامج الإنتاج والتجهيز، ومناولة المواد والمستلزمات الإنتاجية وكذا إدارة التكلفة وغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة؛
- دورة حياة التكاليف: حيث ينبغي أخذ جميع مكونات التكاليف للمنتجات أو الخدمات بعين الاعتبار وهذا انطلاقاً من مرحلة التصميم والتخطيط وصولاً إلى مرحلة ما بعد البيع؛
- توجيه سلسلة القيمة: قد تفوق التكلفة المخططة للمنتجات والخدمات المقدمة تكلفة الهدف قبل الشروع في العملية الإنتاجية، إذ ينبغي بذل الجهد اللازم لإلغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة أو التكاليف التي تسبب في استهلاك القيمة وهذا من أجل تخفيض التكاليف المخططة إلى أدنى قيمة ممكنة حتى تكون أقل تماماً من تكلفة الهدف.<sup>1</sup>

## 02. خطوات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف:

تمر عملية تطبيق أسلوب تكلفة الهدف بمجموعة من الخطوات تتمثل في تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف وكذا تحديد الربح المرغوب فيه واستخدام هندسة القيمة أو التقنيات الأخرى لتحقيق تكلفة الهدف واستخدام أسلوب كايزن للتخفيض الإضافي في التكاليف، وفيما يلي نتطرق إلى هذه الخطوات التي ينبغي على محاسب التسيير إتباعها لتحقيق نجاح معتبر في تطبيق أسلوب تكلفة الهدف:

**01.02. تحديد السعر المستهدف:** السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج أو الخدمة والذي يقبله المستهلك (الزبون) تسديده، حيث هذا السعر مبني على أساس فهم وإدراك الزبائن (المستهلكين) لقيمة المنتج أو الخدمة وكيف سيحدد المنافسون أسعار منتجاتهم وخدماتهم، وعادة يمكن للمؤسسة من خلال الاتصال المحكم والتفاعل المباشر مع الزبائن من أن تكون في موضع أفضل لتحديد احتياجات الزبائن وإدراكهم لقيمة المنتج أو الخدمة وينبغي على المؤسسة أن تهتم بدراسات وبحوث التسويق عن خصائص المنتج التي يرغب فيها الزبائن والأسعار التي يكونوا على استعداد لدفعها مقابل هذه الخصائص، إذ أن فهم المؤسسة لما يرغب الزبائن من المنتج يعد أمراً في غاية الأهمية، من جانب آخر فإن المؤسسة الأقل اتصالاً بزبائنها تعتمد على التخمين والتقدير الذاتي لرد فعل المنافسين في تقدير أسعار منتجاتها، إذ تحتاج المؤسسة إلى فهم المستويات التكنولوجية، والمنتجات والتكاليف، والمراكز المالية لمنافسها في تقدير أسعار البيع للمنتجات والخدمات المقدمة، وعادة ما تحصل المؤسسة على هذه المعلومات من المجهزين، والعاملين لدى المنافسين،

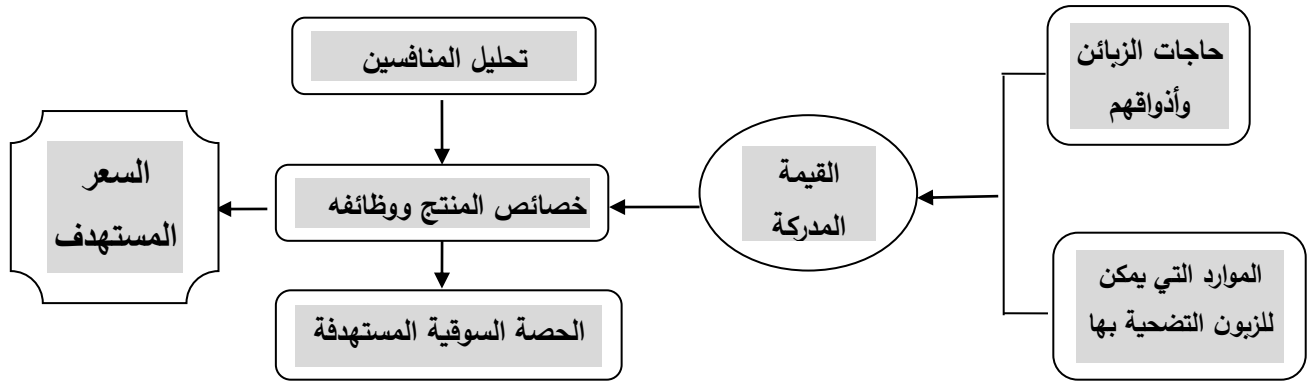
<sup>1</sup> مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد الثاني، المجلد 41، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2014، ص 173.

والهندسة العكسية التي تقوم على تفكيك منتجات وخدمات المؤسسات المنافسة وتحليلها لتحديد تصاميم المنتج والمواد الخام، والأحكام بالتكنولوجيا المستعملة من قبل المنافسين، وفي ظل ما سبق ذكره يتضح أن سعر البيع المستهدف يتحدد إما من خلال القيمة المدركة للزبون، والتي يدركها الزبون على وفق ما يقدمه المنتج من إشباع لرغبة الزبون أو حاجاته وما يستطيع أن يرضي به الزبون من موارد في سبيل هذا الإشباع، أو يتحدد السعر المستهدف على وفق ما يقدمه المنافسون من أسعار السوق، كما تستخدم المؤسسات اليابانية الرائدة في استخدام أسلوب تكلفة الهدف أربعة محددات أساسية في عملية تحديد السعر المستهدف وتتمثل هذه المحددات فيما يلي:

- حاجات الزبون وذوقه ورغباته المتعلقة بالخصائص والوظائف المادية والجمالية للمنتجات والخدمات المقدمة؛
- سعر البيع الذي يستعد الزبون تسديده مقابل الحصول على المنتج وفقا لخصائص والوظائف المطلوبة؛
- الأخذ بعين الاعتبار المنتجات والخدمات المقدمة من قبل المؤسسات المنافسة من حيث وظائف وجمالية وخصائص والأسعار التنافسية للمنتجات والخدمات المقدمة؛
- الحصة السوقية المستهدفة للمنتجات والخدمات المقدمة.<sup>1</sup>

وفيما يلي نوضح كيفية تحديد السعر المستهدف من خلال عرض الشكل التالي:

الشكل رقم (01): تحديد السعر المستهدف



المصدر: مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعة الكبريتية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 67، المجلد 18، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2012، ص 435.

ومن الشكل السابق يتضح أن المحدد الأول والثاني لتحديد السعر المستهدف يدلان على القيمة المدركة للزبون والذي هو موضح في الشكل بلون رمادي حيث ينبغي على المؤسسة أن تجمع معلومات عن حاجات ورغبات المستهلك وكذا السعر الذي يستطيع الزبون تسديده مع إشباع رغباته، ومن خلال جمع المعلومات المرتبطة بالقيمة المدركة يمكن للمؤسسة أن تباشر في تحديد معلومات حول المحددات الأخرى (المحدد الثالث والرابع) للوصول إلى سعر البيع المستهدف وكذا دراسة أسعار البيع المستهدفة من قبل المؤسسات المنافسة لكي تتمكن من النجاح في جدوى دراستها للأسعار المستهدفة والحصول على حصة سوقية مقبولة.

02.02. تحديد الربح المستهدف: يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للمؤسسة وبخاصة على المدى المتوسط مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأموال التي تولد تلك الأرباح، وفي مدخل تكلفة الهدف يتم ابتداء احتساب إجمالي الربح المستهدف على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي الفترة بين ثلاثة وخمسة سنوات ثم يصار إلى تقسيم إجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي تسوق في السوق مستقبلا فيما يتم استخدام معدل العائد على الاستثمار أو معدل العائد على المبيعات لتحديد الأرباح

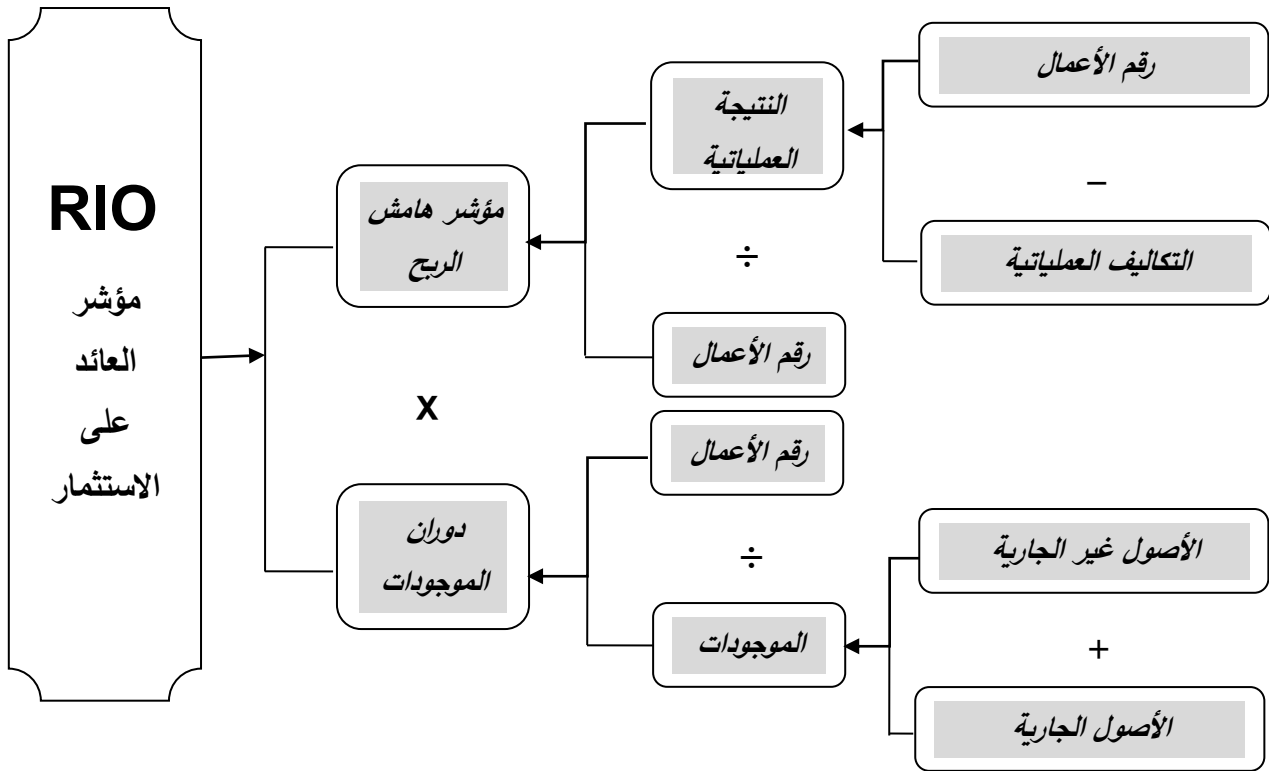
<sup>1</sup> مشتاق كامل فرج، مرجع سابق، ص 434-435.

المستهدفة<sup>1</sup>، كما ينبغي أن يكون تحديد الربح المستهدف للمنتجات والخدمات الجديدة (المبتكرة) مرتبطاً بالتخطيط الإستراتيجي لأرباح المؤسسة، وينبغي أن يكون تطوير هذه المنتجات والخدمات في تناسق وتجانس مع استراتيجيات وأهداف إدارة المؤسسة، لذلك نجد في مدخل تكلفة الهدف في المؤسسات اليابانية أنه يتم حساب إجمالي الربح المستهدف بناء على خطط الأرباح متوسط الأجل، والتي تعكس استراتيجيات المؤسسة<sup>2</sup>، كما يؤخذ بعين الاعتبار بعض العوامل عند السعي في تحصيل الربح المستهدف وتمثل فيما يلي:

- أن يكون هذا المنتج واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتجات والخدمات؛
- حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها؛
- معدلات التوزيعات السائدة لدى المؤسسات المنافسة<sup>3</sup>.

ويتضح لنا أن الربح المستهدف يتبع لدراسة تكلفة الهدف وزيادة سعر المنتج أو الخدمة المقدمة خلال دورة حياتهما عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للإدارة، وهي تشكل برنامجاً لتخفيض التكاليف ورفع من قيمة وظائف المنتج والخدمات المقدمة، واستخدامها يدخل في إطار الإدارة الإستراتيجية خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتجات والخدمات من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات. وفيما يلي نوضح كيفية تحديد الربح المستهدف عن طريق معدل العائد على الاستثمار الخاصة بهذا المؤشر (ROI)، إذ أن العديد من المؤسسات التي تطبق أسلوب تكلفة الهدف تستخدم مؤشر (ROI) في تحديد الربح المستهدف.

الشكل رقم (02): تحديد الربح المستهدف باستخدام مؤشر العائد على الاستثمار (ROI)



المصدر: مشتاق كامل فرج، مرجع سابق، ص 436. بتصرف.

<sup>1</sup> قاسم محسن الحبيطي، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المياري التجارية فرع نينوي، مجلة تنمية الرافدين، العدد 94، المجلد 31، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مدينة الموصل، العراق، 2009، ص 322.

<sup>2</sup> طلال سليمان جريرة، منح التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد الأول، المجلد 38، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2011، ص 164.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 287-288.

من خلال الشكل السابق<sup>1</sup> يتبين لنا أن الربح المستهدف يمكن تحديده باستخدام مؤشر (ROI) هذا الأخير الذي يحدد بعناصر تتمثل في الربح التشغيلي المستهدف ومقدار الأصول المستثمرة، حيث يؤخذ بعين الاعتبار قيمة الأصول المستثمرة المستخدمة في إنتاج المنتجات الجديدة والخدمات المقدمة المبتكرة وكذا الأرباح التشغيلية المستهدفة، ويمثل مؤشر (ROI) حاصل قسمة الأرباح التشغيلية المستهدفة على قيمة الأصول المستثمرة فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة، هذا يدل على أن المنتجات والخدمات الجديدة من المتوقع أن تحقق ربحية عالية بالنسبة للمؤسسة إلا أنه ينبغي على المؤسسة أن تأخذ في الحسبان الربح المستهدف من قبل المؤسسات المنافسة لأنه قد تكون الأسعار المستهدفة للمنافسين منخفضة بالمقارنة بأسعار المؤسسة وهذا يجعل الربح المستهدف للمؤسسة يتأثر مما يجعلها تفقد حصة سوقية وتتأثر أرباحها مع أنه المنتجات أو الخدمات الجديدة في بداية حياتها تواجه كساد بسبب تراجع المستهلكين في دفع السعر المستهدف واتجاههم إلى المؤسسات المنافسة ولو كانت مستويات التصميم والجودة في نفس المستويات.

03.02. تحديد تكلفة الهدف: يتم تحديد التكلفة لوحدة المنتج الجديد أو الخدمة الجديدة بطرح العائد المطلوب تحقيقه عن هذا المنتج من سعر البيع المستهدف للمنتجات والخدمات المقدمة، وبذلك يتم الحصول على تكلفة الهدف لإنتاج المنتج الجديد أو الخدمة الجديدة وتقديمها إلى السوق.

حيث تكلفة الهدف = سعر البيع المستهدف - العائد (الربح) المستهدف.<sup>1</sup>

كما تتمثل الخطوة التالية في حساب التكلفة الممكن تحقيقها (التكلفة المبدئية) للمنتجات والخدمات المقدمة في ظل الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية مع الأخذ بنظر الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولي للمنتجات والخدمات الجديدة، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من تكلفة الهدف أو التكلفة المسموح بها لتقديم المنتجات والخدمات الجديدة إلى السوق ومن هنا تبدأ الإجراءات الخاصة بالبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض تكاليف إنتاج المنتجات والخدمات الجديدة دون التأثير على خصائصه وجودته ومواصفاته الرئيسية التي يطلبها الزبون ويطلق على هذه الإجراءات الخاصة بتخفيض التكلفة اسم "هندسة القيمة".<sup>2</sup>

04.02. استخدام تقنية هندسة القيمة لتحقيق تكلفة الهدف: تعتبر تقنية هندسة القيمة عملية تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة المقدمة، أو أنها فحص منظم للعوامل التي تؤثر على كلفة المنتج من أجل ابتكار وسائل لإنجاز غرض معين بالجودة والكلفة المطلوبة، وتنجز هندسة القيمة من خلال الأتي:

- وضع تصاميم المنتج أو الخدمة المقدمة بحيث يؤدي إلى تخفيض التكلفة بدون التضحية بالوظيفة؛  
- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج أو الخدمة المقدمة التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها.

إن هندسة القيمة تتطلب إجراء التحليل الوظيفي وهي عملية المنتج إلى العديد من وظائفه أو خصائصه ومن ثم يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فإن كانت التكلفة لكل وظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها فيتم تعديل أو تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون القيمة المدركة أكبر من الكلفة وأما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف وكذلك تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار استخدام المكونات التي تنجز الوظيفة نفسها في منتجات المؤسسات الأخرى لكي يتم زيادة استخدام المكونات القياسية والتي غالباً ما تؤدي إلى تخفيض الكلفة.<sup>3</sup>

05.02. استخدام تقنية تكاليف التحسين المستمر (Kaizen Costs) لتحقيق تكلفة الهدف:

لغرض تحقيق تكلفة الهدف، يتم استخدام تكاليف التحسين المستمر، إذ أن تركيز هذا الأسلوب يتم على أساس تخفيض التكاليف وذلك من خلال إجراء تحسينات إضافية لعملية تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ أحد أشكال تطوير عمليات التهيئة وتحسين أداء الآلات والمعدات من أجل تخفيض الضياع وزيادة تدريب العاملين وتحضيرهم لتطبيق التغيرات اليومية الإضافية التي يمكن أن

<sup>1</sup> طلال سليمان جريرة، مرجع سابق، ص 164.

<sup>2</sup> طلال سليمان جريرة، مرجع سابق، ص 164.

<sup>3</sup> عالم جاسم سلمان وآخرون، مرجع سابق، ص 222.

تحسن أداء التكاليف والجودة، كما أن تكاليف التحسين المستمر ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتقنية تكلفة الهدف، فبينما تكون تقنية تكلفة الهدف مصممة للمساعدة على تحقيق هدف تكلفة المنتج المحدد بواسطة السوق وذلك أثناء التخطيط للعملية الإنتاجية فإن تكاليف التحسين المستمر تركز على عملية التخفيض المستمر للتكاليف أثناء مرحلة الإنتاج.<sup>1</sup>

### 03. معوقات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف:

إن أسلوب تكلفة الهدف تعد مدخل حديث في إدارة التكاليف وبالتالي فإن هذا المدخل يواجه مجموعة من الصعوبات عند تطبيقه وتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:

- يمكن أن تظهر نزاعات بين مختلف الأطراف المعنية بعمليات تكلفة الهدف، فغالبا ما تقوم المؤسسات بالضغط المفرط على المتعهدين والمجهزين والعمل وفق جدول تخفيض التكاليف، مما يقود إلى فشل أو نفور المتعهدين والمجهزين، وفي بعض الأوقات ينزعج مهندسي التصميم عندما لا تعي بقية أجزاء المؤسسة بمعنى التكلفة، فهم يرون أنهم يبذلون جهدا كبيرا لضغط تكلفة المنتج إلى أدنى ما يمكن بينما بقية الأقسام في المؤسسة مثلا (الإدارة، التسويق والتوزيع) يضيعون الأموال؛
- على الرغم من أن تكلفة الهدف قد تتحقق، فقد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسية القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية إلى وصول المنتج أو الخدمة متأخرا إلى السوق؛<sup>2</sup>
- صعوبة معرفة رغبات الزبائن؛
- صعوبة تحديد القيمة التي يدركها الزبون لكل خاصية وظيفية؛
- صعوبة تحديد مواصفات وخصائص المنتجات والخدمات المقدمة للمؤسسات المنافسة؛<sup>3</sup>
- عدم وضوح أسلوب تكلفة الهدف وتقنية هندسة القيمة لدى العديد من المؤسسات الاقتصادية؛
- الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد؛
- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين؛
- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل؛
- ربط تطبيق تكلفة الهدف بتحقيق أرباح حالية فعندما تحقق المؤسسة أرباحا تكون هناك علاقة إيجابية بين مدخل تكلفة الهدف ومستوى الأرباح، ولكن إذا حققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأية طريقة أخرى لتخفيض التكاليف؛<sup>4</sup>
- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية؛
- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى تكلفة الهدف؛
- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم تكلفة الهدف نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية؛

<sup>1</sup> صلاح مهدي جواد، مرجع سابق، ص 169.

<sup>2</sup> سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 84، المجلد 21، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2015، ص 356.

<sup>3</sup> صلاح مهدي جواد، مرجع سابق، ص 170.

<sup>4</sup> مجدي وائل الكبيسي، مرجع سابق، ص 175.



- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة لتتساوى مع تكلفة الهدف؛

- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة تكلفة الهدف في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول المنافسين الجدد للأسواق؛

- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء على الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق أسلوب تكلفة الهدف.<sup>1</sup>

### ثالثاً/ أدوات أسلوب تكلفة الهدف والعوامل المؤثرة فيها :

سوف نتطرق إلى أهم الأدوات المستخدمة في إدارة تكلفة الهدف وكذا العوامل المؤثرة في استخدام هذا الأسلوب، وكذا تقييم أسلوب تكلفة الهدف مع التركيز على عيوب هذا الأسلوب ومحاولة مقارنته مع المدخل التقليدي للتكلفة.

#### 01. أدوات أسلوب تكلفة الهدف:

هناك مجموعة من الأدوات التكاليفية والتسييرية التي تساعد على تجسيد نظام تكلفة الهدف والتي تعتبر غالباً من أدوات محاسبة التسيير الحديثة، وفيما يلي نتطرق إلى أهم هذه الأدوات:

**01.01. جداول الوظائف وجدول التكلفة:** "هي جداول تحتوي على معلومات عن الخصائص المادية وعن وظائف كل أجزاء ومكونات المنتج أو الخدمة المقدمة من جهة، ومن جهة ثانية وهو يساعد على تحقيق تكلفة الهدف بتحديد المكونات الأقل تكلفة (الربط بين الوظيفة، التكلفة والقيمة)".

**02.01. مصفوفة الوظائف (الجودة):** "هي مصفوفة تستخدم خلال مرحلة تصميم المنتج ومهمتها الربط بين المعلومات الناتجة عن التحليل الوظيفي للتكاليف، الذي يقوم على تحليل وهندسة القيمة، والغرض منه مدى مساهمة كل مكون أو جزء في تحقيق وظائف المنتج أو الخدمة المقدمة والمحددة وفق رغبة الزبون، وبين التحليل الوظيفي للجودة الذي يهدف إلى التعرف على خصائص المنتج أو الخدمة المقدمة التي يريدها الزبون مع توضيح الأهمية النسبية لكل خاصية كما يراها الزبون".<sup>2</sup>

**03.01. هندسة القيمة:** "هو أسلوب لتقليل التكاليف وتقنية تحسين العملية من خلال الانتفاع من المعلومات المتعلقة بتصميم منتج أو خدمة معينة وعملية الإنتاج ومن ثم تفحص أجزاء التصميم والعملية وتحديد مجالات التحسين، ويعتمد هذا الأسلوب على مجموعة أفراد وليس فرد واحد أي يعتمد على فريق العمل بهدف تقييم تصميم منتج أو الخدمة المقدمة من قبل المؤسسة وفي ضوء ذلك تحدد البدائل أو الخيارات التي تطور أو تحسن قيمة المنتج أو الخدمة المقدمة ويعرف هذا الأسلوب التقييمي بنسبة الوظيفة إلى التكلفة، ومن ناحية التكلفة أو المنفعة فإنه تعد هذه الإدارة خطوة مهمة لنجاح تطوير المنتج أو الخدمة المقدمة وتتضمن السعي المعرفي لإيجاد تكوينات مناسبة للموارد والطرق (مزيج الموارد) التي من شأنها زيادة المقدره الوظيفية للمنتج أو الخدمة المقدمة وتخفيض كلفتهم".<sup>3</sup>

**04.01. التحليل الوظيفي (الهندسة العكسية):** "ويقصد بالتحليل الوظيفي تحليل المنتج أو الخدمة المقدمة للمؤسسات المنافسة لمعرفة وتحديد وظيفة ومواصفات تصميمه للتوصل إلى استنتاجات حول العملية التي يتم من خلالها إنتاج وتقديم المنتجات أو الخدمات للمؤسسات المنافسة ومن ثم تعديل مواصفات المنتج أو الخدمة المقدمة للمؤسسة بما ينسجم ومواصفات ذلك المنتج أو الخدمة المنافسة، ويتم ذلك من خلال تحليل وظائف المنتج أو الخدمة المقدمة إلى وظائف أساسية وأخرى ثانوية ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب الزبون دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة (القيمة المدركة للزبون)، لاسيما أن الزبون غير مستعد لدفع مبلغ

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد العشرون، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 307-308.

<sup>2</sup> ذواودي مهدي، مرجع سابق، ص 213.

<sup>3</sup> الحسيني فلاح حسن، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 110.

لوظيفة لا يدرك قيمتها وتجمع الوظائف بعد تفكيكها للوصول إلى التكلفة الجديدة التي تقارن مع التكلفة المستهدفة للوصول إلى قرار الإنتاج أو القرارات الأخرى".<sup>1</sup>

**05.01. تحليل سلسلة القيمة:** "يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الإنتاجي بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم إلى الزبون، أما تحليل مجال الموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل مؤسسة للاستمرار في المنافسة<sup>2</sup>، كما تعتبر سلسلة القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستدامة، وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المؤسسة بدءاً من فكرة تصميم المنتج أو الخدمة المقدمة وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع، بما يمكن المؤسسة من تحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة، بحيث يعتبر نموذج تحليل القيمة طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة بهدف التمكن من فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها المؤسسة عن منافسيها<sup>3</sup>، وتصنف سلسلة القيمة أنشطة المؤسسة إلى قسمين وهما كما يلي:

- **القسم الأول. الأنشطة الأولية (الأساسية):** ترتبط مباشرة بالإنتاج الحقيقي للقيمة المقدمة للزبون، فهي تضمن تقديم المنتجات والخدمات لذا فهي تمثل المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإنتاج وتوصيل المنتج أو الخدمة للزبون، تقسم هذه الأنشطة إلى الإنتاج، الإمداد الداخلي والخارجي، البيع والتسويق، الخدمات؛

- **القسم الثاني. الأنشطة الداعمة (الثانوية):** تشير إلى الأنشطة التي تساعد الأنشطة الأولية للمؤسسة فهي تضيف فعالية وفاعلية للوظائف الأخرى، وهي مقسمة إلى البنية الأساسية للمؤسسة، تسيير الموارد البشرية والتطوير التكنولوجي، التموين<sup>4</sup>.

وهنا يمكن القول بأن الأنشطة التي تتضمنها سلسلة القيمة إما أن تكون أنشطة إستراتيجية تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وفي هذه الحالة ينبغي تثمينها وتعزيزها والحفاظ عليها وتطويرها، وأنشطة غير إستراتيجية ينبغي إبعادها لتخفيض التكلفة ومن ثم فإن تحليل سلسلة القيمة لجل مراحل حياة المنتج أو الخدمة يمثل أحد الدعامة الأساسية لمنهج لإدارة التكلفة الإستراتيجية. حيث يؤدي هذا التصور إلى تحقيق التخفيض المستهدف والإيجابي في التكلفة، وكذلك يساعد على تعظيم قيمة المؤسسة والرفع من قدرتها التنافسية من خلال التركيز بصورة أفضل على رغبات الزبون وزيادة درجة الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة وسرعة التدخل وتقييم الأنشطة في مراحل مبكرة، وكذا التخلي عن العناصر التي لا تحقق قيمة<sup>5</sup>.

**06.01. التحسين المستمر:** "تسعى العديد من المؤسسات إلى تطبيق مدخل التحسين المستمر والذي يعد فلسفة إدارية تعمل على تحسين العمليات والأنشطة المرتبطة بالوسائل المادية والبشرية بصورة مستمرة وهذا لغرض التقليل من العيوب في المنتجات والخدمات المقدمة ومواجهة المنافسة التي تعيشها المؤسسة، وسعي المؤسسة إلى العمل على تحسين العمليات الإنتاجية بكفاءة عالية<sup>6</sup>، والرغبة العامة في زيادة جودة مخرجاتها، وهناك مضامين عديدة في هذا الشأن أهمها:

<sup>1</sup> محمد حسن علي، فريد عمر شيخ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد 42، كلية التجارة، جامعة عين الإسكندرية، مدينة الإسكندرية، مصر، 2005، ص 433.

<sup>2</sup> سليمان حسن البشتاوي، طلال سليمان جريبة، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد الأول، المجلد 42، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015، ص 183.

<sup>3</sup> درويش عمار، صالح إلياس، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان، مجلة رؤى اقتصادية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص 210.

<sup>4</sup> بن علي سمية، التخرج (l'externalisation) كأحد الإستراتيجيات العلائقية الداعمة لتنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول إستراتيجيات التنظيم ومراقبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 18-19 أبريل 2012، ص 04.

<sup>5</sup> درويش عمار، صالح إلياس، مرجع سابق، ص 212.

<sup>6</sup> دبون عبد القادر، دور مداخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغير في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008، ص 163.

- أن هناك دائما فرصا للتحسين في العمليات: أنشطة تحويل المدخلات إلى مخرجات ومختلف أوجه عمل المؤسسة، ويستند هذا المضمون إلى حقيقتين أساسيتين على الأقل الحقيقة الأولى تتمثل في صعوبة بلوغ الكامل والإتقان في العمل، وهناك إما مجالات تطوير نحو الأفضل أو هناك أخطاء وثغرات يمكن إصلاحها، أما الحقيقة الثانية تتمثل في التغيرات في البيئة الخارجية مثل أذواق الزبائن أو توقعاتهم، ممارسات المنافسين والتكنولوجيا، وغير ذلك مما يستدعي تحسينا في عمليات وأنشطة المؤسسة لمواجهة تلك التغيرات والتكيف معها للبقاء والاستمرارية؛

- أن يكون السعي للتحسين المستمر من عادات وسلوك كل فرد في المؤسسة، وينبغي هذا تفعيل المبادئ لإدارة الجودة الشاملة التي تؤدي إلى بناء ثقافة مؤسسية متوجهة للتحسين المستمر بالإضافة إلى تمكين العاملين من القيام بذلك؛

- وجود منهجية للتحسين: والهدف من هذا المضمون تحقيق الكفاءة والفاعلية في عمليات التحسين التي يجرى القيام بها<sup>1</sup>.

## 02. العوامل المؤثرة في أسلوب تكلفة الهدف:

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على مراحل تطبيق أسلوب تكلفة الهدف، وتتمثل هذه العوامل في خمسة عوامل وهي: المنافسة الشديدة، طبيعة الزبون (المستهلك)، إستراتيجية الإنتاج لدى المؤسسة، خصائص المنتج وإستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالموردين، وفيما يلي نتطرق إلى كل عامل بشيء من التفصيل:

### 01.02. المنافسة الشديدة:

إن العوامل المتحكمة في شدة المنافسة تتجلى في السعر الذي يقبل الزبون تسديده والذي يعد أعلى سعر يستعد أن يدفعه وفي نفس الوقت يعد أقل سعر تقبله المؤسسة لتحقيق هامش ربح مقبول للمؤسسة، أما العامل الثاني يتمثل في جودة المنتج أو الخدمة المقدمة ومدى مطابقتهما للموصفات المطلوبة، العامل الثالث يتمثل الفعالية وتتمثل في عملية إيجاد وتطوير الأفكار التي تتحول إلى منتجات أو خدمات مقدمة تلبي احتياجات أو رغبات الزبائن عند استخدامهم أو استهلاكهم أو امتلاكهم لها، ولكي يحتفظ المنتج أو الخدمة ببقائه وتطوره ينبغي أن تحتفظ المؤسسة بالعوامل السابقة في حدودها الدنيا والقصى، فتجدر الإشارة إلى أنه كلما كانت شدة المنافسة قوية كلما يكلف المؤسسة تكاليف إضافية تتعلق بعملية التطوير والبحث والدعاية والإعلان، وهنا يكمن دور أسلوب تكلفة الهدف في مرحلة التصميم للمنتجات والخدمات المقدمة تقل الأخطاء المرتكبة ويدعم بقاء وتطوير المنتجات والخدمات المقدمة، لذا يمكن القول أنه هناك علاقة وطيدة بين شدة المنافسة ومزايا استخدام أسلوب تكلفة الهدف<sup>2</sup>.

### 02.02. طبيعة الزبون:

هناك عدة خصائص ينبغي أن تتوفر في الزبون من أجل التأثير على نجاح تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- مدى نضج وإدراك الزبون: يعتبر مدى نضج وإدراك الزبون أهمية بالغة في تقييم السعر ومستويات الجودة والفعالية للمنتجات والخدمات للجهات المنافسة، كما يعتبر وعي الزبون عالي كلما أثر ذلك على بقاء المنتجات والخدمات المقدمة في حدود ضيقة، حيث يجعل الزبون يسعى أكثر في زيادة متطلباته بشكل أمثل، وهذا ما يساهم بدرجة كبيرة في فعالية استخدام أسلوب تكلفة الهدف؛

- مدى تغير متطلبات الزبون: تعتبر هذه الخاصية من أهم العوامل التي تؤثر على تطبيق أسلوب تكلفة الهدف، فكلما كانت متطلبات الزبون متغيرة كلما يجعل المنتج أو الخدمة بقاءهم في حدود ضيقة، بالمقابل تقوم المؤسسة ببذل جهد أكبر في الوقوف على توسيع دائرة التنبؤ باحتياجات الزبون ومن ثم يتضح أهمية أسلوب تكلفة الهدف، أما إذا كانت متطلبات الزبون ثابتة هذا يجعل أسلوب تكلفة الهدف أقل فائدة؛

<sup>1</sup> عبد الناصر حافظ، حسين وليد عباس، التحسين المستمر كمسار لإدارة وظائف المنظمة، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص 14-15.

<sup>2</sup> عبد الرحمن عاطف عبد المجيد، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثامن والعشرين، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مدينة أسيوط، مصر، 2000، ص ص 354-356.

- مدى إدراك الزبون لمتطلباته المستقبلية: كلما كانت مدى إدراك الزبون لمتطلباته المستقبلية للزبون عالية كلما أثر ذلك بدرجة إيجابية على بقاء ونجاح المنتجات والخدمات المقدمة في السوق وبالتالي أصبح أسلوب تكلفة الهدف جد هام، أما إذا كانت مدى إدراك الزبون لمتطلباته المستقبلية للزبون ضعيفة سيؤثر سلبا على بقاء المنتجات والخدمات المقدمة وفشلها ومن ثم يصبح أسلوب تكلفة الهدف دون جدوى؛

### 03.02. إستراتيجية الإنتاج لدى المؤسسة:

يعد إستراتيجية الإنتاج لدى المؤسسة أساس الجهد المبذول في تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وكيفية بذل هذا الجهد، ولذلك من المتوقع المؤسسات التي تطبق أسلوب تكلفة الهدف أن تكون لها استراتيجيات الإنتاج تتسبب في ظروف من عدم التأكد الشديد حول مدى تقبل الزبون للمنتجات والخدمات المقدمة الجديدة، يتوقع منها أن تستهلك جهودا معتبرة في تطبيق تكلفة الهدف بينما المؤسسات التي تتسبب في قدر غير كبير في ظروف عدم التأكد فإنها تستهلك جهدا أقل، وتتمثل إستراتيجيات الإنتاج لدى المؤسسات في الخصائص التالية:

- عدد المنتجات الجديدة داخل وحدة الإنتاج: هناك علاقة طردية بين عدد المنتجات الجديدة في المؤسسة ودرجة رضا الزبون، فلما كانت أنواع متعددة من المنتجات الجديدة كان رضا الزبون كبير، وكلما زاد الجهد المبذول في تطبيق أسلوب تكلفة الهدف، ويعتبر هذا العمل بديهي لأن أسلوب تكلفة الهدف غالبا ما يعمل على مستوى المنتج الوحيد، وبالتالي يتضح أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة عند هذا المستوى<sup>1</sup>؛

- وتيرة إعادة التصميم: إن رفع فعالية المنتج بسرعة عالية يعد أهم إستراتيجيات العمليات الإنتاجية للمؤسسة ويتم تحقيق هذا الهدف بواسطة ابتكار منتجات جديدة تتماشى مع الجيل الجديد للمنتجات ذات التقنيات المستحدثة، فهناك علاقة طردية بين التقنيات الجديدة التي يتم إدخالها إلى السوق والمزايا المتحققة في تطبيق أسلوب تكلفة الهدف؛

- درجة التجديد: والمقصود بدرجة التجديد الإضافات الجديدة للمنتج أو الخدمة، فإذا كان المنتج أو الخدمة جديدة فإن درجة التجديد تعتبر بنسبة مئوية كاملة، أما إذا كان المنتج أو الخدمة قائمة (قديمة) وتم إضافة بعض التجديدات بنسبة مئوية معينة هذا يدل أن المنتج أو الخدمة تم تصميمها بالنسبة المئوية المتبقية وأضيفت عليه تعديلات بالنسبة المئوية عند إجراء التعديلات.

### 04,02. خصائص المنتج:

توجد مجموعة من الخصائص التي ترتبط بالمنتج والتي لها أثر جيد على أسلوب تكلفة الهدف وعلى الفوائد التي تتعلق بتطبيق هذا الأسلوب، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- درجة تعقيد المنتج: إن درجة تعقيد المنتج تعكس عدد المكونات الموجودة في المنتج ومدى صعوبة تصنيعها، كما تعكس عدد الخطوات اللازمة لعملية إنتاجية والتكنولوجيا اللازمة لذلك، فهناك علاقة طردية بين درجة تعقيد المنتج والحاجة إلى أسلوب تكلفة الهدف والفائدة من هذا الأسلوب، لما لها أثر بالغ الأهمية على عملية التصميم بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة؛

- حجم الاستثمار الرأسمالي: تختلف المزايا المترتبة عن تطبيق أسلوب تكلفة الهدف حسب رأس المال للمشروعات المستثمر فيها، والأموال المخصصة لعملية تطوير المنتجات والخدمات المقدمة، فالمؤسسات التي رأسمالها محدود تنتج منتجات محدودة وفقا لرأس المال المتوفر والمستخدم مع إنفاق أموال محدودة في سبيل تطوير منتجاتها؛

<sup>1</sup> آلآء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص ص 46-47.

- المدة التي يستغرقها المنتج لغرض تطويره: هناك اختلاف في المدة المستغرقة في عملية التطوير من منتج لآخر، وكذا الفائدة التي تنجم عن تطبيق أسلوب تكلفة الهدف، فهناك علاقة طردية محدودة بين عملية التصميم ودرجة الاستفادة من أسلوب تكلفة الهدف.<sup>1</sup>

#### 05.02. إستراتيجية المؤسسة مع الموردين:

هناك ثلاثة جوانب لإستراتيجية المؤسسة مع الموردين، حيث هذه الجوانب لها تأثير بالغ الأهمية على تكلفة الهدف، وتمثل هذه الجوانب فيما يلي:

- درجة التكامل الأفقي: عادة ما تكون المؤسسات الناجحة متكاملة أفقياً وليس رأسياً، بمعنى أنها تشتري نسبة كبيرة من العناصر اللازمة للإنتاج من مصادر خارجية، وكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين كلما زادت الحاجة إلى إدارة الموردين وبالتالي تطبيق أسلوب تكلفة الهدف على مستوى العنصر، وتزيد فوائد تطبيق أسلوب تكلفة الهدف على مستوى العنصر في هذه الحالة ويرجع ذلك لسببين الأول أنه يمكن تطبيق أسلوب تكلفة الهدف على كل عنصر من العناصر المشتراة من مصادر خارجية وبالتالي يمكن الضغط على الموردين للحصول على أسعار منخفضة للعناصر المشتراة، أما السبب الثاني فهو زيادة فرصة تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين، فلا يجب أن ينظر للموردين على أنهم مصدر لشراء العناصر فقط وإنما هم جزء لا يتجزأ من عملية تصميم المنتج؛

- السلطة التي تمتلكها المؤسسة للتأثير على الموردين: إن طبيعة العلاقة بين المؤسسة والموردين تحدد مدى قدرة المؤسسة في التأثير على أسعار بيع العناصر لدى الموردين، فكلما كانت المؤسسة سلطة على مورديها كلما زادت المنافع من وراء تطبيق أسلوب تكلفة الهدف حيث يتم توظيفه للحصول على عناصر الإنتاج بأسعار لا تتجاوز تكلفة الهدف، وعلى العكس من ذلك ففي الصناعات التي يكون فيها حجم الإنتاج ضئيلاً ستكون سلطة الصناعة ضعيفة وبالتالي لت تبذل المؤسسة جهداً كبيراً في تحقيق التكاليف المستهدفة للعناصر المشتراة، لأن الموردين لن يقبلوا بيع منتجاتهم بسعر لا يتجاوز تكلفة الهدف إلا إذا كانوا سيحققون مكاسب مرضية؛

- طبيعة العلاقات مع الموردين: كلما كانت العلاقات مع الموردين أكثر تعاوناً كلما كان تطبيق أسلوب تكلفة الهدف بشكل عام وعلى مستوى العناصر بشكل خاص أكثر نفعاً، فالتعاون بين مصممي المنتج والموردين خلال مرحلة التصميم يساعد على إيجاد بدائل مبدعة للعناصر مما يساعد على زيادة الفعالية والجودة وتخفيض التكاليف.<sup>2</sup>

#### 03. تقييم أسلوب تكلفة الهدف ومقارنتها بالتكلفة التقليدية:

سوف نتطرق إلى تقييم تطبيق أسلوب تكلفة الهدف والتركيز على العيوب الناتجة عن تطبيق هذا الأسلوب، ومحاولة مقارنة أسلوب تكلفة الهدف مع طريقة التكلفة التقليدية.

#### 01.03. تقييم أسلوب تكلفة الهدف:

هناك مجموعة من العيوب التي تنتج عن تطبيق أسلوب تكلفة الهدف، نتطرق إلى البعض منها فيما يلي:

- بفرض تطبيق أسلوب تكلفة الهدف ضغوطاً كبيرة على العمال من أجل بلوغ قيمة تكلفة الهدف؛
- يعتمد تطبيق أسلوب تكلفة الهدف على تحديد السعر المستهدف (سعر التنبؤ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج أو خدمة جديدة؛
- تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجية جديدة؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ميساء محمد محمود راجحان، مرجع سابق، ص 30.

<sup>2</sup> آلاء مصطفى خليل، مرجع سابق، ص 48-49.

- مشكلة التنبؤ بحاجات ورغبات الزبائن الحالية والمستقبلية؛
- مشكلة التنبؤ بحجم المنافسة الحالية والمستقبلية؛
- صعوبة المحافظة على استمرارية خطة تكلفة الهدف في إطار تحديات التطور التكنولوجي الذي يتسم بالسرعة ودخول منافسين جدد للأسواق؛
- التزام الكثير من مدراء المؤسسات بالمفاهيم التقليدية، وبإجراءات العمل الروتينية، وعدم قيام هؤلاء المدراء بمحاربة التغيير؛
- سرعة تقلب الأسواق والتي تقود المؤسسة إلى الفشل في تطبيق أسلوب تكلفة الهدف وتحقيق رغبات ومتطلبات الزبائن؛
- رغبة الكثير من المدراء في تخفيض التكاليف، عن طريق تسريح العمال كنتيجة حتمية لتطبيق أسلوب تكلفة الهدف.<sup>2</sup>

#### 01.03. مقارنة أسلوب تكلفة الهدف بالتكلفة التقليدية:

سوف نعلم في مقارنة أسلوب تكلفة الهدف بالتكلفة التقليدية على الجدول أدناه وتوضيح أهم نقاط المقارنة بين الأسلوبين.

#### الجدول رقم (04): المقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام تكلفة الهدف

نظام التكلفة التقليدي	نظام تكلفة الهدف
يعتبر السوق جزء من التخطيط لمستويات التكلفة.	يعد السوق أساس في التخطيط لمستوى التكاليف.
بعد تحديد مستويات التكلفة تسعر المنتجات والخدمات.	يعد سعر البيع المستهدف أساس معرفة التكاليف.
يتم التفاوض مع الموردين تزامنا مع العمليات الإنتاجية.	يتم التفاوض مع أحسن الموردين بالموازاة مع مرحل تصميم وابتكار المنتجات والخدمات.
ليست هناك علاقة وطيدة بين تحليل سلسلة القيمة والتخطيط لتكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة.	هناك ترابط كبير بين تحليل سلسلة القيمة والتخطيط لتكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة.
يعد أسلوب التكلفة التقليدي رقابي بالدرجة الأولى.	يعد أسلوب تكلفة الهدف تخطيطي بالدرجة الأولى.
يتم تصحيح الانحرافات بعد العمليات الإنتاجية.	يتم تصحيح الانحرافات في مرحلة تصميم المنتج أو الخدمة حيث يسيطر على الهدر من التكاليف قبل إنفاقها.

**المصدر:** محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص ص 347-348. بتصرف.

ومن الجدول السابق يتبين لنا أن أسلوب تكلفة الهدف يهدف إلى تخفيض التكاليف في مرحلة البحث والتطوير والتصميم للمنتج أو الخدمة المقدمة، بعكس المدخل التقليدي الذي يعمل إلى تخفيض خلال مرحلة الإنتاج فقط، والتي يصعب تغييرها والتحكم فيها، كما توضح المقارنة أن أسلوب تكلفة الهدف يستخدم سعر البيع في تحديد التكاليف، بعكس المدخل التقليدي الذي يستخدم التكاليف في تحديد السعر بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية، وأيضا أن أسلوب تكلفة الهدف ليس طريقة إدارية للرقابة على التكاليف كما هو في المدخل التقليدي بل هو وسيلة لتخفيض التكاليف.

#### أمثلة تطبيقية محلولة:

#### المثال الأول:

أجريت دراسة من طرف مكتب دراسة السوق لشركة المساهمة "RAM SPA" حول إنتاج نوع جديد من المحافظ الجلدية، وتطبق الشركة طريقة كلفة الهدف، حيث استلمت الشركة أمر بإنتاج 300 محفظة، وكان السعر المقترح (التنافسي) من هذه الشركة هو

<sup>1</sup> طاوس قندوسي، خزار الأخضر، مرجع سابق، ص 263.

<sup>2</sup> أشرف غازي طلاق البطاينة، مرجع سابق، ص ص 20-21.

1000 دج، وكان معدل العائد على المبيعات (ROS) المطبق من طرف الشركة (20%)، مع العلم بأن التكلفة الممكن تحقيقها للمحفظة الواحدة تقدر ب: 900 دج.

### المطلوب:

01/ تحديد التكاليف المسموح بها للمحفظة الواحدة؟

02/ تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للمحافظ؟

03/ تحديد كلفة الهدف للمحافظ؟

### حل المثال الأول:

01/ تحديد التكاليف المسموح بها للمحفظة الواحدة:

01.01/ التكلفة المسموح بها للمحفظة الواحدة = سعر البيع التنافسي (المقترح) - هامش الربح المستهدف

$$= 1000 - 0.2(1000) = 1000 - 200 = 800 \text{ دج}$$

02.01/ إجمالي التكاليف المسموح بها = (عدد الوحدات المطلوب إنتاجها) x التكلفة المسموح بها للمحفظة الواحدة

$$= (300) \times (800) = 240000 \text{ دج}$$

02/ تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للمحافظ:

لتحديد التكاليف الممكن تحقيقها للمحافظ نتبع ما يلي:

01.02/ تحديد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، ومعدل التحميل، وأثر التكلفة على حجم الإنتاج المخطط ينبغي أن يؤخذ في الحسبان في هذه المرحلة.

02.02/ إعداد تخطيط الإنتاج للفترة المعنية القادمة، ويتولى ذلك العملية المهندسون بتحديد التكاليف الممكن تحقيقها ولتكن 900 دج للمحفظة الواحدة (على أساس الفرض أو التنبؤ).

03.02/ تحديد إجمالي التكاليف الممكن تحقيقها = (900) x (300) = 270000 دج

03/ تحديد كلفة الهدف للمحافظ:

لتحديد كلفة الهدف للمحافظ نتبع ما يلي:

01.03/ يتولى ملاحظو العمال والفنيين بمساعدة رؤساء الأقسام أو المصالح المعنية فحص المشاكل الإنتاجية عنصرا بعنصر على يبذل كل ملاحظ كل الجهود لتخفيض إجمالي التكاليف الممكن تحقيقها من 270000 دج هبوطا في اتجاه التكاليف المسموح بها إلى 240000 دج.

02.03/ وهكذا فإن تخفيض كلفة الهدف بالفرق بين (التكاليف المسموح بها والتكاليف الممكن تحقيقها)، حيث يبلغ هذا الفرق (270000 - 240000 = 30000 دج).

### المثال الثاني:

البيانات التالية مستخرجة من تقارير الإنتاج وبحوث التسويق وخطة التحسين المستمر والتطوير المستمر لمؤسسة الفردوس الإنتاجية خلال شهر جوان 2017:

01. تبلغ التكلفة المقدرة طبقا للمقاييس المالية والفنية لتصميم المنتج (A) ما قيمته: 8205 دج.

02. بلغت الربحية الفعلية للمؤسسة من المنتج (A): 10% وربحية الصناعة للمنتجات المماثلة 08%، والربحية المتوقعة للمؤسسة من المنتج (A): 12%، وبأوزان ترجيحية بلغت: 10%، 40%، 50% على الترتيب.

03. تبلغ استثمارات المؤسسة: 100000 دج، كما يبلغ سعر البيع المستهدف للمنتج (A) ما قيمته: 105 دج، بعد دراسة الأسعار التنافسية للمنتجات المماثلة بالسوق، وهذا ويقدر رقم الأعمال خارج الرسم للمؤسسة من بيع المنتج (A) ما قيمته: 117000 دج.

04. قدرت التكاليف المعيارية بمبلغ أكبر من التكاليف المسموح بها وبمعدل: 20%.

05. تفكر إدارة المؤسسة في إجراء ودراسة بعض المتغيرات البيئية الداخلية التي تتحكم فيها وتقع تحت سيطرتها وذلك اعتمادا على هندسة القيمة والتكلفة، وقد ترتب على العمل بذلك تخفيض التكاليف المعيارية بمعدل 30%، نتيجة إعادة النظر في معايير خصائص ومكونات المنتج وإعادة النظر في طرق التشغيل الحالية وإعادة النظر في النسب الحالية للإنتاج التالف والمعيب بالمؤسسة.

**المطلوب:** تحديد التكلفة المستهدفة في ضوء المتغيرات السابقة الذكر.

**حل المثال الثاني:**

$$01- \text{التكلفة المقدرة } (X_1) = 82.5 \text{ دج}$$

02- هامش الربح المستهدف  $(X_2)$ :

$$0.39 = (0.12 \times 0.5) + (0.8 \times 0.4) + (0.1 \times 0.1) -$$

$$- (100000 \times 0.39) = 39000 \text{ دج}$$

$$30 \text{ دج} = 39000 / 1170000 = (X_2)$$

$$03. \text{ سعر البيع المستهدف للمنتج } (X_3) = 105 \text{ دج}$$

التكاليف المسموح بها  $(X_4) = (X_2 - X_3) = (30 - 105) = 75 \text{ دج}$

التكلفة المستهدفة  $(X_5)$  تقع بين  $(X_4)$  و  $(X_1)$  أي تقع بين 82.5 و 75

التكلفة المعيارية للمنتج قبل هندسة القيمة والتكلفة  $(X_6)$ :

$$90 = (X_4 \times 0.2 + X_4) =$$

التكلفة المستهدفة  $(X_5)$  سوف تعادل التكلفة المعيارية  $(X_6)$  بعد هندسة القيمة والتكلفة وبذلك تصبح:

$$63 \text{ دج} = 27 - 90 = (90 \times 0.3 - 90) =$$

**أمثلة تطبيقية مقترحة للحل:**

**المثال الثالث:**

باعتبارك عضو فريق العمل في مؤسسة حديثة النشأة، حيث كلف المدير العام هذا الفريق بدراسة السوق المحلي فيما يخص طرح منتجين جديدين في منطقة الغرب الجزائري، وكانت حصيلة المعلومات التي تم جمعها من طرف الفريق كما يلي:

- **المنتج الأول:** سعر بيعه يتراوح بين 1600 دج و 1900 دج للوحدة)؛
- **المنتج الثاني:** سعر بيعه يتراوح بين 2750 دج و 2950 دج للوحدة)؛
- قسم بحوث التسويق بالمؤسسة: يرى أن تحديد سعر 1500 دج للمنتج الأول و 2600 دج للمنتج الثاني سيمكن المؤسسة من الحصول على أوامر شراء ويحقق لها الحصول على حصة سوقية في السوق المحلي لهذه المنتجات، ونسبة فائض الربح للمؤسسة ب: 25% من التكلفة الكلية للوحدة، وقد قام مهندسو المؤسسة ومحاسبها بوضع المواصفات والتكاليف الآتية للمنتجات الجديدة.
- **معدل التكلفة على أساس (ABC):**
  - نشاط مناولة المواد: 02 دج للمواد الخام وتكلفة الأجزاء المشتراة؛
  - نشاط الإنتاج: 20 دج لكل ساعة تشغيل آلة؛
  - نشاط تسليم المنتج: 100 دج للوحدة من المنتج الأول؛
  - نشاط تسليم المنتج: 150 دج للوحدة من المنتج الثاني.
- **بيانات الوحدة الواحدة للمنتجين:** ملخصة في الجدول أدناه



المنتج الثاني	المنتج الأول	البيان
325	125	تكلفة المواد الخام
225	70	تكلفة أجزاء مشتراة
10	5	ساعات العمل صناعية
30	20	معدل أجر ساعات العمل الصناعية
9	4	ساعات عمل التجميع
20	15	معدل أجر ساعات عمل التجميع
18	12	ساعات تشغيل الآلة

- الكميات المتوقعة طلبها في السوق المدروس: المنتج النوع الأول: 90000 وحدة ، المنتج النوع الثاني: 130000 وحدة.  
**المطلوب:**

01/ حساب التكلفة المستهدفة لكل منتج؟

02/ حساب التكلفة الكلية المتوقعة للوحدة المنتجة والمسلمة للزبون؟

03/ باستخدام معدل التكاليف المستهدفة، حدد ما إذا كان ينبغي على المؤسسة إنتاج المنتجات؟

#### المثال الثالث:

كلف المدير العام لشركة الإلكترونيات الحديثة فريق العمل المتكون من (المهندسين للإنتاج والتصميم والعمليات البحثية، مكاتب بحوث ودراسة السوق، المحاسبين، مراقبو التسير،... الخ)، بتصميم نظام محاسبي فرعي يعمل على تحديد كلفة الهدف للمنتجات الجديدة المطلوبة في السوق، حيث تم استلام طلبية إنتاج نوع جديد من جهاز الحاسوب المحمول وفقا لرغبات الزبائن وبخصائص تكنولوجيا متطورة، حسب الطلبية التي وصلت للشركة فإن عدد الأجهزة المطلوبة 500 جهاز، وبعد الاتصال المحكم بين فريق العمل والزبائن وبحوث ودراسات السوق فإن سعر البيع المقترح للجهاز الواحد يقدر ب: 400000 دج لنمط البيع بالجملة، أنا نمط البيع بالتجزئة: 42000 دج، بينما السعر المحدد في السوق للشركات المنافسة يفوق السعر المقترح ب: 20%، وقد قام محاسبو الشركة بإعداد بطاقة التكلفة للأجهزة الجديدة المقترح إنتاجها والتي كانت على النحو التالي:

#### أولا/ عناصر التكاليف المباشرة:

البيان	الكمية	السعر الفردي	القيمة
المواد الأولية المستعملة	20000	500	10000000
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	610000
اليد العاملة المباشرة	40000	300	2400000

#### ثانيا/ عناصر التكاليف غير مباشرة (التوزيع حسب طريقة ABC):

البيان	الكمية	السعر الفردي	القيمة
أعباء النشاط الإنتاجي 1 (مسبب التكلفة الكمية المطلوبة)	500	100	50000
أعباء النشاط الإنتاجي 2 (مسبب التكلفة الكميات المستهلكة)	20000	120	2400000
أعباء النشاط الإنتاجي 3 (مسبب ساعات العمل المباشرة)	40000	180	7200000
أعباء النشاط الإنتاجي 4 (مسبب التكلفة ساعات عمل الآلات)	20000	100	2000000
مصاريق نشاط التوزيع بالجملة (مسبب التكلفة الكميات المباعة)	400	175	70000
مصاريق نشاط التوزيع بالتجزئة (مسبب التكلفة الكميات المباعة)	100	300	30000

#### المطلوب:

01/ تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد؟

02/ تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة؟

03/ تحديد كلفة الهدف للأجهزة ؟

04/ تحديد الربح المستهدف بعد الضريبة علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات: 19%.

#### المثال الثالث:

مؤسسة الأفاق لإنتاج العتاد الفلاحي، تقوم بإنتاج أنواع متعددة من العتاد الموجه للفلاحين، وبعد دراسة السوق اتضح أنه هناك نوع جديد من العتاد الفلاحي مقترح في السوق، ولذا كلف فريق العمل بجمع معلومات تخص السعر التنافسي لهذا المنتج، مع العمل على ضبط كلفة الهدف، حيث بإمكان المؤسسة إنتاج وبيع 25000 وحدة سنويا من هذا المنتج، وبسعر بيع فردي 15000 دج، وأن كلفة الآلات اللازمة لإنتاج هذا النوع من المنتجات قدر ب 450000 دج، وتطبق المؤسسة معدل عائد على الاستثمار ب: 18%، ويتوقع زيادة مصاريف البيع والإدارة نتيجة إنتاج هذا النوع من المنتجات بمقدار: 75000 دج.

المطلوب: تحديد الحد الأقصى لتكلفة الصنع لهذا المنتج حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق الهدف المنشود.

#### المثال الرابع:

مؤسسة "AGRO KING" تنتج وتبيع أجهزة زراعية متطورة، حيث فكر الفريق الإداري بإضافة خط إنتاجي جديد لصناعة آلة السقي للمزارع، فبعد الدراسة التي قام بها الفريق عن طريق الاتصال بالمزارعين وجمع معلومات عن المنتج الجديد من حيث التصميم وخصائصه فقبل المزارعين تسديد سعر بيع الآلة الواحدة: 5000 دج، مع تحقيق هامش ربح مستهدف ب: 25% من سعر البيع المستهدف، وفيما يلي نعرض مكونات التكلفة الممكن تحقيقها للآلة الجديدة:

- العنصر الأول: محرك صغير تكلفته المقدرة: 2250 دج؛

- العنصر الثاني: أدوات التحكم والمراقبة بتكلفة قدرها: 750 دج؛

- العنصر الثالث: أدوات متنوعة لسقي الأراضي الزراعية بتكلفة قدرها: 1000 دج.

بهدف تخفيض التكلفة الممكن تحقيقها، فإن المؤسسة تسعى إلى صنع المكون الثالث باستعمال مواد مقبولة المقاومة نسبيا، ومنه تصبح لدينا ما يلي:

تكلفة مقدرة للعنصر الثالث: ب 800 دج.

وتخفيض سعر البيع إلى 4800 دج.

وفيما يلي تحديد النسب الجزئية للعناصر المكونة للتكلفة المستهدفة:

- العنصر الأول: 60%، العنصر الثاني: 20%، العنصر الثالث: 20%.

المطلوب: بصفتك محاسب التسيير في المؤسسة.

01/ حساب كلفة الهدف للمنتج، وكذلك الانحراف بين كلفة الهدف والكلفة الممكن تحقيقها (الانحراف الكلي والجزئي)؟

02/ القيام بتحليل القيمة، أي هل هذه التغيرات المتوقعة في المنتج بإمكانها أن تمتص الفروق بين تكلفة الهدف والكلفة الممكن تحقيقها؟

**المحور الرابع: سعر البيع**  
**ما بين الوحدات**

تمهيد:

إن الهدف من هذا المحور يتمثل في توضيح طرق التسعير المعتمدة بين الوحدات الاقتصادية التي تنتمي إلى نفس المجمع أو المؤسسة الأم، حيث هناك مجموعة من الطرق التي تعتمد على الوحدات الاقتصادية في التنازل عن المنتجات أو المواد الأولية بغرض التقليل من التكاليف الزائدة التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية الزميلة وفيما يلي نقوم بعرض أهم العناصر التي يتم التطرق إليها في هذا المحور، حيث سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

أولاً/ مفهوم أسعار البيع بين الوحدات؛

ثانياً/ طرق التسعير بين الوحدات؛

ثالثاً/ مراحل حساب أسعار البيع بين الوحدات الإنتاجية.

سيتم التطرق في العنصر الأول إلى مفهوم أسعار البيع بين الوحدات

أولاً/ مفهوم أسعار البيع بين الوحدات

تعرف أسعار التنازل بين الوحدات على أنها "سعر الانتقال الذي يتم من خلاله تقييم عملية التنازل ما بين مركزين للمسؤولية"<sup>1</sup>. إن سعر التنازل الداخلي يمكن تعريفه على أنه ذلك السعر المطبق على مختلف الخدمات أو المنتجات المتبادلة بين المؤسسة ومختلف وحداتها أو بين مختلف الوحدات التابعة لنفس المؤسسة.

إن سعر التنازل الداخلي يستعمل خاصة عند المؤسسات المنظمة على أساس مركز المسؤولية، وخصيصاً ذوي مركز الربح أو مركز الاستثمار، إن نظام سعر التنازل الداخلي هو عنصر هام لتقييم الأداء المرتبط بين مختلف مراكز المسؤولية للمؤسسة ككل. إن دور نظام سعر التنازل الداخلي الدولي المستخدم من قبل المؤسسات المتعددة الجنسيات يتمثل في التسيير الفعال للجباية من جهة وسياسة التبادل داخل المجموعة ككل من جهة أخرى.

إن سعر التنازل الداخلي تم تطبيقه لأول مرة في بداية سنوات 1920 وذلك بين مؤسستين أمريكيتين "Dupont" "Général Motors"، حيث أن سعر التنازل الداخلي كان ثمرة ظهور المؤسسات العالمية الكبيرة المتعددة الأقسام اللامركزية مكان المؤسسات ذات التسيير المركزي التي كانت تسيطر في تلك الفترة.<sup>(5)</sup>

إن سعر التنازل الداخلي في المؤسسة التي تعتمد على التسيير اللامركزي يلعب دوران متضاربان في آن واحد:

- وضع نظام للأسعار يسمح بتغطية تكاليف الموارد المستعملة في شكل مماثل للسوق من جهة ومن جهة أخرى يسمح بتوجيه أصحاب القرار في المؤسسة؛

- إن أسعار التنازل الداخلي والأرباح (الهوامش) المحققة من هذه العملية تسمح للإدارة العامة بالقيام بعملية تقييم فعالة لمختلف مراكز الربح.

وللقيام بعملية تشخيص فعالة لنتائج مؤسسة متعددة الفروع يجب تقييم مختلف تبادلاتها سواء كانت مع المؤسسات الغير التابعة لها (الخارجية) أو المؤسسات التابعة لها وذلك من أجل الوقوف على فعالية نتائجها.

ف نجد مرة أخرى إشكالية توافق الأهداف في تحديد أسعار التنازل الداخلي بين الفرع الذي يعرض خدماته أو منتجاته والفرع الذي يستفيد من هذه الخدمات أو المنتجات، فهنا نكون أمام مشكلة أخرى:

- إذا كان نظام سعر التنازل الداخلي مبني على تعظيم ربح المؤسسة ككل فهذا يمكن أن يؤدي إلى اشتغال أحد الفروع دون تغطية تكاليفه (خسارة)؛

- إذا كان اختيار سعر التنازل الداخلي بما يسمح للفروع بتقييم فعال لتكاليفها فهذا يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات مخالفة لسياسة المؤسسة ككل (إستراتيجية، سياسة المؤسسة...).

<sup>1</sup> تواتي مريم، أسعار التنازل الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص 186.

### - النظرية الاقتصادية لسعر التنازل الداخلي

إن دور الأسعار في النظرية الاقتصادية يكمن أساسا في تسديد مقابل الموارد المستعملة في إنجاز خدمة أو منتج ما أثناء عرضه في السوق، إن دور أسعار التنازل الداخلي هو كذلك تسديد مقابل الموارد المستعملة في المؤسسة و هذا تحت فرضية أن المسؤول يعمل على تعظيم أرباح المؤسسة.

إن Hirshleifer (1956) هو أول من قام بمعالجة صريحة لأسعار التنازل أخذا بالنظرية الاقتصادية الكلاسيكية الحديثة كأساس لهذه المعالجة.<sup>(5)</sup>

إن النموذج الذي استخدمه Hirshleifer مبني على أساس أنه يوجد مركزين للأرباح يتبادلان منتجات أو خدمات في فترة زمنية قصيرة وبدون تعديل في قدرتهما الإنتاجية تحت مجموعة من الشروط :

- إن اللجوء إلى سعر السوق كسعر للتنازل الداخلي لا يكون مبررا إلا إذا كان هناك سوق منافسة تامة للمنتجات أو الخدمات الوسيطة:

- إن في كل الحالات الأخرى، اللجوء إلى التكلفة الحدية تعتبر أحسن طريقة؛

- إن السعر المتفق عليه لا يتوافق بالضرورة مع الإمكانيات التي تتيحها أسعار التنازل الداخلي.

إن تعظيم أرباح المبادلات التي تتم داخل المؤسسة لا يكون إلا بتفعيل مختلف المبادلات بين الفروع التابعة لنفس المؤسسة، كما أن مبرر اللجوء إلى التكلفة الحدية قائم على النظرية الاقتصادية التي تنص على أن هدف تعظيم الربح لا يتحقق إلا إذا كان سعر البيع قد غطى كليا التكلفة الحدية، فليس من السهل تحديد إن كانت التكلفة الحدية للأجل القصير أو التكلفة الحدية للأجل الطويل لأن الفرضية التي اتخذها Hirshleifer تبقى على نفس قدرات الإنتاج العادية.

إن هذه النظرية المبنية على التكلفة الحدية محدودة، خاصة في ظل سوق المنافسة التامة والرشادة الداخلية للمؤسسات، كما أنها تتجاهل أيضا الاعتبارات الإستراتيجية الموجودة في أنظمة أسعار التنازل الداخلية.

إن مقاربات الإدارة الحديثة المبنية على مفهوم تكلفة التبادل كمقاربة Williamson (1985) ومقاربة Colbert et Spicer (1995) اللذان قاما بإثراء النظرية الاقتصادية لأسعار التنازل الداخلي وتمكنوا من وضع حد لمحدودية المقاربات السابقة.

إن أهم ما جاء في مقاربات الإدارة الحديثة هو استبدال التكاليف الحديثة بتكلفة الفرصة عن طريق استخدام تقنيات البرامج الرياضية كأساس لتحديد أسعار التنازل أو التحويل، إن اللجوء إلى التكلفة يفترض تقييم الاستعمالات البديلة الممكنة للموارد.

إن المقاربة المحاسبية تعتبر أن نظام سعر التنازل أو التحويل يحقق هدفين:

- تشجيع مسؤولي الأقسام (الفروع) على أخذ قرارات تسمح بتعظيم الأرباح؛

- قياس وتقييم الأقسام ومسؤولي هذه الأقسام.

إن اللجوء إلى سعر التكلفة المعيارية المتغيرة يسمح دون شك بتحقيق الهدف الأول أما اختيار سعر السوق كسعر للتنازل أو التحويل يكون أفضل لتحقيق الهدف الثاني.

إن وضع نظام سعر التنازل أو تحويل يفرض وجود قرارين مختلفين:

1- قرار اختيار مكان التموين بمعنى أن للمشتري حرية اختيار المورد سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، وللبائع كذلك حرية اختيار البيع سواء داخل أو خارج المؤسسة ؛

2- يعود قرار ضبط سعر التنازل أو التحويل المطبق للمبادلات الداخلية بين الفروع إلى المحاسبين، فإذا تم اختيار التنازل بسعر السوق يجب أن يكون هناك سعرا للسوق ( المنتج أو الخدمة تباع وتشتري في السوق)، إذ في أغلب الحالات سعر التنازل هو سعر السوق مخصصا منه تكاليف البيع ( التسويق، النقل...). وفي الحالات الأخرى أي عندما لا يطبق سعر السوق كسعر مرجعي لسعر التنازل أو التحويل، يوصي المختصين والخبراء في ميدان المحاسبة والمالية بضبط أسعار التنازل أو التحويل على أساس التكلفة وهو ما سوف نراه في المبحث الثاني من هذا الموضوع؛

كما أن العديد من الدراسات السابقة كالتالي قام بها Vancil (1978) ، Tang ، (1992) ، Bafco p, Bouquin et desreumaux (1991) والتي تطرقت إلى مختلف نشاطات المؤسسة خلصت إلى العديد من النتائج يمكن تلخيصها في ما يلي :

- فيالوم.أ يتم تحديد أغلبية أسعار التنازل أو التحويل بطريقة التكاليف أو سعر السوق، أما في فرنسا وفي نهاية سنوات الثمانينات كانت طريقة سعر التكلفة تسيطر على سعر السوق؛

- ظهر أن مجموعة كبيرة من المؤسسات تلجأ في نفس الوقت إلى استخدام مجموعة من الطرق لتسيير المبادلات الداخلية للمنتجات أو الخدمات.

### 3- المقاربة الإستراتيجية لسعر البيع أو التحويل:

إن مختلف المقاربات السابقة الذكر سمحت بأخذ نظرة عن مختلف المشاكل التي يواجهها المسؤولون في مختلف المؤسسات لتحديد سعر التنازل أو التحويل من جهة، ومن جهة أخرى الآثار الاقتصادية الناتجة عن قرارات المسؤولين عند تحديد أسعار التنازل أو التحويل، لم يتم التطرق فيما سبق إلى العلاقة الموجودة بين سعر التنازل أو التحويل .

إن الدراسات والأعمال السابقة التي قام بها Eccles (1983-1985) تبين أن نظام سعر التنازل أو التحويل يجب أن يكون مبني ومتربط وفق إستراتيجية المؤسسة. إن Eccles قام باختيار بعدين للإستراتيجية : درجة التكامل العمودي ودرجة التنوع في المجموعة. حيث أخذ بعين الاعتبار إستراتيجية المنظمة ككل مع الفروع التابعة لها، مما مكنه من التوصل إلى استخراج طرق عديدة لتحديد أسعار التنازل أو التحويل منها:

- حالة الإستراتيجية في المجموعة ، وفي هذه الحالة تكون مختلف الأقسام في منافسة داخلية حادة من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن، في هذا النوع من الإستراتيجية سعر التنازل أو التحويل الأكثر استعمالاً هو سعر السوق أو التكلفة الكلية مع إضافة هامش ربح ؛

- في حالة إستراتيجية التكامل العمودي في هذه الحالة الأقسام ليس لها الحرية التامة في اتخاذ قرار التموين (قرار الشراء) بنفسها، حيث أن هذا الأخير يتم في المؤسسة وفق الإستراتيجية المسطرة.

إن في هذا النوع من الإستراتيجية يتم تحديد سعر التنازل أو التحويل وفق طريقتين:

- في حالة ما البائع يحقق مبيعات لصالح عملاء داخليين وخارجيين وله وضعية مسؤول (مركز عائد) على نشاطه فيبيع بسعر السوق أو بالتكلفة الكلية مع إضافة هامش ربح ؛

- في حالة ما إذا كان البائع يعتبر كمركز عائد لمبيعاته الخارجية ومركز تكلفة لمبيعاته الداخلية فالتبادلات الداخلية تتم وفق سعر التكلفة الكلية الحقيقية أو المعيارية<sup>1</sup>.

### ثانياً/ طرق التسعير بين الوحدات:

أ- التقييم بطريقة التكلفة المعيارية:

إن منطق التكامل بين فروع المؤسسة يشترط تقييم المبادلات بطريقة التكاليف والتي تنقسم بدورها إلى قسمين : التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية للخدمات المقدمة.

إن طريقة التقييم بالتكلفة الحقيقية ليست هي الوسيلة المثلى لتحديد سعر التنازل أو التحويل، فإن كانت تمثل وسيلة محاسبية إلا أنها متضاربة مع مسؤولية الأقسام (الفروع) وهذا لسببين رئيسيين:

<sup>1</sup> سايج فايز وآخرون. تحديد أسعار التنازل أو التحويل كأداة لزيادة المردودية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفصيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة البلبيدة2، يوم 25/04/2017 ، ص ص 04-06.

❖ المورد عند تقديمه فاتورة التسديد بالتكلفة الحقيقية يتخلص جزئيا من مسؤوليته إتجاه الزبون أو الفرع الذي يقع في مؤخرة المسار الإنتاجي، فإن لم تكن هناك متابعة دقيقة خاصة بكل مركز يمكن الوقوع في خطر أن الزبون الداخلي الأخير الذي يتعامل مباشرة مع الزبون الخارجي يتحمل تكاليف مرتفعة ولا يمكنه تحقيق هامش ربح ؛

❖ إن طريقة التكلفة الحقيقية تنتج من حساب بعدي فالزبون هنا يعلم متأخرا كم هي تكلفة مشترياته، وعليه كيف يمكن إذا تسيير نفقاته.

فالزبون إضافة مما سبق يتحمل تسيير نفقات المورد.

❖ إن الفوترة القبلية بطريقة التكلفة المعيارية هي أفضل طريقة لتقييم وتحديد أسعار التنازل أو التحويل من جهة وتزرع روح المسؤولية لدى المورد والزبون معا من جهة أخرى، بحيث نكون هنا أمام اختيارين للتكلفة المعيارية:

- التكلفة المعيارية " المتغيرة " ؛

- التكلفة المعيارية " الكلية " .

في الحقيقة التكلفة المعيارية المتغيرة أحسن استعمالا من الثانية من حيث المخاطر التي تنتجها عند القيام بعملية تحديد أسعار التنازل أو التحويل، أما التكلفة المعيارية الكلية تأخذ بعين الاعتبار عند حسابها التكاليف الثابتة وهذا ما يجعل سعر التنازل أو التحويل مرتفع مقارنة بالأولى.

#### جدول رقم (06): الإيجابيات والسلبيات الخاصة بسعر التنازل أو التحويل بطريقة التكاليف المعيارية

الإيجابيات	السلبيات
- المورد مسؤول عن التكاليف الحقيقية. - العميل مسؤول عن الكميات المستهلكة. - النظام سهل الفهم وسريع.	- إن حساب التكلفة المعيارية يتطلب استقرار كبير للمحيط وحجم نشاط كبير. - هذا النظام يفترض أن تكاليف المورد تحدد وفق ميزانية. - إن المعيار (le standard) يمكن أن يؤدي إلى فقدان الواقعية مقارنة مع سعر السوق و التكاليف الحقيقية.

#### ب- تقييم سعر التنازل أو التحويل بطريقة سعر السوق:

إن هذه الطريقة مبنية على العرض والطلب أي على سعر السوق فالمورد الداخلي يمكنه بيع سلعته أو خدمته في السوق الخارجي (زبون خارجي) كما له اختيار بيعها لزبون داخلي وبنفس السعر والعكس صحيح بالنسبة للزبون أي يمكنه القيام بعملية التموين داخليا (بين الفروع) أو اللجوء إلى السوق.

إن فعالية كل مركز مسؤولية يتم قياسه من خلال السوق، وعلى هذا يمكننا القول أن هذه الطريقة هي أحسن طريقة بالنسبة لقياس فعالية كل مركز عائد على حدى.

يمكننا القول أنه إذا تم اختيار هذا النوع من التقييم فإنه يكون أحسن وأفضل معيار لتقييم الفعالية من حيث المالية، و من باب هذا المنطق لا يتم أخذ المؤشرات الأخرى بعين الاعتبار.

#### جدول رقم (07): الإيجابيات والسلبيات الخاص بسعر التنازل أو التحويل بطريقة سعر السوق.

الإيجابيات	السلبيات
- كل فرع يعتبر كمؤسسة مستقلة ؛ - فعالية كل فرع تتعلق فقط بمركز المسؤولية والسوق ؛ - العائد يشكل المعيار الأمثل لتقييم الفعالية.	- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل أو التحويل عملية مكلفة ؛ - ضرورة وجود سوق للمنافسة ؛ - إن هذا النوع من التقييم يتطلب وجود تحكيم خارجي وضبط لقواعد المنافسة.

ج- طريقة التبادلات الداخلية بدون مقابل:

إن أسعار التنازل أو التحويل يمكن اللجوء إليها إذا تحققت شروط، نذكر من بينها:  
- الوجود الفعلي لعلاقة تربط المصالح التي تقدم الخدمات (المورد) والأقسام (المستفيدين):  
- إذا ما تعلق الأمر بخدمات تتطلب تكاليف معتبرة أو في طريقها إلى توليد تكاليف معتبرة.  
في حالة عدم تحقق هذين الشرطين فتعتبر مجانية التحويلات وسيلة أخرى يمكن اللجوء إليها، فهي تسمح بتفادي تركيب نماذج اقتصادية غير واقعية (مثل فوترة قضايا قانونية لخط إنتاجي) وتقنيا مكلفة.  
إن هذه التكاليف يتم حسابها في آخر المسار الإنتاجي (سواء سلعة أو خدمة) بدلا من بداية أو وسط هذا المسار.

د- طريقة التقييم بالتكلفة المحاسبية الحقيقية:

إن تقييم أسعار التنازل أو التحويل بطريقة التكلفة المحاسبية الحقيقية غير منطقية في حالة العمل أو الاشتغال بمراكز مسؤولية، لأن كل ضغط التكاليف سوف تنقل من المورد إلى المشتري وعليه فإن بعض المؤسسات تستعمل هذا النوع من التقييم فقط لغرض مراقبة التكلفة (غرض محاسبي).  
إن هذا النوع من التقييم يعكس أهداف كل فرع من الفروع، فالفرع هنا وإن كان مطالب بتحقيق عائد (تغطية التكلفة + هامش ربح) لا يمكنه تحقيق هذا المبتغى لسبب واحد وهو أن كل فرع يحقق هامش ربح باستعمال هذه الطريقة، مما يؤدي إلى تكلفة جد مرتفعة في آخر المسار الإنتاجي أو الخدماتي وهذا ما يجعل المؤسسة ككل في خطر عدم تسويق منتجاتها بسبب سعرها المرتفع مقارنة بالمؤسسات الأخرى التي تسوق نفس المنتج.

هـ- طريقة التقييم بالمنطق المزدوج (السوق والتكامل):

كنا قد تطرقنا في المطلب الأول من هذا البحث إلى منطق التكامل ومنطق السوق اللذان يشكلان عنصرا من عناصر اختيار أسعار التنازل أو التحويل.  
إن التقييم بطريقة المنطق المزدوج تستخدم منطق التكامل ومنطق السوق في آن واحد.  
اذ يمكن استخراج وضعيتين وذلك حسب ازدواجية المنطق.

**الوضعية الأولى:** حالة استخدام المورد للمنطق التكاملي واستخدام الزبون لمنطق السوق، هذه الحالة ليست معادلة فالزبون بإمكانه الشراء من الخارج (السوق) والمورد له فقط الحق في بيع منتوجاته في الداخل (ما بين الأقسام)، فهذا يعني أن المشتري (الزبون) إذا اختار القيام بعملية التمويين من السوق فإن البائع (المورد) يجد نفسه في بطلالة تقنية.

هذه الوضعية تكون ملائمة وعادلة فقط في حالة تسطير برنامج قيادي من طرف المؤسسة الأم للتقليل من التكاليف العامة.  
**الوضعية الثانية:** حالة استخدام المورد لمنطق السوق و استخدام الزبون لمنطق التكامل، هذه الوضعية تطرح إشكالا في حالة بيع المورد لكل منتوجاته (خدماته) في السوق، فهنا يجد الزبون (الفرع المشتري) نفسه في بطلالة تقنية، وعليه فإن وجود هذين المنطقين معا يتوجب مجموعة من القواعد وهي:

- في الداخل يحافظ المورد على مكانته كمركز للتكاليف، فهو يقوم بفوترة خدماته بطريقة التكاليف المعيارية مع إضافة هامش في إطار ما يحتاجه الزبون فقط (الفرع المشتري)؛  
- في الخارج يعتبر المورد كمركز عائد (ربح).

هذه الطريقة تستخدمها المؤسسات التي تسير نشاطها وفق منطق التكامل فعند إشباع رغبات أقسامها تقوم بعملية البيع الخارجي لخدماتها الزائدة على الاحتياج الداخلي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مرجع سابق، ص 08-10.



أمثلة تطبيقية محلولة:

المثال الأول:

يطبع مجمع اقتصادي أسلوب أسعار التنازل بين الوحدات، حيث يستخدم طريقتين في حساب أسعار التنازل:

أ/ طريقة أسعار التنازل على أساس سعر السوق المعدلة:

فيما يلي بيانات تتعلق بإنتاج المنتج (X) الذي يتم تصنيعه وتصميمه في الوحدة الإنتاجية (A) التابعة لنفس المجمع، كما تحتاج

الوحدة الإنتاجية (B) التابع لنفس المجمع للمنتج (X):

- تكاليف الصنع المباشرة حسب أسلوب ABC.....76دج / للوحدة الواحدة؛
- تكاليف الصنع غير المباشرة حسب أسلوب ABC.....20دج / للوحدة الواحدة؛
- تكاليف البيع والتوزيع حسب أسلوب ABC.....24دج / للوحدة الواحدة؛
- التكاليف الإدارية الثابتة حسب أسلوب ABC.....10دج / للوحدة الواحدة؛
- تقوم الوحدة الإنتاجية (A) ببيع المنتج (X) في السوق المحلي محققا ربحا وحدويا قدره: 20دج.

المطلوب: تحديد سعر التحويل بين الوحدات الإنتاجيتين حسب الطريقة السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار الافتراضات التالية:

✓ طرح نسبة 25% من مصاريف البيع والتوزيع؛

✓ طرح مجمل من مصاريف البيع والتوزيع.

ب/ طريقة أسعار التحويل التفاوضي على أساس السعر التفاوضي:

تقوم الوحدة الإنتاجية (C) بإنتاج المنتج (Y) وكانت بيانات هذا المنتج كما يلي:

- الطاقة الإنتاجية السنوية.....24000 وحدة؛
- التكاليف المتغيرة للوحدة.....22دج / للوحدة الواحدة؛
- التكاليف الثابتة السنوية.....120000دج؛
- سعر بيع الوحدة في السوق المحلي.....40دج / للوحدة الواحدة.

كما تحتاج الوحدة الإنتاجية (D) إلى 10000 وحدة تامة من المنتج (Y) وتحصل عليها من المورد الخارجي للمخزونات بسعر فردي

36دج.

المطلوب: حساب أسعار التحويل الداخلية بين الوحدات (C و D) باستخدام الطريقة السابقة في الحالات التالية:

01. حالة وجود طاقة إنتاجية عاطلة تسد احتياجات الوحدة الإنتاجية (D)؛
02. حالة وجود إمكانية الوحدة الإنتاجية (C) ببيع كامل منتجاتها في السوق المحلي؛
03. حالة وجود إمكانية الوحدة الإنتاجية (C) ببيع كامل منتجاتها في السوق المحلي، إلا أنه يمكن تفادي تكاليف بيعه المتغيرة بـ: 04دج للوحدة عند البيع داخليا نتيجة انخفاض مصاريف البيع والتوزيع.

حل المثال الأول:

الجزء الأول: تحديد سعر التحويل بين الوحدات الإنتاجيتين (A و B) حسب طريقة أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل:

✓ سعر التحويل حسب طريقة أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل وفقا للفرضية الأولى:

أولا: تحديد سعر البيع في السوق المحلي = التكلفة + هامش الربح المحقق

$$= 20 + (10 + 24 + 20 + 76) = 150 \text{ دج}$$

ثانيا: سعر التحويل = 130 - 0.25 (مصاريف البيع والتوزيع)

$$= 130 - 0.25 (24) = 124 \text{ دج}$$

✓ سعر التحويل حسب طريقة أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل وفقا للفرضية الثانية:

سعر التحويل = 130 - (مصاريف البيع والتوزيع)

$$= 130 - (24) = 106 \text{ دج}$$

**الجزء الثاني:** تحديد سعر التحويل بين وحدتين الإنتاجيتين (C و D) حسب طريقة أسعار التحويل على أساس السعر التفاوضي:  
01. حالة وجود طاقة إنتاجية عاطلة تسد احتياجات الوحدة الإنتاجية:

سعر التحويل = التكلفة المتغيرة + هامش المساهمة المفقود من المبيعات الخارجية

$$= 22 + 00 = 22 \text{ دج}$$

02. حالة وجود إمكانية الوحدة الإنتاجية (C) بيع كامل منتجاتها في السوق المحلي:

هامش الربح الحدي (الهامش على التكاليف المتغيرة) = سعر البيع - التكلفة المتغيرة

$$= 22 - 40 = 18 \text{ دج}$$

سعر التحويل =  $18 + 22 = 40 \text{ دج}$  وهو أقل من أسعار البيع الخارجية (الموردين الخارجيين) من مصلحتها التنازل بالأسعار الداخلية.

03. وجود إمكانية الإنتاجية (C) بيع كامل منتجاتها في السوق المحلي إلا أن تكاليف البيع المتغيرة الفردية بلغت 04 دج عند البيع الداخلي ومنه:

$$\text{سعر التحويل} = 18 + (04 - 22) = 36 \text{ دج}$$

### المثال الثاني:

تضم شركة صناعة المواد الغذائية قسمين إنتاجيين هما (القسم X والقسم Y) يساهمان في إنتاج المنتج النهائي (A)، ويعتمد القسم (Y) على الأجزاء التي ينتجها القسم (X) كما أن بإمكان القسم (X) بيع قسما من إنتاجه في السوق، وفيما يلي البيانات المتعلقة بذلك:

القسم (Y)	القسم (X)	البيان
20000 وحدة	20000 جزء	الطاقة الإنتاجية
12 دج	16 دج	التكلفة المتغيرة للوحدة
104000 دج	90000 دج	التكاليف الثابتة الإنتاجية
50 دج للوحدة الواحدة	30 دج للجزء الواحد	سعر بيع الوحدة خارج الرسم (للجزء)
/	6000 جزء	المبيعات المتوقعة لإنتاج القسم (X) في السوق
28 دج	/	سعر الشراء للجزء في السوق

**المطلوب:** باعتبارك رئيس قسم محاسبة التسيير في الشركة يطلب منك ما يلي:

01/ تحديد سعر التحويل للجزء المنتج في القسم (X) بموجب طريقة التكاليف الكلية؟

02/ الأرباح التي تحققها الشركة في الحالتين التاليتين:

01.02/ عند تحويل كامل إنتاج القسم (X) إلى القسم (Y)؟

02.02/ عند بيع 6000 جزء من إنتاج القسم (X) في السوق وقيام القسم (Y) بسد احتياجاته المتبقية في السوق؟

### حل المثال الثاني:

01/ **تحديد سعر التحويل للجزء المنتج في القسم (X) بموجب طريقة التكاليف الكلية:**

سعر التحويل = التكلفة المتغيرة للجزء + حصة الجزء من التكاليف الثابتة

$$= 16 + (20000/90000) \times 4.5 = 20.5 \text{ دج}$$

02/ الأرباح التي تحققها الشركة في الحالتين التاليتين:

01.02/ **أرباح الشركة في حالة التحويل بالكامل:**

البيان	جزئي	جزئي	كلي
رقم الأعمال (50X20000)			1000000
نطرح كلفة المبيعات المتكونة من:			
التكلفة المحولة من القسم (X) : (20000 X 20.5)	410000		
+ تكلفة الإنتاج في القسم (Y)			
التكلفة المتغيرة = (20000 X 12)	240000		
التكاليف الثابتة الإنتاجية	104000		
مجموع تكاليف الإنتاج القسم (Y)	344000		
تكلفة المبيعات			754000
صافي الربح (رقم الأعمال - تكلفة المبيعات) = (754000-1000000)			246000

02.02/ أرباح الشركة في حالة بيع 6000 جزء من إنتاج (X) في السوق:

البيان	جزئي	جزئي	كلي
رقم الأعمال للقسم (Y) : (50X20000)	1000000		
رقم الأعمال للقسم (X) : (30X6000)	180000		
مجموع رقم الأعمال للقسمين (X و Y)			1180000
نطرح كلفة المبيعات المتكونة من:			
كلفة الإنتاج في القسم (X) : (20000 X 20.5)	410000		
تكلفة شراء الأجزاء الأخرى من السوق (28 X 6000)	168000	578000	
+ تكلفة الإنتاج في القسم (Y)			
التكلفة المتغيرة = (20000 X 12)	240000		
التكاليف الثابتة الإنتاجية	104000	344000	
مجموع تكاليف الإنتاج القسم (Y)			
مجموع التكاليف			922000
صافي الربح (رقم الأعمال للقسمين - مجموع التكاليف) = (922000-1180000)			258000

**تحليل النتائج:** بما أن الهدف تعظيم ربحية الشركة لذا الأفضل للشركة بيع جزء من إنتاج القسم (X) في السوق بسعر فردي خارج الرسم 30 دج والحصول على نفس الكمية بين الأجزاء لسد احتياجات القسم (Y) من السوق بسعر فردي خارج الرسم : 28 دج وبذلك تضمن تحقيق ربحا إضافيا قدره: 02 دج عن كل جزء أي ما مجموعه 12000 دج وهو الفرق بين صافي الربح بين الحالتين: (258000-246000 = 12000 دج).

إضافة إلى الحالة الثانية: تعطي مؤشرا لتقييم الأداء أفضل من الحالة الأولى بسبب إظهار ربحية كل قسم التي تبين تحقيق القسم (X) ربحا قدره: (30-20.5) X (6000) = 57000 دج من مجموع أرباح الشركة المقدرة ب: 258000 دج وأن ربحية القسم (Y) تقدر ب (258000-57000=201000 دج).

في حين تظهر الحالة الأولى أرباح الشركة بمقدار: 246000 دج المحققة من بيع المنتج النهائي (A) الذي يخرج عن القسم (Y).

#### المثال الثالث:

تتكون إحدى المجمعات الصناعية الكبرى من وحدتين (X و Y) وتقوم الوحدة (X) بإنتاج الجزء (A) وهو منتج نصف مصنع الذي يستخدم من قبل الوحدة (Y) في إنتاج منتجه التام (B) والبيانات أدناه تخص كلا من الوحدتين (X و Y):

المحور الرابع: سعر البيع ما بين الوحدات.....

المنتج التام (B)	المنتج النصف المصنع (A)	البيان
400	220	التكاليف المتغيرة للوحدة
4000000	1600000	تكاليف ثابتة مخططة
300000 ساعة	200000 ساعة	ساعات العمل المباشرة عند مستوى الطاقة الطبيعية
20 ساعة	10 ساعات	الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة

**المطلوب:** باعتبارك رئيس مصلحة محاسبة التسيير في المجمع وقمت بتجسيد أسلوب أسعار البيع بين الوحدات يطلب منك ما يلي:

تحديد سعر التحويل للوحدة على أساس:

01/ التكلفة الكلية؟

02/ التكلفة المتغيرة؟

03/ الكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح قدره: 20%؟

04/ التكلفة المتغيرة مضافا لها هامش الربح قدره: 20%

**حل المثال الثالث:**

01/ تحديد سعر التحويل على أساس التكلفة الكلية:

سعر التحويل للوحدة على التكلفة الكلية = التكلفة المتغيرة للوحدة + نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة

نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = (مجموع التكاليف الثابتة للمنتج النصف مصنع A / ساعات العمل المباشرة عند مستوى

الطاقة الطبيعية الثابتة للمنتج النصف مصنع A)  $10 \times 8 = 80$

نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة =  $10 \times 200000 / 1600000 = 12.5$

سعر التحويل للوحدة على التكلفة الكلية =  $80 + 220 = 300$  دج

02/ تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة:

تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة =  $220$  دج

إذن سعر التحويل سيكون بذات التكلفة المتغيرة للوحدة البالغ: 220 دج.

03/ تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح قدره: 20%:

سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح قدره:  $20\% = 0.2 \times 300 + 300 = 360$  دج

$$= 360 \text{ دج}$$

04/ تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة مضافا لها هامش الربح قدره: 20%:

سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة مضافا لها هامش الربح قدره:  $20\% = 0.2 \times 220 + 220 = 264$  دج

$$= 264 \text{ دج}$$

**المثال الرابع:**

لدى مجمع لصناعة مواد البناء ثلاثة وحدات وهي (الوحدة 1، الوحدة 2، الوحدة 3)، حيث تقوم الوحدتين (1 و 2) بتحويل إنتاجهما

للوحدتين (1 و 2):

الوحدة 2		الوحدة 1		البيان
بيانات فعلية	بيانات معيارية	بيانات فعلية	بيانات معيارية	
100000	100000	20000	20000	الوحدات المنتجة
420000	400000	240000	200000	المواد الأولية المستهلكة
280000	200000	360000	300000	مصاريف اليد العاملة المباشرة
440000	400000	250000	220000	مصاريف الإنتاج غير مباشرة حسب أسلوب ABC

المحور الرابع: سعر البيع ما بين الوحدات.....

336000	360000	248000	300000	أعباء إدارية
--------	--------	--------	--------	--------------

المطلوب: تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام ما يلي:

01/ كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها 30% منها؟

02/ كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها 30% منها؟

03/ كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها ربح مستهدف قدره 20% على المبيعات؟

04/ كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها ربح مستهدف قدره 20% على المبيعات؟

حل المثال الرابع:

01/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها 30% منها:

الوحدة 2	الوحدة 1	البيان
بيانات معيارية	بيانات معيارية	
400000	200000	المواد الأولية المستهلكة
200000	300000	مصاريف اليد العاملة المباشرة حسب أسلوب ABC
400000	220000	مصاريف الإنتاج غير مباشرة حسب أسلوب ABC
1000000	720000	إجمالي التكاليف المعيارية للإنتاج
100000	20000	عدد الوحدات المنتجة معياريا
10	36	الكلفة المعيارية للوحدة
<u>13</u>	<u>46.8</u>	سعر التحويل مضافا إليه 30%

02/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها 30% منها:

الوحدة 2	الوحدة 1	البيان
بيانات فعلية	بيانات فعلية	
420000	240000	المواد الأولية المستهلكة
280000	360000	مصاريف اليد العاملة المباشرة حسب أسلوب ABC
440000	250000	مصاريف الإنتاج غير مباشرة حسب أسلوب ABC
1140000	850000	إجمالي التكاليف الفعلية للإنتاج
100000	20000	عدد الوحدات المنتجة فعليا
11.4	42.5	الكلفة الفعلية للوحدة
<u>14.82</u>	<u>55.25</u>	سعر التحويل للوحدة مضافا إليه 30%

03/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها ربح مستهدف قدره 20% من المبيعات:

لتحديد سعر التحويل على أساس كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها 20% من المبيعات، فإن الأمر يتطلب الاعتماد على معادلة الربح

لاستخراج سعر التحويل وفقا لما يلي:

المبيعات = التكلفة + صافي الربح المستهدف

بالنسبة للوحدة 1 =  $0.2X + 36$

$$36 = 0.2X - X$$

$$36 = X0.8$$

$$\boxed{45} = 0.8/36 = X$$

بالنسبة للوحدة 2 =  $0.2Y + 10$

$$10 = 0.2Y - Y$$

$$10 = Y0.8$$

$$12.5 \text{ دج} = 0.8/10 = Y$$

04/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها بيع مستهدف قدره 20% من المبيعات:

لغرض تحديد سعر التحويل على أساس كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها 20% من المبيعات، فإننا نستخدم نفس المنهج في السؤال الثالث

**بالنسبة للوحدة 1**  $X \cdot 0.2 + 42.5 = 1$

$$42.5 = 0.2X - X$$

$$42.5 = X0.8$$

$$53.125 \text{ دج} = 0.8/42.5 = X$$

**بالنسبة للوحدة 2**  $Y \cdot 0.2 + 11.4 = 2$

$$11.4 = 0.2Y - Y$$

$$11.4 = Y0.8$$

$$14.25 \text{ دج} = 0.8/11.4 = Y$$

**أمثلة تطبيقية مقترحة للحل:**

**المثال الخامس:**

تقوم الوحدة (X) التابعة للمجمع الصناعي لإنتاج السيارات بتحويل منتج وسيط إلى الوحدة (Y) وقد توافرت لديك البيانات

التالية:

الوحدة (Y)	الوحدة (X)	البيان
20000	10000	التكلفة المتغيرة للوحدة
4500000	2000000	التكاليف الثابتة
40000	/	سعر بيع الوحدة من المنتج النهائي

عدد الوحدات المحولة 20000 وحدة ( الطاقة العادية للوحدتين )

**المطلوب:** أحسب سعر البيع بين الوحدتين؟

**المثال السادس:**

في شركة الجلد الخالص يحول القسم (A) 16000 وحدة من المنتج الوسيط (PI) إلى القسم (B)، والتكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة

في القسم (A) 200 دج وفي قسم (B) 240 دج والتكاليف الثابتة للقسم (A) 640000 دج وللقسم (B) 760000 دج والطاقة

العادية للقسمين 20000 وحدة سنويا وسعر بيع الوحدة من المنتج النهائي (PF) 400 ون.

وقد تقدم احد المصدرين بعرض شراء 4000 وحدة إضافية من إنتاج المنشأة لتصديرها للخارج بسعر الوحدة 480 دج.

**المطلوب:** هل يقبل القسم (Y) هذا العرض؟

**المثال السابع:**

يوجد قسمان لدى شركة العالمية لإنتاج مواد التزيين والتجميل هما قسم الإنتاج وقسم التسويق، فإذا علمت بأن قسم الإنتاج الذي

ينتج المنتج "أ" يبيعه إلى قسم التسويق وإلى الشركات الخارجية وفيما يلي المعلومات المتعلقة بقسم الإنتاج لشهر مارس لسنة 2017،

علما بأنه يعمل بأقل من طاقته الإنتاجية:

- سعر بيع الوحدة من المنتج "A" للشركات الخارجية هو 64 دج؛

- التكلفة المتغيرة لإنتاج وحدة من المنتج "A" 54 دج؛

- التكاليف الثابتة الشهرية: 100000 دج.

أما قسم التسويق الذي يعمل أيضا بأقل من طاقته فقد تم تجميع المعلومات التالية المتعلقة به:

## المحور الرابع: سعر البيع ما بين الوحدات.....

- سعر بيع الوحدة من المنتج "A" 100 دج؛
- التكلفة المتغيرة لتسويق الوحدة من المنتج "A" هو 20٪ من سعر البيع؛
- وقد قرر قسم التسويق تخفيض سعر البيع للمنتج "A" علماً بأن التكاليف المتغيرة هي فقط المتعلقة باتخاذ القرار .

### المطلوب:

- ما هو الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة من المنتج "أ" الذي يمكن قسم التسويق من تغطية كافة التكاليف المتغيرة الإنتاجية والتسويقية للشركة؟
- ما هو سعر التحويل "التنازل" المناسب لهذا القرار، وبناء على السؤال السابق؟
- ما هو تأثير تحديد سعر التحويل بمبلغ 72 دج للوحدة من المنتج "أ" على الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة الذي حدده مدير قسم التسويق؟

### المثال الثامن:

يقوم قسم المحركات بشركة " النجاح " الصناعية بمد قسم إنتاج الغسالات باحتياجاته من هذه المحركات وقد توافرت لدينا البيانات التالية:

01/ عدد الوحدات المحولة بين القسمين 20000 وحدة ( الطاقة العادية لكل من القسمين).

02/ تكلفة الوحدة في قسم المحركات موضحة في الجدول أدناه:

البيانات	تكلفة معيارية	تكلفة فعلية
تكلفة المواد الأولية المستهلكة	20	28
مصاريف اليد العاملة المباشرة	30	36
تكاليف أخرى متغيرة	10	16
تكاليف أخرى ثابتة	20	20

03/ التكلفة المتغيرة للوحدة في قسم إنتاج الغسالات 120 دج، والتكاليف الثابتة 1200000 دج وسعر بيع الوحدة من المنتج النهائي 320 دج.

### المطلوب:

- 01/ حساب سعر التنازل على أساس: التكاليف المعيارية، التكلفة الكلية المتوسطة،؟
- 02/ حساب أرباح القسمين والشركة؟
- 03/ حساب سعر التنازل على أساس التكلفة المتغيرة للوحدة؟ وحساب أرباح القسمين و الشركة على أساس ذلك؟
- 04/ ماذا تلاحظ بالنسبة لطريقة حساب سعر التنازل بالتكلفة الفعلية ؟

المحور الخامس: لوحات

القيادة (بطاقة الأداء

المتوازن)



## تمهيد

إن بيئة الأعمال التنافسية التي تتسم بزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية وفي مختلف القطاعات الاقتصادية، فقد أصبحت تلك المؤسسات مطالبة بإتباع أدوات مالية وإدارية حديثة وفعالة، تمكنها من اكتساب ميزة تنافسية والاحتفاظ بها لأطول فترة ممكنة، لذلك تتجه المؤسسات في الوقت الحاضر، إلى دعم المؤشرات المالية التقليدية، وذلك بتكوين نظم قياس ومؤشرات أداء حاکمة، ولأن المؤشرات المالية التقليدية تعالج الأداء المالي والحالي، فقد اتجهت مؤسسات الأعمال إلى ابتكار نظم مؤشرات أداء تتوجه إلى المستقبل وتطويرها، وتأخذ بعين الاعتبار الزبائن والعمليات التشغيلية، والحاجة إلى الابتكار والتحسين المستمر، بما يوفر مدخلا أكثر توازنا، وتقارير وتفسيرات أفضل لأداء المؤسسة، ومن أهم نماذج قياس الأداء التي ابتكرت في بداية التسعينات من القرن الماضي، هو نموذج بطاقة الأداء المتوازن، التي أصبحت أفضل النماذج المتعددة الأبعاد والأوسع انتشارا على المستوى العالمي، وسوف نتطرق في هذا المحور إلى ماهية بطاقة الأداء المتوازن من حيث النشأة والمفهوم والخصائص والمزايا من استخدام بطاقة الأداء المتوازن. والتطرق إلى المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها السببية ثم التطرق إلى الانتقادات الموجهة لبطاقة الأداء المتوازن ومقومات نجاحها.

## أولا/ ماهية بطاقة الأداء المتوازن:

تعد بطاقة الأداء المتوازن "Balanced Scorecard" إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة، وإحدى أهم وأحدث أدوات تقييم الإستراتيجية، ومن أهم المفاهيم الإدارية الحديثة التي تستند إلى فلسفة واضحة في تحديد الاتجاه الإستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، وقياس مستوى التقدم في الأداء من أجل تحقيق الأهداف، كونها تقود المؤسسة إلى تحليل أدائها على أساس رؤيتها وأهدافها الإستراتيجية، وتنتج في توجيهها إلى اتجاه جديد يدعم الأداء العام للمؤسسة، فبطاقة الأداء المتوازن ما هي إلا إطار مفاهيمي تترجم رؤية المؤسسة وأهدافها الإستراتيجية إلى مجموعة الإجراءات العلمية والتي إطار عمل لتطبيق الإستراتيجية، وفيما يلي نتطرق إلى نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن وكذا أهميتها ومزايا تطبيق هذه البطاقة.

## 01. نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى نشأة بطاقة الأداء المتوازن على يد كل من نورثن وكابلن في التسعينات وتطورها وتطبيقها من المؤسسات الأمريكية وكذا التطرق إلى مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.

## 01.01. نشأة بطاقة الأداء المتوازن:

لقد جاءت بطاقة الأداء المتوازن كنتيجة للعديد من التيارات الفكرية الإدارية والمالية، والتي قادها العديد من الباحثين في العديد من المؤسسات في بداية التسعينات من القرن الماضي، ويعد كل من (Kaplan، Norton) من الرواد الأوائل في صياغة مقومات بطاقة الأداء المتوازن، إن نشوء بطاقة الأداء المتوازن كان عام 1991 في شركة "Analog Devices" وهي شركة متخصصة بأعمال أشباه الموصلات في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث استخدمت هذه الشركة بطاقة أكثر شمولية من المداخل التقليدية لفحص وقياس الأداء<sup>1</sup>

وأورد (Kaplan، Norton) أنه أصبح من المعروف بأن المقاييس التقليدية (الدخل التشغيلي، العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة) التي تركز على المحور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة، وأن الاهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة، وحجم السوق، ورضا الزبون والعميلين، يمكن أن تؤدي معرفة أكبر من العوامل التي توجه المحور المالي ويجعل من الممكن اتخاذ الإجراء اللازم لتخفيض الأضرار المالية<sup>2</sup>، وتوالت الأبحاث والدراسات لتشمل عدد أكبر من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وكل هذه الدراسات أكدت أن هذه المؤسسات قد حققت نتائج عالية باستخدام هذه البطاقة، ومن هذه

<sup>1</sup> Pandey.IM, **Balanced Scorecard Myth and Reality**, Vikalpa Review, Vol 30, N°01,2005, p52.

<sup>2</sup> Kaplan Robert, Norton David, **Linking The scorecard To strategy**, California Management Review, Vol 39, N°01,1996, p53.

المؤسسات على سبيل المثال لا الحصر مؤسسات Rock Water و BP chemicals و Milliken و Apple Computer وكذلك مؤسسة FMC وهي إحدى أكثر المؤسسات تنوعاً بخطوط إنتاجها في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تنتج أكثر من 300 خط من خطوط الإنتاج في 21 قسماً وإيراداتها تزيد على 04 بليون دولار سنوياً، واستطاعت هذه المؤسسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن من ترجمة استراتيجيات وحدات الأعمال إلى نظام قياس محدد يتماشى مع النظام الإداري للمؤسسة ككل، وبذلك حققت أفضل النتائج.<sup>1</sup> ويمكن حصر أهم الأسباب التي أدت إلى نشأة بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:

– التطور الحاصل في مجال الجودة: حيث الانتقال من مفهوم رقابة الجودة الشاملة إلى إدارة الجودة الشاملة والتي تعني مجموعة الأساليب المتبعة لبناء جودة المنتجات والإجراءات، فهي مدخل شمولي في التفكير والإدارة والتطبيق الناجح لفكرة إدارة الجودة الشاملة يتطلب فهماً واسعاً لرغبات الزبائن وولائهم كبيراً لكل مؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية، الأمر الذي يكسب المؤسسة الميزة التنافسية المستدامة؛<sup>2</sup>

– قصور المقاييس المالية التقليدية: لكونها تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الماضي، فهي تضعف الأداء بتوجيه تركيز المديرين على نتائجها الرقمية ذات الطبيعة التاريخية، وتعطي إشارات مضللة عن التحسين المستمر والابتكارات، حيث تحد من تركيز المديرين على تحسين العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية؛

– التطورات الحاصلة في مجال تقنيات المعلومات: وذلك كنتيجة للمنافسة الشديدة والتي أدت بالمؤسسات إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات، فأصبحت إنتاجية وتنافسية المؤسسات تعتمد على التوليد، المعالجة والتطبيق الكفاء للمعرفة الناتجة عن المعلومات.<sup>3</sup>

#### 02.01. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

إن التعاريف المتعلقة بطاقة الأداء المتوازن تختلف وفقاً لوجهة النظر التي تتناول بطاقة الأداء المتوازن، من حيث تركيز هذه التعاريف على الهدف أو الأهداف التي ترغب المؤسسة الاقتصادية في تحقيقها في المدى القصير أو المتوسط أو الوظيفة الإستراتيجية، وهي المنهج الذي تعتمد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها "منهجية رقابية إستراتيجية تستخدم إطار متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة إستراتيجية في جميع إدارات المؤسسة، وكذلك تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة إدارية تقدم مقياساً شاملاً عن كيفية تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وتحتوي هذه البطاقة معلومات موجزة وكافية عن مؤشرات الأداء في المؤسسة".<sup>4</sup>

كما تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها "ذلك الإطار الجديد الذي يسمح بدمج المؤشرات الإستراتيجية، بالإضافة إلى المؤشرات المالية التقليدية للأداء اقترح أربعة محددات الأداء في المستقبل، هذه المحددات تتعلق بالزبائن والعمليات الداخلية، والتعليم والنمو، وكذا البعد البيئي والمجتمعي، واستناداً إلى ترجمة واضحة ودقيقة للإستراتيجية إلى أهداف ومؤشرات ملموسة".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Kaplan Robert, Norton David, **Putting The Balanced Scorecard to Work**, Harvard Business Review, Vol 71, N°05, 1993, p193.

<sup>2</sup> Hanula. Mika and al, **Total Quality Management and Balanced Scorecard**, California Management Review, Vol 41, N°02, 1999, p03.

<sup>3</sup> Lallana.C, Margeret.N, **The Information Age**, e-asean Task Force, UNDP Asia Pacific Development Information Programme, UNDP- APDIP, 2003,p13.

<sup>4</sup> صالح إبراهيم يونس الشعباني، **المنظور الإستراتيجي لاستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبياً وأوجه القصور**، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 33 و34، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، العراق، 2011، ص 108.

<sup>5</sup> رايس وفاء، **أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاستشفائية عرض بعض التجارب**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السابع عشر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 347.

وتعرف كذلك على أنها "أداة تستخدم لترجمة رسالة المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس تقوم على خمس محاور أساسية، وبذلك يصبح التنافس فيما بين المؤسسات قائم على أساس ما يتواجد فيها من روح المبادرة وقدرة الإبداع والابتكار، أكثر مما هو على أساس ما لديها من أصول ثابتة ملموسة".<sup>1</sup>

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن على أنها أداة توفر مجموعة من المقاييس المالية وغير مالية، توفر للإدارة العليا في المؤسسة نظرة سريعة ومتكاملة عن الأداء الشامل للمؤسسة سواء هذه الأخيرة تهدف إلى تحقيق الربح أو لا تهدف إلى تحقيق الربح، وتجدر الإشارة إلى أن المقاييس المالية توفر معلومات عن نتائج الأعمال التي تمت بالفعل باعتبارها مقاييس نهائية، وتضيف مقاييس تشغيلية (غير مالية) عن مدى رضا الزبون والعمليات الداخلية والنمو والتعليم والبيئة والمجتمع وباعتبار هذه الأبعاد مقاييس قيادية وإرشادية، وحركات للأداء المالي مستقبلا، وبهذا تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين المقاييس المالية والمقاييس الغير مالية.

وكما يرى الباحث أنه من التعريفات السابقة لبطاقة الأداء المتوازن أنها تتفق في عدة نقاط نلخصها فيما يلي:

- أن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى التحسين المستمر والابتكار، وتمتد الإدارة بما تحتاجه من معلومات في الوقت المناسب يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن ليس أداة قياس فقط، بل هي نظام إداري شامل يعمل على تحويل إستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة شاملة من المقاييس (المالية وغير المالية)؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن تربط إستراتيجية المؤسسة بخمس أبعاد لبطاقة الأداء المتوازن.

## 02. خصائص وأهمية بطاقة الأداء المتوازن:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة باعتبارها من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية كان استخدامها ناجحا في العديد من المؤسسات لاسيما المؤسسات الأمريكية، ويتم التطرق كذلك إلى أهم الخصائص التي تتصف بها بطاقة الأداء المتوازن.

### 01.02. خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

تتصف بطاقة الأداء المتوازن بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:

- الصفة الدافعية أو المحفزة (خطة الحوافز والمكافآت): تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة هامة لها علاقة قوية بخطة الحوافز والمكافآت، وهناك العديد من المؤسسات تربط خطة الحوافز والمكافآت بالأداء الناتج طبقا لمقياس الأداء المتوازن، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى وحدات الأداء الداخلية، كما أن تجاهل أو عدم أخذ نظام الحوافز والمكافآت في خطة تقييم الأداء يؤدي إلى تخفيض المنافع المحتمل الحصول عليها في حالة الاعتماد على التقييم المتوازن للأداء، وعلى الرغم من الربط القوي بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام الحوافز والمكافآت إلا أن هذا الربط يعد عنصرا مدعما وليس أساسيا لعملية قياس الأداء، والعديد من المؤسسات تقوم بتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ثم تقوم بعد ذلك بإدماج خطة الحوافز والمكافآت في صلب المقياس وعندما تقرر المؤسسات إدماج خطة الحوافز والمكافآت في صلب المقياس فإن ذلك يتطلب تحديد ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

- ✓ تشكيلة المقاييس غير المالية التي ينبغي استخدامها؛
- ✓ المستويات التنظيمية التي ينبغي أن يتم عندها القياس؛
- ✓ المستويات الحدية التي ينبغي بلوغها من تلك المقاييس غير المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 26-27.

<sup>2</sup> أحمد رجب عبد الملك، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة حلوان، مدينة حلوان، مصر، 2006، ص 96-98.

- الصفة المرجعية (التعرف على أفضل أداء لدى المؤسسات المنافسة): ويقصد بها استهداف أفضل أداء على مستوى المؤسسات في القطاع والتي تعتبرها المؤسسة قائدة، وأن هذه الصفة تظهر من خلال ربط عناصر الأبعاد الخمسة المختلفة لمقياس الأداء بمعيار أفضل أداء وذلك بطريقتين:

✓ الطريقة الأولى: من خلال إنشاء معايير أداء تتساوى أو تقترب من تلك المعايير التي تعكس أفضل أداء والتعرف على فجوة الأداء ومحاولة التقليل من هذه الفجوة:

✓ الطريقة الثانية: من خلال التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء، وذلك عن طريق مقارنة أداء المؤسسة مع معيار أفضل أداء سوف يحرك النشاط الإداري للأفراد، ويقوي مستويات الجهد المبذول، الأمر الذي يدعم في النهاية مفهوم التنافسية، ويضاف إلى ذلك أن معلومات التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء تلعب دورا تحفيزيا عن طريق إيجاد أنسب الطرق لتحسين أداء المهام.<sup>1</sup>

- الصفة المحدودية للمعلومات (إتاحة المعلومات بالقدر الذي يلاءم طاقة متخذ القرار): نظرا لأن التقييم المتوازن للأداء يركز على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، فإنه يقضي على ظاهرة إتاحة المعلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار، وفي هذا الصدد فإنه قد حدد هذه المقاييس بعدد يبدأ من 15 إلى 20 مقياس، أو بمعنى آخر 3 إلى 4 مقاييس لكل بعد من الأبعاد التي يقوم عليها التقييم المتوازن للأداء (حسب رؤية كل باحث)، ومما لاشك فيه أن وضع كهذا يقضي على ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يزيد على القدرة التحليلية لها، حيث إتاحة المعلومات بصورة أكثر من اللازم له نفس الآثار السلبية التي تمثلها قلة المعلومات.<sup>2</sup>

- الصفة التوازنية: وترجع تلك الصفة إلى الأسباب التالية:

✓ التوازن بين مؤشرات النجاح المالية وغير المالية: حيث تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن من أجل معالجة نقاط الضعف الناتجة عن الاعتماد على المقاييس المالية فقط من خلال موازنتها مع محركات الأداء المستقبلية؛

✓ التوازن بين الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة: حيث يعد تحقيق التوازن بين الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية مطلباً هاماً لتحقيق فاعلية الإستراتيجية؛<sup>3</sup>

✓ التوازن بين مؤشرات الأداء التابعة والرائدة: حيث تمثل المؤشرات التابعة بصفة عامة مقاييس الأداء في الماضي أما المؤشرات الرائدة فهي تتصف بالطبيعة التنبؤية للأداء ويتضمن بطاقة الأداء المتوازن خليط من تلك المؤشرات؛

✓ التوازن بين المقاييس القصيرة والطويلة للأداء: حيث تركز على قياس الآثار بعيدة الأجل كالاستثمار في الزبائن والعمال؛

✓ التوازن بين المقاييس الموضوعية والذاتية: أي الموازنة بين المقاييس المالية والمقاييس الخاضعة للأحكام الشخصية كالمقاييس المتعلقة بالزبائن أو المستفيدين من الخدمة.<sup>4</sup>

## 02.02. أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي :

- توضيح وترجمة الرؤية والإستراتيجية؛

- تحسن التغذية العكسية الإستراتيجية وتوضح وتنجح في فهم وإدراك المنافع الملموسة وغير الملموسة من استثماراتهم؛

- تقيس الأداء التنظيمي بالتركيز على الأهداف المالية وهي تتضمن قيادة الأداء للأهداف المالية؛

<sup>1</sup> جودة عبد الرؤوف زغلول، استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الإستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا، مدينة طنطا، مصر، 2003، ص ص 38-40.

<sup>2</sup> أحمد رجب عبد الملك، مرجع سابق، ص 98.

<sup>3</sup> محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مدينة العباسية، مصر، 2005، ص 157.

<sup>4</sup> رانيا محمد نزيه الزبير، إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سوريا دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 16.

- تربط مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيم الأعمال؛

- تعمل بمساعدة الخارطة الإستراتيجية على تحويل إستراتيجية المؤسسة إلى شروط التشغيل؛

- تتعقب الإستراتيجية من أعلى المستويات إلى مستوى وحدات الأعمال والأقسام المساندة؛

- تعمل على خلق الوعي الإستراتيجي لكل شخص بالمؤسسة؛<sup>1</sup>

- تعتبر إطار شامل لتقييم الأداء، ومن خلالها تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة وذات العلاقة بالأداء المالي والزبائن والعمليات التشغيلية والتعلم الداخلي والنمو وكذا الأبعاد البيئية والاجتماعية؛

- توجه اهتمام المؤسسة تجاه تحقيق رسالتها، وبالتالي الاهتمام بأداء المؤسسة على المدى البعيد بعد أن كان الاهتمام منصباً على الأداء في المدى القصير؛

- يشمل مجموعة من التوازنات مثل الموازنة بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل والموازنة بين المقاييس الداخلية للأداء والمقاييس الخارجية للأداء؛

- تمكن المؤسسة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة وهم المساهمون والزبائن والموظفون والعمليات التشغيلية؛<sup>2</sup>

- أن تكون مقاييس الإنجاز كمية لكي تسهل عملية القياس أي بعيدة عن اجتهاد القيم وحكمه الشخصي ومن ثم لا تؤدي إلى اختلاف نتيجة القياس من شخص إلى آخر؛

- سهولة فهم مقاييس الإنجاز مما يؤدي إلى جعل عملية القياس أكثر دقة؛

- ضرورة ملائمة المقاييس للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.<sup>3</sup>

### 03. مزايا بطاقة الأداء المتوازن:

تحقق بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المزايا في المؤسسات التي تطبق هذه البطاقة، وفيما يلي نذكر مجموعة من المزايا التي تحققها بطاقة الأداء المتوازن.

- تعكس بشكل صحيح العوامل المهمة التي تحدد النجاح الاستراتيجي للمؤسسة؛

- تظهر العلاقة ما بين المقاييس الفردية بأسلوب سبب وتأثير موضحة كيف أن المقاييس غير المالية تؤثر على النتائج المالية طويلة الأجل؛

- تقدم وجهة نظر واسعة المدى حول الموقف الحالي للمؤسسة؛

- تسمح بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسات أن توحد النشاطات الإستراتيجية مع الخطة الإستراتيجية وهي تدعم توظيف وتطبيق الإستراتيجية على أسس مستمرة وتوفر التغذية العكسية المطلوبة لتوحيد الجهود؛

- الوضوحية التي تنتج عن نظام لقياس الدعم للقرارات المالية بشكل أسرع وأفضل وتسيطر على العمليات؛

- تسمح للمدراء بتحديد أفضل الممارسات والمعايير من أجل استخدامها في مواقع أخرى؛

- المقاييس المستخدمة تسمح لمقارنة أداء العملية مع أداء مؤسسات أخرى؛

<sup>1</sup> زهراء غازي ذنون الدباغ، أثر بطاقة الأداء المتوازن في جودة الخدمات المصرفية دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في المصرف الصناعي العراقي، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 42، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، العراق، 2013، ص 10.

<sup>2</sup> جميل حسن النجار، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الإستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد التاسع والعشرون، المجلد الأول، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2013، ص 352 – 353.

<sup>3</sup> comment les concevoir les aligner et les déployer sur les facteurs clés de succès, Patrick Iribarne, les tableaux de bord de la performance

France, 2003, pp 85- 86. Dunod, Paris,

بيانات كلفة العمليات التي تم جمعها للمشاريع السابقة تساعد المدراء على تعلم كيفية تقدير الكلف بشكل صحيح للمشاريع المستقبلية؛

تحسن الربحية بتقليل كلف العمليات وتحسن الإنتاجية وفي نفس الوقت تحسن فاعلية الرسالة؛

وضع وتحديد مجموعة من الأهداف الرئيسية؛

زيادة الفهم والمعرفة من خلال المناقشات حول توقعات العاملين ومبادراتهم باتجاه تحسين العمليات؛

تقديم تقرير إداري يصف الأداء التشغيلي عبر المحاور الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن؛<sup>1</sup>

يساهم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في التقليل من إشكالية التعظيم الفرعي للأرباح التشغيلية، حيث يأخذ بعين الاعتبار العديد من المقاييس التشغيلية الهامة. وبالتالي يمكن لمدير المؤسسة الوقوف على إمكانية التحسين في أي مقياس تشغيلي ما وهذا بالمقارنة مع المقاييس التشغيلية الأخرى، فعلى سبيل المثال ليس الحصر هناك إمكانية في تقليل الزمن اللازم لتسويق المنتجات أو الخدمات باستخدام أساليب متعددة مثل تطوير عملية إدخال منتجات أو خدمات جديدة، وإدخال منتجات أو خدمات تختلف كثيراً عن المنتجات والخدمات القديمة؛

تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تشمل كلا من مقاييس المخرجات ومحركات أداء هذه المخرجات، ويؤدي الربط بين المخرجات إلى مساعدة المديرين في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات تجاه تحقيق أهداف المؤسسة في الأجل الطويل؛<sup>2</sup>

توفير أساس جيد لاتخاذ القرارات والمساعدة في تنظيم مقاييس الأداء الرئيسية مع إستراتيجية المؤسسة؛

إعطاء الإدارة فكرة شاملة وسريعة عما يجري في المؤسسة، مع اكتشاف نقاط الضعف في أداء الأقسام في المؤسسة ككل؛

تفعيل عمليات الاتصال والمساهمة في فهم أهداف المؤسسة. وإستراتيجيتها من قبل العاملين فيها، مع تعزيز المراجعات الدورية المنتظمة لإستراتيجية المؤسسة بهدف تطويرها.<sup>3</sup>

## ثانياً/ المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها السببية:

لتصميم وتجسيد بطاقة الأداء المتوازن ينبغي على المحاسب الإداري أن يتبع مجموعة من الخطوات لتصميم هذه البطاقة في المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار المحاور (الأبعاد) الأساسية التي ينبغي الاعتماد عليها في نجاح تطبيق هذه البطاقة، حيث هذه المحاور تختلف حسب وجهات نظر المحاسب الإداري فمنهم من يعتبر أن محاور بطاقة الأداء المتوازن أربعة محاور ومنهم من يضيف المحور الخامس المتعلق بالبيئة والمجتمع إلا أننا في دراستنا هذه سوف نتطرق إلى آخر ما توصل إليه من الأبعاد المتعلقة ببطاقة الأداء المتوازن، كما أن هناك علاقة سببية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازنة الأربعة والتي سيتم التطرق إليها بشيء من التفصيل في هذا المطلب.

### 01. مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن:

إن عملية بناء بطاقة الأداء المتوازن تبدأ من المستويات العليا إلى المستويات الأدنى بدءاً بإستراتيجية المؤسسة حيث تترجم البطاقة إلى أهداف وقياسات أداء ملموسة تمثل توازناً بين مختلف الجوانب، ولقد تعددت آراء المحاسبين الإداريين حول مراحل تصميم بطاقة

<sup>1</sup> زهراء غازي ذنون الدباغ، مرجع سابق، ص 11.

<sup>2</sup> حاتم عبد الرؤوف الشيشيني، نحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مدينة الزقازيق، مصر، 2004، ص 114.

<sup>3</sup> أحمد هاني محمد النعيمي، أمال سرحان سليمان، إمكانية إقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 19، المجلد 06، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2010، ص 122.

الأداء المتوازن، ويراعي أن الترتيب الذي يلزم اتخاذه، والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكييفها، طبقاً لخصائص وظروف المؤسسة والشكل التالي يوضح مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن:

الشكل رقم (03): مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: السالم مؤيد سعيد، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 72-74. بتصريف.

ومن الشكل السابق يتضح أنه ينبغي على المؤسسات إتباع الخطوات السبعة لضمان نجاح تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وفيما يلي نتطرق إلى شرح هذه الخطوات بشيء من التفصيل.

- الخطوة الأولى: رؤية المؤسسة: تتم هذه الخطوة عن طريق انجاز مقابلات مع العديد من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول الصناعة والاتجاهات فيها، وقد يتطلب الأمر أيضاً ندوة مشتركة

تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي، إلى جانب ندوة تحضرها الإدارة العليا ومجموعة المشروع وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن؛<sup>1</sup>

– **الخطوة الثانية: تحديد الإستراتيجيات:** عادة ما تكون عملية صياغة الإستراتيجية شديدة التعقيد، وتستلزم قدرا كافيا من التفكير والمدخلات في صورها المختلفة، ويرجع ذلك لتعدد الجوانب والمتغيرات التي يلزم دراستها عادة ولا يوجد اتفاق حول الإجراءات المناسبة لصياغة الإستراتيجية للمؤسسة، ومع ذلك دائما يطرح إشكال حول إمكانية اكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة أفضل من منافسها وتحافظ عليها، ومن أساليب تنفيذ هذه المرحلة من العملية سؤال المشاركين أن يصفوا القواعد الأساسية العامة التي يمكن تحديد القواعد الأساسية العامة التي يمكن أن ترشد وتوجه المؤسسة نحو الرؤية المنشودة بأقصى درجة من السهولة والفعالية، ومن هنا يمكن تحديد قواعد وإستراتيجيات مناسبة أساسية في عدد من الجوانب منها على سبيل المثال الربحية على المدى القصير والطويل والأساليب التي ستنافس بها المؤسسة مثل التسعير، وقت التسليم، وتنظيم المؤسسة، ومن ثم القدرات المراد بناءها والمتاحة داخليا، وترتبط الإستراتيجيات الأخرى التي سيتم صنعها بالمجالات التي ستقوم المؤسسة بتطوير منتجاتها وخدماتها، ومن سيتولون مسؤولية التطوير، وعند اكتمال هذه المرحلة سيتوافر لدى المؤسسة بيان لكل منظور (أو مجال رؤية) يوضح الإستراتيجية الرئيسية مرتبة حسب الأولوية لتحقيق الرؤية المنشودة؛<sup>2</sup>

– **الخطوة الثالثة: تحديد العناصر الحرجة في النجاح:** أي العوامل التي تعتبر الأكثر أهمية في تحقيق نجاح المؤسسة ولتحديد عوامل النجاح الحرجة يتم عقد عدة اجتماعات للعصف الذهني لأجل أخذ آراء العاملين وأصحاب المصالح بعين الاعتبار؛<sup>3</sup>

– **الخطوة الرابعة: تحديد القياسات:** في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينهما، وإعداد تقرير نهائي بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع وإن كان يفضل أن يتم ذلك بمشاركة شخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن يفيد بصفة خاصة في إحداث ترابط بين عوامل النجاح والمقاييس، ويفضل أن يشترك كل الأفراد ذوي الصلة في عمل المؤسسة بكل أقسامها، كما يفضل العمل في شكل ندوات وورش العمل والتنسيق متواصل مع الإدارة العليا، والحصول على عون من شخص له خبرة ببناء قياس الأداء المتوازن؛<sup>4</sup>

– **الخطوة الخامسة: تحديد وتطوير خطة العمل:** وفيما يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال صياغة الأهداف، ووضع خطة عمل.

✓ **صياغة الأهداف:** يتم صياغة الأهداف النهائية في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل قسم في المؤسسة تمهيدا للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا، وينبغي أن توضع أهداف لكل مقياس مستخدم، وتحتاج المؤسسة إلى أهداف قصيرة المدى وأهداف طويلة المدى معا حتى يتسنى لها تفقد مسارها بصورة متواصلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ومن الضروري أن تكون هذه الأهداف منسقة ومنسجمة مع الرؤية الشاملة والإستراتيجية العامة وألا يكون هناك أي تناقض أو تعارض بينهما، ولهذا السبب ينبغي إحداث ترابط وتكامل بين الأهداف أفقيا ورأسيا على حد سواء.

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، منشورات كلية التجارة، جامعة المنصورة، مدينة المنصورة، مصر، دون سنة النشر، ص 76.

<sup>2</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مدينة الأزهر، القاهرة، مصر، 2009، ص ص 134-135.

<sup>3</sup> محفوظ أحمد جودة، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم الأردنية دراسة ميدانية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، المجلد الحادي عشر، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008، ص 280.

<sup>4</sup> بني حمدان خالد حمد، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي منبر معاصر، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 354.



✓ وضع خطة عمل: يعدها فريق العمل في المؤسسة في النهاية ولكي تكتمل المقاييس، ينبغي على فريق العمل أيضا أن يحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها، وينبغي أن تشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية.<sup>1</sup>

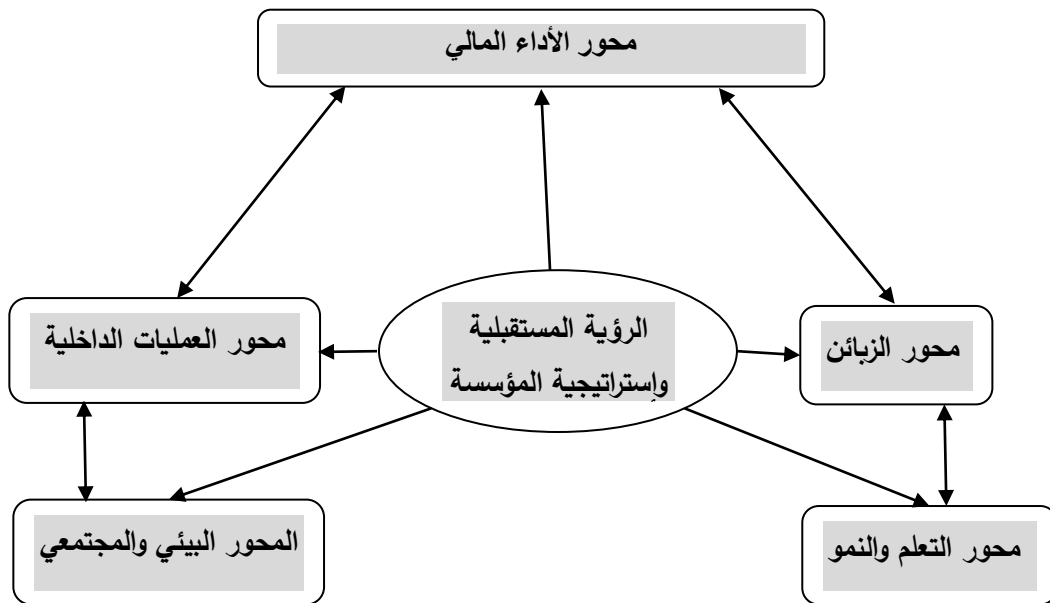
- الخطوة السادسة: تحديد الأفعال التنفيذية: وتتطلب بيان الأنشطة والأفعال والواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب بدوره تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات، وتدعيم البرامج، والثقافة ومحاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعي عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها تؤثر في كل من العاملين والمدبرين بالمنطقة وتتأثر بهم؛

- الخطوة السابعة: المتابعة والتقييم: من الواجب أن تتابع المؤسسة بصورة متصلة الاهتمام بالمقاييس لكي تحقق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة، ولتحقيق هذا الغرض ستكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة ضرورية لتسهيل إعداد التقارير وجمع البيانات، ومن المهم أيضا أن تستخدم المقاييس جميع أنحاء المؤسسة وفي الجوانب اليومية للإدارة، فإذا وفرت بذلك الأساس لجدول الأعمال اليومي لكل وحدة ستكون لها وظيفة طبيعية من أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية من خلال تأثيرها على العمليات اليومية.<sup>2</sup>

## 02. محاور بطاقة الأداء المتوازن:

تهدف مؤسسات الأعمال المعاصرة منذ إنشائها إلى تحقيق جملة من الأهداف التي وجدت من أجلها، ومن أهم هذه الأهداف هو البقاء والاستمرارية في النشاط في ظل البيئة الاقتصادية التي تتسم بالتغير والتذبذب، إذ تسعى كل مؤسسة إلى تقييم أدائها الاقتصادي من خلال مجموعة من الأساليب الحديثة وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة عصرية في تقييم أداء المؤسسات، ولتطبيق هذه الأداة ينبغي أن يركز المحاسب الإداري على خمس محاور أساسية، حيث هذه المحاور تجمع بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء الغير المالية، والشكل الموضح أدناه يوضح المحاور الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن.

الشكل رقم (04): محاور بطاقة الأداء المتوازن



**المصدر:** الغبان نادر صبري، حسين نادية شاكر، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الوزيرية وديالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 310.

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، غربية رمضان فهم، التخطيط الإستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2006، ص 248.

<sup>2</sup> توفيق عبد الرحمن، أسلوب ستة سيجما ومصفوفة الأداء المتوازن، منشورات مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، القاهرة، مصر، 2008، ص 164.

من خلال الشكل أعلاه، يتبين أن محاور بطاقة الأداء المتوازن تتمثل في خمسة محاور أساسية وهي المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور النمو والتعلم، ومحور البيئة والمجتمع، وفيما يلي نتطرق إلى مفهوم كل محور (منظور) لبطاقة الأداء المتوازن.

– **المنظور المالي:** يرتبط هذا المنظور بالمجال المتعلق بتحقيق الأرباح وزيادة الحصص السوقية وتوليد التدفقات النقدية، فهو بذلك يهتم بتحسين ربحية المؤسسة، ولتقويم أداء المؤسسة على وفق هذا المنظور هناك عدة مقاييس التي يمكن استخدامها والمتمثلة في العائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات لمنتجات حالية وجديدة والعائد على حقوق الملكية، وصافي الربح على المبيعات، ونمو التدفقات المتولدة من أنشطة التشغيل والعائد على المبيعات، وهذا المنظور يعكس اهتمام نشاطات المؤسسة بالمساهمة في تحسين الأداء المالي قصير وطويل الأجل، وهو يتضمن مقاييس تقليدية مثل صافي الدخل والعائد على الاستثمار<sup>1</sup>، كما يركز البعد المالي على مقاييس الأداء المالي في تحديد الأهداف بعيدة الأجل وغالباً ما تركز على أهداف الإنتاجية واستخدام الموجودات وإستراتيجية الاستثمار، وترتبط المقاييس المالية بطبيعة ظروف المؤسسة وتوجهاتها الرئيسية وتتضمن ثلاثة مجموعات النمو السريع، البقاء والاستمرارية، التراجع إذ يكون الاهتمام في المرحلتين الأولى والثانية بالمقاييس التقليدية المذكورة.<sup>2</sup>

– **بعد الزبائن:** في هذا البعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن يحدد المديرون شرائح الزبائن، والأسواق التي تقوم المؤسسة بالمنافسة فيها، ويحددون كذلك قياسات العمل مع هذه الشرائح المستهدفة، وتشمل هذه المقاييس بشكل عام على رضا الزبون، وتحديد حصة المؤسسة في السوق من الشرائح المستهدفة.

✓ **رضا الزبون:** إن رضا الزبون من أهم المقاييس التي تضعها المؤسسة، حيث أن هذا المقياس يحدد ويعبر عن نتائج الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، إلا أنه وبشكل منفرد لا يعتبر كافياً للتعبير عن بعد الزبائن وقياسه لأن من الممكن أن تجعل المؤسسة الزبائن راضيين بأساليب متعددة، لكن تحقيق رضا الزبائن وحده لا يؤكد قيام الزبون بتكرار الشراء من سلع المؤسسة أو خدماتها، ولذلك فإن هذا المقياس ينبغي أن يستخدم إلى جانب مقاييس أخرى، وبشكل عام رضا الزبون يحقق منافع تتمثل في المحافظة على استمرار تعامل الزبائن مع المؤسسة لأطول فترة ممكنة وكذلك يعتبر مدخلاً لتعميق علاقة الزبائن بالمؤسسة والتقليل من حساسية الزبائن تجاه أسعار المنتجات والخدمات المقدمة؛

✓ **الاحتفاظ بالزبائن:** يتم قياس الاحتفاظ بالزبائن من خلال مراقبة عدد المرات التي يكرر بها الزبون عملية شراء المنتجات والخدمات، ويتم ذلك من خلال مراقبة المؤسسة لسلوك المستهلك، ويمكن لهذا المقياس أن يكون دقيقاً في المؤسسات التي تقدم منتجات وخدمات لزبائن يرتبطون مع المؤسسة ويسهل التعرف عليهم من خلال سجلات وقوائم؛

✓ **اكتساب الزبائن:** يعطي هذا الجانب مدلولاً عن الزبائن الذين تم اكتسابهم وهذا ينبغي الحديث عن عملية الاكتساب من خلال منظورين الأول يتمثل في أنواع وأعداد الزبائن الذين تم اكتسابهم، والثاني يتمثل في أسواق الزبائن الجديدة التي تم الوصول إليها وتغطيتها، يحدد النجاح في تبني إستراتيجية اكتساب الزبائن حجم ونوع برامج التسويق التي تقوم بها المؤسسة، ويرتبط هدف الاكتساب بعملية المقارنة بين المنافع والتكاليف التي ستحملها هذه السياسة؛

✓ **ربحية الزبون:** يعتبر مقياس ربحية الزبون، محدداً مدى تحقق النجاح في استراتيجيات المؤسسة المختلفة وذلك لأن هدف المؤسسة في النهاية لا يتوقف عند القيام بأعمال، ونشاطات مختلفة تؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن، واكتساب زبائن جدد والاحتفاظ

<sup>1</sup> كاظم أحمد جواد، أثر مرونة سلسلة التجهيز في الأداء الإستراتيجي على وفق بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد سبعة وتسعون، السنة السادسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2013، ص 122.

<sup>2</sup> أحمد هاني محمد النعيمي، آمال سرحان سليمان، مرجع سابق، ص 122.

هم، وإنما تحقيق الربحية من هذه الأعمال والأنشطة، وذلك من خلال مفهوم تبادل المنافع، بحيث تقدم المؤسسة منتجات وخدمات تشبع رغبات الزبون، والذين بدورهم يقومون بدفع أثمان هذه المنتجات والخدمات.<sup>1</sup>

– **منظور العمليات الداخلية:** في هذا البعد يحدد المديرون التنفيذيون العمليات الداخلية الحاسمة التي ينبغي على المؤسسة أن تتفوق فيها، وتمثل العمليات الداخلية مجموعة النشاطات التي تعطي المؤسسة ميزة تنافسية في السوق، والعمليات الداخلية التي تحددها الإدارة تنطلق من بعد المستهلك بشكل أساسي، وذلك لأن إيصال القيمة إلى المستهلك وبالتالي الحصول على رضاه، وولائه والاحتفاظ به، يحتاج إلى تقديم المؤسسة للمنتجات والخدمات المقدمة حسب المواصفات التي تحقق الإشباع للمستهلك، وبالتالي يتحقق لديه قيمة نتيجة العامل مع المؤسسة، لذلك فإن البراعة في أداء العمليات الداخلية ستتحول إلى المستهلك.<sup>2</sup>

– **بعد النمو والتعلم:** يركز هذا المنظور على تطوير قدرات العاملين داخل المؤسسة كونهم البنية التحتية لها والتي تعمل على بناء المؤسسة وتطويرها لأجل طويل وكذلك طبيعة الأنظمة والإجراءات التنظيمية ونوعيتها والتي توصل في النهاية إلى الأهداف الخاصة برضا الزبائن، وكذلك كيفية استخدام التقنيات الحديثة لمواجهة عصر التكنولوجيا المعلومات والوصول إلى تحقيق رغبات الزبائن وحاجاتهم وغايات المالكين، ويمكن قياس مدى تحقق أهداف العاملين داخل المؤسسة من خلال مركب يتضمن ثلاثة محاور تمثل محركات ذات تأثير واضح على مخرجات الأداء لهؤلاء العاملين داخل المؤسسة، تتمثل هذه المقاييس فيما يلي:

✓ **رضا العاملين:** من أهم الشروط الواجب توفرها لزيادة الإنتاجية وتحسين الإنتاج وتقديم خدمات ذات جودة عالية للزبون هو رضا العاملين أي ما يطلق عليه الرضا الوظيفي:

✓ **الاحتفاظ بالعاملين:** يتجه الاهتمام عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لأداء المؤسسة نحو تحديد درجة الاحتفاظ بالعامل وانتمائه لها بسبب قناعة العامل بأن جانباً كبيراً من أهدافه وتطلعاته المستقبلية يمكن تحقيقها من خلال جوده بالمؤسسة وليس لعدم وجود فرصة بديلة للتوظيف متاحة أمامه في مؤسسات أخرى:

✓ **إنتاجية العاملين:** وتمثل المخرجات الإجمالية الناتجة عن توظيف واستخدام مهارات وقدرات العاملين في عملية التشغيل، والهدف في هذا المجال للقياس، هو ربط هذه المخرجات للعاملين مع عدد العاملين المستخدم في تحقيق هذه المخرجات.<sup>3</sup>

– **المنظور البيئي والمجتمعي:** إن المؤسسة تشكل جزءاً مهماً من المجتمع الذي تنتهي إليه مما يتوجب عليها اختيار مؤشرات ومقاييس والقيام بإجراءات قياس أدائها البيئي والاجتماعي، ومن ثم تقديم المعلومات بطريقة منتظمة يمكن استعمالها في تقييم ذلك الأداء وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وبما أن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً من إستراتيجية المؤسسة بالتزاماتها تجاه المجتمع يساعد في تحقيق أهدافها وبالتالي الحصول على رضا المجتمع عنها، ومن الجدير بالذكر بأنه لا توجد صيغة ثابتة أو قاعدة معينة تقرر كيفية تحمل إدارات المؤسسة مسؤولية الأداء الاجتماعي، وينظر إلى الأداء الاجتماعي من خلال مفهومين وهما المفهوم الضيق والمفهوم الأوسع، فالمفهوم الضيق يقتصر عن مسؤولية المؤسسة تجاه المالكين وارتباطه بهدف الربح والعوائد المالية، أما المفهوم الواسع للأداء الاجتماعي فإنه يتعدى ذلك إلى مصالح الجهات ذات العلاقة وهم المالكين والمجهزين والزبائن والعاملين والمجتمع بشكل عام، وأن المفهوم الضيق للأداء الاجتماعي لم يعد مناسباً لتحقيق أهداف

<sup>1</sup> وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعيدة، مستوى إدراك مديري الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الأول، المجلد الخامس، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008، ص ص 07-06.

<sup>2</sup> وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعيدة، نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 02، المجلد 37، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010، ص ص 339-340.

<sup>3</sup> سحر طلال إبراهيم، تقييم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخامس والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص ص 360-361.

المؤسسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة لذلك فأصبح التوجه نحو المفهوم الأوسع للأداء الاجتماعي الذي يشمل مجموعة من الأنشطة والتي يمكن أن يستخلص منها أهداف ومقاييس منظور البيئة المجتمعية، وأن الأنشطة المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي كالاتي:

✓ الأنشطة الخاصة بالعاملين: وهي الأنشطة التي تتعلق بتحسين وضعية العاملين مثل الوقاية الصحية والحق في الضمان الاجتماعي والمشاركة في الإدارة؛

✓ الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع: وهي الأنشطة الخاصة بالمنافع التي يحصل عليها المجتمع مثل التبرعات، توفير مناصب العمل، المساهمة في دعم صندوق البطالة، وغيرها من الأنشطة التي تعود بالنفع على أفراد المجتمع؛

✓ الأنشطة الخاصة بحماية البيئة: وهي الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لحماية المنطقة من التلوث البيئي ومن الواجب على المؤسسة الإفصاح عن هذه الأنشطة بسبب اهتمام الحكومة بهذا الجانب؛

✓ الأنشطة الخاصة بحماية الزبائن: وهي الأنشطة التي تحقق رضا الزبون والمحافظة على ولائه مثل الترويج والإعلانات الصادقة التي لا تهدف إلى خداع الزبائن وتوفير المعلومات المتعلقة باستعمال المنتجات وتاريخ انتهاء صلاحية السلع والخدمات.<sup>1</sup>

### 03. العلاقة السببية بين محاور بطاقة الأداء المتوازن:

إن بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على العلاقة السببية بين المنظورات المختلفة، فمخرجات منظور سيكون مدخل للمنظور التالي، والتطورات التي تحصل في أحد المنظورات يؤدي إلى التطور في المنظورات الأخرى، إن نظام القياس في بطاقة الأداء المتوازن يتم من خلال العلاقة بين الفرضيات والأهداف (المقياس) يكون واضح لمختلف المنظورات ومؤكد ومدار، إن سلسلة السبب والنتيجة ينبغي أن يتخللها جميع المنظورات الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن، فمثلا حالة تدريب العاملين وزيادة مهاراتهم سيؤدي إلى تحسين العمليات الداخلية من خلال معرفتها بالمنتجات وجودة العملية وجودة المنتجات والخدمات المقدمة التي تبنيها المؤسسة، وهذا يؤدي إلى تحسين خدمات ما بعد البيع ويؤدي إلى تحسين رضا الزبائن وضمان ولائه وهذا بدوره ينعكس على التحسين المالي من خلال تحقيق الأرباح<sup>2</sup>، كما أن التقييم المتوازن للأداء يقوم على مجموعة مختلفة من مقاييس النواتج ومحركات أداء لتلك النواتج، فهو يمثل عملية متكاملة تبدأ بوضع الإستراتيجية وتنتهي بالنتائج المالية التي يتم التوصل إليها، وتتسم هذه العملية بالترابط والتتابع، الأمر الذي يعكس سلسلة من علاقات السبب والنتيجة التي تتخللها أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، لذلك مثلا المؤسسة الاقتصادية التي تطبق بطاقة الأداء المتوازن وتعتمد في قياس نجاحها على التكلفة المنخفضة، جودة المنتجات والخدمات المقدمة وذلك من خلال توصيل المنتج أو الخدمة للزبون في الوقت المناسب فالعائد على رأس المال يعد أحد المقاييس الهامة في المحور المالي، ومسبب هذا القياس هو زيادة المبيعات للزبائن الحاليين كانعكاس لدرجة ولاء الزبائن وإرضائهم والاحتفاظ بهم، وهذه المقاييس تدخل في محور الزبائن وهو المحور الثاني في بطاقة الأداء المتوازن ويكون لها تأثير بالغ الأهمية على العائد على رأس المال، وهناك عوامل كثيرة تؤدي إلى إرضاء الزبون وضمان ولائه ويتم ذلك من خلال توصيل المنتج للزبون في الوقت المناسب وزيادة جودة المنتج وتحسين جودة العمليات الداخلية، وهذه المقاييس موجودة في المحور الثالث لبطاقة الأداء المتوازن، ولكي يتحقق جودة العمليات الداخلية لابد من الاهتمام بتدريب العاملين وزيادة مهاراتهم وهذا ما هو موجود في المحور الرابع لبطاقة الأداء المتوازن.<sup>3</sup>

### ثالثا/ مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وصعوبة تطبيقها:

سوف نتطرق إلى أهم المتطلبات التي تساهم في نجاح تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن ويتمكن محاسب التسيير في تقييم الأداء الشامل في المؤسسة باستخدام الأبعاد المتعارف عليها لبطاقة الأداء المتوازن، كما نتطرق إلى الصعوبات التي قد يواجهها محاسب التسيير في تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

<sup>1</sup> منال جبار سرور، على عبد الحسين هاني الزامل، بطاقة الأداء المتوازنة المدخل المعاصر لتقويم الأداء الإستراتيجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ثلاثة وتسعون، السنة الخامسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2012، ص 171.

<sup>2</sup> أحمد هاني محمد النعيمي، أمال سرحان سليمان، مرجع سابق، ص 120.

<sup>3</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، مرجع سابق، ص 163.

01. مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

لكي يتحقق النجاح في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن أثناء التطبيق يشترط توفر العوامل التالية:

- دعم الإدارة العليا: فعندما يدرك العاملون أن الإدارة العليا تدعم جهود تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بقوة فإن ذلك يساعد في التزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام والسرعة في عملية التطبيق بالإضافة إلى أنه يخفف من معارضتهم لتطبيقه؛
- الحوافز المادية والمعنوية: حيث ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم بطاقة الأداء المتوازن أو تطبيقها؛
- فعالية الاتصال: ويتطلب ذلك من الإدارة إجراء عملية الاتصال بشكل سليم، فتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يتطلب عقد اجتماعات، وإجراء اتصالات، وإجراء مناقشات بين العاملين، وذلك لإقرار خطة العمل والمحاور الأساسية للمقاييس الواجبة التطبيق؛
- تكوين فريق العمل: فتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يشمل المؤسسة ككل، فمن الضروري تشكيل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك كمتطلب أساسي لإنجاح عملية التطبيق؛
- القيام بمجموعة من التغييرات داخل المؤسسة ذات العلاقة بالثقافة أو المؤسسة أو الأفراد: ذلك لأن البيئة التي تعمل بها المؤسسة بالإضافة لأذواق الزبائن ليست ثابتة بل في عملية تغير دائم؛
- تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق إلى جانب مراعاة الدقة والموضوعية أثناء تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف: حيث يفضل إعدادها وفقاً لإرشادات خبراء في تطوير المقاييس والمبادرات والإستراتيجيات للتأكد من أنها تعكس إستراتيجيات وأهداف ومؤشرات المؤسسة الخاصة، مع توفير طريقة لإمكانية تجميع وتخليص البيانات التي تستخدم في بطاقة الأداء المتوازن؛
- دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية: فالإجراءات التصحيحية يفترض أن تضع المؤسسة في وضع أفضل للاستفادة من نقاط القوة واستغلال الفرص المتاحة، وتلافي التهديدات الخارجية، وتقليل نقاط الضعف الداخلي وبالتالي الخروج بأفضل تطبيق للإستراتيجية المحددة<sup>1</sup>؛
- التحديد الواضح لإستراتيجية المؤسسة: ينبغي أن يرتبط تحديد الإستراتيجية للمؤسسة، بتحقيق مزايا تنافسية وأن يكون ذلك في حدود الموارد المتاحة سواء موارد مالية أو طاقات إدارية، ويلعب مقياس الأداء المتوازن دوراً هاماً في ترجمة وتحليل الإستراتيجية إلى متغيرات قابلة للقياس، لذلك فإن عدم التحديد الواضح للإستراتيجية قد يؤدي إلى الفشل في تطبيقها؛
- ضرورة وجود نظام محاسبي جيد ومحوسب: يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وجود نظام محاسبي فعال وقادر على تحقيق رؤية المؤسسة بفعالية؛
- أن يتوفر بالمؤسسة نظام إداري جيد: يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وجود نظام إداري فعال قادر على قبول فكرة التغيير في حد ذاتها ويشمل ذلك التطوير في الإستراتيجيات والمؤشرات والنماذج التي تعتمد عليها المؤسسة؛
- التحديث المستمر لمقياس بطاقة الأداء المتوازن: وذلك في ضوء تغير الظروف الاقتصادية والسياسية والتكنولوجيا وذلك حتى يتسنى الحصول على الفوائد المتوقعة من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> هاني محمد ذياب المجالي، أثر نظام بطاقة الأداء المتوازن على كفاءة أداء القرارات الإستراتيجية دراسة ميدانية في قطاع الاتصالات الأردني، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2014، ص ص 68-69.

<sup>2</sup> علاء محمد ملو العين، استخدام القياس المتوازن للأداء لتقييم خدمات القطاع المصرفي السعودي في ظل حوكمة الأداء الإستراتيجي بالتطبيق على البنوك التجارية السعودية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 01، المجلد 41، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015، ص 310.

02. صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تواجه مراحل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة صعوبات ومشاكل من قبل المحاسب الإداري تتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:

- عدم وجود رؤية محددة وواضحة المعالم ومتفق عليها لدى الأقسام كلها داخل المؤسسة؛
- عدم المعرفة والإلمام بطبيعة بطاقة الأداء المتوازن ومزايا تطبيقها، سواء كان ذلك من قبل الإدارة العليا للمؤسسة أو الموظفين في المستويات الإدارية كافة؛
- تصنف عملية صياغة المقاييس والمعايير التي تشمل عليها بطاقة الأداء المتوازن بالشاقة والصعبة والمعقدة وقد تكون متداخلة خاصة لدى المؤسسات الكبيرة الحجم؛
- عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، ويتسبب ذلك في عدم قدرة الإدارة على قياس هذا الأداء، ومن ثم عدم قدرتها على التحكم به أو توجيهه؛
- صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا ينبغي على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجبات للأداء، وفقا للأهداف الأساسية؛
- صعوبة إجراء التحليلات والمقارنات العمودية والأفقية بسبب افتقار نموذج بطاقة الأداء المتوازن لنماذج وأساليب رياضية تتطلبها مثل هذه التحليلات والمقارنات؛
- يمكن أن تكون تكاليف نموذج بطاقة الأداء المتوازن أكبر من المنافع المنتظرة منها، وبالتالي تشعر الإدارة بعدم جدوى تطبيقه، وخاصة لدى المؤسسات الصغيرة الحجم؛
- غياب الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل بنموذج بطاقة الأداء المتوازن، ويؤدي هذا إلى مقاومة تطبيقه، ومن ثم تبلور اتجاهات سلبية لدى الموظفين تجاه استخدامه؛<sup>1</sup>
- تستخدم بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المفاهيم التي تستخدم في إدارة العمليات التي تنبغي أحكاما عادلة مطلعة في تطبيقها، كما أنها تشجع العمل والوعي بأهمية إدارة رأس المال المعرفي وتنفي هيمنة النتائج المالية فقط، وهو ما يستدعي تطبيقها في العديد من المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح والمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح؛<sup>2</sup>
- عدم القدرة على إحقاق التحسينات عبر كل المقاييس في كل وقت؛
- لا يعتمد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على المقاييس الموضوعية فقط وإنما أيضا المقاييس غير الموضوعية مما يتطلب الحذر وتحري الدقة؛
- تهتم بالمقاييس غير المالية عند تقييم المديرين والموظفين، وقد يقلل ذلك من الأهمية التي يعطيها المديرين للمقاييس المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جميل حسن النجار، مرجع سابق، ص 354.

<sup>2</sup> رايس وفاء، مرجع سابق، ص 352.

<sup>3</sup> أحمد فواز ملكاوي، قياس فعالية بطاقة الأداء المتوازن لإدارة الأداء الاستراتيجي في المؤسسات العامة الأردنية دراسة ميدانية على مؤسسة الضمان الاجتماعي أربد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 84، المجلد 21، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2015، ص 73.

المحور السادس: دراسة  
العلاقة بين التكلفة، الحجم  
والربح في حالة تعدد المنتجات  
وعدم التأكد

يعد تحليل التعادل من الأساليب التخطيطية والرقابية وتقييم التشغيل، لما لها من فوائد في حساب رقم الأعمال اللازم لتغطية التكاليف، وتاريخ بداية تحقيق الأرباح، وتوقع النتيجة... الخ، تساعد المحاسب الإداري في التخطيط للإنتاج بما يمكن من الوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة في الفترة القصيرة ذلك أن مجموعة الموارد المتاحة تكون ثابتة إلى حد ما في الفترة القصيرة، كما يعد تحليل التعادل أحد التحليلات الهامة للإدارة التي تمكنها من الحصول على المعلومات المتعلقة بسلوك التكاليف والأرباح وكيفية تغيرهما مع تغير حجم النشاط، إذ يعتبر تحليل التعادل جزء من تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح، وفي هذا المطلب نوضح مفهوم العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح وكذا مفهوم تحليل التعادل وافترضااته واستخداماته وتقييم هذا الأسلوب، كما نتطرق إلى تحليل الحساسية في التعادل.

### أولاً/ مدخل للعلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى الأسس التي يقوم عليها العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح، ثم نتطرق إلى مفهوم العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح.

#### 01.01. أساسيات تحليل التعادل:

إن تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح يقوم على أساس إمكانية الفصل بين التكاليف المتغيرة وبين التكاليف الثابتة، ويرجع السبب في ذلك إلى ضرورة إعداد جدول حسابات النتائج وفقاً لمدخل التكلفة المتغيرة وذلك حتى يمكن معرفة تأثير التغيرات في أسعار البيع أو التكلفة أو الحجم أو الأرباح، وكما هو معلوم أنه يوجد مدخلين تكاليف لإعداد جدول حساب النتيجة أحدهما يستخدم لأغراض إعداد التقارير المالية الخارجية ويستخدمه المحاسب المالي وهو مدخل التكلفة الكلية المستوعبة، والآخر يستخدم لأغراض الاستخدام الداخلي بواسطة المحاسب الإداري لتسهيل عملية التحليل واتخاذ القرارات في الأجل القصير وهو مدخل التكلفة المتغيرة. ويقوم مدخل التكلفة الكلية على أساس أن تكاليف توفير الطاقة الإنتاجية المتاحة للإنتاج خلال فترة معينة وهي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة يجب أن يتحملها الإنتاج التام خلال نفس الفترة بغض النظر عن نسبة الاستغلال للطاقة، وعلى ذلك تتكون تكلفة الإنتاج وفقاً لمدخل التكلفة الكلية من التكاليف الإنتاجية المتغيرة التي تتمثل في [ (المواد المباشرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة) + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة ]، أما مدخل التكلفة المتغيرة فيقوم على أساس أن التكاليف الإنتاجية الثابتة ترتبط بالفترة وليس بحجم الإنتاج في المدى القصير، فهي موجودة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية المتاحة بغض النظر عن حجم الإنتاج أو نسبة استغلال هذه الطاقة، ولذلك ينبغي تحميلها للفترة وليس لحجم الإنتاج، وعلى ذلك يقتصر تحميل الإنتاج بالتكاليف الإنتاجية المتغيرة فقط (المواد المباشرة + الأجور المباشرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة) أما التكاليف الإنتاجية الثابتة فتخصم بالكامل من هامش الربح في حساب الأرباح والخسائر<sup>1</sup>.

#### 01.01. مفهوم العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:

تعتبر العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من الأدوات التي توفر المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة، يستخدمه المحاسب الإداري في القيام بواجباته الأساسية، حيث العلاقة بين التكلفة والحجم والربح تأخذ في الاعتبار تلاصق أو تلازم العلاقات بين الأسعار والتكاليف (الثابتة والمتغيرة) وحجم الإنتاج أو المبيعات والأرباح، وهناك عدة تعاريف للعلاقة بين التكلفة والحجم والربح نعرضها فيما يلي:

تعرف العلاقة بين التكلفة والحجم والربح على أنها "يعتبر أداة إدارية نافعة لتخطيط الأرباح في المؤسسة في الأجل القصير، وذلك من منطلق أن المؤسسة مجموعة من الموارد الاقتصادية الثابتة التي ترتبط بمستوى نشاط محدد في الفترة القصيرة، وتنحصر مشكلة الإدارة في تحقيق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد فيما يختص بمستويات الإنتاج وتشكيلات المدخلات المتاحة، وعلى ضوء ذلك

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مرجع سابق، ص ص 88-89.



يحاول تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح دراسة العلاقات الأساسية قصيرة الأجل بين التكلفة والإيراد والأرباح لحجم النشاط بهدف التنبؤ بآثار القرارات الإدارية المختلفة على صافي أرباح المؤسسة".<sup>1</sup>

كما تعرف العلاقة بين التكلفة والحجم والربح على أنها "دراسة اتجاه التكاليف والنواتج بالنسبة للتغيرات في حجم الإنتاج بغرض تبيان الآثار المحتملة للتغيرات المحتتم وقوعها في بنود هذه التكاليف والنواتج على الأرباح، سواء كان هذا التحليل يهدف إلى التخطيط للربحية والإنتاج لقسم معين أو لمؤسسة تنتج مزيج من المنتجات والخدمات، فهو يركز على تحليل اتجاهات التكاليف والنواتج من خلال كميات مختلفة من المنتجات أو الخدمات، ومن المنطق المعقول بأن التغيرات في سلوك دالة التكلفة والربح ترجع أساساً إلى عامل الكميات".<sup>2</sup>

كما يعرف على أنه "أسلوب لقياس أداء الأقسام داخل المؤسسة، ففي نهاية كل سنة مالية يتم تحليل حجم المبيعات والتكاليف الفعلية المرتبطة به لحساب صافي الدخل المحقق، فأداء القسم يقاس بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المتوقعة ومن ثم يتم إعداد تقرير أداء يمكن لإدارة المؤسسة أن تستند إليه في عملية الرقابة".<sup>3</sup>

من التعاريف السابقة نرى أن العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من الأدوات الفعالة في مجال القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة، وتستمد هذه الأداة فاعليتها من ارتكازها في التحليل على العلاقة بين ثلاثة متغيرات على درجة كبيرة من الأهمية هي الكميات أي الوحدات المباعة أو المنتجة والتكاليف (الثابتة و المتغيرة) أو الموارد التي استهلكتها تلك الوحدات وأسعار البيع خارج الرسم على القيمة المضافة (PU<sub>HT</sub>).

كما تعد العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بأنها أداة لتحليل تأثير القرارات التشغيلية والتسويقية على الربح، استناداً إلى العلاقات القائمة بين حجم المخرجات من جهة وكل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وأسعار البيع خارج الرسم على القيمة المضافة (PU<sub>HT</sub>) من جهة ثانية.

## ثانياً/ تحليل التعادل واستخداماته:

يعد تحليل التعادل جزء من أسلوب العلاقة بين التكلفة والحجم والربح حيث لتحديد نقطة التعادل ينبغي أن تتوفر لدينا المتغيرات المتعلقة بتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح، وسوف نتطرق إلى مفهوم نقطة التعادل ومجالات استخدامات تحليل التعادل وافتراضات تحليل التعادل وكيفية حساب نقطة التعادل بالكمية وبمبالغ نقدية والزمن اللازم لتحقيق التعادل كما نتطرق إلى هامش الأمان وفوائده في المؤسسة.

### 01.02. مفهوم نقطة التعادل:

إن نقطة التعادل هي "النقطة التي يتساوى فيها مجموع الإيرادات الصافية من المبيعات مع مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة، وأنها الحد الفاصل بين تحقيق المؤسسة للأرباح أو تعرضها للخسائر، فإذا كانت مجموع مبيعات مؤسسة ما في مستوى أقل من مستوى نقطة التعادل فمعنى ذلك أن نشاط هذه المؤسسة واقع في منطقة الخسارة".<sup>4</sup>

كما يقصد بنقطة التعادل "تساوي مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم مبيعاتها (نشاطها)، وهنا يتحقق التعادل أي أنه لا يوجد لا ربح ولا خسارة، وتسمى نقطة التعادل كذلك بعتبة المردودية أو نقطة التوازن أو نقطة الصفر".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 38-39.

<sup>2</sup> القريشي مدحت، الاقتصاد الصناعي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 221.

<sup>3</sup> السعيدة فيصل جميل، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم معلومات المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 51.

<sup>4</sup> عزيز الحافظ، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، بغداد، العراق، 1970، ص 442.

<sup>5</sup> 06. Suzanne Drouin, Comptabilité de Gestion, 3<sup>ème</sup> éd, Éditions du Renouveau Pédagogique, Montréal, Canada, 1999, p 5

كما تعرف على أنها " النقطة التي يتساوى عندها الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة عن الفترة القصيرة الأجل، أي النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية وتكون النتيجة عند هذه النقطة تساوي صفر، أي ما يسمى بعتبة المردودية"<sup>1</sup>.

من التعاريف السابقة نرى أن نقطة التعادل هي القيمة أو الكمية أو الزمن الذي تتساوى فيه التكاليف الثابتة مع الهامش على التكاليف المتغيرة ويتساوى فيه رقم الأعمال خارج الرسم مع التكاليف الإجمالية المتمثلة في (التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة)، بحيث المؤسسة عند هذه النقطة تكون في حالة تعادل أي لا تحقق لا أرباح ولا خسائر وبعد هذه النقطة تبدأ المؤسسة في تحقيق أرباح أما إذا كانت نقطة التعادل بالقيمة أقل من رقم الأعمال خارج الرسم أي الهامش على التكاليف المتغيرة لا يغطي التكاليف الثابتة ففي هذه الحالة تحقق المؤسسة خسائر، فإذا استمرت هذه الحالة في العديد من السنوات المالية فإن المؤسسة تغلق أبوابها وذلك لعدم قابليتها تكبد خسائر أكثر.

#### 01.02. افتراضات تحليل التعادل:

يقوم تحليل التعادل على مجموعة من الافتراضات نذكر منها ما يلي:

- تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة؛
  - أن العلاقة بين مجموع النواتج ومجموع التكاليف هي علاقة خطية حسب تصورات الاتجاه المحاسبي؛
  - أن سعر البيع الفردي خارج الرسم والكلفة المتغيرة للوحدة والتكاليف الثابتة معلومة؛
  - أن النواتج هي حصيلة بيع منتج واحد أو خدمة معينة أو مزيج من المنتجات والخدمات أو نسبة نواتج المنتج أو الخدمة فيه تبقى ثابتة ولا تتغير في الأجل القصير<sup>2</sup>؛
  - ثبات جميع المتغيرات خلال فترة التخطيط وذلك مثل الكفاية الإنتاجية، تعدد المنتجات، التكاليف، الأسعار و مستويات المخزون<sup>3</sup>؛
  - لا يوجد مخزون أول المدة أو آخر الفترة، حتى لا يحدث تغير في حجم المخزون، فافتراض أن عدد الوحدات المباعة تساوي عدد الوحدات المنتجة؛
  - ثبات هامش الربح بين قنوات التوزيع حتى لا يؤدي إلى تغير في دالة الإيراد<sup>4</sup>؛
  - أن القيمة الزمنية للنقود للتكاليف والنواتج لا تؤخذ بالحسبان (أي تجاهل القيمة الزمنية للنقود)؛
  - أن العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط هي علاقة خطية أي يفترض أن تكون التكاليف المتغيرة في اتجاه طردي مع حجم النشاط وهو ما يسانده المحاسبون، أما الاقتصاديون لا يتقيدون بهذا الافتراض إذ أن ظروف الإنتاج والبيع تؤدي في اعتقادهم إلى انخفاض التكلفة الحدية عند زيادة حجم الإنتاج بسبب وفورات الإنتاج الكبير ويتناقص معدل الانخفاض في التكلفة الحدية حتى يصبح إلى الحد الأدنى ثم يبدأ في الارتفاع بسبب عوامل الكفاية عند تخطي الطاقة المثلى، إلا أن البحوث العلمية باستخدام أرقام حقيقية لعدة مؤسسات أثبتت أن تقلبات النشاط للمؤسسات عادة ما تكون في حدود ضيقة، أضيق من تلك التي يفترضها الاقتصاديون مما يجعل افتراض الخط المستقيم غير بعيد عن الحقيقة<sup>5</sup>.
- ومما سبق أن هذه الافتراضات تعد هامة لما لها من فائدة وأهمية لمحاسبي التسيير وأن تكون هذه الافتراضات معروفة لدى مستخدمي المعلومات التكاليفية والمحاسبية والناشئة من هذا التحليل حتى يكونوا على علم بهذه المقيدات، وأن المعلومات التكاليفية

<sup>1</sup> L. Langlois et Autres, Contrôle de Gestion, 1<sup>er</sup> éd, Copyright Berti Éditions, Alger, 2008, p 147.

<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 173.

<sup>3</sup> سامي معروف عبد الرحيم، أشرف أحمد محمد أمين، مرجع سابق، ص 132.

<sup>4</sup> شوقي السيد فوده، مرجع سابق، ص 82.

<sup>5</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مرجع سابق، ص 257.

## المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد.....

والمحاسبية المقدمة لهم فيها شيء من التقريب ويقوم متخذو القرارات عادة بتعديل هذه المعلومات طبقا لخبرتهم وتوقعاتهم قبل استخدامها في اتخاذ القرارات.

### 01.01. مجالات استخدام تحليل التعادل:

إن تحليل التعادل شائع استخدامه في مختلف نواحي الحياة، نظرا لكونه مبني على تطور العلاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج والإيراد، فهي أداة تسهل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

- تحليل التعادل أداة للتخطيط: يعتبر تحليل التعادل أداة الإدارة في وضع الخطط ووسيلتها في صنع القرارات الإدارية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

✓ تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط في حالة ثبات السعر؛

✓ تحديد المزيج البيعي في حالة بيع عدة أصناف ذات هوامش ربح مختلفة بحيث تحقق المؤسسة أكبر ربحية، في ضوء تشكيلة المنتجات وتشكيلة المبيعات المثلى؛

✓ اتخاذ قرارات سليمة بالنسبة للسلع والخدمات التي لا يغطي سعرها في السوق تكاليفها الكلية، إما بالاستمرار في إنتاجها أو بالتوقف عن الإنتاج، وكذلك تحديد إمكانية دخول أسواق جديدة سواء كان محليا منها أو خارجيا؛

✓ تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتج جديد أو خدمة جديدة في ضوء ظروف السوق وظروف المؤسسة، مع وضع سياسة سعرية مرنة تتلاءم مع ظروف المؤسسة والسوق؛

✓ إعداد الموازنات التقديرية، بالرغم من كون تحليل التعادل مبنيا على تحليل تاريخي لبيانات الماضي فإنه يعد أساسا لتحديد بيانات المستقبل أو التنبؤ بها، فهو يحدد سلوك التكاليف والإيرادات على مستوى المؤسسة من ناحية، وكذلك سلوك الإيرادات للمستويات الإنتاجية والبيعية المختلفة، كما يعتبر هذا التحليل أساسا لدراسات الجدوى الاقتصادية لكونه يحدد نقطة الانطلاق للإعداد الدراسات والتنبؤات بالمبيعات وحجم الإنتاج والأسواق ومستويات الطاقة الإنتاجية، لتحديد أفضل مستوى للاستثمار في تحقيق أهداف المؤسسة.

مما سبق يمكن القول أن أسلوب تحليل التعادل في حد ذاته يعد موازنة تقديرية ثابتة لمستوى معين من الطاقة الإنتاجية، في حين تمثل العلاقة بين التكاليف والإيرادات في ظل مستويات إنتاجية وبيعية متعددة موازنة تقديرية مرنة لكون موازنات الإنتاج والمخزون السلعي أساسا مستمدة من الموازنة التقديرية للمبيعات، لذا فإن تحليل التعادل لمختلف مستويات الإنتاج ولمختلف المنتجات وعند مستويات استثمارية متباينة موازنة مرنة.

- تحليل التعادل أداة للرقابة وتقييم الأداء: بما أن وظيفتي التخطيط والرقابة مكملتين لبعضهما البعض ومتممتين لوظيفة صنع القرارات الإدارية، لذا وبغية القيام بوظيفة الرقابة لا بد من خطة مسبقة تمثل الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة، وأن عملية تتبع الأداء للتأكد من سلامة الإجراءات المؤدية لتحقيق الهدف المحدد، لذا تعتبر الخطط معايير مستهدفة يمكن استخدامها في القياس والتقييم حالها حال المعايير الإنتاجية والتاريخية الأخرى، فتحليل التعادل يسمح بإجراء مقارنات عمودية أو أفقية لتحديد أثر التغيرات الفعلية على الأسعار والتكاليف لتحديد الانحرافات واستبعادها، فإن عملية الرقابة تتم من خلال تحليل التعادل في ضوء ما يلي:

✓ المؤسسات الصغيرة التي تتعامل في سلعة واحدة وليس لديها نظام التكاليف المعيارية أو الموازنات التقديرية، فأن خريطة التعادل تساعد في الرقابة على التكاليف عن طريق رسم خطط تكاليف الهدف بناء على التحليل المالي لبيانات الماضي، فإذا زاد خط التكاليف الفعلي للسنوات التالية عن تلك تطلب الأمر دراسته إداريا واتخاذ إجراءات مصححة؛

✓ للمقارنة بين المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع، وأثر التغيرات في التكاليف والأسعار على كل منها، وهو دور من الممكن أن تقوم به المؤسسات النوعية بالنسبة لمؤسسات القطاع العام؛

✓ تقييم أداء أجزاء من المؤسسة، وذلك بالنسبة للمؤسسات الضخمة ذات الوحدات الإنتاجية المتعددة والتي قد تختلف عن بعضها البعض في نوع المنتج أو الخدمة وفي ظروف التشغيل والموقع الجغرافي.<sup>1</sup>

#### 04.02. حساب نقطة التعادل:

يمكن حساب نقطة التعادل حسابيا أو بيانيا وقبل التطرق إلى هذه المراحل في حساب نقطة التعادل ينبغي التطرق إلى مختلف المصطلحات المتعلقة بتحليل التعادل وتمثل هذه المصطلحات فيما يلي:

#### 01.04.02. المصطلحات الأساسية في تحليل التعادل:

- الهامش على التكاليف المتغيرة (*marge sur coût variable*): يمثل الهامش على التكاليف المتغيرة (MCV) الفرق بين رقم الأعمال الصافي خارج الرسم والتكاليف المتغيرة خارج الرسوم، ويستخدم الهامش على التكاليف المتغيرة في قياس حجم التعادل أو قيمة التعادل، وفي هذه الحالة تقوم فكرة تحليل التعادل على أن كل وحدة تباع تحقق إيرادا معينة يغطي أولا التكاليف المتغيرة لإنتاج وبيع هذه الوحدات ويساهم المتبقي من سعر البيع خارج الرسم بعد ذلك في تغطية التكاليف الثابتة إلى أن يتم بيع عدد الوحدات تكفي أرباحها الحدية لتغطية كل التكاليف الثابتة وهذه هي نقطة التعادل والتي تبدأ بعدها المساهمة الحدية في التحول إلى أرباح صافية للمؤسسة:<sup>2</sup>

- النتيجة الصافية (*résultat net*): تمثل النتيجة الصافية (Rn) الفرق بين رقم الأعمال خارج الرسم ومجموع التكاليف المتغيرة والثابتة، أي الفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فإذا كان رقم الأعمال الصافي خارج الرسم يغطي مجموع التكاليف فتكون النتيجة الصافية موجبة والعكس صحيح؛ والجدول أدناه يوضح كيفية حساب النتيجة الصافية.

#### الجدول رقم (08): حساب النتيجة الصافية في ظل أسلوب تحليل التعادل

النسبة %	المبالغ	البيان
%100	Xxxx	رقم الأعمال الصافي خارج الرسم ( <i>Le chiffre d'affaires hors taxes</i> )
%xx	(Xxxx)	التكاليف المتغيرة خارج الرسم ( <i>coût variable</i> )
%xx	Xxxx	الهامش على التكاليف المتغيرة ( <i>marge sur coût variable</i> )
/	(Xxxx)	التكاليف الثابتة ( <i>les coûts fixes</i> )
%xx	Xxxx	النتيجة الصافية ( <i>résultat net</i> )

المصدر: مجموعة من المراجع في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

- هامش الأمان (*Marge de sécurité*): يمثل هامش الأمان (MS) الفرق بين رقم الأعمال الصافي خارج الرسم ونقطة التعادل ويقصد به هامش الأمان "مقدار الزيادة في حجم أو قيمة المبيعات عن نقطة التعادل (بالحجم أو القيمة)، والهدف من معرفة هامش الأمان بأنه يظهر المقدار الذي يمكن أن تنخفض به المبيعات قبل حدوث الخسائر".<sup>3</sup>

- مؤشر هامش الأمان (*Taux de marge de sécurité*): وتمثل الفرق بين رقم الأعمال الصافي خارج الرسم (الفعلي أو المستهدف) ونقطة التعادل إلى رقم الأعمال الصافي خارج الرسم (الفعلي أو المستهدف)، فإذا كان هذا المؤشر مرتفع هذا يدل أن المؤسسة تحقق أرباحا مرتفعة في المدى القصير، حيث يتضح للمؤسسة أن تخفض أسعار البيع دون تحمل خسائر.

<sup>1</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص ص 86-87.

<sup>2</sup> حسين توفيق حسن، أحمد حسن توفيق، مرجع سابق، ص 36.

<sup>3</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مرجع سابق، ص 249.

المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد.....

- النقطة الميتة (Point mort): يقصد بالنقطة الميتة (PM) الزمن الذي تحقق فيه المؤسسة التعادل أي المدة اللازمة التي تستغرقها المؤسسة حتى تغطي إجمالي تكاليفها (الثابتة والمتغيرة) بواسطة رقم الأعمال الصافي خارج الرسم المحقق، حيث عند هذا التاريخ تكون نتيجة المؤسسة معدومة.<sup>1</sup>

02.04.02. تحديد نقطة التعادل حسابيا:

يمكن تحديد نقطة التعادل من خلال عرض الجدول أدناه.

الجدول رقم (09): حساب نقطة التعادل

البيان	كيفية الحساب	توضيحات حول النتائج
رقم أعمال التعادل (SR)	$\frac{\text{التكاليف الثابتة (CF)} \times \text{رقم الأعمال (CA)}}{\text{هامش على التكاليف المتغيرة (MCV)}}$	إذا كان رقم أعمال التعادل أقل من رقم الأعمال الصافي خارج الرسم فإن المؤسسة تحقق أرباحاً، أما إذا كان رقم الأعمال الصافي خارج الرسم لا يغطي رقم أعمال التعادل فالمؤسسة تواجه خسائر ولا تحقق هامش الأمان.
كمية التعادل (Q*)	$\frac{\text{رقم أعمال التعادل (SR)}}{\text{سعر بيع الوحدة خارج الرسم (PU_{HT})}}$	إذا كانت الكميات المباعة أكبر من كميات التعادل هذا يعني أن المؤسسة تحقق أرباحاً، أما إذا كانت كميات التعادل أكبر من الكميات المباعة هذا يعني أن المؤسسة لا تحقق هامش الأمان وتحقق خسائر.
النقطة الميتة (PM)	$\text{رقم أعمال التعادل (SR)} \times 12 \div \text{رقم الأعمال الصافي خارج الرسم (CA_{HT})}$	إذا كانت النقطة الميتة أقل من 12 شهر فالمؤسسة تحقق أرباحاً، أما إذا كانت أكبر من سنة فيعني أن المؤسسة تحقق خسائر ورقم الأعمال الصافي خارج الرسم لا يغطي مجموع التكاليف وبالتالي المؤسسة تحقق خسائر.
هامش الأمان (SM)	$\frac{\text{رقم الأعمال (CA)} - \text{رقم أعمال التعادل (SR)}}{\text{أو يمكن حسابه كما يلي:}} \div \frac{\text{النتيجة الصافية للسنة المالية (R_N)}}{\text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة (TMCV)}}$	إذا كان رقم الأعمال الصافي خارج الرسم يغطي رقم أعمال التعادل (SR) هذا يعني المؤسسة تحقق هامش الأمان، أما إذا كان رقم أعمال التعادل يفوق رقم الأعمال الصافي خارج الرسم فإن المؤسسة لا تحقق هامش الأمان موجب، ففي هذه الحالة تتحمل المؤسسة خسائر.
كمية هامش الأمان (Q_{SM})	$\frac{\text{الكميات المباعة (Q_V)} - \text{كمية التعادل (Q^*)}}{\text{أو يمكن حسابها كما يلي:}} \div \frac{\text{رقم الأعمال (CA)} - \text{رقم أعمال التعادل (SR)}}{\text{سعر بيع الوحدة خارج الرسم (PU_{HT})}}$	إذا كانت الكميات المباعة أكبر من كميات التعادل فإن كمية هامش الأمان تكون موجبة.

**المصدر:** مجموعة من المراجع في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

<sup>1</sup> عبد العي مرعي، مرجع سابق، ص ص 331-332.

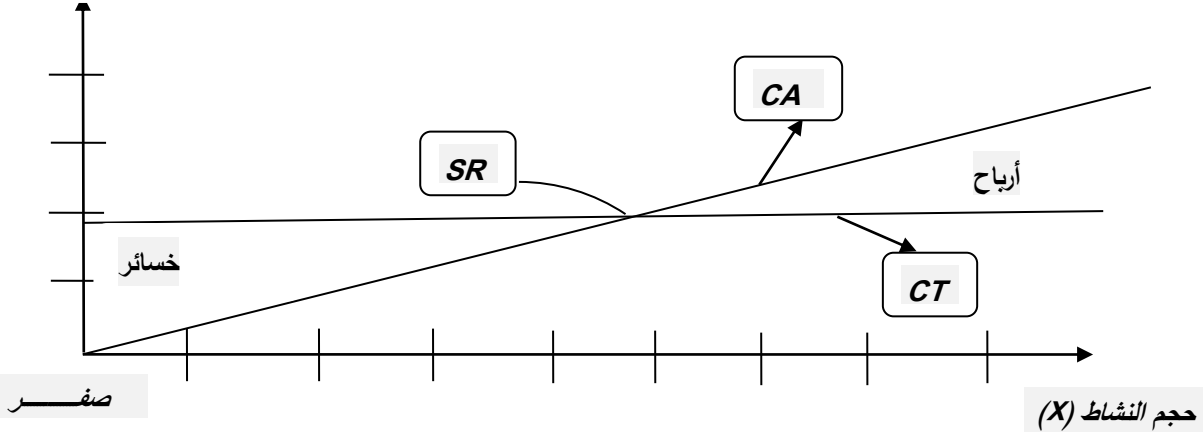
02.04.02. تحديد نقطة التعادل بيانيا:

يمكن توضيح نقطة التعادل انطلاقا من خرائط التعادل حيث يمكن توضيحها بثلاثة طرق وتتمثل في طريقة تعادل التكاليف الكلية (المتغيرة والثابتة) مع رقم الأعمال، وطريقة تعادل التكاليف الثابتة مع الهامش على التكاليف المتغيرة وطريقة النتيجة الصافية للسنة المالية وفيما يلي توضيح لنقطة التعادل بيانيا وفقا للطرق المذكورة.

✓ الطريقة الأولى: طريقة تساوي التكاليف الكلية مع رقم الأعمال الصافي خارج الرسم:

الشكل رقم (05): التمثيل البياني لنقطة التعادل (علاقة رقم الأعمال بمجموعة التكاليف)

(Y) النواتج أو التكاليف

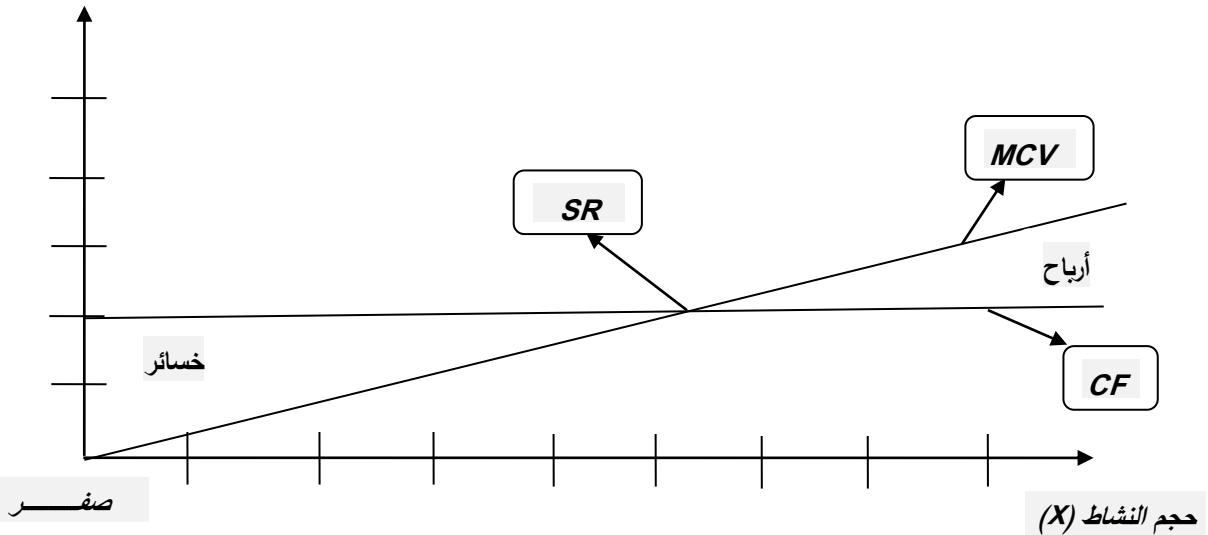


المصدر: أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سابق، ص 253. بتصريف.

✓ الطريقة الثانية: تساوي التكاليف الثابتة مع الهامش على التكاليف المتغيرة.

الشكل رقم (06): التمثيل البياني لنقطة التعادل (علاقة الهامش على التكاليف المتغيرة = التكاليف الثابتة)

(Y) النواتج أو التكاليف

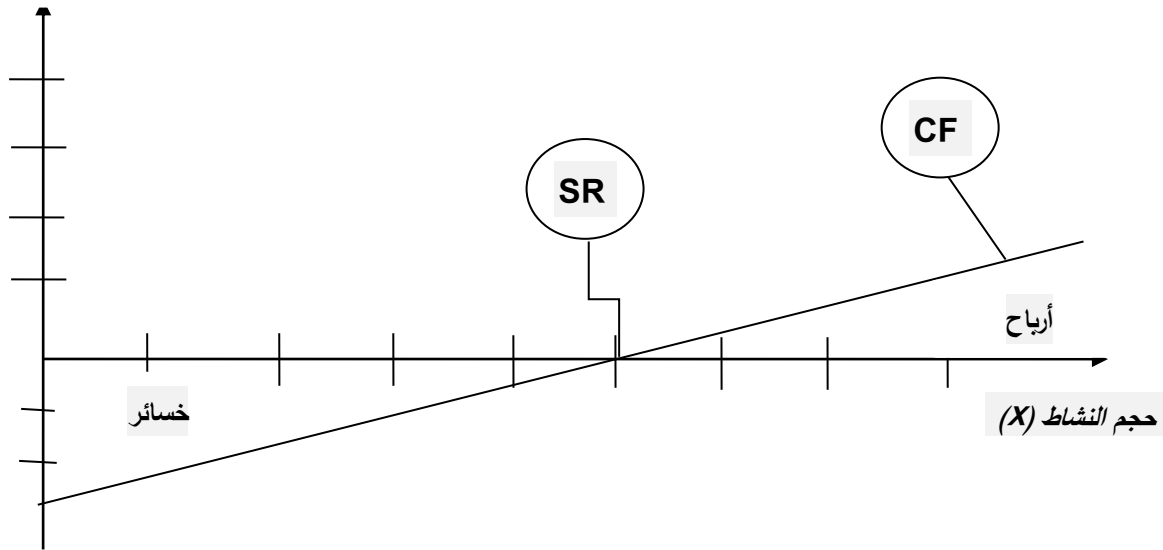


المصدر: ناصر داددي عدون، التحليل المالي دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 110.

✓ الطريقة الثالثة: التمثيل البياني لنقطة التعادل باستخدام طريقة النتيجة الصافية للسنة المالية.

الشكل رقم (07): التمثيل البياني لنقطة التعادل (علاقة النتيجة الصافية للسنة المالية)

الناتج أو التكاليف (Y)



المصدر: عصافت سيد أحمد عاشور، توفيق محمد الشحات طمان، مراجعة محمد لطفي حسونة، المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة عين الشمس، كلية التجارة التعليم المفتوح، مدينة العباسية، القاهرة، مصر، دون سنة النشر، ص 135.

### ثالثاً/ تحليل الحساسية :

يتناول تحليل الحساسية دراسة القرارات التي تستهدف إحداث التغيرات في أسعار البيع أو التكاليف والآثار التي تحدثها تلك القرارات على نقطة التعادل وهدف الربح، ويشار عادة إلى تحليل الحساسية بتحليل (ما الذي يمكن أن يحدث)، كما أدى شيوع استخدام أجهزة الكمبيوتر والبرامج المرنة المعروفة باسم صفحات الانتشار الإلكتروني (Spread Sheets) مثل برنامج Excel، Quattro Pro، Lotus 1. 2. 3... الخ، إلى تسهيل تحليل الحساسية إلى درجة كبيرة ومن ناحية أخرى، يتم استخدام نموذج نقطة تماثل الربح Profit Indifference Point بشكل شائع في مجال تحليل الحساسية، ويقصد بنقطة تماثل الربح حجم النشاط الذي يتماثل عند الربح قبل إجراء تغييرات في المتغيرات التي يتأسس عليها تحليل التعادل مع الربح بعد إجراء هذه التغيرات<sup>1</sup>، وفيما يلي نتطرق إلى التغيرات التي يمكن أن تحدث في قيم تحليل التعادل.

- أثر التغير في سعر البيع والتكاليف الثابتة والمتغيرة على نقطة التعادل: تتأثر نقطة التعادل بالعناصر الثلاثة المستخدمة في احتسابها وهي سعر البيع الفردي والتكاليف الثابتة الإجمالية والتكلفة المتغيرة للوحدة وتحتاج الإدارة في العديد من القرارات إلى التعرف على أثر التغير الذي يطرأ على نقطة التعادل وعلى أرباح المؤسسة عند حدوث أي تغير في أحد هذه العناصر، وتجدر الإشارة إلى أن العلاقة بين نقطة التعادل وكل من التكاليف الثابتة والمتغيرة طردية، وفي حين تكون العلاقة بين سعر البيع ونقطة التعادل عكسية:

- أثر التغير في التكاليف المتغيرة على نقطة التعادل: كما بينا أعلاه فإن نقطة التعادل تتأثر بالتغير الحاصل في التكلفة المتغيرة للوحدة، حيث ترتفع نقطة التعادل في حالة زيادة التكلفة المتغيرة للوحدة مع بقاء العناصر الأخرى كما هي دون تغيير، بينما تنخفض نقطة التعادل عند انخفاض التكلفة المتغيرة للوحدة، وهذا يشير إلى ارتفاع التكلفة المتغيرة للوحدة مع ثبات سعر البيع للوحدة يترتب عليه انخفاض الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة وبالتالي ارتفاع عدد الوحدات اللازم بيعها لتغطية التكاليف الثابتة، إلا أن معظم

<sup>1</sup> عصافت سيد أحمد عاشور، محمد لطفي حسونة، مرجع سابق، ص 174-175.

## المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد.....

المؤسسات تميل إلى زيادة سعر البيع الوحده، إذا كان ذلك ممكنا وذلك في الارتفاع في التكلفة المتغيرة للوحده لتعويض النقص الحاصل في الهامش على التكلفة المتغيرة للوحده:<sup>1</sup>

- أثر التغيير في سعر البيع على نقطة التعادل: يؤدي التغيير في سعر البيع وبفرض العوامل الأخرى إلى تغيير حجم التعادل حيث أن ارتفاع سعر البيع يؤدي إلى ارتفاع الهامش على التكاليف المتغيرة للوحده، وبالتالي انخفاض نقطة التعادل، والعكس صحيح بالنسبة لانخفاض سعر البيع؛

- أثر التغيير في التكاليف الثابتة على نقطة التعادل: إن التغيير في التكاليف الثابتة لا يؤثر على الهامش على التكاليف المتغيرة، إلا أن هذا التغيير يؤثر على مستوى نقطة التعادل، حيث تزيد نقطة التعادل بزيادة التكاليف الثابتة والعكس صحيح:<sup>2</sup>

- أثر التغيير في المزج البيعي (نسبة المزج) على نقطة التعادل: يقوم تحليل التعادل على افتراض ثبات نسبة المزج البيعي في حالة تعدد المنتجات المباعة، ولكن قد يحدث تغيير في حجم مبيعات أحد المنتجات وبالتالي حدوث تغيير في نسبة التشكيل (أو المزج) البيعي، حيث قد نجد عند مقارنة النتائج الفعلية بالمحدد مقدما أن إجمالي المبيعات الفعلية وأسعار البيع والتكاليف تتفق مع ما هو مخطط له، ولكن رغم ذلك يكون هناك انخفاض في الأرباح الفعلية عن المقدرة، ويرجع ذلك لاختلاف نسب مكونات مفردات التشكيل البيعي الفعلية عن المخططة، حيث قد يتم بيع كميات كبيرة من المنتجات ذات الربحية المنخفضة على حساب الانخفاض في حجم مبيعات المنتجات ذات الربحية المرتفعة.<sup>3</sup>

### أمثلة تطبيقية محلولة:

#### المثال الأول:

لديك حصيلة المعلومات التالية التي قدمتها "مصلحة محاسبة التسيير" لشركة مساهمة "GAM SPA" ذات طابع صناعي في نهاية السنة المالية 2017:

البيان	الخشب النوع «A»	الخشب النوع «B»	الخشب النوع «C»
الكميات المنتجة والمباعة	20000 وحدة	15000 وحدة	18000 وحدة
سعر البيع للمتر المربع الواحد متضمن TVA المحصل	190,4	297,5	333,2
يد عاملة مباشرة (أجور مباشرة)	1500 ساعة	3000 ساعة	5000 ساعة
تكلفة المواد والمستلزمات الأخرى المستعملة	50% من CV	60% من CV	50% من CV
التكاليف الثابتة الخاصة (لكل نوع من المنتجات)	500000	450000	640000
تكاليف متغيرة أخرى	195000	190000	250000

#### معلومات ملحقة:

- /ح 63 أعباء المستخدمين: 2500000 دج خارج الاشتراك في الضمان الاجتماعي المقدرة ب 35% (أعباء صاحب العمل + اشتراكات العامل).
- الأجر الساعي بلغ 200 دج لكل أنواع المنتجات.
- /ح 68 الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: 690000 دج، /ح 613 أعباء الإيجار "TTC" 476000 دج، /ح 616 أقساط التأمينات "TTC": 714000 دج.

<sup>1</sup> أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سابق، ص 275.

<sup>2</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 102.

<sup>3</sup> حسين توفيق حسن، أحمد حسن توفيق، مرجع سابق، ص 44.



**المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد.....**

- معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA) المطبق: 19%، مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة على الخدمات والمشتريات قابل للاسترجاع.

- معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المطبق: 19% .

- يتضمن ح/ 63 مصاريف المستخدمين: مصاريف اليد العاملة المباشرة ورواتب المستخدمين.

**المطلوب:** بصفتك مسؤول مصلحة "محاسبة التسيير" للشركة يطلب منك ما يلي:

01- تحديد نتيجة السنة المالية بعد الضريبة ؟

02- ماذا يحدث إذا قررت الشركة التخلي على نوع واحد من الخشب المنتج واحتفظت بنوعين من الخشب؟

03- ماذا يحدث إذا قررت الشركة التخلي على نوعين من الخشب المنتج واحتفظت بنوع واحد من الخشب ؟

**حل المثال الأول:**

**01. حساب النتيجة الصافية للسنة المالية بعد الضريبة:**

**أ. تحديد مقدار التكاليف الثابتة المشتركة :**

التكاليف الثابتة المشتركة= رواتب المستخدمين متضمنة الاشتراكات في الضمان الاجتماعي+ أعباء الإيجار خارج الرسم+ أقساط التأمينات خارج الرسم+ الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

$$\text{رواتب المستخدمين متضمنة الاشتراكات في الضمان الاجتماعي} = 1,35 \times (1900000 - 2500000) = 810000 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه التكاليف الثابتة المشتركة} = 690000 + 600000 + 400000 + 810000 = 2500000 \text{ دج}$$

**ب. تحديد نتيجة كل نوع من الخشب :**

**- نتيجة الخشب النوع "A":**

التكاليف المتغيرة= أجور المستخدمين متضمنة الاشتراكات في الضمان الاجتماعي+ تكلفة المواد المستعملة+ تكاليف متغيرة أخرى

$$\text{التكاليف المتغيرة} = (200 \times 1500) \times (1,35) + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة} + 195000 = 405000 + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة} + 195000$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 600000 + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 1200000 \text{ دج}$$

نتيجة المنتج "A" = رقم الأعمال خارج الرسم- التكاليف المتغيرة- التكاليف الثابتة الخاصة

$$= (20000 \times 160) - 1200000 - 500000 = 1500000 \text{ دج}$$

**- نتيجة الخشب النوع "B":**

$$\text{التكاليف المتغيرة} = (200 \times 3000) \times (1,35) + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة} + 190000 = 810000 + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة} + 190000$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 2000000 \text{ دج}$$

$$\text{نتيجة المنتج "B"} = (15000 \times 250) - 2000000 - 450000 = 1300000 \text{ دج}$$

**- نتيجة الخشب النوع "C":**

$$\text{التكاليف المتغيرة} = (200 \times 5000) \times (1,35) + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة} + 250000 = 1350000 + 0,5 \text{ التكاليف المتغيرة} + 250000$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 3200000 \text{ دج}$$

$$\text{نتيجة المنتج "C"} = (18000 \times 280) - 3200000 - 640000 = 1200000 \text{ دج}$$

**- حساب النتيجة الصافية للسنة المالية بعد الضريبة:**

النتيجة الصافية للسنة المالية بعد الضريبة = (نتيجة المنتج "A" + نتيجة المنتج "B" + نتيجة المنتج "C" - التكاليف الثابتة المشتركة)

$$\times (0,81)$$

$$= (0,81) \times (2500000 - 1200000 + 1300000 + 1500000) = 1215000 \text{ دج}$$

**02. حالات الاحتفاظ بنوعين من الخشب المنتج والتخلي على نوع واحد من الخشب المنتج:**

الفرضية الأولى: الاحتفاظ بالمنتجين (B و C) والتخلي على المنتج "A":

تكون نتيجة الشركة بعد الضريبة في هذه الحالة = (نتيجة المنتج "B" + نتيجة المنتج "C" - التكاليف الثابتة المشتركة)  
= (1300000 + 1200000 - 2500000) = 000 دج (تحقق عتبة المردودية في نهاية السنة المالية)

الفرضية الثانية: الاحتفاظ بالمنتجين (A و C) والتخلي على المنتج "B":

تكون نتيجة الشركة بعد الضريبة في هذه الحالة = (نتيجة المنتج "A" + نتيجة المنتج "C" - التكاليف الثابتة المشتركة) × (0,81)  
= (1500000 + 1200000 - 2500000) × (0,81) = 162000 دج

الفرضية الثالثة: الاحتفاظ بالمنتجين (A و B) والتخلي على المنتج "C":

تكون نتيجة الشركة بعد الضريبة في هذه الحالة = (نتيجة المنتج "A" + نتيجة المنتج "B" - التكاليف الثابتة المشتركة)  
= (1500000 + 1300000 - 2500000) × (0,81) = 243000 دج

03. حالات الاحتفاظ بنوع واحد من الخشب والتخلي على نوعين من الخشب المنتج:

الفرضية الأولى: الاحتفاظ بالمنتج (A) والتخلي على المنتجين "B و C":

تكون نتيجة الشركة في هذه الحالة = (نتيجة المنتج «A» - التكاليف الثابتة المشتركة)  
= (2500000 - 1500000) = 1000000 دج (تحقق خسائر)

الفرضية الثانية: الاحتفاظ بالمنتج (B) والتخلي على المنتجين "A و C":

تكون نتيجة الشركة في هذه الحالة = (نتيجة المنتج «B» - التكاليف الثابتة المشتركة)  
= (2500000 - 1300000) = 1200000 دج (تحقق خسائر)

الفرضية الثالثة: الاحتفاظ بالمنتج (C) والتخلي على المنتجين "A و B":

تكون نتيجة الشركة في هذه الحالة = (نتيجة المنتج «C» - التكاليف الثابتة المشتركة)  
= (2500000 - 1200000) = 1300000 دج (تحقق خسائر)

المثال الثاني:

من حصيلة المعلومات المرتبطة بالنشاط العادي لمؤسسة "الرائد الإنتاجية" في نهاية السنة المالية 2017 تحصلنا على ما يلي:  
الكميات المنتجة والمباعة من المنتج "A" = 10000 وحدة.

سعر البيع الفردي متضمن الرسم على القيمة المضافة: 428.4 دج.

معدل التكلفة المتغيرة = 60%.

التكاليف الثابتة السنوية: 240000 دج.

المطلوب: حساب حدود عتبة الربحية باستخدام دالة النتيجة، مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة: 19%.

حل المثال الثاني:

أ/ تحديد أدنى سعر بيع وحدوي ممكن:

$$R = CA - (CV + CF)$$

تحديد دالة الربح الصافي (R) بدلالة (QV) حجم النشاط المنتج والمباع.

$$R = 144 QV - 240000$$

$$00 = (PU - 216) \times 10000 - 240000$$

$$240000 / 10000 = (PU - 216)$$

$$24 = (PU - 216)$$

$$(PU - 216) = 24$$

$$PU = 216 + 24 = \boxed{240DA}$$

إذا كان سعر بيع الوحدوي خارج الرسم أقل من 240 دج فإن المؤسسة تحقق الخسائر.  
ب/ تحديد أقصى تكلفة متغيرة وحدوية ممكنة:

$$00 = (360 - CVU) \times 10000 - 240000$$

$$240000/10000 = (360 - CVU)$$

$$24 = 360 - CVU$$

$$CVU = 360 - 24 = \boxed{336DA}$$

إذا كانت التكلفة المتغيرة الوحدوية أكبر من 336 دج فإن المؤسسة تحقق الخسائر.  
ج/ تحديد أقصى تكاليف متغيرة ممكنة:

$$00 = (144) \times 10000 - CF$$

$$CF = \boxed{1440000DA}$$

إذا كانت التكاليف الثابتة السنوية أكبر من 1440000 دج فإن المؤسسة تحقق الخسائر.

### المثال الثالث:

تقوم شركة المساهمة "ROCLAM" ببيع ثلاثة أنواع من المنتجات (A، B، C) وأن أسعار البيع الوحدوية خارج الرسم لهذه المنتجات بلغت 16 دج، 24 دج، 32 دج على التوالي، وأن الهامش على التكاليف المتغيرة الوحدات المباعة من هذه المنتجات هي: 40%، 30%، 20% على التوالي، وتبلغ التكاليف الثابتة السنوية للشركة 480000 دج وتخطط الإدارة تحقيق أرباحا صافية مقدارها: 100000 دج، وأن قيمة مبيعات كل منتج من هذه المنتجات إلى المبيعات الكلية هي: 30%، 30%، 40% على الترتيب.

المطلوب: تحديد قيمة مبيعات كل منتج حتى يتم تحقيق الأرباح المخططة؟

### حل المثال الثالث:

حتى يتم حل هذا المثال ينبغي تحديد المتوسط المرجح لنسبة الهامش على التكاليف المتغيرة لمزيج المبيعات، وهذا يساوي حاصل ضرب نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج في النسبة المئوية لمبيعات المنتج، لذلك نجد أن أو خطوة في الإجابة على المثال هي تحديد نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة لكل منتج، ويتم تحديدها بقسمة الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج على سعر بيع وحدة المنتج، أما الخطوة الثانية في الحل تتطلب تحديد نسبة مبيعات المنتج إلى إجمالي المبيعات وهذه النسبة كما ورد في المثال هي: 30%، 30%، 40% للمنتجات (A، B، C) على التوالي، وبعد ذلك يتم ضرب هاتين النسبتين معا وجمع ذلك للتوصل إلى المتوسط المرجح لنسبة الهامش على التكاليف المتغيرة وهي كالتالي:

$$\boxed{0.29} = (0.20 \times 0.40) + (0.30 \times 0.30) + (0.30 \times 0.40) = \text{المتوسط المرجح لنسبة الهامش على التكاليف المتغيرة}$$

ولتحديد قيمة المبيعات اللازمة لتحقيق أرباح مقدارها 100000 دج نقوم بقسمة التكاليف الثابتة السنوية زائد الأرباح المخططة على

المتوسط المرجح لنسبة الهامش على التكاليف المتغيرة ومنه رقم الأعمال الإجمالي (CA<sub>G</sub>)

$$CF + R/0.29 = CA_G$$

$$\boxed{2000000 \text{ دج}} = 0.29/5800000 = 0.29/100000 + 480000 =$$

وهذا الرقم يمثل إجمالي قيمة مبيعات الشركة من المنتجات الثلاثة، ولتحديد قيمة مبيعات كل منتج من هذه المنتجات يتم ضرب

المبيعات الإجمالية (CA<sub>G</sub>) في نسبة المنتج في تشكيلة المبيعات، ولذلك تكون المبيعات من المنتجات (A، B، C) كالتالي:

المنتجات	كيفية الحساب	المبيعات بالأرقام
المنتج التام (A)	(0.3X2000000)	600000
المنتج التام (B)	(0.3X2000000)	600000
المنتج التام (C)	(0.4X2000000)	800000

المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد.....

وللتحقق من صحة النتائج يمكن حساب إجمالي الهامش على التكاليف المتغيرة وذلك بضرب قيمة مبيعات كل منتج في الهامش على التكلفة المتغيرة الخاصة به (المنتج المعني)، وهذه المبالغ تكون كالتالي:

المنتجات	كيفية الحساب	الهامش على التكاليف المتغيرة
المنتج التام (A)	(0.4X600000)	240000
المنتج التام (B)	(0.3X600000)	180000
المنتج التام (C)	(0.2X800000)	160000

$$\boxed{580000 \text{ دج}} = 2000000 \times 0.29 = (MCV_G) = \text{إجمالي الهامش على التكاليف المتغيرة}$$

$$MCV_C + MCV_B + MCV_A = MCV_G$$

$$\boxed{580000 \text{ دج}} = 160000 + 180000 + 240000 = MCV_G$$

تحديد الكميات المباعة لكل نوع من المنتجات التامة:

$$\boxed{37500 \text{ وحدة}} = 16/600000 = (A) = \text{الكمية المباعة من المنتج التام}$$

$$\boxed{25000 \text{ وحدة}} = 24/600000 = (B) = \text{الكمية المباعة من المنتج التام}$$

$$\boxed{25000 \text{ وحدة}} = 32/800000 = (C) = \text{الكمية المباعة من المنتج التام}$$

### المثال الرابع:

ترغب شركة الورود بولاية الوادي بإنتاج نوع جديد من العطور لبيع في السوق المحلي بسعر 1000 دج للوحدة، بينما تشير التقديرات أن التكاليف المتغيرة للوحدة سوف تعادل 750 دج، في حين أن التكاليف الثابتة للفترة ستكون 3000000 دج، وتتوقع إدارة الشركة الحصول على حصة في السوق بنسبة 20%، علماً أن استيعاب السوق يعادل 100000 وحدة.

**المطلوب:** باعتبارك محاسب التسيير في الشركة

01/ هل تنصح إدارة الشركة بإنتاج النوع الجديد من العطور في حالة كون التوقعات صائبة؟

02/ هل تنصح إدارة الشركة بإنتاج النوع الجديد من العطور في حالة وجود احتمال أن ترتفع أو تنخفض التكاليف ب 20%؟

### حل المثال الرابع:

$$\text{حصة الشركة في السوق} = (0.15 \times 100000) = 15000 \text{ وحدة}$$

تحديد حجم التعادل بالوحدات (Q\*)

$$Q^* = \text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف} / \text{سعر بيع الوحدة خارج الرسم} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

$$= 3000000 / (1000 - 750) = \boxed{12000 \text{ وحدة}}$$

بما أن كمية التعادل أقل من حصة الشركة في السوق ننصح الشركة بإنتاج النوع الجديد من العطور.

02/ القرار المتخذ في حالة ارتفاع أو انخفاض التكاليف بنسبة 20%:

01.02/ في حالة ارتفاع التكاليف بنسبة 20%:

$$Q^* = (\text{التكاليف الثابتة} \times 1.2 + \text{الربح المستهدف}) / (\text{سعر بيع الوحدة خارج الرسم} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times 1.2)$$

$$Q^* = (3600000 + 900) / (1000 - 900) = \boxed{36000 \text{ وحدة}}$$

في حالة ارتفاع التكاليف لا ننصح الشركة في إنتاج النوع الجديد من العطور لأن كمية التعادل التي بلغت 36000 وحدة أكبر من

حصة الشركة في السوق المقدر ب: 15000 وحدة

02.02/ في حالة انخفاض التكاليف بنسبة 20%:

$$Q^* = (\text{التكاليف الثابتة} \times 0.8 + \text{الربح المستهدف}) / (\text{سعر بيع الوحدة خارج الرسم} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times 0.8)$$

$$Q^* = (3000000 + 900) / (1000 - 800) = \boxed{36000 \text{ وحدة}}$$

المحور السادس: دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح في حالة تعدد المنتجات وعدم التأكد.....

$$Q^* = (600 - 1000) / (00 + 2400000) = 6000 \text{ وحدة}$$

في حالة انخفاض التكاليف ننصح الشركة في إنتاج النوع الجديد من العطور لأن كمية التعادل التي بلغت 6000 وحدة وهي أقل من حصة الشركة في السوق المقدره ب: 15000 وحدة.

أمثلة مقترحة للحل:

المثال الخامس:

تنتج مؤسسة الأريج للأثاث العصري ثلاثة أنواع من الخزائن الخشبية (A، B، C) بنسبة المزيج (1 : 1 : 2) ونسب المزيج (2 : 3 : 5) على التوالي والتكاليف الثابتة السنوية بلغت 1200000 دج.

البيان	الخزائن النوع (A)	الخزائن النوع (B)	الخزائن النوع (C)
أسعار البيع الوحدي خارج الرسم	20000	40000	50000
تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة	8000	15000	22500
مصاريف يد عاملة مباشرة للوحدة	2000	8000	10000
تكاليف متغيرة أخرى (للوحة)	2000	7000	5000

المطلوب: إذا علمت أن ثبات المزيج للحالتين أعلاه خلال السنة المالية 2017 أوجد:

01/ نقطة التعادل بالقيمة والكمية لكافة أنواع الخزائن؟

02/ حساب عدد الوحدات من كل منتج التي ينبغي إنتاجها وبيعها للحصول على ربح مستهدف قدره: 800000 دج؟

03/ حساب عدد الوحدات من كل منتج التي ينبغي إنتاجها وبيعها للحصول على ربح صافي قدره: 600000 دج علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات بلغت 19%؟

المثال السادس:

قدمت لنا مصلحة محاسبة التسيير لمؤسسة الشرق لإنتاج مواد البناء في نهاية السنة المالية 2017 المعلومات التالية:

رقم الأعمال السنوي = 3200000 دج، التكاليف المتغيرة = 2048000 دج، منها مواد أولية (الإسمنت والحصى والرمل والحديد الصلب) والمياه والكهرباء و الباقي مصاريف يد عاملة مباشرة، أما تكاليف ثابتة إجمالية = 864000 دج.

- بعد دراسة شروط الإستغلال للمؤسسة كما فريق التسيير بوضع تقديرات لسنة 2018 وفقا للإحتمالين التاليين:

الإحتمال (A)	الإحتمال (A)
✓ انخفاض الكمية المباعة بـ 8.5%	✓ زيادة الكمية المباعة بـ 10%
✓ ارتفاع سعر البيع بـ 12.5%	✓ انخفاض سعر بيع الوحدة بـ 2.5%
✓ ارتفاع الأعباء المتغيرة الأخرى بـ 5%	✓ انخفاض تكلفة المواد الأولية بـ 3.2%
✓ انخفاض التكاليف الثابتة بـ 1.4%	✓ ارتفاع التكاليف الثابتة بـ 2%

المطلوب: قارن بين نتائج الإستغلال للدورة 2017 و احتمالات دورة الإستغلال 2018.

المحور السابع: تكلفة

مراحل وأوامر الإنتاج

إن الطريقة التي تتم بها إنتاج المنتجات وتقديم الخدمات، تحدد نظام التكاليف المتبع من قبل المؤسسة، كما أن طريقة إنتاج المنتجات وتقديم الخدمات يختلف من حيث التصنيع وطريقة التصريف، مما ينتج عنه اختلاف في حساب تكلفة الوحدات المنتجة والخدمات المقدمة، وسوف نتطرق في هذا المحور إلى نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف المقاولات حيث تعد هذه العناصر من أهم الأنظمة لقياس التكاليف.

## أولاً/ نظام تكاليف المراحل:

### 01. المقصود بالمراحل:

المرحلة أو القسم هو أي موقع في المصنع يتم فيه تشكيل (صنع) المنتج حيث تضاف تكاليف المواد والعمل وتكاليف الصنع الإضافية إلى المنتج.

وبغض النظر عن عدد الأقسام (المراحل) فإن لكل مرحلة خاصيتان أساسيتان:

- الأولى: أن الأنشطة التي تتم في المرحلة يجب أن تكون موحدة ونمطية لكل المنتجات التي تمر بها.
- الثانية: أن مخرجات القسم يجب أن تكون متجانسة.<sup>1</sup>

وهناك تعريف آخر للمراحل هي "عملية إنتاجية أو مجموعة من العمليات تحول المادة الأولية الخام إلى إنتاج متطور، وتحول هذا الأخير إلى منتج تام."<sup>2</sup>

### 02. خصائص نظام تكاليف المراحل:

- يحدد حجم الإنتاج (عدد الوحدات المنتجة) على أساس من المراحل الإنتاجية أي كل مرحلة على حدة وذلك لتجانس الوحدات المنتجة وعدم التمييز بينهما.
- تستخدم قائمة تكاليف المرحلة في تحديد التكلفة الإجمالية للإنتاج خلال الفترة وكذلك لتحديد تكلفة الوحدة.
- تتحدد تكلفة الوحدة على أساس إيجاد متوسط التكلفة النهائية للإنتاج وذلك لأن الإنتاج التام يتكون من وحدات نمطية متجانسة وبالتالي فإن متوسط التكلفة يعبر عن تكلفة الوحدة، وذلك عن طريق الصيغة الآتية:

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكلفة المرحلة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة التامة}}$$

- إذا كان هناك إنتاج تحت التشغيل أي وحدات غير تامة في أول ونهاية الفترة فلا بد من تحويلها إلى ما يعادلها من وحدات تامة، حتى نتمكن من تحديد عدد الوحدات التامة للوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة، وهو ما يطلق عليه قاعدة الوحدة التامة في تحديد متوسط التكلفة.
- يتوقف تحويل الوحدات غير التامة إلى ما يعادلها من وحدات تامة إلى تحديد درجة إتمام هذه الوحدات، وذلك عن طريق تحديد الفترة اللازمة لدورة الإنتاج داخل كل مرحلة، فإذا كانت هذه الفترة 10 أيام والباقي لإتمام الوحدات غير التامة عمليات 03 أيام، فإن

<sup>1</sup> Charles T.Horngren, Srikanth M.Dater, George Foster, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, Prentice Hall, London, 2003; P 589.

<sup>2</sup> زعرب حمدي شحدة، محاسبة التكاليف مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق، غزة، فلسطين، 2006، ص 04.

درجة الإتمام في هذه الحالة يعادل 07 أيام أي أن درجة إتمام للإنتاج غير التام يعادل 70%، وبالتالي فإن تكلفة 100 وحدة تحت التشغيل 70% تامة تعادل تكلفة 70 وحدة تامة.

- تتحمل الوحدات التامة السليمة بتكلفة الوحدات التامة التالفة أو المفقودة، إذا كان هذا التلف أو الفقدان مسموحا به، أي طبيعيا.

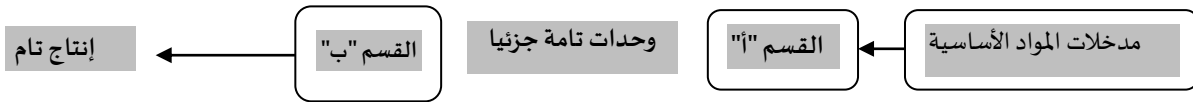
- ترحيل كلفة الوحدات المفقودة من حساب مرحلة لأخرى حتى يتسنى حصر التكلفة النهائية للمنتج الكامل الذي يسلم للمخزن التجاري.<sup>1</sup>

03. نماذج نظام تكاليف المراحل:

النموذج الأول:

الشكل أو النمط التتابعي ويقصد بالتشغيل التتابعي أن يتم تدفق الوحدات تتابعيا من قسم لآخر، والشكل التالي يمثل نموذجا للمراحل المتتابعة.

الشكل رقم (08): النمط التتابعي لنظام تكاليف المراحل

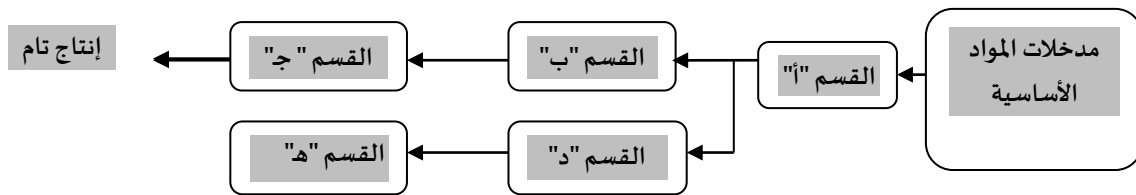


المصدر: خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، مرجع سابق، ص 432.

النموذج الثاني:

الشكل أو النمط المتوازي: يستخدم في الحالات التي تتجه فيها الوحدات بعد نقطة معينة إلى أقسام أو مراحل مختلفة لإتمامها، ففي صناعة البترول على سبيل المثال، تدخل المدخلات من الزيت الخام إلى أحد الأقسام ثم تستخدم مخرجات الزيت المكرر في أقسام أو مراحل أخرى لإنتاج العديد من المنتجات النهائية، وقد يتطلب كل منتج نهائي بعد مرحلة التكرير خطوات أخرى لإتمام إنتاجه، ويوضح الشكل التالي أحد نماذج المراحل المتوازنة.<sup>2</sup>

الشكل رقم (09): النمط المتوازي لنظام تكاليف المراحل



المصدر: خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، مرجع سابق، ص 433.

يستخدم نظام تكاليف المراحل عادة في المنشآت التي تنتج عدد كبيرا من الوحدات المتشابهة التي تمر في نفس المراحل الإنتاجية (إنتاج نمطي) مثل مصانع الكيماويات، ومصافي النفط، والحديد والصلب والمناجم، السيارات وفي هذا النوع من المنشآت تهتم الإدارة بالطلب

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، مرجع سابق، ص 345-346.

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، مرجع سابق، ص 432.



الحالي والمتوقع على منتجاتها بصورة عامة دون تمييز بين الوحدات المنتجة لذلك نجد الإدارة تهتم بمتوسط تكلفة الوحدة المنتجة ويعمل نظام التكاليف المراحل على تزويدها بالمتوسطات التي تحتاجها.<sup>1</sup>

#### 04. إجراءات نظام تكاليف المراحل:

يخضع تحديد الوحدات التامة في ظل نظام المراحل للإجراءات التالية:

- تحديد حجم الإنتاج المطلوب: يتحدد حجم الإنتاج المطلوب تنفيذها خلال فترة زمنية ما عن طريق إعداد الموازنة التقديرية لكل من المبيعات والمخزون والإنتاج.
  - تجميع عناصر التكاليف: إن تجميع عناصر التكاليف في نظام المراحل يتطلب أن تتمشى المراكز الإنتاجية مع المراحل الإنتاجية أي أن مركز التكاليف يصبح هو نفسه المرحلة الإنتاجية وبالتالي تصبح قائمة تكاليف المركز هي نفسها قائمة تكاليف المرحلة، وحيث أن المركز من الناحية التكاليفية هو نفسه القسم من الناحية الإدارية، ولذلك يكلف اصطلاح قائمة التكاليف القسم على قائمة تكاليف المركز أو المرحلة أو القسم في آخر الفترة التكاليفية في ظل التكاليف الفعلية أو أول الفترة في ظل نظام التكاليف المقدره مقدما.
  - تحديد وحدة القياس لكل مرحلة: تتخذ وحدة القياس أساسا لتحديد متوسط تكلفة الوحدة، وتختلف وحدات التكلفة من مرحلة لأخرى باختلاف شكل المنتج فقد يستخدم الوزن في المرحلة الأولى (الغزل مثلا) والمتر كوحدة للقياس في المرحلة الثانية (النسيج).
  - تحديد متوسط تكلفة الوحدة: يمر تحديد متوسط الوحدة بالمراحل التالية:
    - إعداد قائمة الإنتاج أو ملخص الإنتاج وذلك إما مستقلا أو مع قائمة تكاليف الفترة، وهي هذه التكاليف يمكن تحديد عدد الوحدات التامة (بعد تحويل الوحدات غير التامة أول وآخر المدة إلى وحدات تامة) التي استفادت من تكلفة الوحدة.
    - وتطبيق المعادلة السابقة نصل إلى متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة.
  - تحديد متوسط سعر تحويل الوحدة من مرحلة لأخرى: المقصود بسعر التحويل هو متوسط تكلفة الإنتاج المحول من مرحلة لأخرى أو للمخازن ويختلف سعر التحويل عن متوسط التكلفة للفترة في حالة وجود إنتاج تحت التشغيل غير تام في أول الفترة، وكان متوسط التكلفة للفترة في حالة وجود إنتاج تحت التشغيل غير تام في أول الفترة، وكان متوسط التكلفة في الفترة السابقة التي تم فيها إنتاج هذه الوحدات غير التامة يختلف عن متوسط التكلفة للفترة الحالية، وحيث أن الوحدات التامة غير مميزة أي نستطيع أن نفرق بين الوحدات التي أنتجت خلال الفترتين (رصيد أول المدة) والوحدات التي أنتجت بكاملها خلال الفترات الحالية لذلك يجب أن يكون متوسط التكلفة النهائية واحد للوحدات جميعها التي تم نقلها من المرحلة، ولذلك يجب أن تحدد سعر التحويل المشترك الذي تنقل به هذه الوحدات.
  - ترحيل التكلفة الإجمالية للوحدات المنقولة من مرحلة لأخرى حتى يتم تسليمها للمخازن.
- تقويم الإنتاج غير التام بالأقسام المتتابعة (المراحل) بعد نهاية الفترة عن طريق تحويله إلى ما يعادله من وحدات تامة وتحديد تكلفته على أساس متوسط التكلفة الخاص بالفترة الحالية وليس على أساس سعر التحويل لأن هذا الإنتاج مازال بالأقسام ولم يتم بعد تحويله.<sup>2</sup>

#### ثانيا/ نظام تكاليف المراحل:

##### 01. المقصود بالأوامر الإنتاجية:

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، مرجع سابق، ص 432.

<sup>2</sup> صالح عبد الله الرزق، عطالله وراود خليل، مرجع سابق، ص 346-348.

يطبق نظام تكاليف الأوامر في تلك الصناعات التي تتصف بتعدد منتجاتها غير النمطية والتي تعتمد أساساً على طلبات العملاء والتي بطبيعتها تختلف فيما بينها وفقاً لأذواق ورغبات العملاء وبذلك سوف تختلف العمليات الإنتاجية التي ينبغي إجراؤها من طلبية (أمر إنتاجي) لأخرى، هذا بالإضافة إلى أن العمليات الإنتاجية اللازمة لتنفيذ أي أمر إنتاجي لا تكون متتابعة حيث من الممكن إجراء أكثر من عملية واحدة على نفس الأمر في نفس الوقت، وبذلك فإن النظام الملائم لنظام الإنتاج وفقاً لطلبات العملاء هو ذلك النظام الذي يقوم على مبدأ تتبع عناصر التكاليف وتخصيصها على أوامر الإنتاج التي يتم تنفيذها خلال الفترة التكاليفية، وبطريقة أخرى فإنه في ظل نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية نعتبر كل مركز بمثابة مركز تكلفة يختص كل منها بإجراء عدد من العمليات الإنتاجية ثم يلي ذلك تخصيص عناصر التكلفة في كل مركز من مراكز التكلفة على أوامر الإنتاج المنفذة داخلها وفقاً لمدى استفادة كل أمر من عناصر التكاليف التي تم حصرها في هذه المراكز، ومما لا شك فيه أن تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية يقتضي تحليل عناصر التكلفة، وفقاً لعلاقتها بالأقسام من ناحية وبأوامر الإنتاج من ناحية أخرى، وبالتالي فينبغي أولاً تحديد تكاليف أقسام أو مراكز الإنتاج وكذا تكاليف مراكز الخدمات، ثم تحميل تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج وفقاً لمجموعة من الطرق تعتمد على المؤسسة، وبعد ذلك يتم تخصيص عناصر التكاليف في كل مركز على أوامر الإنتاج.<sup>1</sup>

## 02. خصائص تكاليف الأوامر الإنتاجية:

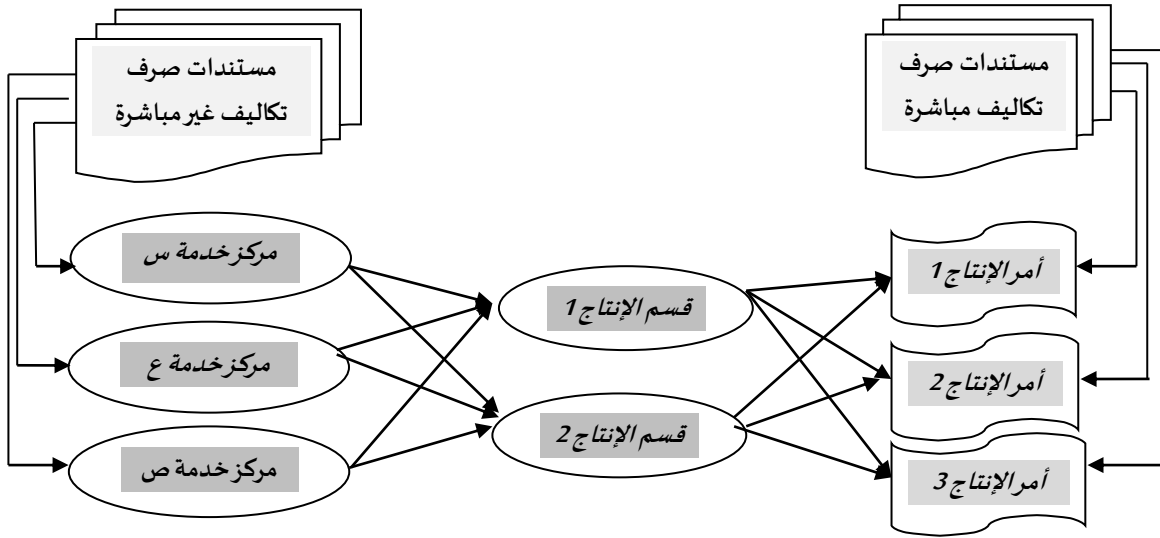
إن الخصائص الأساسية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية تتمثل فيما يلي:

- يتم إعداد تقارير تكاليف الإنتاج على أساس تجميع وتلخيص وقياس التكاليف على مستوى الإنتاج في مجموعة وعلى مستوى أوامر الإنتاج المختلفة؛
  - يتم تحميل التكاليف المباشرة على أوامر الإنتاج مباشرة حسب أقسام الإنتاج التي تحققت خلالها هذه التكاليف وذلك استناداً إلى المستندات الدالة على التحقق سواء كانت أذونات صرف مواد أو بطاقات مشغلة؛
  - يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على كل من أقسام الإنتاج وأقسام الخدمات استناداً إلى مواقع تحقق هذه التكاليف على أساس المستندات الدالة على التحقق؛
  - يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بأقسام الخدمات على أساس الإنتاج وقياس معدلات تحميل هذه التكاليف على أساس أحجام النشاطات الغالبة في أقسام الإنتاج؛
  - تستخدم معدلات التحميل وأحجام النشاط المستفيدة في إنتاج أوامر الإنتاج المختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على هذه الأوامر؛
  - يتحقق الضبط المحاسبي للتكاليف المحملة على أوامر الإنتاج وعلى أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات من خلال حصر وتجميع هذه التكاليف في صورة إجمالية، في حساب الإنتاج تحت التشغيل على مستوى المنشأة في مجموعها؛
  - يتم تدفق تكاليف أوامر الإنتاج التامة من حساب الإنتاج تحت التشغيل لحساب الإنتاج التام استناداً إلى بطاقات تكاليف هذه الأوامر، أما تكاليف أوامر الإنتاج التي مازالت تحت التشغيل في نهاية الفترة فإنها تظل رصيدة لحساب الإنتاج تحت التشغيل؛
  - يتم عادة حصر وقياس التكاليف غير المباشرة في الأقسام، ومراكز الإنتاج والخدمات، وتخصيصها وقياس معدلات التحميل على أساس تقديري في بداية فترة التكاليف، على أن تتم تسوية الفروق بين التكاليف الفعلية والمقدرة في نهاية فترة التكاليف لغرض الرقابة وتقييم الأداء.<sup>2</sup>
- والشكل التالي يبين تدفق الإنتاج والتكاليف عبر أوامر وأقسام ومراكز الإنتاج والخدمات.

<sup>1</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 83-84.

<sup>2</sup> السيد عبد المقصود بيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 215-216.

الشكل رقم(10): تدفق الإنتاج والتكاليف في نظام تكاليف الأوامر



المصدر: السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 217.

03. إجراءات نظام الأوامر الإنتاجية:

تمتاز الإجراءات المحاسبية لنظام الأوامر الإنتاجية بسهولة ذلك لأنها متسلسلة، فالخطوة الأولى هي تجميع عناصر الإنتاج الثلاثة، المواد والعمل والتكاليف الإضافية، لكل أمر إنتاجي على حدة، ثم تجمع البيانات وتلخص وتعطي على شكل معلومات إلى متخذي القرارات، لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، بمعنى ولغايات تحميل كل أمر إنتاجي بتكاليفه الخاصة به، والتي تشمل على التكاليف التي يمكن قياسها مباشرة بالنسبة للأمر وتلك التي توزع عليه لعدم ارتباطها مباشرة به، فإن المجهود الرئيسي لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية يتحدد في حصر عناصر التكاليف المختلفة ونسبتها إلى الأوامر الإنتاجية التي أحدثتها<sup>1</sup>.

ثالثاً/ نظام تكاليف المقاولات:

01. المقصود بنظام تكاليف المقاولات:

تعد تكاليف المقاولات نوعاً خاصاً من أنظمة تكاليف الأوامر الإنتاجية، وتعتمد نفس الأسس والقواعد التي لاحظناها بالنسبة لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، فهي تعني بتحديد تكاليف المقاوله والربح عن كل مقاوله، والمقاوله هي بمثابة أمر إنتاجي يستغرق وقتاً طويلاً نسبياً، أو عادة أكثر من سنة واحدة، وتحتاج إلى أصول ضخمة بغرض التنفيذ ويتم تنفيذها عادة في موقع معين أو في موقع الزبون (صاحب العمل)، وكل مقاوله تمثل جزءاً مستقلاً من الأعمال ومركز التكلفة في حالة نظام تكاليف المقاولات هي المقاوله نفسها، وكما في حالة الأمر الإنتاجي فإن المقاوله تنفذ وفقاً للموصفات المحددة من قبل صاحب العمل، ويلتزم المقاول بتنفيذ هذه الموصفات بناء على عقد يبرم بينه وبين صاحب العمل، وتختص المقاولات بتنفيذ مشروعات مختلفة كالأبنية وإنشاء الطرق والجسور والمشاريع السكنية... الخ.

ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم: 11 (IAS11) إلى المقاولات باعتبارها عقد إنشاء، ويعرف عقد الإنشاء بأنه عقد الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل، أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا، والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها. ويقسم المعيار هذه العقود إلى نوعين:

<sup>1</sup> شفيق أمين عيسى، مبادئ محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 365.

أ- العقد ذو السعر المحدد: هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة، والذي يكون في بعض الحالات خاضعا لشروط تصاعد التكاليف.

ب- عقد التكلفة زائد نسبة: هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها، أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت.

كما يبين المعيار المذكور، أنه بسبب طبيعة النشاط في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدأ نشاط العقد وتاريخ انتهاء النشاط يقعان في فترتين محاسبتين مختلفتين لذلك فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها.<sup>1</sup>

### 02. الخصائص الأساسية المميزة لتكاليف المقاولات:

إن تكاليف المقاولات تعتبر نوعا خاصا من تكاليف الأوامر الإنتاجية، إلا أن لها خصائصها المميزة، ونلخص فيما يلي الخصائص الأساسية لتكاليف المقاولات.

- المقاول تكون كبيرة عدة، أو أكبر من الأوامر الإنتاجية من حيث قيمتها وتكاليفها.
- المقاول تستغرق وقتا طويلا نسبيا لإكمالها.
- يتم تنفيذ العمل (غالبا) في موقع خارج موقع أو مقر المقاول، أو في موقع صاحب العمل (العميل).
- كل مقاول مستقلة ومفصولة تماما عن المقاولات الأخرى.
- قد يعمل المقاول أو شركة المقاولات على عدة مقاولات أو عقود في آن واحد، ولهذا يخصص رقم خاص لكل مقاول.
- يكون لكل مقاول حسابات مستقلة لتسجيل العمليات الخاصة بها من أجل تحديد الكلفة والتوصل إلى ربح كل مقاول.
- عندما تستغرق المقاول أكثر من سنة مالية لغرض إكمالها، يحسب الربح على أساس نسبة العمل المنجز.
- التكاليف غير المباشرة قد تشكل جزء صغير من مجموع كلفة المقاول.
- قد يستخدم المقاول مقاولتين ثانويتين من أجل تنفيذ بعض الأعمال المتخصصة.
- تصرف الدفعات إلى المقاول على أساس قيمة العمل المنجز بناء على شهادة ذرعة (أو مستخلص) يصدره المهندس المخول من قبل العميل.<sup>2</sup>

### 03. تكاليف عقود المقاولات:

- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد: وتتمثل في أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف، تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد، استهلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد، إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد، تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد، التكاليف المقدرة لإصلاح أو تقويم وضمان الأعمال المنفذة بالعقد ويدخل في ذلك التكاليف المتوقعة للكفالة، أية مطالبات من أطراف خارجية.

وقد يتم تخفيض التكاليف بأي دخل عرضي لم يتم تضمينه بإيرادات العقد، ومثال ذلك الدخل الناتج من بيع المواد الزائدة والتخلص من المعدات والتجهيزات في نهاية العقد.

- التكاليف التي يمكن توزيعها على عدد من العقود: وتتمثل في التأمين تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين.

ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق مناسبة ومنطقية، ويجب تطبيق تلك الطرق على أساس متسق ومنطقي على كل التكاليف التي لها نفس الخصائص، ويجب أن يتم التحميل على أساس الطاقة العادية للأنشطة الإنشائية، وتشمل التكاليف الإضافية للإنشاءات على بعض البنود مثل تكاليف إعداد وصرف رواتب العاملين بموقع العقد، وقد يشمل التكاليف المتعلقة بالعقد

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2005-2006، ص 748-749.

<sup>2</sup> عطية هاشم احمد، عبد ربه محمد محمود، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل للمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 122.

بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عقود محددة تكاليف الافتراض، وذلك في حالة اختيار المقاول المعالجة البديلة المسموح بها بالمعيار المحاسبي الدولي 23 (تكاليف الافتراض).

- التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل طبقا لشروط العقد التكاليف الإدارية العامة، وتكاليف التطوير والتي ينص العقد صراحة على حق المقاول في استردادها.

- يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين على العقد ومن أمثلة ذلك التكاليف الإدارية العامة التي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها، التكاليف البيعية، تكاليف البحوث والتطوير والتي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها، الإستهلاك الخاص بمعدات وآلات عاطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد.

تشمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد، إذا أمكن تحديدها بشكل مستقلا وقياسها بطريقة موضوعية، وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار ذلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تاليه.<sup>1</sup>

### أمثلة تطبيقية محلولة:

#### المثال الأول:

تستخدم مؤسسة نجم طريقة نظام تكاليف المراحل الإنتاجية وخلال السنة المالية 2017 قدمت لكم المعلومات التالية: بدأت المرحلة الأولى تشغيل 20000 وحدة، تم منها خلال المرحلة 16000 وحدة وتبقى تحت التشغيل 4000 وحدة بمستوى إتمام: 70% من المواد الأولية المستهلكة، و 80% من تكاليف التحويل، فإذا علمت أن عناصر تكاليف التحويل بلغت: 57400 دج، المواد الأولية المستهلكة: 38400 دج.

المطلوب: تصوير تقرير إنتاج وتكاليف تحويل هذه المرحلة

#### حل المثال الأول:

الوحدات	مخرجات المرحلة (نتائج التشغيل)	الوحدات	مدخلات المرحلة (وحدات في التشغيل)
16000	وحدات تامة محولة	/	وحدات تحت التشغيل
4000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة	20000	وحدات بدأ عليها التشغيل
20000	المجموع	20000	المجموع

التقرير الشامل للمرحلة الأولى بخصوص التكاليف:

<sup>1</sup> <http://www.sqarra.com/pdf/iacct/11.pdf> (تاريخ الاطلاع 2017/05/16)

المحور السابع: تكلفة مراحل وأوامر الإنتاج.....

		16000	<b>الإنتاج الفعلي:</b>
		4000	وحدات تامة
		20000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
			<b>المجموع</b>
<b>تكاليف التحويل:</b>	<b>مواد أولية مستهلكة:</b>	16000	<b>الإنتاج المتحاصر:</b>
16000 =%100 X16000	16000 =%100 X1600	16000	وحدات تامة
3200 =%80 X4000	2800 =%70 X4000	4000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
<b>19200</b>	<b>18800</b>	<b>20000</b>	<b>المجموع</b>
مجموع التكاليف = تكاليف المواد الأولية المستهلكة + تكاليف التحويل			<b>مجموع التكاليف:</b>
= 38400 + 57400 = <b>95800 دج</b>			
			<b>متوسط تكلفة الوحدة:</b>
			تكلفة المواد الأولية المستهلكة
			$03 \text{ دج} = 18800 / 57400$
			تكاليف التحويل
			$02 \text{ دج} = 19200 / 38400$
<b>الإجمالي</b>	<b>تكاليف التحويل</b>	<b>تكلفة المواد الأولية المستهلكة</b>	<b>تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل:</b>
78000	32000 = 02 X 16000	48000 = 03 X 16000	تكلفة الوحدات التامة
12000	6400 = 02 X 3200	5600 = 03 X 2800	تكلفة الوحدات تحت التشغيل
<b>90000</b>	<b>36400</b>	<b>53600</b>	<b>المجموع</b>

**المثال الثاني:**

استلمت مؤسسة نجم المرحلة الثانية من المرحلة الأولى: 16000 وحدة بتكلفة قدرت ب: 72000 دج، وتم منها في المرحلة الثانية: 15000 وحدة والباقي تحت التشغيل بمستوى إتمام 100%، من عنصر المواد الأولية المستهلكة، و 80% من اليد العاملة المباشرة، و 60% من التكاليف غير المباشرة، فإذا علمت أن عناصر التكاليف في المرحلة الثانية على النحو التالي: 32000 دج تكاليف المواد الأولية المستهلكة، اليد العاملة المباشرة: 15800 دج، التكاليف غير المباشرة: 7800 دج.

**المطلوب:** تصوير تقرير إنتاج وتكاليف هذه المرحلة.

**حل المثال الثاني:**

<b>الوحدات</b>	<b>مخرجات المرحلة (نتائج التشغيل)</b>	<b>الوحدات</b>	<b>مدخلات المرحلة (وحدات في التشغيل)</b>
15000	وحدات تامة محولة	/	وحدات تحت التشغيل أول المدة
1000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة	16000	وحدات مستلمة
16000	<b>المجموع</b>	16000	<b>المجموع</b>

**التقرير الشامل للمرحلة الثانية بخصوص تقدير إنتاج وتكاليف المرحلة الثانية:**

المحور السابع: تكلفة مراحل وأوامر الإنتاج.....

		15000		الإنتاج الفعلي:	
		1000		وحدات تامة	
		16000		وحدات تحت التشغيل آخر المدة	
				المجموع	
<b>تكاليف غير مباشرة:</b>	<b>يد عاملة مباشرة:</b>	<b>مواد أولية مستهلكة:</b>	<b>تكلفة مستلمة:</b>	<b>الإنتاج المتجانس:</b>	
15000 = %100 X 15000	15000 = %100 X 15000	15000 = %100 X 15000	15000 = %100 X 15000	وحدات تامة	
600 = %60 X 1000	800 = %80 X 1000	1000 = %100 X 1000	1000 = %100 X 1000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة	
<b>15600</b>	<b>15800</b>	<b>16000</b>	<b>16000</b>	<b>16000</b>	<b>المجموع</b>
مجموع التكاليف = 7800 + 15800 + 32000 + 72000 = <b>127600</b> دج				<b>مجموع التكاليف:</b>	
				<b>متوسط تكلفة الوحدة:</b>	
				التكلفة المستلمة	
				$4.5 \text{ دج} = 16000 / 72000$	
				تكلفة المواد الأولية المستهلكة	
				$0.2 \text{ دج} = 16000 / 32000$	
				اليد العاملة المباشرة	
				$0.1 \text{ دج} = 15800 / 15800$	
				التكاليف غير المباشرة	
				$0.5 \text{ دج} = 15600 / 7800$	
<b>الإجمالي</b>	<b>التكاليف غير المباشرة</b>	<b>اليد العاملة المباشرة</b>	<b>تكلفة المواد الأولية المستهلكة</b>	<b>تكلفة مستلمة:</b>	<b>تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل:</b>
120000	7500 = 0.5 X 15000	15000 = 0.1 X 15000	30000 = 0.2 X 15000	67500 = 4.5 X 15000	تكلفة الوحدات التامة
7600	300 = 0.5 X 600	800 = 0.1 X 800	2000 = 0.2 X 1000	4500 = 4.5 X 1000	تكلفة الوحدات تحت التشغيل
<b>127600</b>	<b>7800</b>	<b>15800</b>	<b>32000</b>	<b>72000</b>	<b>المجموع</b>

**المثال الثالث:**

إذا علمت أن المرحلة الأولى المؤسسة نجم بدأت بتشغيل 20000 وحدة وأن الوحدات التي تمت خلال المرحلة 16000 وحدة والباقي تحت التشغيل بمستوى إتمام 60%، وكانت نقطة إضافة المواد وتكاليف الفترة على النحو التالي:

البيان	المادة الأولية (M1)	المادة الأولية (M2)	المادة الأولية (M3)	تكاليف التحويل
نقطة الإضافة	نهاية المرحلة	80%	بداية المرحلة	/
التكلفة	24000	16000	16000	46000

**المطلوب:** تصوير تقرير الإنتاج وتكاليف هذه المرحلة.

**حل المثال الثالث:**

الوحدات	مدخلات المرحلة (وحدات في التشغيل)	الوحدات	مخرجات المرحلة (نتائج التشغيل)
وحدات تحت التشغيل أول المدة	/	وحدات تامة محولة	16000
وحدات بدأ عليها التشغيل	20000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة	4000
<b>المجموع</b>	<b>20000</b>	<b>المجموع</b>	<b>20000</b>

**التقرير الشامل للمرحلة بخصوص تقرير إنتاج والتكاليف:**

المحور السابع: تكلفة مراحل وأوامر الإنتاج.....

		الإنتاج الفعلي:			
		15000		وحدات تامة	
		1000		وحدات تحت التشغيل آخر المدة	
		16000		المجموع	
تكاليف التحويل:	المادة الأولية (M3)	المادة الأولية (M2):	المادة الأولية (M1):	الإنتاج المتحاصر:	
16000 = %100 X 16000	16000 = %100 X 16000	16000 = %100 X 16000	16000 = %100 X 16000	15000	وحدات تامة
2400 = %60 X 4000	4000 = %100 X 4000	00 = %00 X 4000	00 = %00 X 4000	1000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
18400	20000	16000	16000	16000	المجموع
مجموع التكاليف = 46000 + 16000 + 16000 + 24000 = 102000 دج				مجموع التكاليف:	
				متوسط تكلفة الوحدة:	
				المادة الأولية (M1)	
				1.5 دج = 16000 / 24000	
				المادة الأولية (M2)	
				01 دج = 16000 / 16000	
				المادة الأولية (M3)	
				0.8 دج = 20000 / 16000	
				تكاليف التحويل:	
				2.5 دج = 18400 / 46000	
الإجمالي	تكاليف التحويل	المادة الأولية (M3)	المادة الأولية (M2)	المادة الأولية (M1)	تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل:
92800	40000 = 2.5 X 16000	12800 = 0.8 X 16000	16000 = 01 X 16000	24000 = 1.5 X 16000	تكلفة الوحدات التامة
9200	6000 = 2.5 X 2400	3200 = 0.8 X 4000	00 = 01 X 00	00 = 1.5 X 00	تكلفة الوحدات تحت التشغيل
102000	46000	16000	16000	24000	المجموع

المثال الرابع:

فيما يلي بيانات مرتبطة بالمرحلة الأولى للإنتاج لشركة المساهمة المتخصصة في صناعة وتحويل الخشب، حيث تطبق الشركة أسلوب نظام تكاليف المراحل الإنتاجية وخلال شهر أوت 2017 قدمت لكم المعلومات التالية:

- عدد الوحدات التي بدء عليها التشغيل: 20000 وحدة، تم منها: 16000 وحدة، ولا يوجد وحدات تحت التشغيل في بداية المدة؛
- عدد الوحدات تحت التشغيل التي تبقت آخر المدة: 3000 وحدة بمستوى إتمام 60%؛
- تكاليف الفترة تتمثل في تكلفة المواد الأولية المستهلكة: 40000 دج، تكاليف التحويل: 47000 دج؛
- الفحص يتم في العادة عند نهاية المرحلة، وتضاف المواد في بداية المرحلة.

المطلوب: تصوير تقرير إنتاج وتكاليف هذه المرحلة بفض تطبيق طريقة فصل التالف وعدم فصل التالف.

حل المثال الرابع:

الوحدات	مخرجات المرحلة (نتائج التشغيل)	الوحدات	مدخلات المرحلة (وحدات في التشغيل)
16000	وحدات تامة محولة	/	وحدات تحت التشغيل
3000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة	20000	وحدات بدأ عليها التشغيل
1000	وحدات تالفة		
20000	المجموع	20000	المجموع



تقدير إنتاج وتكاليف هذه المرحلة بفض تطبيق طريقة فصل التالف وعدم فصل التالف:

حالة عدم فصل التالف		حالة فصل التالف		الإنتاج الفعلي:	
16000		16000		وحدات تامة	
3000		3000		وحدات تحت التشغيل آخر المدة	
/		1000		تالف	
20000		20000		المجموع	
تكاليف التحويل:	المواد الأولية المستهلكة	تكاليف التحويل	المواد الأولية المستهلكة	الإنتاج المتخاض:	
16000 = %100 X 16000	16000 = %100 X 16000	16000 = %100 X 16000	16000 = %100 X 16000	16000	وحدات تامة
1800 = %60 X 3000	3000 = %100 X 3000	1800 = %60 X 3000	3000 = %100 X 3000	3000	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
/	/	1000 = %100 X 1000	1000 = %100 X 1000	1000	تالف
17800	19000	18800	20000	20000	المجموع
مج التكاليف = 47000 + 87000 دج		مج التكاليف = 47000 + 87000 دج		مجموع التكاليف:	
				متوسط تكلفة الوحدة:	
المواد الأولية المستهلكة		المواد الأولية المستهلكة			
2.105 دج للوحدة = 19000 / 40000		02 دج للوحدة = 20000 / 40000			
تكاليف التحويل		تكاليف التحويل			
2.64 دج للوحدة = 17800 / 47000		2.5 دج للوحدة = 18800 / 47000			
حالة عدم فصل التالف		حالة فصل التالف		تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل:	
تكاليف التحويل	المواد الأولية المستهلكة	تكاليف التحويل	المواد الأولية المستهلكة		
42240 = 2.64 X 16000	33684.2 = 2.105 X 16000	40000 = 2.5 X 16000	32000 = 02 X 16000	تكلفة الوحدات التامة	
4760 = 2.64 X 1800	6315.8 = 2.105 X 3000	4500 = 2.5 X 1800	6000 = 02 X 3000	تكلفة الوحدات تحت التشغيل	
/	/	2500 = 2.5 X 1000	2000 = 02 X 1000	تكلفة التالف	
47000	40000	47000	40000	المجموع	

قائمة

المراجع

## أولا/ قائمة المراجع باللغة العربية:

- 01.** أبو الفتوح سمير صالح، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية، الطبعة الأولى، منشورات كلية التجارة، جامعة المنصورة، مدينة المنصورة، مصر، 2003.
- 02.** أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 03.** أحمد رجب عبد الملك، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة حلوان، مدينة حلوان، مصر، 2006.
- 04.** أحمد فواز ملكاوي، قياس فعالية بطاقة الأداء المتوازن لإدارة الأداء الاستراتيجي في المؤسسات العامة الأردنية دراسة ميدانية على مؤسسة الضمان الاجتماعي أريد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 84، المجلد 21، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2015.
- 05.** أحمد مشاضي، المحاسبة الإدارية، المعهد العالي للإدارة والسكرتارية، القاهرة، مصر، 2011.
- 06.** أحمد هاني محمد النعيمي، أمال سرحان سليمان، إمكانية إقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة ننوي، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 19، المجلد 06، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2010.
- 07.** أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 08.** إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 09.** إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 10.** أشرف غازي طلاق البطاينة، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2015.
- 11.** آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 12.** الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 13.** بن علي سمية، التخريج (l'externalisation) كأحد الاستراتيجيات العلائقية الداعمة لتنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 18-19 أبريل 2012.
- 14.** بني حمدان خالد حمد، وائل محمد صبيحي إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي منح معاصر، الطبعة الأولى، دار اليانوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

15. بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1998-1999.
16. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
17. تواتي مريم، أسعار التنازل الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012.
18. توفيق عبد الرحمن، أسلوب ستة سيجمما ومصفوفة الأداء المتوازن، منشورات مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، القاهرة، مصر، 2008.
19. الجبالي محمد مصطفى، فرج لطفي الرافي، نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1998.
20. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
21. جميل حسن النجار، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد التاسع والعشرون، المجلد الأول، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2013.
22. جودة عبد الرؤوف زغلول، استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا، مدينة طنطا، مصر، 2003.
23. حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009.
24. حاتم عبد الرؤوف الشيشيني، نحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مدينة الزقازيق، مصر، 2004.
25. حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، جامعة الشلف، 2007.
26. حسبو هشام احمد، محاسبة التكاليف وصناعة القرارات مفاهيم أساسية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1997.
27. حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، القاهرة، مصر، 1996.
28. حسين شحاتة، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال، الطبعة الثانية، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2001.
29. الحسيني فلاح حسن، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
30. حمودي رايح، محاسبة التكاليف، دار الهدى، عين مليية، الجزائر، 2004.
31. خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن منصور، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقا للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، عمادة البحث العلمي، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2015.

- 32.** خالص حسن يوسف الناصر، يوسف أحمد خلف علي، استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة المنتج وفق نظام التصنيعية دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد أربعة وتسعون، السنة السادسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2013.
- 33.** الداعور جبر ابراهيم، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، منشورات كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2004.
- 34.** دبون عبد القادر، دور مداخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008.
- 35.** درويش عمار، صالح إلياس، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان، مجلة رؤى اقتصادية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.
- 36.** ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2009.
- 37.** رانيا محمد نزيه الزير، إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سوريا دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2008.
- 38.** رايس وفاء، أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاستشفائية عرض بعض التجارب، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السابع عشر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
- 39.** روسنيول ابروست، جورج ايروي، ترجمة سميرة حازرولي، التكاليف وأسعار التكلفة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989.
- 40.** زعراب حمدي شحدة، محاسبة التكاليف مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق، غزة، فلسطين، 2006.
- 41.** زهراء غازي ذنون الدباغ، أثر بطاقة الأداء المتوازن في جودة الخدمات المصرفية دراسة استطلاعية لأراء عينة من العاملين في المصرف الصناعي العراقي، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 42، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة والجامعة، العراق، 2013.
- 42.** سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد العشرين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 43.** سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد العشرون، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 44.** السالم مؤيد سعيد، أساسيات الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

45. سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية - دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مدينة الزقازيق، مصر، 2014.
46. سايج فايز وآخرون، تحديد أسعار التنازل أو التحويل كأداة لزيادة المردودية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 25 يوم 2017/04.
47. سحر طلال إبراهيم، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخامس والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013.
48. سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 84، المجلد 21، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2015.
49. السعيدة فيصل جميل، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم معلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
50. سليمان حسن البشتاوي، طلال سليمان جريرة، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد الأول، المجلد 42، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015.
51. السيدية محمد، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
52. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008.
53. صالح إبراهيم يونس الشعباني، المنظور الاستراتيجي لاستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 33 و34، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، العراق، 2011.
54. صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح عبد الله، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، مركز توزيع الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 2008.
55. صلاح مهدي جواد، توظيف أسلوب التحليل المفكك في تحسين قيمة المنتج في ظل تقنية التكاليف المستهدفة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكبريائية - معمل الفتح، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد الثالث، المجلد السابع، إنساني، جامعة كربلاء، العراق، 2009.
56. طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث يدخل ضمن نيل شهادة الماجستير غير منشور، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، عمان، الأردن، الموسم الجامعي 2008/2009.
57. طاوس قندوسي، خزار الأخضر، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، الجزائر، 2013.

58. طلال سليمان جريرة، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد الأول، المجلد 38، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2011.
59. عبد الحليم كراجه وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 1991.
60. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مدينة الأزهر، القاهرة، مصر، 2009.
61. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، منشورات كلية التجارة، جامعة المنصورة، مدينة المنصورة، مصر، دون سنة النشر.
62. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، غربية رمضان فهميم، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2006.
63. عبد الحي عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
64. عبد الرحمن عاطف عبد المجيد، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثامن والعشرين، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مدينة أسيوط، مصر، 2000.
65. عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
66. عبد الناصر حافظ، حسين وليد عباس، التحسين المستمر كمسار لإدارة وظائف المنظمة، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
67. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992.
68. عزيز الحافظ، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، بغداد، العراق، 1970.
69. عصافت سيد أحمد عاشور، توفيق محمد الشحات طمان، مراجعة محمد لطفي حسونة، المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة عين الشمس، كلية التجارة التعليم المفتوح، مدينة العباسية، القاهرة، مصر، دون سنة النشر.
70. عطية هاشم احمد، عبد ربه محمد محمود، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل للمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
71. علاء جاسم سلمان، وآخرون، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة (TC) في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 21، المجلد السابع، الفصل الرابع، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2012.
72. علاء محمد ملو العين، استخدام القياس المتوازن للأداء لتقييم خدمات القطاع المصرفي في ظل حوكمة الأداء الاستراتيجي بالتطبيق على البنوك التجارية السعودية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 01، المجلد 41، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015.
73. على رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

74. عيسى حسين أحمد محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010.
75. الغبان نائر صبري، حسين نادية شاكر، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الـوزيرية وديالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009.
76. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 24، جامعة دمشق، 2008.
77. فخر نواف، الدليبي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
78. فخر نواف، خليل الدليبي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الجزء الأول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
79. قاسم محسن الحبيطي، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية فرع نينوي، مجلة تنمية الـرافدين، العدد 94، المجلد 31، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مدينة الموصل، العراق، 2009.
80. قاسم محسن الحبيطي، تأثير التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الإدارية في القرن الواحد والعشرين، مجلة البحوث المستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، العدد 13، كلية حذباء الجامعة، العراق، 2006.
81. القرشي مدحت، الاقتصاد الصناعي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
82. كاظم أحمد جواد، أثر مرونة سلسلة التجهيز في الأداء الإستراتيجي على وفق بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد سبعة وتسعون، السنة السادسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2013.
83. كريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
84. مثنى فالح بدر الزبيدي، التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة حالة عينة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الـرافدين، العدد 97، المجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010.
85. مجدي عمارة، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف، كلية المحاسبة، غريان، ليبيا، 1999.
86. مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992.
87. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد الثاني، المجلد 41، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2014.
88. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2005-2006.



89. محفوظ أحمد جودة، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم الأردنية دراسة ميدانية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، المجلد الحادي عشر، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008.
90. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
91. محمد تيسير الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
92. محمد حسن علي، فريد عمر شيخ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد 42، كلية التجارة، جامعة عين الإسكندرية، مدينة الإسكندرية، مصر، 2005.
93. محمد حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000.
94. محمد شفيق، حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
95. محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الأسس العملية والعلمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1989.
96. محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر، 2009.
97. محمد عبد السميع، أحمد طيبة، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
98. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مدينة العباسية، مصر، 2005.
99. محمد محمد الجزار، المحاسبة الإدارية الإطار الفكري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001.
100. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
101. مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية الموازنة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعة الكهربائية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 67، المجلد 18، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2012.
102. منال جبار سرور، علي عبد الحسين هاني الزالمي، بطاقة الأداء المتوازنة المدخل المعاصر لتقويم الأداء الاستراتيجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ثلاثة وتسعون، السنة الخامسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2012.
103. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
104. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
105. ناصر دادي عدون، التحليل المالي دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
106. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.

107. النشار هاني محمود عبده، استخدام دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد 42، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.
108. هاني محمد ذياب المجالي، أثر نظام بطاقة الأداء المتوازن على كفاءة أداء القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية في قطاع الاتصالات الأردني، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2014.
109. وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعيدة، مستوى إدراك مديري الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الأول، المجلد الخامس، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008.
110. وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعيدة، نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 02، المجلد 37، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010.
111. يوحنا آل آدم، صالح الزرق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- ثانيا/ قائمة المراجع باللغات الأجنبية:**
112. A.amrani et N.afraoui, méthodes d'analyse des couts, tome, 1 ére éditions du management, alger, 1991.
113. C.alazard, S.Separi, Contrôle De Gestion, 5<sup>ème</sup> éd, Edition Dunod, Paris, 2001.
114. Chorles T.Horngren, Srikant M.Dater, George Foster, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, Prentice Hall, london,2003.
115. Hanula. Mika and al, Total Quality Management and Balanced Scorecard, California Management Review, Vol 41, N°02,1999.
116. j.l.cretal, j.p.jolivet, Analyse et contrôle des couts, boulet, publi-union, paris, 1975.
117. Kaplan Robert, Norton David, Linking The scorecard To strategy, California Management Review, Vol 39, N°01,1996.
118. Kaplan Robert, Norton David, Putting The Balanced Scorecard to Work, Harvard Business Review, Vol 71, N°05,1993.
119. L. Langlois et Autres, Contrôle de Gestion, 1<sup>er</sup> éd, Copyright Berti Éditions, Alger, 2008.
120. Lallana.C, Margeret.N, The Information Age, e-asean Task Force, UNDP Asia Pacific Development Information Programme, UNDP- APDIP, 2003.
121. Lockamy.A, Smith.W, Target Costing for Supply Chain Management Criteria and Séléction, Journale of Industrial Management & Data Systems, Vol 100, N° 05, University Tallahassee, Florida, USA, 2000.

122. Pandey.IM, Balanced Scorecard Myth and Reality, Vikalpa Review, Vol 30, N°01,2005.
123. Patrick Iribarne, les tableaux de bord de la performance comment les concevoir les aligner et les déployer sur les facteurs clés de succès, Dunod, Paris, France, 2003.
124. Suzanne Drouin, Comptabilité de Gestion, 3<sup>ème</sup> éd, Éditions du Renouveau Pédagogique, Montréal, Canada, 1999.
125. Y.Pesqueux et B.Martory, La Nouvelle Comptabilité Des Couts, Edition Puf, France, 1995.

ثالثا/ المواقع الإلكترونية المعتمدة:

<http://www.sqarra.com/pdf/iaccts/11.pdf>.(تاريخ الاطلاع 2017/05/16)