



## الفصل الثاني

# مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير

## تمهيد

تلعب محاسبة التكاليف دورا فعالا في عملية مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية، فهي تعبر أداة تقنية لنظام مراقبة التسيير ولتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة وتكمل الأساليب الأخرى. فبدونها لا يمكن إعداد الميزانيات التقديرية ولا لوحة القيادة، حيث توفر المعلومات الضرورية واللازمة حول مختلف التكاليف والنتائج والتي تشكل الأساس الذي يعتمد عليه كل منهما.

### 2-1-1- طبيعة محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية واستخراج سعر التكلفة الذي على أساسه يتم تحديد سعر البيع وهامش الربح، وكذا المساهمة في ترشيد القرارات.

### 2-1-2- تعريف محاسبة التكاليف

بالرغم من التطور الكبير في مفهوم محاسبة التكاليف إلا أنه من الصعب إيجاد تعريف موحد لها نظرا لتعدد أهدافها، ولتنوع المعلومات التي تنتجها لخدمة احتياجات المؤسسة. فقد عرفت على أنها "أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري"<sup>1</sup>.

كما عرفت محاسبة التكاليف على أنها "تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية، وللتخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة"<sup>2</sup>.

وبالتالي فمحاسبة التكاليف تساهم في إنتاج المعلومات التي تسمح بتفسير العلاقة بين الموارد المستخدمة والمستهلكة والنتائج المتحصل عليها بالمقابل، سواء من وجهة نظر تقديرية لمساعدة متخذي القرار، أو من وجهة نظر تاريخية لقياس الأداء.

### 2-1-2- مهام ووظائف محاسبة التكاليف

بصفة عامة هناك عشرة مهام ووظائف أساسية لمحاسبة التكاليف، تتمثل في:<sup>3</sup>

- المساعدة على تحديد أسعار البيع؛
- المساعدة على تحديد حدود إنخفاض الأسعار؛
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة والغير مربحة؛
- مراقبة المخزون؛
- تحديد قيمة المخزون؛
- إختبار كفاءة مختلف المسارات؛
- إختبار كفاءة مختلف الإدارات؛
- إكتشاف أوجه التقصير والتبذير؛
- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج؛
- ضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية.

### 2-1-3- أهداف محاسبة التكاليف

تساعد محاسبة التكاليف المؤسسة في القيام بوظائفها الأساسية في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، من خلال ما توفره من معلومات تستخدم حسب الحاجة وكذا قدرتها على تشخيص وضعية المؤسسة

<sup>1</sup> Farid Makhlouf, Comptabilité analytique, édition pages bleues , Algérie 2006, P8.

<sup>2</sup> هلال درحمن، "المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامع الجزائر، الجزائر 2004-2005، ص116.

<sup>3</sup> سعاد شكري معمر، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، مطبوعة جامعة بسكرة، بسكرة، 2018، ص6.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
وتحديد المسؤوليات وإيجاد البدائل لتصحيح الاختلالات. وبصفة عامة تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في  
العناصر التالية:<sup>1</sup>

### 3-1-3-1- قياس تكلفة الإنتاج

تهدف محاسبة التكاليف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص  
مختلف الأعباء لكل منتج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

### 3-1-3-2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف

إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام  
المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة  
كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، وهو ما يساهم في القضاء على التبذير والإسراف في المواد،  
وبالتالي زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

### 3-1-3-3- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير

إن القيام بتجميع وتحليل بيانات ومعلومات التكاليف ومقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على  
المؤسسة من مقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها  
والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة،  
ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاعة  
الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية.

### 3-1-3-4- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط

تساهم محاسبة التكاليف في توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في  
الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية.

### 3-1-3-5- المساهمة في إعداد الميزانيات التقديرية

تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف مصدر مهم لإعداد الميزانيات التقديرية من خلال تحليل  
سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية والتوقعات الممكن حدوثها في المستقبل.  
يتضح من أهداف محاسبة التكاليف أنها تعتبر أسلوب مهم تساعد على مراقبة التسيير من خلال رقابة  
مختلف التكاليف والعمل على تخفيضها مع الحفاظ على الجودة، كما توفر معلومات للأدوات الأخرى لمراقبة  
التسيير كالميزانية التقديرية حيث تفيد في تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات وتقييم مساهمة كل مركز أو  
مصلحة وعلى ضوء ذلك تتخذ مختلف القرارات لتلبية هذا الإحتياج.

### 3-2-1- عموميات حول التكاليف

يعتبر حساب التكاليف وضبطها جوهر عمل محاسبة التكاليف، حيث تساعد في تحديد أسعار البيع  
المناسبة واتخاذ القرارات والرقابة.

### 3-2-1-1- تعريف التكلفة

تعرف التكلفة بأنها "تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل  
وهي تتكون من الكمية والسعر"<sup>2</sup>.  
وتعرف أيضا بأنها "التضحية والمبالغ التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو  
منفعة ما أو تحقيق هدف معين"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد طوابية، "المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر 2002-2003، صص 70-71.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، الأردن 2006، صص 33

<sup>3</sup> محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2003، صص 25.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
أما التكلفة الكلية فتعرف بأنها "حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، والتي تتكون من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، لكن له تكلفة نهائية واحدة"<sup>1</sup>.

#### 4-2-2- تصنيف التكاليف

تصنف التكاليف وفق أسس عديدة أهمها:

#### 4-2-2-1- التكلفة حسب الطبيعة

يطلق على هذا التصنيف أيضا بالتصنيف النوعي، ويعتمد على طبيعة عنصر التكلفة:<sup>2</sup>

#### 1- تكلفة المواد

تشمل كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة، مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية....

#### 2- تكلفة العمل

هي مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

#### 3- تكلفة الخدمات

تشمل كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية "كالصيانة والإهلاك" والخدمات التسويقية "كإيجار معارض البيع"، والخدمات الإدارية والتمويلية "كالهاتف والاتصالات".

#### 4-2-2-2- التكلفة حسب الوظيفة

تقسم التكاليف حسب معيار الوظيفة إلى:<sup>3</sup>

#### 1- تكاليف الإنتاج

هي كل التكاليف المتعلقة بإنتاج وصنع المنتجات من تكلفة المواد واللوازم والأجور المباشرة، والمصاريف الصناعية.

#### 2- تكاليف التمويل

هي كل التكاليف المتعلقة بالتمويل والشراء. وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

#### 3- التكاليف الإدارية

هي كل التكاليف المتعلقة بالإدارة في المؤسسة وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الاستقبال.

#### 4- تكاليف التوزيع

هي مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تصريف وتوزيع المنتج، وتشمل المصاريف الداخلية والخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع.

#### 5- تكاليف التمويل

هي كل التكاليف المتعلقة بالتمويل والتي تتحملها المؤسسة لتسيير المشروع، ووضع مختلف السياسات لجميع الأعمال التي تقوم بها كفوائد القروض ومصاريف البنوك.

#### 4-2-2-3- التكلفة حسب العلاقة بوحدة المنتج

تنقسم التكاليف حسب معيار العلاقة بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

#### 1- التكاليف المباشرة

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص24.

<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر 2009، ص42.

<sup>3</sup> أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر 1999، ص36.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، ويمكن أن تنسب إلى تلك الوحدة بطريقة عملية وإقتصادية، ويتم الحصول عليها دون اللجوء إلى التقدير أو توزيع التكلفة. وتكون مكونة عادة من المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة.

## 2- التكاليف غير المباشرة

هي تكاليف يصعب تمييزها عكس التكاليف المباشرة، وهي ترتبط بمنتج معين ولكن لا يمكن أن تنسب له بطريقة عملية واقتصادية من دون اللجوء إلى التقدير وتوزيع التكلفة، لأنها ترتبط بمجموع الإنتاج ككل مثل تكلفة الزيوت المستخدمة في تشغيل الآلات، إهلاك الآلات، تكاليف الصيانة.

### 5-2-4- التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية

تصنف التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين:<sup>1</sup>

#### 1- التكاليف الإيرادية

هي تكاليف تدفع مقابل السلع والخدمات وتستهلك خلال عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها. ولا يوجد لها منافع مستقبلية، وترصد في قائمة الدخل.

#### 2- التكاليف الرأسمالية

هي تكاليف تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة، وتؤدي إلى زيادة أصول المؤسسة. وتصنف كأصل وتحول إلى قائمة الدخل عند إستهلاكها.

### 5-2-2-5- التكلفة حسب علاقتها بحجم الإنتاج

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا الأساس إلى متغيرة وثابتة وشبه متغيرة:<sup>2</sup>

#### 1- التكاليف المتغيرة

هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مجموع هذه التكاليف والعكس صحيح. وليس شرطاً أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط.

#### 2- التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، فهي تبقى ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج حتى لو كان مساوياً للصفر. ويرجع ذلك إلى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن.

#### 3- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة

هي تكاليف تجمع بين التغير والثبات، تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة، وبالتالي فهي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير التكاليف المتغيرة، مثل تكاليف الصيانة، فهناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دورياً وهناك أعمال صيانة فجائية لمعالجة التوقفات؛ ويكون الجزء المتغير فيها أكبر من الجزء الثابت؛ أما بالنسبة للتكاليف شبه الثابتة فتكون بالعكس، حيث يكون الجزء الثابت فيها أكبر من المتغير.

### 5-2-2-6- التكلفة حسب الزمن

تصنف التكاليف حسب وقت حدوثها إلى تكاليف حقيقية، وتكاليف تقديرية، وتكاليف معيارية:<sup>3</sup>

#### 1- التكاليف الحقيقية

هي تكاليف حدثت خلال فترات سابقة ووقعت فعلاً، وتعرف أيضاً بالتكاليف التاريخية.

## 2- التكاليف التقديرية

<sup>1</sup> سليمة طبائبية، دروس في المحاسبة التحليلية، قسم العلوم التجارية، جامعة 8ماي 1945، قالمة 2015، ص29.

<sup>2</sup> محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة المصرية، مصر 2008، ص118-124.

<sup>3</sup> Henri Cullmann , La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene , Alger 1993, P32.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
هي التكاليف المتوقع حدوثها خلال فترة مستقبلية، حيث يتم حسابها بناءً على التقدير الشخصي والخبرة السابقة.

### 3- التكاليف المعيارية

هي التكاليف التي ينبغي أن تحدث مستقبلاً، وتحسب بناءً على تجارب هندسية عملية وعلمية.

### 6-2-7- التكلفة من ناحية أثرها على اتخاذ القرارات

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:<sup>1</sup>

#### 1- تكاليف ملائمة

تعرف أيضاً بالتكاليف التفاضلية وهي عبارة عن الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي تكاليف تتأثر بالبدائل المطروحة، فإختيار أي بديل يؤثر عليها.

#### 2- تكاليف غير ملائمة

تعرف أيضاً بالتكاليف الغارقة وهي تكاليف لا يرتبط وجودها باتخاذ قرار معين، ولا تتأثر به، أي أن المؤسسة تتحملها في كل الأحوال.

#### 3- تكلفة الفرصة البديلة

تعني اقتصادياً الأموال المصروفة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة توظيف الأموال على إستخداماتها الحالية.

#### 4- تكلفة مضافة

هي بمثابة التكلفة التفاضلية الصافية، وتتميز عن التكلفة التفاضلية من خلال أن التكلفة المضافة تعني زيادة التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة الخاصة بأقل تلك البدائل تكلفه.

### 6-2-3- مراحل حساب التكلفة

تختلف مراحل حساب التكلفة من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة نشاطها:

#### 6-2-3-1- المؤسسات التجارية

إن المؤسسات التجارية هي المؤسسات التي تمارس نشاطاً تجارياً يتمثل في شراء وإعادة بيع السلع والبضائع دون إجراء أي تحويل عليها. ويتم حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة من خلال العلاقة:

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الشراء} &= \text{ثمن المشتريات} + \text{مصاريف الشراء} \\ \text{سعر التكلفة} &= \text{تكلفة المشتريات المبيعة} + \text{مصاريف التوزيع} \end{aligned}$$

#### 6-2-3-2- المؤسسات الصناعية

إن المؤسسات الصناعية هي المؤسسات التي تقوم بإجراء تعديلات على السلع والبضائع وتحويلها من حالتها الخام إلى منتجات قابلة للبيع. ويتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الشراء} &= \text{ثمن المشتريات} + \text{مصاريف الشراء} \\ \text{تكلفة الإنتاج} &= \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج} \\ \text{سعر التكلفة} &= \text{تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة} + \text{مصاريف التوزيع} \end{aligned}$$

#### 6-3-3-2- المؤسسات الخدمية

يتمثل نشاط المؤسسات الخدمية في تقديم الخدمة للزبائن، ويحسب سعر التكلفة لها من خلال:

<sup>1</sup> محمد كنفوش، "إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف حسب الأنشطة"، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة 2007، ص111.

سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المقدمة + مصاريف تقديم الخدمة

#### 7-2-4- العنصر المكونة للتكاليف

تعتبر المحاسبة المالية أهم مصدر لمعلومات محاسبة التكاليف، حيث يتم الحصول على أعباء محاسبة التكاليف بواسطة أعباء المحاسبة المالية مع إستبعاد الأعباء غير المعتبرة، وإضافة جزء آخر يسمى بالأعباء الإضافية. ويمكن توضيح هذه العناصر في الآتي:<sup>1</sup>

#### 7-2-4-1- الأعباء المعتبرة

تدخل الأعباء المعتبرة في تكوين التكلفة النهائية، وتتمثل في المصاريف حسب طبيعتها، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة المالية من مخطط النظام المحاسبي المالي.

#### 7-2-4-2- الأعباء غير المعتبرة

هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:<sup>2</sup>

أ- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من مخطط النظام المحاسبي المالي، مثل إطفاء المصاريف الإعدادية والتي تسجل مباشرة في حسابات التثبيتات، وكذلك الإهلاكات الإستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل؛

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

#### 7-2-4-3- العناصر الإضافية

وهي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية، ولكنها تحسب وتدمج ضمن التكاليف بغرض إعطائها مضمون اقتصادي مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتتمثل في فائدة رأس المال الخاص، وكذلك أجرة صاحب المؤسسة.<sup>3</sup> يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

#### 7-3- طرق التكاليف الكلية لمحاسبة التكاليف

تقوم هذه الطرق على أساس تصنيف وتقسيم التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج إلى مباشرة وغير مباشرة، حيث تشمل التكلفة الكلية لمنتج ما على مجموع تكاليفه المباشرة وعلى جزء من التكاليف غير

<sup>1</sup> فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر 2012، ص 18.

<sup>2</sup> خالد هادفي، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسيير للمؤسسة الإقتصادية"، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012-2013، ص 39.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر 1999، ص 22.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير مطبوعة مراقبة التسيير الدكتور: بولجال فريد المباشرة الخاصة بالقسم أو المؤسسة ككل. وتوجد عدة أساليب لتحديد التكلفة الكلية وما يميزها فيما بينها هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة.

### 8-3-1- تعريف ومبادئ طرق التكاليف الكلية

تعرف طرق التكاليف الكلية بأنها "الطرق التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء المباشرة وجزء من التكاليف غير المباشرة التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة من تخصيص، توزيع، تحميل".<sup>1</sup> وتقوم هذه الطرق على الأسس والمبادئ التالية:

- تتحمل الوحدات المنتجة جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والإدارية والتسويقية والتمويلية؛
- يتم تصنيف وفصل عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛
- ضرورة تحديد مخزون أول فترة وآخر فترة من الإنتاج التام والإنتاج الجاري على أساس التكلفة الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة بإستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو غيرها من الطرق الأخرى؛
- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال مقابلة التكاليف الكلية بالإيرادات الكلية للكميات المباعة، ويكون الفرق إما ربحاً عند زيادة الإيرادات عن التكاليف، وإما خسارة في حالة العكس.

### 8-3-2- أساليب التوزيع الإجمالي للتكاليف غير المباشرة بمعامل

تتميز هذه الأساليب بالبساطة وسهولة التطبيق، ويمكن إستخدامها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إذا كانت نسبة التكاليف غير المباشرة إلى مجموع التكاليف صغيرة. وتعتمد هذه الأساليب على معيار محدد لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات كنسبة مبيعات المنتج أو نسبة أحد تكاليفه المباشرة (عدد ساعات العمل المباشرة، كمية أو قيمة المواد المستعملة...).

### 8-3-3- أسلوب الوظائف الأساسية

يعتبر هذا الأسلوب تحسيناً للأسلوب السابق، حيث تحمل التكاليف غير المباشرة إلى مختلف الوظائف بواسطة معاملات تحميل ( عدد ساعات العمل، عدد العمال، المواد المستعملة...).

إن مراحل حساب سعر التكلفة تبعاً لهذا الأسلوب تتمثل في:

- تحميل المنتجات بتكاليفها المباشرة الفعلية؛
- التكاليف غير المباشرة تحسب على مستوى الوظائف الأساسية للمؤسسة والتي قد تكون الإدارة، التموين، الإنتاج، التوزيع؛

- توزيع تكاليف الوظائف الأساسية على المنتجات تبعاً لمعايير تحميل محددة والتي منها:

- \* التكاليف الإدارية تدمج بسعر التكلفة على أساس تكلفة الإنتاج؛
- \* تكاليف التموين غير المباشرة تدمج بتكلفة الإنتاج على أساس تكلفة المواد المستهلكة؛
- \* تكاليف الإنتاج غير المباشرة تدمج بتكلفة الإنتاج على أساس تكلفة اليد العاملة المباشرة؛
- \* تكاليف التوزيع غير المباشرة تدمج بسعر التكلفة على أساس تكلفة إنتاج المنتجات المباعة.

### 8-3-4- أسلوب الأقسام المتجانسة

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم.

يعتمد هذا الأسلوب على تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية متجانسة، حيث أن القسم الرئيسي هو قسم يستخدم وسائل الإنتاج والتوزيع، أما القسم الثانوي فهو القسم الذي يخصص نشاطه لمساعدة تسيير الأقسام المختصة بالإنتاج والتوزيع.

<sup>1</sup> سليمة طبائبية، مرجع سابق، ص 50.



الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولجال فريد  
إن مراحل تطبيق أسلوب الأقسام المتجانسة تتمثل في:

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية متجانسة؛
  - تحميل المنتجات بتكاليفها المباشرة؛
  - التكاليف غير المباشرة بالنسبة للمنتجات تجمع وتحسب على مستوى الأقسام الرئيسية والثانوية "عملية التوزيع الأولي"؛
  - توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية "عملية التوزيع الثانوي"؛
  - توزيع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات، وبها نحصل على أسعار تكلفة المنتجات.
- 9-3-4-1- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة**

يتم هذا التوزيع من خلال إعادة تصنيف التكاليف غير المباشرة من التكاليف حسب طبيعتها إلى التكاليف حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة تكاليف كل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة، حيث توجد أعباء توزع مباشرة في بعض الأقسام، وأخرى توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة.

**9-3-4-2- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة**

هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة التكاليف لكل الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، حيث يصبح مجموع الأقسام المساعدة معدوما ويرتفع بذلك مجموع الأعباء الغير المباشرة في الأقسام الرئيسية<sup>1</sup>.

وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعد مسألة حساب قيمها<sup>2</sup>.

هناك عدة طرق تستخدم لتوزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، وذلك حسب ظروف العمل وحسب حجم التكاليف غير المباشرة الخاضعة للتوزيع، وفي ما يلي عرض لهذه الطرق:

### **1- الطريقة المباشرة**

وتعرف أيضا بطريقة التوزيع الإجمالي وتقوم على أساس جمع أعباء الأقسام الثانوية وتوزيعها وفق أسس متناسبة على الأقسام الرئيسي.

### **2- التوزيع التنازلي**

يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزع تكاليف القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

### **3- التوزيع المتبادل**

يستعمل هذا التوزيع في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سالفًا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات. ويتم توزيع التكاليف وفق هذه الطريقة إما بـ:

### **أ- الطريقة النظرية**

<sup>1</sup> Gérard Melyon, comptabilité analytique, 2e édition, Éditions Bréal, Paris 2001, P259.

<sup>2</sup> أحمد طوايبية، مرجع سابق، ص 100.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
وهي طريقة قريبة من الحقيقة يمكن أن تحدد جبريا وتعديل دوريا بدلالة تغيير التكلفة الأولية للقسم،  
والملاحظ على هذه الطريقة أنها تعطي فوارق يمكن أن تحسب في النتيجة مباشرة أو تضاف إلى تكاليف الأقسام  
لفترة مقبلة.

### ب- الطريقة الجبرية

تعتمد هذه الطريقة على المعادلات، حيث يرمز للأقسام المتبادلة برموز معينة، ويتم تشكيل هذه  
المعادلات بناء على نسب مساهمة الأقسام المتبادلة فيما بينها، ثم يتم حلها للحصول على تكلفة الوحدة بشكل دقيق  
لكل قسم ثم توزيعها على الأقسام الأخرى.

### 10-3-4-3- تحديد مفاتيح التوزيع ووحدات العمل

بعد تجميع التكاليف غير المباشرة داخل الأقسام الثانوية والرئيسية يتم البحث عن طريقة لتوزيع التكاليف  
غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية، لأن تكاليف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة على  
المنتوج، ويتم ذلك من خلال النسب المئوية، هذه الأخيرة يحددها المحاسب بعد الدراسة الدقيقة لتكاليف كل قسم  
ونسب تعامله مع الأقسام الأخرى، كتوزيع أعباء قسم الإدارة على الأقسام الأخرى حسب نسبة إستفادتهم من  
خدماتها، وكذلك الأمر بالنسبة لباقي الأقسام الثانوية.

أما إختيار وحدة العمل وهي الوحدة التي تسمح بتحميل أعباء أقسام إلى أقسام أخرى أو إلى تكلفة  
المنتجات، فيتم من خلال دراسة إحصائية لعلاقة التكاليف بالوحدات ومعرفة مدى إرتباط كل وحدة عمل في  
قسم مع تكاليفه في فترات معينة.

من أهم طرق تحديد وحدة العمل طريقة معامل الإرتباط والتي تعطى بالعلاقة التالية:

$$r = \frac{\sum x_i' y_i'}{\sqrt{\sum x_i'^2 \sum y_i'^2}}$$

حيث أن:

r: معامل الإرتباط.

X: وحدة العمل.

Y: مصروف القسم.

$$x_i' = x_i - \bar{x}$$

$$y_i' = y_i - \bar{y}$$

بعد حساب r لكل وحدة عمل تختار وحدة العمل التي لها r قريب من الواحد.

وأخيرا يتم الحصول على تكلفة وحدة العمل من خلال العلاقة:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مصاريف القسم}}{\text{عدد وحدات عمل القسم}}$$

وعموما يكون جدول توزيع التكاليف غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة حسب الشكل

التالي:

جدول رقم (1-3): توزيع التكاليف غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة

شهر							المجموع	التعيين
الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية					
							تكاليف غير مباشرة + العناصر الإضافية - التكاليف غير المعتبرة	
							مجموع التوزيع الأولي	
							التوزيع القسم أ القسم ب القسم ج	
							التوزيع الثانوي	
							طبيعة وحدة العمل	
							عدد وحدات العمل	
							تكلفة وحدة العمل	

المصدر: عبد العالي شحتاني، "محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2010-2011، ص17.

#### 11-3-4-4- تحميل أعباء الأقسام الرئيسية على المنتجات

تأتي هذه المرحلة الأخيرة بعد إتمام جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة، من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلبيات، وهذا دون نسيان التكاليف المخصصة مباشرة على المنتج.

#### 11-3-5- إيجابيات وعيوب طرق التكاليف الكلية

تتمثل إيجابيات طرق التكاليف الكلية في:

- سهولة استخدامها لاعتمادها على مجموعة من الخطوات البسيطة؛
- قياس نسبة التكاليف غير المباشرة المحملة لكل قسم في حساب التكاليف وسعر التكلفة؛
- عزل بعض التكاليف المحددة التي يجب معرفتها لسد احتياجات التسيير وذلك بهدف إبعاد قدر المستطاع تحليل الأعباء غير المباشرة لصعوبة تحديدها وضبطها.
- أما من بين عيوب طرق التكاليف الكلية نذكر:
  - عدم قدرتها على تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لإتخاذ القرارات والتخطيط ورسم السياسات؛
  - عدم قدرتها على معرفة ما هو مستغل وما هو غير مستغل من الطاقة المتاحة، مما يؤدي إلى ضياع الوقت مع عدم الاهتمام بالمراقبة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج؛
  - لا يمكن حساب التكاليف إلا بعد انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما يحتاج المسيرون إلى معرفة تكاليف المنتجات قبل حساب مجموع التكاليف؛
  - تحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات لا يستند إلى أسس علمية مفهومة، وإنما يعتمد إلى حد ما على الاجتهاد ويتأثر بالتقدير الشخصي.

#### 11-4- طرق التكاليف الجزئية لمحاسبة التكاليف

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير مطبوعة مراقبة التسيير الدكتور: بولحبال فريد  
تقوم هذه الطرق على أساس تصنيف وتقسيم التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج إلى مباشرة وغير مباشرة، وحسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى متغيرة وثابتة. وتتمثل في: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛ طريقة التكاليف المتغيرة؛ طريقة التكاليف المباشرة؛ طريقة التكاليف المعيارية.

#### 12-4-1- أساليب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يعود الفضل في ظهور هذا الطريقة إلى أبحاث H. GANTT المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل وذلك سنة 1951، حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني<sup>1</sup>، وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية.

#### 12-1-4-1- تعريف أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يقصد بالتحميل العقلاني "العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة، إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية".

يتضح من التعريف أن هذا الأسلوب يقوم على تقسيم التكاليف إلى متغيرة وثابتة وحساب التكاليف الثابتة على أساس حجم النشاط أو الإنتاج العادي، مما يجعل تكلفة الوحدة الثابتة لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ومنه الحصول على سعر تكلفة عقلاي يقترب من الثبات، أي أن لحساب سعر التكلفة لا نعتبر كل المصاريف الثابتة بل نعتبر منها فقط جزءا متناسبا مع النشاط المحقق أو الإنتاج العادي.

يتميز أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بالنقاط الآتية:

- تحييد أثر التغيرات في مستوى النشاط من فترة إلى أخرى على التكاليف وأسعار التكلفة؛
- تحديد نسب النشاط التي تسمح بقياس الكفاءة مع استخدام المؤسسة لطاقاتها الإنتاجية المتاحة؛
- تحديد تكلفة الأنشطة الفرعية والنشاط الزائد للسماح للمدراء باتخاذ الإجراءات التصحيحية المتعلقة بمراكز المسؤولية في الوقت المناسب.

#### 12-1-4-2- مبادئ تطبيق أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:<sup>2</sup>
- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛
- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، والذي يحسب بالعلاقة:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلايا

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

- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلايا. وحالاته ثلاث:

\* معامل التحميل يساوي الواحد: أي أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية؛

<sup>1</sup> عبد الغني دادن ، "الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر 2001-2002، ص 48.

<sup>2</sup> Alin Burlaud, et les autres, comptabilité analytique et contrôle de gestion , vuibert, Paris 1995, P 81.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
\* معامل التحميل أكبر من الواحد: وهذا يعني أن المؤسسة فاقت طاقتها الإنتاجية العادية، والفرق بين الحقيقي والعادي يمثل ربح زيادة النشاط؛  
\* معامل التحميل أصغر من الواحد: يعني أن طاقة المؤسسة لم تستعمل كلياً، وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة، والباقي يعتبر كتكلفة نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).  
ومما سبق يتضح أن حساب التكلفة الفعلية الكلية للمنتجات وفق أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يكون بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الكلية الفعلية} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{النشاط الفعلي} + [\text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}})]$$

يجب أن يكون كل من النشاط الفعلي والنشاط العادي لهما نفس وحدة التقييم (ساعة العمل، كلغ، مادة أولية، وحدات مباعية، وحدات منتجة...).

### 13-4-1-3- أنواع النشاط العادي

إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي، فبعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس إعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس تقديرات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية:

- على أساس تاريخي: عن طريق الاستفادة من النتائج الملاحظة المتعلقة بالفترات السابقة؛
  - على أساس تقديري كالإستناد إلى تقديرات حجم المبيعات؛
  - على أساس الطاقة الإنتاجية: والتي تعتمد على الطاقة الممكنة النظرية والتي تحدد على أساس إمكانيات الآلات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديًا دون توقف.
- هناك عدة أنواع من النشاط العادي:<sup>1</sup>

#### 1- الطاقة الإنتاجية

هي قدرة المؤسسة على الإنتاج معبراً عنها إما بالوحدات المنتجة إذا كانت تنتج منتج واحد، أو بعدد ساعات عمل الآلات (ساعات العمل المباشرة) في حالة وجود أكثر من منتج.

#### 2- الطاقة القصوى

تعرف أيضاً بالطاقة النظرية وتمثل الكميات التي تستطيع المؤسسة إنتاجها عندما تستغل وقت العمل بنسبة 100 % ، دون احتساب فترات الانتظار، أو العطل، أو أعمال الصيانة، أو التوقفات الأخرى، وكذلك دون الأخذ بعين الاعتبار قابلية البيع وحجم السوق.

#### 3- الطاقة الاعتيادية

تعرف أيضاً بالطاقة العملية وتتحقق من خلال حساب الطاقة القصوى، مع أخذ كل التوقفات المسموح بها والتي لا يمكن تجنبها بالإعتبار، كتعطل الآلات وصيانتها، العطل، وتحسب من خلال العلاقة:

$$\text{الطاقة الاعتيادية} = \text{الطاقة القصوى} - \text{التوقفات المسموح بها}$$

### 13-4-1-4- حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تحسب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كما يلي:

رقم الأعمال

<sup>1</sup> محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان 2000، ص156.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد

- تكلفة كلية تحميل عقلاني

= النتيجة التحليلية العقلانية

+ ربح زيادة الفعالية

- تكلفة البطالة

= النتيجة التحليلية الإجمالية

+ الأعباء الإضافية

- الأعباء غير قابلة للتحميل

+ فوارق المخزون (إذا كانت قيمة المخزون الحقيقية أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني)

- فوارق المخزون (قيمة المخزون الحقيقية أصغر من قيمته بالتحميل العقلاني)

= النتيجة التحليلية الصافية

#### 14-4-1-5- مزايا وعيوب أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يحقق تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة المزايا التالية:

- تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاجها؛
- ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حسابات النتيجة، حيث لا تحمل على المنتجات، وهذا ما يجعل الإدارة تتخذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير المستغلة؛
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة حتى مع تغير مستويات النشاط؛
- عدم تحميل وحدة النشاط بالتكلفة الثابتة غير المستغلة يؤدي إلى تخفيض أسعار البيع، وبالتالي تخفيف العبء على المستهلك.

ورغم المزايا التي تتمتع بها هذه الطريقة إلا أنها لا تخلوا من العيوب منها:

- صعوبة تحديد حجم النشاط سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها؛
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير؛
- تقييم المخزونات النهائية (منتجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية الختامية، حيث تكون تكاليفها أكبر من الحقيقة عند بلوغ حجم نشاط أكبر من العادي، والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط يكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

#### 14-4-2- أسلوب التكاليف المتغيرة

تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحمل فقط التكاليف المتغيرة في تكلفة المنتج؛ أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الدورة عند حساب النتيجة الصافية.

#### 14-4-2-1- تعريف ومبادئ أسلوب التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، بحيث تطرح التكاليف الثابتة من هامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة<sup>1</sup>.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها:<sup>2</sup>

- فصل التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة؛

<sup>1</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004، ص179.  
<sup>2</sup> محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر 2013-2014، ص43.

- الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد
- اعتبار أن التكاليف المتغيرة ضمن عناصر تكلفة الإنتاج ويجب تحميلها على كل وحدة منتجة؛
  - اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية؛
  - حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى؛
  - حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة؛
  - دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة وحجم النشاط والربح.

#### 15-4-2-2- أنواع أساليب التكاليف المتغيرة

هناك نوعين لحساب التكلفة وفق هذه الطريقة، طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة.

#### 1- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة وحساب النتيجة بتخفيض التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة. وتتمثل خطوات إعداد هذه الطريقة في<sup>1</sup>:

- حساب رقم أعمال المؤسسة؛
  - حصر وتحديد التكاليف إلى أعباء متغيرة وثابتة؛
  - حساب الهامش على التكلفة المتغيرة، وهو الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة؛
  - حساب النتيجة وذلك بالفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- ويمكن تخليص الخطوات السابقة من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (3-2): حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

المجموع	منتج 03	منتج 02	منتج 01	النشاط أو المنتجات
				رقم الأعمال (خارج الرسم) (1)
				التكلفة المتغيرة الإجمالية (التكلفة المتغيرة للإنتاج + التكلفة المتغيرة للتوزيع) (2)
				الهامش على التكلفة المتغيرة (1-2) = 3
				التكاليف الثابتة غير الموزعة (4)
				نتيجة الإستغلال (3-4)

المصدر: عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004، ص 181.

#### 2- طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة

هي طريقة وسيطية لحساب التكاليف بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، وتعرف بأنها "طريقة محاسبية تتضمن إلى جانب الأعباء المتغيرة، الأعباء الثابتة الخاصة التي يمكن أن تضاف بدون صعوبة، وتستبعد الأعباء الثابتة المشتركة لعدة منتجات أو أنشطة".

وتقوم هذه الطريقة بتوفير ليس فقط المعلومات الإجمالية عن أداء المؤسسة، ولكن أيضا معلومات أكثر دقة عن كل عناصر نشاطها. بحيث تحمل التكاليف على المنتجات كما يلي:

- مجموع التكاليف المتغيرة المباشرة؛
- مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة؛
- مجموع التكاليف الثابتة المباشرة.

<sup>1</sup> عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 26

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
ومما سبق يمكن القول أن هذه الطريقة تقوم على مبدئين:  
- تدمج الأعباء المباشرة العامة ضمن تكاليف المنتجات؛  
- تستبعد الأعباء المشتركة من حساب تكاليف المنتجات.  
ويمكن تلخيص الخطوات الرئيسية لطريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة من خلال الجدول التالي:  
**جدول رقم (3-3): حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة**

عناصر الحساب	منتوج 01	منتوج 02	منتوج 03	منتوج 04	المجموع
رقم الأعمال (01)					
التكلفة المتغيرة (02)					
الهامش على التكلفة المتغيرة (1-2=3) التكاليف الثابتة الخاصة (04)					
الهامش على التكاليف الخاصة (3-4 =5)					
الأعباء الثابتة المشتركة (6)					
النتيجة التحليلية الإجمالية (5- 6)					

المصدر: عبد العالي شحاتي، "محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2010-2011، ص29.

### 16-4-2-3- مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المتغيرة

- تتمثل مزايا أسلوب التكاليف المتغيرة في:
- ثبات متوسط تكلفة الوحدة لفترات مختلفة، وبالتالي ثبات أسعار البيع، حيث تعتبر التكاليف المتغيرة عن التكاليف الحقيقية للإنتاج، وتستبعد التكاليف الثابتة لأنها ترتبط بالطاقة والزمن وتحسب من النتيجة؛
  - تسمح بإظهار الأرباح الحقيقية؛
  - تسمح عملية تصنيف التكاليف إلى متغيرة وثابتة، بمساعدة الإدارة في إتخاذ مختلف القرارات؛
  - توفير البيانات اللازمة لتخطيط الأرباح، من خلال العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح؛
  - تسمح هذه الطريقة بتحقيق رقابة أدق من خلال إستبعاد التكاليف التي لا تخضع لمسؤولية المشرفين والرؤساء، متمثلة في التكاليف الثابتة.
- ويمكن تلخيص أهم عيوب هذه الطريقة في:
- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة، حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير، ويعتبر هذا النوع تكاليف شبه ثابتة؛
  - هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج، وتسمى التكاليف شبه المتغيرة؛
  - بما أن الوحدة المنتجة تحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط، فإن تكلفتها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية.

### 16-4-3- أسلوب التكاليف المباشرة

وفق هذا الأسلوب يتم تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، باعتبار أن التكاليف المباشرة هي المنفقة على الوحدات المنتجة، كما تحمل بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة.

### 16-4-3-1- تعريف ومراحل تطبيق أسلوب التكاليف المباشرة

تبعاً لهذا الأسلوب فإن تكلفة منتج ما تشمل فقط على تكاليفه المباشرة "المتغيرة والثابتة"، أما التكاليف غير المباشرة فلا توزع على المنتجات، بل تطرح من هامش التكلفة المباشرة للحصول على نتيجة الدورة.



الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
وتشير طريقة التكاليف المباشرة إلى تحديد أداء المنتج بالانطلاق من الهامش على التكلفة المباشرة، وتنفذ  
من خلال أربعة مراحل:

- حساب رقم أعمال الدورة؛
  - حساب وتحديد التكاليف في شكل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
  - حساب الهامش على التكلفة المباشرة والذي يساوي الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المباشرة؛
  - حساب النتيجة التحليلية والتي تساوي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والتكاليف غير المباشرة.
- 17-4-3-2- مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المباشرة**

- يتميز أسلوب التكاليف المباشرة بالخصائص التالية:
- سهولة تحديد تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة من خلال تحميلها بالتكاليف المباشرة فقط؛
  - تقييم مخزون آخر مدة من المنتجات التامة والجارية بالتكلفة المباشرة فقط؛
  - توزيع عناصر التكاليف المباشرة على الوحدات المنتجة بسهولة دون اللجوء إلى الأساليب التقديرية؛
  - ثبات التكلفة، حيث لا تتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط.
- أما عيوب أسلوب التكاليف المباشرة فتتمثل في:
- إهمال بعض العناصر غير المباشرة يؤدي إلى عدم وجود تكلفة حقيقية فعلية؛
  - تخفيض القيمة الحقيقية للمخزون، باعتبار أن التكلفة محسوبة فقط على أساس التكاليف المباشرة؛
  - لا تسمح بالتخطيط السليم واتخاذ القرارات الصائبة، لأنها لا تقدم بيانات فعلية صحيحة للإدارة.

#### **17-4-4-4- طريقة التكاليف المعيارية**

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة مختلف التكاليف وسعر التكلفة من خلال تحديد معايير لإستعمال  
وقياس مختلف عناصر التكاليف، ولا تقتصر أهميتها على وظيفة المراقبة فقط، بل تمتد لتشمل أيضا بما توفره  
من معلومات موضوعية وملائمة وترشيد الإدارة في مجالات التخطيط وإتخاذ القرارات.

#### **17-4-4-1- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية**

- تعرف طريقة التكاليف المعيارية بأنها "التكاليف المحددة مسبقا على أساس علمي وعملي في ظروف  
معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية"<sup>1</sup>.
- وتهدف طريقة التكاليف المعيارية عموما إلى:
  - مراقبة نظام الإنتاج بالمؤسسة وإنتاجية اليد العاملة؛
  - تقدير تكاليف المشروعات؛
  - مقارنة المعايير بالإنجازات لإستخراج الفروقات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

#### **17-4-4-2- أنواع التكاليف المعيارية**

تتمثل أنواع التكاليف المعيارية في:<sup>2</sup>

#### **1- التكلفة المعيارية النظرية**

تمثل التكلفة المعيارية النظرية الحالة المثالية للنشاط، وتحدد على أساس أحسن إستعمال لعوامل الإنتاج،  
أي تحدد على أساس الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج بغض النظر عن المشاكل الإنتاجية.

#### **2- التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من التكاليف التنافسية**

تأخذ هذه التكلفة بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكنها لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية المطلوبة،  
ولا تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها.

#### **3- التكلفة المعيارية التاريخية**

<sup>1</sup> T Zitoune, Comptabilité analytique, Berti édition, Alger 2003, P87.

<sup>2</sup> محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص ص 47-48.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
تحدد التكلفة المعيارية التاريخية على أساس تكاليف فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، ولكنها تحمل  
الضعف المسجل في الفترات السابقة، وبالتالي يجب أن تستعمل بحذر.

#### 4- التكلفة المعيارية العادية

تحدد التكلفة المعيارية العادية على أساس تكاليف دورات سابقة بعد إستبعاد التكاليف الناتجة عن نقص  
الفعالية مع حسابها بالقيم الحالية، وكذلك الأخذ في الاعتبار التغير الممكن حدوثها مستقبلاً.

#### 5- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي

هذا النوع من التكلفة تشترك فيه بعض الأنواع السابقة، ويحدد كما يلي:  
- تحدد التكلفة المعيارية على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن إستعمال ممكن لعوامل  
الإنتاج (معيارية عادية، معيارية نظرية)؛  
- يحدد السعر المعياري حسب الأسعار المحددة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى.  
ويعتبر هذا النوع حالياً الأكثر إستعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة  
والكبيرة للأسعار، ويمثل أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات أو القدرات.

#### 18-4-4-3- تحديد وتحليل الانحرافات

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بتقييم أداء كل المؤسسة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف  
الحقيقية وإستخراج الانحرافات وتحليلها، وتحديد الأسباب التي أدت إليها والأطراف المسؤولة عنها. وهناك ثلاثة  
عناصر يمكن حساب إنحرافات و هي:

#### 1- إنحراف المواد الأولية

يحدد الانحراف الإجمالي للمواد الأولية بطرح التكاليف المعيارية من التكاليف الفعلية لنفس المادة  
بالاعتماد على الإنتاج الفعلي، من خلال المعادلتين التاليتين:

$$\text{التكاليف الفعلية} = \text{الكمية الفعلية} \times \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{السعر الفعلي}$$

-

$$\text{التكاليف المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري}$$

#### أ- الأسلوب التقليدي

يعرف أيضاً بالأسلوب الفرنسي ويتكون الانحراف الإجمالي للمواد الأولية حسب هذا الأسلوب من  
إنحراف الكميات وإنحراف السعر ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{إنحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \\ \text{إنحراف السعر} &= (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية} \end{aligned}$$

#### ب- أسلوب مراقبة التسيير

يعرف أيضاً بالأسلوب الأنجلوسكسوني ويتكون حسب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية من إنحراف  
الكميات وإنحراف السعر ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{إنحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \\ \text{إنحراف السعر} &= (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \end{aligned}$$

#### ج- أسلوب ثلاثة إنحرافات

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
يتكون الانحراف الإجمالي للمواد الأولية حسب هذه الطريقة من ثلاث إنحرافات وهي إنحراف الكميات وإنحراف السعر والإنحراف المشترك ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{إنحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \\ \text{إنحراف السعر} &= (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ \text{الإنحراف المشترك} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \end{aligned}$$

## 2- إنحراف اليد العاملة المباشرة

نفس العلاقة التي حددت في المواد الأولية، ولكن بدل الكمية تكون عدد ساعات العمل (الزمن)، وبدل تكلفة المادة تكون أجرة الساعة.

$$\begin{aligned} \text{التكاليف الفعلية} &= \text{الزمن الفعلي} \times \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{معدل الأجر الفعلي} \\ \text{التكاليف المعيارية} &= \text{الزمن المعياري} \times \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{معدل الأجر المعياري} \end{aligned}$$

### أ- الأسلوب التقليدي

يتكون الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة حسب الأسلوب الفرنسي من إنحراف الوقت وإنحراف الأجرة ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{إنحراف الوقت} &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري} \\ \text{إنحراف الأجرة} &= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن الفعلي} \end{aligned}$$

### ب- أسلوب مراقبة التسيير

يتكون الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة حسب الأسلوب الانجلوسكسوني من إنحراف الوقت وإنحراف الأجرة ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{إنحراف الوقت} &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر الفعلي} \\ \text{إنحراف الأجرة} &= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن المعياري} \end{aligned}$$

### ج- أسلوب ثلاثة إنحرافات

يتكون الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة حسب أسلوب ثلاثة إنحرافات من إنحراف الوقت وإنحراف الأجرة والإنحراف المشترك ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{إنحراف الوقت} &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري} \\ \text{إنحراف الأجرة} &= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن المعياري} \\ \text{الإنحراف المشترك} &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \end{aligned}$$

## 3- إنحراف الأعباء غير المباشرة

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
يحسب إنحراف الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس طريقة حساب إنحرافات المواد الأولية واليد العاملة المباشرة، حيث ينقسم انحراف السعر إلى جزئين، إنحراف النشاط وانحراف الميزانية، أما انحراف الكمية فهو يعبر عن عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج؛ وبالانطلاق من معادلة الانحراف الإجمالي:

$$\text{التكاليف الفعلية} = \text{الكمية الفعلية} \times \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{السعر الفعلي}$$

$$\text{التكاليف المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري}$$

#### أ- الأسلوب التقليدي

يتكون الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة حسب الأسلوب الفرنسي من إنحراف الميزانية وإنحراف النشاط وإنحراف المردودية ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\text{إنحراف الميزانية} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{الميزانية المعيارية للنشاط الفعلي}$$

$$= \text{التكاليف المتغيرة الفعلية} - \text{التكاليف المتغيرة المعيارية للنشاط الفعلي}$$

$$\text{إنحراف النشاط} = \text{الميزانية المعيارية للنشاط الفعلي} - \text{التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي}$$

$$= (\text{النشاط العادي} - \text{النشاط الفعلي}) \times \text{التكلفة الثابتة لوحدة النشاط}$$

$$\text{إنحراف المردودية} = \text{التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي} - \text{التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

$$= (\text{النشاط الفعلي} - \text{النشاط المناسب للإنتاج الفعلي}) \times \text{التكلفة المعيارية لوحدة النشاط}$$

#### ب- أسلوب مراقبة التسيير

يتكون الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة حسب الأسلوب الأنجلوسكسوني من إنحراف الميزانية وإنحراف النشاط وإنحراف المردودية ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\text{إنحراف الميزانية} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{الميزانية المعيارية للنشاط الفعلي}$$

$$= \text{التكاليف المتغيرة الفعلية} - \text{التكاليف المتغيرة المعيارية للنشاط الفعلي}$$

$$\text{إنحراف النشاط} = \text{الميزانية المعيارية للإنتاج الفعلي} - \text{التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

$$= (\text{الإنتاج العادي} - \text{الإنتاج الفعلي}) \times \text{التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة}$$

$$\text{إنحراف المردودية} = \text{الميزانية المعيارية للنشاط الفعلي} - \text{الميزانية المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

$$= (\text{النشاط الفعلي} - \text{النشاط المناسب للإنتاج الفعلي}) \times \text{التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط}$$

#### ج- أسلوب أربعة إنحرافات

يتكون الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة حسب أسلوب ثلاثة إنحرافات من إنحراف الميزانية وإنحراف النشاط وإنحراف المردودية والإنحراف المشترك ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\text{إنحراف الميزانية} = (\text{التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي} - \text{التكلفة المعيارية}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$\text{إنحراف النشاط} = (\text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$\text{إنحراف المردودية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{التكلفة المعيارية}$$

$$\text{الإنحراف المشترك} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times (\text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية})$$

#### 20-4-4-4- مزايا وعيوب طريقة التكاليف المعيارية

تتمثل مزايا وفوائد طريقة التكاليف المعيارية في:

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد

- التقييم السريع للإنتاج وخصوصا عند وضع المواصفات؛
- مراقبة التسيير من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مسبقا؛
- التسيير اللامركزي حيث تستخدم التكاليف المحددة مسبقا كمقاييس وأهداف لتحقيقه؛
- تقليص التكاليف ورفع المردودية من خلال تنسيق جهود العمال وتوحيدها لتحقيق ذلك؛
- التكاليف المعيارية تعتبر أساس لتحديد الأسعار.

أما بالنسبة لحدود وعيوب طريقة التكاليف المعيارية فتتمثل في:

- إعداد التكاليف المعيارية قد يؤدي إلى تسيير معياري مجمد وينسى أن يأخذ في الاعتبار التطورات الداخلية والخارجية؛
- تحليل الفروقات بين التكاليف المحددة سلفا والتكاليف الحقيقية يمكن أن يكون أيضا عبارة عن تقديرات.

## 21-5-5- الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

ظهرت حديثا العديد من الطرق التي تحاول معالجة العيوب التي تعاني منها الطرق التقليدية، لكن لا يوجد اتفاق حول كونها تنتسب لمحاسبة التكاليف، غير أنه ما دامت هذه الطرق تساهم في مساعدة المؤسسة على تحديد التكاليف فيمكن اعتبارها مدمجة في محاسبة التكاليف؛ ومن بين هذه الطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة.

### 21-5-1- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

شكل ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بعدا جديدا في مجال محاسبة التكاليف وتحليل التكلفة، وإحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب التكاليف غير المباشرة والتركيز على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأخيرة<sup>1</sup>.

### 21-5-1-1- مفهوم وأهداف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "نظام تكاليف يركز على تحليل أنشطة المؤسسة وتوفير المعلومات الخاصة بها من مقاييس مالية وغير مالية، وإيجاد العلاقات بين هذه الأنشطة تمهيدا لدمجها في مجموعات متجانسة، بهدف تحديد تكلفتها من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة، ومن هناك تحميلها على المنتجات أو الخدمات باستخدام محركات التكلفة من أجل إيجاد الدقة المطلوبة في أرقام التكاليف، للاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات المناسبة"<sup>2</sup>.

كما عرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كذلك بأنه "أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى هدف التكلفة، ما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة"<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تستند على مبدئين:

- أن الأنشطة تستهلك موارد المؤسسة؛
  - وأن مواضيع التكلفة (المنتجات) تستهلك الأنشطة.
- كما يتضح من التعاريف أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات، ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما

<sup>1</sup> محار عبد الله الخليل، "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان 2012، ص 12-13.

<sup>2</sup> محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 05.

<sup>3</sup> موسى درغام ماهر، إبراهيم شقفة خليل، "حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفق نظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأوربي الحكومي"، مجلة الأزهر، المجلد 15، العدد 1، غزة 2008، ص 119.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة، في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة  
في الطرق التقليدية.

وتتمثل الأهداف الأساسية لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في:<sup>1</sup>

- تحديد الأنشطة المستهلكة لكل منتج؛
- حساب عدد كبير من مواضيع التكلفة كتكلفة الأنشطة، تكلفة العمليات، تكلفة المنتجات؛
- تحديد أسعار تكلفة المنتجات والذي يعتبر أكثر ملائمة من خلال تحليل أدق عناصر التكاليف؛
- تفسير استهلاك الموارد (الأعباء غير المباشرة) لضمان أفضل فهم لمصدر التكاليف وسلوكها؛
- تحسين نوعية القرارات المتخذة وأداء المؤسسة؛
- زيادة جودة المنتج وفق بيئة الأعمال الحديثة وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء؛
- خفض وترشيد الموارد من خلال تخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- زيادة فاعلية الدور الرقابي، حيث أن معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية.

## 22-1-5-2- مراحل تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ينفذ أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المراحل التالية:<sup>2</sup>

### 1- تحديد الأنشطة

يعتبر تحديد العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة المرحلة الأولى والأساسية في عملية بناء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم تحليل الأنشطة التي تساهم في إنشاء القيمة وترتيبها حسب أهميتها، ومن هنا يمكن للمؤسسة مسبقاً ضبط ومراقبة استهلاك الموارد وعدم استخدامها بشكل لا إقتصادي.

وتقوم فكرة تحديد الأنشطة من خلال العمل على أساس تحليل وظيفي لموضوع المؤسسة بتقسيمها حسب الوظائف (تجميع الأنشطة التي لها نفس الغرض)، والتي بدورها تقسم إلى أنشطة أولية، وبالتالي فوظيفة الشراء مثلا يمكن تقسيمها إلى أنشطة أساسية مختلفة كشراء المكونات، شراء الأدوات...، كما يمكن تقسيم نشاط شراء المكونات إلى مهام مرتبطة بالتسيير الإداري للطلبات، وبنوعية الموردين...، ولا يجب أن يتوقف الاختيار فقط عند أنشطة الإنتاج، بل يمتد التحليل إلى أنشطة الدعم التي فيها نصيب من الأعباء غير المباشرة.<sup>3</sup>

### 2- توزيع الموارد بين الأنشطة

ترتبط هذه المرحلة بالتوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة لكل قسم، حيث تسجل التكاليف غير المباشرة عادة على مستوى أقسام المؤسسة، ثم تقسم بين أنشطة كل قسم كما يلي:

- في حالة وجود رابط مباشر بين التكلفة والنشاط، فإن التخصيص يكون مباشراً؛
- وفي حالة عدم وجود رابط مباشر بين التكلفة والنشاط فإن التكلفة توزع بالتناسب على أساس مفاتيح التوزيع المستخدمة لتخصيص الموارد على الأنشطة مسببات الموارد.

### 3- تحديد مسببات التكلفة

بعد دراسة وتحديد النشاطات يتم تحديد مسببات التكلفة التي تعد من المميزات الرئيسية لهذه الطريقة، بحيث يتم تحديد العلاقة بدقة بين الموارد (التي تعد عناصر التكاليف بعد استهلاكها) والأنشطة، أو بين الأنشطة

<sup>1</sup> محار عبد الله الخليل، مرجع سابق، ص ص16-17.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 25.

<sup>3</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص ص115-116.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
وأهداف التكلفة، ويعني ذلك تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى، وأهداف التكلفة في  
المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه بصفة فعلية<sup>1</sup>.

#### 4- تخصيص تكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة

تعرف هذه المرحلة أيضا بمرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات حيث يتم تحديد سعر التكلفة  
حسب طريقة ABC بالاعتماد على الخطوتين التاليتين<sup>2</sup>:  
- توزيع التكاليف على مجوعات الأنشطة المحددة مسبقا؛  
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس إستهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة  
مسببات التكاليف لكل مجمع أنشطة.  
ويحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الودوية  
لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج.

سعر التكلفة الودوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الودوية لمسببات التكلفة

#### 23-5-1-3- مزايا وعيوب تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يوفر تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المزايا التالية:  
- الأسلوب يعطي نفس الأهمية للتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛  
- يمكن الأسلوب من متابعة التكاليف غير المباشرة على مستوى النشاطات؛  
- لا يحول الأسلوب تكاليف قسم إلى قسم آخر؛  
- سعر التكلفة هو أكثر دقة من باقي الأساليب الأخرى؛  
- تحقيق الرقابة بأبعدها الثلاثة (القبلية، الآنية، البعدية)؛  
- تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وتحقيق الكفاءة؛  
- استخدام مجموعة من المؤشرات غير المالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تتمثل هذه المؤشرات في التكلفة  
والوقت والجودة، كما تساعد في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة لتقويم الأداء.  
لكن بالرغم من مزايا تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أن هناك عيوب وبعض  
المشاكل منها:

- مشكلة استغلال الطاقة المتاحة، فقد لا يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت الذي يتعين فيه  
التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط؛  
- مشكلة ملائمة بيانات الأسلوب (البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية) لخدمة القرارات؛  
- مشكلة الأنشطة وإرتباطها بقيمة المنتج؛  
- مشكلة اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط والتي تظهر هذه عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد تكون  
غير متجانسة؛ مما يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمع لهذه الأعمال  
ومن ثم تحميلها على المنتجات، وإلا تم ذلك بأسلوب تقديري أو حكمي.  
23-5-2- أسلوب التكلفة المستهدفة

<sup>1</sup> طلال جيجان العلكاوي، "تقييم اثار ومعوقات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية"، مجلة البصائر، المجلد 08، العدد 01، جامعة  
البيراء، الأردن 2004، ص 66.

<sup>2</sup> محمد هديب عمر، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم  
المالية والمصرفية، الأردن 2009، ص 71.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير مطبوعة مراقبة التسيير الدكتور: بولحبال فريد  
ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة في السنوات الأخيرة ويحمل في طياته مزايا تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف الأخرى، ويعود ذلك لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المؤسسة، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضا بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك.

#### 24-5-2-1- مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها "التكلفة التي تسعى المؤسسة إلى الوصول إليها تحقيقا لاقتصاديات التشغيل وحسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ في الاعتبار مستوى ملائم من الجودة في ضوء التكلفة التي يتقبلها سوق المستهلكين مع تحقيق هامش الربح المستهدف للمستثمرين، ويتطلب ذلك دراسة وتحليل الأنشطة الداخلية بدءا من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج مع الاستعانة بأساليب وتقنيات حديثة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة لغرض تخفيض التكلفة وتحقيق التحسين المستمر"<sup>1</sup>.

كما تعرف التكلفة المستهدفة على أنها " طريقة حديثة تهدف إلى مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وقرارات تسعير المنتجات، وتقوم على تحديد التكلفة انطلاقا من سعر البيع الذي يتناسب ومتطلبات السوق، ثم طرح هامش الربح المرغوب فيه للحصول على أعلى تكلفة مسموح بها، وبالتالي فستكون مسؤولية مختلف المسؤولين والمهندسين هي تصميم المنتجات بما يتناسب والتكلفة المستهدفة المحددة من خلال الحصول على عناصر الإنتاج بأقل الأسعار".

يهدف استخدام المؤسسات الاقتصادية لأسلوب التكلفة المستهدفة إلى:<sup>2</sup>

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتجات بالجودة التي تناسب احتياجات العميل والتي تحقق ميزة تنافسية؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع؛
- تحقيق التفاعل بين المؤسسة والبيئة الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء والعمل على تحقيقها؛
- زيادة فعالية الرقابة وتفاذي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج؛
- تحديد التكلفة والربح وجعل منهما هدفا يعمل على الوصول إليه من خلال تطبيق أنشطة التحسين المستمر.

#### 24-5-2-2- مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

يستند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المبادئ التالية:

- 1- **قيادة السعر للتكلفة:** أي تحديد سعر البيع أولا ثم يطرح منه هامش الربح المستهدف، للحصول على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج على أساسها.
- 2- **التركيز على الزبون:** إذ ينبغي على الإدارة معرفة رغبات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.
- 3- **التركيز على تصميم المنتج:** أي تصميم المنتج في حدود التكلفة المستهدفة.
- 4- **التركيز على عملية التصميم:** يتم ذلك من خلال فحص العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأكبر كفاءة وفي حدود التكلفة المستهدفة له.

<sup>1</sup> عبد الرحمن عبد المجيد، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 28، جامعة أسيوط، مصر 2000، ص 22.

<sup>2</sup> محار عبد الله الخليل، مرجع سابق، ص ص 20-21.



الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
5- فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة وجود فريق عمل متخصص على مستوى كل إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، ومناولة المواد.

6- دورة حياة التكاليف: عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب الانتباه إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعطي اهتماما كافيا لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.

7- توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وبالتالي يجب حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة؛ ويمكن في بعض الحالات تحديد فرص تقليل التكلفة من خلال الفحص الدقيق لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة.

### 25-5-2-3- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب التأكد أولا من ملائمة بيئة التصنيع، ووجود نظام معلومات متطور لحساب التكاليف من حيث المفاهيم والأدوات وخبرة القائمين عليه، وأيضا إستراتيجية واضحة ومحددة للإدارة تتلائم وأهداف المؤسسة، ويجب أن يتم تحديد الهدف من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والذي يتمثل في خفض التكلفة. ويتم تطبيق هذا الأسلوب من خلال المراحل التالية:<sup>1</sup>

- تحديد السعر المستهدف والمقدر للمنتج الذي يكون العملاء على إستعداد لدفعه؛
- تقدير تكاليف التصميم من خلال تحديد مواصفات المنتج وجودته؛
- تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج؛
- تحديد التكلفة المسموح بها من خلال الفرق بين الأسعار المستهدفة والأرباح المستهدفة؛
- هندسة القيمة من خلال مقارنة التكاليف المسموح بها وتكاليف التصميم المقدر؛
- التصميم النهائي للمنتج وترجمة التكلفة المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط.

### 25-5-2-4- مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

- تتمثل مزايا تطبيق وإعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة في:
  - الأسلوب أداة ممتازة للتسعير في الأسواق ذات المنافسة العالية؛
  - تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة ومساعدتها على كسب ميزة تنافسية؛
  - مساعدة المؤسسة على التحكم في تكاليفها؛
  - مساعدة المؤسسة على الإبداع والابتكار والتطوير من خلال جعل التصميم والعمليات الإنتاجية محصورة في حدود التكلفة المحددة مسبقا وبناء على معطيات السوق؛
  - أداة للرقابة باعتبار أنها تطبق في مرحلة تخطيط وتصميم المنتجات.

### 25-6- أساليب معرفة سلوك التكاليف

يؤدي إستعمال النموذج المحاسبي إلى إعطاء فكرة واضحة عن سلوك التكاليف في الأجل القصير والتي تتعلق باتخاذ القرارات، حيث هناك جزء من التكاليف لا يتغير في الأجل القصير يتمثل في التكاليف الثابتة والتي تكون في العادة أكثر من سنة، تساهم في تحديد الخيارات الاستثمارية للمؤسسة ولا تتغير إلا بتغير هيكلها، وبالتالي ففصل التكاليف إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة وتوجيه الاهتمام إلى التكاليف المتغيرة باعتبارها تتعلق بدورة الاستغلال يؤدي إلى التحكم أكثر في العناصر التي تؤثر على القرارات.

ومن بين الطرق التي تساهم في تنفيذ الإستراتيجية على المستوى التشغيلي طريقة التكاليف المتغيرة وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات كعتبة المردودية وهامش الأمان ومؤشر التغطية.

### 25-6-1- عتبة المردودية

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 21-23.

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
وتسمى أيضا بنقطة التعادل، نقطة التوازن، النقطة الحرجة، النقطة الميتة، رقم الأعمال الحرج.

### 26-6-1-1- تعريف عتبة المردودية

تعرف عتبة المردودية بأنها "رقم الأعمال الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة"<sup>1</sup>، أي "كمية المخرجات المباعة التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف، أي كمية المخرجات المباعة التي يكون عندها دخل التشغيل مساويا للصفر".

تستخدم عتبة المردودية في مراقبة التسيير في القيام بالتقديرات المستقبلية من خلال القيام بتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وتحديد الحدود التي تساعد متخذي القرارات، وبالتالي يستطيع المسؤولون تحقيق التقديرات المستقبلية لكل عنصر، فعندما ترغب المؤسسة في الوصول إلى مستوى معين من الأرباح، يقوم المسؤولون بتحليل الخيارات الممكنة وتأثيرها، كزيادة سعر البيع، أو الكمية المنتجة، أو محاولة تخفيض التكاليف المتغيرة، أو التكاليف الثابتة،...، كما يتم استخدام عتبة المردودية في حالة طرح منتجات جديدة.

تستند عتبة المردودية في المدى القصير على مجموعة من الفرضيات منها:

- طاقة الإنتاج والاستثمار لا يتغيران على المدى القصير؛

- سعر المنتجات المصنعة والمباعة لا يتغير حتى في حالة زيادة حجم الإنتاج؛

- أسعار عوامل الإنتاج لا تتغير حتى في حالة زيادة الاستهلاك؛

- في حالة تصنيع عدة منتجات لا يتغير توزيع الإنتاج بين السلع لضمان أفضل مقارنة بين عتبات المردودية لعدة فترات؛

### 26-6-1-2- تحديد عتبة المردودية

تساعد عتبة المردودية مسيري المؤسسة على معرفة نقطة بداية تحقيق الربح، حيث قبل هذه النقطة تحقق المؤسسة خسارة وبعدها تحقق ربح .

تعد عتبة المردودية جبريا على أساس تساوي العائد الإجمالي مع التكاليف الإجمالية، حيث أنه بالنسبة للتكاليف الإجمالية يمكن الاعتماد على المعادلة الخطية؛ لأن عتبة المردودية هي أداة تسيير قصيرة الأجل، وذلك من خلال المعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{معدل هامش التكلفة المتغيرة}}$$

علما أن:

$$\text{معدل هامش التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{هامش التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر البيع}}$$

### 26-6-1-3- تاريخ العتبة

<sup>1</sup> D Leclere, L'essentiel de la comptabilité analytique, les éditions d'organisation, Paris 1997, P 117.

<sup>2</sup>T Zitoune, Op.cit, P203

الفصل الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ مطبوعة مراقبة التسيير \_\_\_\_\_ الدكتور: بولحبال فريد  
يعرف تاريخ العتبة بأنه التاريخ الذي يبين بأن عتبة المردودية قد تم بلوغها من طرف المؤسسة، وتسعى المؤسسة لبلوغ هذا التاريخ في أقرب وقت ممكن للدخول في مرحلة الأرباح باعتبار أنها تعمل في محيط متقلب، مما قد يحول دون تغطية مجموع أعبائها الثابتة. ويتم بلوغها من خلال العلاقة التالية:

$$\frac{\text{عتبة المردودية} \times 12}{\text{رقم الأعمال}} = \frac{\text{عتبة المردودية} \times 360}{\text{رقم الأعمال}} = \text{تاريخ العتبة}$$

### 27-6-2- هامش الأمان ومؤشر الأمان

يمثل هامش الأمان "الفرق بين المبيعات عند نقطة التعادل والمستوى الطبيعي للمبيعات، مقاسا بالوحدة أو النقود (ثمن البيع)"; ويعبر عن رقم الأعمال الذي يمكن إلغاؤه في حالة الركود الاقتصادي وبالتالي يكون له دور مهم أثناء الأزمات ويوضح بالعلاقة التالية:

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

وبحسب مؤشر الأمان الذي يقصد به النسبة التي يمكن أن تنخفض بها مبيعات المؤسسة في السوق دون أن تصل لمنطقة الخسارة من خلال العلاقة التالية:

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

### 27-6-3- مؤشر التغطية

يعرف أيضا بمؤشر الاقتطاع وهو نسبة رقم الأعمال اللازم لتغطية فئة معطاة من الأعباء الثابتة، كما تكون قيمة هذا المؤشر منخفضة، وبالتالي يمكن أن تبلغ المؤسسة عتبة مردوديتها ببساطة، وتمثل من خلال العلاقة التالية:

$$\text{مؤشر التغطية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{رقم الأعمال}}$$