

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des sciences économiques,
commerciales et des sciences de gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة جامعية موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر في العلوم المالية والمحاسبة بعنوان:

محاضرات في محاسبة التسيير مدعمة بتطبيقات

من إعداد الدكتور: صبيعات ابراهيم

b.sebiat@univ-bouira.dz

السنة الجامعية:

2020/2019

فهرس المحتويات

I.....	فهرس المحتويات
II.....	قائمة الجداول والأشكال
1.....	مقدمة
2.....	المحور الأول: مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف
19.....	المحور الثاني: طرق التكاليف الكلية
19.....	الجزء الأول: طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية)
25.....	الجزء الثاني: طريقة التكاليف حسب الأنشطة (الطريقة الحديثة)
38.....	تطبيق حول طرق حساب التكاليف الكلية
50.....	المحور الثالث: التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة
61.....	التطبيق الخاص بالتكاليف المستهدفة (تابع للتطبيق السابق حول ABC)
67.....	المحور الرابع: طريقة التحميل العقلاني
73.....	تطبيق حول التحميل العقلاني
75.....	المحور الخامس: طريقة التكاليف المتغيرة وتحليل المردودية
86.....	تطبيق حول التكلفة المتغيرة
87.....	تطبيق حول تصنيف الأعباء والتكاليف وتحليل المردودية
90.....	تطبيقات شاملة
115.....	خاتمة
117.....	المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	تصنيفات الأعباء	1
12	تصنيف التكلفة حسب مستوى إعداد المنتج	2
16	مزايا وعيوب التكلفة الخاصة	3
30	أنشطة مصلحة الشراء	4
32	أمثلة عن الأنشطة وموجهات التكلفة المقابلة	5
37	المقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكاليف حسب الأنشطة	6

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
6	الأعباء المحملة للتكاليف	1
9	سلوك الأعباء المتغيرة	2
10	سلوك الأعباء الثابتة	3
23	آلية عمل طريقة الأقسام المتجانسة	4
34	تخصيص الموارد وفق طريقة الأعباء حسب الأنشطة	5
60	أبعاد القيمة المضافة وأساسية الأنشطة	6
73	التمثيل البياني لطريقة التحميل العقلاني	7
76	التمثيل البياني لطريقة التكاليف المتغيرة	8
78	جدول حسابات النتائج التفاضلي	9
81	عتبة المردودية بالعلاقة رقم الأعمال = مجموع التكاليف	10
82	عتبة المردودية بالعلاقة النتيجة = الهامش على ت المتغيرة - تكاليف ثابتة	11
83	عتبة المردودية بالعلاقة الهامش على ت المتغيرة = تكاليف ثابتة	12

مقدمة

تعتبر محاسبة التكاليف ميدان خصب للبحث، حيث بدأت محاسبة التكاليف في مساعدة المسيرين منذ ظهورها، وقد تغيرت أسماؤها من محاسبة التكاليف إلى المحاسبة الصناعية إلى محاسبة التسيير. كما أن أهميتها أصبحت تكتسي أكثر من ضرورة من أجل اتخاذ قرارات داخل المؤسسة أو خارجها. تمكن هذه المحاسبة تقليدياً من تحديد حجم الإنتاج الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق نتائج موجبة، كما تمكن من إعداد القوائم المالية بتقييم المخزونات بالتكلفة الكلية، وأيضاً بإلغاء تكاليف سوء التشغيل أو البطالة من أجل تحديد تكلفة المنتجات بصورة عادلة. فالمنتجات التي لا تحقق أداء جيد على مستوى نتيجة المؤسسة تكون موضوع قرارات حاسمة بفضله محاسبة التسيير.

لقد تطورت نظريات محاسبة التسيير، وأصبحت بفضل طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC تمكن من إظهار الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبائن والتي تستهلك موارد من شأنها الرفع من تكلفة المنتجات دون قيمة مضافة، ومن ثم يجب التخلص منها بطريقة ملائمة، إضافة إلى ذلك فإن محاسبة التسيير أصبحت تمكننا من تحديد الميزج من المكونات التي تعطي قيمة واهتماماً لمنتجاتنا لدى الزبائن ونستطيع إنتاجها بالتكلفة التي تحقق هامش موجب مقارنة بالسعر المستهدف الذي يقبله الزبائن ويواجه المنافسة.

من خلال هذه الديباجة رأينا أن محاسبة التسيير هي داعمة لمراكز القرار في عدة مجالات، حيث لا يعتبر حساب التكلفة الكلية أو تحليل المردودية هدفاً بحد ذاته ولكن الهدف من محاسبة التسيير الإجابة على التساؤلات الآتية:

- هل على المؤسسة الاستمرار في إنتاج منتج ما يظهر نتائج سلبية؟

- هل يعتبر الإنتاج ذو أداء جيد؟

- كيف يمكن استعمال جهاز الإنتاج بطريقة أحسن من أجل تعظيم الربح؟

- هل مواصفات المنتج من سعر ووظائف ذات قيمة لدى الزبائن؟

من أجل الإجابة على هذه التساؤلات وأخرى، قمنا بتقسيم هذا العمل، الموجه للتخصصات في العلوم المالية والمحاسبة أو حتى علوم التسيير، إلى خمسة محاور، سيتناول المحور الأول مدخلا تعريفياً للتكاليف والأعباء،

أما المحور الثاني فيتضمن طرق حساب التكاليف الكلية التقليدية والمتطورة، ثم يعالج المحور الثالث طريقة التكلفة المستهدفة التي تعتبر طريقة متطورة في حساب التكلفة الكلية، أما المحور الرابع فيتناول طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، وأما المحور الخامس والأخير فخصص لمعالجة طريقة التكاليف المتغيرة وتحليل المردودية. جل هذه المحاور كانت مدعمة بتطبيقات محلولة لتيسير الفهم على الطلبة، كما ألحقت هذه المحاضرات بسلسلة من التطبيقات المتنوعة.

المحور الأول: مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف

إن محاسبة التسيير ترتبط أساسا بمعالجة ودراسة الأعباء والتكاليف وطرق التحكم فيها، وبناء على هذه المفاهيم يقوم مراقب التسيير باتخاذ قرارات حول التكلفة قد تكون عملياتية أو هيكلية، لذا توجب معرفة الأنواع المختلفة للأعباء والتكاليف وكيفية تصنيفها.

1- مفهوم السعر، العبء والتكلفة

يجب التمييز بين السعر، التكلفة والعبء فهذه المصطلحات مفتاحية في التحليل في محاسبة التسيير، وفيما يلي توضيح لها:¹

السعر: هو التعبير النقدي لقيمة صفقة ما، ينطبق هذا المصطلح فقط في علاقات المؤسسة مع الغير، وبالتالي يشير السعر ضمنا إلى مفهوم السوق. عادة ما يتقابل سعر الشراء وسعر البيع، فسعر الشراء بالنسبة للمشتري هو كمية النقود المبذولة من أجل اقتناء أصل ما، أما سعر البيع بالنسبة للبائع فهو نفس كمية النقود التي دخلت في ذمته من أجل تعويض الأصل المباع.

العبء: يغطي هذا المصطلح نفس المعنى في المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير، ويشكل العبء أحد عوامل نفاذ الموارد بالمؤسسة، فهو يساهم في تخفيض نتيجة الدورة. بالنسبة للمؤسسة، ترتبط الأعباء بدفع نقود، ومثال ذلك: استهلاكات المواد الأولية، أجور المستخدمين، مصاريف الصيانة والتسيير وكل عبء يرافق تأدية خدمة مستلمة مقابل خروج للنقود. غير أنه يمكن التنويه إلى أنه توجد بعض الأعباء المحسوبة وغير المدفوعة كمخصصات الإهلاكات.

¹ Gerard MELYON, Comptabilité analytique, 3eme édition, Bréal, Paris, 2004, pp 10-11.

التكلفة: هي تراكم الأعباء على منتج معين أو خدمة، وهو مصطلح داخلي للمؤسسة. لا يطبق مصطلح تكلفة على المنتجات فقط ولكن على كل الأشياء المحددة التي من المفيد إسناد أعباء إليها وحساب مجموعها (كتكلفة نشاط أو قسم أو فرع...).

2- مفهوم موضوع التكلفة والتكاليف خارج الإنتاج

يتم هذان المفهومان كثيرا في محاسبة التسيير وفيما يلي تعريف وجيز لهما.

2-1- موضوع التكلفة

موضوع التكلفة هو الشيء الذي نريد أن نربط به الأعباء المباشرة وغير المباشرة. يمكن أن يكون موضوع التكلفة منتج مباع أو خدمة مؤداة وهي الحالة الشائعة، ولكن عند بعض المؤسسات يمكن أن يكون منطقة جغرافية (هل يكلفنا بيع منتجاتنا أكثر عند بيعها في قسنطينة أو تلمسان في موريطانيا أو تونس؟). يمكن أن تكون مواضيع التكلفة هي قنوات التوزيع (هل تكون تكلفة منتجاتنا أكثر عند استعمال المساحات الكبرى أم الأنتزنت لتسويقها). كما يمكن القيام أيضا بحسابات أخرى للتكاليف: حسب عائلة المنتجات أو حسب مختلف أنواع الزبائن.²

2-2- التكاليف خارج الإنتاج

لا تدخل التكاليف خارج الإنتاج إلا عند حساب التكلفة النهائية وهي تشمل:³

- ✓ تكلفة التوزيع التي تحتوي على أعباء مباشرة كأجور رجال البيع وغير مباشرة من خلال تكلفة مركز التحليل التعلق بوظيفة التوزيع.
- ✓ التكاليف الأخرى خارج الإنتاج تتعلق بالمراكز الهيكلية (كالإدارة العامة والتسيير المالي) والأعباء الأخرى الواجب تغطيتها (أعباء ذات صبغة عامة غير قابلة للتحميل على وحدة وظيفية)

² Guylaine Loubet, LES INNOVATIONS EN CONTRÔLE DE GESTION in Annabelle Jaouen et al., L'innovation managériale, DUNOD, 2013, pp 37-38. Article disponible en ligne à l'adresse : <https://www.cairn.info/l-innovation-manageriale---page-35.htm>

³ Brigitte Doriath et autres, comptabilité de gestion des organisation, 6eme édition, DUNOD, Paris 2008, p 255.

3- الأعباء المحملة للتكاليف

من أجل تحقيق الملائمة لا تعمل محاسبة التسيير على نفس أعباء المحاسبة المالية التي تضم عناصر بموجب القانون الجبائي (أو التجاري)، بينما محاسبة التسيير يتم إعدادها بغرض المساعدة على اتخاذ القرار حصريا.⁴ من أجل تفسير التكلفة بطريقة جيدة، من الضروري مقارنتها بالتكاليف السابقة، بالأهداف وبالمرجعيات المعنية (خاصة المنافسة). لا يمكن القيام بهذه المقارنة عبر المؤسسات وعبر الزمن إلا إذا كانت الأعباء التي تكونها تمتاز بخاصيتين:⁵

- توافق التكاليف العادية للتشغيل.

- ليست متأثرة بالهيكل القانونية للمؤسسة أو نمط تمويلها.

تتكون الأعباء المحملة للتكاليف من المكونات الآتية: نأخذ في حساب التكاليف جميع الأعباء التي حسب طبيعتها تعتبر أعباء حسب المحاسبة المالية (العامة) أي المجموعة 6، مع بعض التصحيحات:⁶

- الأعباء غير المعتبرة

تم أخذ هذه الأعباء في المحاسبة المالية ولكن سوف يتم استبعادها في محاسبة التسيير من حساب التكاليف، ويتعلق الأمر أساسا بـ:

✓ الأعباء الاستثنائية (حساب 657 للنظام المحاسبي المالي).

✓ الأعباء أو المخصصات التي ليس لها ميزة الاعتياد أو ليس لها علاقة بالأنشطة موضوع التحليل.

✓ الأعباء أو المخصصات التي لا تتعلق بالفترة المدروسة (مثل خسائر قيمة على حسابات الزبائن التي لم

تعرف إلا فيما بعد).

✓ أعباء مسجلة خلال الفترة ولكن خطتها المخصصات المكونة سابقا.

⁴ Brigitte Doriath et autres, comptabilité de gestion des organisation, 7eme édition, DUNOD, Paris 2010, p 253.

⁵ Louis Dubrulle et Didier Jurdain, Comptabilité analytique de gestion, 6eme edition, DUNOD, Paris, 2013, p 47.

⁶ Louis Dubrulle et Didier Jurdain, op.cit, pp 47-48.

- فروقات على الأعباء أو المخصصات المحملة

يتم تضمين بعض الأعباء في مبلغ التكاليف ولكن بمبالغ مختلفة عن تلك التي تظهرها المحاسبة المالية، هذه التصحيحات تتعلق خصوصا بمخصصات الاهتلاكات التي تعدلها المؤسسة عن المبلغ الذي تقبله الإدارة الجبائية وذلك بحثا عن التكلفة الاقتصادية:

- ✓ إذا كانت لمؤسسة تستفيد من الاهتلاك المتناقص.
- ✓ إذا رأت أن مدة المنفعة الحقيقية للأصل سوف تدوم لمدة تختلف عن تلك التي تقبلها الإدارة الجبائية.
- ✓ إذا سعت لحساب هذه الاهتلاكات على أساس تكلفة تعويض التثبيت.

- الأعباء الإضافية

هي أعباء وهمية في إطار معنى المحاسبة المالية (والتي لاتسجلها) ولكن نأخذها في حسابات التكاليف من أجل استبعاد الفرق الناتج عن الشكل القانوني للمؤسسة وطريقة تمويلها:⁷

✓ أجرة المستغل الفردي (أو المتطوعين من عائلة صاحب المشروع أو غيرهم الذين يساهمون في إنتاج المنتج دون أجرة) حيث في المؤسسة الخاصة الفردية يقوم صاحب المشروع بعملية الإدارة والتسيير ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، لذلك فإن مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة المالية، أما في المؤسسات ذات طابع الشركة فإن هناك على الأقل بعض الإطارات يتقاضون أجورا مقابل أعمالهم الإدارية والتسييرية تحسب في أعباء المحاسبة العامة، والنظرية الاقتصادية لا تميز في الربح الإجمالي بين المقابل كأجر والمقابل كربح صافي، لذا لكي تتمكن من الحصول على تكلفة نهائية ذات معنى وكذا تتمكن من مقارنة التكلفة النهائية لنفس المنتج في مؤسسات خاصة فردية أو في مؤسسات ذات صفة شركة أو مؤسسات عامة، يجب الأخذ بعين الاعتبار في التكلفة النهائية للمؤسسة الأولى مبلغا نظريا يسمى أجرة صاحب المشروع. وهنا يتم حساب التعويضات على أساس المبالغ المطبقة في مؤسسات لها نفس الحجم.

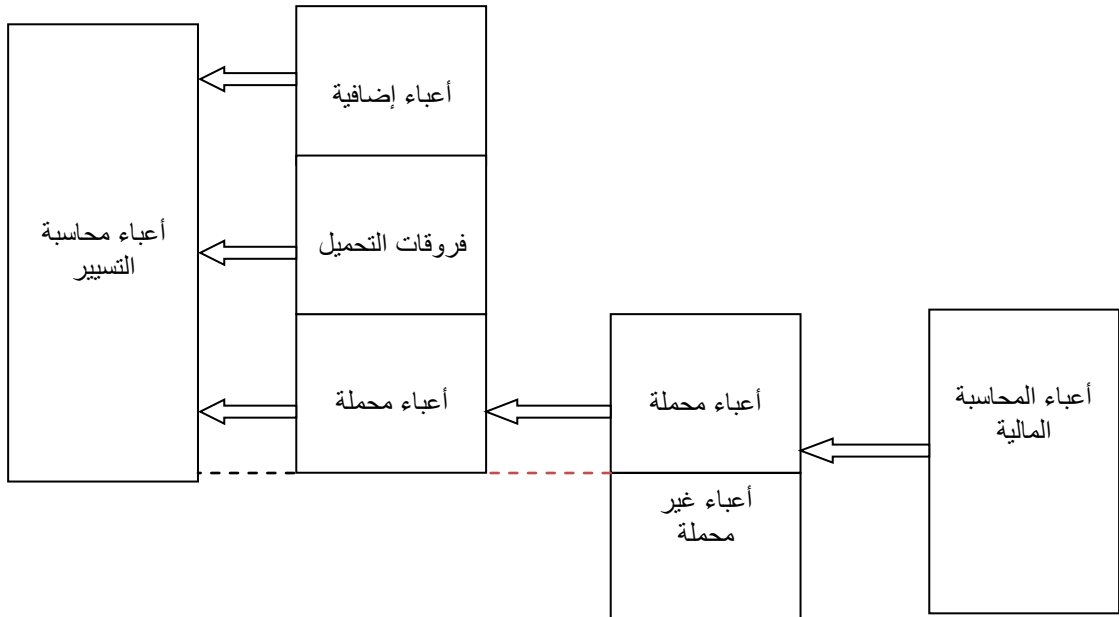
✓ مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المالي الخاص، حيث في حالة لجوء المؤسسة إلى التمويل الخارجي فإنها سوف تدفع عليها فوائد تدخل في تحديد نتيجة المؤسسة، بينما المؤسسة التي تعتمد على رأس المال الخاص في تمويل أصولها فإنها لا تتحمل عبء الفوائد على الديون، ولكي تكون التكلفة النهائية ذات

⁷ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1994، ص ص 22-23.

معني وتسمح بقياس كفاءة المؤسسة، يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأموال بمختلف مصادرها، وبهذه الطريقة يمكن المقارنة بصفة مقبولة التكلفة النهائية لنفس المنتج في مؤسسات مختلفة الهياكل التمويلية. يمكن أن يكون معدل التعويض هو معدل المال في السوق المالي أو المعدل المتوسط للأموال المقترضة من قبل المؤسسة.

الشكل الموالي يوضح الأعباء التي تأخذ بها محاسبة التسيير :

الشكل رقم 1: الأعباء المحملة للتكاليف



المصدر:

Gerard MELYON , Comptabilité analytique , 3eme édition , Bréal , Paris , 2004 , p 16.

وبالتالي فإن الأعباء المحملة في محاسبة التسيير = أعباء المحاسبة المالية

- أعباء غير محملة

+ أعباء إضافية

+/- فروق أخرى للتحميل.

4- تصنيف الأعباء

نميز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة وكذلك بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.

4-1- الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة

الأعباء المباشرة هي التي يمكن إسنادها فوراً، أي دون حساب وسيط، وبدون غموض إلى تكلفة منتج محدد (مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج ما...)⁸

الأعباء غير المباشرة تتعلق بعدة تكاليف، لذلك يجب توزيعها قبل تحميلها على تكلفة المنتج المحدد أو موضوع تكلفة آخر، فهي التي تحتاج إلى حساب قبلي من أجل توزيعها على عدة منتجات، مثل الاستهلاكات الهاتفية التي ترتبط بمختلف تكاليف مسار إنتاج منتجات من قبل المؤسسة.⁹

ملاحظة: الأعباء ليست مباشرة أو غير مباشرة بصفة مطلقة، ولكن بالنسبة إلى منتج معين أو خدمة، يمكن للعبء أن يكون في نفس الوقت مباشر بالنسبة إلى مصلحة أو قسم، مثل أجره مهندس المعلوماتية التي يمكن إسنادها دون غموض إلى مصلحة المعلوماتية، وغير مباشر بالنسبة إلى منتج ما كأجره مهندس المعلوماتية التي لا يمكن إسنادها بسهولة إلى مختلف منتجات المؤسسة. كما أن الصفة المباشرة أو غير المباشرة للتكاليف تتبع إمكانيات ووسائل المؤسسة المتاحة لمتابعة الأعباء، حيث تجعل الوسائل المستعملة والطرق المعتمدة في حساب الوقت المستغرق في إنتاج نموذج معين من المنتجات أجره العامل على خط الإنتاج عبء مباشر بالنسبة للنموذج المعني، بينما غياب هذه الوسائل والطرق مع تعدد النماذج المنتجة في اليوم يجعل أجره العامل غير مباشرة بالنسبة إلى مختلف المنتجات.

4-2- طرق توزيع الأعباء غير المباشرة

يتم توزيع العبء غير المباشرة بالتناسب مع المتغيرات الآتية:¹⁰

⁸ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2008, p 47.

⁹ Beatrice et Francis Grandguillot, L'essentielle de la comptabilité de gestion, Lexnso éditions, les Moulineaux cedex, 2014, p 31.

¹⁰ Rodolphe VANDESMET, Comptabilité finance Gestion : une nouvelle approche de concepts, 2eme édition, GERESO, Le Mans cedex 2 (France), 2014, pp 186-189.

- رقم الأعمال: وتعتمده المؤسسات التي تبيع منتجات لها نمط تشغيل تجاري وإنتاجي قابل للمقارنة، وهو حال المؤسسات التي تنتج وتبيع منتجات الجمال والأسفار.

- الأعباء المباشرة: وتطبقه المؤسسات التي تبيع منتجات لها نمط تشغيل مختلف جدا، مثل مؤسسات البناء والأشغال العمومية التي تنتج جسور وعمارات. يمكن أن نفهم بشكل صحيح أنه لا يوجد شيء يشبه الأعباء غير المباشرة كالأعباء المباشرة في منطقتها أو سلوكها.

- الهامش على الأعباء المباشرة (القيمة المضافة): تطبق هذا الأساس المؤسسات التي لها قيمة مضافة عالية مثل مؤسسات الخدمات.

- غياب التوزيع: والذي هو طريقة بحد ذاته، حيث هناك مؤسسات ترفض فكرة التكاليف الكلية ولا تريد توزيع الأعباء غير المباشرة. وتعتبر أن التحليل لا يمكن أن يكون إلا على مستوى الأعباء المباشرة لكل منتج، هذا الأخير يجب أن يغطي بطريقة فعالة الأعباء غير المباشرة العامة التي لا يمكن، تعريفها، توزيعها.

- الطريقة المعتمدة على الأنشطة أو المصالح: طالما يكون من المستحيل توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات وطالما أنه أمكن توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مصالح المؤسسة، ونعلم أن لكل رئيس مصلحة رأيه حول أحسن طريقة للتوزيع، فإن الحل يكمن في تطبيق كل مسؤول مصلحة على الأعباء الخاصة بمصلحته معيار (يسمى وحدة عمل) يراه الأكثر ملائمة. ونلاحظ هنا أن الأعباء هي غير مباشرة بالنسبة للمنتجات ومباشرة بالنسبة للمصالح. تعتمد هذه الطريقة على الخطوات الآتية

✓ الخطوة الأولى: تعمل على توزيع الأعباء على مختلف مصالح المؤسسة، والذي يطلق عليه **التوزيع الأولي**، ويتم هذا التوزيع من خلال التخصيص إذا توفرت وسيلة لقياس استهلاكات الأعباء (جهاز الهاتف، عداد كهرباء، عداد ماء، كشف الرواتب...)، أو من خلال التوزيع إذا استعملنا مفاتيح توزيع (توزيع الإيجارات بالتناسب مع المساحة التي تتربع عليها كل مصلحة، توزيع محصنات الإهلاكات بالتناسب مع القوة العاملة أو التثبيتات في كل مصلحة).

✓ الخطوة الثانية: تعتمد على تحويل المراكز الثانوية، التي ليس لها أي علاقة بالمنتجات، إلى المراكز الرئيسية، في الواقع لا يوجد أي وحدة عمل ممكنة في المراكز المساعدة، ويدعى هذا **بالتوزيع الثانوي**. يتم هذا التوزيع حسب مفاتيح مثل عدد التدخلات من أجل مصلحة المعلوماتية وعدد العمال بالنسبة لمصلحة

الموارد البشرية. وتجدر الإشارة أنه بعد التوزيع الأولي لا يبقى إلا المصالح الرئيسية التي لها رابط مع المنتجات.

✓ الخطوة الثالثة: والتي تهتم بالتحقق من اختيار وحدات العمل المقترحة من قبل طل مصلحة، وللتذكير هي مؤشرات تسمح بتوزيع تكلفة المصلحة أو القسم على المنتجات.

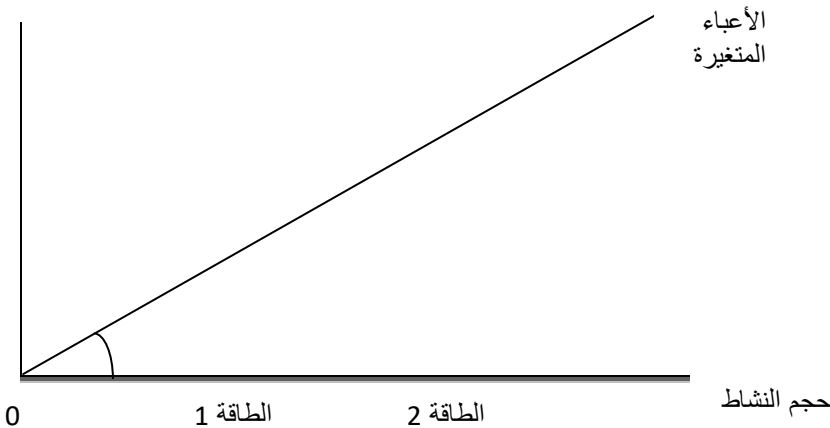
4-3- الأعباء الثابتة والمتغيرة

إن التمييز بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة يشكل حجر الزاوية في تحليل المردودية، حيث:

- الأعباء المتغيرة أو العملياتية: هي أعباء متعلقة بتشغيل المؤسسة. يعتمد تطور هذه الأعباء بشكل وثيق على درجة الاستخدام وكثافة وكفاءة استخدام القدرات والوسائل المتاحة. هذه الأعباء ، بشكل أعم ، هي "متغيرة" مع حجم النشاط دون أن يكون هذا التغير متناسبًا معها بالضرورة ". من بين الأعباء العملياتية، يتم التمييز بين الأعباء المتغيرة التي لها ببساطة تناسب نسبي مع النشاط وأعباء شبه المتغيرة، التي جزء منها ثابت. مثال: استهلاكات المواد الأولية هي أعباء متغيرة، أما استهلاكات الطاقة فهي أعباء شبه متغيرة.¹¹ والشكل الموالي يبين هذا السلوك الذي تتبعه الأعباء المتغيرة.

الشكل رقم 2 : سلوك الأعباء المتغيرة

التكاليف
المتغيرة



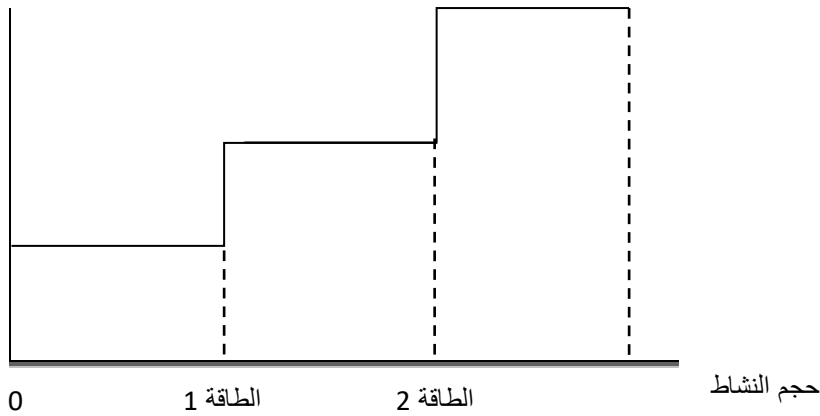
المصدر: Farouk Hémici et Mira Bounab ، op.cit ، p 191.

¹¹ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 281.

- الأعباء الثابتة أو الهيكلية: هي التي تبقى ثابتة مهما كان حجم نشاط المؤسسة، وهي الأعباء المرتبطة بوجود الشركة ويقابلها، في فترة حسابية، طاقة إنتاجية محددة. تطور هذه الأعباء مع حجم النشاط معدوم. هذه الأعباء "ثابتة" نسبياً عندما يتغير مستوى النشاط قليلاً خلال فترة الحساب. مثال: اهتلاك الآلات. في حالة التطور الكبير للنشاط، يولد اقتناء آلات جديدة زيادة في هذا العبء الهيكلي الذي يتطور على مراحل.¹² والشكل الموالي يبين هذا السلوك الذي تتبعه الأعباء الثابتة.

الشكل رقم 3 : سلوك الأعباء الثابتة

التكاليف
الثابتة



المصدر.: Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p 191.

في الواقع التمييز بين الأعباء المتغيرة والثابتة ليس دائما سهلا، فمثلا، أعباء المستخدمين في جزء كبير منها ثابتة ولكن يمكن أن تتغير بفضل اللجوء إلى الساعات الإضافية، ويعتمد تحديد سلوك التغير على حجم النشاط. كما أن التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة يعتمد على موضوع التكلفة ما إذا كان قسما أو منتجا أو مصلحة. والجدول الموالي يعطي اختصارا لأنواع الأعباء.

¹² Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 281.

الجدول رقم 1: تصنيفات الأعباء

الأعباء	متغيرة	ثابتة
مباشرة	المواد الأولية المباشرة أجرة عامل يعمل بالوقت في ورشة تنتج منتج واحد	اهتلاكات آلات متخصصة في منتج واحد عبء التأمين على مخزن لمنتج تام واحد
غير مباشرة	أجرة المحاسب في مؤسسة متعددة المنتجات. استهلاك الطاقة الكهربائية	الأعباء الإدارية عبء كراء مساحات لانتاج أو عرض مختلف المنتجات

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على التعريفات.

5- تصنيف التكاليف Typologie des couts

يمكن تقسيم التكاليف وفق عدة تصنيفات، وبصفة عامة يتحدد كل نوع تكلفة وفق خصائص مستقلة عن بعضها البعض هي: وفق مستوى انجاز المنتج، زمن حساب التكلفة، نطاق تطبيق الحساب، وحسب المحتوى.

5-1- وفق مستوى إعداد المنتج (تكلفة الشراء/ الإنتاج/ النهائية)

يتم حساب التكاليف عادة في كل مرحلة، وأكثر تحديدا يمكن التمييز بين ثلاثة مراحل أساسية في دورة

الاستغلال هي:¹³

- مرحلة التمويين

- مرحلة الانتاج

- مرحلة التوزيع

حيث يمكن تلخيص التكاليف الآتية وفق المراحل الثلاثة المذكورة في الجدول الموالي:

¹³ Farouk Hémici et Mira Bounab, Techniques de gestion, 4eme edition, DUNOD, Paris, 2016, p 164.

الجدول رقم 2: تصنيف التكلفة حسب مستوى إعداد المنتج

المرحلة	نوع التكلفة
مرحلة التمويل	تكلفة الشراء: وتتضمن المواد الأولية والتموينات الأخرى ومصاريف شرائها المباشرة وغير المباشرة.
مرحلة الانتاج	تكلفة الإنتاج والتي تتضمن المواد الأولية واللوازم الأخرى المستهلكة في عملية الانتاج ومصاريف تحويلها المباشرة وغير المباشرة.
مرحلة التوزيع	تكلفة نهائية والتي تتضمن تكلفة المنتجات المباعة مضافا إليها الأعباء خارج الإنتاج (الادارة والتوزيع).

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المفاهيم النظرية

5-2- وفق زمن حساب التكلفة (تكلفة حقيقية /تكلفة تقديرية)

تسمح هذه الخاصية بالتمييز بين التكاليف المسجلة والتي تسمى كذلك التكاليف التاريخية أو الحقيقية والتكاليف التقديرية (المحددة مسبقا)، حيث:¹⁴

-التكاليف الحقيقية (المسجلة) هي المحسوبة انطلاقا من الأعباء الحقيقية بعد حدوث الحدث المنشئ لها، وهي تسمح خاصة بالمقارنة بين دورتين سابقتين لحساب التكاليف.

-التكاليف التقديرية، المحسوبة على أساس تقديرات وفرضيات قبل وقوع الحدث المنشئ لها، وهي تكاليف مرجعية والتي تعد في المستقبل معايير، أهداف أو مجرد تنبؤات. حسب نوعها ومنظور حسابها يقصد بها تكاليف معيارية، تقديرات، موازنة أعباء، وتكاليف تقديرية.

تعطي المقارنة بين التكاليف التقديرية (المحددة مسبقا) والتكاليف الحقيقية فروق تحمل دلالات أكثر من تلك التي تحملها حساب التكلفة نفسها من أجل تسيير المؤسسة.¹⁵

الانحراف = التكلفة المسجلة - التكلفة المحددة مسبقا

¹⁴ Gerard MELYON, op.cit , p 19.

¹⁵ Ibidem, p 20.

5-3- أنواع التكلفة حسب المحتوى

وفق هذه الخاصية يمكن التمييز بين التكاليف الكلية والتكاليف الجزئية (المتغيرة والخاصة).

5-3-1- التكاليف الكلية

كما يدل اسمها، فإنها تشمل كل أعباء المؤسسة وتسمح بحساب التكاليف النهائية للمنتجات المباعة إلى الزبائن. توجد طريقتين أساسيتين لحسابها، الأولى تقليدية وهي طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، وأخرى حديثة هي طريقة التكاليف حسب الأنشطة. يهدف مراقب التسيير من حساب التكاليف الكلية (باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة) إلى معرفة تكلفة المنتج أو الخدمة آخذاً في الحساب مجمل الأعباء الضرورية لإنتاجه في حالة المنتج أو تأديتها في حالة الخدمة. وبالتالي يتم أخذ جميع الأعباء التي تظهرها المحاسبة المالية في جدول حسابات النتائج، ونقص منها الأعباء غير المعتبرة ونبقي فقط الأعباء المحملة ونضيف الأعباء الإضافية. يتم تقسيم الأعباء المحملة في التكلفة النهائية إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، يتم تخصيص الأعباء المباشرة بسهولة لأنها تتعلق بموضوع تكلفة واحد أما الأعباء غير المباشرة فهي تحتاج إلى توزيع باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو الطرق الحديثة.¹⁶ بالنسبة لعناصر تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف الإدارية والمالية فيتم تحميلها على الوحدات المباعة فقط بهدف إظهار تكلفة المبيعات والتكلفة الإجمالية للإنتاج، وتقييم المخزون السلعي في آخر المدة، أي أن الهدف الرئيسي لطريقة التكاليف الكلية هو خدمة المحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية.¹⁷

- مزايا التكاليف الكلية

تسمح التكاليف الكلية بما يلي:¹⁸

- ✓ تحليل شروط الاستغلال بالمؤسسة بالنسبة للمنتجات أو مجمل النشاط وتفسير النتيجة بالمقارنة مع سعر البيع.
- ✓ مقارنة تكاليف فترة ما مع تكاليف فترة أخرى أو مع تكاليف تقديرية.
- ✓ المقارنة مع مؤسسات تنشط في نفس القطاع.

¹⁶ Guylaine Loubet, op.cit, 2013, pp 38-39.

¹⁷ حسن توفيق محمود مصطفى، تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات- دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص 89.

¹⁸ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2008, p 254.

- ✓ القيام بتقييمات ذات معنى في المحاسبة المالية (مثل تقييم مخزون نهاية الفترة).
- ✓ إعداد تسعيرة المواد.

- الخطوات العامة حساب التكاليف الكلية

في كل فترة حساب للتكلفة (شهر أو ثلاثي) يتم اتباع الخطوات الآتية:¹⁹

- ✓ تحديد الأعباء المحملة للتكاليف.
- ✓ الفصل بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة.
- ✓ إعداد جدول تحليل الأعباء غير المباشرة.
- ✓ حساب التكاليف حسب نموذج متدرج.
- ✓ حساب النتيجة وتحليلها.

5-3-2- التكاليف الجزئية

تسمح مختلف طرق التكاليف الجزئية بتحديد هوامش تقيس مساهمة كل منتج أو كل نشاط في امتصاص الأعباء المشتركة وتكوين النتيجة الاجمالية، وتسمح هذه الطرق بتحسين اتخاذ القرار وتحليل المردودية. يتم عرض عناصر حساب التكاليف الجزئية (الهوامش، التكاليف المشتركة والنتيجة) في جدول تختلف هيكلته حسب الطريقة المستعملة.²⁰ لا تأخذ التكاليف الجزئية في الحسبان جميع الأعباء، حيث أن استعمال التكلفة المتغيرة والتكلفة الخاصة يكون طبقا للمشكلة التسييرية المراد حلها.²¹

5-3-2-1- التكاليف المتغيرة

تسمح التكاليف المتغيرة بقياس مخاطر الاستغلال وتقرير خطة عمل أو مستوى إنتاج أمثل. يسمح التحليل التفاضلي الذي تعتمد عليه هذه الطريقة بتوفير مؤشرات أساسية للتنبؤ واتخاذ قرارات تطوير الأنشطة. تركز هذه الطريقة على التكاليف المتغيرة وتحمل التكاليف الثابتة التي تشكل عنصرا مهما في المؤسسات الحالية.²²

¹⁹ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2008, p 254.

²⁰ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 77.

²¹ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 286.

²² Thierry Jacquot et Richard Milkoff, Comptabilité de gestion analyse et maitrise des couts, Pearson, Paris, 2007, p 314.

تشمل التكاليف المتغيرة الأعباء المباشرة المتغيرة والأعباء غير المباشرة المتغيرة، فيتم تخصيص أو إسناد الأولى إلى المنتجات و تحميل الثانية على تكلفة المنتجات باستعمال طريقة مراكز التحليل.²³

- جدول حسابات النتائج التفاضلي

حسب طريقة التكاليف المتغيرة، نحصل على النتيجة بطرح التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال ثم طرح التكاليف الثابتة (مجموعهما يمثل التكلفة الكلية). يمكن القيام بالحساب في جدول يسمى جدول تفاضلي (أو حساب النتيجة - طريقة التكلفة المتغيرة)، ويسمى الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة بالهامش على التكلفة المتغيرة.²⁴

5-3-2-1- التكاليف الخاصة

تتكون التكلفة المباشرة من الأعباء التي يمكن تخصيصها مباشرة لموضوع التكلفة، سواء كانت متغيرة أو ثابتة، بينما تتكون التكلفة الخاصة من التكلفة المتغيرة زائد الأعباء الثابتة المباشرة (أو الخاصة).²⁵

- مزايا ومحددات التكلفة الخاصة: يمكن تلخيص مزايا حساب التكلفة الخاصة ومحدداتها في الجدول الموالي:

²³ Louis Dubrulle et Didier Jurdain, op.cit, 179.

²⁴ Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p 192.

²⁵ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 287.

الجدول رقم 3 : مزايا وعيوب التكلفة الخاصة

عيوب التكلفة الخاصة	مزايا التكلفة الخاصة
<p>- محددات التكلفة الخاصة: يجب أن يأخذ قرار التخلي عن نشاط في الحسبان الأبعاد التجارية مثل تشكيلة المنتجات أو التكامل بين المنتجات. يجب الأخذ بعين الاعتبار كذلك أثر القرارات في هيكل المؤسسة وبالتالي في الأعباء الثابتة غير المباشرة.</p>	<p>تشكل التكلفة الخاصة وسيلة مساعدة على اتخاذ القرار المهم حيث:</p> <p>- تسمح بإضافة أعباء ثابتة بدون ارتباك إلى التكلفة المتغيرة لمنتج (أو خدمة)، فهي إذن أكثر إكتمالا من التكلفة المتغيرة، وهي لا تدرج الأعباء الثابتة غير المباشرة التي يؤدي تحميلها في طريقة التكلفة الكلية إلى التحيز.</p> <p>- تسمح باتخاذ قرارات تسييرية ، حيث إذا كان الهامش على التكلفة الخاصة موجب ينبغي المحافظة على استمرارية المنتج أو النشاط وتطوير المنتجات التي تساهم أكثر في المردودية الكلية للمؤسسة، أما إذا كان هذا الهامش سالب فينبغي البحث عن تخفيض التكاليف أو النخلي عن النشاط.</p>

المصدر: Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 288.

يمكن للمؤسسة حساب أنواع متعددة من التكاليف الملائمة لطبيعة نشاطها (تجارية أو صناعية) وللمشكلة التسييرية المطروحة، مثلا: ²⁶

- يسمح التنبؤ بالتكاليف (التكاليف المعيارية) من خلال المقارنة مع الانجازات بضبط شروط الاستغلال.
- تفضل المؤسسة التجارية حساب التكلفة لكل نقطة بيع (موضوع التكلفة) لمعرفة مردودية كل نقطة بيع.
- التكلفة الخاصة تسمح باتخاذ قرار حول الحفاظ على خط إنتاجي أو إيقافه.

²⁶ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2008, p 244.

ملاحظة: لا تعتبر التكاليف العنصر الوحيد الذي يتم الاعتماد عليه من اجل اتخاذ قرار تسييري، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار كذلك الجوانب التجارية، الإنسانية والإستراتيجية للقرار .

5-4- وفق حقل تطبيق التكلفة

تسمح مرونة محاسبة التسيير بتكليف حساب التكاليف وفق تنظيم المؤسسة ونشاطها، حيث يمكن القيام بعدة تجميعات للأعباء بحسب احتياجات المسيرين. وتعتبر التجميعات الآتية الأكثر استعمالاً:²⁷

حقل تطبيق التكلفة	طبيعة التكلفة
وظيفة اقتصادية	تموين، إنتاج، توزيع، إدارة
وسيلة استغلال	مخزن، ورشة، مكتب
مسؤولية	مدير عام، مدير تجاري، مدير تقني
خريطة التوزيع	مقاطعة، قناة توزيع، مجموعة زبائن

المصدر: Gerard Melyon, op.cit, p18.

ملخص المحور الأول

الأعباء هي العنصر الأساسي في تحليل التكاليف، ومعرفة أنواع وطبيعة سلوك الأعباء يعطي المسير أو مراقب التسيير فرصة للتحكم فيها وتقليلها. هناك الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تتحدد بالنظر إلى إمكانية تخصيصها المباشر والفوري بدون غموض إلى موضوع التكلفة أو وجوب القيام بحسابات قبلية لتحميلها على موضوع التكلفة. كما هناك الأعباء الثابتة الهيكلية والأعباء المتغيرة أو العملية، والتميز بينهما يتحدد بعلاقتها بحجم نشاط المؤسسة، فالأعباء الثابتة لا تتغير بتغير حجم النشاط في حدود طاقة إنتاجية معينة أما الأعباء المتغيرة فهي دالة في حجم النشاط أو الكمية المنتجة.

الموضوع الثاني في هذا المحور هو التكاليف التي لها مميزات كذلك. يمكن التفريق بين التكاليف حسب مستوى إعداد المنتج فنجد تكلفة الشراء، الإنتاج والتكلفة النهائية، وحسب زمن حسابها فنجد التكاليف الحقيقية والمعارية، وحسب محتواها فنجد التكلفة الكلية والتكاليف الجزئية، وحسب حقل التطبيق فنجد تكلفة الوظيفة، تكلفة الوسائل، تكلفة المسؤولين وتكلفة قناة التوزيع مثلاً.

يمكن إيجاد تقسيمات متعددة للتكاليف حسب المعايير المعتمدة للحساب والتي تخدم مراقب التسيير.

²⁷ Gerard Melyon, op.cit, p 18.

تطبيق حول تصنيف الأعباء والتكاليف

التمرين الأول:

أولاً: قم بتصنيف الأعباء الآتية إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة:

1. أعباء الإدارة العامة
 2. أعباء نقل مواد أولية مختلفة
 3. أعباء كراء مخزن يحتوي على منتج واحد
 4. أعباء استعمال مادة أولية في صناعة منتج واحد
 5. أعباء اهتلاك آلة تنتج 3 أنواع من المنتجات
 6. أجره عامل ينتج نوعين من المنتجات بترتيب غير منتظم
- ثانياً: قم بتصنيف الأعباء الآتية إلى أعباء متغيرة وأعباء ثابتة:

1. عبء إيجار الورشة
2. ساعات اليد العاملة المباشرة
3. أجره حراس المصنع
4. الوقود المستعمل في تشغيل آلة التصنيع
5. اهتلاك معدات النقل
6. أعباء الأشهار في التلفاز
7. المواد واللوازم الأولية المستعملة في الإنتاج
8. تأمين المخزن ضد الحرائق
9. الاستهلاكات الوسيطة
10. خدمات تصميم المنتج

ثالثاً:

- ماذا نقصد بالتكلفة؟
- ماهي هي أنواع التكاليف حسب مستوى إنجاز المنتج؟
- ما هو التصنيف الملائم للتكاليف الذي يسمح لنا بتحليل مردودية النشاط.

المحور الثاني: طرق التكاليف الكلية

يتناول هذا المحور طرق معالجة التكاليف الكلية وكيفية توزيع الأعباء غير المباشرة بطريقة مراكز التحليل والطريقة البديلة (الأعباء حسب الأنشطة (ABC)).

الجزء الأول: طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية)

هي طريقة لحساب التكاليف الكلية لموضوع تكلفة ما، لكن هناك طرق أخرى، بعضها أكثر بساطة لكن تعطي نتائج أقل دقة (معامل التحميل) والبعض الآخر يتطلب معالجة أكثر تعقيدا وكلفة ولكن تعطي نتائج أكثر دقة (ABC). غير أن طريقة الأقسام المتجانسة مستعملة بكثرة لأنها تحقق توازن مرضي بين التعقيد في المعالجة طريقة ودقة النتائج.

1- نبذة تعريفية

تسمح محاسبة التسيير بتوزيع مجموع الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية من أجل الحصول على تكلفة منتج، زبون، منطقة جغرافية، مشروع، مسار أو مصنع... معرفة هذه الأخيرة ضرورية لاتخاذ القرار ولدور مراقب التسيير الذي يقارن من خلال لوحة القيادة بين التكاليف الحقيقية والأهداف على مستوى التكاليف. إن طريقة الأقسام المتجانسة هي الأكثر انتشارا لحساب التكاليف، تم نشر أول بحث متعلق بها سنة 1937، بينما كانت تستعمل في المؤسسات الأمريكية قبل ذلك، وهي تعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بموضوع التكلفة.²⁸ بوجود الأعباء المباشرة وغير المباشرة يمكن إدخال طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل أساسية ومساعدة. تتطابق المراكز الأساسية مع مسارات الإنتاج والبيع، لذلك نجد عادة المصالح الآتية: الشراء والتموين، مختلف ورشات الإنتاج والبيع والتوزيع. يمكن مقارنة المراكز الثانوية بالمصالح الداعمة مثل: البحث والتطوير، الإدارة العامة، تسيير الموارد البشرية، المالية، مراقبة التسيير والتسويق...²⁹

2- تعريفات

فيما يلي تعريف بعض المصطلحات الضرورية لفهم الطريقة.

²⁸ Guylaine Loubet, op.cit, 2013, p 37.

²⁹ Ibidem, p 41.

2-1- مركز التحليل

هو تقسيم محاسبي للمؤسسة يوافق غالباً الهيكل التنظيمي الوظيفي للمؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع، إدارة)، أين يتم تحليل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها على التكاليف. تشمل عملية التحليل ثلاثة عمليات متتابعة هي: ³⁰

- ✓ تخصيص مراكز التحليل (في حالة وجود وسائل قياس)، أو كما في العادة توزيع مراكز التحليل بالاستعانة بمفاتيح توزيع.
- ✓ تنزيل الأداءات بين مراكز التحليل.
- ✓ تحميل تكاليف مراكز التحليل على التكلفة موضوع البحث.

2-2- تعدد مراكز التحليل

اختيار مراكز التحليل يتبع اختيار الإدارة، حيث يمكن التفريق بين: ³¹

- ✓ مراكز التكاليف التي تسمح بتجميع أعباء لحساب تكلفة وظيفية (تموين، إنتاج، توزيع، إدارة...)،
- ✓ مراكز العمل التي توافق قسم من أقسام الهيكل التنظيمي للمؤسسة (مصلحة، ورشة...)،
- ✓ مراكز المسؤولية التي هي مراكز عمل أو مراكز تكلفة والتي تنسب ممارسة مسؤولية.

كما يمكن التفرقة بين المراكز العملية (التموين، الإنتاج، التوزيع) والمراكز الهيكلية (كالإدارة والتمويل) التي يمكن أن تولد تكاليف خارج الإنتاج. ويمكن التمييز بين المراكز المساعدة (كالصيانة والموارد البشرية) التي تؤدي خدمات للمراكز الأساسية (التموين، الإنتاج، التوزيع). ³²

2-3- قسم متجانس

يمكن، إذا دعت الضرورة، تقسيم مركز التحليل إلى أقسام متجانسة بهدف تجميع في كل قسم متجانس أعباء متجانسة، أي التي تتغير وفق نفس الخاصية (ساعة عمل باليد، كمية المواد، وقت عمل الآلة...). ³³

³⁰ Gerard MELYON, op.cit, p 28.

³¹ Brigitte Doriath et autres, 2008, p 249.

³² Idem.

³³ Brigitte Doriath et autres, 2010, p 256.

3- مبدأ عمل الطريقة

من أجل حساب التكلفة في مؤسسة متعددة المنتجات، يجب على مراقب التسيير أن يطرح السؤال الآتي من أجل كل عبء: هل هو مباشر أو غير مباشر بالنسبة لموضوع التكلفة؟ هل يتعلق العبء بمنتج واحد؟ إذا كان الجواب بنعم فهو عبء مباشر يدخل مباشرة في تكلفة المنتج المعني، وإذا كان الجواب بلا فهو عبء غير مباشر، وفي هذه الحالة يتم إلحاقه بمركز التحليل الذي ولده. نسمي هذه المرحلة **بالتوزيع الأولي**. فمثلا يتعلق راتب المدير العام بجميع المنتجات، وبالتالي هو عبء غير مباشر يتم إلحاقه بمركز تحليل أو قسم متجانس يسمى 'الإدارة العامة'. المصاريف المتعلقة بمصلحة التسويق سوف تنسب مباشرة إلى مركز التحليل 'التسويق'، إلا إذا كان بعض الأفراد في هذا المركز يعملون فقط لانتاج واحد من منتجات المؤسسة، مثلا أعباء شركة الإشهار للمنتج أ تتعلق فقط بالمنتج أ. ومن ثم نصل إلى أعباء غير مباشرة موزعة على مراكز التحليل. نتيجة لذلك، تتطلب الطريقة توزيع الأعباء غير المباشرة المولدة بواسطة المصالح الداعمة المسماة ثانوية على المصالح الأساسية. يتم هذا التوزيع المسمى ثانوي بدلالة استعمالات المصالح الأساسية من المصالح الثانوية، وبالتالي تستقبل المصالح الأساسية أعباءها الخاصة بالإضافة إلى أعباء المصالح الثانوية التي استعملتها.³⁴

4- اختيار مراكز التحليل ووحدات العمل

إن تجزئة الأعباء غير المباشرة لا يؤدي أكله إلا إذا أوجدنا لكل تجزئة (مركز تحليل) معيار مُرضي للتوزيع يسمى "وحدة عمل"، وبالتالي يجب أن نفهم أن التقسيم إلى مراكز لا يمكن إجراؤه بانفصال عن اختيار وحدات العمل. يجب أن ندرك أنه طالما تم اختيار وحدة العمل لمركز ما، فإن الأعباء غير المباشرة لهذا المركز سوف تحمّل بالتناسب مع هذه الوحدة، وهذا الاختيار لا يبرر إلا إذا كانت الأعباء نفسها تتغير بالتناسب مع وحدة العمل المختارة.³⁵

عمليا، من المهم فقط إثبات إمكانية إعداد نموذج خطي جيد. ولكن نلاحظ أنه لا يكفي الحصول على معامل ارتباط خطي مرتفع لأن هذا لا يعني أن التغيير متناسب، وذلك بسبب وجود الأعباء الثابتة. على العموم يمكن تبرير فتح مركز تحليل واختيار وحدة العمل موافقة له من خلال:³⁶

³⁴ Guylaine Loubet, op.cit, 2013, p 41.

³⁵ Louis Dubrulle et Didier Jurdain, op.cit, p 76.

³⁶ Ibidem, pp 76-77.

✓ إذا كانت اعباء المركز متجانسة بالنسبة إلى وحدة العمل التي يجب أن تفسر جيدا تغيرات تكلفة المركز.

✓ إذا كانت وحدة العمل تسمح بتحميل تكلفة المركز على تكاليف مراكز أخرى أو موضوع تكلفة آخر. يفترض هذا قدرتنا على قياس الحصص من وحدة العمل المستهلكة من قبل تكلفة مستقبلية.

مثال : لتكن مؤسسة تركيب الأدوات الكهربائية لها 3 مصالِح تم اختيارها كمراكز تحليل، فتكون وحدات العمل المقابلة هي على التوالي:

مصصلحة التموين ————— عهد الوحدات أو سعر الوحدات المشراة

مصصلحة الإنتاج ————— عهد ساعات اليد العاملة أو ساعات تشغيل الآلات

مصصلحة التوزيع ————— وزن المنتجات المباعة.

5- مخاطر التحديد الخاطيء لوحدات العمل

إن التحديد غير المناسب لمعايير التوزيع ينتج عن أربعة أسباب هي:³⁷

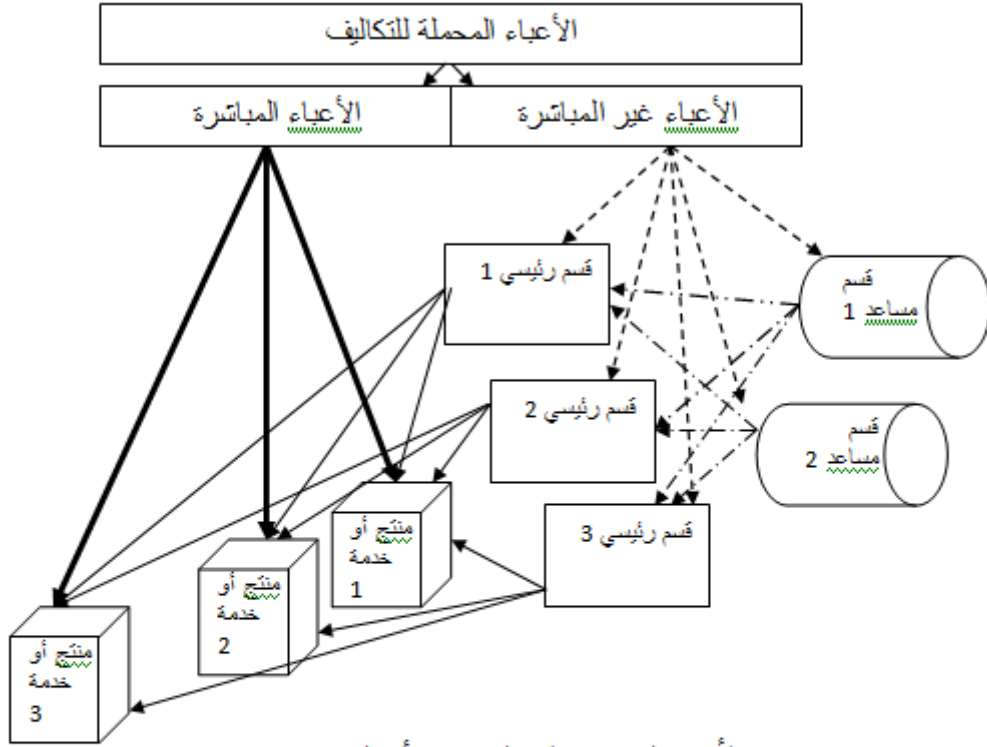
- ✓ استعمال مفتاح توزيع جد تقريبي من أجل تقسيم الأعباء على مراكز التحليل. يؤثر هذا السبب في تكلفة المنتج (أو موضوع التكلفة) بدلالة وزن العبء في التكلفة المراد حسابها.
- ✓ نسيان وحدات عمل ذات دلالة.
- ✓ الارتباط غير التناسبي بين تكلفة المركز وحجم وحدة العمل المعتمدة.
- ✓ الاعتماد المتبادل بين مراكز التحليل.

³⁷ Michel GERVAIS et Cédric LESAGE, Retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion : comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs, revue Copmtabilite-Audit-contrôle, Tome 12, Volume 1, mai 2006, pp 87-88. Article disponible en ligne à l'adresse : <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2006-1-page-85.htm>

6- التمثيل البياني لطريقة الأقسام المتجانسة

من خلال ما تم عرضه يمكن تمثيل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز لتحليل في الشكل الموالي، على اعتبار أن تصميم هذا النظام خاص بمؤسسة ذات قسمين أو مركزين مساعدين وثلاثة مراكز رئيسية مع وجود ثلاثة منتجات.

الشكل رقم 4: آلية عمل طريقة الأقسام المتجانسة



← تخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات أو الخدمات.

----- ← توزيع أولي للأعباء غير المباشرة.

..... ← توزيع ثانوي للأعباء غير المباشرة.

← تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات.

المصدر: تم إعداده بناء على المفاهيم النظرية.

7- عيوب طريقة الأقسام المتجانسة

تقوم طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) بتحميل تكاليف الأقسام المساعدة في الأقسام الأساسية التي تستهلكها، ومن ثم توزع مجموع التكاليف المجمعة في الأقسام الأساسية. تظهر هذه الطريقة منطقية، ولكن في الواقع لا تحترم إلا نادرا مبدأ تجانس التكاليف المحملة على المنتجات.³⁸

من السهل تخصيص التكاليف المباشرة (مثل المواد وساعات العمل المباشرة) للمنتجات مباشرة دون أي لبس. ومع ذلك، فإن تخصيص التكاليف غير المباشرة شائك للغاية نظرًا لأن التكاليف لا يمكن تتبعها مباشرة إلى عناصر المنتجات الفردية أو وحدات التشغيل المختلفة. يصبح من الصعب على الإدارة تخصيص هذه التكاليف غير المباشرة بمفاتيح تخصيص مفردة أو محدودة للغاية مما قد يؤدي إلى درجة عالية من التحيز في التكلفة. في الواقع، تنتج طريقة تخصيص التكلفة التقليدية (مراكز التحليل) مشاكل أكثر خطورة في بيئات التصنيع المعقدة اليوم، ومزيج أكثر تنوعًا من المنتجات، والمنافسة في السوق. وقد تم انتقاد هذا النهج التقليدي من قبل العلماء (كجونسون Johnson وكابلان Kaplan) وممارسي الأعمال في وضع أسعار غير دقيقة للمنتجات أو تضليل الإدارة في مراجعة أداء المنتج. تم تطوير طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC قبل بضعة عقود كبديل لطريقة التكلفة التقليدية في حساب تكلفة المنتج وتحليل سلسلة القيمة والتحليل الاستراتيجي الآخر.³⁹

³⁸ Henri Bouquin, La comptabilité de gestion, Presse universitaire de France, 2003, p 80.

³⁹ Wing Sun Li, Strategic Management Accounting a Practical Guidebook with Case Studies, Springer Nature, Singapore, 2018, p 26.

الجزء الثاني: طريقة التكاليف حسب الأنشطة (الطريقة الحديثة)

في وقتنا الحالي تغيرت وتطورت هذه الوضعية وأصبحت الأعباء غير المباشرة تمثل نسبة مهمة شيئا فشيئا في مبلغ التكاليف (البحث والتطوير، التسويق، المالية، الإعلام الآلي، الموارد البشرية...) وبالتالي من الضروري استعمال أدوات أكثر دقة من اجل تحليلها، وهذا هو هدف طريقة التكاليف حسب الأنشطة. تقترح هذه الطريقة نمط جديد لتوزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.

1- ظهور طريقة التكاليف حسب الأنشطة

لقد شكك الكثير من الباحثين والممارسين في قدرة الأساليب التقليدية على تقديم معلومات دقيقة تخدم اتخاذ القرارات ما دفعهم للبحث عن طرق أكثر فعالية.⁴⁰ أدى تناقص الاعتماد على التكاليف المباشرة وزيادة الاعتماد على التكاليف غير المباشرة إلى ضرورة البحث عن أساليب أكثر دقة لمعالجة التكاليف غير المباشرة. وقد أسفرت البحوث عن النظام الذي قدمه كابن Kaplan وكوبر Cooper وأطلقا عليه نظام التكاليف حسب الأنشطة (Activity Based costing) سنة 1986، وتم استعمالها من قبلهما سنة 1987 أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتشرت في باقي دول العالم. لقد ساهم هذا النظام في إعطاء قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والخاصة بسياسات التسعير، تحديد مزيج الإنتاج، تحسين عملية تصميم الإنتاج، رفع الفعالية وكفاءة الأداء مما يؤدي إلى زيادة الإنتاجية والقدرة التنافسية لدى المؤسسات التي تطبق هذا النظام. يركز هذا الأسلوب على الفهم الدقيق لمسببات التكلفة غير المباشرة، فهو يعتبر أن المنتجات لا تستهلك موارد ولكن تستهلك أنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد، ومن ثم التحكم في هذه الأنشطة يؤدي إلى التحكم في هذه التكاليف. واجه هذا النظام العديد من العقبات قبل إصدار الصيغة الثانية منه سنة 2003 على يد كابن Kaplan وأندرسن Anderson الذين أطلقا عليه نظام التكاليف حسب الأنشطة الموجه بالوقت (Time-driven Activity Based costing) ويرمز له اختصارا TD-ABC، ويمكن القول إن تغير هيكل التكاليف أدى إلى تطبيق هذا النظام، حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية تعتمد أكثر على التكاليف غير المباشرة.⁴¹

⁴⁰ فتحة بوحود وأخزون، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 87.
⁴¹ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة دعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص 43.

لقد ساهم برنامج البحث المسمى نظام إدارة التكلفة Cost management system الذي قام به مجمع دولي من مؤسسات ومستشارين (CMS) Consortium of Advanced Management-International (CAM-I) في ظهور طريقة التكاليف حسب الأنشطة. من المشاركين في هذا المجمع الباحثين الأمريكيين البارزين بوترر Porter، ميلر Miller، كوبر Cooper، كابن Kaplan، والفرنسيين لورينو Lorino، ميدلر Mideler و ميفيلاك Mévellec. ومن بين الشركات الكبرى المشاركة نجد شركة بوينغ، جينرال الكتريك، كوداك، فليس... وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة منها أندرسون وبيت مارويك... وقد أعطى مشروع CAM-I تعريفا لطريقة ABC سنورده لاحقا.⁴²

2- أهداف طريقة التكاليف حسب الأنشطة

الهدف من التكاليف حسب الأنشطة هو توزيع التكاليف بشكل أفضل من أجل الاقتراب من حقيقة التكاليف، لا سيما بسبب أهمية مبلغ التكاليف غير المباشرة. تم انتقاد الطريقة التقليدية للأقسام المتجانسة في الأساس لأنها تفضل الاعتماد المتبادل بين مراكز التحليل. كوبر Cooper (1987) ينتقدها بسبب تقليدها من تكلفة بعض الأشياء على حساب أشياء أخرى التي تكلفتها مقدرة بصفة عالية، وهذه الأخيرة تدعم الأولى. تظهر هذه المشكلة بشكل خاص في الشركات التي تصنع المنتجات النمطية في سلسلة كبيرة ومنتجات مخصصة في سلسلة صغيرة. لا يتغير جزء من التكاليف غير المباشرة، المرتبطة بالتحضير وتعديل خطوط الإنتاج، وفقاً للوحدات المنتجة، ولكن بدلا من ذلك بدلالة عدد الدفعات (lots) المنتجة. تميل المنتجات المنتجة في سلسلة كبيرة، إذا استخدمنا الطريقة التقليدية، إلى تحمل أعباء أكثر أثناء حساب تكلفتها النهائية لأنها تدمج الأعباء غير المباشرة للتحضير والتعديل والتي لا تعنيها. من أجل الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الانتاج غير النمطي، غيرت طريقة ABC زاوية النظر، فهي تعتبر أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة بدورها تستهلك موارد.⁴³

⁴² أحمد طوابيية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة حالة شركة نفضال، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي (المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي)، المجلد 8، العدد 1، ص 83.

⁴³ Guylaine Loubet, op.cit, p 49.

يؤدي نظام التكلفة حسب الأنشطة إلى قياس أدق للتكاليف، حيث أنه يزود أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية والدقيقة لأنشطة القيمة ما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة عالية.⁴⁴

3- تعريف المصطلحات

تعتمد المحاسبة على أساس الأنشطة على تقسيم المؤسسة إلى أنشطة، فهي تحتاج إلى خطوات مسبقة لتحليل الأنشطة تتم عموماً من خلال المقابلة مع مسؤولي المؤسسة من أجل تحديد محفظة الأنشطة بكل مركز تحليل. يتم إكمال التحليل بتحديد موجه التكلفة لكل نشاط الأنسب لقياس حجم النشاط المعني به.⁴⁵

3-1- تعريف أسلوب أو طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC

يعرف أسلوب التكلفة حسب الأنشطة على أنه "نظام يسعى إلى تحقيق درجة من الدقة في عناصر التكلفة من خلال تحليل الأنشطة بالمؤسسة، حيث يقوم هذا الأسلوب على مبدأ الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك عن طريق الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، مما يساعد المؤسسة على تركيز اهتمامها على الأنشطة والمنتجات ذات التأثير الفعال على أرباح المؤسسة".⁴⁶

كما يعرف على أنه "عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، مما يساعد في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها، حيث يقوم مدخل التكاليف حسب النشاط على مبدأ مفاده أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وأن هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وتلك الأنشطة بدورها تحتاج إلى موارد (تكلفة)".⁴⁷

44 دبايش محمد نجيب و شحتالي عبد العالي، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية إدارية، العدد 23، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2018، 117.

45 René DEMEESTERE et autres, Pilotage de et contrôle de gestion, 6^{eme} édition, Malakoff, 2017, DUNOD, p 347.

46 زعرور نعيمة والسبتي وسيلة، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 30 (2)، ص 107.

47 رشيد قرييرة وأسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية - دراسة حالة استشرافية، مجلة العلوم الإدارية والمالية (جامعة الوادي)، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، جوان 2018، ص 47.

وقد عرفه مشروع CAM-I سنة 1987 على أنه: "تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج، وأن التكاليف غير المباشرة للمؤسسة تخصص على أساس الأنشطة المستهلكة من طرف المنتج".⁴⁸

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن طريقة التكاليف حسب الأنشطة هي أسلوب حديث لتوزيع الأعباء غير المباشرة بطريقة أكثر دقة وموضوعية، تعتمد في تحليلها على عنصر النشاط الذي يشكل حلقة الوصل بين الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالموارد المستهلكة وبين المنتجات أو الخدمات المقدمة التي استهلكت الأنشطة المنجزة، حيث يكون هذا الربط باستعمال مسببات أو موجّهات دقيقة للتكلفة.

لقد انبثق عن أسلوب التكاليف حسب الأنشطة أسلوبين هما:⁴⁹

✓ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM: الذي يعتمد على تحليل الأنشطة لتمكين المؤسسة من الاستفادة منها في الإدارة واتخاذ القرارات، أي إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل الزبون وزيادة الربح الناتج من توفير هذه القيمة، ولهذا يتم التمييز بين الأنشطة التي تضيف والتي لا تضيف قيمة.

✓ أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB: ويعتبر من الأساليب التي تحسن من أداء المؤسسة، بحسب تميل إلى التركيز على النتائج وليس الأسباب، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها: تركز على الأنشطة وتقوم بتحليلها أكثر وهذا يساعد في عملية التغذية العكسية من أجل تحقيق الأهداف ومقارنتها مع الأداء المتوقع. أي يتم إعداد الموازنة بالاعتماد على الموارد المالية والتكاليف الخاصة بالأنشطة المخططة.

3-2- تعريف النشاط

تعرف على أنها مجموعة المهام أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة، ونظرا لتعددتها ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لكل مجموعة.⁵⁰

⁴⁸ أحمد طويبيبة، مرجع سبق ذكره، ص 83.

⁴⁹ زعرور نعيمة والسبتي وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص 108.

كما يعرف النشاط على أنه مجموعة من المهام المتكاملة والمترابطة من أجل توفير خدمة محددة. يمكن وصف الأنشطة بأسماء الأفعال، فمثلا: ترتيب الإنتاج، تجميع المكونات، مراقبة المخزون ونشاط الصيانة.⁵¹

تتعدد جوانب أسلوب التكلفة حسب الأنشطة باعتباره أسلوب لإدارة التكاليف، تخطيطها ورقابته ومن ثم استبعادها وتجنبها. من أجل استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها، يتم تصنيف الأنشطة حسب ما تقدمه من قيمة إلى المنتجات كما يلي:⁵²

✓ أنشطة تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي لو استبعدت فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن ولا حتى توقعاتهم، مما يؤثر على مبيعات المؤسسة وحصتها السوقية، وبالتالي تعمل المؤسسة جاهدة لإنجاز هذه الأنشطة الحيوية.

✓ أنشطة لا تضيف قيمة: وهي التي لا تضيف قيمة للمنتجات المقدمة للزبون، بل قد تعوق العمل وتزيد من تكلفة الانجاز، فهي أنشطة تهدر الموارد، من خلال حذفها نخفض التكاليف ونحافظ على طاقة خدمة المنتج.

فيما يلي شكل يوضح أمثلة عن الأنشطة التي يمكن أن نجدها في مصلحة الشراء لمؤسسة إنتاجية.

⁵⁰ سكيبة رحمة، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 1، الجزائر 2020، ص 235.

⁵¹ Brigitte Doriath et autres, 2010, p 268.

⁵² دبابش محمد نجيب و شحتالي عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الجدول رقم 4: أنشطة مصلحة الشراء

أنشطة مصلحة شراء	مسببات التكلفة الممكنة	نمط التوزيع التقليدي
التفاوض على عقود الشراء	عدد العقود	من أجل مجمل مركز التحليل:
الرقابة عند الاستلام	عدد الطرود المستلمة عدد الطرود المراقبة	مبلغ المشتريات بالدينار
جدولة التسليم	عدد مرات تعديل برنامج التسليم عدد دفعات التسليم الرقم المرجعي للمنتجات	
تسيير مخزون المواد	الرقم المرجعي للمنتجات	
تقديم الطلبات	عدد الطلبات عدد خطوط الطلبات	

المصدر: René DEMEESTERE, op.cit, p 348

يوضح هذا المثال جليا مقدار التحيز الذي يمكن أن ينجم عن طريقة الأقسام المتجانسة نتيجة لاعتماد وحدة عمل واحدة في مركز التحليل الذي يتضمن أكثر من نشاط غير متجانس.

3-3- وحدة التكلفة

هي وحدة تجمع وتحمل عليها التكاليف، حيث قد تكون وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة) وتعبر في نفس الوقت عن الشيء المراد قياس تكلفته أو موضوع التكلفة، ووحدة التكلفة يمكن أن تكون:⁵³

✓ وحدة تكلفة نهائية: وهي المنتج أو الخدمة التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المنتج بتحويله خارج المؤسسة، بعد أن ضحى بتكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

⁵³ سكيبة رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 235.

✓ وحدة تكلفة وسيطة: وهي نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل المؤسسة ذاتها، كما هو حال نشاط تسيير الموارد البشرية.

3-4- مجمع التكلفة (Cost Pool)

إن زيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف والتفاوت الكبير في درجة الاستفادة منها هو ما أدى إلى بروز فكرة تحديد مجوعات للتكاليف على أساس نسبة استهلاك الخدمات المؤداة من موارد الأنشطة المختلفة بالمؤسسة. يعرف مجمع التكلفة على أنه: مركز تكلفة تجمع فيه الأعباء غير المباشرة لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد.⁵⁴

3-5- مسببات أو موجهات التكلفة

هو السبب الجوهرى المؤدى إلى حدوث التكلفة، وهو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات (منتج أو خدمة)، وبالتالي هو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. تتميز مسببات التكلفة بتعددتها وطبيعتها الكمية، مثل عدد مرات الفحص وعدد ساعات عمل الآلات...، وتجدر الإشارة إلى أن نجاح عملية حساب التكاليف على أساس الأنشطة تتوقف على فعالية تحديد مسببات التكلفة.⁵⁵

يمكن تقسيم المسببات إلى مسببات الموارد ومسببات النشاطات وأهداف التكلفة حيث:⁵⁶

- ✓ مسببات الموارد هي مفاتيح لتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.
- ✓ مسببات النشاطات تسمح بتوزيع تكاليف النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.
- ✓ هدف التكلفة هو المسبب الرئيسي للتكلفة وقد يكون أحد العناصر الآتية: منتج، خدمة، زبون، طلبية، مشروع...

الجدول الموالي يعطي أمثلة على موجهات (مولدات) التكلفة.

⁵⁴ سكيمة رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 235.

⁵⁵ نفس المرجع، ص 235.

⁵⁶ أحمد طوايبية، مرجع سبق ذكره، ص 86.

الجدول رقم 5: أمثلة عن الأنشطة وموجهات التكلفة المقابلة

النشاط	موجه التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد طلبات الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز.
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد كرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للزبائن

المصدر: حسن توفيق محمود مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 118.

3-6- الموارد

هي عناصر اقتصادية توجه لأداء الأنشطة المختلفة وتمثل أساس حدوث التكلفة، التي تحمل على الأنشطة والمنتجات والخدمات.⁵⁷

3-7- تعريف المسار (أو العملية)

إن قراءة مختلف تعريفات مصطلح مسار (processus) تكاد تعطي إجماعاً شبه عام حول نقطتين: المسار هو مجموعة من الأنشطة وله غرض خارجي. غير أنه تبقى هناك نقاط غامضة تحتاج إلى توضيح. يعتقد بعض المؤلفون أن المسار يدور في نفس الوحدة التنظيمية، بينما يرى آخرون أنه ذو خاصية عابرة للوظائف.⁵⁸

هناك من يرى أن المسار (أو العملية) هو مجموعة من الأنشطة المتسلسلة والمنبثقة من نفس السبب: منتج أو خدمة أو معلومة بهدف خلق قيمة لدى الزبون الداخلي أو الخارجي.⁵⁹

⁵⁷ سكيبة رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 235.

⁵⁸ Simon Alkoffe et autres, Contrôle de gestion sur mesure, DUNOD, Paris, 2013, P 44.

بغض النظر عن الخاصية العابرة للوظائف، يمكن كذلك التفرقة بين تصورين للمسار، حيث يرى بعض المختصون أن للمسار وجود مادي في المؤسسة وما التمثيل المحاسبي الذي نعتمده إلا انعكاس لحقيقة موجودة في مكان آخر، وله منطقته التقني الخاص. يرى مختصون آخرون خاصة ميفلاك Mévellec أن المسار هو هيكل يُشغله مصمم نظام محاسبة التكاليف من أجل إشباع بعض الحاجات من المعلومات أو بعض الضرورات. حدّد Mévellec بدقة أن المسار "هو مجموعة أنشطة مترابطة فيما بينها لها عامل مسبب واحد (موجه تكلفة) والتي يؤدي إنجازها إلى خلق القيمة للمؤسسة". يؤدي بنا هذا التعريف، أن نلاحظ أيضا الرجوع إلى الغاية النهائية للمسار، التي تبدو أكثر وضوحا مرة ثانية، وكذلك علاقته بخلق القيمة للزبون. في التعريف الذي أعطاه ميفلاك Mévellec ولوبا Lebas (1990) بأن: "المسار هو تجمع أنشطة تتميز بموجه (مولد) تكلفة وتعلق بخاصية يقيمها الزبون". هذه الضرورة لتتبع خلق القيمة وربطها بالتكاليف في مكان آخر تبرر فائدة تقييم المسار العابر للوظائف (المستعرض).⁶⁰

من أهم النتائج التي خلص إليها بحث نظام إدارة التكلفة CMS سنة 1987 هي تصور فلسفة جديدة بحيث الأنشطة تستهلك موارد والمنتجات تستهلك أنشطة، وهو المبدأ الأساسي لهذه الطريقة بخلاف طريقة الأقسام المتجانسة أين تكون الأقسام أو الوظائف هي أساس الاستهلاك. وتعتمد طريقة التكاليف حسب الأنشطة على مفهوم سلسلة القيمة لبورتر Porter في تحليل الأنشطة.⁶¹

4- التمثيل البياني لطريقة التكاليف حسب الأنشطة

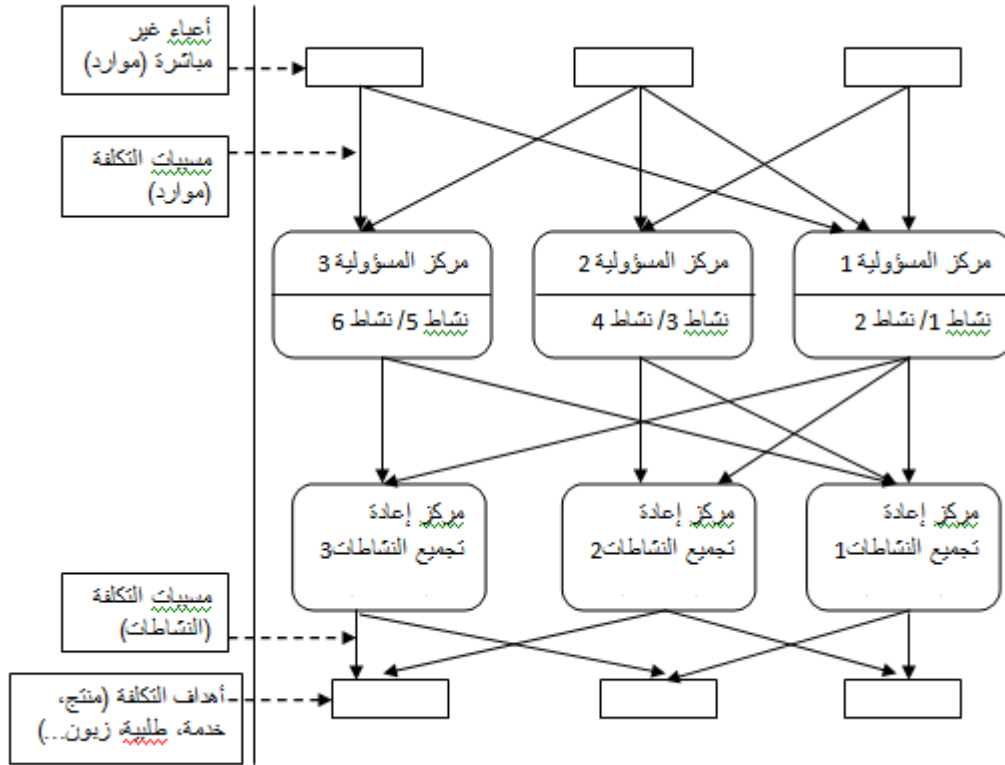
يتم تخصيص الموارد على مراحل وفق مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد (أعباء غير مباشرة) والأنشطة واهداف التكلفة (منتج أو خدمة)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي.

⁵⁹ فتحة بوحود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 87.

⁶⁰ Simon Alkoffe et autres, op.cit, pp 44-45.

⁶¹ أحمد طويبية، مرجع سبق ذكره، ص 83.

الشكل رقم 5: تخصيص الموارد وفق طريقة الأعباء حسب الأنشطة



المصدر: أحمد طوايبية، مرجع سبق ذكره، ص 87.

5- مراحل تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة

تتبع طريقة التكاليف حسب الأنشطة مجموعة من الخطوات للوصول إلى حساب تكلفة المخرجات بدقة. حيث تبدأ بتحديد وحصر الأنشطة، تحديد مسببات التكلفة، تحديد تكلفة مسبب التكلفة الواحد (معدل التكلفة لكل نشاط) ثم تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات.

5-1- تحديد الأنشطة

يتطلب القيام بالنشاط تخصيص بعض الموارد، ويقصد بالموارد الأعباء اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة. عملياً، يمكن تحديد عدد هائل من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة، إلا أن الدراسات العملية أكدت أنه كلما زادت عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المخرجات مما يزيد من تكلفة تطبيق الطريقة. ويتم ذلك عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط من خلال إعداد قائمة توضح ما يقوم به كل نشاط من مهام بالتفصيل، وسلوك التكاليف وعلاقتها باتخاذ القرار الخاص بالنشاط، كما يجب

أن توضح هذه القائمة حركات التدفق بين كل نشاط والأنشطة الأخرى. وإذا ظهر من خلال تحليل مراحل العمل أنه توجد معلومات جديدة يصعب ربطها بنشاط محددة مسبقاً، فيجب تحليل هذا النشاط إلى أنشطة فرعية أخرى، والإنتهاء بقائمة للأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة، ولمراحل العمل، ومتطلبات التحليل الوظيفي وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في طريقة التكاليف حسب الأنشطة.⁶²

يتم تحليل الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة ترتيبها حسب أهميتها، والأنشطة التي لا تساهم في خلق القيمة أو لها أثر سلبي على القيمة عموماً، ومن هنا يمكن للمؤسسة بصفة مسبقة ضبط ومراقبة استهلاك الموارد. إن تحديد الأنشطة بهذه الكيفية يعتمد على تحليل سلسلة القيمة المتعلقة بالنشاطات التي جاء به بورتر Porter، حيث نجد أن هناك عدة مستويات للأنشطة (أنشطة مرتبطة بأداء خدمة عامة، أنشطة مرتبطة بأداء خدمات إنتاجية، أنشطة مرتبطة بدفعات الإنتاج، أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج). وكل مستوى متعلق بعدة مسببات، وفي الأخير يتم إقرار قائمة الأنشطة وتحديد المواصفات المتعلقة بها (الاسم، التعريف، مصدر النشاط، الاستفادة من النشاط، الموارد المستهلكة التي يتطلبها، إحصاء الوقت اللازم لكل نشاط، درجة إنشاء القيمة...) ⁶³

5-2- تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة، ويعتبر معرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي من المميزان الرئيسية لهذه الطريقة. من الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل في الطرق التقليدية مثل: ساعات اليد العاملة المباشرة أو ساعات عمل الآلة، وللإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة على عكس الطريقة التقليدية.⁶⁴

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد مسببات التكلفة لتوزيع الأعباء غير المباشرة على أنشطة المؤسسة المختلفة، كما توجد مسببات التكلفة التي تمثل الأساس الملائم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أهداف التكلفة (منتجات وخدمات).⁶⁵

⁶² فتيحة بوحروود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 89.

⁶³ أحمد طوابيية، مرجع سبق ذكره، ص 88.

⁶⁴ مخلخل زوينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 4، جانفي 2020، ص 127.

⁶⁵ دباباش محمد نجيب وشحتالي عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

5-3- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها، وتحديد مختلف مسببات التكلفة نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل منها، حيث: معدل تحميل تكلفة النشاط = مجموع الأعباء غير المباشرة لكل نشاط / عدد مسببات التكلفة.⁶⁶

5-4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

بعد إعادة تجميع النشاطات التي لها نفس المواصفات المتعلقة بمسببات التكلفة لتسهيل تحميل تكاليفها على أهداف التكلفة (منتج أو خدمة)، يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات طبقا لحاجة كل هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ هذه الأنشطة وذلك بواسطة معدل التكلفة لكل نشاط (أو مجمع تكلفة)، ويتم استخدام هذا المعدل لتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات الوحدوية، أي انه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين النشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع، على عكس الطريق التقليدي التي تعتمد على معدل تحميل احد مناسب لأحجام الإنتاج.⁶⁷

6- الفروق بين النظام التقليدي ونظم التكاليف حسب النشطة

أثبت نظام التكاليف حسب الأنشطة جدارته، من خلال تركيزه على إعادة تصميم الأنشطة والقضاء على الأنشطة غير المضيغة للقيمة، ويمكن تنظيم الفروق الموجودة بينه وبين النظام التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة كما في الجدول الموالي.

⁶⁶ فتيحة بوجرود، مرجع سبق ذكره، ص ص 89-90.

⁶⁷ مخلخل زويينة، مرجع سبق ذكره، ص 128.

الجدول رقم 6: المقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكاليف حسب الأنشطة

معيار المقارنة	نظام الأقسام المتجانسة	نظام التكاليف حسب الأنشطة
مجمع تكلفة	من خلال طبيعة وظائف هذه المراكز: مراكز أساسية كالتموين والإنتاج والتوزيع، ومراكز مساعدة كالصيانة والإدارة والمالية وهي عادة غير متجانسة	من خلال مسيبات التكلفة، حيث نجمع الأنشطة المتجانسة التي لها نفس مسبب التكلفة في مركز واحد.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	يتم على أساس حجم الإنتاج أو على أساس عدد ساعات دوران الآلات	يتم تخصيص التكاليف على المنتجات من واقع مجتمعات تكلفة النشاط باستخدام أساس يتناسب مع مسيبات التكلفة
موضوع التكلفة	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو منتج أو خدمة	يتعدد موضوع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، خطوط الإنتاج أو التكاليف المتعلقة بالزيائن
دعم عملية اتخاذ القرارات	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل الأعباء على الأنشطة بالزيادة أو النقصان، وبالتالي فإن مخرجات النظام هي معلومات غير موثوقة، وبالتالي فهذا النظام لا يدعم عملية ترشيد اتخاذ القرارات.	بسبب وفرة ودقة وجودة المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات لهذا النظام، فإنها تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية.
تكلفة تطبيق النظام	منخفضة، وعليه فهي مناسبة للمؤسسات الصغيرة ذات المزيج البسيط من المنتجات	مرتفعة، ولكن هي مبررة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة التي تعتمد على الأنظمة الإنتاجية المعقدة.

المصدر: محلخل زوينة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

7- تطبيق حول طرق حساب التكاليف الكلية

تعترم شركة النجاح الدخول في مجال تركيب عربات رياضة البيسبول التي تسوقها تحت تسمية أبطال، هذا النوع من المنتجات يتيح للمؤسسة فرصة مهمة للتطور والمردودية، تستعمل العربة لنقل أمتعة الرياضيين التي تزن بين 10 و 12 كغ على بعد 6 كلم. (امتحان شهادة الدراسات المالية والمحاسبية DEFC من معهد Intec في مراقبة التسيير دفعة 2002)

الجزء الأول: طريقة مراكز التحليل

تبيع شركة النجاح حاليا نوعين من العربات من التشكيلة العليا إلى الرياضيين بواسطة محلات بروشوب .pro shop

-نموذج عربات عادية، هو نموذج كلاسيكي، ميزته التنافسية تكمن في كونه مصنوع من الألمنيوم عالي المقاومة من أجل الاقتصاد في الوزن، كونه قابل للطي ويحتوي على عجلات قابلة للفصل من أجل سهولة التصفيف.

- النموذج المتحرك - عربات مطورة- هي مزودة بمحرك كهربائي يشتغل ببطارية ويشتمل على عدد من التهيئات من أجل تحقيق رضى أكبر وهو ذو خصائص وتصميم حصري.

قام السيد "مراد" مديرها العام بالتماس خدمات مكتب kpm من أجل التدقيق والاستشارة التسييرية، الذي أنت فيه موظف حديث، بصفتك مراقب تسيير (مسؤول محاسبة التسيير)، كلفك بهذه المهمة مدير هذا المكتب السيد "جمال"، قمت بمقابلة السيد مراد الذي طلب منك توضيح ما يتعلق بتكلفة ومردودية نماذج العربات.

بينت دراسة منشور في مجلة النجاح الرياضية أن العربات الكلاسيكية أقل طلبا وتنافسية من العربات الكهربائية، لذلك ينوي السيد مراد تطوير إنتاج العربات الكهربائية، بالاعتماد على الإعلام الإشهاري في الميدان وعبر الصحافة المتخصصة وبما أن الموارد المتاحة محدودة ينوي السيد مراد إعادة توزيع جزء مهم من الوسائل المجددة لتركيب العربات الكلاسيكية لصالح العربات الكهربائية وهذا ما يتبعه انخفاض محسوس في إنتاج العربات اليدوية وارتفاع مهم في إنتاج العربات الكهربائية.

المطلوب: بالاعتماد على الملحقين 1 و 2؛

1- أحسب، وفق طريقة مراكز التحليل، تكلفة الإنتاج، التكلفة النهائية، والنتيجة الـوحدوية لكل نموذج من العربات؟

2- أحسب كذلك النتيجة النهائية حسب المنتج والنتيجة الشاملة لقسم العربات؟

3- علق على النتيجة المحصلة، قيم بالخصوص الإستراتيجية التجارية المنتهجة من طرف السيد مراد فيما يخص التوجيهات الجديدة لإنتاج النموذجين؟

الملحق 1 : معلومات مستخرجة من المحاسبة التحليلية مكاملة من طرف مسؤول وحدة العربات

خلال سنة 2001، تم إنتاج وبيع 1000 عربة، من بينها 836 نموذج عادي، سعر البيع الـوحدوي خارج الرسم 122 ون بالنسبة للنموذج العادي و311 ون بالنسبة للنموذج المطور، لم يتم تسجيل أي مخزون نهائي للعربات.

يتم تركيب العربات من مجموعة من اللوازم (أنابيب الألمنيوم، عجلات، البراغي، محرك، بطارية) مجمعة في ستة 6 فئات (ثلاثة مشتركة بالنسبة للنوعين من العربات وثلاثة خاصة بالنموذج الكهربائي) تمثل مبلغ 18,30 ون بالنسبة للنموذج العادي ومبلغ 49,60 ون بالنسبة للنموذج المطور، تعمل المؤسسة بدون مخزون اللوازم، تقوم بالتموين تماشياً مع الإحتياجات، تركيب العربات يحتاج 0,5 ساعة من اليد العاملة المباشرة من أجل عربة عادية و1.5 ساعة من أجل عربة كهربائية، تكلفة اليد العاملة المباشرة هي 24,40 ون بما فيها الأعباء الاجتماعية.

الملحق 2 : الأعباء غير المباشرة لقسم العربات وفق طريقة مراكز التحليل

تبلغ الأعباء غير المباشرة 89.764,2 ون في سنة 2001 وتتنوع كالاتي :

التموين : 11.716,60

التركيب : 62.748,00

التوزيع : 15.299,60

قام المحاسب المكلف بالمحاسبة التحليلية بتحميل هذه الأعباء على النموذجين وفق طريقة مراكز التحليل، اتخذ ما يلي كوحدة عمل وأوعية للمصاريف:

1 - ون شراء و 1 ون بيع على التوالي من أجل مركز التموين والتوزيع.

- ساعة من اليد العاملة المباشرة من أجل مركز التركيب.

تمت هذه الاختيارات لغاية تسهيل وسرعة الحسابات.

الجزء الثاني: طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC

بصفتك مراقب للتسيير، ظهر لك أن نظام المحاسبة التحليلية الساري المفعول جد رتيب وخاصة فيما

يخص معالجة الأعباء غير المباشرة، لذلك ينبغي الاستعانة بطريقة التكاليف حسب الأنشطة (Activity Based Costing)

المطلوب: بالاعتماد على الملاحق 1، 2 و 3؛

1 - أحسب تكلفة المولدات المختارة؟

2 - أحسب حسب طريقة ABC تكلفة الإنتاج، والتكلفة النهائية والنتيجة الوحودية لكل نموذج من العربات؟

أحسب كذلك النتيجة الكلية لكل منتج والنتيجة الشاملة لقسم العربات؟

3 - علق على النتائج المحصلة قيم بالخصوص الاستراتيجية التجارية المنتهجة من طرف السيد مراد فيما يخص التوجيهات الجديدة لإنتاج النموذجين؟

4 - حلل مصدر الانحرافات المسجلة على التكاليف الوحودية المسجلة وفق كل طريقة مستخدمة؟ انتقد باختصار طريقة مراكز التحليل؟

5 - قدم تقريرا حول طريقة (ABC) مبينا فيه خصائصها، اهتمامها ونقائصها المحتملة؟

الملحق 3 : تحليل الأعباء غير المباشرة لقسم العربات بطريقة ABC

التحليل المعمق الذي قمت به سمح لك بالتفريق بين الأنشطة المنجزة في كل مركز وحساب تكلفتها في السنة ن، كما تمكنت من استخراج مولدات التكلفة كما يلي:

مراكز التحليل	الأنشطة	التكاليف	موجهات أو مسببات (مولدات)
---------------	---------	----------	---------------------------

التكلفة			
عدد مرات الاتصال بالموارد	5850,00	التفاوض التجاري	التمويل
مبلغ المشتريات	2929,00	تسيير الطلبات	
فئة اللوازم المشتراة	2937,00	تسيير المكونات المخزنة	
ساعة يد عاملة مباشرة	12.549,60	التركيب اليدوي	التركيب
ساعة عمل آلة	31.374,00	التركيب الآلي	
العربة (مع معامل تكافؤ للعربات الكهربائية)	18.824,40	مراقبة الجودة	
تكلفة إنتاج العربات المباعة	9.179,30	إدارة	التوزيع
وزن العربات الموردة	612,30	توريد	

معلومات تكميلية :

تطلب التركيب الآلي 1328 ساعة آلة بواقع 0,75 ساعة للعربة العادية، والباقي تم استهلاكه من طرف العربات الكهربائية.

مراقبة الجودة شامل والعربة الكهربائية - أخذًا في الحسبان متانتها ومعايير الأمان فيها-، تتطلب مراقبة موسعة بثلاث مرات ما تتطلبه العربة العادية، بالنسبة للمراقبة إذن عربة كهربائية تعادل 3 عربات عادية.

تزن العربة العادية 5 كلغ، بينما تزن العربة المطورة 15 كلغ.

تم تقرير ما يلي:

- مصاريف التفاوض التجاري المتعلقة بالموردين المشتركين سوف توزع على النموذجين بالتناسب مع العربات المركبة، تم الاتصال بالموارد 5 مرات للتفاوض (منها مرتين 2 من أجل العربات العادية).

- مصاريف تسيير المكونات المشتركة سوف توزع كذلك بين النموذجين بالتناسب مع العربات المركبة.

حل الجزء الأول: طريقة مراكز التحليل

حساب تكلفة الإنتاج، التكلفة النهائية والنتيجة الوحدوية لكل نموذج من العربات.

1. حساب، وفق طريقة مراكز التحليل، تكلفة الإنتاج، التكلفة النهائية، والنتيجة الوحدوية لكل نموذج من العربات

أ- توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	التمويل	التركيب	التوزيع
مبلغ الأعباء المباشرة	11716,60	62748,00	15299,60
وحدات العمل	1ون شراء	ساعة يد عاملة مباشرة	1ون سعر بيع
عدد وحدات العمل(*)	23433,20	664	152966
تكلفة وحدة العمل	0,5 ون	94,5 ون	0,1 ون

(*) عدد وحدات العمل في مركز التمويل: $23.433,20 = 164 \times 49,60 + 836 \times 18,30$

عدد وحدات العمل في مركز التركيب: $644 = 164 \times 1,5 + 836 \times 0,5$

عدد وحدات العمل في مراكز للتوزيع: $152 = 164 \times 311 + 836 \times 122$.

ب. حساب تكلفة شراء المواد واللوازم:

البيان	لوازم مستعملة في النموذج العادي	ل م في ن. المتطور
سعر الشراء	15298,8	8143,4
836×18,3		
164×49,6		

0	0	أعباء الشراء المباشر
4067.2	7649.4	أعباء الشراء غير مباشر 8134.4×0.5$ | 15298,8 \times 0,5$
12201,6	22948,2	تكلفة الشراء
164	836	عدد اللوازم المشتراة
74,4	27,45	تكلفة الشراء الوحديوة

{. حساب تكلفة الإنتاج:

النموذج المطور	النموذج العادي	البيان
12201,6	22998,2	تكلفة اللوازم المستعملة في الإنتاج
6002,4	10.199,2	اليد العاملة المباشرة $24,4 \times (164 \times 0,5)$ | $24,4 \times (836 \times 0,5)$
23247	39501	أعباء التركيب غير المباشرة $94,5 \times (164 \times 1,5)$ | $94,5 \times (836 \times 0,5)$
41451	72648,4	تكلفة الإنتاج
164	836	عدد الوحدات المنتجة
252,75	86.9	تكلفة إنتاج الوحدة

د. التكلفة النهائية

ن المطور	ن العادي	البيان
41451	72648,4	ت الإنتاج
5100,4	10199,2	أعباء التوزيع $0,1 \times (164 \times 311)$ | $0,1 \times (836 \times 122)$
46556,4	82847,6	التكلفة النهائية

هـ. النتيجة

البيان	ن العادي	ن المطور
رقم الأعمال (836×122) | (146×311)	101992	51004
ت النهائية	(824876)	(46556.4)
النتيجة	19144,4	4447,6
عدد الوحدات	836	164
النتيجة الوحديّة	22.9	27,17

2- حساب كذلك النتيجة النهائية حسب المنتج والنتيجة الشاملة لقسم العربات

البيان	ن العادي	ن المطور
سعر البيع الوحدي	122	311
التكلفة النهائية	99,10	283,85
النتيجة الوحديّة	22,9	27,15
عدد الوحدات المنتجة والمباعة	836	164
النتيجة النهائية حسب المنتج	19144,4	4447,6
النتيجة الشاملة لقسم العربات	23591,6	
نسبة الربح من سعر البيع	%18,77	%8,73

3- التعليقات

من أجل التعليق على النتائج المحصل عليها نقوم بحساب بعض النسب التي تساعدنا في التحليل كما يلي:

البيان	ن عادي	ن مطور
--------	--------	--------

		النتيجة الكلية
4452,60	19.144,40	164×27,15 | 836×22,9
23591,6		النتيجة الشاملة لقسم العربات
% 18,86	%81,13	مساهمة كل نموذج في النتيجة الشاملة
%8,73	%18,77	نسبة الربح من سعر البيع

من خلال البيانات أعلاه، يعتبر كلا النموذجين ذو مردودية، لكن تظهر الإستراتيجية المنتهجة من طرف السيد مراد خطيرة على مردودية المؤسسة. النموذج العادي يدر هامش 18,77% وهو عالي جدا عن الهامش الذي يدره النموذج المتطور 8,73%، زيادة على ذلك النموذج الأول يضمن 81.13% من مردودية القسم، وإن تخفيض إنتاجه يؤدي إلى تخفيض قوي في مردودية هذا القسم. النموذج المتطور يظهر ذو تكلفة مرتفعة ومردودية ضعيفة. يجب إذن يجب استدعاء السيد مراد ونصحه بإجراء دراسة أكثر تعمقا للسوق وتكاليفه قبل تطبيق إستراتيجيته. تسمح له طريقة ABC بترقية معرفة هذه التكاليف.

حل الجزء الثاني (طريقة ABC)

1- حساب تكلفة المولدات (4 أرقام بعد الفاصلة)

البيان	الأنشطة	التكاليف	المولدات	عدد المولدات	تكلفة
--------	---------	----------	----------	--------------	-------

المولدات					
1170	5	الاتصال بالمورد	5850,00	التفاوض التجاري	التمويل
0,125	23433.2	1ون شراء	2929,00	تسيير الطلبات	11716,6
489	6	فئات اللوازم المسيرة	2937	تسيير المخزونات	
18,90	(1)664	ساعة يد ع مباشرة	12549,60	التركيب اليدوي	التركيب
23,625	1328	ساعة يد ع غ م	31374,00	التركيب الآلي	62748
	(2)1328	عربة (مع معامل تكافؤ)	18824,40	مراقبة الجودة	
0,0805	(3)114099,4252	ت الإنتاج العربة المباعة	9179,30	الإدارة	التوزيع
0,9217	(4)6640	وزن العربات الموزعة	6120,30	التوريد	15299,6

$$664=164 \times 1,5+836 \times 0,5 \quad (1)$$

$$1328 =3 \times 164+836 \quad (2)$$

$$114099,4252=298,4243 \times 164 +77,94 \times 836 \quad (3) \text{ (انظر السؤال 2)}$$

$$6440 =164 \times 15+836 \times 5 \quad (4)$$

2- التكلفة والنتيجة الوحديية للنموذجين والنتيجة الشاملة (العرض هو تكلفة الوحدة)

النموذج المطور	النموذج العادي	البيان
49,60	18,30	اللوازم

36,60	12,20	اليد العاملة المباشرة (0,5×24,4) | (1,5×24,4)
86,20	30,50	التكاليف المباشرة الوحودية
		الأعباء غير مباشرة
23,7424	2,34	التفاوض التجاري $2,34+3\times(164\div1170) | (2 \times 1000\div1170)$
6.2	2,2875	تسيير الطلبات $49,60\times0,125 | 18,3\times0,125$
10,4244	1,4687	تسيير المخزونات $164\div(489,575\times3)+1,4687 | 1000\div(489,575\times3)$
40,3668	6,0962	التموين
28,35	9,45	التركيب اليدوي $1.5\times18,90 | 0,5\times18,90$
100,9827	17,7187	التركيب الآلي $(164\div701) \times 23,625 | 0,75\times23,625$
42,525	14.175	مراقبة الجودة $3\times14,175 | 1\times14,175$
171,8575	41,3438	التركيب
298,4243	77,94	تكاليف الإنتاج الوحودية (أعباء شراء + إنتاج)
24,0231	6,2741	الإدارة $(298,4243\times0,0805 | 77,94\times0,0805)$
13,8255	4,6085	التوريد $(15\times0,9217 | 5\times0.9217)$
37,8487	10,8827	التوزيع
250,073	58,3227	الأعباء غير المباشرة الوحودية

النتيجة الوحودية والنتيجة الشاملة

البيان	ن عادي	ن مطور
سعر البيع	122	311

336,27-	88,82-	- التكلفة النهائية (أعباء مباشرة + أعباء غير مباشرة)
25,27-	33,18	النتيجة الوحيدة
%8,13-	%27,20	نسبة الهامش إلى سعر البيع (مردودية تجارية)
4144,28	27.738,48	النتيجة الإجمالية حسب المنتج (164×25,27-) | (856×33,18)
23,594,20		النتيجة الشاملة للقسم

3- التعليق

سمحت طريقة ABC بحساب تكاليف أكثر دقة وكشفت أن المنتج المطور له تكاليف مرتفعة مقارنة بسعر بيعه. اتجهت مردودية وهامش المنتج العادي إلى الارتفاع بسبب التوزيع الأحسن للأعباء غير المباشرة وهذا المنتج الذي يضمن كل مردودية قسم العربات ويمتص عجز النموذج المتطور، ومن ثم فالإستراتيجية المنتهجة من طرف السيد مراد جد ضارة إن لم نقل قاتلة لقسم العربات.

4- تحليل الانحرافات والتحليل النقدي لطريقة مراكز التحليل

الانحرافات المحسوبة على توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجين :

المطور	العادي	النموذج / الطريقة
197.65	68.60	مراكز التحليل
250,073	58,3227	ABC
52,39-	10,28+	الانحرافات

شهد النموذج العادي انخفاض في تكاليفه غير المباشرة ب 10,28ون، بينما عرف النموذج المطور ارتفاع في تكاليفه غير المباشرة ب 52,39ون.

المنتج العادي في طريقة مراكز التحليل يدعم المنتج المطور في حدود 8594,08ون (10,28×856)، تحقق: (164× 52,39).

هذا التوزيع الجديد يبرر التعقيد الكبير للنموذج المطور:

- يتضمن أكثر من مكون و أكثر من مورد أين تصبح مصاريف تسيير التموين كبيرة.

- تركيبه معقد: يتطلب ساعات أكثر من النموذج العادي ومراقبته أطول وأثقل ويكلف أغلى لتوريده.

طريقة مراكز التحليل تعتمد على منطق تخصيص الموارد: الاستهلاك يولد تكاليف المنتجات. مثل المطبقة في شركة النجاح، وهي كما في الغالب جد مبسطة ومحددة في 3 مراكز وبالتالي 3 وحدات عمل، حصريا ذات حجم كبير، تبسط من دون شك الحسابات لكن لا تسمح بتحصيل مُرضي للأعباء غير مباشرة ولا تأخذ بعين الاعتبار عدم تجانس أنشطة المراكز والمتغيرات المتسببة في التكاليف كما تنشئ إعانات تغلط حسابات للتكاليف والنتائج، الأمر الذي يؤثر في القرارات.

5- ملاحظة تلخيصية لطريقة ABC-ABM

ABC هي طريقة تسعى إلى إحلل طريقة مراكز التحليل من أجل حساب التكلفة النهائية للمنتجات أو مواضيع أخرى للتكلفة، تقترح تحسين تحميل الأعباء غير المباشرة وضمان ثبوتية التكاليف، تركز على سببية التكاليف، والمنتجات فيها (أو الأشياء) تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد، وهي تقوم على:

- تحديد الأنشطة (مهام مرتبطة بهدف مشترك) داخل المراكز والمسارات (العمليات).

- قياس استهلاكات الموارد من طرف الأنشطة.

- تعريف العامل المفسر للتكلفة من أجل كل نشاط: الموجه أو المسبب.

- إسناد تكاليف الأنشطة إلى المنتجات أو إلى أشياء أخرى بواسطة المولدات.

التسيير على أساس الأنشطة ABM هو طريقة تسيير تتمحور على الأنشطة (والمسارات). معرفة

تكاليف الأنشطة وعوامل المسببة في هذه التكاليف (المسببات) يرتبط تقييم مساهمتها في سلسلة القيمة على مستوى النوعية والمدة... الخ، وهي تسمح باتخاذ قرار حول:

- إقصاء الأنشطة عديمة القيمة.

- إخراج (مناولة) بعض الأنشطة أو دمجها في أخرى.

- إنقاص التكلفة (بمعالجة السبب) وتحسين أداء الأنشطة الأساسية.

فائدة طريقة التسيير على أساس الأنشطة **ABM :Activity Based Manegement**

تسمح طريقة **ABC** بإتقان حسابات التكاليف وتجنب الإعانات. تكاليف الأشياء إذن يمكن أن توضح

بطريقة أكثر ملائمة للقرارات الإستراتيجية والعملياتية، وتسمح طريقة **ABM** بتحسين فعالية المنظمة.

عيوب الطريقة

يمكن إن تؤدي طريقة **ABC** إلى مضاعفة الأنشطة لتحقيق الدقة، الأمر الذي يجعل الحسابات وتفسيراتها معقدة (في مصنع الغاز مثلا). وبالمقابل، التجميع المفرط لبعض المولدات يمكن أن يخلق إعانات من جديد.

ABM: هي طريقة تسيير أفقية مهمة ولكن لا يجب أن تقصي الطرق التقليدية، كالتى تركز على مراكز المسؤولية واستقلالية التفويض.

المحور الثالث: التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة

كان المصنعون في الماضي متأكدون من قدرتهم على بيع منتجاتهم وكانوا يحددون أسعار البيع على أساس التكلفة النهائية التي يكلفها المنتج أو الخدمة أي : التكلفة النهائية تحدد سعر البيع. أما في وقتنا الحاضر، أصبح الاقتصاد أكثر تنافسية وسعر البيع غالبا يكون مفروضا من طرف السوق. وبالتالي يجب على المصنعين أن يقوموا بضبط التكلفة النهائية من أجل المحافظة على مرودية مرضية، وبالتالي تغيرت فلسفة التسعير وأصبحت تصغي

إلى السوق وتطلعات الزبائن قبل الشروع في الإنتاج الفعلي أو أداء الخدمة، حيث أصبح سعر البيع الذي يقبله الزبائن والتنافسي هو الذي يحدد التكلفة النهائية.

1- ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة Target costing

هناك من يرى أن التكلفة المستهدفة ظهرت في وقت مبكر من بداية القرن الماضي في شركة فورد في الولايات المتحدة وفي تطوير سيارة فولكس واغن نسخة الخنفساء Volkswagen Beetle في ألمانيا في 1930. في فولكس واغن، من أجل تحقيق هدف السعر البالغ 990 مارك ألماني، تم تقييم الحلول التقنية البديلة على أساس اعتبارات التكلفة. بدأت مقارنة التكلفة المستهدفة الكاملة خلال فترة شح الموارد بعد الحرب العالمية الثانية. خلال هذا الوقت، ابتكر الأمريكيون مفهومًا لزيادة سمات المنتج المرغوب فيه إلى أقصى حد مع تقليل تكاليف المنتج في نفس الوقت. أصبحت هذه التقنية تعرف باسم "هندسة القيمة" وتم تبنيها لاحقًا من قبل الشركات اليابانية من أجل مقاومة المنافسة الشديدة داخل اليابان. في الستينيات، تم دمج هندسة القيمة مع فكرة التأثير وخفض تكاليف المنتج خلال مراحل مبكرة قدر الإمكان لتخطيط وتطوير المنتج. أول استخدام لهندسة القيمة في اليابان، والمعروفة باسم -Genka Kikaku- حدث في تويوتا في عام 1963.⁶⁸

يعتبر الكثير من الباحثين أن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كان في اليابان سنة 1963 بشركة تويوتا TOYOTA، وبالتالي هناك اتفاق عام أنه ظهر في اليابان، مقابل أنه هناك من ينسب أول ظهور لها في شركة هنري فورد Henry Ford للسيارات الأمريكية. لقد كان أول استعمال للطريقة في اليابان تحت اسم Genka Kikaku ثم ترجم إلى الإنجليزية تحت اسم Target Costing وهو المصطلح المستخدم حاليًا. في الاجتماع السنوي للمنظمة المحاسبية اليابانية سنة 1995 تم وضع الاسم الرسمي للأسلوب وهو Target costing management على اعتبار أن الاسم الأول غير واضح ولا يعبر عن المعنى الصحيح لـ Genka Kikaku. منذ ذلك الوقت أصبح أسلوب التكلفة المستهدفة نظامًا ديناميكيًا استراتيجيًا لتخفيض التكلفة وتخطيط الأرباح. فهو ليس نظام لحساب التكلفة كالأنظمة التقليدية أو نظام التكاليف حسب الأنشطة، وإنما هو برنامج يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، من ضمان متطلبات الزبائن من الجودة والسلامة. يأخذ النظام مكانه على مستوى مرحلة التصميم لتطوير المنتج الجديد من أجل مراقبة تكاليفه،

⁶⁸ BOUARAR Ahmed Chems eddine , Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, Revue DIRASSAT –numéro économique (Université de Laghouat), Volume 5, Numero 1, Janvier, 2014, p 9.

واعتبار كل أفكار تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتج. وقد بدأت الكثير من الشركات بشمال أمريكا وأوروبا بتطبيق نظام التكاليف المستهدفة من أجل تحسين تنافسيتها.⁶⁹

ويرى البعض أن التكلفة المستهدفة هي تطوير لفكرة أمريكية يطلق عليها هندسة القيمة، ظهرت في شركة جنيرال إلكتريك بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إنتاج منتج في ظل نقص عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وقد قام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها إلى نظام فعال للإنتاج مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية يسمى نظام التكلفة المستهدفة. إن استخدام اليابانيين لأسلوب التكلفة المستهدفة يعد من عوامل تقدم الصناعات اليابانية لما يوفره من مزايا إنتاج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى مستوى. واليوم أصبحت الكثير من الصناعات الكبرى التجميعية في العالم تعتمد هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات والصناعات الكهرومنزلية... وقد اثبتت الدراسات أن أغلب الصناعات الكبرى في اليابان وجميع شركات صناعة السيارات تعتمد نظام التكلفة المستهدفة، على سبيل المثال: تويوتا، هيونداي، ميتسوبيشي، نيسان، كانون...⁷⁰

1. تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي وتأخذ بعين الاعتبار رغبات وتطلعات الزبائن، ويركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، حيث يتطلب إعداد وجود فريق عمل متعدد التخصصات يبدأ في إدارة تكلفته منذ المراحل الولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزء مهما من النظام".⁷¹

كما يعرفها آخرون على أنها: "التكلفة التي تشكل هدفا محمدا، يتم حسابها عموما انطلاقا من سعر بيع مستهدف الذي منه يستخرج هامش الربح المستهدف. يتم تقييمها من طرف المؤسسة أخذا بعين الاعتبار كفاءاتها وظروف السوق منذ بداية تصميم المنتج".⁷²

⁶⁹ اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14 (1)، مارس 2018، ص ص 231-230.

⁷⁰ مجيد نبو وامحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسات الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 5، 2019، ص 467.

⁷¹ دبابش محمد نجيب، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، مجلة العلوم الإنسانية-جامعة محمد خيضر ببسكرة، العدد 49، ديسمبر 2017، ص 60.

⁷² Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 121.

وقد عرفها ساكوراوي Sakurai على أنها: "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين على هندسة الإنتاج، التصميم، بحوث التسويق والمحاسبة".⁷³

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التكلفة المستهدفة هي نظام متميز لحساب التكلفة الكلية انطلاقاً من السوق رجوعاً إلى المؤسسة، أخذاً بعين الاعتبار قيمة المنتج لدى الزبائن وحدة المنافسة والعمل على تخفيض التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتج.

2- فلسفة التكلفة المستهدفة

تعتمد طريقة التكلفة المستهدفة على ملاحظة أن التعهد أو الالتزام بـ 80% من تكاليف المنتج يكون في مرحلة تصميمه، مع ذلك يجب تقييم التكلفة المستهدفة لمنتج ما طوال مسار التصميم إلى غاية وضعه للبيع وعلى مدار دورة حياته.⁷⁴

يستجيب نظام التكلفة المستهدفة للبيئة الحديثة باستباق التكلفة قبل إنفاقها، فهو يركز خارجياً على متطلبات الزبائن والتهديدات التنافسية، ويحاول تنظيمياً ربط المنظمة بمورديها ورجال بيعها وزبائنها وصياغتهم تحت نظام تخطيط التكلفة وتكامل لربح، في شكل متناسق باستخدام هذا المدخل، فالمنظمة تحاول تحسين المنتج باستمرار وبداية العمليات بتكاليف مثلى.⁷⁵

الهدف من التكلفة المستهدفة هو تدنية التكاليف بصفة معنوية منذ مرحلة التصميم بهدف رفع هوامش الربح بدون المساس بالتنوع، وبالتالي بالقيمة التي يحملها المنتج للزبون. عملياً، تثبت هذه الطريقة فعاليتها في الظروف الآتية:⁷⁶

- ✓ عند وجود منافسة حادة.
- ✓ عندما تكون تكاليف تصميم المنتج مرتفعة.
- ✓ عندما تكون مدة حياة المنتج قصيرة.

⁷³ طاوش قندوسي وخراس الخضر، إمكانية تطبيق نظام التكلفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي (جامعة احمد دراية بأدرار) المجلد 2، العدد 1، جوان 2014، ص 257.

⁷⁴ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 121.

⁷⁵ اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص 239.

⁷⁶ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 121.

3- خصائص نظام التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص أهمها:⁷⁷

- ✓ تحديد السعر المتوقع الذي يقبله الزبائن، والكمية المتوقع بيعها قبل تقديم المنتج إلى السوق، وبذلك تضمن المؤسسة قبول المنتج أو الخدمة بالسعر المخطط.
- ✓ تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة الواحدة من المنتج الجديد من شأنه تحفيز السيطرة على التكاليف، ومحاولة تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- ✓ يتم استخدامه في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة، لذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة كما في الطرق التقليدية.
- ✓ يشكل حافز قوي للبحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع الخدمات أو تقديم الخدمات للسوق بأقل تكلفة اقتصادية.

✓

4- أهداف التكلفة المستهدفة

يتمثل الهدف الأساسي للتكلفة المستهدفة في تدنية تكلفة المنتج مع المحافظة على نفس الجودة، بالإضافة

إلى أنها تحدف إلى:⁷⁸

- ✓ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوبة.
- ✓ تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه قبل طرح المنتج في السوق.
- ✓ إنتاج منتجات بجودة تنافسية والتي تفي برغبات الزبائن.
- ✓ تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- ✓ تدنية تكلفة المنتج للحد الذي يضمن تحقيق هامش الربح المستهدف والسعر المرغوب.
- ✓ مراقبة دورة حياة المنتج من بداية الإنتاج إلى غاية البيع وخدمات ما بعد البيع.

⁷⁷ زعرور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية(جامعة عباس لغرور بخنشلة)، العدد 1، جوان 2017، ص 398.

⁷⁸ مجيد نبو وامحمد بن الدين، مرجع سبق ذكره، ص 469.

5- مبادئ نظام التكلفة المستهدفة

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على ستة مبادئ نسردها فيما يلي:⁷⁹

- ✓ **قيادة السعر للتكلفة Price Led Costing**: تسمح أسعار السوق بتحديد التكلفة المسموح بها أو المستهدفة، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة الآتية: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف. بمعنى أن التكلفة هي دالة في السعر المحدد في السوق.
- ✓ **التركيز على الزبون Focus On The Customer**: أي التركيز على رغبات واحتياجات الزبائن المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت، والتي يتم أخذها في عين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وتوجيه وتحليل التكلفة.
- ✓ **التركيز على التصميم Focus on design**: التركيز على مراقبة التكاليف يكون في مرحلة تصميم المنتج، لذلك فالتغييرات الهندسية يجب أن تكون قبل بداية العملية الإنتاجية، بهدف الحصول على تكاليف منخفضة وتدنية زمن إدخال المنتج الجديد إلى السوق، عكس المنهج التقليدي الذي يقوم على اقتصاديات الحجم ومنحنيات التعلم لتخفيض التبدير وزيادة المردودية.
- ✓ **فرق عمل متداخلة الوظائف Cross-Functional Teams**: الفرق متداخلة الوظائف الخاصة بمنتج أو عملية هي المسؤولة عن كامل المنتج أو العملية، ابتداء من التصميم إلى غاية الإنتاج النهائي. فإدارة التكلفة تتطلب فرق متداخلة الوظائف تتضمن التصميم والهندسة الصناعية، الإنتاج، المبيعات، التسويق، التموين بالمواد، محاسبة التكاليف وخدمات ما بعد البيع؛ بمعنى إدراج كل وظائف سلسلة القيمة.
- ✓ **إدماج سلسلة القيمة Value Chain Involvement**: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة من موردين، موزعين، مقدمي خدمات ما بعد البيع وزبائن في عملية نظام التكلفة المستهدفة، باعتبار أن هذا النظام يعتمد على سلسلة القيمة للمساهمة أو المشاركة كمؤسسة ممتدة من أجل خلق قيمة للزبون وتدنية التكاليف.
- ✓ **تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج Live Cycle Cost Reduction**: يمثل نظام التكلفة المستهدفة، نظريا، نموذج للتكلفة الخاصة بالمنتج خلال كل دورة حياته، ويتم تخفيض كل تكاليف دورة

⁷⁹ اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص ص 233-234.

حياة المنتج لكل من الزبون والمصنع، وتتضمن هذه التكاليف: سعر الشراء، تكاليف التشغيل والصيانة والتهيئة والإصلاح والتوزيع.

6- خطوات تحديد التكلفة المستهدفة

يمكن استعمال طريقة التكلفة المستهدفة للتسعير وإدارة التكلفة، ومن أجل الحصول عليها تتبع الخطوات الآتية: 80

✓ **مرحلة تصميم منتج يلبي حاجات الزبائن:** تخطط المؤسسة عملية الإنتاج بتحديد خصائص المنتج استنادا إلى دراسة حاجات ورغبات الزبائن وتحليل خصائص المنتجات المنافسة ذات القيمة المرتفعة لدى الزبائن، وتتطلب مرحلة التصميم التركيز على الزبائن من خلال تطوير العلاقات معهم بصفة مباشرة مما يسمح بالتدفق المستمر للمعلومات المتعلقة برغباتهم.

✓ **مرحلة تحديد السعر المستهدف:** وهو السعر الذي يكون المستهلك مستعدا لدفعه مقابل الحصول على المنتج، وتتطلب هذه المرحلة إجراء دراية لتحديد قيمة المنتج لدى الزبون على أساس خصائصه ووظائفه المميزة له والقيمة التفاضلية المرتبطة بالمنتجات المنافسة.

✓ **مرحلة تحديد هامش الربح المستهدف:** ويسمح هذا الهامش بتحديد التكلفة المستهدفة التي تتحدد بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف. يعتمد هامش الربح المستهدف على العائد على الاستثمار المخطط له كنسبة مئوية من المبيعات أو غيرها.

✓ **مرحلة تحديد التكلفة المقدرة للمنتج:** بعد تحديد التكلفة المستهدفة، يتم المقارنة بينها وبين التكلفة الفعلية المقدرة للإنتاج، وفي حالة كانت التكلفة المقدرة تزيد عن التكلفة المستهدفة يجب العمل على إيجاد طريقة لتخفيض التكلفة الفعلية المقدرة من الوصول إلى التساوي بينها وبين التكلفة المستهدفة، قد يكون ذلك من خلال مقارنة بين تصاميم المؤسسة مع تصاميم المنتج المنافس لتكوين رؤية واضحة وتشخيص فرص تحسين المنتج أو تخفيض تكلفته، أو القيام بعملية هندسة القيمة التي تركز على فحص واختبار كل مكون من مكونات المنتج من أجل تحديد العوامل المؤثرة في تكلفته ومحاوله تخفيضها، وكذا

80 سليمان مليكة، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 8، ديسمبر 2017، ص ص 79-80.

تحسين عملية الإنتاج بحذف الوظائف أو العناصر غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتج ويكون المستهلك غير مستعد لدفع مبلغ إضافي مقابلها.

من بين التقنيات المستعملة لتحقيق التكلفة المستهدفة هي محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، فهي تساعد على تصميم المنتج من خلال تفكيك العملية الإنتاجية إلى مكونات الأنشطة الرئيسية، ومن ثم تحديد تكلفة الأنشطة ومحاولة تحسينها أو إلغائها للوصول إلى التكلفة المستهدفة. تعتمد التكلفة المستهدفة على طريقة التكاليف ABC على أساس الأنشطة من خلال إدارة القيمة لدى المساهمين والزبائن والقيام بالتخفيض الملائم للتكاليف، حيث إن طريقة ABC تعتبر أن المنتجات تستهلك أنشطة، وبالتالي يمكن تحديد مصادر التكلفة التي تساهم في الأداء العام على المدى البعيد، أي أنها تقوم بتصنيف الأنشطة حسب قيمتها المحققة. المرور على هذه المنهجية يستلزم تقييم العلاقة (تكلفة/ قيمة) لكل نشاط من خلال مؤشر القيمة الذي يحسب كما يلي:⁸¹

مؤشر القيمة = الأهمية (القيمة)/التكلفة، فإذا كان المؤشر أكبر من 1 فهذا يعني أن النشاط ذو قيمة أكبر من تكلفته وإلا فإنه يعد مكلفاً أكثر من قيمته.

7- هندسة القيمة لتنفيذ التكلفة المستهدفة

بعد تحديد هدف تخفيض التكلفة المستهدفة، تأتي عملية البحث عن الطرق الملائمة للقيام بذلك. هناك العديد من التقنيات التي تساعد مصممي المنتج على إيجاد طرق تخفيض تكاليفه، من بين هذه الأدوات: هندسة القيمة، التصميم للصناعة والتجميع ودالة مصفوفة الجودة. أهم هذه الأدوات هي هندسة القيمة التي سنتناولها فيما يلي.

بدأ أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان نقص في المواد الخام، فحاول مهندسو التصميم إنتاج منتجات بالإعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء غير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من طرف اليابانيين.⁸²

⁸¹ سليمان مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

⁸² آيت محمد مراد، اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنشآت، مجلة دراسات اقتصادية (جامعة زيان عاشور بالجلفة)، الحجم 1، العدد 2، ديسمبر 2017، ص 8.

تعرف هندسة القيمة بأنها إعادة تقييم الأنشطة لتخفيض التكلفة مع الحفاظ على رضا الزبون وتحتاج إلى فرق متعددة التخصصات من إدارة التسويق لتحديد حاجات الزبون وإدارة إنتاج ومهندسين لتصميم فعال للمنتجات والعمليات ومحاسبين لتقدير كيف تتأثر التكلفة بذلك.⁸³

عادة ما يتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاثة أنشطة وهي:⁸⁴

✓ **التحليل الوظيفي للمنتج:** لكل منتج وظائف رئيسية تتجمع لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج، وخلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية، ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع المقابل الذي يقبل الزبون دفعه مقابل الانتفاع بها، فقد ينتج عن عملية المقارنة هذه حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية من وجهة نظر الزبون إلى عدم أهميتها، حيث لا يقبل هذا الأخير دفع مبلغ مالي مقابل وظيفة ليست ذات قيمة لديه. بعد هذا التحليل يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف بناء على الأهمية النسبية لكل منها.

✓ **تحليل مكونات المنتج:** بعد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لتأدية كل وظيفة من وظائف المنتج، وللقيام بذلك يتم الاستعانة بالفنيين القائمين على تخطيط، تصميم وتصنيع المنتج، وبعد ذلك تتم إعادة الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الاعتبارات الفنية، ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج، ليتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى التكاليف المستدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع كل منهما متساو. بعدها يتم تحديد المكونات المرشحة لتخفيض التكاليف عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون.

✓ **إدارة العلاقة مع الموردين:** إذ أن تحديد التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات تسمح بتحديد أسعار البيع المسموح بها لموردي تلك المكونات، والتي يتم مقارنتها مع الأسعار التي يعرضها الموردون، فإذا كانت هذه الأخيرة مرضية تقبل المؤسسة بالشراء أما إذا كانت مرتفعة فتحاول التأثير عليها بالتخفيض من خلال مقاضات إضافية مع الموردين، أو إرسال مهندسي المؤسسة إلى الموردين لمساعدتهم في خفض أسعار تلك المكونات، كما يمكن للمؤسسة تبني نظام السحب للمواد من الموردين وقت الحاجة إليها، بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة مما يؤدي إلى تخفيض

⁸³ اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص 237.

⁸⁴ آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

تكاليف التخزين، كما قد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج، وهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر إلى علاقة تكامل بين المؤسسة والموردين.

8- تحليل سلسلة القيمة

يشدد مايكل بوتر Michael Porter في تحليل الميزة التنافسية على أهمية تحليل سلسلة القيمة في تحديد القوة الداخلية للمؤسسة لتقديم القيمة للزبائن. من خلال التعريف، سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة والموارد للشركة لتقديم القيمة كما يراها الزبائن. من هذا المنظور، من المهم التمييز بين أنواع الأنشطة التي يثمنها الزبائن والموارد (التكلفة) التي تنفق على الأنشطة لتلبية احتياجات الزبائن (خلق القيمة). في جميع مجموعات الأنشطة في سلسلة القيمة، يقسم مايكل بوتر الأنشطة إلى فئتين: الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة. الأنشطة الأساسية هي أكثر على الخط الأمامي للعمليات، في حين توفر الأنشطة الداعمة الخدمات الداخلية للمنظمات. يتم تصنيف الخدمات اللوجستية والداخلية والعمليات والتسويق والمبيعات والخدمات على أنها أنشطة أساسية. من ناحية أخرى، الموارد البشرية والبحث والتطوير والإدارة هي أنشطة داعمة. كيفية اختيار الشركة للأنشطة التجارية ضمن سلسلة القيمة وتوظيف الاستراتيجيات تتوقف على مزاياها التنافسية في الصناعة.⁸⁵

في تحليل سلسلة القيمة، نحتاج إلى فحص ما إذا كان كل نشاط قيد المعالجة يضيف قيمة في سلسلة القيمة. على هذا المنطق، يجب تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة من الأنشطة غير ذات القيمة وتقليل أو إزالة هذه الأخيرة من سلسلة القيمة. الأنشطة ذات القيمة المضافة هي تلك الأنشطة التي تضيف قيمة في نظر الزبائن المستهدفين. الأنشطة غير ذات القيمة المضافة هي تلك الأنشطة التي لا يرى الزبائن فيها فوائد. يمكن لهذه الأنشطة غير ذات القيمة المضافة أن تتسبب في تكلفة هائلة لإثقال الأعباء المالية. قد يفسر هذا أيضاً لماذا يمكن أن تكون شركة معينة أكثر هشاشة مقارنة بمنافسيها. يمكن العثور على العديد من الأمثلة على الأنشطة غير ذات القيمة المضافة في عمليات الشركة. يزيد الزبائن من استعدادهم للدفع عند تصميم المنتج ووظائفه حسب احتياجاتهم. ومع ذلك، كشفت استطلاعات حول الهاتف الجوال أن المستخدمين يعرفون عادةً 10-20٪ من وظائف الهاتف. فهل توفر شركات الهاتف وظائف أكثر من احتياجات الزبائن ولكن يتحمل الزبائن التكلفة الكاملة؟ هل استفاد الزبائن منه؟ عمليات الإنتاج التي تؤدي إلى إعادة العمل والقصاصات والمخازن المؤقتة عالية

⁸⁵ Wing Sun Li, op.cit, p 36.

المخزون والعمليات الزائدة (الضوابط الزائدة) تتسبب أيضاً في التكلفة ولكن لا يستفيد منها الزبائن. يزيد التأخير في التوزيع والتسليم الخاطئ من شكاوى الزبائن ويؤدي إلى نتائج عكسية في قيمة الزبون، ويزيد الإعلان الصادق من تأثيرات العلامة التجارية، أما الإعلانات المضللة فتزيد من خيبة أمل الزبائن. علاوة على ذلك، خدمة بعد البيع مفيدة ومساعدة هي جيدة للزبائن، أما الخدمة السيئة بعد البيع فتخلق توقعات سيئة للزبائن. كما أن خدمة الدعم الزائدة للزبائن تزيد من تكلفة الخدمة وتدمر قيمة الشركة.⁸⁶

فيما يلي ملخص لأبعاد النشاط ذي القيمة المضافة والأساسية في شكل 2×2 . تعمل هذه المصفوفة الموجزة على تسريع خطة العمل التي يجب اتخاذها فيما يتعلق بكل فئة من فئات الأنشطة في سلسلة القيمة. على سبيل المثال، يجب القضاء على جميع الأنشطة غير ذات القيمة المضافة في سلسلة القيمة التي ليست أساسية للشركة، بينما يجب تقليلها في جميع الأوقات عندما تكون نشاطاً أساسياً (مثل الرقابة المالية وإدارة الشركات). وبالمثل، يمكن الاستعانة بمصادر خارجية (Outsource) لجميع الأنشطة غير الأساسية ولكن ذات القيمة المضافة لتخفيف التكلفة أو توفير وقت الإدارة في تسيير الأنشطة.⁸⁷

الشكل رقم 6: أبعاد القيمة المضافة وأساسية الأنشطة

أنشطة ذات قيمة مضافة	أنشطة غير ذات قيمة
إخراج (مثل مصلحة تكنولوجيا المعلومات)	حذف (مثل تكرار العمل)
الحفاظ عليها وتحسينها (مثل البحث والتطوير وتسيير العلامة)	التقليل (مثل الرقابة المالية والتسويق العام)

المصدر: Wing Sun Li, op.cit, p 37.

ملخص الخور الثالث

أصبح الزبون شريك في اتخاذ القرارات الداخلية للمؤسسة، وأصبحت تفضيلاته ورغباته مهمة في حساب التكلفة النهائية قبل البداية في الانتاج من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحليل سلسلة القيمة لبلوغ أهدافه. تكون تكلفة المنتج قد حددت مسبقاً تخرج من عند مكتب الدراسات، الاقتصاد في التكلفة الذي يرجى تحقيقه فيما بعد (بفضل مختلف تقنيات مراقبة التسيير) لا يتعدى أن يكون هامشياً. تحليل القيمة إذن

⁸⁶ Ibidem, pp 36- 37.

⁸⁷ Wing Sun Li, op.cit, pp 37-38.

يتدخل قبل مسار التصنيع، انطلاقاً من مرحلة تصميم المنتج ويعتمد تحليل القيمة على تحديد الوظائف المختلفة لمنتج أو خدمة وترجيحها بدلالة الأهمية التي يوليها لها الزبون (القيمة المدركة من طرف الزبون) بالموازاة مع هذا، نقوم بإحصاء مختلف الوسائل التقنية لإتمام هذه الوظائف وتقييم تكلفتها. في الأخير، نقوم باختيار من بين هذه الوسائل المختلفة التي تجعل تكلفتها متناغمة مع القيمة المدركة من طرف الزبون. تسمح هذه الطريقة كذلك بإلغاء الوظائف غير ذات فائدة (غير مفيدة) وإعطاء الأهمية الملائمة للوظائف الأكيدة الضرورية و لو أنها ثانوية. الهدف هو تصميم منتج مثالي هذا يعني أنه يلبي الوظائف المنتظرة من طرف الزبائن (وهي فقط) بتكلفة دنيا.

التطبيق الخاص بالتكاليف المستهدفة (تابع للتطبيق السابق حول ABC)

بتوفر نتائج الدراسة المتعلقة بالعربات الإلكترونية المنشورة في مجلة النجاح الرياضية قررت إكمال دراستك لنموذج العربات الكهربائية، بتطوير إجراءات التكاليف المستهدفة، تعتمد دراستك على مدونة النموذج الكهربائي الذي أعطاه لك السيد مراد بطلب منك والظاهر في الملحق 4.

المطلوب: بالاستناد على الملحق 4 و 5

- 1 - قم بتفكيك التكلفة المقدرة للنموذج الكهربائي في جدول ذو مدخلين (حسب نوع المكون وحسب الوظيفة). قم بإظهار حصة ونسبة والتكلفة المقدرة المبذولة لكل وظيفة؟
- 2- أحسب التكلفة المستهدفة (المحددة للمكونات) للنموذج الكهربائي؟ قسّم التكلفة المستهدفة حسب الوظيفة انطلاقاً من رغبات الزبائن.
- 3 - قارن بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة (مقسمة حسب الوظائف). علق على الانحرافات المسجلة واقترح بعض السبل الرامية إلى تخفيض التكاليف؟
- 4- ذكر في أسطر أساسيات وآلية التكاليف المستهدفة؟

الملحق 4: دراسة مدونة النموذج الكهربائي

التكلفة المقدرة لأنواع الخمسة من مكونات العربة المطورة (الهيكل المعدني، العجلات، المحرك، الأحزمة، دعامات، وجيوب) هي 90 ون.

تم تصميم النموذج المطور على أساس نموذج بسيط، مرجعي يضمن فقط وظيفة الحمل والنقل حيث يتم تجاهل مساهمة عناصر هذا النموذج المرجعي في الوظائف المنتظرة من الزبائن التي يظهرها الملحق 5 (القابلية للسيارة والاستقلالية، الراحة عند الإستعمال، المظهر الجمالي، الازدحام والوزن).

تحسين النموذج المرجعي للحصول على النموذج المطور يؤدي إلى تكاليف إضافية، على مختلف الوظائف المنتظرة:

• الهيكل المعدني:

الهيكل المعدني للنموذج المرجعي لا يكلف إلا 12 ون، أما الهيكل المعدني المتعلق بالنموذج المطور فيكلف 32ون، وهو يتضمن:

- أنابيب ألومنيوم ذات المقاومة العالية تسمح بريح الوزن مقارنة مع النموذج المرجعي (تكاليف إضافية للحساب)
- نظام إقفال آلي يسمح براحة أحسن في الاستعمال مقارنة بالنموذج المرجعي (المزود بنظام إقفال يدوي) ولكن يؤدي إلى تكاليف إضافية ب 3 ون.
- سلة قابلة للإلنكماش من أجل تسهيل إيداعها في صندوق السيارات (التكاليف الإضافية 3 ون) وقابلة للضبط من اجل راحة أحسن في الاستعمال (تكاليف إضافية 1ون) بينما يتضمن النموذج المرجعي سلة بسيطة ثابتة وملتصقة.

أكثر من ذلك بينما الهيكل المعدني للنموذج المرجعي مصنوع من الألمنيوم الخام، فإنه بالنسبة للنموذج المطور ينسّق من ثلاثة ألوان لتحسين المظهر الخارجي (التكاليف الإضافية 3 ون).

• العجلات:

عجلات النموذج المرجعي معيارية - نمطية - وثابتة لا تكلف إلا 6 ون، عجلات النموذج المطور تكلف 12ون، بواقع:

- ذات قطر وعرض أعلى وكذلك ذات نظام مضاعف للدوران بالكريات تسمح بدفع (سياقة) أحسن بتكلفة إضافية 4 ون.

- إمكانية تفكيكها من أجل تسهيل الإيداع في صندوق الأمتعة للسيارة (تكلفة إضافية 2 ون).

● المحرك:

تكلفة المحرك الكهربائي والبطارية المزودة بالنموذج المطور هي 30 ون مقارنة بالنموذج المرجعي:

- يحتوي على البطارية تضمن استقلالية أكبر قابلة للشحن الكهربائي بسرعة مما يؤدي إلى تكلفة إضافية ب 6 ون.

- لا يظهر المحرك والبطارية فهي مخبأة في الوسط (تكاليف إضافية 3 ون).

الأحزمة والدعامات:

الأحزمة والدعامات للنموذج المرجعي لا تكلف إلا 3 ون، أما المتعلقة بالنموذج المطور فتكلف 8 ون

بواقع :

- ذات صفة قابلة لضبط عناصرها، تضمن راحة أحسن في الاستعمال، بتكلفة إضافية 3 ون.

- ذات ألوان متناعمة مع الهيكل المعدني لغرض المظهر الجمالي، تكلفة إضافية 2 ون.

● الملحقات (الجيوب):

النموذج المرجعي مجهز بعنصر بلاستيكي يسمح بتركيب بطاقة أداء اللاعب، كرتين و 5 مضارب، تكلفة هذا الملحق هي 3 ون.

النموذج المطور مجهز بنفس الملحق، ولكن يحتوي زيادة على ذلك غطاء - مظلة - للحماية من المطر، حامل منشفة وحامل قارورة، هذه الملحقات الإضافية تكلف 5 ون وتسمح براحة أكبر في الاستعمال.

الملحق الخامس : الدراسة التسويقية (المصدر : مجلة النجاح الرياضي)

مستخرج من هذه الدراسة يكشف عن المواصفات المنتظرة من العربات الإلكترونية من طرف اللاعبين (الزبائن)، الأجوبة تم التعبير عنها بنسب:

الوظيفة المنتظرة	الحمل والنقل (أساسية)	السياسة والإستقلالية	الراحة في الإستعمال	المظهر الخارجي	الإزدحام والوزن
نسبة الرغبة	60%	12%	10%	4%	14%

يستعمل الكثير من اللاعبين عربات غير ذات محرك هم عازمون على الانتقال إلى استعمال عربة كهربائية بشرط أن لا يتجاوز سعرها متضمن الرسم 358,80 ون، نسبة الرسم على القيمة المضافة هي 19,60%.

عدد كبير من محلات PRO SHOP يقولون إنهم عازمون على توزيع العربات المزودة بمحركات بالسعر المعلن أعلاه بشرط أن يضمن لها هامش ربح 50 ون للعربة.

بناء على دراسة أولية قام بها السيد مراد، تكلفة اللوازم متضمنة أعباء التموين تمثل 30% من التكلفة النهائية للعربة الإلكترونية، هامش المؤسسة من هذا النوع من المنتجات محدد ب 10 % من سعر البيع خارج الرسم.

حل التطبيق حول دراسة التكلفة المستهدفة

1. التكلفة المقدرة لمكونات النموذج المطور

المكون/ الوظيفة	الحمل والنقل (وظيفة مرجعية)	السياسة والاستقلالية	الراحة عند الاستعمال	المظهر الجمالي	الازدحام والوزن	الإجمالي حسب المكون
الهيكل المعدني	12		4=1+3	3	13=10+3 ⁽¹⁾	32
العجلات	6	4			2	12
المحرك	21 ⁽²⁾	6		3		30
الأحزمة والدعامات	3		3	2		8
الملحقات (جيوب)	3		5			8
المجموع حسب الوظيفة	45	10	12	8	15	90
%	50%	11,11%	13,33%	8,89%	16,17%	100%

$$10 = 22 - 32 = (3 + 3 + 4 + 12) - 32 \quad (1)$$

$$21 = (3 + 6) - 30 \quad (2)$$

2- التكاليف المستهدفة للنموذج المطور

300 = 1,196/358,80	سعر البيع خارج الرسم
(50)	هامش ربح المحل PRO SHOP
250	سعر البيع الأقصى للشركة المستهدف
25 = %10 × 250	هامش ربح الشركة
225	التكلفة النهائية القصوى (MAX)
67.50 = %30 × 225	التكلفة المستهدفة للمكونات (المواد واللوازم الأولية)

تقسم التكلفة المستهدفة للمكونات حسب الوظيفة:

المكونات /الوظيفة	الحمل والنقل	السياسة والاستقلالية	الراحة عند الاستعمال	المظهر المالي	الازدحام والوزن	الإجمالي
النسبة %	60%	12%	10%	4%	14%	100%

المبلغ (ون)	40,50	8,1	6,75	2,7	9,45	67,50
-------------	-------	-----	------	-----	------	-------

3- مقارنة التكلفة المستهدف بالتكلفة المقدرة

	العمل والنقل	السياقة والاستقلالية	الراحة عند الاستعمال	المظهر المالي	الازدحام والوزن	الإجمالي
التكلفة المستهدفة ون	40,50	8,10	6,75	2,70	9,45	67,50
التكلفة المستهدفة %	%60	%12	%10	%4	%14	%100
التكلفة المقدرة ون	45	10	12	8	15	90 ون
التكلفة المقدرة %	%50	%11,11	%13,33	%8,89	%16,17	%100
الانحراف ون	45+	1,9+	5,25+	5,30+	5,55+	22,50+
الانحراف %	%10-	%0,9-	3,33+	4,89+	2,17+	0

التعليق :

التكلفة المقدرة للمكونات أعلي ب 22,5 ون من التكلفة المستهدفة. يتعلق هذا التجاوز (33,33% من التكلفة المستهدفة) بجميع الوظائف وبالتالي جميع المكونات.

بعيدا عن هذا، لا تتوافق هذه العربة بالضبط مع زبائن الشركة. قامت شركة النجاح بتصميم نموذج من التشكيلة العليا، يتضمن عدد من المكونات الكفيلة بتحسين الراحة، المظهر، الازدحام ولكن تزيد بصورة معتبرة من التكلفة، من الأفيد للمؤسسة صنع نموذج مفكك وعرض الخيار على الزبائن لشراء العناصر المعينة.

- سبل تخفيض التكاليف

- اختيار الموردين، التفاوض على الأسعار، تجميع المشتريات مع مؤسسات أخرى.
- تخفيض مصاريف التموين عن طريق تنظيم أحسن.
- الاقتراب من النموذج القاعدي بحذف العناصر غير الأساسية بالنسبة للزبائن و تجنب الإفراط في النوعية.

- تخفيض العناصر الأخرى للتكلفة النهائية (70% من التكلفة المستهدفة) بالتركيز على مسار الإنتاج وأعباء التوزيع (متعلقة بالمؤسسة وفعالية محو تكاليف التسيير في وظائف الإنتاج والتوزيع)

4- أساسيات طريقة التكاليف المستهدفة

تنطلق طريقة التكاليف المستهدفة من إثبات ربحية منتج ما قبل بداية دورة حياته. لأن 80% من التكاليف سوف يتم التعهد بها بداية من مرحلة التصميم. تتعلق الإشكالية هنا بإرضاء الزبائن بمنتج يتوافق مع تطلعاتهم على مستوى التي يؤديها والسعر وكذا بإرضاء المساهمين بتحقيق هامش مرضي.

المحور الرابع: طريقة التحميل العقلاني

بعد الانتقادات التي وجهت لطريقة الأقسام المتجانسة، ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط خلال دورة الاستغلال. يوافق الأعباء الثابتة هيكلية معينة للمؤسسة ثم اختيار هذه الأخيرة من اجل الوصول إلى مستوى معين من النشاط (حجم) عندما يتعد مستوى النشاط الحقيقي عن مستوى النشاط الذي تم تشييد الهيكلية من أجله، يصبح تحميل الأعباء الثابتة يطرح مشكلة. تسمح تقنية التحميل العقلاني بالإجابة على هذه الإشكالية من خلال عدم تحميل التكاليف إلا بحصة الأعباء الثابتة التي توافقت مستوى النشاط الحقيقي والعرض المنفصل لتكلفة سوء النشاط أو البطالة أو عدم الاستخدام الكامل (Sous-activité).

1- التعريف بالطريقة

تعرف بعض الأدبيات طريقة التحميل العقلاني على أنها طريقة التكلفة الكلية المعدلة بالرغم من أن بعض المؤلفين يعتبرونها من الطرق الجزئية على أساس أن التحميل لا يكون كلياً ولكن جزئياً للتكاليف الثابتة في حالة نقص النشاط، إلا أن هذا القول ليس مبرراً في حالة تطبيق هذه الطريقة في ظروف زيادة أو تعادل النشاط الفعلي عن النشاط العادي، وحتى في حالة نقص النشاط عن النشاط العادي، فإنه لا ينطبق عليها معيار التصنيف إلى طريقة جزئية.⁸⁸

2- مبادئ وأهداف الطريقة

⁸⁸ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 102.

تعتمد طريقة التحميل العقلاني على توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة إلى أعباء متغيرة وثابتة، وعلى تحديد النشاط العادي بناء على الطاقات الإنتاجية للمؤسسة، أو بناء على المتوسط الشهري للنشاط الفعلي للسنة الماضية وإدراج جزء من الأعباء الثابتة، المحسوبة بالتناسب مع النشاط العادي، في التكلفة. وتهدف هذه الطريقة إلى:⁸⁹

- ✓ تسهيل تحديد سعر البيع انطلاقاً من التكلفة النهائية.
- ✓ السماح بمقارنة ملائمة للتكاليف من فترة إلى أخرى.
- ✓ حساب تكلفة سوء النشاط أو ربح النشاط العالي مقارنة بالنشاط العادي.
- ✓ تسليط الضوء على تغيرات التكاليف اللاحقة الناتجة عن الأعباء المتغيرة.

من نتائج الطريقة تثبيت التكاليف الثابتة اللاحقة وبهذا إلغاء أثر مستوى النشاط على التكلفة اللاحقة من أجل نفس الهيكلية.

3- مفهوم حجم النشاط

يعتبر تحديد حجم نشاط المؤسسة أو أحد أقسامها مستحيل أحياناً نظراً للتداخلات المرتبطة به، فيطرح الإشكال أولاً على مستوى تحديد المؤشر الذي يستعمل للتدليل على مستوى النشاط ثم على مستوى تحديد النشاط العادي له. هناك عدة عناصر يمكن أن تستعمل في تحديد حجم النشاط والتي تعتبر وحدات عمل مستعملة في قسم الإنتاج أو في الأقسام الأخرى للمؤسسة، مثل ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلة، عدد الوحدات المنتجة أو المباعة، حيث يجب اختيار أكثرها استعمالاً في المؤسسة أو في القسم، وأحسنها تمثيلاً لحجم النشاط، وعددها في فترة معينة يعبر عن هذا الحجم.⁹⁰

4- مفهوم النشاط العادي

يمكن الاختيار بين الطاقة الممكنة للإنتاج نظرياً والطاقة الممكنة للإنتاج واقعياً من أجل تحديد حجم النشاط العادي للإنتاج. هناك غرق بين النوعين، حيث تحسب الإمكانية النظرية على أساس إمكانيات الآلات والوسائل الممكنة في حالة الاستعمال العادي بدون توقف، على أساس عدد الساعات النظرية الممكنة

⁸⁹ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 69.

⁹⁰ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 116-117.

لاستعمالها يوميا أو شهريا. أما الإمكانيات الواقعية العادية فتتدخل فيها التوقعات العادية وغير العادية في النشاط، أو الحوادث أو التغيرات الفصلية، وبالتالي يصبح حجم النشاط العادي الواقعي أقل من الحجم العادي النظري بحوالي 15% إلى 20% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي ليتناسب مع النشاط الحقيقي لأن كلاهما واقعي.⁹¹

5- حساب معامل التحميل العقلاني

معامل التحميل العقلاني هو تعريفا مستوى النشاط الحقيقي على مستوى النشاط العادي، ولكن يختلف تطبيقه حسب تجانس معاملات النشاط المطبقة بالمؤسسة.

5-1- في حالة وجود مؤشر نشاط متساوي لكل المؤسسة

وهذه الحالة نادرة الحدوث، وهي حالة قد توافق وجود منتج واحد بالمؤسسة، وهنا نتحصل على معامل التحميل العقلاني موحد بقسمة مستوى النشاط الحقيقي على مستوى النشاط العادي، حيث إذا كان هذا المعامل أكبر من الواحد فهذا يدل على وجود نشاط عالي يسمح بامتصاص جيد للأعباء الثابتة (ربح الفعالية)، وإذا كان هذا المعامل أقل من الواحد فهذا يدل على سوء النشاط الذي يثقل التكاليف الوحودية بسبب نقص الامتصاص الجيد للأعباء الثابتة (تكلفة البطالة):⁹²

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

وانطلاقا من هذا يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة وفرق التحميل:⁹³

$$\text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

$$\text{فرق التحميل} = \text{الأعباء الثابتة الإجمالية} - \text{الأعباء الثابتة المحملة}$$

$$\text{أو فرق التحميل} = \text{الأعباء الثابتة} \times (\text{النشاط العادي} - \text{النشاط الفعلي}) / \text{النشاط العادي}$$

⁹¹ نفس المرجع، ص 117.

⁹² Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 283.

⁹³ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريق الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار-دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، مذكره ماجستير، جامعة قادي مرياح، ورقلة، 2006، ص 37.

وعند تطبيق معامل التحميل العقلاني نكون أمام ثلاثة حالات:⁹⁴

✓ النشاط الفعلي (AR) = النشاط العادي (AN)، أي معامل التحميل العقلاني يساوي الواحد، أي تحميل جميع الأعباء الثابتة ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تتطابق مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

✓ النشاط الفعلي > النشاط العادي، أي معامل التحميل العقلاني > 1 ، في هذه الحالة المؤسسة لم تستخدم طاقتها بشكل كامل، وعليه فإنه يتم تحميل جزء فقط من الأعباء الثابتة والجزء غير المحمل يعتبر بطالة أو تكلفة سوء النشاط.

✓ النشاط الفعلي < النشاط العادي، أي معامل التحميل العقلاني < 1 ، في هذه الحالة فاقت المؤسسة قدراتها الإنتاجية العادية، في هذه الحالة يتم تحميل أعباء أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح الفعالية أو ربح زيادة النشاط.

يتم معالجة الفروق بالطريقة الآتية، حيث يتم إضافة فرق ربح الفعالية إلى النتيجة في حالة زيادة النشاط وطرح تكلفة البطالة من النتيجة في حالة نقص النشاط، وذلك يمثل قيمة التأثير على التكلفة النهائية نتيجة تطبيق مبدأ هذه الطريقة.⁹⁵

5-2- في حالة وجود مؤشرات مختلفة في أقسام المؤسسة

حسب هذه الطريقة يتم فصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن الأعباء المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى إلى التحميل بواسطة معامل تحميل قد يكون موحدًا لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ المستعملة في طريقة التكاليف الحقيقية لتوزيع الخدمات في الأقسام المساعدة والرئيسية.⁹⁶

عندما يكون للمؤسسة عدة منتجات، يمكن الحصول على معاملات التحميل العقلاني مختلفة من أجل كل مركز تحليل، في الحقيقة مختلف مصالح المؤسسة ليست بالضرورة في حالة سوء نشاط أو حسن نشاط في نفس الوقت من أجل تفادي تكرار الحسابات الضرورية، يفضل تطبيق التحميل العقلاني قبل توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات. بالنسبة للأعباء الثابتة المباشرة، نقوم أولاً بتحديد معامل التحميل المستعمل بدلالة

⁹⁴ أحمد طوابيبة، مرجع سبق ذكره، 2003/2002، ص 103-104.

⁹⁵ نفس المرجع، ص 104.

⁹⁶ محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 38.

التكلفة المعنية، على مستوى كل تكلفة نحدد لها الأعباء الثابتة الواجب تحميلها عقلا، كما نحدد فروقات التحميل العقلاي. أما بالنسبة للأعباء الثابتة غير المباشرة فإن المشكلة تتطلب جهدا لمعالجتها، يشترط هنا حساب مؤشر النشاط على مستوى كل مركز تحليل. غير أن مراكز التحليل لا يتم معالجتها بنفس الطريقة، حيث إذا كان واضحاً أن المراكز الرئيسية تسمح بهذا الحساب فالأمر ليس كذلك بالنسبة للمراكز الثانوية التي سوف توزع أعباءها تدريجياً على المراكز الرئيسية. لذا يجب أن نحدد أي معامل تحميل للأعباء الثابتة سوف نطبق، هل المتعلق بنشاط القسم الثانوي أو المتعلق بنشاط القسم الرئيسي؟ مبدئياً، إذا كان النشاط قابل للقياس ويخدم تحديد مفاتيح التوزيع، سوف نطبق التوزيع على مستوى المراكز الثانوية، أما إذا كان توزيع المراكز الثانوية جزافياً، فسوف نطبق التحميل على مستوى المراكز المستقبلية (الرئيسية).⁹⁷

6- حساب التكلفة النهائية بطريقة التحميل العقلاي

يتم تصحيح التكاليف الثابتة المسجلة بواسطة معامل تحميل العقلاي أو مؤشر النشاط الذي رأيناه، حيث تتحدد التكلفة النهائية بطريقة التحميل العقلاي كما يلي:⁹⁸

تكلفة التحميل العقلاي الكلية = الأعباء المتغيرة المسجلة + الأعباء الثابتة المحملة

تصبح التكلفة النهائية الوحودية بالتحميل العقلاي ثابتة وتحسب كما يلي:

$$\frac{\text{تكلفة التحميل العقلاي الكلية}}{\text{عدد الوحدات}}$$

أو التكلفة النهائية الوحودية بالتحميل العقلاي = التكلفة المتغيرة الوحودية + التكلفة الثابتة الوحودية.

7- فروق التحميل العقلاي

ونميز بين فرق تحميل التكاليف الثابتة وفرق المخزونات، وفيما يلي شرح لكل منهما:

7-1- فرق تحميل التكاليف الثابتة

⁹⁷Louis Dubrulle et Didier Jurdain, op.cit , pp 229-230.

⁹⁸ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 70.

نتيجة لتغير النشاط بالزيادة أو النقصان مقارنة مع حجم النشاط العادي، مما يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية، وهذا بدوره يؤثر على التكلفة النهائية الذي يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط، كما هو علوم فإن المحاسبة المالية تسجل الأعباء كما هي دون التفرقة بين ما هو ثابت ومتغير، وهذا ما من شأنه أن يطرح إشكالية عدم التوازن بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية عند تطبيق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، ولتجاوز هذا الإشكال يجب الأخذ بعيد الاعتبار فوارق تحميل التكاليف الثابتة لإيجاد التوازن بين المحاسبتين.⁹⁹

7-2- فرق المخزونات

ويظهر هذا الفرق بسبب الاختلاف بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج على أساس التحميل العقلاني، الذي ينعكس بدوره على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة و/أو على تكلفة المشتريات عند التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على قسم التموين، وبالتالي ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإنه يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان سالبا فإنه يطرح من النتيجة.¹⁰⁰

8- التمثيل البياني لطريقة التحميل العقلاني

يمكن تمثيل التكلفة الكلية للتحميل العقلاني انطلاقا من المعادلات الآتية:

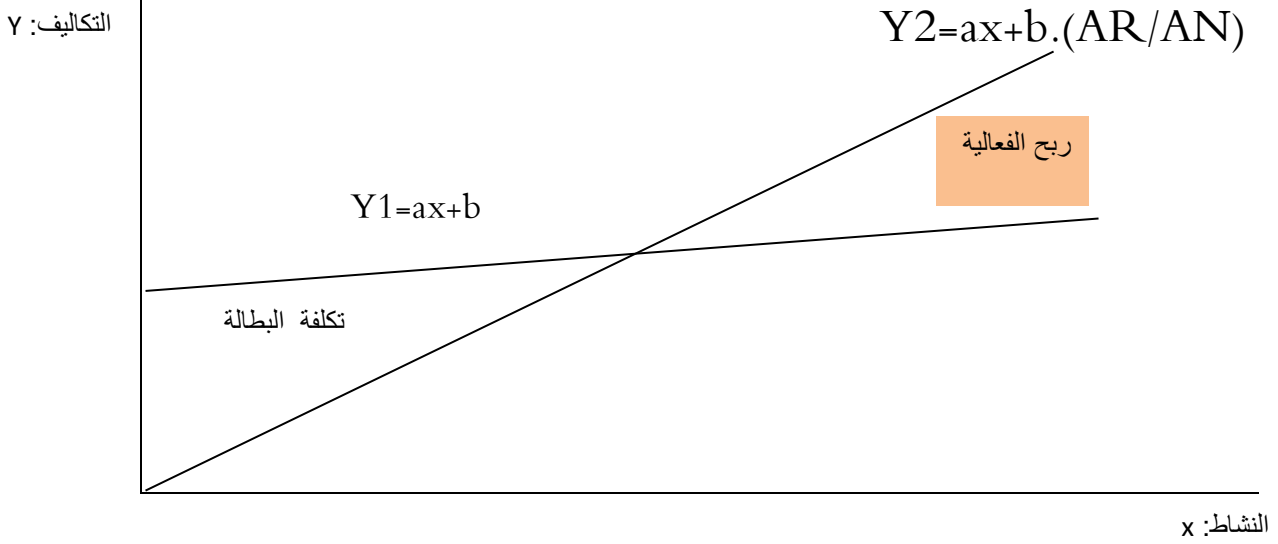
$$Y1 = ax + b \text{ : التكلفة الفعلية}$$

$$Y2 = ax + b \cdot (AR/AN) \text{ : التكلفة بالتحميل العقلاني}$$

⁹⁹ محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

¹⁰⁰ نفس المرجع، ص ص 39-40.

الشكل رقم 7: التمثيل البياني لطريقة التحميل العقلاني



المصدر: Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 71.

9- تطبيق حول التحميل العقلاني

تم بناء فندق بسعة 50 غرفة تتمثل أعباؤه فيما يلي:

-الأعباء الثابتة: 100000 ون/الشهر (إيجار + تكلفة المستخدمين الدائمين).

-الأعباء المتغيرة 10 ون للغرفة المستغلة (فطور الصباح + أغطية).

- سعر كراء الغرفة هو 100 ون /الليلة.

في الشهر الأول امتلأ الفندق في المتوسط ب 30% (450 ليلة مباعة من بين 1500 ليلة ممكنة).

المطلوب:

- ✓ ما هو رقم الأعمال في هذا الشهر والأعباء المتغيرة للشهر.
- ✓ أحسب النتيجة بطريقة التكاليف الحقيقية (الفعالية) و بطريقة التحميل العقلاني مبينا تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.
- ✓ أحسب فرق النشاط بطريقتين.

الحل

- رقم الأعمال خلال الشهر = سعر البيع الوحدوي × عدد الوحدات المباعة

$$CA = PVu. Q = 100. 450 = 45000 \text{ um}$$

- التكلفة المتغيرة للشهر = التكلفة المتغيرة للوحدة × حجم نشاط الشهر

$$CV = CVu. Q = 10. 450 = 4500 \text{ um}$$

- النتيجة بطريقة التكاليف الحقيقية = رقم الأعمال الشهري - التكاليف المتغيرة للشهر - التكاليف الثابتة للشهر =
 $100000 - 4500 - 45000 = 59500$ ون.

- النتيجة بطريقة التحميل العقلاني = رقم الأعمال الشهري - التكاليف المتغيرة للشهر - التكاليف الثابتة للشهر × معامل التحميل العقلاني =
 $100000 - 4500 - 45000 = 0,3 \times (100000) = 105000$ ون.

البيان	طريقة ت الحقيقية	طريقة التحميل العقلاني
رقم الأعمال	45000	45000
ت متغيرة	4500	4500
ت ثابتة	100000	$30000 = 30\% \times 100000$
النتيجة	59500 -	105000
فرق التحميل (ت البطالة) ت × 0،7	-	70000
النتيجة المعدلة	-	59500

- حساب فرق التحميل:

ط1: فرق التحميل = الأعباء الثابتة الإجمالية - الأعباء الثابتة المحملة = $100000 - 30000 = 70000$ ون

ص2: فرق التحميل = الأعباء الثابتة × (النشاط العادي - النشاط الفعلي) / النشاط العادي. $30000 \times (1500 - 450) =$

$70000 = 1500 / (450)$ ون.

المحور الخامس: طريقة التكاليف المتغيرة وتحليل المردودية

تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة ملائمة عندما تكون التكاليف الثابتة صغيرة، ومن أهدافها حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج أو خدمة من أجل قياس أدائه.

1- تعريف الطريقة

عناك عدة تعريفات لطريقة التكاليف المتغيرة نذكر منها:¹⁰¹

- يعرف نظام التكاليف المتغيرة على أنه أسلوب لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية. ويهتم هذا الأسلوب بدراسة مستوى المردودية أكثر مما يهتم بمستوى التكلفة النهائية.

- تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وتعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي للأعباء على وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة مع حساب هامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة تسمى التكلفة المتغيرة البسيطة.

بعد الانتقادات التي وجهت لطريقة التكاليف الكلية لا سيما خلال أزمة الكساد العالمي سنة 1930، ظهرت الحاجة إلى دراسة العلاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج، وتبويب التكاليف وفقا لذلك إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، لقد نشر الاقتصادي جوناثان هاريسن هذه الدراسة بالفعل في مجلة محاسبي التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1936، تضمنت دراسته أسسا لنظرية جديدة عرفت بنظرية التكاليف المتغيرة، وقد سميت بنظرية التكاليف الحدية من قبل المدرة الانجليزية، لأنها تستطيع تبين الزيادة في إجمالي التكاليف المتغيرة نتيجة الزيادة في الإنتاج بوحدة واحدة. وتقم نظرية التكاليف المتغيرة على الأسس الآتية:¹⁰²

- دراسة العلاقة بين حجم الإنتاج وعناصر التكاليف المختلفة للمشروع وتقسيمها إلى نوعين استنادا إلى ذلك:

✓ عناصر التكاليف المتغيرة: وهي التي تتغير بتغير حجم الإنتاج وزيادة ونقصانا وتنعدم بتوقف الإنتاج، ولأغراض الدراسة يفترض أن هذه التكاليف لها علاقة خطية مع حجم الإنتاج أي أنها تزداد طرديا مع

¹⁰¹ محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 41.

¹⁰² حسن توفيق محمود مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص 91-92.

زيادة الإنتاج، ومثال ذلك المواد الخام، واليد العاملة في الإنتاج والطاقة المحركة. وتسمى هذه التكاليف بالتكاليف التشغيلية أو تكاليف النشاط لأنها ترتبط بعملية الإنتاج.

✓ عناصر التكاليف الثابتة: التكاليف المتعلقة بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة، ويتم حسابها دوريا دون أن تتأثر إطلاقا بتقلبات حجم الإنتاج لذلك تسمى تكاليف زمنية أو تكاليف الطاقة الإنتاجية.

- اعتبار التكاليف المتغيرة فقط من مكونات تكلفة الإنتاج، بينما التكاليف الثابتة فيتم فصلها وتحميلها في نهاية الفترة المحاسبية لحساب النتيجة.

- تقييم مخزون الإنتاج التام وغير التام بتكلفة الإنتاج المتغيرة.

2- التمثيل البياني لطريقة التكاليف المتغيرة

يمثل تمثيل هذه الطريقة وفق الشكل الموالي.

الشكل رقم 8: التمثيل البياني لطريقة التكاليف المتغيرة



المصدر: محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 42.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن الهامش على التكلفة المتغيرة يجب على كل منتج وهو يمثل النتيجة على مستوى المنتج في هذه الطريقة، أما النتيجة التي تأخذ كل الهوامش على التكاليف المتغيرة وتخصم منها التكاليف الثابتة لمجموع المؤسسة فتمثل نتيجة المؤسسة.

3- عناصر حساب النتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المفاهيم تتمثل فيما يلي:¹⁰³

✓ التكلفة المتغير (CV): ويتم حسابها لكل منتج أو نشاط أو للمؤسسة ككل، وتتضمن التكلفة المتغيرة حصريا الأعباء المتغيرة سواء كانت المباشرة أو غير المباشرة.

✓ الهامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت م أو M/CV): ويتم حسابه كذلك من أجل كل منتج، نشاط أو للمؤسسة ككل، وهو يقيس أداء المنتج أو النشاط ومساهمته في امتصاص التكاليف الثابتة وتكوين النتيجة. ويمكن حابه كما يلي: الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة. (M/CV = CA - CV). والهامس على التكلفة المتغيرة هو متناسب مع رقم الأعمال لذا من

يفيدنا حساب نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة (%ه/ت م)، حيث %ه/ت م = $100 \times \frac{\text{ه/ت م}}{\text{رقم الأعمال}}$

$$\text{أو } \%M/CV = \frac{M/CV}{CA}$$

✓ التكاليف الثابتة (ت ثا أو CF): تتكون من مجموع الأعباء الثابتة والتي نتحصل عليها بخصم الأعباء المتغيرة من مجموع الأعباء. لا يتم توزيع الأعباء الثابتة على المنتجات أو على الأنشطة، ولكن يتم معالجتها كتلة واحدة على مستوى النشاط الإجمالي للمؤسسة.

✓ النتيجة الجارية: ويتم التحصل عليها بالفرق بين مجموع الهوامش على التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة. أو

$$\text{النتيجة} = \%ه/ت م - \text{ت ثا أو } R = (CA * \%M/CV) - CF$$

4- جدول حسابات النتائج التفاضلي

حسب طريقة التكاليف المتغيرة، يتم حساب النتيجة بخصم كل من التكاليف المتغيرة والثابتة من رقم الأعمال، ويمكن القيام بالحسابات بواسطة جدول يسمى جدول حسابات النتائج التفاضلي (أو حساب النتيجة - طريقة التكاليف المتغيرة). الفرق بين رقم الأعمال التكاليف المتغيرة يسمى الهامش على التكلفة المتغيرة.¹⁰⁴

يتم إعداد هذا الجدول انطلاقا من الكمية المباعة وليست المنتجة بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية وليست المشتراة بالنسبة للمؤسسة التجارية.¹⁰⁵ وتتمثل هيكلته كما في الشكل الموالي.

¹⁰³ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, pp 77-78.

¹⁰⁴ Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p192.

الشكل رقم 9: جدول حسابات النتائج التفاضلي

المؤسسة ككل		المنتج أو النشاط ج		المنتج أو النشاط ب		المنتج أو النشاط أ		العناصر
%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	
								رقم الأعمال (CA)
								-التكلفة المتغيرة (CV)
								=الهامش على التكلفة المتغيرة
								(M/CV)
								- التكاليف الثابتة
								= النتيجة

الصدر: Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 79.

4- عتبة المردودية والمؤشرات الأخرى للتسيير

4-1- تعريف عتبة المردودية

تعرف عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج على أنها مبلغ رقم الأعمال الذي عنده المؤسسة لا تحقق ربح ولا خسارة. وبالتالي هو يمثل رقم الأعمال الأدنى الواجب تحقيقه في دورة نشاط. ويعتمد تحليل عتبة المردودية على التفرقة بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.¹⁰⁶

4-2- حساب عتبة المردودية (ع م أو SR)

يمكن التعبير عن عتبة المردودية بالقيمة (مبلغ من رقم الأعمال) أو بالكميات (المباعة):

4-2-1- عتبة المردودية بالقيمة

تُحسب عتبة المردودية بالقيمة خلال العلاقة الآتية:¹⁰⁷

$$SR = \frac{CA * CF}{M / CV} \text{ أو } \frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{الهامش} / \text{المتغيرة التكلفة}} = \text{عتبة المردودية}$$

¹⁰⁵ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 78.

¹⁰⁶ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 289.

¹⁰⁷ Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, pp 194- 196.

لقد تحصلنا على هذه العبارة الرياضية من خلال المبدأ الذي يقول أن عتبة المردودية هي رقم الأعمال الذي تصبح النتيجة تساوي الصفر، وعبارة أخرى هي توافق رقم الأعمال الذي هامشه على التكلفة المتغيرة يساوي التكلفة الثابتة: $M/cv = CF$ بضرب الطرفين في رقم الأعمال الذي يقابل عتبة المردودية نجد:

$$M/cv * SR = CA * CF \rightarrow SR = \frac{CA * CF}{M/cv}$$

أوتحسب من خلال العلاقة الآتية:

$$SR = \frac{CF}{\%M/cv} \text{ أو } \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}} = \text{عتبة المردودية}$$

أما العبارة الثانية فنحصل عليها من خلال المبدأ الذي يقول أن رقم الأعمال يساوي مجموع الأعباء والنتيجة، حيث النتيجة معدومة عند عتبة المردودية:

$$CA - CV = M/cv \text{ ولدينا: } CA = CV + CF + R \quad /R=0$$

وبالتالي في حالة النتيجة صفرية نحصل على: $M/cv = CF$

يمكن التعبير عن الهامش على التكلفة المتغيرة بدلالة رقم الأعمال كما رأينا، ومن ثم نحصل على العبارة الآتية:

$$\%M/cv * CA = CF \rightarrow CA = SR = \frac{CF}{\%M/cv}$$

4-2-2- عتبة المردودية بالكمية

تمثل عتبة المردودية بالكمية عدد الوحدات من الإنتاج الواجب بيعها حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أرباح، حيث يمكن استعمال طريقتين للحساب:¹⁰⁸

✓ تعتمد الأولى على قسمة عتبة المردودية بالقيمة على سعر البيع الوحدوي (PVu) للمنتج. الصيغة

$$SR(Q) = \frac{SR}{PVu} \text{ الرياضية لهذه الطريقة هي:}$$

¹⁰⁸ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 90.

✓ تعتمد الطريقة الثانية على تقسيم التكاليف الثابتة على الهامش على التكلفة المتغيرة الودوي، ونصيغها

$$SR(Q) = \frac{CF}{M/CV_u} \text{ كما يلي:}$$

وبالتالي مع تزايد الكميات المباعة شيئاً فشيئاً تغطي المؤسسة جزءاً أكثر فأكثر من الأعباء الثابتة حتى تصل إلى نقطة التوازن.

5- التمثيل البياني لعتبة المردودية

إذا رمزنا لرقم الأعمال ب X والتكاليف الثابتة ب b ، وب a لنسبة الهامش على التكلفة المتغيرة أي $a = M/CV/CA$ و ب $a' = CV/CA$ لنسبة التكلفة المتغيرة أي a' يمكن تمثيل عتبية المردودية من خلال واحدة من العلاقات الآتية:

5-1- من خلال العلاقة: رقم الأعمال = مجموع التكاليف

من خلال هذه العلاقة لدينا: $CV + CF = CA$ ، حيث يمكن أن نرسم مستقيمين:¹⁰⁹

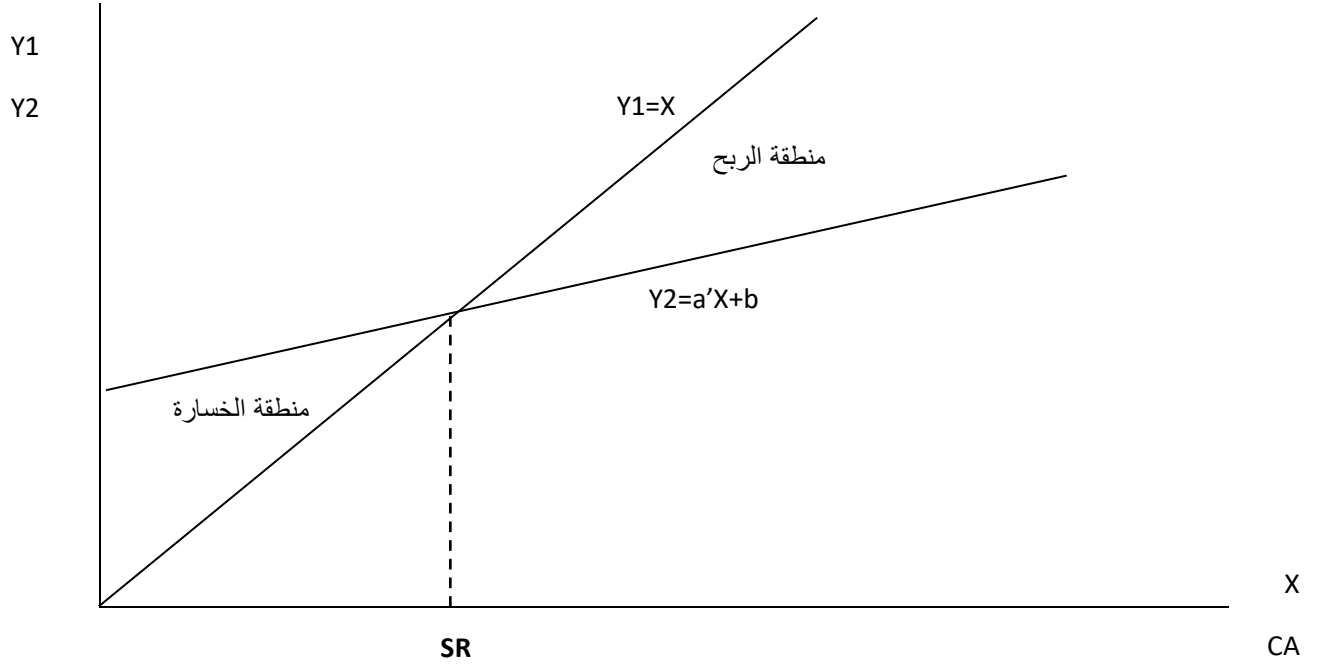
$$Y_1 = CA$$

$$Y_2 = CV + CF \Rightarrow Y_2 = a' * CA + CF$$

حيث إن إسقاط نقطة تقاطع المستقيمان على محور الفواصل تمثل عتبية المردودية، كما يوضح الشكل الموالي.

¹⁰⁹ Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p197.

الشكل رقم 10: عتبة المردودية بالعلاقة رقم الأعمال = مجموع التكاليف



المصدر: Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p197.

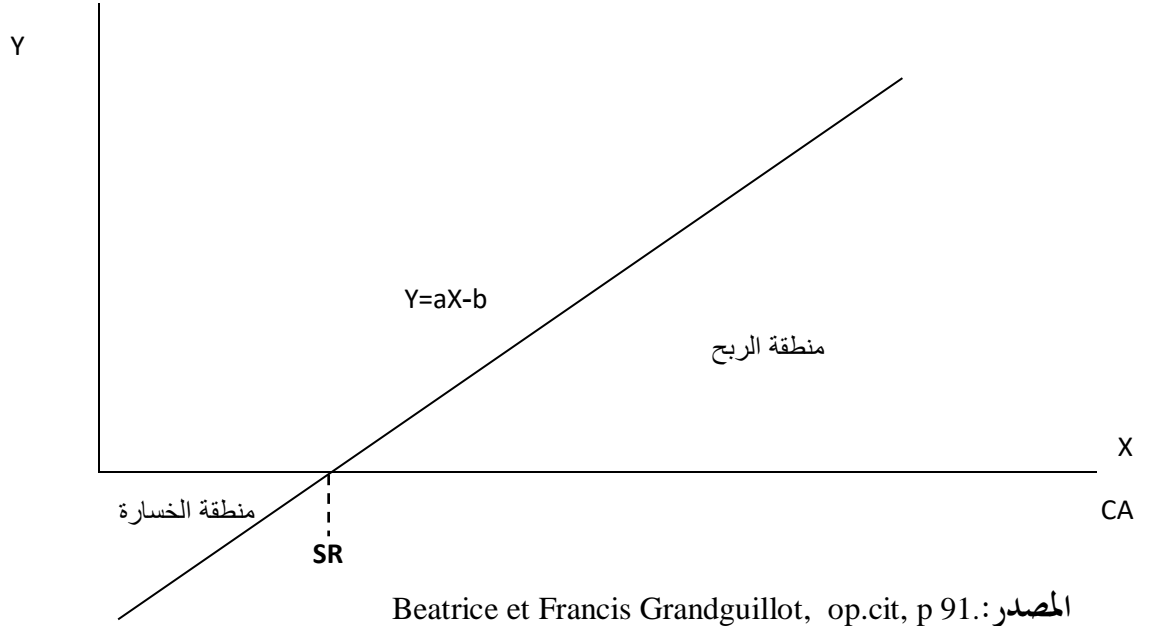
5-2- من خلال العلاقة: النتيجة = الهامش على ت المتغيرة - تكاليف ثابتة

من خلال هذه العلاقة يمكن رسم مستقيم واحد الذي هو مستقيم النتيجة، ومروره على محور الفواصل يمثل عتبة المردودية كما يلي:¹¹⁰

$$Y1 = R \rightarrow Y1 = M/cv - CF$$

¹¹⁰ Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, p 91.

الشكل رقم 11: عتبة المردودية بالعلاقة النتيجة = الهامش على ت المتغيرة - تكاليف ثابتة



5-2- من خلال العلاقة: الهامش على ت المتغيرة = تكاليف ثابتة

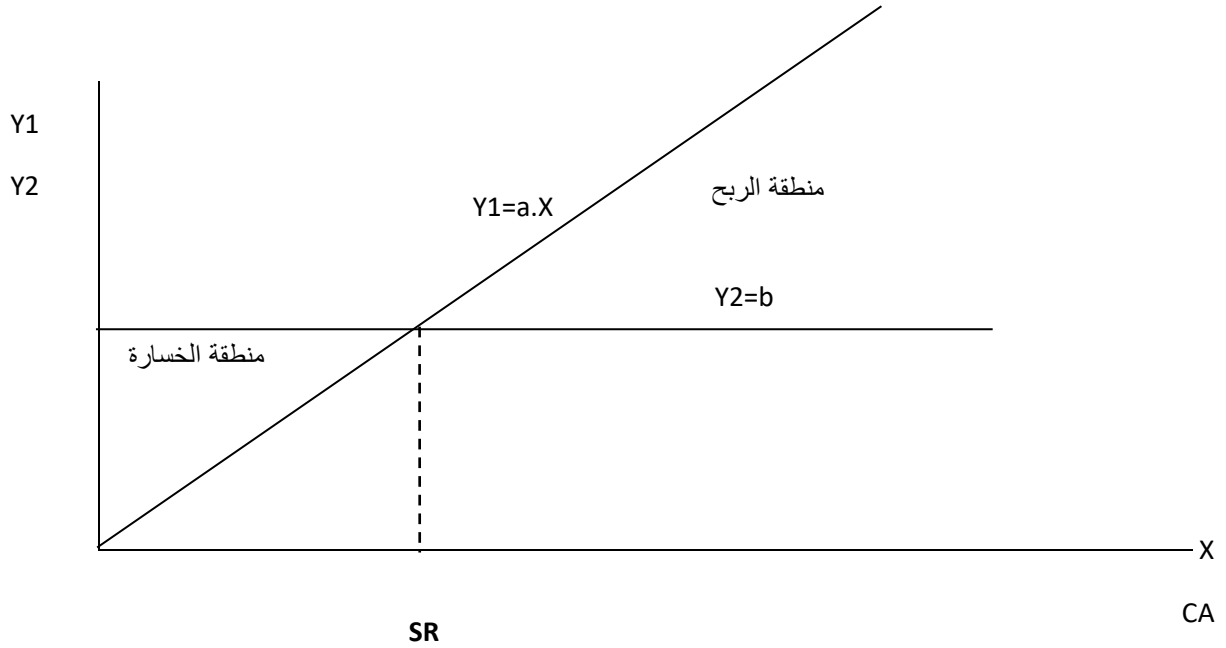
من خلال هذه العلاقة يمكن رسم مستقيمين واحد للهامش على التكلفة المتغيرة والآخر للتكاليف الثابتة كما يلي:¹¹¹

$$Y1=M/cv \rightarrow Y1=a*X$$

$$Y2=CF \rightarrow Y2=b$$

¹¹¹ Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p 198.

الشكل رقم 12: عتبة المردودية بالعلاقة الهامش على ت المتغيرة = تكاليف ثابتة



المصدر: Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p 198.

6- تاريخ بلوغ عتبة المردودية نقطة الصفر (point mort)

نقطة الصفر (النقطة الميتة) هي التاريخ الذي عنده تتحقق عتبة المردودية أو ستتحقق، وتسمح بمعرفة الزمن الضروري لتحقيقها، حيث كلما كان هذا الزمن قصيرا كانت مدة نشاط المؤسسة التي تحقق فيها الأرباح الكبيرة. ونميز بين حالتين في تحديد نقطة الصفر:¹¹²

- حالة النشاط المنتظم: بافتراض أن نشاط المؤسسة منتظم (رع موزع على أشهر السنة بانتظام)، نتحصل على نقطة الصفر من خلال العلاقة الآتية:

$$\text{نقطة الصفر أو تاريخ عتبة المردودية} = \frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}} \times \text{عدد الأشهر أو الأيام} .$$

- حالة نشاط غير منتظم أو موسمي: في هذه الحالة نقوم بحساب نقطة الصفر من خلال الاستيفاء الخطي انطلاقا من رقم الأعمال المتراكم المتصاعد. ونفرق هنا بين ثلاث خطوات هي:

✓ حساب رقم الأعمال التراكمي المتصاعد للفترة.

✓ مشاهدة الفترة التي يحصل فيها عتبة المردودية.

¹¹² Beatrice et Francis Grandguillot, op.cit, pp 92-93.

✓ القيام الحساب الآتي: عتبة المردودية - رقم الأعمال المتراكم خارج الرسم إلى غاية الفترة السابقة
رقم أعمال الفترة

7- المؤشرات الأخرى للتسيير

يمكن حساب مؤشرات أخرى كهامش ونسبة الأمان والحدود المختلفة لعتبة المردودية والرافعة التشغيلية وغيرها...

7-1- هامش الأمان (الكفاءة) نسبة الأمان (الكفاءة)

يكمل هذين المؤشرين المعلومات حول مخاطر الاستغلال، يمكن أن نحدد قيمتهما على التوالي: ¹¹³

هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة المردودية.

نسبة الأمان = هامش الأمان / رقم الأعمال.

7-4- حدود عتبة المردودية

من اجل استخراج حدود عتبة المردودية يجب صياغة النتيجة بدلالة عدد الوحدات و لاستخراج أي حد من حدود عتبة المردودية (X) نعوض بقية الحدود بقيمتها ونجعل النتيجة معدومة: ¹¹⁴

النتيجة = ه/ت.م - ت.ثا

= ه/ت م للوحدة × عدد الوحدات المباعة - ت ثابتة

= (سعر بيع الوحدة - ت متغيرة للوحدة) × عدد الوحدات المباعة - ت ثابتة

$$R = (PV_u - CV_u) * Q - CF$$

- الحد الأدنى لسعر البيع الوحدوي

$$R = (X - CV_u) * Q - CF = 0$$

$$(X - CV_u) * Q = CF \rightarrow X = \frac{CF}{Q} + CV_u$$

¹¹³ Brigitte Doriath et autres, op.cit, 2010, p 292.

¹¹⁴ طوايبية أحمد، مرجع سبق ذكره، 2002/2003، ص ص 155 - 157.

إذا انخفض سعر البيع عن X تصبح النتيجة خسارة.

- الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة

$$R=(PV_u-X)*Q-CF=0 \rightarrow PV_u-X = \frac{CF}{Q} \rightarrow X = PV_u - \frac{CF}{Q}$$

إذا زادت التكلفة المتغيرة الوحيدة عن X تصبح النتيجة خسارة.

- الحد الأقصى للتكاليف الثابتة

$$R=(PV_u-CV_u)*Q-X=0 \rightarrow X=(PV_u-CV_u)*Q$$

إذا زادت ثاب ت ثا عن X تصبح النتيجة خسارة.

- الحد الأدنى للكمية المباعة

$$R=(PV_u-CV_u)*X-CF=0 \rightarrow X = \frac{CF}{PV_u-CV_u}$$

إذا انخفضت الكمية المباعة عن X تصبح النتيجة خسارة.

7-5- الرافعة التشغيلية

تسمح بتحديد مرونة نتيجة الاستغلال قبل عناصر المالية والأعباء والمنتجات الاستثنائية إلى رقم

الأعمال، وتحسب كما يلي: 115

$$CLO = \frac{\frac{\Delta Re}{Re}}{\frac{\Delta CA}{CA}} \quad \text{أو} \quad \frac{\frac{\Delta \text{نتيجة الاستغلال}}{\text{نتيجة الاستغلال}}}{\frac{\Delta \text{رقم الأعمال}}{\text{رقم الأعمال}}} = \text{معامل الرافعة التشغيلية}$$

115 Farouk Hémici et Mira Bounab, op.cit, p 202.

8- تطبيق حول التكلفة المتغيرة

ليكن رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة 150000 دج.

ومبالغ الأعباء هي كما يلي : تكاليف متغيرة: 90000 دج.

تكاليف ثابتة: 40000 دج.

المطلوب:

- حساب ه/ت م والنتيجة؟

- استنتاج نسبة التكاليف المتغيرة ونسبة الهامش متغيرة؟

- حساب عتبة المردودية وهامش الأمان؟

الحل:

حساب هات م والنتيجة مع استنتاج النسب من خلال جدول حساب النتيجة التفاضلي:

البيان	المبالغ	%
رقم الأعمال (ر.ع)	150000	100%
تكاليف متغيرة (ت.م)	90000 -	60%
هامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت.م)	60000	40%
تكاليف ثابتة (ت.ثا)	40000 -	
نتيجة الاستغلال	20000	

- عتبة المردودية = ت.ثا / %ه/ت.م = 40000/40 = 100000 دج.

- هامش الأمان = ر.ع - عتبة المردودية = 150000 - 100000 = 50000 دج.

تطبيق حول تصنيف الأعباء والتكاليف وتحليل المردودية

التمرين الثاني:

مؤسسة تنتج و تبيع آلات صناعية بسعر 1 000 دج للوحدة، حاليا تقوم بانتاج 12 000 وحدة سنويا و حجم تكاليفها كان كما يلي:

- 2 000 000 دج كأعباء ثابتة

- 9 000 000 دج كأعباء متغيرة

من خلال معطيات السوق يمكن للمؤسسة الرفع بشكل ملحوظ حجم مبيعاتها، لذلك وجدت المؤسسة نفسها أمام خيارين للمقارنة مع الوضعية الحالية. علما أن التكاليف المتغيرة تبقى متناسبة مع حجم النشاط بالنسبة للخيارين المطروحين.

الخيار الأول يسمح برفع التكاليف الهيكلية إلى مبلغ قدره 4 500 000 دج و ذلك لبلوغ حجم إنتاج سنوي قدره 24 000 وحدة، و الخيار الثاني يسمح برفع التكاليف الهيكلية إلى مبلغ قدره 8 000 000 دج و ذلك لبلوغ حجم إنتاج سنوي قدره 36 000 وحدة.

في كل حالة من الحالات الثلاثة السابقة يطلب منك:

1. تحديد هامش على التكلفة المتغيرة و النتيجة
2. تحديد نقطة التعادل و تاريخ تحقيقها
3. تحديد هامش الأمان و نسبة هامش الأمان
4. في رأيك ما هو أفضل خيار من حيث النتائج و من حيث هامش الأمان

التمرين الثالث:

من خلال تحليل النتيجة العادية لسنة 2015 للمؤسسة اقتصادية تحصلنا على البيانات التالية:

رقم الأعمال خارج الرسم	-	3 920 000 دج
التكاليف المتغيرة	-	3 332 000 دج
● مواد مستهلكة	●	1 881 600 دج
● أعباء متغيرة أخرى	●	1 450 400 دج
الهامش على التكلفة المتغيرة	-	588 000 دج
التكاليف الثابتة	-	470 400 دج
● اهلاكات	●	79 575 دج
● أعباء ثابتة أخرى	●	390 825 دج
النتيجة	-	117 600 دج

1. المطلوب تحديد عتبة المردودية للمؤسسة لسنة 2015 و النتيجة التقديرية لسنة 2016 أين كان رقم الأعمال التقديري في حدود 3 600 000 دج.

مسيرو المؤسسة يرغبون في الرفع من مردودية و نتائج المؤسسة من خلال تنويع الأنشطة من خلال إنتاج منتج جديد، لذلك دراسة تقديرية حول ذلك أعطت النتائج التالية:

رقم الأعمال خارج الرسم	-	100%
التكاليف المتغيرة	-	82%
● مواد مستهلكة	●	45%
● أعباء ثابتة أخرى	●	37%
الهامش على التكلفة المتغيرة	-	18%

علما أن رقم الأعمال المنتظر تحقيقه من هذا المنتج الجديد هو في حدود 600 000 دج خلال سنة 2015 سنويا و يستقر في حدود 1 200 000 دج في سنة 2016. علما أن تحقيق هذا المنتج يستلزم حيازة آلات صناعية مع بداية سنة 2015 بمبلغ قدره 270 000 دج تمتلك بشكل خطي في اجل 06 سنوات، و الأعباء الهيكلية خارج الاهتلاكات تسجل ارتفاع في حدود 108 000 دج.

2. المطلوب تحديد رقم الأعمال الأدنى للمنتج الجديد لضمان مردودية هذا التوسع في النشاط و تحديد النتيجة التقديرية لسنة 2015 و 2016.

المسيرون يرون بان التكاليف الثابتة سواء القديمة أو الجديدة تعود لكل المنتجات، و تحمل بشكل تناسبي من خلال رقم الأعمال. لذلك طلب منك تحديد:

- حجم التكاليف الثابتة للمنتج القديم و المنتج الجديد؛
- تحديد نقطة التعادل و النتيجة لكل منتج خلال سنة 2016؛
- ما هو تعليقك على النتائج؟

تطبيقات شاملة

تطبيق شامل 1

التمرين الأول:

-I أجب باختصار على ما يلي:

1- أعط معادلة أعباء المحاسبة التحليلية (التسيير) بدلالة أعباء المحاسبة العامة؟

أعباء المحاسبة التحليلية =

2- أكمل الجدول الآتي بتصنيف الأعباء المعطاة في الخانة المناسبة:

الاستهلاكات الوسيطة المشتركة، المواد الأولية المستعملة، اهتلاكات مباني المؤسسة، الطاقة تشغيل الآلات غير المتخصصة، أجور أعوان الأمن والحراسة، الأعباء الإدارية لمجموع المؤسسة، اليد العاملة المباشرة.

الأعباء	متغيرة	ثابتة
مباشرة		
غير مباشرة		

-II

تقوم مؤسسة "التوفيق" بإنتاج محافظ مدرسية، وقد كانت معطيات استغلالها للفترة كما يلي:

سعر البيع: 2.500 دج، الكمية المنتجة والمباعة: 400 وحدة، التكاليف المتغيرة: 640.000 دج، التكاليف الثابتة: 120.000 دج.

أ) قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

البيان	المبالغ	النسبة
رقم الأعمال		100%

ب) حدد عتبة المردودية بالكمية وبالقيمة.

.....

.....

.....

.....

ج) حدد هامش الأمان ومعدله؟

.....

.....

.....

د) ما هو الحد الأقصى للتكاليف الثابتة الذي تحافظ المؤسسة معه على المردودية؟

.....

.....

.....

التمرين الثاني:

تنتج المؤسسة "ص" نموذجين من المنتجات (م1) و (م2) باستعمال مادتين أوليتين (ل1) و (ل2).

i. تمثلت الأعباء غير المباشرة فيما يلي:

طبقات شاملة

التوزيع	الإنتاج	التحضير	التموين	المبلغ الموزع	البيان
111.000	85.750	109.500	123.750	430.000	الأعباء غير المباشرة
عدد الوحدات المباعة	عدد الوحدات المنتجة	ساعة يد عاملة مباشرة	كلغ مادة أولية	-	طبيعة وحدة العمل
.....	.....	.....	مشتراة	-	عدد وحدات العمل
.....	.....	.....	.....	-	تكلفة وحدة العمل

معطيات الفترة (شهر أو 30 يوم):

الكمية المشتراة من (ل1): 3.500 كلغ ومن (ل2): 250 كلغ.

اليد العاملة المباشرة في مركز التحضير : 300 ساعة

الكمية المنتجة من (م1): 1000 وحدة ومن (م2) 750 وحدة، أما الكمية المباعة من (م1): 800 وحدة ومن (م2): 700 وحدة.

المطلوب: - إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؟

- أذكر نقطة إيجابية ونقطة سلبية لطريقة مراكز التحليل؟

.....

.....

.....

ii. تبين لمؤسسة "التوفيق" أن طريقة مراكز التحليل غير ملائمة لكون مبلغ الأعباء غير المباشرة مهم، فقررت اعتماد طريقة

الأعباء حسب التكاليف ABC في توزيع الأعباء غير المباشرة، وقد أسفر تحليل أنشطة كل مركز على مايلي:

البيان	الأنشطة	المولدات	عدد مولدات التكلفة	تكلفة المولد
التموين	التفاوض التجاري	عدد الموردين	.....(1)	.....
	تسيير المخزونات	فئات المواد الأولية	.....	.....
التحضير	ضبط الآلات	عدد نماذج المنتجات	.....	.....
	الصيانة	عدد الوحدات المنتجة	.....	.....
الإنتاج	التركيب اليدوي	ساعات اليد العاملة المباشرة	.....	.....
	التركيب الآلي	ساعات تشغيل الآلة	.....(2)	.....
التوزيع	مراقبة الجودة	عدد الوحدات المباعة	.....	.....
	الإشهار	عدد الومضات الإشهارية للفترة	.....(3)	.....

.....(1).....(2).....

.....(3)

معلومات إضافية:

- تعاقدت المؤسسة خلال الفترة مع قناة إعلامية خاصة من أجل عرض ثلاثة ومضات إخبارية يوميا للمنتج (م1) وومضتين إخباريتين في اليوم للمنتج (م2).
- تم تشغيل الآلة خلال الفترة لمدة 2، 5 ساعة يوميا من أجل المنتج (م1) ولمدة 2، 5 ساعة يوميا من أجل المنتج (م2).
- تتعامل المؤسسة مع 3 موردين من أجل شراء المادة الأولية (ل1) ومع مورد واحد من أجل شراء (ل2).

المطلوب:

- إكمال جدول حساب تكلفة المولدات مع توضيح كيفية حساب عدد المولدات ذات الترميز (1)، (2) و(3)؟
- أذكر نقطة إيجابية ونقطة سلبية لطريقة الأعباء حسب الأنشطة ABC؟

التمرين الثالث:

أذكر خطوات طريقة التكلفة المستهدفة؟

1.
2.
3.
4.

تطبيق شامل 2

التمرين الأول

I- أجب على ما يلي:

1- ما هي أنواع التكلفة حسب مستوى إنجاز المنتج؟

2- ما هو التصنيف الملائم للتكاليف الذي يسمح لنا بتحليل مردودية النشاط؟

II- تقوم مؤسسة "الغد" بصناعة أحذية جلدية وقد كانت أعباؤها لسنة 2016 كما يلي:

(أ) أعباء التصميم: 10.000 دج. (ب) الاستهلاكات الوسيطة: 90.000 دج. (ج) أعباء الإدارة العامة: 20.000 دج.

(د) أعباء الإشهار: 10.000 دج.

1- قم بتصنيف الأعباء أعلاه إلى ثابتة ومتغيرة مع حساب مجموع كل منهما؟

2- إذا علمت أعباء مؤسسة "الغد" قد بلغ 150.000 دج، قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

3- أحسب عتبة المردودية ومثلها بيانياً؟ (باستعمال معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة $(y_1 = a \cdot x)$ = التكلفة الثابتة $(y_2 = b)$)

سلم الرسم: 1 سم = 20.000 دج في محور الفواصل ومحور الترتيب.

4- ما هو التاريخ الذي تصبح عنده النتيجة معدومة، وماهي الفرضية التي تعتمد عليها عند حسابه؟

التمرين الثاني:

إليك معطيات سنة 2016 لمؤسسة "الوثام" التي تريد التوسع في مساق صناعة المحافظ الجلدية:

نسبة الأعباء المتغيرة: 40% ، الأعباء الثابتة: 40.000 دج، سعر البيع الوحدوي: 1000 دج، حجم النشاط: 250 وحدة.

1- حساب نتيجة سنة 2016 والكمية التي تبدأ المؤسسة عندها بتحقيق نتيجة موجبة؟

2- إذا كان حجم النشاط التقديري لسنة 2017 بقيمة 300 وحدة، ما هي النتيجة المقدرة لهذه السنة؟

3- أحسب هامش الأمان بالكمية وبالقيمة وشرح مدلوله؟

4- ما هو الحد الأدنى لسعر البيع الوحدوي الذي يمكن معه الحفاظ على مردودية موجبة؟

تطبيق شامل 3 (المدة: ساعة واحدة)

التمرين الأول:

أجب باختصار على ما يلي:

3- أكتب معادلة الأعباء المحملة للتكاليف بدلالة أعباء المحاسبة العامة؟

.....

.....

.....

4- لماذا تكون النتيجة سالبة في فترة بداية النشاط ثم تصبح موجبة دون تغير شروط الاستغلال؟

.....

.....

.....

III- بلغت الأعباء السنوية لمؤسسة النجاح التالي:

(أ) الوقود المستعمل: 300.000 دج (ب) عبء إيجار محلات العرض: 49.600 دج
(ج) اهتلاك الآلات: 70.400 دج. (د) مواد أولية مستهلكة: 240.000 دج

1- قم بتصنيف أعباء مؤسسة النجاح إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة في جدول واحسب مجموع كل منهما؟

المبالغ	الأعباء المتغيرة	المبالغ	الأعباء الثابتة
	المجموع		المجموع

2- إذا علمت أن سعر البيع الوحدوي لمنتج مؤسسة النجاح هو 150 دج، وقد بلغت نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة 40%:

طبقات شاملة

أ) قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي مع شرح كيفية الحساب لأول مجهول؟

البيان	المبالغ	النسبة
.....		%100
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

ب) أحسب عتبة المردودية بالقيمة وبالكمية وفسر مدلول كل منهما؟

.....

.....

.....

.....

.....

ت) احسب هامش الأمان واشرح معناه؟

.....

.....

.....

.....

التمرين الثاني

إليك بيانات الاستغلال لمؤسسة الرياض لسنة 2016:

باعت 1000 وحدة فحققت رقم أعمال: 500.000 دج، نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة: 40%، النتيجة: 50.000 دج.

1- قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

البيان	المبالغ	النسبة
		%100

2- تحديد عتبة المردودية وتاريخ تحقيقها؟

.....

.....

.....

.....

.....

3- إذا ارتفع رقم الأعمال ب 10% كم تصيح النتيجة؟

.....

.....

.....

.....

.....

4- احسب معامل الرافعة التشغيلية وبين مدلولها؟

.....

.....

.....

.....

.....

5- ما هو الحد الأقصى للتكاليف الثابتة التي يمكن معها الحفاظ على مردودية موجبة؟

.....

.....

.....

.....

تطبيق شامل 3

التمرين الأول:

I- أجب على ما يلي:

3- ما هي أنواع التكلفة حسب مستوى إنجاز المنتج؟

.....

.....

4- ما هو التصنيف الملائم للتكاليف الذي يسمح لنا بتحليل مردودية النشاط؟

.....

.....

.....

II- تقوم مؤسسة "الغد" بصناعة أحذية جلدية وقد كانت أعباؤها لسنة 2016 كما يلي:

ب) أعباء التصميم: 10.000 دج. ب) الاستهلاكات الوسيطة: 90.000 دج. ج) أعباء الادارة العامة: 20.000 دج. د) أعباء الإشهار: 10.000 دج.

1- قم بتصنيف الأعباء أعلاه إلى ثابتة ومتغيرة مع حساب مجموع كل منهما؟

المبالغ	الأعباء المتغيرة	المبالغ	الأعباء الثابتة
	المجموع		المجموع

2- إذا علمت رقم أعمال مؤسسة "الغد" قد بلغ 150.000 دج، قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي مع شرح كيفية حساب المجهول الأول؟

طبقات شاملة

النسبة	المبالغ	البيان
%100		

التمرين الثالث

إليك بيانات الاستغلال لمؤسسة الرياض لسنة 2016:

باعت 1000 وحدة فحققت رقم أعمال: 500.000 دج، النتيجة: 50.000 دج

1- أحسب عتبة المدروية ومثلها بيانيا مع الإشارة إلى منطقة الربح ومنطقة الخسارة؟ (باستعمال معادلة الهامش على التكلفة

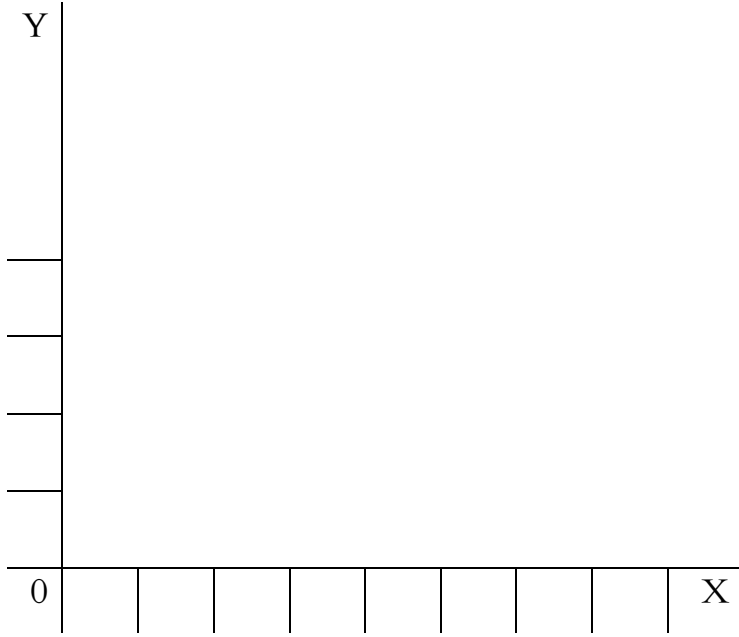
المتغيرة $(y_1 = a \cdot x)$ = التكلفة الثابتة $(y_2 = b)$) a هي نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة X هو رقم الأعمال

.....

جدول النقط المساعدة:

100.000	0	.....
	

طبقات شاملة



سلم الرسم: 1سم=50.000دج في محور
الفواصل ومحور الترتيب.

$$y_1=4, 0X$$

$$y_2=150.000$$

2- ما هو التاريخ الذي تصبح عنده النتيجة معدومة، وما هي الفرضية التي تعتمد عليها عند حسابه؟

.....

.....

.....

.....

.....

3- إذا كان حجم النشاط التقديري لسنة 2017 بقيمة 1300 وحدة، ما هي النتيجة المقدرة لهذه السنة؟

.....

.....

.....

.....

.....

4- أحسب معامل الرافعة التشغيلية وشرح معناه؟

.....

.....

.....

.....

التمرين الثاني:

إليك معطيات سنة 2016 لمؤسسة "الوثام" التي تريد التوسع في مساق صناعة المحافظ الجلدية:
نسبة الأعباء المتغيرة: 50%، الأعباء الثابتة: 40.000 دج، سعر البيع الوحدوي: 1000 دج، حجم النشاط:
250 وحدة.

1- حساب نتيجة سنة 2016 والكمية التي تبدأ المؤسسة عنديعها بتحقيق نتيجة موجبة؟

2- إذا كان حجم النشاط التقديري لسنة 2017 بقيمة 300 وحدة، ما هي النتيجة المقدرة لهذه السنة؟

3- أحسب هامش الأمان في سنة 2016 بالكمية وبالقيمة وشرح مدلوله؟

بالتوفيق

تطبيق شامل 4

التمرين الأول:

-I أجب باختصار على ما يلي:

1- اشرح الفرق بين العبء و التكلفة وأعط مثال عن كل منهما؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2- إليك الجدول الآتي الذي يتضمن أعباء تحملها مؤسسة تقوم بإنتاج منتجين A و B ، قم بتصنيفها في الخانة المناسبة؟

الاستهلاكات الوسيطة المستعملة في المنتج A ، المواد الأولية المستعملة في A و B ، اهتلاكات مباني المؤسسة، أعباء الكهرباء في ورشة التركيب المشترك لـ A و B ، أعباء تصميم A ، أعباء الإدارة العامة، اليد العاملة المباشرة، اهتلاك آلة متخصصة في المنتج B.

الأعباء	متغيرة	ثابتة
مباشرة	-	-
	-	-
غير	-	-
مباشرة	-	-

-II تقوم مؤسسة "القطب الشمالي" بإنتاج معاطف جلدية، وقد كانت معطيات استغلالها للفترة كما يلي:
 سعر البيع: 3000دج، الكمية المنتجة والمباعة: 400وحدة، التكاليف المتغيرة: 600.000دج، التكاليف الثابتة: 144.000دج.

(ب) قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

طبقات شاملة

النسبة	المبالغ	البيان

ب) حدد عتبة المردودية بالقيمة و بالكمية ؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ج) حدد هامش الأمان ومعدله؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

د) ما هو الحد الأقصى للتكاليف الثابتة الذي تحافظ المؤسسة معه على المردودية؟

.....

.....

التمرين الثاني:

تقوم مؤسسة "الغد" بصناعة أحذية جلدية وقد كانت أعباؤها لسنة 2016 كما يلي:

1- إذا علمت أن رقم أعمال مؤسسة "الغد" قد بلغ 150.000 دج، التكاليف المتغيرة 90.000 دج، النتيجة 20.000 دج، قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

النسبة	المبالغ	البيان

2- أحسب عتبة المردودية جبريا ومثلها بيانيا؟ (باستعمال معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة $(y_1 = a \cdot x)$ = التكلفة الثابتة $(y_2 = b)$)

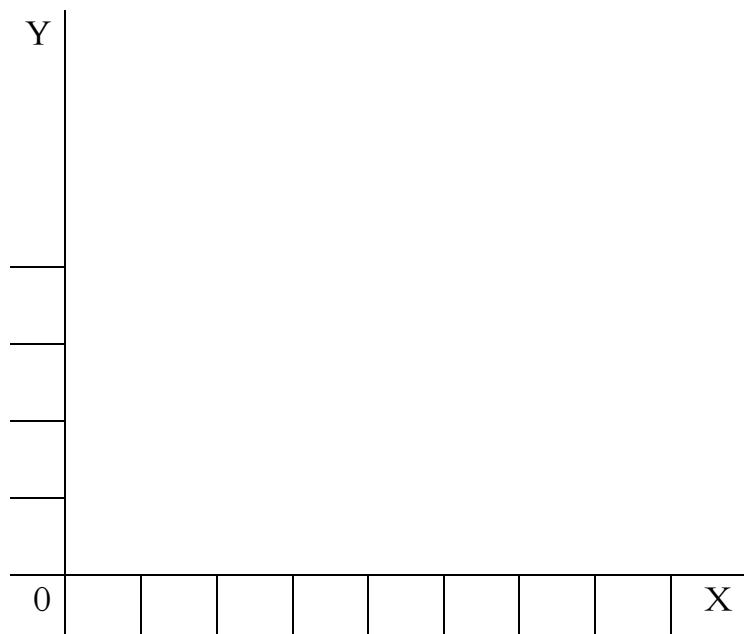
حيث: a, x, b هي على التوالي نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة، رقم الأعمال والتكاليف الثابتة، سلم الرسم: $1 \text{ سم} = 20.000 \text{ دج}$ في محور الفواصل ومحور الترتيب.

عتبة المردودية

.....

جدول النقط المساعدة

		X
		y_1



3- ما هو التاريخ الذي تصبح عنده

النتيجة معدومة، وما هي الفرضية

التي تعتمد عليها عند حسابه؟

.....

.....

تطبيق شامل 5

التمرين الأول:

حققت شركة "طاسيلي" سنة 2017 رقم أعمال قدره 100000 ون وكانت نسبة الأعباء المتغيرة تقدر بـ 75%، أما أعباؤها الثابتة فقد حددت بـ 20000 ون.

المطلوب:

1. أحسب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة. استنتج نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة؟
2. حدد حسابيا وبيانيا عتبة المردودية التي من أجلها : النتيجة = رقم الأعمال - التكلفة الكلية ؟
3. إذا قدرت الزيادة في رقم الأعمال بـ 7% لسنة 2018، ما هو مقدار النتيجة لهذه السنة ، أحسب معامل الرافعة التشغيلية مع تفسير دلالتها؟
4. ما هو تاريخ تحقق عتبة المردودية إذا كان رقم الأعمال السنوي لسنة 2017 يتميز بالموسمية، ويتوزع على فصول السنة الأربعة كما يلي:

الفصل	رقم الأعمال الفصلي	رقم الأعمال التراكمي
1	35000	35000
2	20000	55000
3	5000	60000
4	40000	100000

التمرين الثاني:

تقوم مؤسسة "ماليزيا للأثاث" بتركيب نوعين من الكراسي: كراسي مدرسية وكراسي مكاتب (فخمة)، وذلك باستعمال 5 فئات من المواد واللوازم (خشب، قضبان حديدية، لواحق، جلد، إسفنج). حيث يعتبر الخشب والقضبان الحديدية واللواحق البلاستيكية مواد مشتركة، وبقية الفئات خاصة بالكراسي المكتبية. سعر شراء المواد المشتركة هو 50 ون للوحدة، سعر شراء المواد الخاصة 55 ون. تم شراء المواد الأولية بالكمية الموافقة للإنتاج المخطط حسب الطلبات.

الإنتاج والبيع خلال الفترة (شهرين): تم إنتاج 1200 كرسي من النوعين منها 1000 كرسي مدرسي. كل كرسي مدرسي يستعمل وحدة واحدة من اللوازم المشتركة ويستلزم 30 دقيقة من العمل المباشر، وكل كرسي مكتبي يستعمل وحدة واحدة من اللوازم المشتركة ووحدة واحدة من اللوازم الخاصة ويستلزم 45 دقيقة من العمل المباشر. تقدر تكلفة اليد العاملة المباشرة 70 ون للساعة. تعمل المؤسسة بدون مخزون المواد و اللوازم وتقوم بالإنتاج والبيع على أساس الطلبات أي كل ما أنتجت من كراسي يباع، وقد بلغ سعر البيع 450 ون للكرسي المدرسي و 530 ون للكرسي المكتبي.

طبقات شاملة

الأعباء غير المباشرة: قدرت الأعباء غير المباشرة خلال الفترة بـ 300000 ون وهي موزعة في الملحقين 1 و 2 حسب مراكز التحليل المقررة في المؤسسة وحسب الأنشطة الأساسية ذات الأهمية في مسار الأعمال.

الملحق رقم 1: توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل

البيان	المبلغ الموزع	التمويل	التركيب	التوزيع
الأعباء غير المباشرة	300000	14200	119600	166200
طبيعة وحدة العمل	-	سعر شراء المواد واللوازم	ساعة يد عاملة مباشرة	عدد الوحدات المباعة
عدد وحدات العمل	-	.....	.....	.....
تكلفة وحدة العمل	-	.....	.....	.....

الملحق 2: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة

البيان	الأنشطة	تكلفة النشاط	المولدات	عدد مولدات التكلفة	تكلفة المولد
التمويل	التفاوض التجاري	3000	عدد مرات الاتصال بالموردين	.....	.....
التركيب	تسيير المخزونات	11200	فئات المواد واللوازم	.....	.....
	التركيب الآلي	99000	ساعة تشغيل الآلة	.....	.....
التوزيع	ضبط الآلة	20600	عدد أنواع الكراسي	.....	.....
	الإدارة	120000	عدد الزبائن	.....	.....
166200	التوريد	46200	وزن الكراسي	.....	.....

معلومات إضافية:

تم الاتصال بالموردين 4 مرات، مرتين من أجل التفاوض على المواد المشتركة ومرتين من أجل التفاوض على المواد الخاصة.

تم تشغيل الآلة لمدة 320 ساعة خلال الفترة، يستغرق كل كرسي مدرسي 15 دقيقة (0، 25 ساعة) من تشغيل الآلة من أجل تركيب لواحقه، وباقي الوقت لتركيب لواحق الكرسي المكتبي بواقع 0، 35 ساعة للكرسي الواحد.

يتم إدارة العلاقات مع 5 زبائن في هذه الفترة، منها 4 مؤسسات مدرسية ومكتب أعمال واحد.

يوزن الكرسي المدرسي 3 كلغ ويوزن الكرسي المكتبي 6 كلغ.

المطلوب: مستعينا بالملحقين 1 و 2 يطلب منك:

1. حساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة، والتكلفة النهائية للوحدة والنتيجة الوحديّة لكل من الكراسي المدرسية والمكتبية وذلك وفق:
 - أ) طريقة مراكز التحليل؟
 - ب) طريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) مع أخذ 5 أرقام بعد الفاصلة؟
2. ما هو انتقادك للطريقة الأولى وما هي مزايا وعيوب الطريقة الثانية؟

تطبيق شامل 6

التمرين الأول:

-I أجب باختصار على ما يلي:

1- لماذا ندرس التكاليف إذا كان رقم الأعمال أو سعر البيع هو مصدر أرباح

المؤسسة؟.....

.....

.....

2- أعط تعريفا دقيقا وواضحا لعتبة المردودية؟

.....

.....

.....

-II كانت الأعباء السنوية لمؤسسة "القمة" من خلال إنتاج 5000 وحدة من المنتج م الوحيد لديها كما يلي:

أ) أعباء الكهرباء: 300.000 دج (ب) عبء التأمين على المخازن: 49.600 دج

ج) اهتلاك الآلات: 70.400 دج. (د) مواد ولوازم مستهلكة: 240.000 دج

1- قم بتصنيف أعباء مؤسسة القمة إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة في جدول واحسب مجموع كل منهما؟

المبالغ	الأعباء المتغيرة	المبالغ	الأعباء الثابتة
	المجموع		المجموع

2- إذا علمت أن سعر البيع الوحدوي لمنتج مؤسسة القمة هو 150 دج، وقد بلغت مبيعات المؤسسة مقدار ما

أنتجت:

أ) قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

طبقات شاملة

النسبة	المبالغ	البيان
%100		

(ب) أحسب عتبة المردودية بالقيمة وبالكمية وفسر مدلول كل منهما؟

.....

.....

.....

(ت) أحسب الحد الأدنى لسعر البيع الذي تحافظ معه المؤسسة على مردودية موجبة ؟

.....

التمرين الثاني:

إليك بيانات الاستغلال المؤسسة الأصيل لسنة 2019:

باعت المؤسسة 1000 وحدة فحققت رقم أعمال: 500.000 دج، نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة: 30%، النتيجة: 30.000 دج.

طبقات شاملة

1- قم بإعداد جدول حسابات النتائج التفاضلي؟

البيان	المبالغ	النسبة
.....		%100
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

2- إذا علمت أن رقم الأعمال يتوزع على فصول السنة كما يلي، حدد عتبة المردودية وتاريخ تحقيقها؟ (كل الأشهر

تحسب بـ 30 يوم)

الثلاثي	الأول	الثاني	الثالث	الرابع
رقم الأعمال	40.000	60.000	80.000	320.000
رقم الأعمال التراكمي				

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3- يتوقع أن يرتفع رقم الأعمال بـ 15% سنة 2020، كم ستصبح نتيجة سنة 2020؟

.....

.....

.....

.....

.....

4- أحسب معامل الرفع التشغيلية وبين مدلوها؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

تطبيق شامل 7

المدة: ساعة ونصف (القانون والوحدة: 0، 25 ن)

التمرين الأول (8ن): تحليل المردودية

حققت شركة "طاسيلي" سنة 2017 رقم أعمال قدره 100000 ون وكانت نسبة الأعباء المتغيرة تقدر بـ 75%، أما أعباؤها الثابتة فقد حددت بـ 20000 ون.

المطلوب:

5. أحسب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة. استنتج نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة؟
6. حدد حسابيا وبيانيا عتبة المردودية التي من أجلها : النتيجة = رقم الأعمال - التكلفة الكلية ؟
7. إذا قدرت الزيادة في رقم الأعمال بـ 7% لسنة 2018، ما هو مقدار النتيجة لهذه السنة ، أحسب معامل الرافعة التشغيلية مع تفسير دلالتها؟
8. ما هو تاريخ تحقق عتبة المردودية لسنة 2017 إذا كان رقم الأعمال السنوي لسنة 2017 يتميز بالموسمية، ويتوزع على فصول السنة الأربعة كما يلي:

الفصل	رقم الأعمال الفصلي	رقم الأعمال التراكمي
1	35000	35000
2	20000	55000
3	5000	60000
4	40000	100000

التمرين الثاني: طرق حساب التكاليف الكلية ABC

تقوم مؤسسة "ماليزيا للأثاث" بتركيب نوعين من الكراسي: كراسي مدرسية وكراسي مكاتب (فخمة)، وذلك باستعمال 5 فئات من المواد واللوازم (خشب، قضبان حديدية، لواحق، جلد، إسفنج). حيث يعتبر الخشب والقضبان الحديدية واللواحق البلاستيكية مواد مشتركة، وبقية الفئات خاصة بالكراسي المكتبية. سعر شراء المواد المشتركة هو 50 ون للوحدة، سعر شراء المواد الخاصة 55 ون. تم شراء المواد الأولية بالكمية الموافقة للإنتاج المخطط حسب الطلبات.

الإنتاج والبيع خلال الفترة (شهرين): تم إنتاج 1200 كرسي من النوعين منها 1000 كرسي مدرسي. كل كرسي مدرسي يستعمل وحدة واحدة من اللوازم المشتركة ويستلزم 30 دقيقة من العمل اليدوي المباشر، وكل كرسي مكاتب يستعمل وحدة واحدة من اللوازم المشتركة ووحدة واحدة من اللوازم الخاصة ويستلزم 45 دقيقة من العمل اليدوي المباشر. تقدر تكلفة اليد العاملة

طبقات شاملة

المباشرة 70 ون للساعة. تعمل المؤسسة بدون مخزون المواد و اللوازم وتقوم بالإنتاج والبيع على أساس الطلبات أي كل ما أنتجت من كراسي يباع، وقد بلغ سعر البيع 450 ون للكرسي المدرسي و530 ون للكرسي المكتبي.

الأعباء غير المباشرة: قدرت الأعباء غير المباشرة خلال الفترة بـ 300000 ون وهي موزعة في الملحق أدناه حسب الأنشطة الأساسية ذات الأهمية في مسار الأعمال.

البيان	الأنشطة	تكلفة النشاط	المولدات	عدد مولدات التكلفة	تكلفة المولد
التمويل	التفاوض التجاري	3000	عدد مرات الاتصال بالموردين	.....	.....
14200	تسيير المخزونات	11200	فئات المواد واللوازم	.....	.....
التركيب	التركيب الآلي	99000	ساعة تشغيل الآلة	.....	.....
119600	ضبط الآلة	20600	عدد أنواع الكراسي	.....	.....
التوزيع	الإدارة	120000	عدد الزبائن	.....	.....
166200	التوريد	46200	وزن الكراسي	.....	.....

الملحق: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة

معلومات إضافية:

- تم الاتصال بالموردين 4 مرات، مرتين من أجل التفاوض على المواد المشتركة ومرتين من أجل التفاوض على المواد الخاصة.
 - تم تشغيل الآلة لمدة 320 ساعة خلال الفترة، يستغرق كل كرسي مدرسي 15 دقيقة (0، 25 ساعة) من تشغيل الآلة من أجل تركيب لوحه، وباقي الوقت لتركيب لوح الكراسي المكتبي بواقع 0، 35 ساعة للكرسي الواحد.
 - يتم إدارة العلاقات مع 5 زبائن في هذه الفترة، منها 4 مؤسسات مدرسية ومكتب أعمال واحد.
 - يزن الكرسي المدرسي 3 كلف ويزن الكرسي المكتبي 6 كلف.
- المطلوب:** مستعينا بالمعلومات الإضافية والملحق يطلب منك:

3. حساب عدد المولدات في كل نشاط وتكلفة المولد؟
4. حساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة، والتكلفة النهائية للوحدة والنتيجة الوحيدة لكل من الكراسي المدرسية والمكتبية وذلك وفق طريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) مع أخذ خمسة (5) أرقام بعد الفاصلة؟
5. ما هي مزايا وعيوب طريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)؟

خاتمة

محاسبة التسيير هي أداة لاتخاذ القرارات ومراقبة التسيير وتحسين الأداء، تستعمل عدة وسائل متاحة من أجل حل المشاكل التسييرية، فهي لا تعني فقط حساب التكاليف والتكلفة النهائية والنتيجة للمنتجات أو المصالح أو المؤسسة، بل تبقى مجال بحث عن مكامن الخلل في التسيير التاكتيكي واليومي بالمؤسسة.

الأعباء هي العنصر الأساسي في محاسبة التسيير، ومعرفة أنواع وطبيعة سلوك الأعباء يعطي المسير أو مراقب التسيير فرصة للتحكم فيها وتقليلها. هناك الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تتحدد بالنظر إلى إمكانية تخصيصها المباشر والفوري بدون غموض إلى موضوع التكلفة أو وجوب القيام بحسابات قبلية لتحميها على موضوع التكلفة. كما هناك الأعباء الثابتة الهيكلية والأعباء المتغيرة أو العملية، والتميز بينهما يتحدد بعلاقتها بحجم نشاط المؤسسة، فالأعباء الثابتة لا تتغير بتغير حجم النشاط في حدود طاقة إنتاجية معينة أما الأعباء المتغيرة فهي دالة في حجم النشاط أو الكمية المنتجة. يمكن كذلك التفريق بين التكاليف حسب مستوى إعداد المنتج فنجد تكلفة الشراء، الإنتاج والتكلفة النهائية، وحسب زمن حسابها فنجد التكاليف الحقيقية والمعيارية، وحسب محتواها فنجد التكلفة الكلية والتكاليف الجزئية، وحسب حقل التطبيق فنجد تكلفة الوظيفة، تكلفة الوسائل، تكلفة الأنشطة وتكلفة مجموعة من الزبائن مثلاً. يمكن إيجاد تقسيمات متعددة للتكاليف حسب المعايير المعتمدة للحساب والتي تخدم مراقب التسيير.

من خلال الطرق الحديثة لمعالجة التكاليف، أصبح الزبون شريك في اتخاذ القرارات الداخلية للمؤسسة، أين تربط أنشطة المؤسسة بما تقدمه من قسمة للزبائن، أين أصبحت تفضيلاته ورغباته مهمة في حساب التكلفة النهائية قبل البداية في الإنتاج من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحليل سلسلة القيمة لبلوغ أهدافه. تكون تكلفة المنتج قد حددت مسبقاً عند مرحلة التصميم، وفي هذه المرحلة يعول على مراقب التسيير ومعه فريق متعدد التخصصات لجعل الموارد ذات قيمة قصوى في السوق بعد تحويلها، وذلك بفضل تحليل سلسلة القيمة والاختيار الفعال لمكونات المنتج. تحليل القيمة إذن يتدخل قبل مسار التصنيع، انطلاقاً من مرحلة تصميم المنتج ويعتمد تحليل القيمة على تحديد الوظائف المختلفة لمنتج أو خدمة وترجيحها بدلالة الأهمية التي يوليها لها الزبون (القيمة المدركة من طرف الزبون) بالموازاة مع هذا، نقوم بإحصاء مختلف الوسائل التقنية لإتمام هذه الوظائف وتقييم تكلفتها. في الأخير، نقوم باختيار من بين هذه الوسائل المختلفة التي تجعل تكلفتها متناغمة مع القيمة المدركة من طرف الزبون. تسمح هذه الطريقة كذلك بإلغاء الوظائف غير ذات فائدة (غير مفيدة) وإعطاء

الأهمية الملائمة للوظائف الأكيدة الضرورة و لو أنها ثانوية. الهدف هو تصميم منتج مثالي هذا يعني أنه يلبي الوظائف المنتظرة من طرف الزبائن بتكلفة دنيا.

مجمل تقنيات محاسبة التسيير تسمح للمسير بالتحكم في المؤسسة إلى جانب أدوات أخرى للتسيير التي تعد متكاملة معها كالمحاسبة المالية والتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية والتي هي مواضيع مقاييس أخرى.

المراجع

أولا: بالعربية

- 1- دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1994.
- 2- حسن توفيق محمود مصطفى، تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات- دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة متنوري، قسنطينة، 2008/2007.
- 3- فتيحة بوحروود وآخرون، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2020.
- 4- شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة دعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019.
- 5- أحمد طويبية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة حالة شركة نفضال، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي (المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي)، المجلد 8، العدد 1.
- 6- دبابش محمد نجيب و شحتالي عبد العالي، ترشيد تكاليف الانتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية إدارية، العدد 23، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2018.
- 7- زعرور نعيمة والسيتي وسيلة، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 30 (2)، ص.
- 8- رشيد قريرة وأسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية - دراسة حالة استشرافية-، مجلة العلوم الإدارية والمالية (جامعة الوادي)، المجلد 2، العدد 1، الجزائر، جوان 2018.
- 9- سكيننة رحمة، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 1، الجزائر 2020.

- 10- محلخل زويينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 4، جانفي 2020.
- 11- اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14 (1)، مارس 2018.
- 12- مجيد نبو وامحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأدوات لترشيد قرارات التسعير في المؤسسات الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 5.
- 13- دبابش محمد نجيب، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، مجلة العلوم الإنسانية-جامعة محمد خيضر بيسكرة، العدد 49، ديسمبر 2017.
- 14- طاوش قندوسي وخراز الخضر، إمكانية تطبيق نظام التكلفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي (جامعة احمد دراية بأدرار) المجلد 2، العدد 1، جوان 2014.
- 15- زعرور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية(جامعة عباس لغرور بخنشلة)، العدد 1، جوان 2017.
- 16- سليمان مليكة، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة واثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 8، ديسمبر 2017.
- 17- آيت محمد مراد، اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنشآت، مجلة دراسات اقتصادية (جامعة زيان عاشور بالهلفة)، الحجم 1، العدد 2، ديسمبر 2017.
- 18- طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- 19- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريق الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار-دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، مذكرة ماجستير، جامعة قادي مرباح، ورقلة، 2006.

- 1- Gerard MELYON, Comptabilité analytique, 3eme édition, Bréal, Paris, 2004.
- 2- Brigitte Doriath et autres, comptabilité de gestion des organisation, 7eme édition, DUNOD, Paris 2010,.
- 3- Louis Dubrulle et Didier Jurdain, Comptabilité analytique de gestionn, 6eme edition, DUNOD, Paris, 2013.
- 4- Brigitte Doriath et autres, comptabilité et gestion des organisations, 6eme édition, DUNOD, paris, 2008.
- 5- Beatrice et Francis Grandguillot, L'essentielle de la comptabilité de gestion, Lexlenso éditions, les Moulineaux cedex, 2014.
- 6- Farouk Hémici et Mira Bounab, Techniqhies de gestion, 4eme edition, DUNOD, Paris, 2016.
- 7- Guylaine Loubet, LES INNOVATIONS EN CONTRÔLE DE GESTION in Annabelle Jaouen et al., L'innovation managériale, DUNOD, 2013, pp 37-38. Article disponible en ligne à l'adresse : <https://www.cairn.info/l-innovation-manageriale---page-35.htm>
- 8- Rodolphe VANDESMET, Comptabilité finance Gesion : une nouvelle approche de concepts, 2eme édition, GERESO, Le Mans cedex 2 (France), 2014.
- 9- Thierry Jacquot et Richard Milkoff, Comptabilité de gestion analyse et maitrise des couts, Pearson, Paris, 2007.
- 10- Michel GERVAIS et Cédric LESAGE, Retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion : comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs, revue Copmtabilita-Audit-contrôle, Tome 12, Volume 1, mai 2006, pp 87-88. Article disponible en ligne à l'adresse : <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2006-1-page-85.htm>
- 11- Henri Bouquin, La comptabilité de gestion, Presse universitaire de France, 2003.
- 12- René DEMEESTERE et autres, Pilotage de et contrôle de gestion, 6^{eme} édition, Malakoff, DUNOD, Paris, 2017.
- 13- Simon Alkoffe et autres, Contrôle de gestion sur mesure, DUNOD, Paris, 2013.
- 14- BOUARAR Ahmed Chems eddine , Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, Revue DIRASSAT –numéro économique (Université de Laghouat), Volume 5, Numero 1, Janvier, 2014.
- 15- Wing Sun Li, Strategic Management Accounting a Practical Guidebook with Case Studies, Springer Nature, Singapore, 2018.