

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

دراسة مقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف
المتغيرة لحساب ورقابة تكاليف الإنتاج
- دراسة حالة شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

- د/ فيصل قميحة

إعداد الطالبتين:

- شهيرة عياشية

- فتيحة بودراعي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
وردة جاب الخير	أستاذ محاضر	رئيساً
فيصل قميحة	أستاذ محاضر	مشرفاً ومقرراً
عمر بوجميعة	أستاذ محاضر	مناقشاً

السنة الجامعية: 2018-2019

تشكر و عرفان

الحمد والشكر أولاً وأخيراً لله عز وجل الذي أعاد إلينا الأمل في لحظات اليأس وهذان بالصبر وقوة العزيمة لإتمام مشوارنا الدراسي الذي توج في الأخير بهذه المذكرة. وعن سبيل العرفان والامتنان نتقدم بالشكر وفائق التقدير وأسمى المعاني والعرفان إلي الدكتور "فيصل قميحة" الذي تفضل بإشرافه علي هذا العمل ولم يبخل علينا بنصائحه العلمية التي كانت لنا بمثابة سراج أثار لنا طريق لإتمام هذا البحث .

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول وتحمل هذه قراءة وتمحيص ومناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر أساتذة قسم المالية والمحاسبة الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي .

كما أشكر كل موظفي المكتبة الجامعية التي لم يدخروا جهداً في توفير المراجع اللازمة لإنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بفائق الاحترام والتقدير لكل من ترك بصمة في إنجاز هذا العمل ولو بكلمة طيبة وإلى كل من شارك من قريب أو بعيد.

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى والديّ الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي

إلى الصغيرين مروة ومحمد

ولي خاطر أن أهدي من حروفي لرياض

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى من تقاسمت معي هذا العمل صديقتي "فتيحة"

إلى الصديقات حنان، إكرام، مريم، مروة

إلى كل زميلاتي وصديقاتي اللواتي رافقني خلال

المسار الدراسي

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي

شهيره



الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى والديّ الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل صغار العائلة

ولي خاطر أن أهدي من حروفي لعماد

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى من تقاسمت معي هذا العمل صديقتي "شهيرة"

إلى الصديقات: حنان، إكرام، مريم، مروة

إلى كل زميلاتي وصديقاتي اللواتي رافقني خلال

المسار الدراسي

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي

فتيحة



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الشكر
أ	فهرس المحتويات
د	قائمة الجداول
و	قائمة الأشكال
1	مقدمة
الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف	
9	تمهيد:
10	المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتبويبها
10	المطلب الأول: مفهوم التكلفة
11	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف
15	المطلب الثالث: أسس تخصيص التكاليف
20	المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف
20	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
23	المطلب الثاني: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف
25	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى
27	المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف
27	المطلب الأول: طرق محاسبة التكاليف التقليدية
31	المطلب الثاني: طرق محاسبة التكاليف الحديثة
41	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني
44	المطلب الأول: مفهوم طريقة التحميل العقلاني
47	المطلب الثاني: مبادئ طريقة التحميل العقلاني
51	المطلب الثالث: تقييم طريقة التحميل العقلاني
52	المبحث الثاني: الإطار النظري لطريقة التكاليف المتغيرة
52	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

55	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف طريقة التكاليف المتغيرة
63	المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة
66	المبحث الثالث: المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة
67	المطلب الأول: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث المبدأ والهدف
69	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث الرقابة
70	المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث اتخاذ القرار
72	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة حالة شركة "عياشي سعيد لإنتاج البلاط"	
74	تمهيد
75	المبحث الأول: تقديم شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط
75	المطلب الأول: لمحة عن شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط
76	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط
79	المطلب الثالث: دور شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط في الاقتصاد الوطني
80	المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التحميل العقلاني في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط
80	المطلب الأول: توزيع التكاليف
86	المطلب الثاني: الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني
92	المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في شركة "عياشي سعيد" ومقارنتها مع طريقة التحميل العقلاني
92	المطلب الأول: تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في شركة "عياشي سعيد"
101	المطلب الثاني: المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة
104	خلاصة
106	الخاتمة
111	قائمة المراجع
	الملاحق
	ملخص

قائمة الجداول
والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
16	مجالات استخدام نظام الأوامر الإنتاجية	01 -1
20	أهم الاختلافات بين نظام تكاليف المراحل والأوامر	02 -1
25	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	03 -2
58	جدول الاستغلال التفاضلي	04 -2
65	جدول الاستغلال التفاضلي لطريقة التكلفة المتغيرة المطورة	05 -2
80	توزيع التكاليف حسب كل قسم لشركة "عياشي سعيد" لسنة 2017.	06 -3
81	التكاليف المتغيرة لشركة "عياشي سعيد" لسنة 2017	07 -3
82	التكاليف الثابتة لشركة "عياشي سعيد" لسنة 2017	08 -3
85	نسب كمية المنتجات من التكاليف	09 -3
85	توزيع التكاليف على المنتجات حسب نسبتها من التكاليف الإجمالية	10-3
89	سعر التكلفة الحقيقي	11 -3
90	سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة	12 -3
91	حساب النتيجة بطريقة التحميل العقلاني	13 -3
91	حوصلة الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني	14 -3
93	توزيع التكاليف المتغيرة حسب نسبة كل منتج فيها	15 -3
94	حساب سعر تكلفة المنتجات بطريقة التكاليف المتغيرة	16 -3
95	حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة	17 -3
101	نتائج مؤشرات طريقة التكاليف المتغيرة	18-3
101	المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لمنتج المونوكوش	19 -3
102	المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لمنتج البلاط	20-3

قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
18	أسلوب المراحل المتتالية	01-1
18	أسلوب المراحل المتوازية	02-1
19	أسلوب المراحل المتداخلة	03-1
55	منحنى التكاليف المتغيرة	04 -2
56	منحنى التكاليف الثابتة	05-2
56	منحنى التكاليف الشبه متغيرة	06-2
59	منحنى عتبة المردودية	07-2
77	الهيكل التنظيمي لشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط	08-3

مقدمة

أدى التطور الاقتصادي والتقدم في المجالات العلمية والعملية، ظهور مؤسسات جديدة وزوال مؤسسات قديمة في ظل بيئة أعمال تتسم بالتطور التقني والتكنولوجي الهائل وانفتاحها على السوق وتزايد الإنتاج، وبتنوع وتعقد المنتجات وتمييزها بالموصفات القياسية بالإضافة إلى شدة المنافسة أدى هذا التطور إلى إيجاد طرق علمية وتقنية تسمح بحساب التكاليف تماشياً مع حجم الاستثمارات المتزايدة نتيجة تنوع واتساع مجال الاستثمار.

وهذا ما يظهر ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والتي تعتبر أحد فروع المحاسبة التي جاءت لتعطي النقص الذي أبدته المحاسبة العامة في التحليل كونها تقدم صورة شاملة للنتائج المحققة في المؤسسة، تعتبر محاسبة التكاليف كأداة للتسيير بحيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف وتوفير البيانات التفصيلية للإدارة حيث تقوم محاسبة التكاليف بتطبيق بعض مبادئ المحاسبة المالية بغرض تحديد التكاليف وتهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام المؤسسات للموارد المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه الموارد، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج حتى تحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

هناك عدة طرق تقليدية لحساب ورقابة تكاليف الإنتاج التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية، الطرق الكلية، الطرق الجزئية، ومن بينها طريقة التحميل العقلاني التي تقوم على تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة ليتم تحميل التكاليف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، وكذا طريقة التكاليف المتغيرة التي تحمل التكاليف المتغيرة إلى وحدات الإنتاج واستبعاد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف والتكاليف النهائية، وقد أدت زيادة تطور محاسبة التكاليف إلى ظهور طرق حديثة لحساب التكاليف كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وطريقة التكلفة المستهدفة وطريق التحليل الاستراتيجي، ورغم وجود كل هذه الطرق وأهميتها في عقلنة التكاليف إلا أن تطبيقها من قبل المؤسسات الجزائرية يبقى محدود.

1 الإشكالية:

تسعى المؤسسة دائماً لتحقيق أكبر ربح بأقل التكاليف مع المحافظة على ميزتها التنافسية وجودة منتجاتها، وذلك بالمفاضلة بين طرق محاسبة التكاليف والاعتماد على الطريقة التي تقدم لها معلومات أكثر دقة ووضوح.

• التساؤل الرئيسي:

ومن هنا يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي الطريقة الأنجع لحساب والرقابة على تكاليف الإنتاج بين تفضيل طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة؟

• التساؤلات الفرعية:

وللإجابة على التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

-كيف تؤثر طريقة التحميل العقلاني في الرقابة على تكاليف الإنتاج؟

-كيف تعمل طريقة التكاليف المتغيرة على تخطيط الأرباح؟

-هل يختلف أثر تطبيق طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة على تحديد تكلفة المنتجات؟

• الفرضيات:

من خلال التساؤلات المطروحة مسبقا يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تؤثر طريقة التحميل العقلاني في الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال فروق التحميل التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة.

- الفرضية الثانية: تعمل طريقة التكاليف المتغيرة على تخطيط الأرباح والوصول إلى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف وحجم الإنتاج والأرباح.

- الفرضية الثالثة: يختلف أثر طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة في تحديد سعر تكلفة المنتجات.

2-أسباب اختيار الموضوع:

توجد العديد من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع:

-انجاز مذكرة تخرج بموضوع ملائم وضمن التخصص في مجال المحاسبة.

-سعيانا إلى توسيع رصيدنا المعرفي في محاسبة التكاليف.

- محاولة تبيان أهمية هذا الموضوع نتيجة شبة اختفاء تطبيقه في المؤسسات الجزائرية.
- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتيجة والمساعدة على تخفيض التكاليف.
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه الطرق من خلال إيضاح أهميتها، في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة لحساب والرقابة عليها.

3-أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية هذا الموضوع في :

• الأهمية العلمية:

- أهمية محاسبة التكاليف حيث تساعد متخذي القرار في المؤسسة الاقتصادية بالتقليل من التكاليف.
- أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها جوهرا العملية الاقتصادية ومحورها الأساسي.

• الأهمية العملية:

- تبيان أهمية التكاليف في طريقة التحميل العقلاني لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على استغلالها.
- دراسة طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لحساب التكاليف وسعر التكلفة.

4- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على محاسبة التكاليف وإبراز أهميتها في المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه محاسبة التكاليف وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العلمي للمؤسسات خصوصا الصناعية منها.
- عرض طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة وتوضيح مدى قدرة الطريقتين في حساب والرقابة على تكاليف الإنتاج وتوفير معلومات لاتخاذ قرارات.
- تبيان أهمية طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة في تخصيص التكاليف الثابتة والمتغيرة.

5- المنهج المستخدم:

يهدف الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة، حاولنا استخدام مزيج من المناهج، ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على نختلف المصادر والمراجع كالكتب والمجلات والمقالات العلمية، وكذلك المذكرات والرسائل التي تناولت الموضوع أو أحد جوانبه.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال الاعتماد على الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الشركة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية

6- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الزمانية:** تتمثل في الفترة الممتدة من 10 فيفري إلى غاية 14 ماي لسنة 2019، وقد شملت هذه الفترة إنجاز دراسة نظرية وتطبيقية وإجراء مقابلات شخصية بغرض الحصول على المعلومات.
- **الحدود المكانية:** فهي تتمثل في منطقة نشاط شركة (محل الدراسة) والتي تقع بالمنطقة الصناعية - أولاد صالح- في طاهير، ولاية - جيجل- أما فيما يخص طبيعة نشاط الشركة فتصنف ضمن قطاع إنتاج البلاط وهي مؤسسة تابعة للقطاع الخاص.
- **الحدود الموضوعية:** تعتمد الدراسة بالمقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة، وعليه فإن الاهتمام الأساسي للدراسة سوف ينصب على حساب سعر التكلفة والنتيجة لكل طريقة وإجراء مقارنة بينهما.

7- الدراسات السابقة:

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات الجامعية السابقة والتي تم إعدادها في إطار إعداد أطروحات الدكتوراه أو رسائل تخرج ماجستير، وفيما يلي أهم هذه الدراسات.

- درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2004-2005).

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، حيث تم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، كما تم دراسة بعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتعرضت الدراسة إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية يساعد المسيرين في إتخاذ قرارات التسيير بشكل عام بعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأفاق استخدامها.

-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة- قاصدي مباح-ورقلة، (2005-2006).

تناول الباحث في هذه الدراسة إمكانية تطبيق طريقة وحيدة من طرق محاسبة التحليلية وهي طريقة الأقسام المتجانسة مبينا إمكانية تطبيقها عمليا لمساعدة المسيرين على تحديد سعر منتج معين.

-سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2009/2010).

تطرق الباحث إلى دراسة مختلف طرق المحاسبية التحليلية التقليدية منها والتركيز على الطرق الحديثة مبينا دورها في مساعدة المسيرين على إتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة، وقد حاول الباحث بمحاولة وضع طريقة لحساب التكاليف حسب الأنشطة.

8- هيكل البحث:

بهدف معالجة الإشكالية المطروحة سابقا والإلمام بمخلف جوانب الموضوع سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، الفصلين الأول والثاني نظريين والفصل الثالث تطبيقي يعكس الدراسة وذلك كما يلي:
الفصل الأول تناول " مدخل إلى محاسبة التكاليف " من خلال مفاهيم أساسية للتكلفة وتبويبها في المبحث الأول ومن خلاله تم التعرف على مفهوم التكلفة وتبويب عناصر التكلفة بالإضافة إلى أسس تخصيص التكاليف، أما المبحث الثاني فكان بعنوان أساسيات محاسبة التكاليف فتناولنا فيه مفهوم محاسبة التكاليف وأيضا وظائف وأهداف محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى إجراء مقارنة بينها وبين المحاسبات الأخرى، وعن المبحث الثالث فجاء تحت عنوان طرق محاسبة التكاليف والذي من خلاله تم التعرف على طرق محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة.

الفصل الثاني "الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة" والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث، جاء المبحث الأول تحت عنوان الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني، تم التعرف فيه

على مفهوم طريقة التحميل العقلاني ومبادئها بالإضافة إلى تقييمها، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الإطار النظري لطريقة التكاليف المتغيرة من حيث مفهومها ومبادئها وأهدافها وكذلك تقييمها، أما المبحث الثالث فكان بعنوان المقارنة النظرية بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة فتم فيه عرض أوجه الاختلاف بين الطريقتين وذلك من حيث المبدأ والهدف، من حيث الرقابة، واتخاذ القرار.

الفصل الثالث "دراسة حالة شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط"، المبحث الأول تم التطرق إلى تقديم

الشركة محل الدراسة وشرح هيكلها التنظيمي ودورها في الاقتصاد الوطني، وتناول المبحث الثاني محاولة تطبيق طريقة التحميل العقلاني في شركة "عياشي سعيد" حيث تم توزيع التكاليف وعرض الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني، أما المبحث الثالث فخصص لمحاولة تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في شركة "عياشي سعيد" ومقارنتها مع طريقة التكاليف المتغيرة.

أما الخاتمة فقد تضمنت مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية بالإضافة إلى تقديم اقتراحات للشركة

محل الدراسة.

الفصل الأول:

مدخل إلى محاسبة التكاليف

تمهيد

-المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتبويبها

-المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف

-المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف

خلاصة

الفصل الأول:

مدخل إلى محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الحديثة نسبياً وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية حيث أصبحت المحور الذي يركز عليه نشاط المؤسسة باعتبارها وسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد والمؤسسة، كما تقوم محاسبة التكاليف بالتركيز على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والرقابة عليها وتغطية مختلف الطرق المحاسبية على التكاليف.

من خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى محاسبة التكاليف حيث سنتناول في المبحث الأول مفاهيم التكلفة وتقسيماتها أما المبحث الثاني فنخصصه لأساسيات محاسبة التكاليف وذلك من خلال نشأتها وكذلك التعرف على أهدافها ووظائفها وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى بينما المبحث الثالث فسنتناول فيه طرق حساب التكاليف.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتبويبها

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز طبيعة التكاليف وأهمية التفرقة بينها وبين عدة مفاهيم أخرى، كما سيتم تبويب هذه التكاليف وفق التصنيف الشامل لجميع أنواع التكاليف بالإضافة إلى أسس تخصيص هذه التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين، حيث أصبح معناه يختلف باختلاف الهدف التي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه وقد وردت مجموعة من التعاريف في كتابه الباحثين عن التكلفة منها:

-**التعريف الأول:** "التكلفة هي القيمة الاقتصادية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبدل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"⁽¹⁾.

-**التعريف الثاني:** "هي النفقة المستنفدة التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من السلعة، أو الخدمة المنتجة، أو المشتريات وبالتالي فإن لها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق"⁽²⁾.

- **التعريف الثالث:** "هي المنفعة المستنفدة التي ترتبط بشكل مباشر بالخدمة أو السلعة ولها علاقة مباشرة بالإيراد الذي يتحقق ومنها تكلفة المواد والعمل المباشرة وتكلفة الحصول على الأصول الثابتة وغيرها"⁽³⁾.

خلال هذه التعاريف نستخلص أن التكلفة:

هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية أو خدمة عينية في الحاضر أو المستقبل معبر عنها في شكل نقدي حيث تمثل المعلومات التي يعتمد عليها صانع القرار في اتخاذ القرار. لأهمية مفهوم التكلفة فإنه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة على النحو التالي:

⁽¹⁾ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة- نفضال - ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص: 27.

⁽²⁾ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2010، ص: 10.

⁽³⁾ عبد الناصر إبراهيم نور، الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2006، ص: 13.

التضحية: "هي التنازل عن شيء أو فقده أو صناعته ويلزم أن يكون الشيء المضحي به ذات قيمة من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت"⁽¹⁾.

تحقيق المنفعة: "لا تعتبر أي تضحية نقدية تكلفة مالم تتحقق من ورائها منفعة وبذلك يمكن تمييز الفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية لا يترتب عليها أي تحقيق للمنفعة تعتبر بمثابة خسارة".
الخسارة: "هي تكاليف مستنفدة ولكنها لا تؤدي إلى تحقيق إيراد أقل من التكاليف أو في حالة حدوث التكاليف دون تحقيق إيراد"⁽²⁾.

العبي: "هو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات والموجهة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذا السلع والخدمات من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة للإنتاج والبيع والخدمات"⁽³⁾.

المصرف: "هو النفقة المستنفدة التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتريات وليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق"⁽⁴⁾.

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

هناك عدة أسس وطرق لتبويب عناصر التكاليف كل منها يهدف لتحقيق أغراض وتوفير معلومات مميزة.

1- تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها ونوعيتها:

تستخدم هذه الطريقة في تحديد تكلفة الوحدات ال منتجة، وتقسّم التكاليف تبعا لطبيعتها عوامل الإنتاج إلى⁽⁵⁾:

(1) أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2011/2010، ص: 24.

(2) غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص: 27.

(3) خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص: 34، 35.

(4) رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

(5) نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار البازوري للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان، 2013، ص: 43.

أ- **عنصر تكلفة المواد:** وتتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في المشروع وهي من أهم عناصر التكاليف لأنها تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الإجمالية للإنتاج، وتتمثل في الأجور والمرتببات المدفوعة للعاملين وما في حكمها.

ب- **عنصر تكلفة العمل:** وتتمثل في الأجور والمرتببات المدفوعة للعاملين وما في حكمه.

ج- **عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:** وتتمثل في بنود المصروفات الأخرى التي يحتاجها المشروع بخلاف عنصر المواد والعمالة وذلك للمساهمة في إتمام دورة الإنتاج وأدورة البيع والتوزيع أو مزاولة النشاط الإداري والعمومي في المشروع.

2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسي:

وتقسم التكاليف حسب هذا التبويب إلى (1):

أ- **التكلفة الإنتاجية:** وتشمل جميع التكاليف التي تخص المواد والعمل والخدمات التي يتم إنفاقها على السلع من مراحل الإنتاج.

ب- **التكلفة التسويقية:** وتتمثل في جميع المصاريف مثل تخزين المواد تامة الصنع ومصاريف الدعاية والإعلان والبيع ومصاريف النقل والتوزيع وإيجار المعرض.

ج- **التكلفة الإدارية:** وهي المصاريف الإدارية كرواتب الإدارة المالية ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية.

3- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

وتقسم عناصر التكاليف حسب هذا التبويب إلى عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة.

أ- **عناصر التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها شكل مباشر وأهم هذه العناصر (2):

- **المواد المباشرة:** وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية.

(1) نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص: 44، 45.

(2) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص: 36، 37.

- **الأجور المباشرة:** وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذي يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي تنسب لتكلفة المنتج بعد معالجتها في مراكز التحليل نظرا لصعوبة تخصيصها وتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها مباشرة وذلك لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وطلبات الإنتاج بصورة غير مباشرة، فهي لا تدخل بطبيعتها في تشكيل وخلق المنتج، وتتكون هذه التكاليف من المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة وتكاليف الخدمات الإضافية غير المباشرة.⁽¹⁾

- **المواد غير المباشرة:** وتتمثل في المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الإنتاج وكذلك المواد المباشرة ضئيلة القيمة التي لا تبرر اعتبارها مواد مباشرة⁽²⁾.

- **الأجور غير المباشرة:** وتتمثل في أجور العمال الذين لا يعملون بصفة مباشرة على الوحدات المنتجة⁽³⁾.

- **المصروفات الأخرى:** وتتمثل إلا في المصروفات الصناعية التي تتحملها المنشأة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين⁽⁴⁾.

4- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

يقوم هذا التبويب بدراسة استجابة عناصر التكاليف للتغيير في حجم النشاط ويتم التبويب في ثلاث إلى مجموعات هي⁽⁵⁾:

أ- **التكاليف المتغيرة:** تعرف بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط، فإذا زاد حجم النشاط بنسبة ما يزداد حجم التكاليف بنفس النسبة.

ب- **التكاليف الثابتة:** تعرف بأنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع تغير حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.

⁽¹⁾Abdeallah Boughaba, **comptabilité analytique**, BERTI EDITION, 2ème édition, ALGER, 1994, p: 176.

⁽²⁾ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2006، ص: 38.

⁽³⁾ المرجع السابق، ص: 38.

⁽⁴⁾ المرجع السابق، ص: 38.

⁽⁵⁾ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2007، ص: 49-52.

ج- التكاليف الشبه الثابتة: وتعرف هذه التكاليف بعدة مسميات منها التكاليف الشبه متغيرة، أو شبه الثابتة، أو المختلطة، وهي التكاليف التي تحمل صفات من التكاليف الثابتة وصفات من التكاليف المتغيرة في آن واحد.

5- تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة:

يقوم هذا التبويب بربط الكلف بالأشخاص العاملين في المنشأة فتقسم التكاليف من وجهة نظر الأشخاص المسؤولين عن الرقابة إلى⁽¹⁾:

أ- تكاليف خاضعة للرقابة: ليتمكن للمستوى الإداري أن يراقبه.

ب- تكاليف غير خاضعة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن للمسؤول الإداري أن يؤثر عليها أو من الصعب التحكم بها من قبل الإدارة.

ج- التكاليف المختلطة (إضافية): شبه متغيرة.

د- التكاليف المتدرجة: يطلق هذا المصطلح على التكاليف التي تبقى ثابتة على مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى منه عندما يزيد الإنتاج.

6- التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

وتعرف بأنها التكاليف التي تأخذ نتيجة اتخاذ القرارات ويتم تجنبها بعد اتخاذه وتقسم إلى⁽²⁾:

أ- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تكاليف الفرصة التي يتم فقدانها نتيجة اتخاذ قرار لصالح بديل معين مقابل إهمال قرار منافس له، فعند اتخاذ قرار لصالح بديل معين يتم التخلي عن منافع بديل آخر ومن ثم تخسر المنشأة الفرصة التي يحققها ذلك البديل.

ب- التكاليف التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف البدائل التي تتم مقارنتها، وهذا الفرق هو أساس اتخاذ القرارات الإدارية، لذلك إذا تساوت تكاليف بند تحت بديلين فإن التكاليف لا تؤثر في اتخاذ القرار.

(1) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص: 116، 117.

(2) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2004، ص: 56-58.

ج- التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية: تعرف التكاليف الفعلية بأنها التكاليف التي وقعت فعلا في سبيل الإنتاج أما التكاليف المعيارية فإنها التكاليف المحددة مسبقا لما يجب أن تكون عليها التكاليف خلال فترات العمل المقبلة، أي التكاليف المتوقعة حدوثها إذا تم العمل وفق الظروف التي تتوقعها الإدارة.

لا تعتبر التكاليف الفعلية والمعيارية منافسة بل هي مكملة لبعضها البعض، تستخدم التكاليف المعيارية لمقارنة التكاليف الفعلية للحكم على كفاءة الأداء، ويمكن استخدام التكاليف الفعلية في الحكم على كفاءة المخزون لأخر المدة، وتكلفة البضائع المباعة، وتستخدم التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ومنها تقديم المناقصات.

المطلب الثالث: أسس تخصيص التكاليف

تعتمد المؤسسة على نظامين أساسيين لتخصيص تكاليف الإنتاج إلى منتجات أو خدمات، فقد تتبع نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل.

أولاً: نظام تكاليف الأوامر

1- تعريف نظام تكاليف الأوامر: "إن هذا النظام يطبق في المنشآت التي يتصف إنتاجها بكون الحجم وارتفاع التكاليف، حيث تعتمد في إنتاجها على المواصفات التي يطلبها الزبائن للمنتجات التي يرغبون بالحصول عليها، ففي هذه المنشآت الإنتاج يسبق التصريف حيث أنها لا تشرع بإنتاج الأمر ما لم تصلها طلبية من الزبائن لذلك الأمر حيث يتم مسبقا الاتفاق على مواصفات الأمر الإنتاجي وعلى قيمة الأمر وتاريخ التسليم"⁽¹⁾.

2- خصائص نظام تكاليف الأوامر:

يتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ببعض الخصائص ونذكر منها⁽²⁾:

- إن طبيعة الإنتاج يكون متنوع وذو مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر.
- يتم الإنتاج بناء على طلبيات محددة من قبل العملاء وليس بغرض التخزين.
- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد مواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.
- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من التشغيل.

⁽¹⁾ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص: 23.

⁽²⁾ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 169، 170.

- إن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج.

- يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله نصيبه من التكاليف.

- يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدى.

3- مجالات استخدام نظام أوامر الإنتاج:

تختلف مجالات استخدام أوامر الإنتاجية في المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية والجدول التالي يقدم أمثلة استخدام نظام التكاليف في هذه المنشآت:

الجدول رقم (01): مجالات استخدام نظام الأوامر الإنتاجية

المنشآت الصناعية	المنشآت التجارية	المنشآت الخدمية
1- تجميع الطائرات	1- إرسال الطلبات الخاصة	1- مهمات التدقيق
2- إنشاء الدور	2- الترويج للمنتجات جديدة	2- مهام الشركات الاستثمارية
3- صيانة السيارات	مخزونة	3- محلات وكالات الإعلان
		4- القضايا القانونية
		5- ورش الصيانة والإصلاح

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص: 24.

4- أهداف نظام تكاليف الأوامر:

يسعى نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلى تحقيق بعض الأهداف فنذكر منها (1):

- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من أجل تحقيقها.

- يمكن إدارة المؤسسة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة.

- الاستخدام الأمثل وبشكل كفى لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف

الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له.

(1) أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

-استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.

ثانيا: نظام تكاليف المراحل

1-تعريف نظام تكاليف المراحل:

إن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية يستخدم في المنشآت الصناعية التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار، حيث إن الإنتاج يمر من مرحلة إلأخرى حيث تضاف عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات في المرحلة، وبعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة يصبح إنتاج تام ويتحول إلى المرحلة الثانية وهكذا إلأن يصل الإنتاج إلى مخازن الإنتاج التام⁽¹⁾.

2-خصائص نظام تكاليف المراحل:

يتميز نظام تكاليف المراحل بعدة خصائص نذكر منها⁽²⁾:

-تجميع وتلخيص التكاليف لكل مرحلة بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة.

-يتم تجميع التكاليف بواسطة تقرير تكلفة الإنتاج لكل مرحلة.

-التكاليف الإجمالية للمرحلة يتم قسمتها على عدد الوحدات العادلة المكافئة للوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة خلال فترة معينة.

-الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة يتم احتسابه على أساس ما تعادله من الوحدات التامة.

-تكاليف إنتاج الوحدات التامة لمرحلة معينة يرحل للمرحلة التالية للوصول في النهاية إلى التكاليف الكلية للإنتاج التام.

3-أنواع المراحل الإنتاجية:

إن المراحل التي يمر بها الإنتاج تختلف من مؤسسة إلى مؤسسة أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج، وبشكل عام هناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية:

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 211.

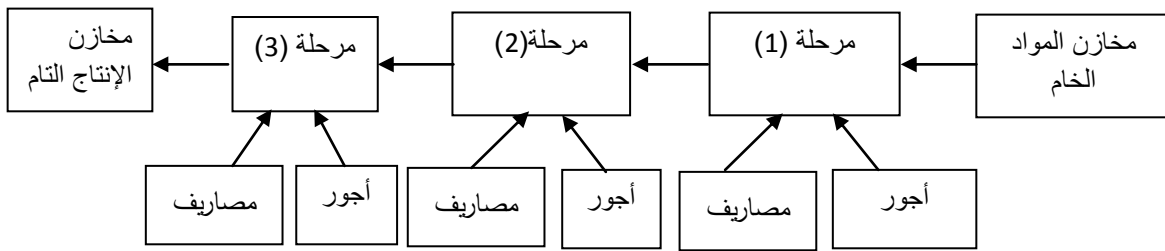
(2) أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

أ- المراحل المتتالية:

والتي يمر فيها الإنتاج على مراحل متتابعة متتالية، أي أن الإنتاج يمر في مرحلة (1) وبعد أن يكمل يمر على المرحلة (2) وهكذا إلى أن يصبح إنتاج تام الصنع ينتقل إلى مخازن الإنتاج التام، ومن أمثلة ذلك نجد صناعة الغزل والنسيج، صناعة الورق... الخ⁽¹⁾.

ويمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (01): أسلوب المراحل المتتالية



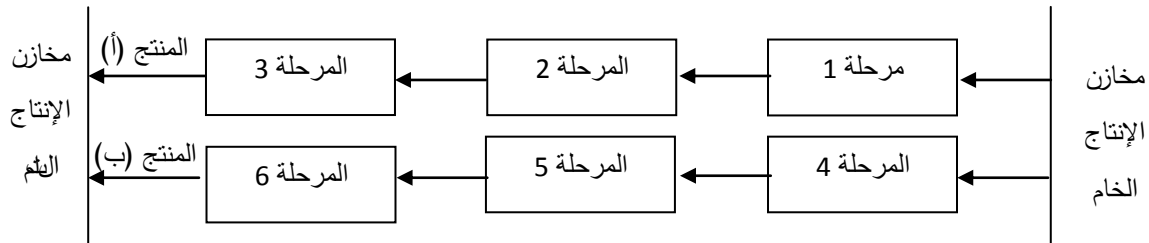
المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 213.

ب- المراحل المتوازية:

وهي تطبق في المنشآت التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت وكل منتج يستغل في مراحله المخصصة له كأن المنتج (أ) يمر على المراحل (1)، (2)، (3) والمنتج (ب) يمر على المراحل (4)، (5)، (6)، ومن أمثلة المراحل المتوازنة الصناعات الغذائية⁽²⁾.

ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (02): أسلوب المراحل المتوازية



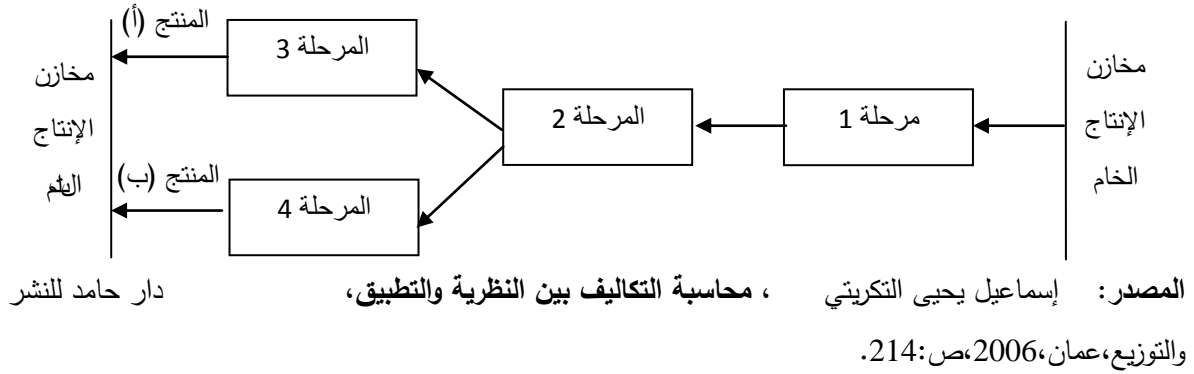
المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 213.

⁽¹⁾ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص: 213.

ج- المراحل المتداخلة: وهي تطبق في المنشآت التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلى نقطة ينفصل كل منتج عن المنتج الآخر ويذهب إلى مراحله الخاصة ومن أمثلة المراحل المتداخلة الصناعة البترولية، ويمكن إيضاحها بالشكل التالي⁽¹⁾:

الشكل رقم (03): أسلوب المراحل المتداخلة



ثالثاً: أوجه الشبه والاختلاف بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل.

1- أوجه الشبهين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل:

يتشابه نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل في النقاط التالية⁽²⁾:

- يهدف كلا من النظامين إلى تحديد تكلفة الإنتاج وتزويد الإدارة بما تحتاج من بيانات.
- يستخدم كل النظامين نفس حسابات التكاليف الأساسية مثل: مراقبة المواد، بضاعة تحت التشغيل.

- إن عملية تدفق التكلفة خلال حسابات التكاليف في كلا النظامين تأخذ نفس الاتجاه.

2- أوجه الاختلاف:

يمكن عرض أهم أوجه الاختلاف بين النظامين من خلال الجدول التالي:

(1) المرجع السابق، ص: 223.

(2) أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

الجدول رقم (02): أهم الاختلافات بين نظام تكاليف المراحل والأوامر

نظام الأوامر الإنتاجية	نظام المراحل الإنتاجية
- الإنتاج متنوع وذو مواصفات يطلبها العملاء وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر.	- الإنتاج متماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة وأخرى.
- يخضع الإنتاج لظروف المرتبط بها خلال الفترة.	- الإنتاج يكون على وتيرة واحدة خلال الفترة.
- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل الزبائن وليس بعرض المخزون.	- الإنتاج عادة يكون للتخزين ثم التوزيع، ويخضع لعوامل العرض والطلب (الإنتاج يسبق التصريف).
- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحددها المواصفات المطلوبة وحجم الطلبات.	- يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتستفيد الوحدات من تكاليف المرحلة استفادة متساوية.
- يتم التوصل إلى رصيد الإنتاج غير التام آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه.	- يتطلب مستوى الإتمام للإنتاج الغير تام عند تقييمه في نهاية الفترة.
- تقديم التقارير عند الانتهاء عن كل أمر إنتاجي على حده.	- تقديم التقارير إلى الإدارة عند نشاط المرحلة عند انتهاء الفترة التكاليفية.

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص: 70، 71.

المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية، وقد ظهرت نتيجة للتحويلات الكبيرة المتنوعة التي مست جوانب مختلفة من الحياة نتيجة لزيادة متطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية في المؤسسة، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم محاسبة التكاليف، وكذلك التعرف على أهدافها ووظائفها كما سنتعرف على علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

سنقوم بعرض مفهوم محاسبة التكاليف من خلال العناصر التالية:

أولاً: نشأة محاسبة التكاليف

من المعتقد أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب قرن من الزمن، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صعبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات

1899 بالمعرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، فقد كتب أحد أشهر كتاب التكاليف في إنجلترا سنة (E.J.SIMTH) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توفرها عملاً⁽¹⁾.

فتم تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية المباشرة وغير مباشرة ومعالجة التكاليف العاطلة، وهنا ذكر ألكزندرهاميلتونشيرش عام 1900، بأن معظم الشركات الصناعية حينها كان لديها طرقاً لتحديد تكاليف المواد، والأجور التي تصرف عن أوامر الإنتاج، وشهد النصف الأول من القرن العشرين عدة محاولات لتطوير أنظمة التكاليف، فظهرت أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وه ذه عملت على توزيع نطاق اهتمام محاسبة التكاليف من موضوع تحديد تكلفة الإنتاج إلى الرقابة على التكاليف.

وفي الفترة من 1950-1960 اكتشف المحاسبون بأن بيانات التكاليف التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج تستخدم من قبل المديرين في اتخاذ قرارات إدارية مختلفة مثل: التسعير وتحديد خطة الإنتاج واستغلال المصادر النادرة.

وعندها وجد المحاسبون أنه من الضروري دراسة بعض القرارات الإدارية وتحديد التكاليف المناسبة لها لمساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها، فتم إنشاء نماذج للعديد من هذه القرارات تقوم على بيان التكاليف والإيرادات المناسبة لتلك القرارات، وهذا ما أدى إلى توسيع منطق اهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض إلى أن يطلق على محاسبة التكاليف اسم المحاسبة الإدارية.

وفي سنة 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التوحيد والتطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف من قبل مقاولي صناعة الأسلحة، لاستخدامها من قبل ممثلي الحكومة الفدرالية الأمريكية عند مراجعة حسابات هؤلاء المقاولين، وتم حل هذا المجلس سنة 1980 بعد أن أنجز أهدافه.

وخلال فترة وجوده أصدر عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وهذا أثرى محاسبة التكاليف لأنه قدم حلولاً لبعض المشكلات الصعبة التي تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج، وخصوصاً توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة⁽²⁾.

(1) عبد الحي مرعي عبد الحي، مرعي عطية عبد الحي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 08.

(2) محمد تيسير عبد الحكيم رجب، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004، ص ص: 4، 5.

ثانيا: تعريف محاسبة التكاليف

لقد حظيت محاسبة التكاليف من حيث تعريفها من قبل الباحثين والدارسين في ميدان المحاسبة بعدة تعاريف نتطرق في موجزها إلى:

-**التعريف الأول:** "محاسبة التكاليف ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بتقديم وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة بإنتاج السلع أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"⁽¹⁾.

-**التعريف الثاني:** "محاسبة التكاليف هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة"⁽²⁾.

-**التعريف الثالث:** "محاسبة التكاليف وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية غالبا ماتستعمل في المجال الصناعي"⁽³⁾.

-**التعريف الرابع:** "محاسبة التكاليف هي أداة إدارية لتتبع ومراجعة التدفقات الداخلية داخل المؤسسة لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار"⁽⁴⁾.

من خلال ماسبق نستخلص أنمحاسبية التكاليف هي: فرع من فروع المحاسبة ووسيلة لمراقبة التسيير تقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا على مجموعة من المبادئ العلمية من اجل توفير المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة.

المطلب الثاني: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف

(1) رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

(2) عدس نائل، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 15.

(3) ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص: 26.

(4) gerardmelyon, philiperaimbouhg, **comptabilité analytique**, breal, lexifac gestion, 2004, p:07.

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تسعى من أجل تنفيذها لمساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، والمتمثلة أساساً في تحقيق الربح خاصة في ظل المنافسة الكبيرة التي تواجهها من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي.

أولاً: وظائف محاسبة التكاليف

تتمثل الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف فيما يلي:

1- الوظيفة التسجيلية: تقوم بمسك السجلات المحاسبية الخاصة بمحاسبة التكاليف، وتسجيلها في دفاتر وسجلات منتظمة⁽¹⁾.

2- الوظيفة التحليلية: تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل وتبويب كل عنصر من عناصر التكاليف وتصنيفها بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر بما يخدم أهداف الإدارة⁽²⁾.

3- الوظيفة الرقابية: تعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً وتحديد الانحرافات التي تكون إما انحرافات ملائمة أو غير ملائمة، ودراسة أسباب هذه الانحرافات للحد منها⁽³⁾.

4- الوظيفة الإخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد تحديد أسباب الانحرافات ودراستها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات الكفيلة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فتر محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية⁽⁴⁾.

5- الوظيفة التحفيزية: أن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة، من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وبهذا ستحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها بشكل كفؤ واقتصادي، مما يساعد على تحقيق أهداف المنشأة⁽⁵⁾.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

(1) صالح بعد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص: 10.

(2) المرجع السابق، ص: 10.

(3) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 24، 25.

(4) المرجع السابق، ص: 24، 25.

(5) المرجع السابق، ص: 24، 25.

ترتبط محاسبة التكاليف بمجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ومنأهم هذه الأهداف⁽¹⁾:

1- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات إلى تحققاً على ربحية ممكنة.

2- الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف: الرقابة على التكاليف هي تحقيق الكفاية في الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، وتتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف فترة أو فترات سابقة.

3- دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات والخدمات: تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية المنافسة ودخول أسواق جديدة.

4- دور بيانات التكاليف في ترشيح القرارات: تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مناسبة ليتم اتخاذ القرارات التي تجنب وقوع خسائر أو التقليل منها.

5- دور بيانات التكاليف في التخطيط: تعتبر الموازنات التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تعطي كل نواحي النشاط في المنشأة في فترة محددة مقبلة، وتستخدم كأداة للمقارنة والتقييم. ويمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي⁽²⁾:

- تهدف لمعرفة تكاليف مختلف أنواع الخطوط المفترضة من قبل الشركة.

- تحديد أسس تقييم بعض عناصر الميزانية العمومية للشركة.

- شرح النتائج عن طريق حساب تكاليف المنتجات السلع والخدمات لمقارنتها بالأسعار المقابلة.

- وضع توقعات المصروفات والمخرجات السعوية، التكاليف المحددة مسبقاً وميزانيات التشغيل على

سبيل المثال.

- تحقيق التنبؤات وتوضيح أي اختلافات.

من أجل تحقيق هذه الأهداف يجب أن يتم تكييف المحاسبة التحليلية الموضوعية في المؤسسة بشكل

دقيق مع هيكلها العضوي والأنشطة التشغيلية المحددة في تنفيذها.

⁽¹⁾ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، مرجع سبق ذكره، ص ص: 19-24.

⁽²⁾ - gerardmelyon, philiperaimbouhg, op - cit, p10.

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى

تكتسي محاسبة التكاليف أهمية داخل المؤسسة الذي جعلها ذات علاقة تبادلية بالمحاسبات الأخرى ويمكن توضيح العلاقة بينها فيما يلي:

1- العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

يمكن عرض أهم الاختلافات بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المعايير	موجود وملزم	غير موجود
الإلزامية	- إلزامية - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية عن علاقة المنشأة بالغير	- غير إلزامية - بيانات تفصيلية تحليلية - بيانات عن التكاليف الماضي، الحاضر والمستقبل
صفات المعلومات	- بيانات مالية - بيانات عن النفقات والإرادات - بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق	- بيانات مالية وكمية - بيانات عن التكاليف - بيانات تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج أعمال المؤسسة وتصوير مركزها المالي وتدفعاتها النقدية	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتكلفة إنتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية
المستفيد الرئيسي من البيانات	المستثمرون والمقرضون والدائنون وذوي العلاقات من خارج المشروع	إدارة المشروع نفسه
الفترة المحاسبية	عادة تكون سنة مالية	تكون قصيرة نسبياً ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها

المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، 2006، ص: 10.

مع وجود هذه الاختلافات بين المحاسبتين فإن هناك بعض الخصائص المشتركة من بين أهمها⁽¹⁾:

- **الدفاتر:** هناك بعض الدفاتر مثل سجلات الأجور، والمواد والمصروفات، تخدم كلا من

المحاسبين، تهدف هذه إلى قياس وتسجيل وتجميع البيانات المالية الخاصة بالمشروع.

⁽¹⁾ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، مرجع سبق ذكره، ص: 10، 11.

-المحاسبين متكاملتين: حيث تقوم محاسبة التكاليف بتقديم تكاليف لإعداد القوائم المالية وعلى الجانب الأخر تقدم المحاسبة المالية البيانات على المواد والأجور والمصروفات لمحاسبة التكاليف، لتقوم بتحليلها وتحميلها على الوحدات الإدارية وعلى المنتجات المختلفة ونظرا لهذه الخصائص المشتركة عملت بعض المنشأة على دمج هذين النظامين معا.

2- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

تتمثل العلاقة الأساسية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فيما يلي⁽¹⁾:

الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة، ومن ثم تطوير تلك الأهداف من أجل توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية. بالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف وأحداث مستقبلية، فد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد بينما محاسبة التكاليف تجمع أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققه، والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.

3- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية:

المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل: التعليم، الصحة وغيرها وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تقديم تلك الخدمات على مستوى الوطن وعلى مستوى كل محافظة⁽²⁾.

4- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية:

تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة من الرسوم والضرائب على الإنتاج وعلى الموظفين وعلى الدخل لأغراض تحقيق أهدافها كما أن محاسب دائرة ضريبة الدخل بحاجة ماسة للتفاصيل التكاليف حتى يتمكن من تحديد أي عناصر التكاليف يتم تنزيله لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة وأي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحقة للدولة⁽³⁾.

5- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الاجتماعية:

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

(2) رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص: 20، 21.

(3) المرجع السابق، ص: 20، 21.

قيام المنشأة بالمساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي الذي تعمل فيه عن طريق دعم النشاطات الرياضية والثقافية، ودعم الجمعيات الخيرية والحد من الآثار السلبية لوجود المنشأة الصناعية كالتلوث يترتب عليه تكبد مجموعة من التكاليف، من الضروري تحديد هذه التكاليف للحكم عن مدى مساهمة المنشأة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي ولأغراض تحديد نتيجة الأعمال⁽¹⁾.

6- العلاقة بين محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات:

يمكن مدقق الحسابات من مراجعة وتدقيق حسابات شركة صناعية لابد أن يكون ملما بأسس وإجراءات محاسبة التكاليف في الشركة، التي يقوم بتدقيق حساباتها حيث توفر محاسبة التكاليف بيانات التكلفة الضرورية للقيام بعملية التدقيق، وتبدو الصلة الوثيقة بين محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات من الصلة القوية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية التي تم شرحها سابقاً⁽²⁾.

المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف

تختلف عمليات قياس التكاليف وتحميلها باختلاف الطبيعة الاقتصادية للمؤسسة والغرض المعدة من أجله فالمؤسسات لم تعد تسعى للسيطرة على أسعار البيع بل السيطرة على التكاليف المستعملة في العملية الإنتاجية، وهناك عدة طرق لحساب ومعالجة التكاليف منها الطرق التقليدية والحديثة.

المطلب الأول: طرق محاسبة التكاليف التقليدية

تتبع طرق التكاليف التقليدية في عملية تحميل وحدات الإنتاج لقيمة عناصر التكاليف التي حدثت فعلاً إلى أسلوبينهما⁽³⁾:

أ- أسلوب التحميل الشامل: وهو تحميل جميع عناصر التكاليف للوحدات المنتجة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، ويعتبر هذا الأسلوب ب الأساس الذي تركز عليه طريقة التكاليف الإجمالية أو الكلية.

ب- أسلوب التحميل الجزئي: الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب هو تحميل جزء من إجمالي التكاليف للوحدات المنتجة والتي تعتبر مسؤولة عنها بشكل مباشر ويتم استبعاد التكاليف التي ليس لها

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص: 21.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص: 21.

⁽³⁾ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص:

علاقة مباشرة بوحدة الإنتاج، ويستخدم هذا المبدأ في طريقة التكاليف المباشرة وطريقة التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى طريقة التحميل العقلاني.

أولاً: طريقة التكاليف الكلية

1- نشأة طريقة التكاليف الكلية: تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق من حيث الظهور حيث أنها وجدت في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم تطورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة⁽¹⁾.

2- مفهوم طريقة التكاليف الكلية: تستند هذه الطريقة إلى مبدأ التحميل الكلي أو الشامل لوحدة الإنتاج بجميع عناصر المستخدمة فعلا سواء كانت ثابتة أو متغيرة، وتحسب تكلفة تصنيع الوحدة الواحدة المنتجة، وأن سياسة التسعير تقوم على أساس تحديد سعر البيع بما لا يقل عن التكلفة الصناعية الكلية للوحدة⁽²⁾.

ويمكن تحديد الأسس التي تقوم عليها هذه الطريقة بما يلي⁽³⁾:

- تحميل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف، أي تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف الوظائف الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

- تصنيف عناصر التكاليف إلى عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة.

- تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام أو لفترة أخرى على أساس التكلفة الكلية.

- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أي مقابلة التكاليف الكلية بإيرادات المبيعات، ويكون الفائض بزيادة الإيرادات عن التكاليف ربحاً صافياً، وبالعكس تكون النتيجة خسارة.

3- تقييم طريقة التكاليف الكلية:

أ- مزايا طريقة التكاليف الكلية:

⁽¹⁾ خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

⁽²⁾ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2007، ص: 123.

⁽³⁾ المرجع السابق، ص: 123.

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية نلخصها كالآتي⁽¹⁾:

- قياس التكاليف غير المباشرة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة.

- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية وبالتالي فهي تشكل عنصر ضروريا إذا أردنا تطبيق تسييرا لا مركزيا.

- تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة لأخر المدة وتكلفة البضاعة وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية وذلك بمقارنة التكاليف لإجمالية بالإيرادات.

- تساعد على تحديد سياسة التسعير في المدى الطويل.

- تحديد التكلفة التي يمكن تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتج وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.

ب- عيوب طريقة التكاليف الكلية:

يعاب في طريقة التكاليف الكلية مايلي⁽²⁾:

- تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة من فترة إلى أخرى بسبب تذبذب حجم الإنتاج والبيع مع بقاء التكاليف الثابتة للإنتاج والبيع كما هي، بالإضافة إلى أن حجم البيع في الأوقات الكساد يقل وتبقى التكاليف الثابتة كما هي مما ينتج عنه زيادة تكلفة الوحدة المباعة.

- قد تفسر الإدارة على أن تكلفة الوحدة الكلية هي الحد الأدنى لسعر البيع ويجب أن لا تقل عنها تجنباً لحدوث خسارة، وهذا المفهوم قد يفوت أرباح على المنشأة كان يمكن أن تكتسبها لو قبلت البيع بسعر يقل عن التكلفة الكلية للوحدة ولكنه يزيد عن التكلفة المتغيرة.

ثانياً: طرق التكاليف الجزئية

1- طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة،

وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة⁽³⁾.

(1) ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 62، 63.

(2) خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2005، ص ص: 30-34.

(3) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص: 137.

2- طريقة التحميل العقلاني: " ويطلق عليها اسم طريقة التكاليف المستغلة، حيث أن الإنتاج وفق هذه الطريقة يحمل بجميع التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة⁽¹⁾ .

3- طريقة التكاليف المباشرة:

3-1- مفهوم طريقة التكاليف المباشرة: تقوم هذه الطريقة على تحميل الوحدات المنتجة النهائية

بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات، على اعتبار أن التكاليف المباشرة أنفقت مباشرة في العملية الإنتاجية كما يضاف إليها مصاريف البيع والتوزيع المباشرة التي أنشأت بسبب هذه الوحدات⁽²⁾ .

ومن خصائص طريقة التكاليف المباشرة ما يلي⁽³⁾:

- سهولة تحديد تكلفة وحدات الإنتاج، حيث يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من الإنتاج بقسمة تكاليف الإنتاج المباشرة على عدد وحدات الإنتاج التامة الصنع.

- يتم تقدير بضاعة آخر المدقمن البضائع تامة الصنع وتحت التشغيل في أول المدة وأخرها بثمن التكلفة المباشرة فقط.

3-2- تقييم طريقة التكاليف المباشرة:

أ- مزايا طريقة التكاليف المباشرة:

من بين المزايا التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي⁽⁴⁾:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج.

- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.

- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تقوم على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

(1) أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009 / 2010، ص: 65.

(2) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص: 243.

(3) عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 119.

(4) أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

ب- عيوب طريقة التكاليف المباشرة:

من بين عيوب طريقة التكاليف المباشرة مايلي⁽¹⁾:

- تكلفة الوحدة في هذه الطريقة غير حقيقة و صحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة ولا تحمل نصيبها من فائدة استخدام التكاليف غير المباشرة.

-تقييم المخزون بالتكلفة المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض غلى تخفيض قيمته الحقيقية، وتحميل نصيبه من التكاليف غير المباشرة لحساب الأرباح والخسائر يترتب عليه انخفاض الأرباح المحققة.

4- طريقة التكاليف المعيارية:

4-1- لمحة تاريخية عن طريقة التكاليف المعيارية:

ظهرت هذه الطريقة في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، ولقد زاد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية⁽²⁾.

4-2- تعريف طريقة التكاليف المعيارية:

تعرف بأنها "ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المداخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين جودة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل"⁽³⁾.

4-3- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

أ- مزايا طريقة التكاليف المعيارية:

(1) عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

(2) هلال درحمن، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص: 236.

(3) بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على التكاليف-دراسة حالة- شركة الإسمنت حامة بوزيان - قسنطينة -، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص: 48، 49.

من بين مزايا طريقة التكاليف المعيارية مايلي⁽¹⁾:

- الرقابة على التكاليف: إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ الإجراءات الصحيحة بعد تحليل وترجمة الانحراف بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، كما أن التحليل لا يخص فقط الانحرافات السلبية وإنما الإيجابية كذلك.

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا اتسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية.

- تمثل طريقة آلية لرقابة التسيير.

- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيار محددة لفترة معينة، بإمكانية المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية.

ب- عيوب طريقة التكاليف المعيارية:

إن لهذه الطريقة بعض النقائص والعيوب ناتجة عن سوء استخدامها وتطبيقها، سنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي⁽²⁾:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في الحصول على خلل في سير النظام وعدم فاعلية النتائج عن الحصول على المعلومات غير الدقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر معلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

المطلب الثاني: طرق محاسبة التكاليف الحديثة

نضرا للتطورات الاقتصادية الحاصلة وقصور الطرق التقليدية في تحديد تكلفة المنتجات بالشكل الدقيق تم البحث عن طرق حديثة لحساب التكاليف.

أولاً: طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)

1- نشأة طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

⁽¹⁾ هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 247، 248.

⁽²⁾ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص ص: 53، 54.

جاء ظهور هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى طرق محاسبة التكاليف التقليدية وبالرغم من وجود بعض الكتابات التي تشير إلى أن الألمان قد بحثوا فعلا في تقنيات طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة إلا أن البداية الحقيقية لها قد بدأت في الثمانينات كما يؤكد ذلك (KAPLAN) ويقول قمت أنا و(COOPER) ببحث أنظمه للمرة الأولى موقعا في منتصف الثمانينات في بعض الشركات، وقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بالتخصيص، وفي الحقيقة فإن الظهور الفعلي لهذه الطريقة في الكتب العلمية المحاسبية فقد بدأ فعلا عام 1987 وبشكل ملفت للنظر⁽¹⁾.

2- مفهوم طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

هناك عدة مفاهيم وتعريف لطريقة ABC منها ما يلي:

- **تعريف HORNGREN:** عرفه بأنه "النظام الذي قوم بتتقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات"⁽²⁾.

- **تعريف DAVIDSON:** عرفه بأنه "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها"⁽³⁾.

من التعريفين السابقين نستخلص أن طريقة (ABC) تقوم على تحميل التكاليف على أساس الأنشطة أهداف كلفة أساسية، حيث تقوم باحتساب التكاليف بأكثر دقة من خلال المعلومات التي تقدمها للحصول على الوحدات المنتجة.

وتتميز طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة بالخصائص التالية⁽⁴⁾:

- تساعد طريقة ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح.

- تعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، وهذا لأن الطريقة تقوم على تحديد الأنشطة وتحديد المشرف

على كل منها.

(1) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة دكتوراه الفلسفة تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009، ص: 36-38.

(2) المرجع السابق، ص: 43، 44.

(3) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص: 163.

(4) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2008، ص: 165.

- تساعد في إتخاذ قرارات إدارية بأفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، وبالتالي إتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساس من منتج معين أو شرائه من الخارج.

3- مبدأ طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

تقوم طريقة (ABC) بتخصيص وتوزيع التكاليف كالتالي⁽¹⁾:

- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى عمليات الإنتاج الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة، وأهم العوامل التي يتم على أساسها اختيار مجموعات الأنشطة نذكر منها: نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد لهذه الأنشطة.

- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من مسببات التكلفة.

4- الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

تتضمن خطوات طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

أ - **تحديد الأنشطة:** يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعات، في تلك الصناعات، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين⁽²⁾.

ب **حساب تكلفة الأنشطة:** الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقاس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط معبراً عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقاس مسبب التكلفة، ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على سلامة مسببات التكلفة⁽³⁾.

ج- **تحديد مراكز النشاط:** بعد القيام بتحديد الأنشطة في المرحلة الأولى، يتضح أنه يمكن أن يكون هناك العديد من الأنشطة في المؤسسة الواحدة، لذا يجب التعامل معها على أنها مركز نشاط مستقل، حيث يعرف مركز النشاط بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل⁽⁴⁾.

(1) محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

(2) المرجع السابق، ص: 55.

(3) المرجع السابق، ص: 56.

(4) خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

د- اختيار مسببات التكلفة: إن نجاح طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتحقق من خلال تحديد مسببات التكاليف لكل نشاط أو منتج أو خدمة، حيث تسعى المؤسسة إلى تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق (ABC)⁽¹⁾.

هـ- تحديد تكلفة أهداف التكلفة: تركز (ABC) على تخصيص التكاليف على مرحلتين ففي المرحلة الأولى تخصص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية من منتجات وزيائن وخدمات طبقاً لمقدار استفادة هذه الأهداف النهائية من تكلفة كل نشاط⁽²⁾.

5- تقييم طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة

أ- مزايا طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة

إن استخدام طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة يحقق عدة مزايا منها:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن طريقة التكاليف التقليدية⁽³⁾.

- التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها⁽⁴⁾.

- اتخاذ قرارات إدارية أفضل، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود⁽⁵⁾.

ب- عيوب طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

على الرغم من المزايا المتوقعة تحقيقها من تطبيق هذه الطريقة إلا أن هناك بعض الانتقادات التي توجه إليها منها:

(1) المرجع السابق، ص: 74.

(2) المرجع السابق، ص: 74.

(3) المرجع السابق، ص: 74.

(4) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2008، ص ص: 112، 113.

(5) المرجع السابق، ص ص: 112، 113.

- إن استخدام هذه الطريقة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها ، كما أن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا، وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامها⁽¹⁾.

- تركز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على القرارات الاستراتيجية في الأجل الطويل بينما تحتاج المؤسسة إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأجل القصير⁽²⁾.

- لا تساهم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والعامل المشترك لجميع المنشآت الهادفة للربح⁽³⁾.

ثانيا: طريقة التكلفة المستهدفة

1- نشأة طريقة التكلفة المستهدفة

ترجع بداية تقنية التكاليف المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة FORD الأمريكية وشركة VOLK SWAGEN BEETLE الألمانية من أجل تحقيق السعر المناسب للمركبة DM 900 ثم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء ندرة المواد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية، حيث تبن رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض التكاليف في نفس الوقت والتي عرفت بهندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مرحلة مبكرة أي مرحلة التخطيط والتطوير، وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة TOYOTA لصناعة السيارات وذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان لذلك حتى عام 1978⁽⁴⁾.

2- مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة:

بما أن طريقة التكلفة المستهدفة ظهرت في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين حيث عرفها بأنها "عبارة عن عمليات لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق

(1) محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص: 22.

(2) أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة ، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 53.

(3) المرجع السابق، ص: 53.

(4) ناصر طه عليوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، العراق، 2010، ص: 04.

تحديد مشيئيات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه، وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي يمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج، وكذلك تطويره للمستوى الذي يقبل تطلعات واحتياجات العملاء⁽¹⁾.

تمتاز طريقة التكاليف المستهدفة بعدة خصائص منها:

- تهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة من ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها، تشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة⁽²⁾.
- إنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف⁽³⁾.

- يتم استخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية والتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج⁽⁴⁾.

3- تقييم طريقة التكلفة المستهدفة:

أ- مزايا طريقة التكاليف المستهدفة:

من بين المزايا التي تتميز بها ما يلي⁽⁵⁾:

- منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بالتخطيط للربح المستهدف.

- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن واحد.

- يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح.

(1) محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

(2) ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير في قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص: 19.

(3) علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص: 26.

(4) المرجع السابق، ص: 26.

(5) المرجع السابق، ص: 40.

ب- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة:

- على الرغم من المزايا التي تحققها إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعيقها أهمها:
- ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة، صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين⁽¹⁾.
- تحتاج أنشطة التكلفة إلى ساعات عمل طويلة وفي ذات الوقت يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة وهذا ما يؤدي إلى الضغط على فرق العمل⁽²⁾.

ثالثاً: الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

ظهرت إدارة التكلفة الاستراتيجية لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه طرق محاسبة التكاليف التقليدية لتتجاوز مع التطورات الاقتصادية المتلاحقة ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة عن طريق تدعيم العملاء والموردين وتخفيض التكاليف في المدى الطويل والقصير⁽³⁾.

1- تعريف إدارة التكلفة الاستراتيجية:

عرفت الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على أنها "الإدارة التي تعمل من منظور فكري وإداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تلبى رغبات المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة وبتكلفة أقل وبأسعار تنافسية اعتماداً على أساليب فنية وأدوات متطورة"⁽⁴⁾.

2- أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

تتمثل أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في مايلي⁽⁵⁾:

(1) مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2014، ص 175.

(2) محمد مفتاح الطرلي، المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، مجلة المنتدى الأكاديمي، المجلد 02، العدد 02، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا، 2018، ص: 102.

(3) صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركة قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص: 28.

(4) نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010، ص: 206.

(5) المرجع السابق، ص: 207.

- توفير إطار ملائم لتخصيص الموارد بين الأنشطة، وهو ما يتطلب تحديد أنشطة القيمة داخل المؤسسة وخارجها وقياس عائد كل منها.

- تحديد مصادر الربحية (منتجات، خطوط إنتاج، عملاء)، وذلك عن طريق قياس التكلفة الاستراتيجية للوحدات وتحديد ربحيتها.

- اكتشاف فرص التحسين المستمر الممكنة.

- الإدراك الجيد للعوامل الاستراتيجية، أي تحليل البنيتين الداخلية والخارجية من أجل اتخاذ القرارات بخصوص محركات التكلفة المعينة وسلسلة قيمة داخلية معينة لوضع المنظمة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من الموالد الخام حتى المستهلك النهائي، وبما يمكن المؤسسة من بناء خطط واستراتيجيات بشكل سليم وتحقيق مزايا مالية وتنافسية في الأجلين القصير والطويل.

رابعاً: طريقة وحدة القيمة المضافة

1- طريقة مفهوم وحدة القيمة المضافة:

إن طريقة وحدة القيمة المضافة عبارة عن طريقة لحساب التكاليف عرضت كبديل لطرق أخرى مثل طريقة مراكز التحليل وطريقة التكلفة عن طريق الأنشطة، وقد طورت هذه الطريقة اعتماداً على جهود جورج بيران Georges perrin حيث أن هذا الأخير قد واجه باستمرار إشكالية تحميل التكاليف غير المباشرة لأسعار تكلفة المنتجات المصنعة بالإضافة إلى انشغاله بتوحيد قياس الإنتاج في حالة المؤسسة متعددة المنتجات.

لقد اعتمد جورج بيران على فرضية عدم إمكانية تحميل الأعباء لسلسلة من المنتجات على الوجه الصحيح لعدم وجود وحدة قياس مشتركة، وعليه فإن القياس الموحد للإنتاج يمر عبر قياس الجهود المبذولة في عملية الإنتاج سواء كانت هذه الجهود مباشرة أو غير مباشرة⁽¹⁾.

2- أهداف طريقة قيمة الوحدة المضافة:

تهدف طريقة قيمة الوحدة المضافة إلى بلوغ الأغراض التالية⁽²⁾:

- فهم كيفية صناعة المنتجات وكيفية بيعها.

⁽¹⁾اتركي عبد النور، كيفية معالجة التكاليف بواسطة طريقة وحدة القيمة المضافة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 04، جامعة عنابة، 2010، ص: 147.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص: 148.

- قياس القيمة المضافة لكل مرحلة من المراحل.
- قياس الربح أو الخسارة في المستويات الأولية أي لكل صفقة على أساس أنها بلورة للجهود التي كان يجب بدؤها حتى يتم تحقيق بيع المنتجات للزبائن.

خلاصة:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول محاسبة التكاليف، وقيل الولوج في دراسة هذه المفاهيم تم توضيح مختلف المصطلحات المتعلقة بالتكاليف وتبويبها، إضافة إلى ذلك عرض وتقييم مختلف الطرق التقليدية والتي مفادها أن طريقة التكلفة الكلية تقوم على أساس أسلوب التحميل الشامل لجميع عناصر التكاليف سواء كانت متغيرة أو ثابتة وسواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ومن ثم تعرفنا على طرق التحميل الجزئي التي تقوم على تحميل جزء فقط من التكاليف مع العلم أن كل هذه الطرق تتمتع بمزايا لكنها لا تخلو من عيوب، كما تطرقنا أيضا إلى طرق التكاليف الحديثة، وجاءت هذه الطرق الحديثة نتيجة الانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف التقليدية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة

تمهيد

المبحث الأول: الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني

-المبحث الثاني: الإطار النظري لطريقة التكاليف المتغيرة

-المبحث الثالث: المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف

المتغيرة

خلاصة

الفصل الثاني:

الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة

تمهيد:

يمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية في المؤسسة بعدة طرق حيث تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف، فطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تظهر أثر كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضاً تحديد النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة الاستغلال فتستعمل هذه الطريقة لأغراض تحليلية واقتصادية.

وعليه سوف نحاول في هذا الفصل الإلمام بطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من الناحية النظرية، ومحاولة إيجاد الفروق الجوهرية بينهما، حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث نتطرق في المبحث الأول لطريقة التحميل العقلاني والمبحث الثاني نتناول فيه طريقة التكاليف المتغيرة أما المبحث الثالث فسنعرضه للمقارنة بين الطريقتين.

المبحث الأول: الإطار النظري لطريقة التحميل العقلاني

نظرا للانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية وقصورها في تقديم تكلفة وحدوية ثابتة للمنتج والتي مردها أن التكاليف الكلية لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

جاءت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، وتهدف هذه الطريقة إلى تدبب تكلفة الوحدة المنتجة والتي تكون مستقلة عن حجم النشاط وبالتالي فهي تأخذ مسألة الأعباء بعين الاعتبار للتوصل إلى تكلفة وحدوية، وهذه الأخيرة تفيد المؤسسة كثيرا في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة كتخطيط الأسعار.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التحميل العقلاني

يرجع الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى المهندس التايلوري Harry lawrencegantt الذي عرضها عام 1951⁽¹⁾، إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة جاءت نظرا للانتقادات الموجهة إلى الطرق التي سبقتها، ويطلق عليها تسمية الطريقة المستغلة.

إن مفهوم طريقة التحميل العقلاني مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة للوحدة المنتجة ويمكن تعريف طريقة التحميل العقلاني كالتالي:

- **التعريف الأول:** "طريقة لتحديد التكاليف، تضمن كل من تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الإضافية المتغيرة إضافة إلى الجزء المستغل من التكاليف الإضافية الثابتة في تكلفة وحدة المنتج"⁽²⁾.

- **التعريف الثاني:** "هو أسلوب لتحميل النفقات بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوي الفاعلية، حيث نجده مرتبطا بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط"⁽³⁾.

(1) هلال درحمن، مرجع سبق ذكره، ص: 200.

(2) خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتحليل، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص: 376.

(3) Arapin djpolym, la comptabilité analytique de l'explosion. 2 édition paris 1996.p135.

- **التعريف الثالث:** "هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة"⁽¹⁾.

- **التعريف الرابع:** "يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه مسبقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) بالنسبة لكل مديرية قسم أو مرحلة تحليل، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدرجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل"⁽²⁾.

من هذه التعاريف نستنتج أنها أسلوب لتحميل التكاليف بطريقة عقلانية ومنطقية، وذلك من خلال تحليل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أو الإنتاج العادي، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة.

ويمكن تعريف بعض المصطلحات المتعلقة بطريقة التحميل العقلاني كالتالي:

الطاقة الإنتاجية: "هي عبارة عن مقدار ثابت من الآلات والمعدات والأيدي العاملة والخدمات الأخرى المساعدة التي تتوافر في مدة معينة. وتقاس الطاقة عادة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة معينة"⁽³⁾.

الطاقة القصوى: "وهو حجم الإنتاج الذي يمكن الوصول إليه لوأن المصنع يعمل باستمرار طوال الوقت وبأقصى درجات التشغيل لمقابلة الطلبات الواسعة على إنتاجها افتراضاً إن العمال والآلات تعمل بأقصى درجات الكفاية. فلا تسمح الطاقة القصوى بأي عطل فاقد لأي سبب من الأسباب. حتى هـ ذه الأعطال أو الفاقد الذي يمكن أن نطلق عليهما عاديين ولا يمكن تجنبهما"⁽⁴⁾.

(1) علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1994، ص: 59.

(2) ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

(3) نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، الطبعة العربية، مرجع سبق ذكره، ص: 100.

(4) طلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف لأغراض الإدارة مدخل إدارة التكلفة، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013، ص: 39.

الطاقة المتاحة: "وهي الطاقة القصوى بعد استبعاد كافة الاختلافات داخل المراكز الإنتاجية وخلال المراحل المختلفة بحيث يسهل الانتقال من عملية لأخرى أو من مرحلة لأخرى في حدود المعاملات النمطية والفنية المعيارية⁽¹⁾".

الطاقة المستغلة: "وهي الطاقة الفعلية التي حققها المشروع سواء من حيث عدد الوحدات المنتجة أو الوحدات المباعة أو ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة"⁽²⁾.

وتتميز هذه الطريقة ببعض الخصائص نذكر منها:

-تساعد الإدارة على ممارسة رقابة فعالة على مستوى استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية، إذ أنها تنبه الإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لاستغلال الجزء الغير المستغل من الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية⁽³⁾.

- استبعاد التكاليف الثابتة غير المستغلة ، التي تمثل الجزء الغير مستغل من الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية لكون هذا الجزء من التكاليف الثابتة لا يعتبر من تكاليف الإنتاج أو البيع، بل هو خسارة تقيد على حساب الأرباح والخسائر⁽⁴⁾.

-تحميل الخدمة بنصيبها من المصاريف الثابتة غير المباشرة التي ساهمت في تقديمها ،تحميل المصاريف غير المحملة على النتيجة⁽⁵⁾.

-الثبات النسبي لمتوسط تكلفة الوحدة رغم التغير في حجم الإنتاج والبيع ،توفير البيانات بدقة مقبولة لإدارة المشروع⁽⁶⁾.

وفقا لطريقة التحميل العقلاني يتم تبويب عناصر التكاليف كالتالي⁽⁷⁾:

*التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور العمال + مصاريف صناعية مباشرة.

⁽¹⁾ أناتل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، الطبعة العربية، مرجع سبق ذكره، ص: 100.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص: 100.

⁽³⁾ أمين بن سعدي، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

⁽⁴⁾ المرجع السابق، ص: 65.

⁽⁵⁾ سعاد حمدية، استخدام نطاق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص: 48.

⁽⁶⁾ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 255.

⁽⁷⁾ صالح عبد الله الرزق، خليل عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص: 113، 112.

* تكلفة الإنتاج = التكلفة الأولية + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

* ثمن تكلفة المبيعات = ثمن تكلفة الإنتاج + تكاليف تسويقية وبيعية متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف التسويقية الثابتة.

* مجمل الربح = إيرادات المبيعات - ثمن تكلفة المبيعات .

* صافي الربح = مجمل الربح - (الجزء غير المستغل من لتكاليف الإنتاج + الجزء غير المستغل من تكاليف الإنتاج + الجزء غير المستغل من تكاليف التسويق + تكاليف إدارية وتمويلية).

المطلب الثاني: مبادئ طريقة التحميل العقلاني

تعتمد هذه الطريقة على معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وبواسطة الفصل بين نوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بجزء النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم النشاط وتغيراته لأن الجزء المتغير من تكاليف الوحدة يبقى ثابتا ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب إجمالاً بالعلاقة: التكاليف الإجمالية × (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي)، وتسمى هذه النسبة: (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي)، بمعامل التحميل العقلاني الذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتتناسب طردياً معه⁽¹⁾.

أولاً: مفهوم حجم النشاط

إن تحديد حجم النشاط في المؤسسة أو لقسم من أقسامها يستحيل أحياناً نظراً للتدخلات المرتبطة به، فيطرح المشكل أولاً من المؤشر الذي يمكن أن يستعمل كمقياس لحجم النشاط ثم كيفية تحديد الحجم العادي له، حيث أن حجم النشاط يمكن أن نستعمل في تحديده عدة عناصر والتي تعتبر كوحدات مستعملة في عملية الإنتاج أو في إحدي وظائف المؤسسة، ومنها ساعات عمل الإنسان، ساعات عمل الآلة، أو عدد

(1) ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

الوحدات المباعة أو المنتجة... الخ، ويجب اختيار أكثرها استعمالاً في المؤسسة أو في القسم وأحسنها تمثيلاً لحجم النشاط، وعددها في فترة معينة يعبر عن هذا الحجم⁽¹⁾.

1- النشاط الحقيقي (الفعلي): من الصعب قياس النشاط الحقيقي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه، إلا أنه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل في الأقسام المتجانسة حيث إن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الحقيقي⁽²⁾.

وعليه يمكن تعريف النشاط الحقيقي على أنه ذلك المستوى الذي تبلغه المؤسسة من الإنتاج في الفترات المختلفة والذي قد يكون أقل، يساوي، أو أكبر من المستوى العادي⁽³⁾.

2- حجم النشاط العادي: هو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

إن تحديد مستوى النشاط العادي يهدف إلى مراقبة إجمالي التكاليف ويستند إلى تحميل هذه الأخيرة بالطاقة والقدرات الفعلية للمؤسسة والتي تشمل عدد المستخدمين والطاقة الآلية للمؤسسة وهيكلتها وظروف الاستغلال الداخلية⁽⁴⁾.

ثانياً: مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية

ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي⁽⁵⁾:

1- حساب معامل التحميل العقلاني: يحسب معامل التحليل العقلاني من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

2- حساب الأعباء الثابتة المحملة: تحسب الأعباء الثابتة المحملة لتكاليف الفترة كما يلي:

(1) فاتح ساحلي، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2013/2014، ص: 71.

(2) المرجع السابق، ص: 71.

(3) علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

(4) خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

(5) المرجع السابق، ص: 54.

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الفعلية $\frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$

3- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموعة أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبدأ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الكلية.

4- تحديد فروق التحميل العقلاني: من خلال معامل التحميل العقلاني يمكن تصور ثلاثة حالات:

الحالة الأولى: إذا كان معامل التحميل العقلاني $1 >$ هنا يكون النشاط الفعلي للفترة أقل من النشاط الطبيعي، وجزء من الأعباء الثابتة أو تكلفة البطالة (أو تكلفة عدم الامتصاص) لا يحمل التكاليف ويجب اعتباره خسارة ناتجة عن نقص النشاط، وتدل تكلفة النشاط على أن الأعباء الثابتة الملتزم بها *engagées* لتنظيم طاقة غير مستعملة قد ضاعت، حتى إن هذه الطاقة ضاعت هي بدورها، بما أن عدم الاستعمال هذا لا يمكن أن يدرك في المستقبل، واستنتاج لما سبق ذكره يمكن القول بأنه إذا كان $1 > \text{معامل}$ فهذا يعني إن:

النشاط الفعلي > النشاط الطبيعي.

الأعباء الثابتة (التحميل العقلاني) > الأعباء الثابتة (التكاليف الكلية).

التكلفة النهائية (التحميل العقلاني) > التكلفة النهائية (التكاليف الكلية).

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) > النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية).

إذن: النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني - تكلفة البطالة) = النتيجة التحليلية.

وتضم تكلفة البطالة هنا إلى فروقات المعالجة المحاسبية، خاصة إلى الفروقات على مستوى النشاط⁽¹⁾.

⁽¹⁾ هلال درحمن ، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

الحالة الثانية: إذا كان معامل التحميل العقلاني = 1 أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أيضا التكلفة الإجمالية تساوي أيضا التكلفة الثابتة المحملة والتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية⁽¹⁾.

الحالة الثالثة: إذا كان معامل التحميل العقلاني $1 <$ معناه إن النشاط الفعلي اكبر من النشاط الطبيعي، تكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف اكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفاعلية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة في النشاط، هنا أيضا يمكن استنتاج انه إذا كان $1 < ع$ فهذا يعني أن:

النشاط الفعلي < النشاط الطبيعي.

الأعباء الثابتة (التحميل العقلاني) < الأعباء الثابتة (التكاليف الكلية).

التكلفة النهائية (التحميل العقلاني) < التكلفة النهائية (التكاليف الكلية).

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) < النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية).

إذن:

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) + ربح زيادة الفاعلية = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية) ويضم ربح زيادة الفاعلية إلى فروقات المعالجة المحاسبية⁽²⁾.

5- تحديد فرق المخزون: ينتج هذا الفرق نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج المحسوبة

بالتحميل العقلاني وتكلفة الإنتاج الحقيقية، وذلك بتأثير معامل التحميل وهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزون المنتجة أو المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة الأقسام التموين، ففي آخر كل دورة يجب حساب فروق المخزون النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني، فإذا كان الفرق موجبا يضاف إلى النتيجة، وإذا كان سالبا يطرح من النتيجة، لذا فعند حساب النتيجة التحليلية يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل تحميل يختلف عن الواحد للتكاليف الثابتة وفوارق المخزون أيضا إضافة إلى العناصر الأخرى (الأعباء غير المحملة والعناصر الإضافية)⁽³⁾.

⁽¹⁾ محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

⁽²⁾ هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص: 203 .

⁽³⁾ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 121.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التحميل العقلاني

1 مزايا طريقة التحميل العقلاني:

تمتاز هذه الطريقة كغيرها من الطرق بمجموعة من المزايا التي نوضحها كالتالي:

- ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة في حساب الأرباح والخسائر، يعتبر إجراءً طبيعياً، إذ لا ينبغي اعتبارها تكلفة تحمل على وحدات المنتجات، الأمر الذي يوجه نظر الإدارة إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير المستغلة⁽¹⁾.

- تقييم الطلبات بمساعدة التكاليف المحسوبة بطريقة التحميل العقلاني لتجنب التقليل من التكاليف في حالة النشاط الزائد، وعدم تحميل تكلفة تحت النشاط للزبائن في فترة اللازمة⁽²⁾.

- بتطبيق هذه التقنية على مراكز المسؤولية، بالإمكان الحكم على فاعليته تسييرهم، مع فرضية إن النشاط العادي للمراكز تم تحديدها بصفة مستقلة بالنسبة لنشاط المؤسسة⁽³⁾.

- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لان تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها ، إلغاء أثر تغيير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة⁽⁴⁾.

- تسمح بتقليل التأثير بالمحيط الخارجي، استخدام هذه الطريقة يسمح بعقلنة سعر التكلفة عكس طريقة التكاليف الكلية⁽⁵⁾.

2- عيوب طريقة التحميل العقلاني:

بالرغم من المزايا التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض العيوب يمكن توضيحها فيما يلي:

(1) هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المتخصصة، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشأة الخدمية (الفنادق)، الدار الجامعية، طبع نشر وتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص: 212.

(2) فاتح شرفي، واقع وأفاق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2010/2009، ص: 37.

(3) المرجع السابق، ص: 37.

(4) فاتح ساحل، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

(5) علي بن موقفي، دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة جيجل، الجزائر، 2009/2008، ص: 123.

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد النشاط العادي، لان له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي علي تحديد السعر، بالإضافة إلى صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة، كما أن قيمة المخزون النهائي تختلف عن التكلفة الحقيقية⁽¹⁾.

- اضطراب بعض قطاعات الأنشطة يحتم على المسيرين المزيد من الحيطة والحذر، إضافة إلى وجود المراجعة والتعديل الدوري من أجل أخذ التغيرات الداخلية للمؤسسة وتقلبات المحيط في الحسبان، وتكمن الصعوبة في تطبيق هذه الطريقة في تحديد أو تقييم النشاط الطبيعي وقياس هذا الأخير يشمل نوع من الذاتية⁽²⁾.

- لا تساعد الإدارة فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع، وتخطيط الأرباح، وكذا عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع⁽³⁾.

المبحث الثاني: الإطار النظري لطريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة لمعالجة الانتقادات التي وجهت لما سبقها من طرق محاسبة التكاليف، وتقوم أساسا على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة ودراسة سلوك عنصر التكلفة بالنسبة لحجم النشاط في الفترة القصيرة، وعليه سنقوم بعرض هذه الطريقة من خلال مفهومها ومبادئها وإبراز أهم مزاياها وعيوبها.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة في بداية القرن العشرين سنة بفضل الأعمال التي قام الرائد الأمريكي Alexander Church، وقد انتقلت فيما بعد إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم marginal costing ثم إلى فرنسا، أو التي تسمى أيضا بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة، ويهدف استعمال هذه الطريقة إلى دراسة مبدئية تتعلق بالفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

وفيما يلي بعض التعاريف الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة:

- **التعريف الأول:** "هي الطريقة التي تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعه واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهي طريقة أمريكية تسمى طريقة التكاليف المتغيرة " direct

(1) فاتح ساحل، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

(2) صالح لخضاري، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007، ص: 84.

(3) خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

costing"تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة التحليلية" (1).

- **التعريف الثاني:** "تقوم نظرية التكاليف المتغيرة بتسجيل وتبويب عناصر التكاليف وتحليلها على أساس دراسة العلاقة بين كل عنصر من عناصر التكلفة وحجم الإنتاج في المنشأة وقياس مرونة العنصر وسلوكه مع التغيرات في مستويات الإنتاج" (2).

- **التعريف الثالث:** "حسب هذه الطريقة لا بد أن يسمح سعر بيع المنتج أو سعر تقديم خدمة باسترجاع تكلفة إنتاج وتسويق ذلك المنتج أو تقديم تلك الخدمة، على أن يبقى جزء يسمى الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل" (3).

- **التعريف الرابع:** "تعتمد هذه الطريقة على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات ولا تقوم بتحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج كما يتم استبعاد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر" (4).

وعليه يمكن القول أن طريقة التكاليف المتغيرة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة حيث تحمل التكاليف المتغيرة إلى وحدات الإنتاج وتستبعد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف والتكاليف النهائية، وبالتالي فهي تعتبر تكلفة كل منتج أو مجموعة المنتجات الأعباء المتغيرة فقط.

وتتمثل خصائص طريقة التكاليف المتغيرة فيما يلي (5):

- اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة فقط المحاسبية.

- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.

- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة .

(1) عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون، الجزائر، ص: 179.

(2) هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 204 .

(3) عبد الحميد بوخاري وآخرون، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة ، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 05، العدد 03، تقرت، الجزائر، 2016، ص: 07.

(4) عبد الناصر إبراهيم نور، شريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 247.

(5) نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص: 121.

- تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- وهناك خصائص أخرى لطريقة التكاليف المتغيرة تتمثل في (1):
- لا تؤثر التغيرات في مستويات الإنتاج والمخزون في حساب الأرباح.
- وفقا للتكاليف المتغيرة، يتم التأكيد على سلوك التكاليف ويتم فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة عند إرجاعها إلى قائمة الدخل.

- تتفق التكاليف المتغيرة مع استخدام تحليل الانحراف كأداة هامة تستخدم لإدارة الأعمال.

- يكون دخل التكاليف المتغيرة إلى حد بعيد أكثر انحيازًا للتدفقات النقدية للمنشأة.

تبويب عناصر التكاليف المتغيرة:

تتمثل عناصر التكاليف المتغيرة في قائمة التكاليف الصناعية وقائمة الدخل بما يلي (2):

* التكلفة المباشرة المتغيرة = تكلفة المواد المباشرة المستخدمة + تكلفة الأجور المباشرة + التكاليف الصناعية المباشرة المتغيرة.

* تكلفة الإنتاج (الصنع) المتغيرة = التكلفة المباشرة المتغيرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

* تكلفة الإنتاج التام المتغيرة = تكلفة الصنع المتغيرة + إنتاج تحت التشغيل أول المدة - إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

* تكلفة إنتاج المبيعات = تكلفة الإنتاج التام المتغيرة + إنتاج تام لأول المدة - إنتاج تام آخر المدة.

* تكلفة المبيعات = تكلفة إنتاج البضائع المباعة + تكاليف تسويقية متغيرة.

(1) نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، ترجمة sawyers-jaskson-jenkiks، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص: 38.

(2) مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 132، 133.

المطلب الثاني: مبادئ و أهداف طريقة التكاليف المتغيرة

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على جملة من المبادئ وذلك لتحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

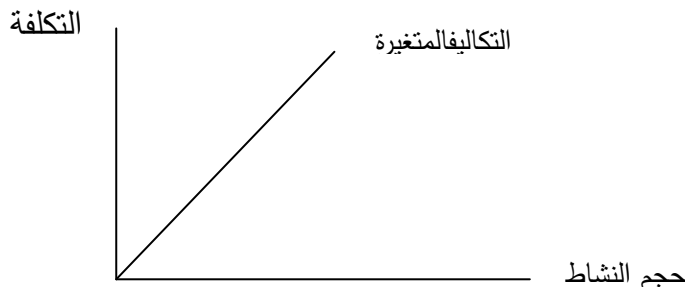
أولاً: مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

تهتم طريقة التكاليف المتغيرة بربط عناصر التكلفة بحجم الإنتاج وبعضها يتغير بتغير حجم الإنتاج ولذلك فإن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي:

1- تبويب عناصر التكلفة:

أ- **تكاليف متغيرة:** وهي عناصر التكاليف التي تتغير نسبياً بتغير حجم الإنتاج والعلاقات بين هذه العناصر وحجم الإنتاج وهي علاقات طردية وعناصر التكلفة هذه تنخفض بانخفاض الإنتاج⁽¹⁾.

الشكل رقم (04): منحنى التكاليف المتغيرة

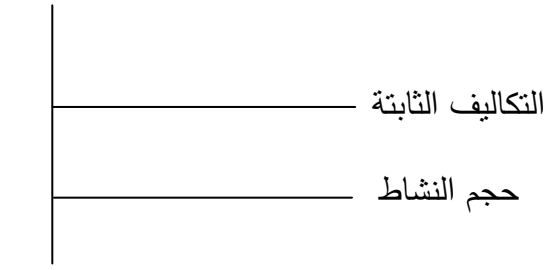


المصدر: عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص: 100.

ب- **تكاليف ثابتة:** وهي عناصر التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج خلال الفترة الدورية ونصيب الوحدة المنتجة منها يزداد بنقص حجم الإنتاج وهي لا ترتبط بالإنتاج.

⁽¹⁾ صالح الرزق، عطا الله خليل عواد بن ورا، محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص: 128.

الشكل رقم (05): منحنى التكاليف الثابتة

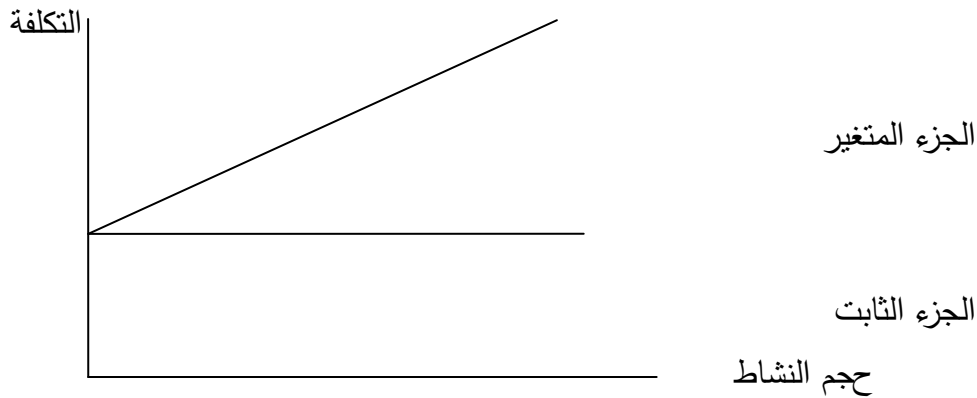


المصدر: محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإداري، دار الكتاب الحديث، القاهرة، الجزائر، الكويت، 2008، ص: 99.

ج - تكاليف شبه متغيرة (شبه ثابتة): من الصعب وضع حد فاصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة حيث⁽¹⁾.

- هناك تكاليف تعتبر ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة.
- تأخذ بتغير حجم الإنتاج عن هذا الحد فهذه تعتبر شبه ثابتة.
- بعض التكاليف التي لا تتغير بنفس تغير حجم الإنتاج تعتبر شبه متغيرة.

الشكل رقم (06): منحنى التكاليف الشبه متغيرة



المصدر: محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإداري، دار الكتاب الحديث، القاهرة، الجزائر، الكويت، 2008، ص: 99.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص: 128.

2- تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف المتغيرة: وتتضمن⁽¹⁾:

أ- تكاليف مباشرة: وتشمل المواد والأجور والمصروفات المباشرة.

ب- تكاليف غير مباشرة: جزء منها يتغير مثل عمولة وكلاء البيع (ويحمل للإنتاج المباع) جزء منها ثابت.

تكلفة المبيعات = تكاليف مباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة + تكاليف تسويقية متغيرة.

3- تسعير المنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة:

اعتبار الفرق بين الإيراد الناتج عن بيع المنتجات وبيع التكاليف المتغيرة ممثلاً للربح الحدي (هامش المساهمة)⁽²⁾.

الربح الحدي = المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة (مجموع التكاليف المتغيرة) .

4- صافي الربح من النشاط الطبيعي:

الفرق بين الربح الحدي والتكاليف الثابتة جميعها.

صافي الربح من النشاط الطبيعي = الربح الحدي - (التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة + تكاليف التسويق الثابتة + التكاليف الإدارية جميعها) .

صافي الربح النهائي = (صافي الربح من النشاط الطبيعي = إيرادات عرضية متنوعة - أعباء التمويل) .

5- يقوم المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية:

لأغراض إعداد القوائم المالية على أساس التكاليف المتغيرة⁽³⁾.

(1) صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

(2) المرجع السابق، ص: 104.

(3) عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

❖ خطوات طريقة التكاليف المتغيرة:

لحساب مختلف التكاليف عتبة المردودية، يمكن شرحها كالتالي:

جدول رقم (04): جدول الاستغلال التفاضلي

النسبة	المبلغ	البيان	الرقم
100 %	Xxxx	رقم الأعمال	01
xx	(xxx)	(-) التكلفة المتغيرة	02
xx	Xxx	= الهامش على التكلفة المتغيرة	03
xx	(xxx)	(-) التكلفة الثابتة	04
xx	Xx	= النتيجة	05

المصدر: عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 180.

من خلال الجدول نلاحظ أن النتيجة تحسب وفق طريقة التكاليف المتغيرة بالعلاقة التالية⁽¹⁾:

النتيجة = (الهامش / التكلفة المتغيرة) - التكاليف الثابتة.

حيث الهامش على التكلفة المتغيرة يحسب بالعلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكلفة المتغيرة.

* كما يمكن تمثيل عتبة المردودية من خلال العلاقة بين الهامش على التكاليف المتغيرة والتكاليف

الثابتة.

مجموع الأعباء = الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة.

فالوصول إلى عتبة المردودية يكون عندما تتحقق العلاقة:

رقم الأعمال - (الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة) = 0.

⁽¹⁾ فهيمة باديسي، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص: 157.

أي: رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة = الأعباء الثابتة.

حيث أن: رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة = ه/تم.

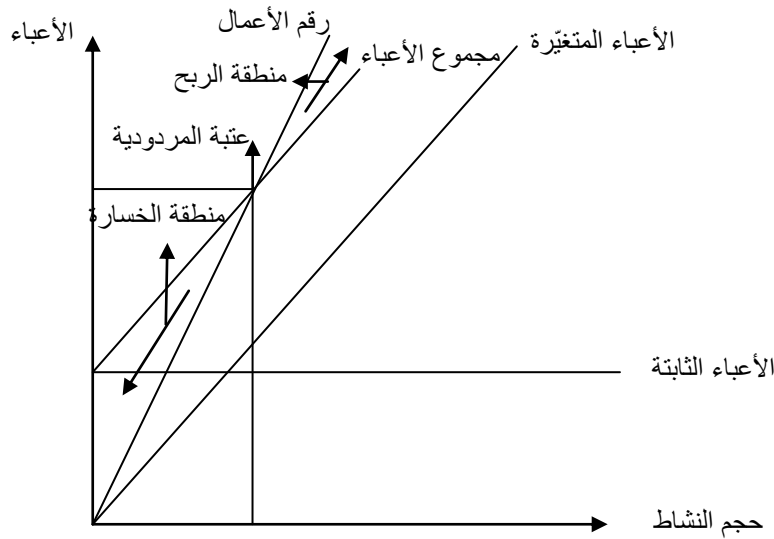
➤ **عتبة المردودية:** المقصود بعتبة المردودية المستوى الذي عنده لا تحقق المؤسسة ربح ولا تقع في خسارة حيث أن رقم الأعمال يساوي مجموع التكاليف⁽¹⁾، أي تحقق فيها نتيجة معدومة انطلاقاً من هذه النقطة (أي هذا الرقم أو الزمن) تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح وقبل هذه النقطة يكون قد حققت خسارة⁽²⁾.

ويمكن التعبير عن هذا بالعلاقة التالية: رقم الأعمال = مجموع الأعباء.

أو رقم الأعمال - مجموع الأعباء = 0

ويمكن تمثيلها بيانياً كما يلي:

الشكل رقم (07): منحنى عتبة المردودية



المصدر: فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 175.

- التحليل الرياضي لعتبة المردودية:

وفي هذه الحالة نميز بين نقطة التعادل بالكميات ونقطة التعادل بالقيمة.

⁽¹⁾ علي بن موفقي، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

⁽²⁾ ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

1- نقطة التعادل بالكميات (الكمية الحرجة):

هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق المؤسسة فيها نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة والمتغيرة)، أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة ف إن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة) ستصبح هي للربح الحدودي⁽¹⁾.

تحسب الكمية الحرجة كما يلي:

الهامش على التكلفة الكلية = التكاليف الثابتة.

الكمية المباعة × الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = التكاليف الثابتة.

الكمية المباعة الحرجة (حجم التعادل) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

2 نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال الحرج)

رقم الأعمال الحرج هو رقم الأعمال الذي يساوي مع التكاليف الكلية، ويحسب كالتالي عند نقطة التعادل⁽²⁾:

رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة.

رقم الأعمال = (رقم الأعمال غي نسبة التكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة.

رقم الأعمال (1- نسبة التكاليف المتغيرة) = الثابتة.

رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة / (1- نسبة التكاليف المتغيرة).

أو بعبارة أخرى:

رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة.

(1) فاتح ساحلي، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

(2) المرجع السابق، ص: 75.

➤ الاستعمالات التحليلية لعتبة المردودية: وتتمثل في (1):

- تبين لنا حجم الأموال المجدد ومردوديتها، فمردودية أعلى تعني سرعة دوران أكبر، وبالتالي هامش ربح أكبر.

- لكل قطاع اقتصادي مردودية خاصة به وحساب عتبة المردودية للمؤسسة ومقارنتها بتلك الخاصة بالقطاع سوف يمكن الوقوف على نوعية الأداء التسيير داخل المؤسسة.

- يقيد بالتنبؤ بنتائج المؤسسة المستقبلية وما هي الوسائل الواجب توفرها لذلك.

❖ هامش الأمان: يعبر هذا الهامش على مبلغ رقم الأعمال الذي يتجاوز عتبة الربحية، حيث

يمكن تحديده بالمعادلة التالية (2):

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

ويسمح هذا الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل، وكلما كان

الهامش مهم كلما تقلص الخطر. كما انه يدل على ما إذا كانت المؤسسة مربحة أم لا.

نسبة الأمان (هامش الأمان النسبي): وهي النسبة التي تربط هامش الأمان إلى رقم الأعمال، حيث

يتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الأمان} = (\text{هامش الأمان} / \text{رقم الأعمال}) \times 100$$

يدل ارتفاع نسبة الأمان على تحسين ربحية المؤسسة كما تسمح هذه النسبة بتقويم هامش تصرفات

المؤسسة وهذا فيما يخص تأثيرها على أسعار البيع، فكلما ارتفعت هذه النسبة كلما زادت إمكانية التأثير (3).

❖ النقطة الميتة: إلى جانب عتبة المردودية والتي تمثل مؤشر أو معيار اقتصادي أكثر منه محاسبي،

هناك مؤشر آخر يعرف بالنقطة الميتة والتي تمثل التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المردودية، أي

التوقيت الزمني الذي تتمكن المؤسسة فيه من تغطية كل ماتحملته من أعباء والذي بعده تبدأ في التخطيط

للحصول على مداخيل تمثل في مجملها أرباح ويتم حسابها من العلاقة:

$$\text{النقطة الميتة} = (\text{عتبة المردودية} \times \text{زمن الدورة}) / \text{رقم الأعمال}$$

(1) على بن موقفي، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

(2) هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 211، 212.

(3) المرجع السابق، ص: 211، 212.

حيث إن زمن الدورة يقاس بلأيامأي 360 يوم أوبالأسهراي 12 شهر⁽¹⁾.

ثانيا: أهداف طريقة التكاليف المتغيرة

من بين أهداف طريقة التكاليف المتغيرة نذكر ما يلي:

- تساهم هذه الطريقة في تقديم المعلومات التي تحتاجها الإدارة لوضع الخطط والسياسات في المدى القصير، كما تساهم هذه الطريقة في وضع القواعد والأسس اللازمة للرقابة حيث تمكن من ربط التكاليف بمراكز المسؤولية، وكذلك الوصول إلى الربح الحدي للوحدة المباعة ومساهمة تلك الوحدة بتغطية جزء من التكاليف الثابتة وذلك بمقارنة سعر بيع الوحدة مع تكلفتها المتغيرة⁽²⁾.

- حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وهي الفرق بين سعر البيع والتكلفة الإجمالية ، كما تهدف إلى تحديد الهامش؛ حيث يقيس هذا الأخير مدى مساهمة المنتج في النتيجة التحليلية للمؤسسة، ومدى تغطية الأعباء الهيكلية⁽³⁾.

- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار التكلفة يمكن التحكم فيها ولو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط ، كما تهدف لمعرفة مردودية ونسبة مساهمة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية⁽⁴⁾.

- التمييز بين المنتج ذات الهامش السلبي والإيجابي بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق⁽⁵⁾.

- تدنية التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية⁽⁶⁾.

(1) فهيمة بديسي، مرجع سبق ذكره، ص: 160.

(2) نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، الطبعة العربية، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

(3) صالح لخضاري، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

(4) بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

(5) المرجع السابق، ص: 46.

(6) محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

هذه الطريقة كغيرها من الطرق السابقة لها مجموعة من الإيجابيات والسلبيات ونوضحها كما يلي:

أ- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

- تسمح بتحديد عتبة المردودية وبالتالي اتخاذ القرارات في المدى القصير كإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة، كما أن هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسة التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج⁽¹⁾.

- تقدم طريقة التكلفة المتغيرة المعلومات الأساسية التي تسمح بالتسيير في الفترة القصيرة، أي طالما أن المؤسسة تستعمل نفس الطاقة الإنتاجية، وتسمح بمعرفة المنتجات الأكثر مردودية، وبالتالي ترتيبها وفق هذا المقياس⁽²⁾.

- تبسيط حساب التكاليف، بما أن تخصيص الأعباء الغير مباشرة مقتصر فقط على تلك الأعباء المتغيرة، وهو ما من شأنه تحقيق دقة أكثر من النتائج⁽³⁾.

- يساعد مفهوم الربح الحدي على تقييم المنتجات، مناطق البيع، فئات العملاء خطوط الإنتاج و الأقسام المختلفة بالمنشأة، دون أن تسمح هذه النظرية للتكاليف الثابتة أن تدخل في الصورة وتزيدها غموضا أو تعقيدا، وكذا إظهار الربح الحقيقي وبالتالي تختفي ظاهرة الربح غير الحقيقي التي تنتج في حالة تقييم المخزون وفقا للتكاليف الإجمالية⁽⁴⁾.

- تعالج القصور في نظرتي التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة بعجزيهما من مساعدة الإدارة في التخطيط ورسم السياسة اتخاذ القرار الهامة و أهمها تسعير السلع المنتجة والخدمات المقدمة⁽⁵⁾.

ب- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

- هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل، لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل، يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة

(1) بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

(2) فاتح شرفي، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

(3) المرجع السابق، ص: 41.

(4) هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص: 207.

(5) رضوان محمد الغناتي، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

في المشروع، كما أن طريقة تقييم المحزونات ليست دقيقة؛ لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة⁽¹⁾.

- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل، فالحد المميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي المدة القصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف المتغيرة، وبالتالي ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة⁽²⁾.

- إذا كان جزء التكاليف الثابتة غير المحملة غير المحملة مهم، وإذا كانا نجهل قانون تطورها على المدى الطويل فإن كل ترجمة للوضعية تتضمن احتمال وجود نسبة من الخطأ⁽³⁾.

وهناك عيوب أخرى لطريقة التكاليف المتغيرة تتمثل في⁽⁴⁾:

- يصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة، حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغيير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف (تكاليف شبه ثابتة).

- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى تكاليف (شبه متغيرة).

- حيث أن الوحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها، كما أن الوحدة المباعة تتحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية والبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة يسعى من خلالها المشروع إلى المحافظة على الطاقة والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط.

➤ طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

تم تطوير طريقة التكاليف المتغيرة إلى طريقة التكاليف المتغيرة المطورة حيث يتم فيها إدراج الأعباء الثابتة المباشرة في الحساب.

⁽¹⁾نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص: 124.

⁽²⁾صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص: 85.

⁽³⁾المرجع السابق، ص: 85.

⁽⁴⁾عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص: 248.

طريقة التكاليف المتغيرة المطورة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، كما تقوم هذه الطريقة على تخصيص لكل قسم أو قطاع التكاليف الثابتة الخاصة بنشاطه وخطا تماشيا مع التفكير المحاسبي الحديث، الذي تركز على الدقة والاستقلال بين المنتجات في العملية الإنتاجية، حيث أصبح كل منتج في ورشات خاصة به، وهذا كان لكبر حجم المؤسسات وتنوع المنتجات⁽¹⁾.

ومن أسس هذه الطريقة أنها تسمح بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها مكتملة للأولى، وذلك بإدماج التكاليف المباشرة في حساب الهوامش، كما يتطلب التمييز في هذه الطريقة بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة، والأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى⁽²⁾.

تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المطورة:

الجدول رقم (05): جدول الاستغلال لتفاضلي لطريقة التكلفة المتغيرة المطورة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم	Xxx	Xx
- الأعباء المتغيرة	(xxx)	(xx)
= الهامش على التكلفة المتغيرة	Xxx	Xx
- الأعباء الثابتة المباشرة	(xxx)	(xx)
= المساهمة	Xx	Xx
- الأعباء الثابتة غير المباشرة	(xxx)	(xx)
= النتيجة	Xx	Xx

المصدر: هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص: 221.

يبين لنا الجدول كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة كما يلي:

(1) محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص: 44 .

(2) هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة.

المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة.

النتيجة = المساهمة - الأعباء الثابتة المساهمة.

❖ **حدود استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المطورة:** وتتمثل في⁽¹⁾:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي تطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.

- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة.

- لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار.

المبحث الثالث: المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة

بعد ما تم عرضه في المبحثين السابقين من طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة،

وسنحاول من خلال هذا المبحث عمل مقارنة بينهما، حيث إن هذه الطرق تتشابه في مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة كما إن كلتا الطريقتين تمارسان الرقابة وتساهمان في اتخاذ القرار غير إنهم تختلفان في نواحي عديدة وسوف نبرز هذه الاختلافات من خلال الآتي:

- من حيث المبدأ والهدف.

- من حيث الرقابة.

- من حيث اتخاذ القرار.

⁽¹⁾ خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

المطلب الأول: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث المبدأ والهدف

سوف نقوم في هذا المطلب بعرض أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من ناحية المبدأ والهدف، ويمكن تبيان هذه الفروق الجوهرية من خلال مايلي:

أولاً: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث المبدأ

1- طريقة التحميل العقلاني:

تتمثل أهم المبادئ التي تقوم عليها طريقة التحميل العقلاني كما يلي:

- تقوم طريقة التحميل العقلاني على تحميل النشاط بكافة عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى نصيبها من عناصر التكاليف الثابتة، على قدر استغلال الطاقة من المشروع⁽¹⁾.
- التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة غير المستغلة تحملها إلى حساب الأرباح والخسائر وتستبعدا من تكلفة الإنتاج⁽²⁾.
- تقسيم تكاليف الإنتاج إلى تكاليف متغيرة وثابتة، فالتكاليف المتغيرة تتغير تبعا لحجم الإنتاج والمبيعات والتكاليف الثابتة لا تتأثر بالتغير في حجم الإنتاج⁽³⁾.

2- طريقة التكاليف المتغيرة

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة هي:

- تقوم نظرية التكاليف المتغيرة على أساس تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة⁽⁴⁾.
- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية وتحملها إلى حساب الأرباح والخسائر⁽⁵⁾.

(1) نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، الطبعة العربية، مرجع سبق ذكره، ص: 100.

(2) المرجع السابق، ص: 100.

(3) عبد الناصر إبراهيم نور، الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 254.

(4) المرجع السابق، ص: 248.

(5) نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، الطبعة العربية، مرجع سبق ذكره، ص: 84.

- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج، وتكاليف تتغير تبعاً لتغير حجم الإنتاج تزداد بزيادة الإنتاج وتقل بانخفاضه⁽¹⁾.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث الهدف

1- طريقة التحميل العقلاني

تتمثل أهم الأهداف التي تسعى طريقة التحميل العقلاني إلى تحقيقها هي:

- تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحشية الكلية لمراكز النشاط والمنتجات⁽²⁾.

- يهدف التحميل العقلاني للتكاليف إلى جعل التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم النشاط، يمكن إزالة اثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة من خلال⁽³⁾:

* فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

* تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

* حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانياً.

* حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانياً.

2 - طريقة التكاليف المتغيرة

للطريقة جملة من الأهداف أهمها:

- معرفة مردودية ونسبة مساهمة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية، وكذلك محاولة تخفيض التكلفة المتغيرة نظراً للقدرة على التحكم فيها وإمكانية التقليل منها إلى أدنى مستوى⁽⁴⁾.

كما تهدف إلى⁽⁵⁾:

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفاعلية في التسيير.

- تدنية التكاليف وذلك من خلال الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية.

⁽¹⁾ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، ص: 248.

⁽²⁾ هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص: 200.

⁽³⁾ بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

⁽⁴⁾ المرجع السابق، ص: 45.

⁽⁵⁾ محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

-دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث الرقابة سننترق في هذا المطلب إلى الاختلافات بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث الرقابة.

أولاً: طريقة التحميل العقلاني

تساهم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في الرقابة عن طريق تقييم الأداء على ملاحظات التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة، هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفاعلية، كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من خلال نقص النشاط و الخسارة الناتجة عن ذلك، وفي المقابل وفي الحالة العكسية فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في الرقابة⁽¹⁾.

ثانياً: طريقة التكاليف المتغيرة

- تسمح هذه الطريقة بالرقابة من خلال متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية، والسهر على التخفيض من مبالغ⁽²⁾.

- في مجال الرقابة على التكاليف تمتاز طريقة التكاليف المتغيرة بأنها تتماشى ومحاسبة المسؤولية، فالتكاليف المتغيرة تكون غالباً من مسؤولية القائمين بالإنتاج أو البيع في مراكز الإنتاج والبيع، ومن ثم يمارسون الرقابة عليها، أما التكاليف الثابتة فتكون غالباً من مسؤولية المستويات الإدارية العليا في كل من الإنتاج أو البيع أو المشروع ككل ومن ثم تمارس الإدارة العليا رقابتها على هذه التكاليف لدى اتخاذها قرارات تتعلق بشراء أصول ثابتة أو بالتعاقد على الإيجار⁽³⁾.

(1) نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

(2) المرجع السابق، ص: 123.

(3) صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 341.

فمدخل الرقابة على التكاليف المتغيرة هي نسبتها إلى عدد وحدات النشاط سواء في مرحلة البيع و استخراج التكلفة المتغيرة لوحدة واحدة ومقارنتها مع التكلفة المعيارية ، أما مدخل الرقابة على التكاليف الثابتة فلا يكون نسبتها إلى عدد وحدات النشاط⁽¹⁾.

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث اتخاذ القرار.

سنتناول في هذا المطلب أهم الاختلافات الجوهرية بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث مدى مساهمتهما في اتخاذ القرار.

1- طريقة التحميل العقلاني:

تتمثل أهمية طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات من خلال الاعتبارات التالية:

-تسمح للجميع باتخاذ القرار خاصة أثناء تحديد النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول حسب مسؤوليته على مستوى قسمه⁽²⁾.

- إظهار التكلفة الثابتة المتعلقة بالطاقة العاطلة في حساب الأرباح والخسائر سوف يوجه أنظار الإدارة إليها لاتخاذ القرارات المناسبة من اجل الحد من هذه الطاقة⁽³⁾.

-تساعد طريقة التحميل العقلاني على إتخاذ القرارات الخاصة على المدى البعيد⁽⁴⁾.

2- طريقة التكاليف المتغيرة:

لطريقة التكاليف المتغيرة أهمية كبيرة في مجال اتخاذ القرار وذلك من خلال:

- يطبق مدخل التكلفة المتغيرة لقياس تكلفة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار، وهذا لتفوقها في توفير معلومات أكثر مرونة ، كمالها فاعلية في تحسين الكثير من القرارات الإدارية، حيث توفر بيانات عن تكلفة المنتج تقترب كثير من التكاليف التفاضلية تعرف بأنها التكاليف الملائمة التي تقيس الزيادة أو الوفر في التكلفة الناتجة عن اتخاذ قرارات محددة ، في حين يبقاء التكاليف الاصطناعية ثابتة خارج نطاق مكونات تكلفة

⁽¹⁾المرجع السابق، ص: 341.

⁽²⁾محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

⁽³⁾نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص: 128.

⁽⁴⁾هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

الإنتاج يجعل التكاليف المتغيرة تلقي الضوء نحو مراكز اتخاذ القرارات المسؤولة عن ظهور التكاليف الثابتة⁽¹⁾.

من أهم أنواع القرارات التي تثبت فاعلية طريقة التكلفة المتغيرة لتوفير المعلومات الملائمة لها تلك التي تتعلق بالاستمرارية أو الاستبعاد لخط إنتاجي يقوم بإنتاج منتج معين وقرار قبول أو رفض الطلبات الخاصة وقرار استكمال تصنيع منتج معين أو بيعه بحالته أو شرائه من خارج المنشأة⁽²⁾.

- تعتبر هذه الطريقة الأساساً لأفضل لاتخاذ قرارات الإدارية⁽³⁾.

- تساعد هذه الطريقة في اتخاذ قرارات خاصة فيما يتعلق بعملية التخلي عن منتجات أو نشاطات ذات هامش ضئيل واستبدالها بأخرى أكثر ربحية⁽⁴⁾.

(1) صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 148، 149.

(2) المرجع السابق، ص: 148، 149.

(3) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، مرجع سبق ذكره، ص: 372.

(4) أحمد بونقيب، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

خلاصة:

في هذا الفصل تمت دراسة طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة وهما طريقتان تتشابهان في مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة إلا أنهما تختلفان في معالجة التكاليف غير المباشرة الثابتة، فنقوم طريقة التحميل العقلاني على تحميل النشاط بكافة عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى نصيبها من التكاليف الثابتة على قدر استغلال الطاقة من الشروع، أما طريقة التكاليف المتغيرة فتعتبر هذه التكاليف ضمن الأعباء الدورية للفترة؛ وبالتالي لا تحملها إلى الوحدات المنتجة، ويبرز ذلك أن حدوث هذه التكاليف خلال الفترة الجارية لا يؤدي إلى تجنب حدوثها خلال الفترة المستقبلية، وهذا يعني أنه لا يوجد لهذه التكاليف خدمات مستقبلية متوقعة وبالتالي لا يجوز رسمتها على تكلفة مخزون آخر المدة.

لكن بالرغم من المزايا العديدة للطريقتين إلا أن هما لا تخليان من عيوب، ومن خلال إجراء مقارنة نظرية بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة توصلنا إلى وجود فروق جوهرية في آلية عمل كل منهما في ظل ظروف مغلقة لكل طريقة.

وبعد ما تم تناوله سنقوم بإسقاط الجانب النظري للطريقتين على الجانب التطبيقي في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط في الفصل الثالث.

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة "عياشي سعيد لإنتاج البلاط"

تمهيد

المبحث الأول: تقديم شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التحميل العقلاني في شركة

"عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

-المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في شركة

"عياشي سعيد" ومقارنتها مع طريقة التحميل العقلاني

خلاصة

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة "عياشيسعيد" لإنتاج البلاط

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية حيث تبرز أهميتها في تقييم أداء المؤسسة حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح، ومن خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على شركة "عياشيسعيد" لإنتاج البلاط-جيجل-، وذلك من خلال محاولة تطبيق طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة. ولذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث خصصنا المبحث الأول للتعريف بالشركة موضوع الدراسة، أما المبحث الثاني فقمنا بتطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في حين يضم المبحث الثالث تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة ومقارنتها مع طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.

المبحث الأول: تقديم شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

في هذا المبحث سيتم تقديم الشركة محل الدراسة، من خلال تعريفها وإبراز مهامها وكذا مختلف أهدافها المسطرة، وسنتطرق إلى شرح مفصل للهيكل التنظيمي للشركة من أجل الإحاطة بكافة إدارتها ومصالحها.

المطلب الأول: لمحة عن شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة وتطور "شركة عياشي" سعيد إنتاج البلاط وكذلك الأهداف التي تسعا إلى تحقيقها⁽¹⁾.

أولاً: التعريف بشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط هي شركة ذات طابع تجاري، تقع بالمنطقة الصناعية - أولاد صالح - ببلدية الأمير عبد القادر دائرة الطاهي، ولاية جيجل، تبعد عن عاصمة الولاية بـ 15 كلم شرقاً، وهي مهياً ببنية تحتية كاملة، وتوجد وسط هياكل قاعدية أساسية مثل مطار فرحات عباس، ميناء جن جن، خط السكة الحديدية، والطريق الوطني رقم 43.

لقد شرع في إنشاء الشركة منذ سنة 1996، وكانت بداية النشاط بتاريخ 15 أكتوبر 1997، برأس مال يقدر بـ 15000000,00 دج، حيث تترع على مساحة إجمالية مقدرة بـ 1 هكتار، منها 3200 م² بنايات ومنشآت، وقد مرت بعدة مراحل تطويرية، وصولاً إلى ماهية عليه الآن، كما أنها تحتل مراتب متقدمة في قطاع إنتاج البلاط وطنياً ورائدة محلياً، وهي بصدد القيام بعمليات تصدير خارج الوطن.

ثانياً: مهام شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

من مهام الشركة إنتاج نوعين من المنتجات موجهة لتلبية رغبات جمهور المستهلكين وهما:

1- البلاط: شرعت الشركة في إنتاجه سنة 1997 ويعتبر أكثر الأنواع رواجاً ويشمل على:

* قياس 30×30: موجهة أيضاً لتبليط المنازل والعمارات من أهم أنواعه -G01-G04-G08-
G09-G14-G21-G21-G23-G24-G2
وكذلك هناك نوع موجه لتبليط الأرصفة بلونين أبيض و أحمر في نماذج مختلف.

⁽¹⁾ الوثائق الداخلية للشركة.

*قياس 40×40:موجه خاصة لتبليط الأرصفة.

2-المونوكوش (Monocouche): شرعت الشركة في إنتاجه سنة 2015/2014 من أهم أنواعه MC22- MC17- MC15- MC13- MC10- MC09... الخ، وهي بمختلف الألوان موجهة لجمهور المستهلكين والمقاولين.

ثالثا: أهداف شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

يمكن حصر أهداف الشركة في مايلي:

-الاستماع والتنبؤ باحتياجات وتوقعات عملائها وتحمل المسؤولية عن شكاويهم على نحو فعال.
-الاحتفاظ بالزبائن واكتسابأسواق جديدة من خلال تحسين جودة منتجاتها.
- ضمان تواصل الإمدادات من المنتجات ذات الجودة من خلال الاختيار السليم، وتقييم وتنويع الموردين.

- ضمان جودة وتوفير المنتجات بشكل دائم.

- ضمان المهارات اللازمة للشركة.

المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

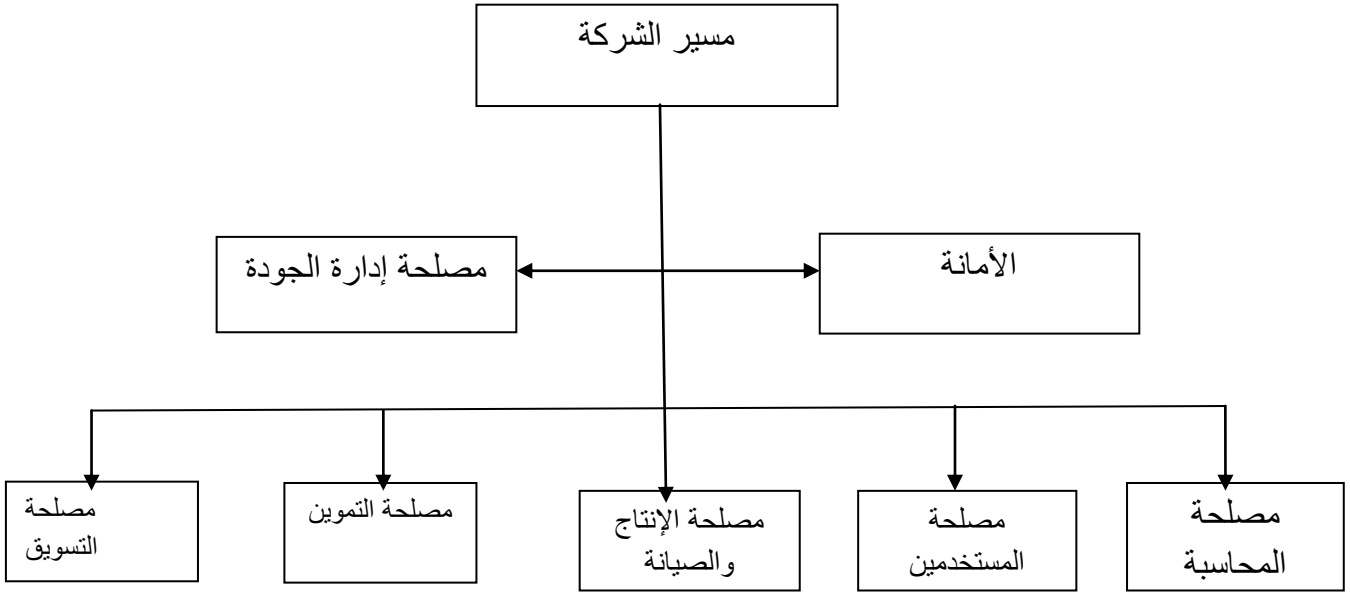
حتى تحقق الشركة أهدافها لابد من هيكلة تنظيمية معينة، وسنقدم في مايلي الهيكل التنظيمي لشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط، ثم شرح مختصر للمهام الموكلة لكل دائرة⁽¹⁾.

أولا: تقديم الهيكل التنظيمي لشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لشركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط:

(1) الوثائق الداخلية للشركة.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لشركة "عياشيسعيد" لإنتاج البلاط



المصدر: بناء على الوثائق الداخلية للشركة.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي لشركة "عياشيسعيد" لإنتاج البلاط

فيما يلي شرح مختصر للهيكل التنظيمي للشركة⁽¹⁾:

1- مسير الشركة: هو المسؤول الأول عن الشركة، وتتم أعماله مباشرة مع المسؤولين المستلمين للمصالح المختلفة.

2- الأمانة: تتجلى أعمالها في:

- تسجيل المراسلات الصادرة والواردة.
- تحويل المراسلات والمكالمات للمصالح المختلفة.
- تبليغ الأوامر الصادرة عن المسير.
- مراقبة حصيلة تسوية الزبائن.

3- مصلحة إدارة الجودة: تتمثل مهامها فيما يلي:

- تحصيل فواتير الزبائن.
- دفع فواتير الشراء.
- إعداد الميزانية اليومية الخاصة بالمدخلات والمخرجات.

⁽¹⁾ الوثائق الداخلية للشركة.

- إعداد فواتير البيع.
- القيام بالمعاملات البنكية.
- 4- مصلحة التسويق:** تتمثل مهامها في:
 - استقبال الطلبات من الزبائن.
 - إعلام الزبائن.
 - القيام بعمليات البيع والشحن.
 - تسيير مخزون الشركة من المنتجات.
 - برمجة الإنتاج اليومي وفق طلبات الزبائن.
 - إعداد الميزانية اليومية بالتنسيق مع مصلحة المالية.
- 5-مصلحة التموين:** تقوم بما يلي:
 - شراء مواد أولية وتقطيع الغيار.
 - مراقبة المخزون.
- 6- مصلحة الإنتاج والصيانة:** تتمثل مهامها فيما يلي:
 - تتكفل بعمليات الإنتاج عبر كل المراحل.
 - تعمل على ضمان المساعدة التقنية لنشاطات الإنتاج والصيانة، وإصلاح مختلف العتاد المستخدمة في الإنتاج.
- 7- مصلحة المستخدمين:** ويختص هذا الفرع بمصلحة تسيير المستخدمين، لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة (الأجور).
- 8- مصلحة المحاسبة:** تتمثل مهامها فيما يلي:
 - إعداد المحاسبة اليومية.
 - إعداد الميزانية الجبائية.
 - إعداد الميزانية الختامية.
 - المصادقة على القيود المحاسبية.
 - إعداد الميزانية الشهرية.
 - القيام بعمليات الجرد.

المطلب الثالث: دور شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط في الاقتصاد الوطني

نظرا لكون شركة البلاط تغطي للاحتياجات الوطنية من البلاط بنسبة 30% والمحلية بنسبة 95% من إنتاجها، فإن لهذه الشركة دور فعال في الاقتصاد المحلي لأنها الشركة الوحيدة في إنتاج البلاط بأنواعه المختلفة، لذلك فإن الدور الذي تلعبه لا يستهان به ويتمثل ذلك فيما يلي⁽⁴⁾:

- تستعمل منتجاتها في عدة نشاطات مثل: تبليط الأرصفة والمنازل والمؤسسات المالية والجامعات والشركات الخاصة والعمومية... الخ.

- تعتبر شركة عياشي لإنتاج البلاط مجالا خصبا للتشغيل، فتشكيلة منتجات الشركة وطبيعة نشاطه زبائنها تبين بصفة جلية أهمتها ودورها في الاقتصاد الوطني باعتبارها الممول لعدة شركات أخرى ذات أهمية مثل: كوسيدار، جيسي بات، فأهمية هذه الشركات الوطنية على مستوى السوق الوطنية يدل دلالة واضحة على دور وأهمية الشركة.

بالإضافة فإن أموال الشركة المودعة لدى البنك BDL وبنك AGB تلعب دورا فعالا في منح هذه الودائع على شكل قروض لاستغلالها في استثمارات تنعش الاقتصاد الوطني.

- تحقيقها للاكتفاء الذاتي المحلي والوطني من البلاط والمونوكوش ورغبتها في تصديره إلى الخارج بالرغبة من الصعوبات التي تواجهها فيما يخص الضرائب.

- السهر على إعطاء الوجه الحضاري للشركة وذلك من خلال استغلال تقنيات حديثة تتلاءم مع العصر.

- التدعيم للفرق المحلية، كرة القدم، كرة السلة، الرياضة الفردية، الكاراتيه، الجيدو... الخ، وكذلك تدعيم الحركة الثقافية المحلية.

⁽⁴⁾ الوثائق الداخلية للشركة.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التحميل العقلاني في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط

على ضوء ما تبعناه عند دراستنا للجانب النظري، سنحاول في هذا المبحث توزيع التكاليف وحساب سعر التكلفة والنتيجة بطريقة التحميل العقلاني.

المطلب الأول: توزيع التكاليف

حتى تكون المحاسبة التكاليف أكثر دقة يستحسن توزيع التكاليف حسب مساهمة كل منتج، وكذلك إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

أولا : توزيع التكاليف إلى متغيرة وثابتة

1- توزيع التكاليف حسب مساهمة كل قسم:

الجدول رقم (06): توزيع التكاليف حسب كل قسم لشركة "عياشي سعيد" لسنة 2017

التكاليف	الإدارة (الثابتة) (دج)	الإنتاج (المتغيرة) (دج)
الغاز	0	859542,75
الكهرباء	678962,24	7808065,71
الماء	405,00	19845,00
الصيانة والإصلاح والرعاية	2685,00	265815,00
أجور العاملين	2155636,88	13241769,41
منحة الزوجة	56962,31	349911,32
منحة الخبرة	34440,00	211560,00
قسط السلة	628152,00	3858648,00
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	575272,78	3533836,94
المجموع	4132519,21	30148994,13

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحقين (01)، (02).

يقصد بالتكاليف الإدارية التكاليف التي تتحملها جميع مصالح المؤسسة بما فيها مصلحة الإنتاج أي التكاليف الثابتة التي تتحملها هذه المصالح أما تكاليف الإنتاج فيقصد بها التكاليف التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية والتي تتغير تناسيبا معه، وهذا الشرح بناء على المعلومات المقدمة من طرف محاسبة الشركة.

2- التكاليف المتغيرة:

وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج في الشركة أي أن تغيرها طردي مع الكمية المنتجة فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مقدار التكاليف معه والعكس صحيح.

الجدول رقم (07): التكاليف المتغيرة لشركة "عياشي سعيد" لسنة 2017

المبلغ (دج)	التكاليف المتغيرة	رقم الحساب
	المواد الأولية	601000
333788532,80	- الإسمنت الأبيض	-
13102269,25	- الإسمنت الرمادي	-
31475703,67	- الحصى	-
1080633,00	- الرمل	-
663262,74	- مسحوق ناعم	-
5669979,00	اللوازم الأخرى	602000
239904,00	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	605000
859542,75	الغاز	607001
7808065,71	الكهرباء	607002
19845,00	الماء	607003
41805,40	التكاليف الإضافية للمشتريات	608000
265815,00	الصيانة والإصلاح والرعاية	615000
105000,00	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624000
13241769,41	أجور العاملين	631000
349911,32	منحة الزوجة	631001
211560,00	منحة الخبرة	631002
3858648,00	قسط السلة	631003
35338260,94	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635000
115906083,90	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم (02)، (03)، (04).

3- التكاليف الثابتة:

وهي التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج في الشركة وتبقى ثابتة بشكل دائم ضمن الحدود المناسبة.

الجدول رقم (08): التكاليف الثابتة لشركة "عياشي سعيد" لسنة 2017.

رقم الحساب	التكاليف الثابتة	المبلغ (دج)
613200	تأجير الأراضي	430840,00
616000	أقساط التأمين	2090563,00
617000	الأبحاث والدراسات	50000,00
622000	أجور الوسطاء والأتعاب	35000,00
623000	الإشهار والنشر والعلاقات المالية	255520,00
627000	الخدمات المصرفية وما شابهها	1065541,00
638000	الاشتراكات والمستجدات	1524977,93
635000	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	575275,78
631001	المساهمات في المنظمات الاجتماعية	1296952,00
645000	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضريبة عن النتائج)	1566436,36
656000	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات	640824,00
658000	أعباء التسيير الجاري الأخرى	30110,00
661000	أعباء الفوائد	3563247,00
685000	مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	66201409,44
607001	الكهرباء	678962,24
615000	الصيانة والإصلاح والرعاية	2685,00
631000	أجور العاملين	2155636,88
631001	منحة الزوجة	56962,31
631002	منحة الخبرة	34440,00
631003	قسط السلة	628152,00
642000	الضرائب والرسوم غير مسترجعة من رقم الأعمال	1611989,00
607000	الماء	405,00
	المجموع	84495928,94

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم (02)، (03)، (04).

ثانيا: تقسيم التكاليف حسب كل منتج

بما أن التكاليف المقدمة من طرف الشركة إجمالية وتخص كل من منتج البلاط ومنتج المونوكوش، سوف نقوم بتحميل كل منتج بنصيبه من التكاليف كما سنقوم بتخصيص هذه التكاليف بالاعتماد على الملحق رقم (05) والمعلومات السابقة كالتالي:

- الكمية الإجمالية المنتجة لسنة 2017 قدرت بـ 435556,76 م² وحدة منتجة فتحمل قيمة التكاليف الإجمالية المقدرة بـ 20040214,42 دج، أي أن الكمية 435556,76 م² تحملت نسبة 100% من إجمالي التكاليف.

1- حساب نسبة كل منتج من التكاليف:

نحسب نسبة التكاليف التي تحملها كل منتج بطريقة تناسبية مع نسبة الإنتاج وذلك من خلال العلاقة التناسبية كالتالي:

$$\text{نسبة التكاليف التي يتحملها المنتج} = \frac{\text{الكمية الإجمالية} \times 100\%}{\text{الكمية}}$$

أ- منتج المونوكوش (Monocouche): نحسب نسبة التكاليف التي تحملها منتج

المونوكوش (Monocouche) من التكاليف الإجمالية من خلال العلاقة التالية حيث بلغت التكاليف التي تحملها منتج المونوكوش (Monocouche) حيث قدرت الكمية المنتجة من منتج المونوكوش (Monocouche) بـ 257103,65 م²:

$$\text{نسبة التكاليف التي تحملها منتج المونوكوش} = \frac{\text{المنتجة الإجمالية المونوكوش} \times 100\%}{\text{الكمية}}$$

$$= \frac{257103,65 \times 100\%}{435556,76}$$

$$= 59,03\%$$

من خلال العلاقة نلاحظ أن الكمية المنتجة من المونوكوش (Monocouche) قد تحملت نسبة 59,03% من إجمالي التكاليف.

- نسبة كمية المنتجات المباعة من منتج المونوكوش من التكاليف الإجمالية:

$$\text{نسبة التكاليف التي تحملها مبيعات المونوكوش} = \frac{\text{الكمية الإجمالية من منتج المونوكوش} \times 100\%}{\text{الكمية}}$$

$$= \frac{214253,65 \times 100\%}{435556,76}$$

$$= 49\%$$

من خلال العلاقة نلاحظ أن كمية المنتجات المباعة من منتج المونوكوش (Monocouche) قد تحملت نسبة 49% من إجمالي التكاليف.

ب- منتج البلاط: لحساب نسبة تكاليف منتج البلاط من إجمالي التكاليف نستعمل ذات العلاقة:

$$\text{نسبة التكاليف التي تحملها منتج البلاط} = \frac{\text{الكمية الإجمالية من منتج البلاط} \times 100\%}{\text{الكمية}}$$

$$= \frac{178453,11 \times 100\%}{435556,76}$$

$$= 40,97\%$$

من خلال هذه العلاقة نلاحظ أن كمية المنتجات المباعة من منتج البلاط قد تحملت نسبة 40,97% من إجمالي التكاليف.

إذن:

- نسبة التكاليف التي تحملتها الكمية المباعة من منتج المونوكوش (Monocouche) (49%) أكبر من نسبة التكاليف التي تحملتها الكمية المباعة من منتج البلاط (40,97%) وهذا لكون الكمية المباعة من منتج المونوكوش (Monocouche) أكبر من الكمية المباعة من منتج البلاط.

- كمية المنتجات المباعة من منتج البلاط ومنتج المونوكوش (Monocouche) معا قد تحملت ما نسبته 89,97% من إجمالي التكاليف في حين تمثل النسبة 10,03% أي الفرق بين النسبتين 59,03% و49% نسبة الكمية المتبقية في نهاية الفترة من منتج المونوكوش (Monocouche).

ومنه: التكاليف التي تحملتها المنتجات المباعة هي:

$$\text{تكلفة المنتجات المباعة} = \text{التكلفة الجمالية} \times 89,97\%$$

$$= 89,97\% \times 200402014,42$$

$$= 180301692,40 \text{ دج}$$

نلخص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): نسب كمية المنتجات من التكاليف

المجموع %	البلاط %	المونوكوش %	البيان
100	40,97	59,03	نسبة تكلفة الكمية المنتجة
89,97	40,97	49	نسبة تكلفة الكمية المباعة
10,03	0	10,03	نسبة تكلفة الكمية المتبقية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة.

2- توزيع التكاليف على المنتجات حسب نسبتها من التكاليف الإجمالية:

بما أن التكاليف المقدمة من طرف الشركة تخص كل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط معا سواء لكل من التكاليف الثابتة أو التكاليف المتغيرة على حد سواء سيتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات حسب نسبة تحمل كل منتج.

الجدول رقم (10): توزيع التكاليف على المنتجات حسب نسبتها من التكاليف الإجمالية

المجموع (دج)	منتج البلاط 40,97% (دج)	منتج المونوكوش 49% (دج)	البيان
76020987,27	34617982,09	41403005,18	التكاليف الثابتة
104280703,7	47486722,57	56793981,11	التكاليف المتغيرة
180301691	82104704,66	98196986,29	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (2)، (3).

المطلب الثاني: الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني

من أجل حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة يجب إتباع الخطوات العملية الموالية:

أولاً: حساب معامل التحميل العقلاني

يحسب معامل التحميل العقلاني لاستعماله في حساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتتناسب طردياً معه وبحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{الحجم الحقيقي للنشاط}}{\text{النشاط}}$$

1- حجم النشاط الحقيقي: يتمثل حجم النشاط الحقيقي لسنة 2017 في الكمية المنتجة المباعة وكمية المخزون لأخر الفترة وهذا نظراً لعدم وجود مخزون بداية المدة.

أ - حجم النشاط الحقيقي للمونوكوش (Monocouche) = الكمية المنتجة المباعة + مخزون نهاية المدة.

$$42850 + 214253,67 =$$

$$257103,67 \text{ م}^2 =$$

ب حجم النشاط الحقيقي للبلاط = يتمثل في الكمية المنتجة المباعة وتساوي 178453,11 م².

2- حجم النشاط العادي: بناء على الملحق رقم (06) يقدر حجم النشاط العادي للشركة بـ:

- منتج المونوكوش (Monocouche): 717600 م².

- منتج البلاط: 780000 م².

وعليه مجموع حجم النشاط العادي = 780000 + 717600

$$1497600 \text{ م}^2 =$$

3- معاملات التحميل: يحسب معامل التحميل وفق العلاقة التالية:

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

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

$$\frac{257103,67}{717600}$$

$$= 0,39$$

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

$$\frac{178453,11}{780000}$$

$$= 0,22$$

بالمقارنة بين النشاط الحقيقي والنشاط العادي لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط يتضح أن:

النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط أي: مستوى الفعالية (م ت ع) > 1 ، في هذه الحالة الشركة لم تستغل طاقتها وقدراتها الإنتاجية بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة بقدر معامل التحميل المتحصل عليه، والفرق بين الأعباء الثابتة الإجمالية التي تحملتها المؤسسة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفاعلية (تكلفة البطالة) فهذه التكلفة تبين بأن جزء من القدرات أو الطاقات الإنتاجية متوفرة لم تستغل.

ثانيا: تحميل الأعباء الثابتة

تحسب الأعباء الثابتة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة} \times \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط}}$$

1- الأعباء الثابتة المحملة للمونوكوش (Monocouche) المباع:

الأعباء الثابتة المحملة للمونوكوش = التكاليف الثابتة للمونوكوش × $\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي للمونوكوش}}{\text{حجم النشاط العادي للمونوكوش}}$

$$= 41403005,18 \times \frac{214253,65}{717600}$$

$$= 12361684,64 \text{ دج}$$

قدرت التكاليف الثابتة المحملة لمنتج المونوكوش (Monocouche) للكمية المنتجة المباع (214253,65 م²) بـ 1236184,64 دج.

2- الأعباء الثابتة المحملة للبلاط:

الأعباء الثابتة المحملة للبلاط = التكاليف الثابتة للبلاط × $\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي للبلاط}}{\text{حجم النشاط العادي للبلاط}}$

$$= 34617982,09 \times \frac{178453,11}{780000}$$

$$= 7615956,06 \text{ دج}$$

قدرت التكاليف الثابتة المحملة لمنتج البلاط بـ 7615956,06 دج.

ثالثا: الأعباء الثابتة غير المحملة (فرق التحميل العقلاني)

تتمثل الأعباء الثابتة غير المحملة في الأعباء الثابتة التي لم تحمل لسعر تكلفة المنتج وتحسب وفق العلاقة التالية:

فرق التحميل العقلاني = الأعباء الثابتة - الأعباء الثابتة المحملة

1 - فرق التحميل العقلاني للمونوكوش (Monocouche) = الأعباء الثابتة للمونوكوش - الأعباء الثابتة المحملة للمونوكوش.

$$= 12361684,64 - 41403005,18$$

$$= 29041320,54 \text{ دج}$$

قدر فرق التحميل العقلاني لمنتج المونوكوش (Monocouche) بـ 29041320,54 دج وهو فرق موجب ويتمثل في تكلفة البطالة نتيجة نقص النشاط ما يعكس عجز الشركة في استغلال طاقتها الإنتاجية العادية بشكل عقلاني.

2- فرق التحميل العقلاني للبلاط = الأعباء الثابتة للبلاط - الأعباء الثابتة المحملة للبلاط

$$7615956,06 - 34617982,09 =$$

$$= 27002026,03 \text{ دج}$$

تمثل فرق التحميل العقلاني لمنتج البلاط في تكلفة بطالة قدرت بـ 27002026,03 دج وهذا نتيجة عجز الشركة في استغلال طاقتها المتاحة بشكل عقلاني.

رابعاً: حساب سعر التكلفة

يتمثل سعر التكلفة في التكاليف التي تتحملها الشركة لإنتاج منتجاتها ابتداء من انطلاق العملية الإنتاجية إلى بيعها.

1 - سعر التكلفة الحقيقي: يتم حساب سعر التكلفة الحقيقي كالتالي:

الجدول رقم (11): سعر التكلفة الحقيقي

المبلغ (دج)			البيان
البلاط	المونوكوش	الإجمالي	
47486722,57	56793981,11	104280703,7	التكاليف المتغيرة
34617982,09	41403005,18	76020987,27	التكاليف الثابتة المحملة
82104704,66	98196986,29	180301691	مجموع سعر التكلفة السنوي
178453,11	214253,65	-	عدد الوحدات المباعة
460,09	458,32	-	سعر تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (5) والجدول رقم (10).

نلاحظ من خلال الجدول أن سعر التكلفة السنوي لمنتج المونوكوش (Monocouche) يتجاوز سعر التكلفة لمنتج البلاط كما نلاحظ أن كمية المنتجات المباعة لمنتج المونوكوش (Monocouche) أكبر

بقليل من كمية المنتجات المباعة لمنتج البلاط ما انعكس على تقارب سعر تكلفة الوحدة الواحدة لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط وقدرتا بـ458,32دج و460,09دج على التوالي.

ب- سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

يتم حساب سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني من خلال تحميل التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى التكاليف الثابتة المحملة لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط.

الجدول رقم (12): سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

المبلغ (دج)		البيان
البلاط	المونوكوش	
47486722,57	56793981,11	التكاليف المتغيرة
7615956,06	12361684,64	التكاليف الثابتة المحملة
55102678,63	69155665,74	سعر التكلفة السنوي
178453,11	214253,65	عدد الوحدات
308,77	322,77	سعر التكلفة للوحدة
42,67	57,69	تكلفة الوحدة الثابتة (التكاليف الثابتة المحملة/عدد الوحدات)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (5) والجدولين رقم (10)، (11).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن سعر التكلفة لمنتج المونوكوش (Monocouche) المقدر بـ69155665,74دج، كما نلاحظ أن سعر التكلفة السنوي لمنتج البلاط فقد قدر بـ55102678,63دج.

4- حساب النتيجة بطريقة التحميل العقلاني:

يتم حساب النتيجة بطريقة التحميل العقلاني من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(13): حساب النتيجة بطريقة التحميل العقلاني

المبلغ (دج)		البيان
البلاط	المونوكوش	
74327378,16 (47486722,57)	115318342,84 (56793981,11)	رقم الأعمال التكلفة المتغيرة
26840655,59	58524361,69	هامش التكلفة المتغيرة
(7615956,06)	(12361684,64)	التكاليف الثابتة المحملة
19224699,53	46162677,05	النتيجة
(27002026,03)	(29041320,54)	تكلفة نقص النشاط
-7777326,50	17121356,51	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم(05) والنتائج السابقة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (13) أن نتيجة منتج المونوكوش (Monocouche) ربح وقدرت بـ17121356,51دج، كما نلاحظ أن نتيجة منتج البلاط خسارة بقيمة 7777326,50 دج.

نلخص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم(14): حوصلة الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني

المجموع	البلاط	المونوكوش	البيان
435556,78	178453,11	257103,67	حجم النشاط الحقيقي (م ²)
1497600	780000	717600	حجم النشاط العادي (م ²)
-	0,22	0,39	معامل التحميل
19977640,70	7615956,06	12361684,64	الأعباء الثابتة المحملة (دج)
56043346,57	27002026,03	29041320,54	فروق التحميل العقلاني (دج)
-	55102678,63	69155665,74	سعر التكلفة
-	308,77	322,77	سعر التكلفة للوحدة
56043346,57	27002026,03	29041320,54	تكلفة البطالة
9344030.01	-7777326,50	17121356,51	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (12)، (13).

المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في شركة "عياشيسعيد" ومقارنتها مع طريقة التحميل العقلاني

المطلب الأول: تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في شركة "عياشيسعيد"

تعتمد الطريقة على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة كما تهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بسعر التكلفة تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية بمعزل عن سعر التكلفة.

أولاً: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف المتغيرة

يتكون سعر التكلفة وفق طريقة التكاليف المتغيرة على إجمالي التكاليف المتغيرة التي تحملتها المؤسسة.

1- توزيع التكاليف حسب نسبة كل منتج فيها:

على اعتبار أن الوثائق المقدمة لنا من طرف الشركة تخص كل من منتج البلاط ومنتج المونوكوش (Monocouche) معا سوف نقوم بتقسيم هذه التكاليف حسب نسبة كل منتج فيها وهذه النسب تم حسابها مسبقاً.

الجدول رقم (15): توزيع التكاليف المتغيرة حسب نسبة كل منتج فيها

البلاط 40,97% (دج)	المونوكوش 59,03% (دج)	التكاليف المتغيرة
3265324,43	47047146,92	المواد الأولية
2322990,39	3346988,60	اللوازم الأخرى
98288,66	141615,33	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
352154,66	507388,08	الغاز
3198964,52	4609101,18	الكهرباء
8130,49	11714,90	الماء
17127,67	24677,72	التكاليف الإضافية للمشتريات
108904,40	156910,59	الصيانة والإصلاح والرعاية
43018,5	61981,50	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
5425152,92	7816616,48	أجور العاملين
143358,66	206552,65	منحة الزوجة
86676,13	124883,86	منحة الخبرة
1580888,08	2277758,73	قسط السلة
1447812,99	2086023,94	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
47486722,57	68419361,33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحقين رقم (1)، (2) والجدول رقم (09).

2 حساب سعر تكلفة المنتجات بطريقة التكاليف المتغيرة:

يحسب سعر تكلفة المنتجات بطريقة التكاليف المتغيرة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (16): حساب سعر تكلفة المنتجات بطريقة التكاليف المتغيرة

البلاط % 40,97 (دج)	المونوكوش % 59,03 (دج)	الإجمالي (دج)	البيان
32653254,43	47047146,92	79700401,35	ثمن شراء المواد الأولية
17127,67	24677,72	41805,40	التكاليف الإضافية للمشتريات للوالم
2322990,39	3346988,60	5669979,74	الأخرى
0	0	0	+ مخزون أول المدة للمواد الأولية
0	0	0	- مخزون آخر المدة للمواد الأولية
34993372,50	50408813,24	85412186,49	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
352154,66	507388,08	859542,72	الغاز
3198964,52	4609101,18	7808065,71	الكهرباء
8130,96	11714,50	19845,00	الماء
98288,66	141615,33	239904,00	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
108904,40	156910,59	265815,00	الصيانة والإصلاح والرعاية
43018,5	61981,50	105000,00	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين أجور العاملين
5425152,92	7816616,48	13241769,41	منحة الزوجة
143358,66	206552,65	349911,32	منحة الخبرة
86676,13	124883,86	211560,00	قسط السلة
1580888,08	227775,73	3858648,00	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
1447812,99	208623,94	3533836,94	+تكلفة أول المدة من المنتجات الجارية
0	0	0	- تكلفة آخر المدة من المنتجات الجارية
0	0	0	
12493350,0	18000548,09	30493897,41	تكلفة إنتاج المنتجات التامة
0	0	0	+ مخزون أول المدة من المنتجات التامة
0	11625380	11625380	- مخزون آخر المدة من المنتجات التامة
47486722,57	56793981,11	104280703,70	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
0	0	0	مصاريف البيع
47486722,57	56793981,11	104280702,70	سعر التكلفة المتغيرة
178453,11	214253,65	-	عدد الوحدات
266,10	265,07	-	سعر التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحقين رقم (01)، (05) والجدول رقم (09).

حسب الجدول رقم (16) قمنا بتحديد سعر التكلفة المتغيرة للمنتجات بطريقة التكاليف المتغيرة، كما قمنا بتحديد سعر التكلفة المتغيرة لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط، ونلاحظ من خلاله أن تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة تغطي الجانب الأكبر من التكاليف المتغيرة إجمالاً أو سواء لكل منتج على حدى، كما نلاحظ أن الشركة لا تتحمل مصاريف التوزيع، ونلاحظ أيضاً أن سعر التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة متساوي تقريباً، كما نلاحظ أن سعر التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تقريباً متساويين لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط حيث قدرتا بـ 265,07 دج و 266,10 دج على التوالي.

وتجدر الإشارة إلى أن الحساب (624) نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين المقدر بـ 105000 دج خاص بمصاريف نقل العمال فقط وهذا نظراً لكون الشركة تملك وسائل لنقل السلع خاصة بها.

ثانياً: حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة

تحسب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة من خلال جدول الاستغلال التفاضلي كالتالي:

الجدول رقم (17): حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة

المجموع (دج)		البلاط (دج)	المونوكوش (دج)	البيان
النسبة	المبالغ (دج)			
100%	189645721,00	74327378,16	115318342,84	رقم الأعمال
55%	(104280703,67)	(47486722,56)	(56793981,11)	التكاليف المتغيرة
45%	85365017,33	26840655,60	58524361,73	الهامش على التكلفة المتغيرة
-	-	178453,11	214253,56	عدد الوحدات
-	-	150,40	273,15	الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة
-	76020987,27	-	-	التكاليف الثابتة
49,27%	9344030 ,06	-	-	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (05) والجدولين رقم (01)، (02).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه المتعلق بحساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة أن نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة قدرت بـ 45 %، أي أن التكاليف المتغيرة تمثل 45% من رقم الأعمال وعليه فإن رقم الأعمال يغطي كل التكاليف المتغيرة مع بقاء 55% من قيمته.

ثالثاً: عتبة المردودية (نقطة التعادل)

تتعلق بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة، بعبارة أخرى الذي يتساوى فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية، كذلك في نقطة التعادل يتساوى الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة فعند هذا المستوى تصل الشركة إلى عتبة المردودية والتي تحقق بعدها الربحية.

ويمكن التعبير عن هذا من خلال العلاقة:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{مجموع التكاليف}$$

$$\text{رقم الأعمال} - \text{مجموع التكاليف} = 0$$

تستعمل هذه الطريقة في حساب عتبة المردودية في حالة إنتاج المؤسسة منتج واحد فقط أما في حالة إنتاجها أكثر من منتج نستعمل الطريقة التالية:

1- عتبة المردودية بالكمية (الكمية الحرجة):

وتتمثل في الكميات المباعة من منتج المونوكوش ومنتج البلاط التي تحقق الشركة بها كمية معدومة.

أ - حساب نسبة المزيج الحقيقي للمبيعات

$$\text{نسبة المزيج الحقيقي للمبيعات} = \frac{\text{المبيعات الحقيقية لكل المنتج}}{100 \times \text{إجمالي المبيعات}}$$

$$\text{المبيعات الحقيقية لمنتج المونوكوش (Monocouche)} = 214253,65 \text{ م}^2.$$

$$\text{المبيعات الحقيقية لمنتج البلاط} = 178453,11 \text{ م}^2.$$

$$\text{المبيعات الحقيقية الإجمالية} = 392706,76 \text{ م}^2.$$

$$\text{❖ نسبة المزيج الحقيقي لمبيعات المونوكوش (Monocouche)} = \frac{\text{المبيعات الحقيقية للمونوكوش}}{100 \times \text{إجمالي}}$$

$$100 \times \frac{214253,65}{392706,76} =$$

$$54,56\% =$$

$$\diamond \text{ نسبة المزيج الحقيقي لمبيعات البلاط} = \frac{\text{المبيعات الحقيقية للبلاط}}{\text{إجمالي المبيعات}} \times 100 =$$

$$100 \times \frac{178453,11}{392706,76} =$$

$$45,44\% =$$

ب حساب متوسط هامش التكلفة المتغيرة للوحدة المرجح بالمزيج الحقيقي:

متوسط هامش التكلفة المتغيرة للوحدة المرجح بالمزيج الحقيقي = (سعر البيع الحقيقي للوحدة للمونوكوش - التكلفة المتغيرة للوحدة للمونوكوش) × نسبة المزيج الحقيقي لمبيعات المونوكوش + (سعر البيع الحقيقي للوحدة للبلاط - التكلفة المتغيرة للوحدة للبلاط) × نسبة المزيج الحقيقي لمبيعات البلاط.

$$45,44\% \times (266,10 - 416,51) + 54,55\% \times (265,07 - 538,23) =$$

$$68,34 + 149 =$$

$$= 217,34 \text{ دج.}$$

ج- عتبة المردودية بالكمية (الكمية الحرجة):

تحسب عتبة المردودية بالكمية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية بالكمية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{متوسط الهامش للتكلفة المتغيرة للوحدة المرجح}}$$

$$= \frac{76020987,27}{217,34}$$

$$= 349779,08 \text{ م}^2.$$

توزع وحدات (م²) عتبة المردودية بين المنتجين كالتالي:

عتبة المردودية بالكمية للمونوكوش (Monocouche) = عتبة المردودية الإجمالية × نسبة المزيج الحقيقي للمونوكوش

$$54,56\% \times 349779,08 =$$

$$= 190839,46 \text{ م}^2$$

تحقق الشركة نتيجة معدومة لمنتج المونوكوش (Monocouche) عند الوصول الى الكمية المباعة $190839,46 \text{ م}^2$ وأي وحدة إضافية على هذه الكمية تبيعها الشركة تحقق من خلالها ربح.

عتبة المردودية بالكمية للبلاط = عتبة المردودية الإجمالية × نسبة المزيج الحقيقي للبلاط

$$45,44\% \times 349779,08 =$$

$$= 158939,61 \text{ م}^2$$

تتساوى نتيجة الشركة مع الصفر بالنسبة لمنتج البلاط عندما وصول الكمية المباعة إلى

$158939,61 \text{ م}^2$ وأي وحدة إضافية على هذه الكمية تبيعها الشركة تحقق من خلالها ربحاً، وإن قلت الكمية المباعة عن هذه الكمية الحرج حققت خسارة.

2- عتبة المردودية بالقيمة: وتمثل رقم الأعمال الذي من خلاله تحقق الشركة من خلاله نتيجة

معدومة ويحسب كالتالي:

عتبة المردودية بالقيمة لمنتج المونوكوش (Monocouche) = عتبة المردودية بالكمية للمونوكوش × سعر البيع الحقيقي للمونوكوش

$$538,23 \times 190804,48 =$$

$$= 102696695,30 \text{ دج}$$

عتبة المردودية بالقيمة لمنتج البلاط = عتبة المردودية بالكمية للبلاط × سعر البيع الحقيقي للبلاط

$$416,51 \times 158939,61 =$$

$$= 66199938,63 \text{ دج}$$

عتبة المردودية بالقيمة للشركة = عتبة المردودية بالقيمة لمنتج المونوكوش + عتبة المردودية بالقيمة لمنتج البلاط

$$66199938,63 + 102696695,30 =$$

$$= 168896633,93 \text{ دج}$$

بلغ رقم الأعمال الذي من خلاله تحقق الشركة نتيجة معدومة 168896633,93 دج؛ أي الذي من خلاله تغطي المؤسسة جميع التكاليف فإذا تجاوزت الشركة هذا المستوى تحقق ربح وإذا لم تتجاوزته تحقق خسارة.

ثالثاً: هامش الأمان

يحسب هامش الأمان عندما يكون رقم الأعمال أكبر من عتبة المردودية وعليه سنقوم بحساب هامش الأمان الإجمالي وهامش أمان منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط، وفي هذه الحالة يتم حسابه من خلال العلاقة التالية:

$$1 - \text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

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

$$= 168896633,93 - 189645712,00$$

$$= 20749078,07 \text{ دج}$$

قدر هامش الأمان بـ 20749078,07 دج والذي من شأنه يزيد خطر المؤسسة اتجاه الركوض الاقتصادي المحتمل.

ب- هامش أمان المونوكوش (Monocouche) = رقم أعمال المونوكوش - عتبة مردودية المونوكوش.

$$= 102696695,30 - 115318342,84$$

$$= 12621647,54 \text{ دج}$$

قدر هامش أمان منتج المونوكوش (Monocouche) بـ 12621647,54 دج ويعتبر هذا المبلغ صغير مما يزيد من خطر الشركة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل.

ج- هامش الأمان للبلاط = رقم أعمال البلاط - عتبة مردودية البلاط

$$66199938,63 - 74327378,16 =$$

$$= 8127440,19 \text{ دج}$$

2- نسبة الأمان (مؤشر الأمان):

إن نسبة الأمان تمثل نسبة هامش الأمان إلى رقم الأعمال، ويدل على مستوى تدني رقم الأعمال قبل تحقيق الخسار وتوهم حسابه من العلاقة التالية:

$$\begin{aligned} \text{نسبة الأمان} &= \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100 \\ &= \frac{20749078,07}{189645721,00} \times 100 \\ &= 10,94\% \end{aligned}$$

قدرت نسبة الأمان للشركة بـ 10,94%، وهي نسبة منخفضة تدل على تدني ربحية الشركة مما يعرضها إلى خطر الركود الاقتصادي المحتمل.

رابعا- النقطة الميتة:

وتمثل التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المردودية، أي التوقيت الزمني الذي تتمكن المؤسسة فيه من تغطية كل ما تحمته من أعباء وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{النقطة الميتة} = \frac{\text{عتبة المردودية} \times \text{زمن الدورة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

* يقاس زمن الدورة بالأشهر (12 شهر).

$$\text{النقطة الميتة الإجمالية} = \frac{\text{عتبة المردودية الإجمالية} \times 12 \text{ شهرا}}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$= \frac{168896633,93 \times 12 \text{ شهرا}}{189654721,00}$$

$$= 10,68 \text{ شهر}$$

تتمكن الشركة من تغطية تكاليفها بعد مرور 10,68 شهرا أي 10 أشهر و 20 يوم من بداية سنة الإنتاج (2017)، وكل المداخل التي تحققها بعد هذا التاريخ تعتبر ربحا.

نلخص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم(18): مؤشرات طريقة التكاليف المتغيرة

المجموع	البلاط	المونوكوش	البيان
168896633,93	66199938,63	102696695,30	عتبة المردودية بالقيمة(دج)
349779,08	158939,61	190839,46	عتبة المردودية بالكمية(م ²)
20749078,07	8127440,19	12621647,54	هامش الأمان (دج)
		10,94	مؤشر الأمان (%)
		10,68	النقطة الميتة (الأشهر)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة.

المطلب الثاني: المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة

بعد محاولة تطبيق طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لكل من منتج المونوكوش ومنتج

البلاط في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط يمكن إجراء المقارنة بينهما كالتالي:

1 - منتج المونوكوش (Monocouche):

الجدول رقم(19): المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لمنتج

المونوكوش (Monocouche)

المونوكوش (دج)			البيان
الفرق	طريقة التكاليف المتغيرة	طريقة التحميل العقلاني	
(29041320,54)	41403005,18	12361684,64	التكاليف الثابتة
12361684,64	0	12361684,64	التكاليف الثابتة المحملة
0	56793981,11	56793981,11	التكاليف المتغيرة
12361684,64	56793981,11	69155665,74	سعر التكلفة
57,70	265,07	322,77	سعر التكلفة للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم (13)، (14)، (15)، (16).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) أن التكاليف الثابتة لحساب النتيجة ارتفعت بقيمة 29041320,54 دج وهذا لكون طريقة التحميل العقلاني عند حساب النتيجة تأخذ فقط التكاليف الثابتة المحملة أما التكاليف الثابتة غير المحملة فتظهر كتكلفة البطالة وهذا ما يميز طريقة التحميل العقلاني عن طريقة التكاليف المتغيرة التي تطرحها كلها بالإضافة إلى طرحها جميع التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على النتيجة، كما نلاحظ أن طريقة التحميل العقلاني في حسابها لسعر التكلفة حملت التكاليف الثابتة بمقدار معامل العقلاني والتي قدرت بـ 12361684,64 دج في حين طريقة التكاليف المتغيرة لا تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة نهائيا عند حسابها لسعر التكلفة، أما التكاليف المتغيرة فلم تتغير وقدرت بـ 56793981,11 دج في كلتا الطريقتين، كما نلاحظ أن سعر التكلفة في طريقة التحميل العقلاني أكبر من سعر تكلفة طريقة التكاليف المتغيرة بقيمة التكاليف الثابتة المحملة والمقدرة بـ 12361684,64 دج، مما انعكس على انخفاض سعر التكلفة الودوي لمنتج المونوكوش (Monocouche) بقيمة 57,70 دج.

2 - منتج البلاط:

الجدول رقم (20): المقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لمنتج البلاط

البلاط (دج)			البيان
الفرق	طريقة التكاليف المتغيرة	طريقة التحميل العقلاني	
(27002026,03)	34617982,09	7615956,06	التكاليف الثابتة
7615956,06	0	7615956,06	التكاليف الثابتة المحملة
0	47486722,56	47486722,56	التكاليف المتغيرة
7615956,07	47486722,56	55102678,63	سعر التكلفة
42,67	266,10	308,77	سعر التكلفة الودوي

المصدر: من إعداد الطالبتين علنا الجداول رقم (13)، (14)، (15)، (16).

من خلال الجدول رقم (20) نلاحظ ارتفاع التكاليف الثابتة لحساب النتيجة بقيمة 27002026,03 دج أما التكاليف المتغيرة فهي نفسها في كلتا الطريقتين وقدرت بـ 47486722,56 دج، كما نلاحظ أيضا انخفاض سعر التكلفة من طريقة التحميل العقلاني إلى طريقة التكاليف المتغيرة بقيمة 7615957,07 دج، مما انعكس هذا الانخفاض إلى انخفاض سعر التكلفة الودوي في طريقة التكاليف المتغيرة لمنتج البلاط بـ 42,67 دج.

بعد ما تم إجراء مقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط سنقوم بإجراء مقارنة شاملة بين الطريقتين:

- طريقة التحميل العقلاني تحسب نتيجة كل منتج على حدى حيث بلغتا 17121356,53 دج و 7777326,5- دج لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط على التوالي، أما طريقة التكاليف المتغيرة فقامت بحساب النتيجة الإجمالية والمقدرة بـ 9344030,03 دج ولم تقم بحساب نتيجة كل منتج على حدى.

- عند حساب النتيجة بطريقة التحميل العقلاني نتوصل إلى نتيجتين الأولى قبل تحميل تكلفة البطالة والثانية بعد تحميل تكلفة البطالة في حين طريقة التكاليف المتغيرة تتوصل إلى نتيجة واحدة .

- طريقة التحميل العقلاني وعند حسابها لسعر التكلفة حملت التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية حيث حملت ما قيمته 12361684,64 دج و 7615956,06 دج لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط على التوالي والتي تمثل التكاليف الثابتة المستغلة أما التكاليف الثابتة الغير مستغلة والتي تمثل تكلفة نقص النشاط (تكلفة البطالة) المقدرة بـ 29041320,54 دج و 27002026,03 دج لكل من منتج المونوكوش (Monocouche) ومنتج البلاط على التوالي فقد استبعدتها من سعر التكلفة، أما طريقة التكاليف المتغيرة فلم تأخذ التكاليف الثابتة بعين الاعتبار عند حسابها لسعر التكلفة المتغيرة، مما انعكس على ارتفاع سعر التكلفة في طريقة التحميل العقلاني بالمقارنة بطريقة التكاليف المتغيرة.

- تستعمل طريقة التحميل العقلاني في تسعير المنتجات وتحديد فعالية كل قسم، في حين طريقة التكاليف المتغيرة تستعمل في التسيير واتخاذ القرارات.

خلاصة:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط، حيث تم تقديم لمحة عن الشركة، أهدافها، هيكلها التنظيمي، وكذلك عرض دور الشركة في الاقتصاد الوطني، ومحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة وإجراء المقارنة بين نتائجهما.

من خلال دراستنا والنتائج المتوصل إليها نستنتج أن طريقة التحميل العقلاني أفضل من طريقة التكاليف المتغيرة من حيث الرقابة على تكاليف الإنتاج حيث تعطي تحديد دقيق وعقلاني في تكلفة الوحدة حيث تحمل التكاليف الثابتة بمقدار الطاقة المستغلة فقط أما الجزء الغير المستغل تعتبره كتكلفة بطالة أو نقص النشاط مما يلفت نظر الشركة حول هذه التكاليف التي لا يصاحبها إيراد وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة بخصوص ظروف الاستغلال.

الخاتمة

الخاتمة:

لا يتحقق النمو الاقتصادي الحديث إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب أن تستغلها المؤسسات لازدهارها ولعل محاسبة التكاليف من أهمها لكونها من أنجح سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية، وإن غياب هذه الأداة التسييرية كان ومزال أهم أسباب المشاكل التي تواجهها المؤسسات لكونها تعتبر أهم التقنيات التي تمكن المسير داخل المؤسسة أن يقف على أهم القرارات، فهي تؤدي دورا هاما من خلال توفير معلومات ضرورية لقياس مختلف التكاليف.

وللمقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة تم اختيار شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط بالطاهير ولاية - جيجل - لإسقاط الجانب النظري عليها.

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحيتين النظرية والتطبيقية تبين لنا:

بالنسبة لفرضية الأولى: " تؤثر طريقة التحميل العقلاني على الرقابة من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة"، هذه الفرضية صحيحة، حيث تسمح بعقلنة سعر التكلفة وتعطي تحديد دقيق وعقلاني في تكلفة الوحدة، حيث تحمل التكاليف الثابتة بمقدار الطاقة المستغلة فقط أما الجزء غير المستغل فتعتبره تكلفة بطالة أو نقص النشاط مما يلفت نظر الشركة لمراقبة هذه التكاليف التي لا يصاحبها إيراد.

بالنسبة لفرضية الثانية: " تعمل طريقة التكاليف المتغيرة على تخطيط الأرباح والوصول إلى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف وحجم الإنتاج والأرباح"، هذه الفرضية صحيحة، حيث تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة على مؤشرات اقتصادية من خلال عتبة المردودية التي تعطي نقطة التوازن بالقيمة والكمية.

بالنسبة لفرضية الثالثة: " يختلف أثر تطبيق طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة في تحديد سعر تكلفة المنتجات"، هذه الفرضية صحيحة، حيث يحسب سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني بتحميل التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى التكاليف الثابتة المحملة، أما سعر التكلفة وفق طريقة التكاليف المتغيرة فتضم التكاليف المتغيرة فقط.

❖ النتائج:

• نتائج الدراسة النظرية:

من الناحية النظرية تم التوصل إلى النتائج التالية:

-تحثل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظام داخليا فرعيا للمعلومات، له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف بهدف الرقابة واتخاذ القرار.

-إن أهمية محاسبة التكاليف تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات وإمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياتها، مما يسهل اتخاذ القرار وممارسة الرقابة باستمرار. -وجدت محاسبة التكاليف لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها ومرورا بتحليلها ودراسة تغيراتها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلا، لتكون أكبر ربحية وتنافسية.

-تساعد طريقة التحميل العقلاني على تقييم الفرص الضائعة للمؤسسة من خلال نقص النشاط وفروقات التحميل العقلاني وإظهار الطاقة غير المستغلة.

-تقوم طريقة التحميل العقلاني على تحميل النشاط بكافة عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى نصيبها من عناصر التكاليف الثابتة، على قدر استغلال الطاقة العاطلة عن المشروع.

-استخدام طريقة التحميل لحساب التكاليف يسمح بعقلنة سعر التكاليف المتغيرة في تحديد ربحية ربحية الشركة على مؤشرات اقتصادية أكثر منها محاسبية (عتبة المردودية).

-تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بالرقابة على التكاليف وتمتاز بأنها تتماشى ومحاسبة المسؤولية، فالتكاليف المتغيرة تكون غالبا من مسؤولية القائمين بالإنتاج أو البيع في مراكز الإنتاج والبيع، من تم يمارسون الرقابة عليها.

-تقدم طريقة التكلفة المتغيرة المعلومات الأساسية التي تسمح بالتسيير في الفترة القصيرة، أي طالما أن المؤسسة تستعمل نفس الطاقة الإنتاجية.

-تتفق طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة في مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، ويختلفا في تحميل التكاليف الثابتة حيث تحملها طريقة التحميل العقلاني بطريقة عقلانية، أما طريقة التكاليف المتغيرة فتستبعدا من سعر التكلفة.

-طريقة التحميل العقلاني تساعد على اتخاذ القرارات على المستوى البعيد، أما طريقة التكاليف المتغيرة فقراراتها تكون على المستوى القصير.

• نتائج الدراسة التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط توصلنا إلى النتائج التالية:

- تفتقر شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط، إلى الدقة في تصنيف التكاليف كما تقوم بحساب التكاليف التي تحملتها الشركة دون تخصيص التكاليف الخاصة بكل منتج.
- تهتم شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط بالجانب التسويقي لمنتجاتها مما مكنها من احتلال مكانة عالية في السوق المحلي.
- امتلاك شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط آلات متطورة مستوردة.
- تسمح بتعدد الإنتاج، لأنها تواجه مشكل الصيانة في حالة تعطل الآلات لأنها تحتاج إلى اليد العاملة المؤهلة من خارج الوطن.
- تهميش شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط لمحاسبة التكاليف، وهذا راجع إلى استغلال الفوضى التي تسود السوق الجزائري وغياب الرقابة وخاصة الضريبية وما يكرس هذا التجاهل لفائدة محاسبة التكاليف وهو عدم إجبار القانون المؤسسات على استخدامها، عكس المحاسبة الملزمة بالقانون.
- عدم تبني شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط نظام محاسبة التكاليف رغم ضرورة تطبيقها ما أدى عدم قدرتها على قياس التكاليف والتحكم فيها.
- لا يمكن القول أن طريقة أفضل من الأخرى لأن كل طريقة لها أسلوب خاص للتحكم في التكاليف، ولا يمكن تفضيل طريقة على مؤسسة لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.
- إن تطبيق طريقة التحميل العقلاني يسمح بإظهار الطاقة غير المستغلة في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط.

-نظرا لطبيعة نشاط الشركة فإنها لا تستعمل جميع تقنيات محاسبة التكاليف، وإنما تستعمل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال في تقييم مدخلاتها.

-إن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بمعرفة مدى مساهمة التكاليف المتغيرة في حجم الإنتاج.

❖ الاقتراحات:

في ضوء المراجعة النظرية للدراسة واستنادا على النتائج المتحصل عليها مسبقا، فقد تمت التوصية بما يلي:

-على الشركة محل الدراسة الاهتمام بمحاسبة التكاليف، لما لها فائدة يمكن أن ترجع على الشركة بأرباح وعائدات كبيرة.

-على الجهات القانونية الوصية أن تقوم بتشريع قوانين بغرض إلزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف، لأن غياب هذا الطابع الإلزامي يفقد محاسبة التكاليف أهميتها من الناحية العملية. - إنشاء دورات تكوينية لتأهيل العمال للإلمام بجميع الجوانب النظرية والعلمية لمحاسبة التكاليف، وطرق تقنيات تطبيقها.

-منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد وفتح المجال أمامهم لتجسيد معارفهم، وذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

يجب على الشركة إعادة استثمار أرباحها وذلك بفتح فروع أخرى على مستوى المناطق المجاورة من أجل زيادة مبيعاتها وتحقيق أرباح إضافية.

-الاهتمام بطرق محاسبة التكاليف في عملية الإنتاج والرقابة.

-إعطاء وظيفة داخل الشركة أكثر أهمية وأكثر صلاحيات من أجل تمكينا متابعة نشاط المؤسسة

وتسجيل الانحرافات ومن ثم التحكم في التكاليف ما يجعلها تساهم في تعظيم ربحيتها.

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، يمكن القول أنه فتح مجالا واسعا للبحث في بعض

المسائل المتعلقة بطرق محاسبة التكاليف لما لها أهمية في تقديم معلومات دقيقة ومفصلة عن التكاليف.

❖ آفاق الدراسة:

-نظام محاسبة التكاليف ودوره في تحسين ربحية المؤسسة؟

-دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ قرارات تسعير المؤسسة؟

-أثر طريقة التكاليف المتغيرة في عملية تخطيط ورقابة التكاليف؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2008.
2. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2008.
5. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، دار وائل للنشر والتحليل، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
6. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2005.
7. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات) ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2010.
8. صالح الرزق، عطا الله خليل عواد بن وراذ، محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
9. صالح بعد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
10. طلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف لأغراض الإدارة مدخل إدارة التكلفة ، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013.

11. عامر عبد الله شقر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
12. عبد الحي مرعي عبد الحي، مرعي عطية عبد الحي، **أساسيات محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
13. عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، **في مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
14. عبد الناصر إبراهيم نور، الشريف عليان، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
15. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002.
16. علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1994.
17. غسان فلاح سلامة المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
18. فهيمة باديسي، **المحاسبة التحليلية دروس وتمارين**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.
19. فيصل جميل السعايدة، **المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
20. كريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون، الجزائر.
21. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2004.
22. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2007.

23. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2006.
24. محمد تيسير عبد الحكيم رجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2004.
25. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
26. محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإداري، دار الكتاب الحديث، القاهرة، الجزائر، الكويت، 2008.
27. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
28. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
29. نائل عدس ، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث) ، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
30. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث) ، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان، 2013.
31. نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، ترجمة sawyers-jaskson- jenkiks-، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2013.
32. هاشم احمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المتخصصة، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشأة الخدمية (الفنادق) ، الدار الجامعية، طبع نشر وتوزيع، الإسكندرية، 2002.
- ب- المقالات:**

33. تركي عبد النور، كيفية معالجة التكاليف بواسطة طريقة وحدة القيمة المضافة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 04، جامعة عنابة، 2010.

34. ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.
35. عبد الحميد بوخاري وآخرون، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 05، العدد 03، تقرت، الجزائر، 2016.
36. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2014.
37. محمد مفتاح الطرلي، المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، مجلة المنتدى الأكاديمي، المجلد 02، العدد 02، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا، 2018.
38. ناصر طه عليوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، العراق، 2010.
- ج- المذكرات:
39. أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
40. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009/2010.
41. بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على التكاليف-دراسة حالة- شركة الإسمنت حامة بوزيان - قسنطينة -، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
42. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2011.

43. خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
44. سعاد حمدي، استخدام نطاق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
45. صالح لخضاري، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة في المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007.
46. صباح فوزي صالح ، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركة قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2014.
47. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005/2006.
48. علي بن موفقي، دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة جيجل، الجزائر، 2008/2009.
49. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
50. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة دكتوراه الفلسفة تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009.
51. فاتح ساحلي، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2004.
52. فاتح شرفي، واقع وأفاق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2010.

53. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.
54. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير في قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
55. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة-نفطال- ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
56. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.
57. ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

a- Les livres :

58. Abdeallah Boughaba, **comptabilité analytique**, BERTI EDITION, 2^{ème} édition, ALGER, 1994.
59. Arapin djpoly. **la comptabilité analytique**, delexplion .2. édition paris 1996.
60. Gerardmelyon , philiperaimbouhg, **comptabilité analytique**, breal , lexifac gestion, 2004.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى عرض طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة في حساب تكاليف الإنتاج والرقابة عليها، كما تهدف إلى إيضاح مختلف الخطوات في حساب سعر التكلفة والنتيجة باستخدام الطريقتين وإبراز جوهر الاختلاف بينهما، وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث وإتمام الدراسة اعتمدنا على مجموعة من المراجع المختلفة المتمثلة في الكتب والمجلات والرسائل العلمية هذا في الجانب النظري أما التطبيقي فقد اعتمدنا على الوثائق المقدمة من طرف الشركة وكذلك المقابلات الشخصية مع المسؤولين.

وفي الواقع العملي قمنا بمحاولة إجراء مقارنة بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة في شركة "عياشي سعيد" لإنتاج البلاط وبعد حساب سعر تكلفة المنتجات والنتيجة بالطريقتين في الشركة محل الدراسة، أظهرت النتائج أن سعر تكلفة المنتجات تختلف بين طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة، والفرق بين الطريقتين يبين دقة طريقة التحميل العقلاني في تحديد سعر التكلفة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغير، سعر التكلفة

Abstract :

The aim of This study is to present the method of rational loading and the method of variable costs in the calculation and control of production, as a goal to clarify the versions steps in calculating the cost and result price using the two methods and difference between them, In the attempt to achieve the objectives of the research and complication of the study we relied on a group of different references, the books are in the theoretical and practical aspects, we have relied on the documents submitted by the company as well as personal interviews with the officials.

In fact, we tried to compare between the rational loading method and the variable cost method in "ayachisaid" for tile production, after calculating the price of the product cost and result in bothways in the company, the results showed that the cost of the products varies between the rational loading method and the variable cost method, the two methods show the accuracy of the rational loadingmethod in determining the cost price.

Keywords:cost accounting, method of rational loading, method of variable costs, cost price.

