

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



الموضوع:

أهمية تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد
تكلفة المنتج في المؤسسة الصناعية
دراسة حالة شركة الخزف الصحي بالميلية _ جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

من إشراف الأستاذة:

د/ فهيمة حاجي

من إعداد الطالبتين:

- بوشموخة فطيمة الزهراء

- بريهموش نوال

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة الأصلية	الصفة
	جامعة جيجل	رئيسة
حاجي فهيمة	جامعة جيجل	مقررا
	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

شكر وتقدير

الحمد لله الذي فرض الشكر وأوجبه، والصلاة والسلام على خاتم النبيين وسيد الشاكرين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتوجه بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي أمدنا بعونه وتوفيقه على إنجاز هذه الدراسة، كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة الفاضلة:

" الدكتورة حاجي فهيمة "

والتي تفضلت مشكورة بالإشراف على هذه الدراسة ومنحتنا العون والمساعدة، حيث كانت لتوجيهاتها وملاحظتها القيمة الأكبر في إتمام هذا البحث.

كما يسرنا أن نتقدم بالشكر والتقدير إلى السيد "يوسف عبد الرزاق" لما قدمه لنا من مساعدة طيلة فترة التريص.

كما نتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الإمتنان لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وأخيرا إلى كل من قدم إلينا معروفا.... وأسدى إلينا جميلا.

الإهداء

إلى معلم البشرية جمعاء السراج المنير الهادي إلى سبيل الله بالحكمة والموعظة
الحسنة النبي الامي الذي علمه ربه فأحسن تعليمه سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة
وأزكى السلام.

إليك أنت يا فرحتي وقرّة عيني ونبضة قلبي إلى أحلى ثلاث حروف نطقها لساني
وعشقها قلبي وفؤادي صدرها حنان وقلبها راحة وأمان من رفعت همي فكانت الشمس
المشرقة إلى أعلى الناس "أمي الحبيبة" أطال الله عمرها.

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل عز وافتخار
وستبقى كلماته نجوم أقتضي بها اليوم وفي الغد "أبي الغالي" أطال الله عمره.

إلى من غرس في حب العلم والعمل، إلى من إختاره الله بجواره "جدي" رحمه الله.
إلى من حبهم يملئ قلبي، إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها إخوتي وأخواتي.

إلى كل العائلة الكريمة كل باسمه إلى كل الأحباب والأصحاب

إلى كل طالب علم

فطيمة الزهراء

الإهداء

إلى معلم البشرية جمعاء السراج المنير الهادي إلى سبيل الله بالحكمة
والموعظة الحسنة النبي الامي الذي علمه ربه فأحسن تعليمه سيدنا محمد عليه
أفضل الصلاة وأزكى السلام.

إليك أنت يا فرحتي وقرّة عيني ونبضة قلبي إلى أحلى ثلاث حروف نطقها
لساني وعشقها قلبي وفؤادي صدرها حنان وقلبها راحة وأمان من رفعت همي فكانت
الشمس المشرقة إلى أعلى الناس "أمي الحبيبة" أطال الله عمرها.

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل عز وافتخار
وستبقى كلماته نجوم أقتضي بها اليوم وفي الغد "أبي الغالي" أطال الله عمره.

إلى من حبهم يملئ قلبي، إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها إخوتي
وأخواتي.

إلى كل العائلة الكريمة كل باسمه إلى كل الأحباب والأصحاب

إلى كل طالب علم

نوال

الصفحة	المحتويات
-	الشكر
-	الإهداء
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة	
6	تمهيد الفصل الأول
7	المبحث الأول: أساسيات حول محاسبة التكاليف والتكلفة
7	المطلب الأول: محاسبة التكاليف: مفهومها ونشأتها، أهدافها، والمصطلحات ذات الصلة بها
10	المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف
12	المطلب الثالث: العلاقة والمقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى
15	المطلب الرابع: التكلفة، مفهومها، تصنيفاتها
20	المبحث الثاني: نظم محاسبة التكاليف، وطرق حسابها
20	المطلب الأول: نظام تكاليف الأوامر
22	المطلب الثاني: نظام تكاليف المراحل
25	المطلب الثالث: مقارنة بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل
27	المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف
27	المبحث الثالث: دراسة الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
27	المطلب الأول: الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)
31	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
34	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
37	المطلب الرابع: صعوبة وأوجه قصور الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
39	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: دراسة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة، وأهميتها في تحديد تكلفة المنتج	
41	تمهيد الفصل الثاني
42	المبحث الأول: دراسة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، وأهميته في تحديد تكلفة المنتج
42	المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على الأنشطة: نشأته وتعريفه، خصائصه وأهم أهدافه
45	المطلب الثاني: مقومات وخطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
49	المطلب الثالث: أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وصعوبات تطبيقه
50	المبحث الثاني: دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة، وأهميته في تحديد تكلفة المنتج
51	المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة: نشأته وتعريفه، خصائصه وأهم أهدافه
55	المطلب الثاني: مقومات وخطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة
59	المطلب الثالث: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة، وصعوبات تطبيقه
60	المبحث الثالث: دراسة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة، وأهميته في تحديد تكلفة المنتج
60	المطلب الأول: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة: نشأته وتعريفه، وأهم أهدافه
63	المطلب الثاني: خطوات بناء طريقة وحدة القيمة المضافة
69	المطلب الثالث: أهمية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة وصعوبات تطبيقها
71	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: مدى أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية مع الإشارة إلى حالة شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل.	
73	تمهيد الفصل الثالث
74	المبحث الأول: عرض وتحليل دراسات سابقة تناولت أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية

74	المطلب الأول: تحليل دراسات سابقة تتعلق بأهمية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية
77	المطلب الثاني: تحليل دراسات سابقة تتعلق بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة TC كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية
79	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمدى أهمية الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف الحديثة كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الخزف الصحي محل الدراسة -طريقة وحدة القيمة المضافة نموذجاً-
79	المطلب الأول: تقديم شركة الخزف الصحي
85	المطلب الثاني: محاولة تطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة في تحديد تكلفة منتج Lavabo لشركة الخزف الصحي
89	المطلب الثالث: المقارنة بين سعر تكلفة المنتج Lavabo وفق الطريقة المعمول بها(التقليدية) في الشركة محل الدراسة وسعر تكلفته وفق طريقة وحدة القيمة المضافة المقترحة(الحديثة) واستنتاج الأهمية.
92	خلاصة الفصل الثالث
94	الخاتمة العامة
98	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	ملخص

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان	رقم الجدول
13	أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	(1-1)
13-14	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	(2-1)
26	المقارنة بين تكاليف الأوامر وتكاليف المراحل	(3-1)
64	تكلفة موقع العمل " UVA10 " (قيمة الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية: ساعة)	(1-2)
65	النموذج العملي لتصنيع المنتج المرجعي «k»	(2-2)
66	حساب تكلفة تشغيل المواقع بالنسبة لوحددة الزمن (ساعة)	(3_2)
66	تكلفة المنتج المرجعي k	(4-2)
67	معدلات مواقع العمل في الساعة محسوبة بوحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي	(5-2)
68	تكلفة المنتج A مقيمة بوحدات القيمة المضافة	(6-2)
85	التكاليف الإجمالية لكل موقع	(1-3)
86	المدة المستغرقة في كل موقع عمل بالساعة	(2-3)
86	تكلفة المنتج Lavabo بوحددة القيمة المضافة	(3-3)
87	معدلات مواقع العمل	(4-3)
88	تكلفة المنتج Lavabo	(5-3)
89	سعر البيع الوحدوي لمبيعات المؤسسة لمنتج Lavabo	(6-3)
90	هامش الربح للوحدة المنتجة للمنتج Lavabo	(7-3)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	وظائف محاسبة التكاليف	(1-1)
17	التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف	(2-1)
19	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	(3_1)
19	علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط	(4_1)
24	مراحل الإنتاج المتتابع	(5-1)
25	مراحل الإنتاج المتوازنة	(6-1)
29	تحميل الأعباء الى المراكز	(7-1)
31	استخراج تكلفة وحدة العمل	(8-1)
36	أهداف التكاليف المعيارية	(9-1)
44	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC	(1-2)
52	أصل التكلفة المستهدفة	(2-2)
57	الخطوات الأساسية للتكلفة المستهدفة	(3-2)
83	الهيكل التنظيمي للشركة	(1-3)



المقدمة العامة



1. تمهيد:

تشهد المنشآت الصناعية العديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي لها تأثيرات على نظم التكاليف ومخرجاتها، الأمر الذي تطلب من المهتمين بحاسبة التكاليف ضرورة مواكبة التطورات والتغيرات السريعة في البيئة المحيطة من أجل المحافظة على مكانتها في السوق والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق أهدافها المسطرة.

تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة في التكاليف وتحسين فعالية التسيير، وتتبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، إن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيم تلك الأرباح، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلا ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى، ومن أهم هذه الطرق نجد طريقة التكاليف على أساس التكلفة وطريقة التكاليف المستهدفة وكذا طريقة وحدة القيمة المضافة، التي تسمح بالإستعمال الأمثل لإمكانيتها وقدراتها المالية والإنتاجية، من خلال نظام التسيير الفعال والمحكم للعملية الإنتاجية لضمان تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

كما تعمل هذه الأنظمة على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة والتنوعية للمنتجات، كما يفترض فيها إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات.

2. إشكالية الدراسة:

في ظل التغيرات والتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الدولية وشدة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، يعتبر التحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها من أبرز وأهم المشاكل التي تواجهه المؤسسات الصناعية عامة والجزائرية بصفة خاصة، وعليه يمكن طرح إشكالية هذه الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج في المؤسسة الصناعية، لا سيما في مؤسسة الخزف الصحي بالميلية-جيجل؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي نستعين بالتساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل تعتبر الطرق التقليدية أساسا ملائما في تحديد تكلفة المنتج في المؤسسة الصناعية الجزائرية؟
- 2- هل يمكن اعتبار الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف بديل للطرق التقليدية في ترشيد الأعباء والمصاريف لدى المؤسسة الصناعية؟

- 3- هل المؤسسة الصناعية الجزائرية مجبرة على تطبيق طرق محاسبة التكاليف الحديثة من أجل تحديد تكاليفها تحديدا دقيقا والتحكم فيها، لا سيما مؤسسة الخزف الصحي بالميلية-جيجل محل الدراسة؟

3. فرضيات الدراسة:

إن الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية يتطلب منا وضع مجموعة من الفرضيات يمكن إثباتها أو نفيها من خلال الدراسة التي سنقوم بها، والمتمثلة في:

- **الفرضية الأولى:** "اعتماد المؤسسة الجزائرية طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات، لاعتبارها أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي".
- **الفرضية الثانية:** "يمكن اعتماد أحد الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تعتبر أكثر الطرق تحكما في التكاليف غير المباشرة كبديل لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بما يسمح بالتحديد الدقيق للتكلفة".

3. أهداف الدراسة:

- نسى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:
- التعرف بشكل تفضيلي على كل من الأساليب الحديثة الثلاثة وأهميتها: التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة.
- التعرف على صعوبات ومعوقات تطبيق كل من الطرق الحديثة في مؤسسة صناعية: التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة.
- التعرف على واقع طرق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها.
- إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة.
- الكشف على المزايا التي ستعود على المؤسسة الصناعية نتيجة لاعتمادها على أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في حساب تكاليف منتجاتها.

4. أهمية الدراسة:

- تتجلى أهمية الدراسة بشكل أساسي في أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي ظهرت في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، حيث تواكب هذه الأخيرة التطورات الحديثة في مجال الإنتاج والتسويق على ضوء التنافس الدولي بين الشركات في تحديد تكلفة المنتج في المنشأة، وإعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرارات المثلى، هذا من جهة.
- ومن جهة أخرى صعوبات وأوجه قصور الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، حيث أصبحت هذه الطرق لا تتماشى مع التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال، مما يؤدي إلى تقديم معلومات مظلة ينتج عنها قرارات خاطئة.

5. أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب أهمها:

- **أسباب ذاتية:**
- التخصص الدراسي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار الموضوع.
- الميل لدراسة مواضيع متخصصة في محاسبة التكاليف.
- **أسباب موضوعية:**
- إبراز أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية.

– قلة الدراسات حول أساليب محاسبة التكاليف الحديثة خاصة فيما يتعلق بالتكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة.

– تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى بالضرورة إلى إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.

6. حدود الدراسة:

➤ **الحدود المكانية والموضوعية:** تمت الدراسة الميدانية لأسلوب وحدة القيمة المضافة في شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل، كما تم التركيز بشكل كبير-وليس حصري- عند عرض وتحليل الدراسات السابقة على الدراسات التي تناولت أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، وأسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

➤ **الحدود الزمانية:** شملت فترة التريص في البداية من 17 مارس إلى 15 ماي، ومع الظروف الصحية الاستثنائية امتدت إلى غاية 5 أكتوبر.

7. المنهج المتبع:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وبغية الوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة والإحاطة بمختلف جوانبه تم المزج بين منهجين وصفي وتحليلي:

تم اعتماد المنهج الوصفي عند عرض الجوانب النظرية والفنية المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأساليبها، كما تطلب الأمر استخدام المنهج التحليلي عند تحليل الدراسات السابقة التي تناولت أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وكذا تحليل بعض الجداول وتفسير بعض النتائج المتوصل إليها عند حساب تكلفة المنتج في مؤسسة الخزف الصحي، والوصول إلى استنتاجات تسهم في إثراء هذه الدراسة.

8. خطة الدراسة:

من أجل الدراسة الشاملة لهذا الموضوع، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي والتقسيم المفصل كان كالآتي:

تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة، حيث قسمنا الفصل الأول إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول تطرقنا إلى عموميات حول محاسبة التكاليف، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وشرح أهم الفروقات بينهم، وفي المبحث الثاني تم تحديد أنظمة محاسبة التكاليف، والمقارنة بينهما ومختلف طرق احتساب التكاليف التي تناولنا منها بشيء مبسط في انتظار عرض حيثياتها بشيء من التركيز في المبحث القادم وكذا الفصل الموالي، أما المبحث الثالث والأخير فتم التطرق إلى دراسة طرق محاسبة التكاليف التقليدية (الكلية، الجزئية، المعيارية) والصعوبات وأوجه القصور التي تواجهها.

أما في الفصل الثاني حاولنا من خلاله دراسة أبرز الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، وأهميتها في تحديد تكلفة المنتج، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، ندرس في المبحث الأول منه طريقة التكاليف المبنية على أساس

الأنشطة وأهميتها، كما نعرض في المبحث الثاني طريقة التكلفة المستهدفة وأهميتها، وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة مع إبراز أهميتها.

وخصص الفصل الثالث من الدراسة للجانب التطبيقي بعنوان مدى أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية ، والمتمثل في دراسة حالة شركة الخزف الصحي بالميلية _جبل_، حيث يشتمل هذا الفصل على ثلاث مباحث، خصصنا أولهما لعرض وتحليل الدراسات السابقة تناولت أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية، أما المبحث الثاني فقد قمنا فيه بدراسة تطبيقية لمدى أهمية الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الخزف الصحي محل الدراسة.

تاسعا: صعوبات الدراسة

- التأثير السلبي للظروف الصحية السائدة حاليا-كوفيد19- على مجرى تربصنا بمؤسسة الخزف الصحي بالميلية، حيث اكتفت هذه الأخيرة بالسماح لنا بتحميل معلومات تخص موضوع دراستنا، وكذا ووثائقها الداخلية فقط، دون السماح لنا بإجراء مقابلات شخصية مهمة تخدم موضوع دراستنا خاصة فيما يتعلق بمحاولة تطبيقنا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة الخزف الصحي محل الدراسة ، لذلك اكتفينا بتطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة فقط، ولجانا إلى تحليل الدراسات السابقة فيما يتعلق بالطريقتين التي سبق ذكرهما لإبراز أهميتهما في تحديد تكلفة المنتج.
- ضعف نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة محل الدراسة وعدم التصريح بالمعلومات الكافية.
- نقص المراجع باللغة العربية فيما يخص طريقة وحدة القيمة المضافة.



الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة
التكاليف والتكلفة



تمهيد:

لقد أصبح مسك محاسبة التكاليف - التي تعتبر أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة- أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات في القطاعات المختلفة، بعدما كان هذا الفرع مرتبطاً فقط بالمؤسسات الصناعية نظراً لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ويرجع ذلك في الأساس إلى الإنفتاح العالمي وشدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في معظم القطاعات إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، وهو ما توفره محاسبة التكاليف باعتبارها أداة تحليلية ورقابية تحكمها مجموعة من الطرق والقواعد النظرية، فهي وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة، كما أنها تدمج مختلف المستويات الإدارية بمعلومات وبيانات داخلية هامة يمكن من خلالها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل وعناصر التكاليف، حيث تقوم بجمع وتحليل وعرض البيانات المتعلقة بالتكاليف بهدف الرقابة عليها ومساعدة الإدارة في ترشيد القرارات والاستراتيجية وأداء الوظائف المختلفة.

بناءً على ما سبق، ارتأينا في هذا الفصل إلى تقديم الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول منه أساسيات حول محاسبة التكاليف والتكلفة، وخصصنا المبحث الثاني لمعرفة أنواع أنظمة محاسبة التكاليف، وطرق حساب التكاليف، وفي المبحث الثالث والأخير تم دراسة طرق محاسبة التكاليف التقليدية.

المبحث الأول: أساسيات حول محاسبة التكاليف والتكلفة

يتم تقديم في المطلب الأول من هذا المبحث مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف، والمصطلحات ذات الصلة بها، وفي المطلب الثاني وظائف ومقومات محاسبة التكاليف، ويتم إبراز في المطلب الثالث علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى، وفي المطلب الرابع والأخير نتناول مفهوم التكاليف وتصنيفاتها.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف: مفهومها ونشأتها، أهدافها، والمصطلحات ذات الصلة بها

نعرض في هذا المطلب مفهوم ونشأة محاسبة التكاليف، وكذا أهدافها، كما نعرض مجموعة من المصطلحات ذات الصلة بمحاسبة التكاليف فيما يلي:

الفرع الأول: مفهوم ونشأة محاسبة التكاليف

نقدم مفهوم محاسبة التكاليف بإبراز أهم التعاريف المقدمة لها وكذا أهميتها، ومن بين هذه التعاريف نذكر:

- يعرفها محمود الفيومي محمد: "هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج والنشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية والتخطيط والرقابة للأعمال التجارية واتخاذ القرارات الخاصة".¹
 - كما تعرف محاسبة التكاليف على أنها: "تقوم بتحديد وتعريف وقياس مختلف عناصر التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعملية الصناعية أو التقارير عنها وتحليل مختلف عناصرها".²
 - ويعرفها نائل عدس ونضال الخلف: "هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا الى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة".³
 - وتعرف محاسبة التكاليف أيضا بأنها: "تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال".⁴
 - وفي تعريف لرضوان محمد العناتي: "محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع الغير مباشرة المتعلقة بإنتاج سلعة أو خدمة".⁵
- ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: "أحد العلوم المحاسبية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أو خدمية، تهدف بدرجة أساسية الى تحديد التكلفة النهائية

¹- محمود الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 1993، ص21.

²- ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، بدون طبعة، دار الجامعة للنشر، مصر، 2003، ص21.

- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص16.³

⁴- A Rappin et J. Poly, **comptabilité analytique d'exploitation**, donod, paris, 1996, p10.

⁵- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ تطبيقات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص10.

للمنتجات أو الخدمات وذلك باتباع طرق تحليل سليمة علمية وذلك بهدف الوصول إلى نتائج يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ قراراتهم".

والجدير بالذكر أنه يمكن تلخيص أهمية محاسبة التكاليف في أربعة استخدامات كبيرة ومتميزة هي:

-تحديد سعر المبيعات؛

-إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار؛

-تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات؛

-التسعير الجيد للخدمات.¹

وفيما يتعلق بنشأة نظام محاسبة التكاليف يمكن تقسيم فترة ظهور نظام محاسبة التكاليف إلى مرحلتين:

أولاً: نظام التكاليف التقليدي: لقد تميزت الفترة الممتدة ما بين القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، بالغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، ولقد كانت السوق هي المرشد للقرارات، حيث كان نظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يقوم بتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، وبعد سنة أصبحت المحاسبة العامة قصيرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، ولقد ترتب عن هذا التطور عدة نتائج منها: عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ثانياً: نظام التكاليف المعاصر: لقد بدأت المرحلة الثانية لنظام التكاليف بعد سنة 1945، أين تقدمت وازدهرت الصناعة واشتدت المنافسة بين المنتجين، الأمر الذي أدى بالمؤسسات الصناعية للتفكير في السبيل الذي يذني من حجم التكاليف، أي التركيز على موضوع التكاليف الذي هو الموضوع الذي تدرسه المحاسبة التحليلية. ويمكن القول أن نظام التكاليف ما هو إلا تطور طبيعي للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.²

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: قياس التكاليف

إن أول الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف هو قياس تكاليف الأداء في المنشأة أي كانت طبيعة نشاطها، من أجل التوصل إلى نتيجة هذا النشاط، وفي سبيل الوصول إلى ذلك يتم حصر وتحديد عناصر التكاليف، وتسجيلها وتحليلها وتوزيعها على مراكز التكلفة، ثم على وحدات الإنتاج، ثم تحديد تكلفة الإنتاج التام

¹ -François Engel et Frédéric Kleitz, *cours de comptabilité analytique*, paris, 2005, P10.

² - عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرارات التسعير-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، 2012/2011، ص3.

وتحديد نصيب كل وحدة منتجة من كل عنصر من عناصر التكاليف ثم إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقديمها لإدارة المنتجة.¹

ثانيا: الرقابة على عناصر التكلفة

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف، وتتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف الفترة أو عدة فترات سابقة.²

ثالثا: اتخاذ القرارات

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة خاصة وان الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح؛
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛
- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.³

رابعا: إعداد الكشوف المالية

تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج وحساب المتاجرة.⁴

خامسا: الاشتراك في إعداد الموازنات التخطيطية

الموازنة التقديرية تمثل مصدرا كبيرا للحصول على كافة البيانات المطلوبة لإعداد الكشوف التقديرية الخاصة بالموازنات السلعية والخدمية اللازمة لتحقيق أهداف الإنتاج.⁵

الفرع الثالث: المصطلحات ذات الصلة بمحاسبة التكاليف:

هناك مجموعة من المصطلحات الأساسية المرتبطة بمحاسبة التكاليف لا بد من التعريف بها وهي كالتالي:

¹- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص21.

²- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، مرجع سبق ذكره، ص21.

³- غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص ص17،18.

⁴- نفس المرجع السابق، ص18.

⁵- عامر عبد الله الشقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص18.

- **التكلفة:** هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حساب يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حساب يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.¹
- **المصروف:** هو نفقة مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلعة مواد أو خدمات.²
- **الخسارة (Loos):** هي عبارة عن تضحية اقتصادية لم يكن من المتوقع حدوثها أي أنها غير متوقعة ومفاجأة، حيث لا ينتج عن حدوثها أي قيمة أو منفعة حالياً ومستقبلاً، إذ تؤدي الخسارة إلى ارتفاع غير مبرر للتكاليف وإلى تخفيض أرباح المؤسسة.³
- **وحدة التكلفة:** وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته.
- **مركز التكلفة:** هو المركز الذي يتم فيه تجميع التكاليف.⁴
- **الأعباء:** العبء يقابله الناتج الذي يعمل على تحديد نتيجة دورة الاستغلال أي الأعباء هي استهلاك للقيم، استهلاك للمواد، البضائع واللوازم.⁵

المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف

نعرض في هذا المطلب كل من وظائف محاسبة التكاليف، وكذا مقوماتها، وفيما يلي:

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

- أولاً: الوظيفة التسجيلية:** حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية الحالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف.⁶
- ثانياً: الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية، لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.⁷

¹ _ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص26.

² _ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، بدون طبعة، دار افاق للنشر والتوزيع، الجزائر، 1991، ص8.

³ -Jawahar Lal, Seema Srivastava, **Cost Accounting** (India; tata MC, Graw_hill publishing, 2009), p27

⁴ _ نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص14.

⁵ _ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، بدون طبعة، دار المحمدية العامة للنشر، الجزائر، 1999، ص ص13

14.

⁶ _ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص24.

⁷ _ صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص10

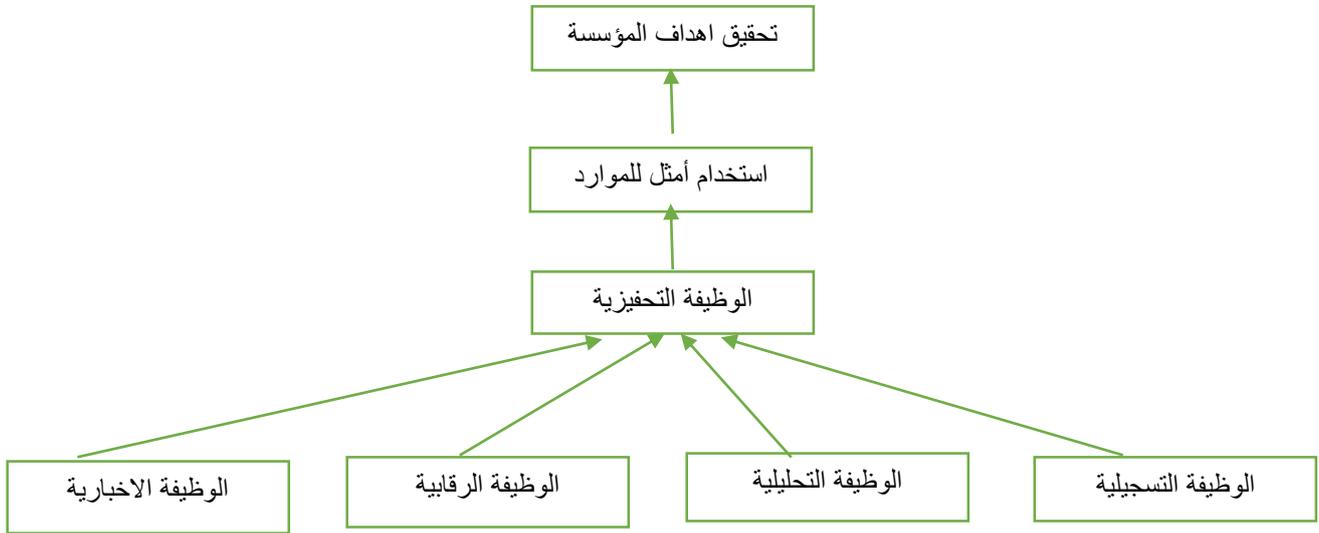
ثالثا: الوظيفة الرقابية: تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له، وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقْدان.¹

رابعا: الوظيفة الإخبارية: توضح أمام الإدارة ما حدث من وقائع تكاليف وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلولاً هذه الوقائع

خامسا الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دافع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق²

وللتوضيح أكثر نلخص الوظائف السابقة الذكر في الشكل رقم (1-1):

الشكل (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص24.

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة ويتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

الفرع الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف

يعتمد تصميم نظام محاسبة التكاليف على مقومات أساسية تكفل له القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة منه وتتمثل هذه المقومات بالآتي:³

أولاً: دليل وحدات الإنتاج والتكلفة:

إن الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص18.

² - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق الذكر، ص25.

³ - نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص ص25_27.

إنتاجها، والتحديد مهم لأنه يمهد لعملية وضع الدليل لوحدات المنتجات أو الخدمات النهائية.

ثانيا: دليل مراكز التكاليف:

من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف"، بحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم.

ثالثا: دليل عناصر التكاليف:

عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة، ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف.

رابعا: الدورة المستندية:

تعتبر المستندات عنصرا هاما من عناصر نظام التكاليف وتنقسم المستندات الى:

- مستندات داخلية: هي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.
- المستندات الخارجية: وهي المتعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط.

خامسا: المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية:

إن تصميم المجموعة الدفترية والسجلات تتلخص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية.

المطلب الثالث: العلاقة والمقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى

الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وأوجه الشبه والاختلاف بينهما

سنحاول من خلال هذا الفرع أن نبين العلاقة القائمة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، وذكر أوجه التشابه والاختلاف لتحقيق المقارنة وتوضيح الخلط الذي يقع فيه الأغلبية بين العلاقة وأوجه الشبه، حيث نقصد بالعلاقة كل ما تقدمه كل محاسبة لطرف آخر أما التشابه فنقصد به التناظر.

أولا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، حيث أن هذه الأخيرة هي أول فرع من فروع علم المحاسبة ظهورا، وبما أن محاسبة التكاليف هي امتداد للمحاسبة المالية، إذن فهما متكاملتان، إذا توفر كلاهما معلومات قد تحتاجها الأخرى وسيتم فيما يلي عرض مختلف نقاط الترابط بين المحاسبتين:

- تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية، مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوننا منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة

- يتعاون كلاهما في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية¹

ثانيا: أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

ولقد تم تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-1): أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في بداية المدة الى المحاسبة المالية وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية و وقائمة المركز المالي للمؤسسة	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
2- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي. مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والاقسام والفروع واصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية بشكل اجمالي ولا تدخل في التفاصيل. مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل اجمالي في القوائم المالية.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطور المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص3

نلاحظ من خلال الجدول رقم(1-1) أنه يوجد تشابه كبير بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية فل كلاهما معلومات قد تحتاجها الأخرى.

ثالثا: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

هناك اختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نوضحها في الجدول (2-1):

الجدول (2-1): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
نوع البيانات	- بيانات عن علاقة المنشأة بالغير؛ - بيانات اجمالية عامة؛ - بيانات تاريخية تهتم بالماضي؛ - بيانات فعلية؛ - بيانات نقدية؛	- بيانات عن حركة الأصول داخل المنشأة؛ - بيانات تفصيلية وتحليلية؛ - بيانات تخص الماضي والحاضر والمستقبل - بيانات فعلية وتقديرية او معيارية (محددة مقما).

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور واخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، بدون طبعة، دار المسير للنشر، الأردن، 2002، ص19.

	- بيانات عن النفقات والايادات؛ - بيانات موضوعية ومؤكدة.	
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج اعمال المشروع من أرباح وخسائر وتصوير المركز المالي.	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف.
المستفيد الأساسي من البيانات	المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون من الخارج.	إدارة المشروع نفسه.
الفترة التي تقدم عنها البيانات	عادة ما تكون سنة مالية.	يفضل ان تكون قصيرة نسبيا.

المصدر: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص21.

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه بالرغم من أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف إلا انه يوجد اختلافات بينهما.

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وأوجه الشبه والاختلاف بينهما

يرى البعض أنه يصعب التمييز بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، في حين يرى البعض الآخر أنهما مترادفان وأن كلاهما يخدم جهة واحدة وهي الإدارة، أي أن محاسبة التكاليف من مجالات المحاسبة الإدارية، ومن هذا المنطق سوف نقوم من خلال هذا الفرع بتبيان العلاقة بينهما والمقارنة من خلال ابراز أوجه التشابه.

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المشروع واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.¹

ثانياً: أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

- إن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة، و من ثم إلى قياس التكلفة بهدف توفير البيانات الملائمة للإدارة لإتخاذ القرارات، وهو نفس الهدف الذي ترمي له المحاسبة الإدارية.²

¹ ناصر عبد النور إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص20.

² غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

- تستخدم المحاسبة الإدارية بيانات محاسبة التكاليف لأغراض إعداد الموازنات التقديرية ورقابة العمليات واتخاذ القرارات مثل قرارات تسعير المنتجات على سبيل المثال.¹

ثالثا: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

لقد رأينا سابقا ان هناك ترابط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وهذا لا يعني أنه لا يوجد اختلاف بينهما سنحاول عرضه في النقاط التالية:

- ينحصر نقاط محاسبة التكاليف في المعلومات والبيانات المتعلقة بالتكلفة وينصب على عناصر التكاليف المباشرة ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقا، أما نطاق المحاسبة الإدارية فهو يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط.

- إن محاسبة التكاليف لها وقت إلا وهو الفترة التكاليفية عكس المحاسبة الإدارية التي لا تحددها فترة معينة.

- إن محاسبة التكاليف تتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف.²

المطلب الرابع: التكلفة، مفهومها، تصنيفاتها

نتطرق في هذا المطلب الى فرعين حيث في الفرع الأول سنقوم بعرض مفهوم التكلفة، أما الفرع الثاني فخصصناه لتصنيف التكلفة كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

تختلف وجهة نظر الباحثين في التكلفة، فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة، ومنهم من يضيف عليها الصبغة الاقتصادية، هذا الاختلاف أنتج تعدد في التعاريف المعطاة لها والتي سنورد بعضا منها كما يلي:

أولا: تعريف التكلفة من الناحية الاقتصادية

- التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل.³

- التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة ومستقبلية، أي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل.⁴

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن مفهوم التكلفة يحكمه عاملان أساسيان هما التضحية والمنفعة، حيث تمثل: "المنفعة مقدار ما تحصل عليه المؤسسة من موارد اقتصادية سواء مادية أو معنوية وقد تستنفذ هذه

¹- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص31.

²- جيرائيل جوزيف كحالة وحلوة حنان، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص29.

³ - عبد المنعم مبارك صلاح الدين وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الاعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص9.

⁴ - غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص27.

المنفعة في الحاضر والمستقبل، من أجل تحقيق هدف يخدم المؤسسة"، أما التضحية تمثل: "التنازل عن شيء أو فقده أو إضاعته، ويلزم أن يكون الشيء المضحى به ذات قيمة اقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت، مقابل موارد اقتصادية تدفع حالياً أو مستقبلاً، وكذلك يجب أن يكون للمؤسسة حرية الاختيار فيها".

من خلال المفهوم الاقتصادي للتكلفة نجد له ارتباطاً بعدة مفاهيم أخرى والمتمثلة في المصاريف والخسارة والأصل وقد أشرنا إليهم سابقاً.

بحيث هناك صنفين من التكلفة ترتبط بهذه التكلفة:¹

- **تكلفة غير مستنفذة:** وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذ بعد وذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة.

- **تكلفة مستنفذة:** وهي تمثل قيمة المنافع التي حصلت عليها المؤسسة واستنفذتها خلال فترة.

ثانياً: تعريف التكلفة من الناحية المحاسبية

- هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين ومجموعة منتجات، أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.²

- هي مجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج منتج معين.³

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس وذلك طبقاً لطبيعة التكاليف وعلاقتها بحجم النشاط، وكذا علاقتها بالإنتاج أو طبقاً لوظائف المنشأة

أولاً: التصنيف الطبيعي (الأساسي)

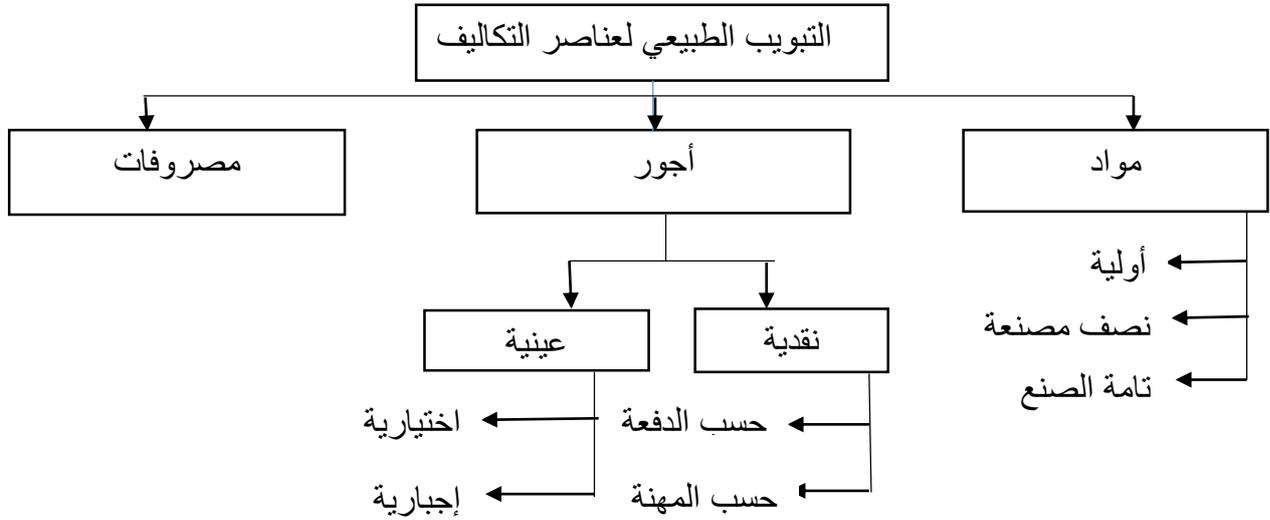
يعتبر هذا التبريد من أسهل وأبسط أنواع التبريد إذ أنه يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها المادية وغير المادية، لذلك فإن هذا التبريد يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع وهي: مواد وأجور ومصاريف ويأخذ هذا التصنيف الشكل (1-2):

¹ - صلاح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص24.

² - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص14.

³ - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التجارة تخصص محاسبة وتدقيق، بسكرة، 2010_2011، ص23.

الشكل (2_1) التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف



المصدر: محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص20.

يتضح من الشكل (2-1) أن التبويب الطبيعي للتكاليف يحتوي على ثلاث عناصر وهي المواد، الأجور، المصروفات وسيتم شرحها فيما يلي:

1- عنصر المواد: وهو عبارة عن تكلفة المواد المستخدمة في تصنيع المنتج ويمثل نسبة كبيرة من مجموع

تكلفة المنتج¹، ومن الممكن أن يأخذ عنصر المواد عدة أشكال هي:²

- **مواد أولية:** وتتمثل في مختلف المواد الأولية بمختلف أنواعها وتعتبر من بين العناصر الأساسية للعملية الإنتاجية.

- **مواد نصف مصنعة:** ويقصد بها المواد الوسيطة التي تستخدم في إنتاج منتج معين.

- **مواد تامة الصنع:** والتي لا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في بداية المرحلة فقط بل يمكن إضافتها في منتصف أو نهاية العملية الإنتاجية.

2- الأجور: عبارة عن الأجور والمرتبات التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على خدمات عنصر

العمل الإنساني³ وتأخذ الأجور إما شكل أجور نقدية أو تكون على شكل مزايا عينية⁴

- **الأجور النقدية:** هي المبالغ التي يتقاضاها العامل والموظف نظير ما يقدمه من خدمات من قبله، وهي إما تدفع شهريا أو أسبوعيا أو يوميا، أو بالساعات أو أن تدفع على أساس نوع المهنة المهارة.

¹- شادي صبحي ابو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2008، ص25.

² - محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص20.

³- السيد عبد المقصود ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003، ص22.

⁴- محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص20.

- **مزايا عينية:** فهي كافة الخدمات التي تقدم للمنتسبين بهدف تحفيز حب العمل لديهم وهي إما أن تكون إجبارية (مساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي والتقاعد) وإما أن تكون اختيارية (خدمات نقل أو إسكان وصحة والرعاية الاجتماعية).

3- المصروفات: وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع والتأمين.¹

ثانيا: التصنيف الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية وأن هذه الوظائف نوجزها فيما يلي:²

- **الوظيفة الصناعية:** وهي التي تختص في العملية الإنتاجية
- **الوظيفة التسويقية:** وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية
- **الوظيفة الإدارية:** وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام
- **الوظيفة الشرائية (التموينية):** وهي التي تختص بعملية التموين
- **الوظيفة المالية:** وهي التي تختص بالعمليات المالية.

ثالثا: التصنيف على أساس علاقتها بالمنتج

يهدف تقسيم التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج للتوصيل إلى أسس موضوعية لرد هذه التكاليف لوحدة الإنتاج كل على حدى تحقيقا لإمكانية قياس تكلفة وحدة المنتج ويتم تصنيف التكاليف وفقا لهذا التقسيم إلى صنفين: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وفيما يلي شرحها:

1- التكاليف المباشرة: وهي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر تكلفة نشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، وتتميز بكونها لا تطرح أي مشكل في حسابها حيث تسجل مباشرة وكليا في حساب التكلفة وذلك بسبب ارتباطها المباشر بالمنتج، وتشمل كل من المواد المباشرة والتكاليف الإضافية المباشرة.³

2- التكاليف غير المباشرة: هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.⁴

¹ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص8.

² - ياسين سالم، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، ص29.

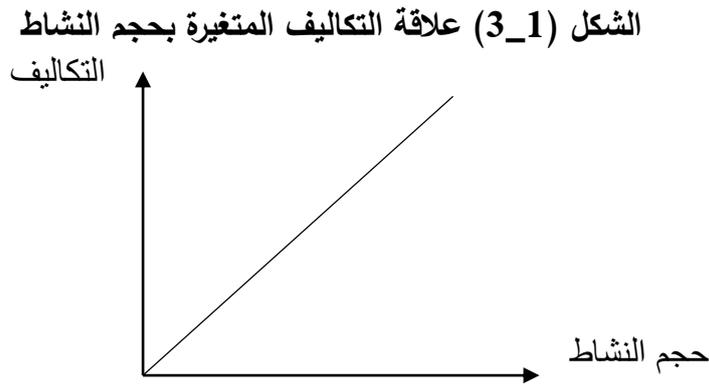
³ - عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007-2008، ص42.

⁴ - ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص31.

رابعاً: التصنيف حسب علاقتها بحجم النشاط

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وهو يهدف أساساً إلى تحليل المردودية والمساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج، من خلال هذه الدراسة نميز ثلاث أنواع تكاليف:

1- **التكاليف المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم النشاط، وتتميز هذه التكاليف بأنه يمكن تحميلها بسهولة على أقسام الإنتاج مع إمكانية مراقبة صرفها من طرف رؤساء الأقسام.¹ والشكل (1-3) يوضح التكاليف المتغيرة:

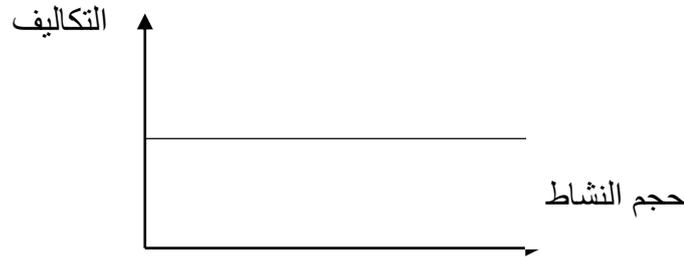


المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ص50.

نلاحظ من الشكل (1-3) أن التكاليف تتغير طردياً مع تغير حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، فهي تكاليف تزول مع زوال النشاط التابع لها.

2- **التكاليف الثابتة:** هي مجموعة عناصر التكاليف التي تظل ثابتة مع التغيرات في أحجام الإنتاج، أي أنها لا تتأثر بالتغيرات في الحجم.² وسنوضح من خلال الشكل (1-4):

الشكل رقم (1_4) علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط



المصدر: عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح_ورقلة_، 2011-2012، ص15.

نلاحظ من الشكل رقم (1-4) أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى التكاليف ثابتة على حالها.

¹ محمد تيسير الرجي، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص46.

² عثمان بودحوش، مرجع سبق ذكره، ص44.

المبحث الثاني: نظم محاسبة التكاليف، وطرق حساب التكاليف

كما هو معروف أن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح بالدرجة الأولى، ويتوقف هذا الهدف على كون إيرادات المؤسسة أكبر من تكاليفها هذا من الناحية المحاسبية، فمن هنا تبرز أهمية المؤسسة بالاهتمام بجانب التكاليف من ناحية تحديدها تحديدا دقيقا.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بعرض أنظمة محاسبة التكاليف بالتفصيل، ثم نتعرف في الأخير على طرق حساب التكاليف بنوع من الإيجاز في انتظار التفصيل فيها لاحقا.

المطلب الأول: نظام تكاليف الأوامر

يطبق نظام تكاليف الأوامر في الصناعات التي يسبق فيها التسويق عملية الإنتاج، بمعنى أن الإنتاج يتم بناء على طلبات خاصة من العملاء، ويقوم نظام محاسبة التكاليف في هذه الصناعات على افتراض إمكانية تحديد الإنتاج الخاص بكل أمر، وعليه سوف نقوم بتقديم تعريف وإجراءات ومزايا نظام تكاليف الأوامر.

الفرع الأول: تعريف نظام تكاليف الأوامر

في هذا النظام يكون منتج التكاليف هو وحدات مستقلة أو دفعات أو مجموعات من المنتجات أو الخدمات التي يطلق عليها أمر إنتاجي، حيث يتم استخدام هذه الطريقة المحاسبية في المنشآت التي يختلف إنتاجها من كمية إلى أخرى، وتعرف هذه الكميات باسم الأوامر الإنتاجية أو أوامر التشغيل، ونتيجة لاختلاف المواصفات الفنية للإنتاج من كمية لأخرى، من الضروري تحديد تكاليف كل كمية على حدة حتى يمكن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، ولتحقيق ذلك يتم تخصيص حساب مستقل لكل أمر إنتاجي¹ ومن أمثلة الصناعات التي تتبع نظام الأوامر: صناعة السفن، تشييد المباني، صناعة الكتب، الآلات المختصة، ورشات الصيانة، النسيج.²

الفرع الثاني: أهداف نظام تكاليف الأوامر

تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام تكاليف الأوامر في:³

- قياس تكلفة كل طلبية أو أمر إنتاجي متضمنة احتياجاته من مختلف عناصر التكاليف من بداية إنتاجه إلى أن يستكمل تمهيدا لتسليمه إلى العميل؛
- تتبع وقياس تكاليف الإنتاج في ظل نظام تكاليف الأوامر يتم على مستويين أساسيين على مستوى أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات وعلى مستوى أوامر الإنتاج؛
- يفيد تتبع وقياس تكاليف الإنتاج على هذا النحو في مجالات التخطيط والرقابة على نشاطات أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات كما يفيد لتحقيق هدف تسعير أوامر الإنتاج.

¹- ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص93.

²- أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص173

³- السيد عبد المقصود ديبان وصلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، 2004،

الفرع الثالث: شروط تطبيق نظام تكاليف الأوامر

يجب توافر الشرط التالية في تطبيق نظام تكاليف الأوامر:¹

- وجود إنتاج متنوع وهذا من شأنه أن يؤدي الى اختلاف عناصر التكاليف من أمر إنتاجي إلى آخر؛
- ليس من الضروري أن يمر كل أمر إنتاجي على كل المراكز الإنتاجية، وهذا ما يدل أن المراكز الإنتاجية لا تباشر العمليات الصناعية إلا على أساس أوامر تصدر لها بالعمل؛
- في بعض الأحيان تقوم بعض المشاريع الصغيرة بإنتاج منتجات متماثلة، فهي تقوم بإنتاج منتج معين لفترة محددة، ثم تنقل إلى إنتاج منتج آخر لفترة أخرى وهكذا، ويتطلب الانتقال من إنتاج منتج معين إلى إنتاج منتج آخر ضرورة معرفة تكلفة كل طلبية من منتج على حدى؛
- بما أن كل أمر إنتاجي له مواصفات خاصة فإنه من الضروري تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل أمر أثناء التشغيل، وعلى ذلك يتم حصر التكاليف على أساس الأوامر وليس على العمليات أو المراحل الإنتاجية.

الفرع الرابع: إجراءات نظام تكاليف الأوامر

تمتاز الإجراءات المحاسبية لنظام أوامر التشغيل بسهولة ذلك لأنها متسلسلة، فالخطوة الأولى هي تجميع تكاليف عناصر الإنتاج الثلاثة (المواد-العمل-التكاليف الإضافية) لكل أمر تشغيل على حدة، ثم تجمع هذه البيانات، وتلخص، وتعطى على شكل معلومات إلى متخذي القرارات لتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة، بمعنى تحميل كل أمر تشغيل بتكاليفه الخاصة التي تشمل على التكاليف التي قياسها مباشرة بالنسبة للأمر، وتلك التي توزع عليه لعدم ارتباطها مباشرة، وعليه فإن المجهود الرئيسي لنظام تكاليف الأوامر يتحدد في حصر عناصر التكاليف المختلفة ونسبها إلى أوامر التشغيل التي حددتها.²

الفرع الخامس: مزايا نظام تكاليف الأوامر

تتميز طريقة تكاليف الأوامر الإنتاجية بما يلي:

- سهولة احتساب تكلفة الطلبية، حيث تعتبر كل طلبية وحدة تكلفة مستقلة عن الطلبيات الأخرى، ويتم تحميلها بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تعود إليها وذلك عن طريق تخصيصها وتحميلها في المراكز يمر بها الأمر أثناء تشغيله؛
- تختلف نوعية الإنتاج باختلاف طلبيات العملاء مما يجعل تصميم شكل المنتج وتكلفته مرتبطين بالمواصفات المحددة والواردة في طلبيات العملاء؛
- قد يتطلب تنفيذ أمر إنتاجي معين تشغيل أكثر من مركز إنتاج على هذا الأمر في آن واحد مما يستدعي تحديد تكلفته في هذه المراكز جميعا؛

¹ - غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 235 236.

² - خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 287.

- سهولة التمييز بين المصروفات المباشرة وغير المباشرة المحملة على أوامر التشغيل المختلفة؛
- تعتبر تكاليف الأوامر الإنتاجية التي لم تنجز حتى نهاية الفترة المحاسبية بمثابة تكلفة إنتاج تحت التشغيل آخر المدة؛
- يتم احتساب تكلفة أوامر التشغيل فوراً بعد الانتهاء من صنعها سواء كان تاريخ الانتهاء في بداية أو خلال أو في نهاية الفترة المالية؛
- يتم حصر وتحديد التكلفة لكل أمر إنتاجي على حدى مما يتيح إمكانية تحديد نتيجة الاعمال من ربح وخسارة على مستوى كل أمر إنتاجي¹.

المطلب الثاني: نظام تكاليف المراحل

يطبق نظام تكاليف المراحل في الصناعات التي تخرج منتجا نمطيا يمر على مجموعة نمطية من المراحل الإنتاجية حتى يصبح منتجا تاما جاهزا للبيع. نظام تكاليف المراحل هو نظام تجميع وتحميل عناصر التكاليف المختلفة على أساس الأقسام أو المراحل، حيث سنقوم بتعريفه وبيان خصائصه وأهدافه

الفرع الأول: مفهوم نظام تكاليف المراحل

أولا تعريف نظام تكاليف المراحل:

يطبق نظام تكاليف المراحل في الوحدات الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات نمطية متجانسة ومتماثلة، لا يتدخل العملاء في تحديد مواصفاتها، ومن المتوقع في هذه الحالة أن تتشابه مواصفات الوحدات المنتجة لكل الإنتاج، وبالتالي نتوقع أن تتشابه كمية ونوعية وتكلفة المواد الخام المباشرة المستخدمة وبالتالي تشابه تكلفة العمالة المباشرة المستخدمة².

وعملياً الإنتاج المستمر في نظام تكاليف المراحل تتم عن طريق انتقال الإنتاج من مرحلة الى أخرى، حيث تتم عملية إضافة المواد وإجراء عمليات تصنيعه أو تحويله في كل مرحلة، حتى يصبح المنتج جاهزا في المرحلة الأخيرة³.

ونقصد بنظام تكاليف المراحل في هذه النقطة ذلك النظام الذي يستخدم لأغراض قياس تكلفة الإنتاج في أنظمة الإنتاج النمطي حيث يؤدي التدقيق المستمر والمنظم للإنتاج من خلال العمليات الصناعية المتتابعة الى إمكانية النظر لكل عملية أو مجموعة عمليات متتالية على أنها مرحلة إنتاجية مستقلة⁴.

¹ - نواف فخر قليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، ال جزء2، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، صص 12 13.

² - السيد عبد المقصود ديبان واخرون، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص

³ - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص275.

⁴ - عبد الحي عبد الحي مرعي وعطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، صص 74، 75.

ثانيا: خصائص نظام تكاليف المراحل

يتعامل نظام المراحل مع الوحدات خلال مختلف المراحل أو الأقسام ولتحديد تكلفة الوحدة عن كل قسم أو مركز يتطلب إيجاد علاقة بين التكاليف التي حدثت بالقسم خلال الفترة والوحدات التامة الصنع خلال نفس الفترة، ويتميز نظام المراحل بالخصائص التالية:

- يتم تجميع وتبويب التكاليف على أساس الأقسام أو مراكز التكلفة؛
- كل قسم أو مركز له حسابه المستقل بدفتر الأستاذ العام ويحمل هذا الحساب عناصر التكاليف التي حدثت؛
- يستخدم بالنسبة للوحدات تحت التشغيل نظام الترجيح فيحتسب مستوى تمامها بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكلفة لترجمتها في صورة تكلفة وحدات تامة الصنع في نهاية الفترة؛
- تحدد تكلفة الوحدة عن الفترة لكل قسم من الأقسام؛
- التكلفة الاجمالية وتكلفة الوحدة لكل مرحلة يتم دوريا تجميعها وتحليلها باستخدام تقارير تكاليف المراحل.¹

بالإضافة إلى الخصائص السابقة يمكن إدراج ما يلي:

- تكون وحدات الإنتاج متجانسة ولا يمكن التمييز بينها من حيث الحجم أو الشكل أو الخصائص أو درجة الجودة في حالة إنتاج منتج واحد، وفي حالة تعدد المنتجات يلزم توفر إمكانية تحويل الوحدات التي قد تكون غير متجانسة من المنتجات المختلفة إلى ما يعادلها من وحدات متجانسة ونمطية؛
- إمكانية فصل العمليات الإنتاجية التي يمر عليها المنتج أو المنتجات إلى مراحل مستقلة يمكن اعتبار كل منها مركز تكلفة مستقل له عناصر التكلفة الخاصة به ويمكن حصر وتخصيص عناصر التكلفة المختلفة عليها.²

ثالثا: أهداف نظام تكاليف المراحل

ينصب هدف قياس الكلفة في نظام تكاليف المراحل على قياس تكلفة كل مرحلة متضمنة احتياجاتها من مختلف عناصر التكاليف، ويمكن تصور هدف المحاسبة على تكاليف الإنتاج في ظل نظام تكاليف المراحل عمليا من خلال تتبع وقياس، ومعالجة تكاليف الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج لتحقيق ما يلي:

- قياس تكلفة الإنتاج التام بكل مرحلة؛
- قياس تكلفة الإنتاج تحت تشغيل آخر الفترة بكل مرحلة؛
- معالجة مسموحات وخسائر التشغيل بكل مرحلة؛

¹- عمر حسنين، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1991، ص8

²- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الاعمال الحديثة،

دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص12.

- تصوير حسابات المراحل.¹
- بالإضافة إلى الأهداف أعلاه يمكن إدراج أهداف أخرى:
- تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو تحديد متوسط كلفة الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وفي كل مرحلة إنتاجية.
- تحديد الإنتاج المعادل والذي يمثل مخرجات المرحلة والتي إما تكون وحدات تامة الصنع أو وحدات غير تامة الصنع ينبغي معادلتها بمستوى الاتمام للمنتج وبغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة
- تتبع تكاليف الإنتاج التالف بنوعيه، المسموح به وغير المسموح به إظهارا لكلفته من أجل معالجته
- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وجدولة الإنتاج.²

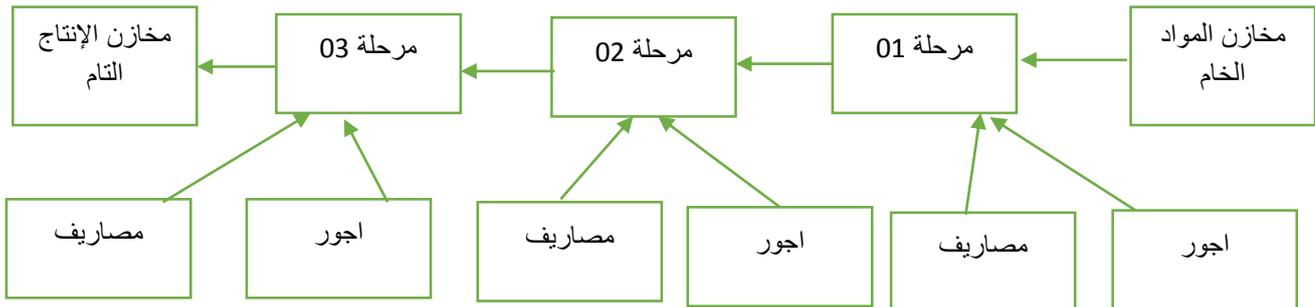
الفرع الثاني: أنواع المراحل التشغيلية

إن المراحل التي يمر بها الإنتاج تختلف من منشأة إلى أخرى وباختلاف طبيعة الإنتاج، ولكن وبشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية:

أولاً: مراحل الإنتاج المتتابعة

حيث يمر الإنتاج بمراحل متتالية أي يمر الإنتاج في المرحلة الأولى وبعد أن تجرى العمليات التشغيلية عليه في هذه المرحلة ينتقل إلى المرحلة الثانية، وهكذا ينتقل إلى المراحل الأخرى إلى أن يصبح إنتاج تام الصنع ينتقل إلى مخازن الإنتاج التام مثل: شركات صناعة الغزل والنسيج وشركات الاسمنت الخ ويمكن إيضاح هذه المراحل بعرض الشكل رقم (5-1):

الشكل (5-1): مراحل الإنتاج المتتابع



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص66.

فمن خلال الشكل رقم (5-1) يتضح أن مراحل الإنتاج متسلسلة ومتتابعة فيما بينها.

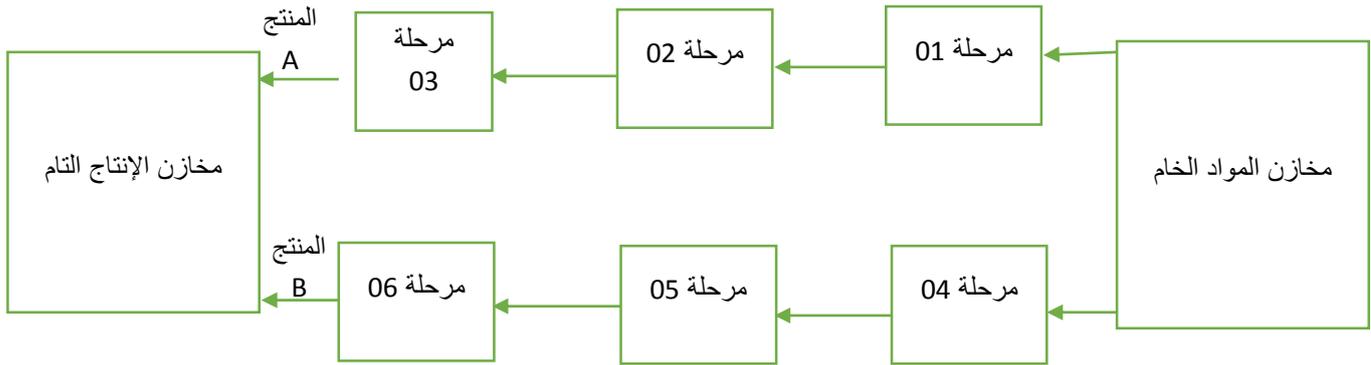
¹- ناصر نور عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003، ص ص73،74.

²- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص66.

ثانيا: مراحل الإنتاج المتوازنة

تطبق في المنشآت التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في وقت واحد وكل منتج ينفرد في مرحلته المخصصة له. فمثلا المنتج (A) يمر على المراحل 1,2,3 والمنتج (B) يمر على المراحل 4، 5، 6 وبعدها تصبح منتجات تامة تحول إلى مخازن الإنتاج التام ومن أمثلتها الصناعات الغذائية. ويمكن إيضاح هذه المراحل في الشكل (1-6)

الشكل (1-6): مراحل الإنتاج المتوازنة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (1-6) أن عملية الإنتاج تمر على مراحل متوازنة رغم اختلاف المراحل إلا أن لها نفس عدد المراحل.

ثالثا: مراحل الإنتاج المتداخلة

هي التي تطبق في المنشآت التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة إلى أن تصل إلى نقطة ينفصل كل منتج عن المنتج الآخر، وينفرد كل منتج بمراحله الخاصة وصولا إلى المنتج النهائي مثل: الصناعات البترولية.¹

المطلب الثالث: مقارنة بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل

- نقوم في هذا المطلب بإجراء مقارنة بين أنظمة محاسبة التكاليف التي تم شرحها سابقا كما يلي:
- يتم استخدام طريقة محاسبة الأوامر عند تنوع المنتجات واختلاف مواصفاتها من أمر إلى آخر، وتستخدم طريقة المراحل عندما تكون الوحدات الإنتاجية متجانسة.
 - تركز محاسبة الأوامر على حصر تكاليف المرحلة خلال فترة زمنية معينة وقسمتها على عدد الوحدات المنتجة لتحديد تكلفة الوحدة، أما في صناعة الأوامر الإنتاجية فيتم التركيز على تكلفة الأمر الإنتاجي.
 - المستند الرئيسي في طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية هو بطاقة الأمر الإنتاجي، أما في صناعة المراحل الإنتاجية فهو تقرير تكاليف المرحلة.
 - تحدد تكلفة الوحدة في صناعة المراحل بقسمة تكلفة المرحلة على عدد الوحدات التي استفادت من تكاليف المرحلة، أما في صناعة الأوامر فيتم تقسيم تكلفة الأمر على عدد الوحدات التي يحتويها إذا كان

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

يحتوي على وحدات متجانسة أما إذا احتوى الأمر على مجموعة غير متجانسة فيجب توزيع تكاليف الأمر على المجموعة التي يحتويها بطريقة معينة.¹

الجدول (1-3) المقارنة بين تكاليف الأوامر وتكاليف المراحل

عنصر التكلفة	نظام تكاليف المراحل	نظام تكاليف الأوامر
1/المواد المباشرة	جميع المواد المنصرفة من المخازن تكون مباشرة على المرحلة الإنتاجية الموجهة إليها، ومن ثم يمكن اتباع قاعدة المتوسطات في تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من المواد في كل مرحلة إنتاجية.	جميع المواد المنصرفة من المخازن تكون مباشرة على أوامر الإنتاج الموجهة إليها، وهناك بعض المواد التي تصرف لمراكز الإنتاج، وتعتبر من قبل العناصر تكلفة غير المباشرة على أوامر الإنتاج، ومن ثم يلزم توزيعها على الأوامر طبقاً لمعدات تحميل معقولة مع المصروفات الصناعية الأخرى.
2/الأجور المباشرة	إجمالي الأجور المستحقة لعمال الإنتاج تعتبر مباشرة على المرحلة الإنتاجية التي يعملون بها وتستخدم قاعدة متوسط التكلفة الوحدة منها.	تقتصر الأجور المباشرة على أوامر الإنتاج على تلك المسجلة في بطاقات الشغل الخاصة بكل امر إنتاجي على حدة، أما الأجور التي لا يمكن تتبعها على أمر إنتاجي معين فتتغير من قبل عناصر التكلفة المباشرة على مراكز الإنتاج وغير مباشرة على الأوامر الإنتاجية، ومن ثم يقتضي الأمر توزيعها على الأوامر باستخدام معدات حكيمة مع المصروفات الصناعية الأخرى.
3/التكلفة غير المباشرة	تتكون من شقين: الأول مباشر على الإنتاجية، ويتمثل في المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة والمصاريف الأخرى كالإصلاحات والتأمين أما الشق الثاني: فهو غير مباشر على مراكز الإنتاج، ويتمثل في تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية المستفيدة منها ثم بعد ذلك يتم توزيع جملة تكلفة المراحل الإنتاجية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على المنتجات باستخدام قاعدة متوسطات.	لا تختلف مكونات المصاريف الصناعية عما ذكرناه في نظام تكاليف المراحل إلا أن توزيعها على الأوامر الإنتاجية يتطلب القيام بالآتي: 1- إعداد معدلات تحميل حكيمة لتوزيع التكاليف غير المباشرة؛ 2- إعداد معدلات تحميل حكيمة لتوزيع إجمالي المصروفات الصناعية لمراكز الإنتاج سواء مباشرة أو غير مباشرة.

المصدر: عطية عبد الحي مرعي، التكلفة الالكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، دار الفتح للنشر، مصر، 2008، ص73.

¹- عطية عبد الحي مرعي، التكلفة الالكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، دار الفتح للنشر، مصر، 2008، ص72.

المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة طرق في احتساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف والتكلفة النهائية فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية وسنقوم في هذا المطلب بعرض أهم هذه الطرق:¹

الفرع الأول: طرق التكاليف الفعلية

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات، ويسمى البعض التكلفة التاريخية للدلالة على أنها حدثت فعلا وليست تكلفة مخططة للمستقبل، وتحتوي على مجموعة من الطرق.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المعيارية

هي تكاليف محددة مسبقا وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها وإمكاناتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل، فهي اذن طريقة موجهة الى المستقبل وليست تاريخية ويمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة.

الفرع الثالث: طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة

هي أحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة والتي تهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي ساهمت في إنتاجها، حيث تتيح هذه الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق، إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ولا تؤثر على جودة المنتج.

وسيتم عرض هذه الطرق بالتفصيل فيما بعد

المبحث الثالث: دراسة الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

عرفت هذه الطرق في ظل التطور الصناعي، الذي تطلب إحداث تغييرات في الطرق المحاسبية وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الصناعي الذي شهدته الوحدات الصناعية خلال بداية القرن الماضي، وقد ظلت الطرق التقليدية للتكاليف الأمتل لعدة سنوات والأكثر شيوعا، حيث ظهرت هذه الطرق في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة، ويمكن أن تتم عملية محاسبة التكاليف وسعر تكلفة المنتجات في المؤسسة الصناعية بعدة طرق وهي: طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف الجزئية التي سنتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي:

المطلب الأول: الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

سنقوم في هذا الفصل للتطرق إلى تعريف الطريقة الكلية، أهدافها والخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية.

¹ - أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص44.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف الكلية

تسمى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة، وهي طريقة تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، سواء كان على الوحدات المنتجة أو على الوحدات المباعة سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة.¹

كما تعرف طريقة التكاليف أنها طريقة تقوم بتقسيم الأعباء المحملة الى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، والثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات عمل بصفة متجانسة.²

يعرف الدليل المحاسبي الوطني القسم المتجانس بأنه "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القسم المعدة او نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك".³

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكلفة الكلية

تهدف طريقة التكلفة الكلية الى تحقيق الأهداف الثلاثة الآتية:⁴

- الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكن لمختلف التكاليف المهمة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج؛
- كما تهدف للبحث عن صنيعة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار؛
- أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية هو الاستجابة للضغوط الخارجية والاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة جد مهمة بالنسبة للمسيرين.⁵

الفرع الثالث: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل في:

¹- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص59.

²- نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص112.

³- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص93.

⁴- هلال درحمن، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005، ص194.

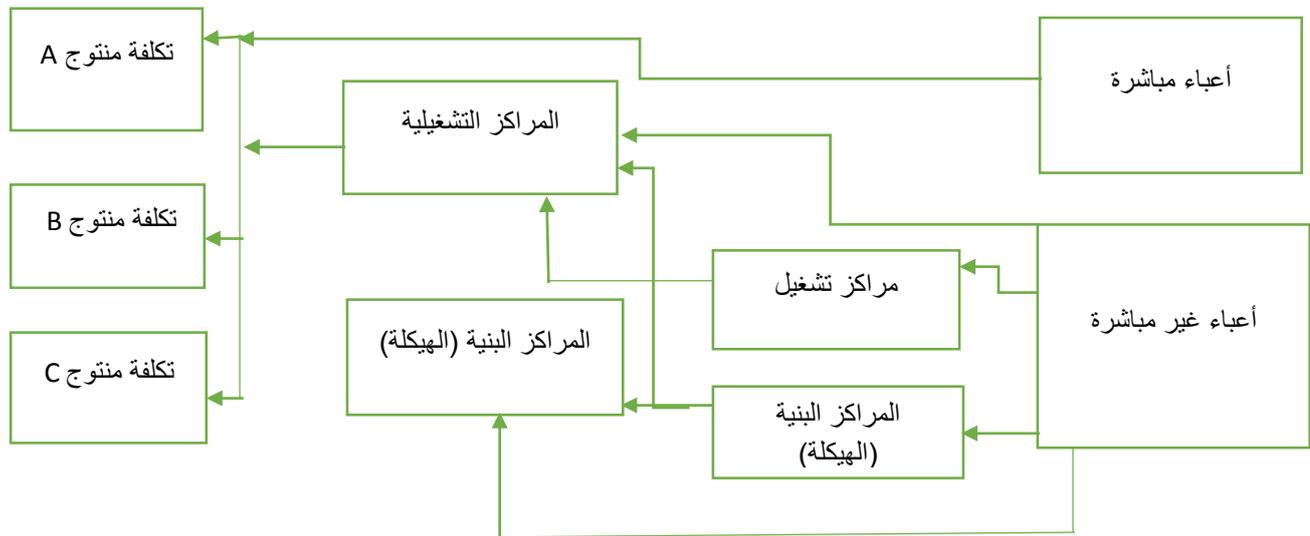
⁵- ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص40.

أولاً: تحديد الأقسام

تتطلب عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة.¹ لكن مهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج من صنفين اثنين هما:

1. **المراكز التشغيلية:** وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشرة، الوحدات المنتجة، عمل الآلات...) وهي تضم نوعين من المراكز هي مراكز رئيسية ومراكز ثانوية (المساعدة)
2. **المراكز الهيكلية:** وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، والشكل (1-7) يوضح كيفية تحميل الأعباء الى الأصناف المذكورة للمراكز:

الشكل (1-7): تحميل الأعباء الى المراكز



المصدر: حابي احمد، دراسة مقارنة بين الطرق التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010_2011، ص49.

نلاحظ من خلال الشكل (1-7) أن الأقسام تتمركز على صنفين مهمين هما المراكز التشغيلية والمراكز الهيكلية.

¹ - احمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003، ص99.

ثانيا: توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي تضم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحهما كالتالي:¹

(1) التوزيع الأولي : يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها أي المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع.

(2) التوزيع الثانوي: يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية (المساعدة) الأخرى حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة الى أخرى، فالهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات، ويتخذ التوزيع أشكالا عديدة نذكر منها:

- **طريقة التوزيع الإجمالي:** تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية وذلك باتباع أساس توزيع واحد

- **طريقة التوزيع الانفرادي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة او مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له الا ان هذه الطريقة أيضا لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز

- **طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الاولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية التالية له بالإضافة الى الأقسام الرئيسية أي المركز يقدم خدماته للمركز الذي يليه ليصبح مجموع اعبائه معدوما، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع الى الوراء، وبالتالي فان هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية أي انها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي²

- **طريقة التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة الى الأقسام الرئيسية، فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلة للخدمة في نفس الوقت

ثالثا: تحديد وحدات العمل

بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة الثالثة والتي يتم فيها تحديد وحدات العمل والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين

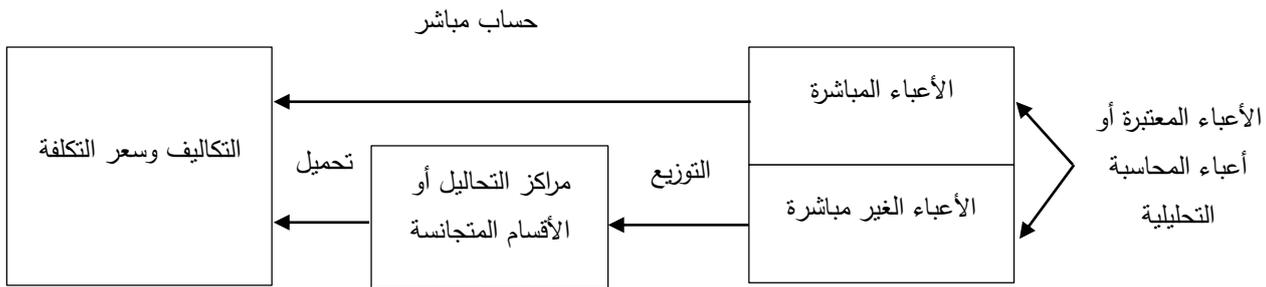
¹ - أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² - نفس المرجع السابق، ص 49.

رابعاً: استخراج تكلفة وحدة العمل

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية او عدد وحدات العمل المشار اليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج¹ ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (8-1):

الشكل (8-1): استخراج تكلفة وحدة العمل



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 1999، ص37.

من خلال الشكل (8-1) نلاحظ كيفية استخراج وحدة العمل للوصول في الأخير إلى التكاليف وسعر التكلفة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

نظراً لقصور طريقة التكاليف الكلية ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة أساساً في: طريقة التكاليف المباشرة، طريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التحميل العقلاني (الطاقة المستغلة). وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض هذه الطرق محاولين الإلمام ببعض الجانب المهمة، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: طريقة التكاليف المباشرة

يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جداً من التكاليف المباشرة مع تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير أو نسبة تأثيرها ضئيلة مقارنة بالأولى.

أولاً: تعريف طريقة التكاليف المباشرة

هي طريقة يتم على أساسها 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

¹ - أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص50.

هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة، كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات حيث ان هذه الطريقة تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة لهذا سميت بهذا الإسم.¹

ثانيا: خصائص طريقة التكاليف المباشرة

تتميز طريقة التكاليف المباشرة بمجموعة من الخصائص والصفات التي تميزها عن الطرق الأخرى التي جاءت محاسبة التكاليف ويمكن ذكر اهم الخصائص فيما يلي:²

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع؛
- عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة تامة الصنع او بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة؛

- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة او تخفيض حجم الإنتاج.

ثالثا: مزايا طريقة التكاليف المباشرة

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة؛
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة؛
- تؤدي الى استبعاد الآراء والاحكام الشخصية التي تغلب على عمليات حساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات الإنتاج؛³
- يتم التركيز على طريقة التكاليف المباشرة في التحليل واتخاذ القرارات.⁴

رابعا: عيوب طريقة التكاليف المباشرة

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر؛
- عند تحديد قيمة المخزون التام وغير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة وهذا ما يؤدي الى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروف للفترة وهذا ما يؤدي لتخفيض الأرباح؛

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص242.

² نفس المرجع السابق، ص 243.

³ زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014_2015، ص3.

⁴ صالح عبد الله الرزق وعطا الله خليل بن عواد، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، مرجع سبق ذكره، ص121.

- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي هذه الطريقة لا تمكن من التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة.¹

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة

أولاً: تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

تعتمد هذه الطريقة على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف، 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.²

ثانياً: مزايا طريقة التكلفة المتغيرة

- سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأن تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف الصناعية المتغيرة ولا تقوم على تحميل التكاليف الثابتة على هذه الوحدات؛³

- تعمل على تخطيط الأرباح والوصول الى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين تكاليف وحجم الإنتاج والأرباح؛⁴

- تفيد الإدارة في مجال التسعير فالتكلفة المتغيرة للمنتج تعطي مؤشراً للإدارة بعدم قبولها لأي سعر يقل عن التكلفة المتغيرة لإنتاجه؛

- تسهيل عملية تقييم المخزونات. 5

ثالثاً: عيوب طريقة التكلفة المتغيرة

- المركز المالي الذي تعبر عنه الميزانية العمومية لا يمثل الحقيقة والواقع؛

- تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة المتغيرة فقط لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لإنتاج أو بيع سلعة؛⁶

- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف متغيرة

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛⁷

¹- عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 243.

²- نفس المرجع السابق، ص 247.

³- محمد تيسير وعبد الحكيم الرجي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 323.

⁴- محمد علي الجبالي وقصي السمراي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 149.

⁵- مؤيد محمد الفاضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007، ص 139.

⁶- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 344_345.

⁷- ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 110.

الفرع الثالث: طريقة التحميل العقلاني (الطاقة المستغلة)

أولاً: تعريف طريقة التحميل العقلاني

التحميل العقلاني أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجدها مرتبطة بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية¹.

ثانياً: مزايا طريقة التحميل العقلاني

- تساهم في تحقيق نوع من العدالة في تحميل الوحدة المنتجة من نصيبها من التكاليف الثابتة التي استفادت منها؛
- تحقق الثبات النسبي لكلفة الوحدة الواحدة؛
- يؤدي تطبيق هذا المنهج الى استقرار تكلفة الوحدات في ظل تقلبات مستويات الإنتاج. 2

ثالثاً: انتقادات طريقة التحميل العقلاني

- لا تتناسب مع مبدأ التغطية الشاملة للتكاليف مما يؤدي الى اختلاف النتائج المستخرجة في ظلها عن النتائج المستخرجة من الحسابات المالية؛ 3
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من اقسامها؛
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة. 4

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت للطرق السابقة ظهرت طريقة لمعالجة هذا القصور سميت بطريقة التكاليف المعيارية وهناك من يسميها بطريقة التكاليف المقياسية، وفيما يلي شرحها:

الفرع الأول: تعريف طريقة التكلفة المعيارية

يقصد بالتكاليف المعيارية "هي تلك التكاليف المحددة مقدماً بعناية وتستخدم كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية".⁵

¹- ياسين سالمى ، مرجع سبق ذكره، ص 64.

²- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 75.

³- صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سبق ذكره، ص 114.

⁴- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، مرجع سبق ذكره، ص 113.

⁵- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،

كما تعرف أيضا: "هي التكاليف المحددة مقدما وتعتمد على الإتجاهات التي كانت سائدة في الماضي وفي الحقيقة ان التكاليف المعيارية هي نتائج وجهود تفكير الإدارة والمهندسين والمحاسبين".¹

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكلفة المعيارية

يحقق استخدام التكاليف المعيارية اهداف متعددة منها:

أولاً: المساعدة في التخطيط

تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، كما يخدم هذا التحديد المسبق أغراض متعددة أهمها:²

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات؛
- لمساعدة في تحديد دخل المنشأة او قياس أرباحها مقدما؛
- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط وفي ترجمة هذه الخطط كميا وماليا على ضوء توقعات مستقبلية؛
- يعد نظام التكاليف المعيارية بديلا متفوقا على النظام الاحصائي للتكاليف الفعلية عن الدورات المالية السابقة.

ثانياً: المساعدة في الرقابة

تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية كما يساعد على قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة.³

ثالثاً: تحديد أسعار المنتجات

يتم تسعير المنتجات في المنشأة بناء على عدة عوامل اقتصادية واجتماعية بالإضافة الى التكاليف المعيارية التي لا تحتوي انحرافات او إسراف، ومن الجدير بالذكر أن الاعتماد على التكاليف المعيارية هو أكثر عدالة للاعتماد على التكاليف الفعلية التي قد تحتوي على الكثير من الاسراف والتعرض للتقلبات المختلفة الناتجة عن عوامل كثيرة.

رابعاً: دراسة المشاريع والعروض الجديدة

عند إنشاء مشاريع جديدة أو إستلام عروض جديدة لعملاء محتملين لمنشأة فإنه يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها، فإذا كانت الإيرادات المتوقعة هي أكثر من التكاليف المعيارية فإنه يتم قبول هذه المشاريع والعروض الجديدة والعمل على تنفيذها، بينما إذا كانت الإيرادات

¹- رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص34.

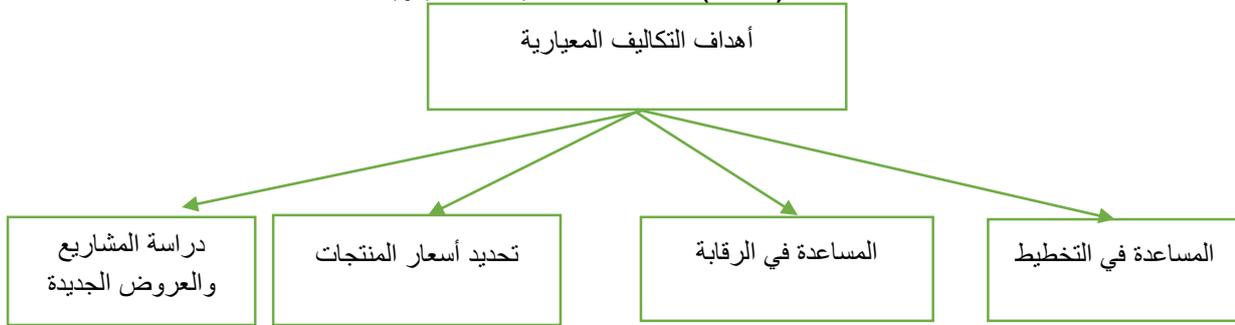
²- جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص29.

³- نفس المرجع السابق، ص30.

المتوقعة هي أقل من التكاليف المعيارية فإنه في هذه الحالة يتم رفض المشاريع والعروض الجديدة وعدم تنفيذها.¹

ونلخص الأهداف السابقة في الشكل (9-1):

الشكل (9-1): أهداف التكاليف المعيارية



المصدر: من اعداد الطالبتين

من خلال الشكل (9-1) أن التكلفة المعيارية تسعى لتحقيق أهداف عدة وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة

الفرع الثالث: أنواع التكاليف المعيارية

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية نذكر منها:

أولاً: المعايير التاريخية

إن اعتماد المنشآت القائمة على بياناتها التكاليفية عن الدورات السابقة يعد امراً طبيعياً، وذلك بحكم توفر هذه البيانات من جهة وتراكم الخبرات والتجارب لدى العاملين على التنفيذ والمسؤولين من جهة أخرى، لذلك تمثل المعايير التاريخية المرحلة الأولى من مراحل تطور المعايير كوسيلة للرقابة على اعمال الفترة الحالية والحكم عليها

ثانياً المعايير النظرية: تعتبر هذه المعايير عن مستوى أداء يمكن تحقيقه في ظل أفضل الظروف الإنتاجية، وتعد هذه المعايير على أساس أفضل الأسعار للمواد والعمل والمستلزمات الأخرى وأكبر كمية من الإنتاج باستخدام أفضل التجهيزات والمعدات المتوفرة وبأقصى كفاءة²

ثالثاً: التكلفة المعيارية الممكن تحقيقها

وهي تمثل تكاليف جارية متوقعة من خلال العمليات التشغيلية الكفؤ ولكنها لا تتوقع الأداء المثالي للعمليات والتي تتوقعه المعايير النظرية، وتشمل المعايير الممكن تحقيقها على مسموحات تكاليف التلف العادي وتكاليف الوقت الضائع نتيجة إعطال الآلات او تكاليف أي أحداث أخرى غير ممكن استبعادها عند إتمام العمليات العادية.³

¹- احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص121.

²- جيرائيل جوزيف كحالة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص24.

³- ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص40.

رابعاً: التكلفة المعيارية المقارنة

تحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

خامساً: التكاليف المعيارية التقنية

يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.¹

الفرع الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

أولاً: مزايا طريقة التكاليف المعيارية: من أهم المزايا نذكر

- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الانحرافات المسجلة ومن تم اتخاذ القرارات المناسبة؛
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير وهذا ما يؤدي الى ضبط العمليات وتحسين الأداء؛
- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقاً للانحراف وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي. 2

ثانياً: عيوب طريقة التكاليف المعيارية

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضلل واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- عند حدوث تغيرات على مستوى التشغيل او متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل الا بعد نهاية الفترة؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون ان تقضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية وتعديل المعايير المعتمدة. 3

المطلب الرابع: صعوبة وأوجه قصور الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

إن الأنشطة التقليدية صممت من أجل مسايرة الطرق التي وجدت من أجلها والتي تركزت على مشكلة تخصيص التكاليف على ضوء انخفاض التكنولوجيا، وارتفاع تكلفة المعلومات إلا أن تقييد تلك الظروف قد فرض تقييداً في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات، ففي السنوات الأخيرة تزايدت المشاكل الناتجة عن الأنشطة

¹- مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية، جامعة الجليلي اليابس _ سيدي بلعباس_ الجزائر، 2011، ص35.

²- بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص52.

³- أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص59.

التقليدية نتيجة التغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي ويمكن إيجاز تلك المشكلات كالآتي:

- 1- إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة المعطيات وقياس تكلفة الإنتاج بدقة للأسباب التالية:
 - تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام، وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات يؤدي إلى عدم ظهور هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية؛
 - التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية التي تصب هذه النتائج؛
 - بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة، فهي تجعل مدراء الأقسام مسؤولين إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى إن لم يجري قياسها بشكل دقيق.
 - 2- تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثل ساعات العمل المباشرة) كقاعدة لاسترداد الكلف الغير مباشرة، مما يؤدي الى عدم العدالة، والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة من التكاليف وبالتالي تسجيل تكاليف منتجات مشوهة وخاصة في الحالات التالية:
 - اختلاف الحجم الإنتاجية للمنتجات؛
 - تنوع الحجم الطبيعية للمنتجات؛
 - تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.
 - 3- الأنظمة التقليدية تستخدم مجمع التكاليف واحد للتكاليف الصناعية الغير مباشرة، ويتم تحديد معدل التحميل من خلال قسمة التكاليف المقدرة على الأساس المختار وقد اعتبرت التكاليف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة.
 - 4- أن تضمن الكلف الغير مباشرة للمخزون ستشجع على زيادة المخزون وليس إنقاصه، وهذا لا يتناسب مع الشركات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة مثل التصنيع في الوقت المحدد.
 - 5- إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية التكاليف ولكن عملية التخفيض هذه لن تكون محاولة فاعلة إذا لم تدرك الشركات أساس تكاليفها كما ينبغي.
 - 6- إن تكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وتضاعل العمل المباشر وازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية وخدمات التسويق والتوزيع وغيرها، ولا يبرر لقاء استخدام الأنظمة التقليدية خاصة في ظل انخفاض تكاليف تكنولوجيا المعلومات.
- وبناء على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المنشأة وأهدافها، ولهذا ظهرت الحاجة لوجود أنظمة بديلة بحيث نستطيع مواكبة التطورات الحديثة في مجال الإنتاج والتسويق على ضوء التنافس الدولي بين الشركات.¹

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 156_157.

خلاصة الفصل الأول

من خلال عرضنا لهذا الفصل نستنتج أن لمحاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة حيث تساهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد المركز المالي في المؤسسة، تهتم بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة ويكون ذلك بعدة طرق. حيث تطرقنا إلى مفاهيم مختلفة متعلقة بمحاسبة التكاليف وإبراز مختلف أساسياتها، كما أشرنا إلى طرق محاسبة التكاليف التقليدية والصعوبات وأوجه القصور المتعلقة بها.



**الفصل الثاني: دراسة أساليب
محاسبة التكاليف الحديثة، وأهميتها
في تحديد تكلفة المنتج**



تمهيد:

يتمثل الهدف الأول لأي نظام محاسبة تكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما، وذلك لتمكين المسيرين من اتخاذ القرارات الرشيدة، فقد تناولنا في المبحث الأخير من الفصل الأول الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف من حيث المفاهيم، كما وضحنا صعوبات وأوجه قصور هذه الأخيرة، لكن في ظل بيئة أعمال تتسم بالتطور وبشدة المنافسة أصبحت هذه الطرق لا تواكب التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال، مما يؤدي إلى تقديم معلومات مائلة ينتج عنها قرارات خاطئة.

حيث أنه في العقدين الأخيرين من القرن العشرين ظهرت أساليب محاسبة التكاليف حديثة، تواكب التطورات الحديثة في مجال الإنتاج والتسويق على ضوء التنافس الدولي بين الشركات في تحديد تكلفة المنتج في المنشأة.

بناء على ما سبق، سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة أبرز الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، وأهميتها في تحديد تكلفة المنتج، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، ندرس في المبحث الأول منه طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وأهميتها، كما نعرض في المبحث الثاني طريقة التكلفة المستهدفة وأهميتها، وفي المبحث الثالث نتطرق إلى طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة مع إبراز أهميتها.

المبحث الأول: دراسة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ، وأهميته في تحديد تكلفة المنتج

نهدف من خلال هذا المبحث إلى شرح أسلوب أو آلية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأهميته، حيث نتناول في المطلب الأول منه مفهومه، ونعرض في المطلب الثاني منه مقومات وخطوات تطبيقه، وأخيرا نبرز أهميته وأهم صعوبات تطبيقه، وفيما يلي التفصيل فيها:

المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على الأنشطة: نشأته وتعريفه، خصائصه وأهم أهدافه

نقدم في هذا المقام نشأة وتعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكذا خصائصه وأهم أهدافه فيما يلي:

الفرع الأول: نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

نتيجة للانتقادات الموجهة لأساليب محاسبة التكاليف التقليدية فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير هذه الأخيرة، خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلاءم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، حيث بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات، وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال: shubik 1963 , Bekett 1951 ، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة général Electric في سنة 1963.¹ حيث عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، وقد اقترح الفريق طريقة جديدة هي الأنشطة التي تسببت في تلك التكاليف، غير أن شركة (GE) وإن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع التكاليف إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل: تحليل ربحية المنتجات والزيائن.² لكن المبادرة الرسمية كانت تقريبا سنة 1986 التي تبناها*(CAM-I) ، حيث وضع هذا الإتحاد مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف كون فريق لهذا العمل يتكون من(Robin Cooper ، Robert Kaplan)**.

في عام 1987 بدأ فعل ظهور لهذا النظام بشكل ملفت حيث نشر كل من « kaplan and cooper » أسلوب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، حيث تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة، ثم على المنتجات أطلق عليه ABC (Activity Based Costng)، وفي البداية كان النظام يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما

¹ - ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² - إسماعيل التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 160.

* Computer Aided Manufacturing-International : هو اتحاد بحث وتطوير أمريكي، يضم عدد كبير من المؤسسات مثل : Motorola , Boeing , Electric General... وعدد من وكالات الحكومة الأمريكية بالإضافة إلى كبرى المؤسسات المحاسبية. أساتذة في المحاسبة بجامعة هارفاد للأعمال.**

موجها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاحه في تزويد الإدارة بنوعين من المعلومات معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.¹

الفرع الثاني: تعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يصطلح على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة باختصار ABC: Activity Based Costing، ولقد تعددت الآراء والتعريفات الخاصة بهذا الأسلوب وفيما يلي البعض منها:

عرف الاتحاد «CAM-I» طريقة محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة على أنها: "الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بالأهداف من منتجات أو خدمات أو زبائن، فتكلفة كل نشاط تحدد على أساس مقدار استخدامه للمواد، وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو على الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسبات التكاليف والأنشطة".² ويعرفه «j'anenblensvag» على أنه: " وسيلة من وسائل محاسبة التكاليف فهو نظام يعتمد على تمييز

النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة، وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى منتجات أو خدمات أو زبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقا لاستهلاكها تلك الأنشطة".³

وتجدر الإشارة هنا إلى أن بعض الأكاديميون أكدوا بأن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة، وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة ومخرجات وتغذية عكسية.⁴

وقد اعتمد هذا الأساس في التعاريف التالية:

➤ تعريف "hornger": هو النظام الذي يقوم بتتبع نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية، يحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة، ومن ثم يخصص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل: المنتجات والخدمات والزبائن.⁵

➤ تعريف "p meoellée" محاسبة الأنشطة أو النظام abc ومدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منهم نظام لحساب التكاليف هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة والتحكم في قياس الأداء والتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية.⁶

¹ - سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC على مصنع عصيرة غزة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 35.

² - Randal Jlewis, **Activity based models for cost management system**, edition luorum books Westport usa 1995 p 114.

³ _Fan emblems vag, life cycle costing using activity based costing and montecarlo methods to manage futur cost and risks editions, john wiley sone inc, new jersey usa, 2003, p 308

⁴ - اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 161.

⁵ - أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 95.

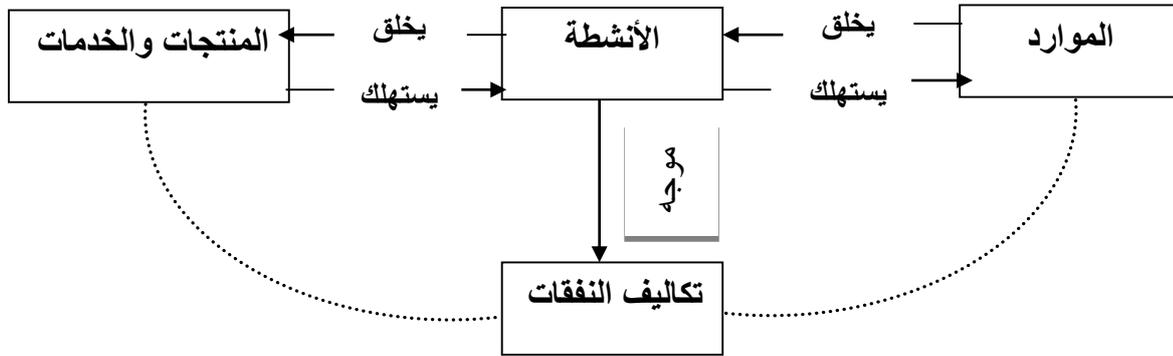
⁶ - اسماعيل حجازي، سعاد معالم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص 99 98.

نستنتج من هذه التعريفات أن هناك علاقة نسبية بين الأنشطة ومسبات التكلفة، فهمة الوصل بين المنتجات النهائية والتكاليف المحققة والتي تتحملها كل على حسب الاستفادة من هذه الأنشطة هي السبب من نشوء تكلفة ومن يتسبب بها، وعليه فنظام ABC هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الثقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من التكاليف. ويقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مبدئين هما:

- أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف؛
- أن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

حيث يوضح الشكل (1-2) هذه العملية ببساطة وذلك كما يلي:

الشكل (1-2) المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC



المصدر: أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 96.

يوضح الشكل (1-2) أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يركز على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة، وأن القيام بهذه الأنشطة يتسبب في استهلاك الموارد، فالتكاليف تتحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها، فمنطق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

الفرع الثالث: خصائص نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- يمتاز نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط مجموعة متنوعة من الخصائص نذكر منها:
- يشتغل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بالاعتماد على مبدأ هام يتمثل في تحليل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، والقيام بعد ذلك بتصنيفها إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة، أو أن تكاليفها جد مرتفعة؛

- يعتمد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على العديد من معدلات تحميل التكاليف، التي يتم تصميمها انطلاقاً من محركات التكلفة المرتبطة بدورها بكل الأنشطة الممارسة عند تجميع مستوياتها؛¹
- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، وبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج؛
- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة تكلفة أداء الأنشطة، واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛²
- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها؛
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء.³

الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

- يهدف نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي منها:
- تحقيق العدالة مع توزيع غير المباشر بين المنتجات المختلفة؛
 - تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛⁴
 - التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة، وإضفاء مزيد من الدقة في تحميلها على وحدات النشاط باعتبار أن هذه الوحدات هي التي تخلق طلب من الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب على المواد؛
 - القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا وحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛⁵
 - إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنشطة الآلية للإنتاج؛
 - الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من جهة نظرا إدارة الامن الداخلي.⁶
- المطلب الثاني: مقومات وخطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة**
- نعرض في هذا المطلب مقومات التي يبني عليها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وكذا خطوات تطبيقه فيما يلي:

¹- هشام مزهود، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة- حالة مؤسسات بالمناطق لولاية سطيف- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018، ص 118.

²- ياسين سالمى ، مرجع سبق ذكره، ص 97.

³- اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 165.

⁴- ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص 96.

⁵- سعيد محمد فخري ابو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية-غزة-فلسطين، 2015، ص 36.

⁶- أحمد بن الدين، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية- حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، الجزائر، المجلد 4، العدد 12، 2016، ص 341.

الفرع الأول: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على جملة من المقومات والمفاهيم الأساسية وتمثل هذه المقومات في:

أولاً: الأنشطة

يعتبر النشاط بؤرة الارتكاز في هذا النظام، فهو: "مجموعة من المهام الأساسية التي يقوم بها فرد أو مجموعة باستخدام خبرات محددة موجهة نحو إنتاج المنتجات (المخرجات)، من خلال الموارد (المدخلات) ومخصصة لعميل داخلي أو خارجي".¹

وينظر للمؤسسة على أنها "مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم السلع (الخدمات) ذات قيمة أعلى للعملاء، والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل، ويتكون النشاط من مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة".²

ثانياً: الموارد

يقصد بالموارد: "العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط، وتتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة مثل: الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية".³

ثالثاً: مجمع تكلفة النشاط

عرف اتحاد البحث والتطوير الأمريكي "CAM-I" مجمع أحواض التكلفة (Cost Pool) بأنه: "تجميع لكل عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد".⁴

كما عرفها (T-C Horngren) بأنها: "مجموع التكاليف الفردية التي تخصص على أغراض التكلفة باستعمال مسبب تكلفة واحد، ولا بد أن تكون تكاليف حوض التكلفة لها مسبب من نفس العامل، هذا العامل هو مسبب التكلفة".⁵

واستناداً إلى التعريفين السابقين يمكن تعريف مجمع التكلفة على أنه تجميع لكل عناصر التكلفة للأنشطة المتجانسة التي لها مسبب واحد.

¹ - سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010_2011، ص56.

² - عبد الرزاق محمد القاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص72.

³ - إبراهيم محمد الحاج لدوم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص48.

⁴ - اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص53.

⁵ - نفس المرجع السابق، ص53.

رابعاً: وحدة التكلفة

هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته، وتتمثل في المخرجات التي تستهلك خدمات الأنشطة ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة.¹

خامساً: مسبب التكلفة

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة.² ويتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكلفة وذلك لكل نشاط، لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تفضله على غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات ومخرجات هذا النظام، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.³

الفرع الثاني: مراحل تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)

يتم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وفق خطوات عديدة، نختصرها على الشكل التالي:

أولاً- الخطوة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو لأداء خدمة معينة أي يتم التعرف على الأنشطة، وتحديدتها حيث يتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع يبدأ من استلام المواد الخام إلى غاية فحص، وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط، وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج، ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين: الأولى تضم الأنشطة التي تضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، وأن التخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك، أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكاليفها دون

¹ - صالح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في الجامعات الفلسطينية، دراسة مقدمة استكمالاً للحصول

على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 29.

² - عيد الرزاق محمد القاسم، مرجع سبق ذكره، ص 74.

³ - صالح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص 29، 28.

تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها، وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة.¹

وبالتالي فإنه في هذه المرحلة سيتم انتقاء الأنشطة التي تعمل على تكوين المنتج، وبالتالي إلغاء الأنشطة الغير مساهمة في عملية الإنتاج، على عكس الطريقة التقليدية فإنها لا تقوم بعملية تحديد الأنشطة فإنها لا تقوم بعملية تحديد الأنشطة أي أنها تقوم بتحميل جميع تكاليف الأنشطة سواء كانت تساهم أو لا تساهم في عملية الإنتاج.²

ثانياً - الخطوة الثانية: تحديد التكاليف ومسبباتها

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد تكاليف المبيعة لكل نشاط على حده، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص هذا النشاط،³ حيث تشمل تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية المستخدمة عند تنفيذ هذه الأنشطة مثل: الأفراد، الآلات، نظم الحاسب الآلي، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها.

إن تحديد هذه التكاليف يمر بثلاثة مراحل، انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد، وذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات كل نشاط. والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط، ثم تحديد مسبب تكاليف الموارد عن طريق توزيع تكاليف الموارد ليتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.⁴

ثالثاً - الخطوة الثالثة: تحديد تكاليف المنتجات (تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات)

يتم تحديد هذه التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات، وتحديد مسبب الأنشطة بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك هذه الأنشطة، وبعدها يحدد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة. وذلك يرجع كون إلى أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد، وبالتالي التكلفة مرتبطة بها، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هنا الاستهلاك، وذلك يعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، وذلك عن

¹ -نادية مشاش ، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني بعنوان مراقبة

التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة2، يوم 2017/4/25، ص8.

² -مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد03، (ABC) مزال زوينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العدد04، جانفي 2020، ص127.

³ -محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد1، جوان 2018، جامعة البليدة 2، ص 272.

⁴ - نادية مشاش، مرجع سبق ذكره، ص 09.

طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب،¹ حيث أن كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة يساوي إجمالي تكاليف الأنشطة مقسما على إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة، ونصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة يساوي إلى كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة ضرب مجموع ما استهلكه المنتج.

أما كمرحلة أخيرة فيتم حساب تكلفة المنتجات، حيث تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في إجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، ويتم ذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من التكاليف.²

المطلب الثالث: أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وصعوبات تطبيقه

نوضح في هذا المطلب أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة، وكذا صعوبات تطبيقه وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

تكمن أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط أساسا في مزايا التي يحدثها تطبيق هذا النظام، نذكرها أهمها:

- إحداث تغيير في نماذج وهياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة؛³
- يفيد التقسيم إلى أنشطة في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى؛⁴
- توفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة، وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة، ويمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛⁵
- تدعيم آليات رقابة وإدارة التكلفة من خلال تحديد الأحداث والأنشطة المسببة للتكلفة تحديدا دقيقا؛⁶

¹ - زوبنة مخلخل، مرجع سبق ذكره، ص 128

² - نادية مشاش، مرجع سبق ذكره، ص 8

³ - أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009، ص 114.

⁴ - سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010_2011، ص 67.

⁵ - أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2005، ص 67.

⁶ - خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2007، ص 66.

- أدى استخدام تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الشركات العالمية الى توليد ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي.¹

بناء على ما تقدم ذكره، يمكن القول أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديد تكلفة المنتج في المؤسسة له أهمية بالغة، كونه يمكن المؤسسة من تجاوز الكثير من المعوقات، بتخفيض تكاليف منتجاتها، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار، وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة وتحقيق الميزة التنافسية لها.

الفرع الثاني: صعوبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC

- تكتنف عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة صعوبات نذكرها أهمها فيما يلي:
- من بين المشاكل الموجهة في تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط قضية تقييم الوقت، والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على معطيات؛²
 - تكلفة تطبيق النظام مرتفعة، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك؛³
 - صعوبة توافر البيانات، تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف المبني على الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام، فقد يجد صعوبة بل يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلية عن المواد والأنشطة المستهلكة للموارد، وعن كل مسبب من مسببات التكلفة؛⁴
 - المقاومة والاعتراض على التغيير: يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي.⁵

المبحث الثاني: دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة، وأهميته في تحديد تكلفة المنتج

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية لها، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة، وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح، حيث يبدأ هذا النظام عمله أساسا بالتخطيط والتصميم عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم. وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق في

¹ -محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص32.

² - ساحل فاتح، الإطار المفاهيمي لتحليل التكاليف على أساس النشاط، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 04، جامعة بومرداس الجزائر، الجزائر، 2012، ص91.

³ - أمير إبراهيم المسحال، مرجع سبق ذكره، ص69.

⁴ - أشرف عزمي مسعود أبو مغلي وعبد الناصر إبراهيم نور، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، عمان، 2008، ص ص34_35.

⁵ - خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص76.

المطلب الأول منه إلى: نشأة وتعريف أسلوب التكلفة المستهدفة، وكذا خصائصه وأهم أهدافه، ثم نعرض في المطلب الثاني مقومات وخطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وفي المطلب الأخير نبرز أهمية هذا الأسلوب وأهم صعوبات تطبيقه كما يلي:

المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة: نشأته وتعريفه، خصائصه وأهم أهدافه

نقدم في هذا المقام نشأة ودوافع التحول إلى أسلوب التكلفة المستهدفة، التعريف بهذا الأخير، وكذا خصائصه وأهم أهدافه فيما يلي:

الفرع الأول: نشأة ودوافع التحول إلى طريقة التكلفة المستهدفة

نبرز من خلال هذا الفرع نشأة طريقة التكلفة المستهدفة والدوافع التي كانت وراء ظهورها، وذلك فيما يلي:

أولاً- نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولاً في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية واكتسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية.¹

وقد ظهرت هندسة أسلوب القيمة في "شركة جنرال" الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج وأسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تم تطوير الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جداً من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب مثل: صناعة السيارات، الإلكترونيك... الخ، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل: تويوتا، نيسان... تستخدم هذا الأسلوب.²

وقد كان أول إستعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت إسم "Genka Kikaku" في Toyota سنة 1963 غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية في سنة 1978، فيما تمت ترجمة "Genka kikaku" إلى "Target costing" وهو مصطلح المستعمل حالياً في كل أنحاء العالم.³

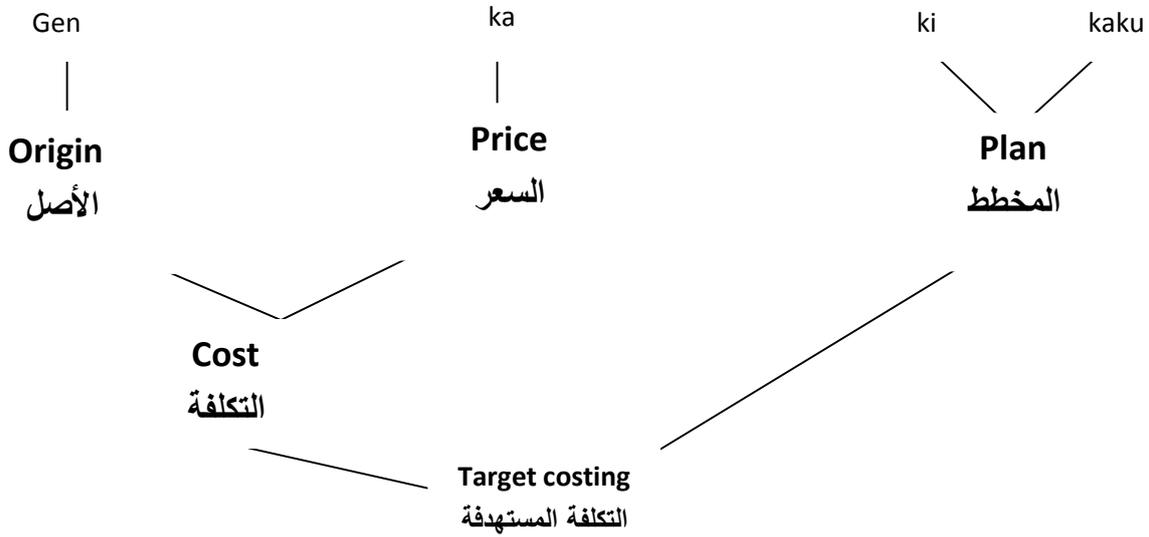
¹ - محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار المنهجية للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص 109.

² - الحاج مسكين، صالح إلياس، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المشكاة في الإقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 1، العدد 4، المركز الجامعي لعين تيموشنت، 2017/01/31، ص 110.

³ - محمد بخيث محمد علي، أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس التكلفة إنتاج الطاقة الكهرومائية بالسودان، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص 113.

لقد قام " Rosler " ببحث لمعرفة كيف تم اشتقاق مصطلح " Target costing " من اللغة اليابانية، وسنحاول توضيح أصل مصطلح التكلفة المستهدفة من خلال عرضنا للشكل رقم (2-2) التالي:

الشكل رقم (2-2) أصل التكلفة المستهدفة



المصدر: راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007-2008، ص39.

وعلى الرغم من إنتقادات " Kato " لاستعمال مصطلح " Target costing " لترجمة لـ " Genka kikaku " إلا أن المصطلح عرف قبولا عام في العالم الغربي وفي الإجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية " Japancost society " سنة 1995 وضع الإسم الرسمي " Target cost Management " إدارة التكلفة المستهدفة تحت مبرر أن "Target costing" مبهمة كثيرا ولا تنقل المعنى الصحيح لـ Genka kikaku¹.

ثانيا- دوافع التحول الى التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف، وقد كانت الأخيرة الدوافع للبحث عن بديل أفضل، نذكر أهمها:

- إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة، فإنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ بعين الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج؛
- الأساليب التقليدية تجعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية في تخفيض التكلفة أولا؛

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 39.

- أن التكاليف التي تم تحصيلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً؛
- ضرورة إيجاد طريقة لتحديد تكاليف المنتج تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج لأن طرق محاسبة التكاليف التقليدية التي لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج؛
- تبدأ الطرق الحديثة بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.¹

الفرع الثاني: تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم نظام التكلفة المستهدفة، فبعضهم يرى أنه أسلوب للوصول لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير للمنتج، وبعضهم يرى أنه أسلوب للوصول إلى سعر المنتج ويعرف Yusuhiro Monden نظام التكلفة المستهدفة بأنه نشاط إدارة الربح الكلي للمنظمة خلال مرحلة تطوير المنتجات الجديدة، والتي تتضمن تخطيط المنتجات بالجودة التي يرغبها الزبون وتحديد التكاليف المستهدفة (مع تضمينها تكاليف الاستثمار المستهدفة) للمنتج الجديد لتوليد ربح مستهدف، ومطلوب خلال الآجال المتوسطة والطويلة، والمحدد من شروط السوق الجارية وتقييم طرق صناعة إنجاز تصميم المنتج مع إرضاء احتياجات ورغبات الزبون من الجودة والتسليم المناسب.²

من خلال المفهوم المذكور أعلاه سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف أهمها:

- عرف "Sakurai" نظام التكلفة المستهدفة على أنه: "أداة تهدف لإدارة التكاليف يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتصميم والتسويق والمحتسبة بهدف تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج."³
- عرفه Taka tanaka على أنه: "الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج."⁴
- يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM_I) أن أسلوب التكلفة المستهدفة هي: "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، أي أنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، حيث ينتج تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في

¹- محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص11.

²- اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة، مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 3 جوان 2017، ص 285.

³- Patricia Everaert , the impact of Target costing on cost , qualité and time of new Product: résulte from lab experiments pdoctoral dissertation ,university of ghent brussels belgium, 1999, P 37

⁴ - Taka Tanaka «target costing at Toyota, journal of cost management, University of South Florida (Spring): 4-11,1993.

مراحل المبكرة لتطوير المنتج، وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية.¹

من خلال التعريف السابقة يمكننا القول أن نظام التكلفة المستهدفة ما هو إلا مجموعة من التقنيات والأدوات الاستراتيجية المتكاملة المستخدمة في عملية التخطيط، وإدارة ومراقبة التكلفة في المراحل الأولية من تصميم المنتج والعمليات بمعنى خلال حياته وإدارة الربح بالجودة والسعر والملائمة ومدة التسليم.

الفرع الثالث: خصائص التكلفة المستهدفة

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها:

- يتم تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج بخلاف مدخل التكاليف المعيارية الذي يتم تطبيقه واستخدامه في مرحلة الإنتاج؛
- يعتبر مدخل التكاليف المستهدفة أداة لتخطيط وتخفيض التكلفة وليس هدف للمراقبة على التكاليف، وتعني رقابة التكلفة الالتزام بالمعايير الموضوعية، بينما خفض التكلفة يهتم بتحقيق وفورات حقيقية في التكاليف؛²
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق درجة الجودة المطلوبة ويتماشى أكثر مع المؤسسات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة، وبكميات صغيرة وذات دورة حياة قصيرة، على عكس المؤسسات التي تنتج منتجات وبكميات كبيرة؛
- يدعم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات بين المستهلكين؛³
- يتم استخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية والتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم للمنتج؛
- تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة؛⁴
- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، ويعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولاً مقدماً؛

¹ - سميرة شهرزاد صالح ، الحاج مسكين، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية، دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 03، العدد 83، 2016/01/15، ص 257.

² - محمد بخيت محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 116-117.

³ - نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة فرحات عباس، المجلد 09، العدد 09، 2009، ص 211.

⁴ - علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف في قطاع غزة، الحصول على رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2010، ص 26.

- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.¹

الفرع الرابع: أهداف التكاليف المستهدفة

يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات كما يهدف إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق رغبات العملاء واشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- إحداث توازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر؛²
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج للسوق؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.³

المطلب الثاني: مقومات وخطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

نتطرق في هذا المطلب إلى المقومات التي يبني يقوم على أساسها أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم نوضح خطوات تطبيق هذا الأسلوب، وذلك كالتالي:

الفرع الأول: مقومات طريقة التكلفة المستهدفة

تتضمن طريقة التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية تتمثل في:

أولاً: قيادة السعر للتكلفة المستهدفة price-led costing

يتطلب القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج ويطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب أن يتم تصنيع المنتج بجودة. والتي يمكن عرضها عبر المعادلة التالية:⁴

$$\text{Target cost} = \text{Target Price} - \text{Target profit}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

ثانياً: التركيز على المستهلك Focus on the Customer

يجب على الإدارة معرفة تفضيل المستهلكين والعملاء وردود أفعالهم إتجاه المنتج والسعر الذي يناسبهم.⁵

¹ - أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108.

² - ميساء محمود محمد راجغان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 40.

³ الأخصر حراز، طاوش قندوسي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، الجزائر 2014/06/01، ص 259

⁴ - مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، جامعة القدس، فلسطين، 2014، ص 173.

⁵ - زعور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 01، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، جوان 2017، ص 398.

ثالثا: التركيز على تصميم المنتج focus on Product design

هندسة التصميم هي عنصر أساسي في أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يقع على عاتق المهندسين تصميم المنتج بحيث يتم انتاجه بتكلفة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة.¹ ويشتمل نشاط التصميم على تحديد المواد الأولية اللازمة للمنتج والمكونات الأساسية التي تتكون منها، وأجزاء كل مكون فضلا عن نوع العمل المطلوب والمكائن وأي عناصر أخرى تتطلبها عملية الانتاج.²

رابعا: التركيز على عملية التصميم (العملية الإنتاجية) Focus on process design

يجب تصميم جوانب عملية الانتاج والتحقيق منها بالإضافة إلى أخذ التكلفة المستهدفة للمنتج بعين الاعتبار كي تضمن الشركة انتاج المنتج بأكبر فعالية ممكنة.³

خامسا: فرق عمل متداخلة المهام

يتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية في المؤسسة إلى النهاية، ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

سادسا: تخفيض دورة الحياة

يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

سابعا: إدماج سلسلة القيمة

يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، وتقديم الخدمات للعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.⁴

الفرع الثاني: خطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

لا يوجد اتفاق عام بين الباحثين فيما يخص مراحل نظام التكلفة المستهدفة، باعتبار أن كل منظمة لها أسلوبها الخاص في تطبيق منهجية النظام، وربما يرجع ذلك لاختلاف البيئة وفلسفة كل منظمة في الدول الغربية واليابان.⁵

¹ - آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012، ص26.

² - ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في شركات المساهمة العامة في لقطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، الأردن، 2013، ص328.

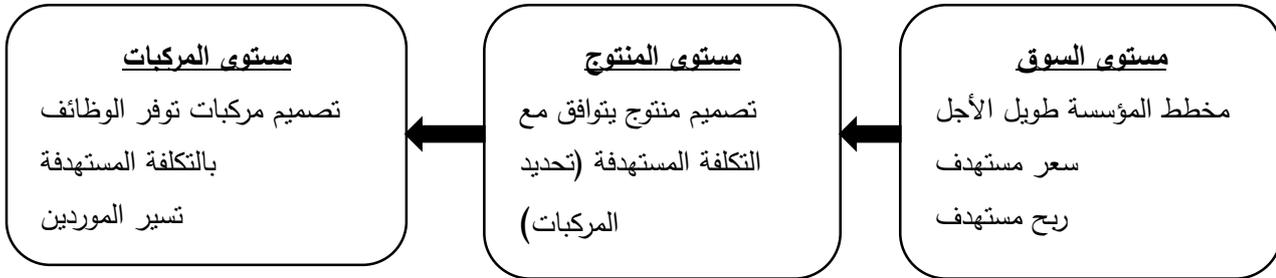
³ - آلاء مصطفى خليل، مرجع سبق ذكره، ص26.

⁴ - ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص 117.

⁵ - Robin cooper. Regine slagmulder, Target costing and value engineering. Productivity press portland or ,1997 ,

يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي: مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3) الخطوات الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر: راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف -دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة

SANIAK (BCR)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 11، العدد 15، جامعة البليدة2، 2016/12/31، ص 111

من خلال الشكل رقم (2-3) تتضح لنا جليا خطوات أسلوب التكلفة المستهدفة، والتي تتم على ثلاثة

مراحل التالية:

أولاً- المرحلة الأولى: على مستوى السوق:

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج، وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج الذي يسمح بها السوق و وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها، ويعبر عنه نظريا بالمساواة التالية:

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

أو:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر الذي يحدده السوق} - \text{الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه}$$

ومن هنا يمكن تقسيم مستوى السوق إلى ثلاث خطوات أساسية:

أ- **تحديد السعر المستهدف:** وذلك بوضع سعر مستهدف للمنتج، حيث يتم حساب التكلفة المستهدفة على أساسه، أي هناك توجه نحو السوق أي أن نقطة البداية تكون من السوق عوضا عن المعايير الداخلية للتكلفة أو تقديرات التكلفة الموجودة. ويتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- ✓ احتياجات/ أذواق/ رغبات العملاء؛
- ✓ السعر المرضي الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة؛
- ✓ الوضعية التنافسية للمنافسين، أسعارهم، أصناف منتجاتهم ووظائفها؛
- ✓ هدف حصة السوق المتعلق بحجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه.

ب- **تحديد الربح المستهدف:** وذلك بناء على استراتيجية الربح الطويل المدى للمؤسسة، واستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.

ت- **حساب التكلفة المستهدفة:** بعد تحديد كل من السعر والربح التي ترغب المؤسسة في تحقيقه يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع.¹

ثانيا- المرحلة الثانية: التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

هذه المرحلة تركز على إيجاد مصممي المنتج طرق لتصميم منتجات ترضي زبائن المنظمة عند مستوى تكاليف مسموح بها، فهي تستخدم هندسة القيمة لتحقيق هذا الهدف والتنسيق أو الاتصال مع موردي المنظمة.² بحيث يتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية، لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة أو الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقا، وتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية: **التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية - أهداف خفض التكلفة الممكنة.**³

ثالثا- المرحلة الثالثة: التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات (المكونات):

في حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية، وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات، ويتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها، وبذلك تمكين المشتري المؤسسة من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج.⁴ ففي هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، والتي يتم تحديدها من خلال الخطوات التالية:

¹ - راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف-دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)، مرجع سبق ذكره، ص3.

² - اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص 289.

³ -الحاج مسكين، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد2، العدد24، جامعة زيان عاشور الجلفة، نوفمبر 2015، صص110-111.

⁴ - راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 114.

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج؛
- تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورّد من قبل الموردين، والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية؛
- إدارة الموردين.

وعلى هذا الأساس فإن **التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف**، أي أن التكلفة المستهدفة وفق العلاقة الرياضية هي تابع متغير يتأثر بالتابع المستقل الذي هو سعر البيع والدخل المستهدفين.¹

المطلب الثالث: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة، وصعوبات تطبيقه

نبرز من خلال هذا المطلب أهمية التكلفة المستهدفة كأسلوب مستحدث لتحديد تكلفة المنتج في المؤسسة، كما نتطرق إلى أهم صعوبات تطبيق هذا الأسلوب، كما ما يلي:

الفرع الأول: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة

تكمن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في المزايا التي يوفرها للمؤسسة عند تطبيقه، ويمكن ذكر أبرزها:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للشركة الحصة السوقية؛²
- تعمل على تزياد الأقسام الداخلية، والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج؛³
- الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة؛⁴
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم، مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات؛⁵
- منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بالتخطيط للربح المستهدف.⁶

¹ - الحاج مسكين، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -، مرجع سبق ذكره، ص111.

² - حنان سليمان العمري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مرجع سبق ذكره، ص50.

³ - مجيد نبو وأحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT - وكالة أدرار - مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05، 2019، ص471.

⁴ - محمد هاني محمد السحار، أثر استخدام شركات المساهمة العامة للأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة على حجم تداول أسهمها في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2015، ص26.

⁵ - حسني عابدين محمد عابدين، مرجع سبق ذكره، ص301.

⁶ - علي عدنان الو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، غزة، 2010، ص40

الفرع الثاني: صعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

على الرغم من الأهمية البالغة التي يتضمنها أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتج إلا أن هناك عدة صعوبات تعترض عملية تطبيقه نذكر أهمها:

- ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة؛¹

- يمكن أن تظهر نزاعات بين الأطراف المعنية بعملية التكلفة المستهدفة؛²

- عند نقطة معينة تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر كلما أصبح أكثر للفهم؛³

- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا متعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج؛⁴

- التهديد باحتمال فقد الوظيفة والذي يكون من إنتاج أي برنامج لخفض التكلفة، الأمر الذي يخلق نوع من الضغط والتوتر داخل مناحي العمل المختلفة بتنظيم العمل.⁵

المبحث الثالث: دراسة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة

تعتبر طريقة وحدة القيمة المضافة للتكاليف من الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، حيث تركز على تخفيض تكلفة المنتجات وتطوير المنتجات، وسنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، ندرس في المطلب الأول منه نشأة وتعريف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة وأهم أهدافه، ويتم إبراز في المطلب الثاني منه كيفية بناء طريقة وحدة القيمة المضافة، وفي المطلب الثالث والأخير نتناول مصادر استخدام وتقييم طريقة وحدة القيمة المضافة. كما موضح أدناه:

المطلب الأول: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة: نشأته وتعريفه، وأهم أهدافه

نعرض في هذا المطلب نشأة وتعريف أسلوب وحدة القيمة المضافة، وكذلك أهم الأهداف الذي يسعى إلى تحقيقها:

¹ - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص175.

² - زعرور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد الأول، جوان 2017، ص402.

³ - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص79.

⁴ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة، 2008، ص61.

⁵ - رحمة الله هبة عبد الوهاب التوم، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص40.

الفرع الأول: نشأة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس طريقة وحدة القيمة المضافة

إن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس 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 بناء 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 نظرا لعدم وجود وحدة قياس مشتركة، وعليه فإن وحدة القياس الموحدة لإنتاج يمر عبر قياس الجهود المبذولة في إنجاز المنتجات، علما أن هذه العلاقات تظل ثابتة خلال الزمن، وفي سنة 1995 فتح جورج بيران مكتب استشارة محاسبية لترقية طريقته في حساب التكاليف، والتي تحمل اسمه "طريقة جورج بيران" ونشر العديد من المقالات في مجالات مهنية وظل يدير مكتبه لغاية وفاته، واستمرت زوجته في ممارسة نشاط المكتب ونشرت كتابه تحت عنوان "سعر التكلفة ومراقبة التسيير حسب طريقة جورج بيران"، وفي سنة 1969 تم غلق مكتب المحاسبة نهائيا، ولم يبق سوى مكتب المهندسين الشركاء الذي قام بإحياء طريقة جورج بيران، حيث تخصص هذا المكتب بالتحديد في تنظيم العمل، ودراسة الوقت و فترات الإنتاجية.

وقد قام كل من Jean Fievez و Robert Zaya بتطوير طريقة تحليل أعباء الاستغلال في المؤسسة بالاعتماد على مبادئ وأسس جورج بيران¹، ظهرت هذه الطريقة في أبريل 1995 تم تطويرها تدريجيا من مفهوم "توحيد مقياس الإنتاج" الذي ذكره جورج بيران في أوائل الخمسينات من القرن الماضي²، والتي يتم حساب سعر التكلفة لأحد العناصر من خلال جمع تكلفة المواد المصنعة في المنتجات المباعة والمصاريف الخاصة بالعمل وتكاليف القيمة المضافة.

الفرع الثاني: تعريف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة

هناك تعريف عديدة لطريقة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة نذكر منها:

- هي: "طريقة لحساب التكاليف والتكلفة الكاملة، وهي ذات أصل فرنسي والتي تشكل بديل مثير للاهتمام بالطرق الأخرى مثل: مراكز التحليل والتكاليف من خلال الأنشطة."³

¹- عبد النور تركي، كيفية معالجة التكاليف بواسطة طريقة وحدة القيمة المضافة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 04، جامعة عنابة، 2010، ص ص147_148.

² - Mathieu Glade, **Modélisation des coûts de Cycle de vie prévision des coûts de maintenance et de la fiabilité application à l'aéronautique**, thèse de doctorat MEGA, présentée devant l'école centrale de Lyon, spécialité mécanique, France, 2005, p75.

³ - سلمى كرويوي وفتيحة بوطغان، استخدام طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة (UVA) في تحديد سعر التكلفة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة جيجل، 2018-2019، ص41.

- هي: "طريقة حسابية أصلية تعتمد على المنظمات الصغيرة والمتوسطة بنوع من السلوك الاستراتيجي".¹
- وعرفها "Jean Fievez" كما يلي: "هي استهلاك الموارد اللازمة لتصنيع مادة تم اختيارها كمثل لمنتجات الشركة".²
- كما تعني وحدة القيمة المضافة بالنسبة للمنتج أنها: "مجموع الموارد التي ينبغي استهلاكها وإضافتها للمادة الأولية المحولة للحصول على المنتج التام، وتشمل هذه الوحدة كذلك النفقات المرتبطة بجهود التصميم والتجهيز والصنع والتخزين...، وبالتالي فإن وحدة قياس القيمة المضافة عبارة عن وحدة استهلاك الموارد".
- بناء على ما تقدم ذكره، يمكن القول أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة عبارة عن طريقة حديثة لحساب التكاليف، تركز على إنشاء وحدة موحدة تسمى "وحدة القيمة المضافة" والتي تستعمل كوسيلة قياس من طرف مختلف أقسام المؤسسة لتصبح مرجعا له، ولغة مشتركة بين مختلف الوظائف والوحدات والأفراد. وتعتبر وحدة ثابتة في الزمن وخاصة بمؤسسة معينة، وهي تعبر عن مجموع الموارد الواجب استهلاكها وإضافتها للمادة الأولية للحصول على المنتج في شكله النهائي، والذي تم اختياره ليكون ممثلا للعمليات التي تقوم بها الشركة، كما أنها تدرس جميع وظائف المؤسسة بما في ذلك الأنشطة الخدمائية والإدارية.

الفرع الثالث: أهداف طريقة وحدة القيمة المضافة (UVA) (the Unit value-Added Method)

- من أهم أهداف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة ما يلي:
- إن الهدف الأساسي لطريقة وحدة القيمة المضافة هو السماح بتحليل جميع العمليات التجارية أي حساب النتيجة لكل عملية بيع، لأنه في المعاملة يتم تركيز جميع الجهود التي تبذلها الوظائف المختلفة للشركة في المعاملة (تتحقق في شكل الفاتورة)³؛
- فهم جميع عمليات الإنتاج وبيع المواد،⁴ أي الاطلاع على كيفية صناعة المنتجات وطريقة بيعها؛
- قياس الربح أو الخسارة في المستويات الأولية، أي لكل صفقة على أساس أنها بلورة للجهود التي كان يجب بذلها حتى يتم تحقيق بيع المنتجات للزبائن⁵؛
- قياس القيمة المضافة لكل هذه العمليات.⁶ أي لكل مرحلة من المراحل؛

¹ - Olivier de la villarmois et Yves levant, **la mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des couts : le cas de la méthode UVA**, revue finance control stratégie, France, 2005, p200.

² - Jean Fievez, Dimitar Staykov, **La méthode UVA une aide à la décision pour les PME**, Dossier du Mois, RF Comptable, n 341, juillet_Aout 2007 , p20.

³ - https://fr.wikipedia.org/wiki/M%C3%A9thode_UVA, 20 :58, 11/08/2020.

⁴ - Jean Fievez, AFC journée pédagogique, **l'actualité comptable en débat**, France, 2008, p06.

⁵ - تركي عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص148.

⁶ - سلمى كرويوي وفتيحة بوطغان، استخدام طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة (UVA) في تحديد سعر التكلفة، مرجع سبق ذكره، ص41.

- تلخيص الجهود التي يتم بذلها لتحقيق بيع المنتجات للعميل؛¹
- نمذجة المؤسسة بتوصيف "أصناف" الأعمال في مختلف الوظائف.

المطلب الثاني: خطوات بناء طريقة وحدة القيمة المضافة

يتم تحديد الإجراء الخاص بتقديم الطريقة، والوسائل التي تستنفذها الشركة، وتعيين قائد المشروع، ومجموعة العمال الذين يتم تدريبهم، وذلك من أجل التحقق من التقدم المحقق في العمل، وسنوضح كيفية بناء طريقة وحدة القيمة المضافة فيما يلي:

الفرع الأول: جرد مواقع العمل

تتكون المؤسسة من مجموعة من مواقع عمل موزعة بين مختلف الورشات والمكاتب والمخازن، وموقع العمل عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية والبشرية المجمع في مكان محدد والموجهة لأداء عملية محددة تساهم في جزء من تصنيع المنتج أو إعداد الخدمة. فنجد أن موقع العمل المتمثل في ورشة التحويل يساهم بجزء من العمليات المحددة للحصول على منتج محول، ولكي يكون المنتج مكتملا فلا بد أن يمر على عدة مواقع عمل تساهم كل منها بنصيبها من العمليات ليصبح المنتج جاهزا. وبما أن تشغيل أي موقع عمل يؤدي به إلى استهلاك الموارد، فمن الضروري القيام بتحليل تقني-اقتصادي دقيق لتحديد الموارد التي ينبغي تخصيصها مباشرة للموقع دون اللجوء إلى مفاتيح توزيع تقريبية. وحسب هذه الطريقة، فإن موقع العمل الذي يشتغل باستهلاك موارد محددة بدقة يسمى "موقع عمل وحدة قيمة مضافة POSTE UVA"، وبالتالي إذا تغيرت الشروط التقنية الاقتصادية لتشغيل الموقع أي حدوث تغيير في استهلاك الموارد بشكل محسوس، فإن ذلك قد يؤدي إلى ظهور موقع عمل جديد.²

ومن جهة أخرى، يمكن أن تتطور الشروط التقنية الاقتصادية التي يخضع لها موقع العمل تبعا لإعادة تنظيم الورشات والأقسام، أو كنتيجة لتعديل سيرورة العمل نفسها، وعليه فإن تطبيق هذه الطريقة لا بد أن يقوم على حد أدنى من الاستقرار خلال مدة زمنية محددة ثم مراجعتها بعد ذلك.

وكمثال توضيحي حول طريقة تحديد تكلفة موقع عمل معين لوحددة القيمة المضافة "UVA" نعرض الجدول رقم(2-1) لتكلفة موقع العمل UVA10 التالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص41.

² تركي عبد النور، مرجع سبق ذكره، صص149-150

الجدول رقم(2-1): تكلفة موقع العمل " UVA10 " (قيمة الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية: ساعة)

الموقع عمل (UVA 10)	الموارد المستهلكة على مستوى الموقع
×	يد عاملة مباشرة
×	يد عاملة غير مباشرة
×	التأطير
×	الكهرباء
×	الماء
×	الغاز
×	الصيانة
×	استهلاك الأدوات
×	مصاريف محملة بوحدة المساحة
×	مصاريف محملة بوحدة القيمة
×	اهتلاكات
35وحدة نقدية/الساعة	مجموع الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية(الساعة)

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على: عبد النور تركي، مرجع سبق ذكره، ص150

من خلال الجدول رقم(2-1) نتضح لنا طريقة تحديد تكلفة موقع عمل معين، وذلك بجمع قيمة الموارد المستهلكة والمضافة للمادة الأولية المحولة لإنتاج المنتج المرجعي «k» في الوحدة الزمنية (الساعة)، والتي قدرت على سبيل المثال 35وحدة نقدية في ساعة واحدة، وهي تمثل تكلفة موقع عمل UVA10 .

الفرع الثاني: تحديد وحدة قياس القيمة المضافة المرجعية

حسب طريقة وحدة القيمة المضافة، فإن الخطوة التي تحظى بالأولوية تتمثل في تحديد وحدة القياس التي ستعتمد كأداة مرجعية لحساب القيمة المضافة، ويتم إختيار هذه الوحدة على النحو الذي يجعلها تمثيلية لنشاط المؤسسة بالإضافة إلى كونها مستقلة عن التغيرات النقدية. وبناء على ذلك، فإن وحدة القيمة المضافة المرجعية هي مجموع الموارد المستهلكة والمبلورة في منتج أو خدمة على أن يكون ذلك المنتج أو تلك الخدمة (قد تم اعتماده كوحدة قيمة مضافة مرجعية ويتم اختياره باعتباره المنتج المهيمن في الشركة الصناعية، أو السلعة الأكثر مبيعا في الشركة التجارية أو الخدمة الأكثر تأدية في مؤسسة خدمية. وبعد الانتهاء من اختيار وحدة القيمة المضافة المرجعية نقوم بإرفاقها بالنموذج العملياتي المرتبط بها والمتمثل في قياس المدة التي تستغرقها إنتاج وحدة من المنتج المرجعي عند مروره من المواقع ذات العلاقة بسيرورة إنتاجه.¹

ولتوضيح هذه الخطوة أكثر، نعرض مثال توضحي الملخص في الجدول رقم(2-2) الذي يظهر النموذج العملياتي لتصنيع المنتج المرجعي « k » .

¹ - عبد النور تركي، مرجع سبق ذكره، ص151

الجدول رقم(2-2): النموذج العملي لتصنيع المنتج المرجعي « k »

المدة الزمنية المستغرقة(ساعة)	مواقع العمل
0.30	موقع العمل UVA10
0.25	موقع العمل UVA20
0.20	موقع العمل UVA30
0.15	موقع العمل UVA50

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على: عبد النور تركي، مرجع سبق ذكره

يتضح من خلال الجدول رقم(2-2) تتابع العمليات والوقت الذي يستغرقه إنتاج وحدة من المنتج المرجعي « A » في كل موقع عمل، وبناء على تقييم العمليات الخاصة بكل موقع عمل يمكن حساب قيمة وحدة القيمة المضافة المرجعية. وفي الحقيقة، فإن وحدة القيمة المضافة تمثل نموذجا عملياً أو مجموعة نماذج عملياتية خلال مدة زمنية محددة، والتي من المفترض أن تبقى ثابتة خلال الزمن تبقى ثابتة لمدة عادة ما تكون 5سنوات. فهذا المنتج المرجعي k يمر على مواقع العمل (UVA10,UVA20,UVA30,UVA50)، وقد استنفذ هذا المنتج المرجعي مدة زمنية مقاسة بالساعة على الترتيب(0.15ساعة، 0.2ساعة، 0.25ساعة، 0.30ساعة)حيث تساهم كل من هذه المواقع بنصيبها من العمليات ليصبح المنتج المرجعي « k » جاهزاً. ومن ثم، فباستخدام وحدة قيمة مضافة مرجعية لقياس نشاط المؤسسة، تكون الإدارة قد طبقت نظاماً مبسطاً لحساب التكاليف.

الفرع الثالث: تقييم تكاليف مواقع العمل بالنسبة للوحدة الزمنية

من الضروري حساب قيمة الموارد المستنفذة في كل موقع للحصول على تكلفة الموقع في الوحدة الزمنية (ساعة) ثم تحويلها إلى وحدات قيمة مضافة مرجعية، وتعتبر هذه المقارنة مسعى تنفرد به هذه الطريقة، فهي عبارة عن مقارنة الموارد المستهلكة في كل موقع في اللحظة t بالقيمة المضافة المرجعية. ويتطلب الأمر القيام بتحليل تقني اقتصادي دقيق لتحديد الموارد التي ينبغي تحميلها مباشرة لكل موقع عمل دون استخدام مفاتيح توزيع تقريبية.¹ ومن أهم المعلومات التي ينبغي تجميعها من أي موقع نذكر: قيمة استبدال المعدات، مدة الحياة التقنية، الحجم المتوسط لساعات الاستعمال السنوي، المساحة المشغولة، العمالة المباشرة، العمالة غير مباشرة، التأخير مثلا المدة المنقضية في الإشراف على تشغيل موقع العمل، استهلاك الكهرباء اعتماداً على كشوفات يعدها قسم الصيانة، مستهلكات أخرى، الصيانة السنوية. وللتوضيح أكثر نعرض الجدول رقم (2-3) الذي يمثل مواقع العمل بالنسبة للوحدات الزمنية وكيفية حساب تكلفة تشغيل المواقع بالنسبة لوحد الزمن(ساعة):

¹ - عبد النور تركي، مرجع سبق ذكره، ص152

الجدول رقم (2_3): حساب تكلفة تشغيل المواقع بالنسبة لوحددة الزمن (ساعة)

البيان	الموقع UVA 10	الموقع UVA 20	الموقع UVA 30	الموقع UVA 40	الموقع UVA 50	الموقع UVA 60
عمالة مباشرة	×		×	×		×
عمالة غير مباشرة		×	×		×	
التأطير	×	×	×	×	×	×
الكهرباء	×	×	×	×	×	×
الماء	×	×	×	×	×	×
هواء مضغوط	×					
غاز			×	×		
صيانة			×	×		
اهتلاك أثاث	×				×	
اهتلاكات أخرى	×	×	×	×	×	×
تكلفة المواقع	35ون/ساعة	20ون/ساعة	50ون/ساعة	15ون/ساعة	40ون/ساعة	30ون/ساعة

المصدر: عبد النور تركي، مرجع سبق ذكره، ص153.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-3) أنه تم عرض مواقع العمل، حيث تم حساب تكلفة كل موقع حسب استهلاكه لمختلف الموارد، مع الإشارة إلى تكلفة الموقع محسوبة بقيمة الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية (وحدة نقدية/ساعة).

الفرع الرابع: تقييم وحدة القيمة المضافة المرجعية بالوحدة النقدية

لتوضيح كيفية تقييم وحدة القيمة المضافة المرجعية بالوحدة النقدية نورد مثال توضيحي يخص ذلك: بفرض أن السلعة المرجعية كتمر من أجل تصنيعها على أربع مواقع عمل (UVA10,UVA20,UVA30,UVA50) فمن أجل حساب تكلفتها، نحمل لها تكلفة المواقع بالتناسب مع الوقت المستغرق لصنعها في كل موقع، ونبين ذلك في الجدو رقم(2-4) الخاص ب تكلفة المنتج المرجعي kالموضح فيمايلي:

الجدول رقم(2-4): تكلفة المنتج المرجعي k

المواقع	الزمن المستغرق (الساعة)	تكلفة الموقع UVA وحدة نقدية/ساعة	تكلفة المواقع المحملة للمنتج المرجعي k (الوحدة النقدية)
الموقع UVA10	0.30	35	10.5
الموقع UVA20	0.25	20	5
الموقع UVA30	0.20	50	10
الموقع UVA50	0.15	40	6
المعدل المرجعي (بالوحدة النقدية)	/	/	1 وحدة القيمة المضافة=31.5 وحدة نقدية

المصدر: إعداد الطالبتين

نستنتج من خلال الجدول رقم(2-4) أن تكلفة المنتج المرجعي بلغت 31.5 وحدة نقدية.

الفرع الخامس: حساب معدلات مواقع العمل

بعد الانتهاء من حساب تكلفة المنتج المرجعي، نقوم بحساب معدلات المواقع أي تحويل تكلفة المواقع المختلفة بما يكافئها من وحدات المنتج المرجعي، فعلى سبيل المثال من أجل تحويل تكلفة الموقع UVA10 نطبق العلاقة التالية:

$$\text{معدل موقع العمل } i \text{ (وحدة قيمة مضافة/الساعة)} = \text{تكلفة الموقع } i \text{ (وحدة نقدية/ساعة)} \div \text{تكلفة المنتج المرجعي (الوحدة النقدية)}$$

$$\text{معدل موقع UVA10} = 35 \text{ (وحدة نقدية/الساعة)} \div 31.5 \text{ (وحدة نقدية)}$$

نجد:

$$\text{معدل موقع UVA10} = 1.11 \text{ (وحدة قيمة مضافة/الساعة)}$$

ونفس الطريقة نتبعها للحصول على معدلات مواقع العمل الأخرى المتبقية، والجدول رقم(2-5) يوضح معدلات مواقع العمل محسوبة بوحدة القيمة المضافة للمنتج المرجعي k في الساعة الواحدة:

الجدول رقم(2-5): معدلات مواقع العمل في الساعة محسوبة بوحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي:

المواقع	تكلفة الموقع UVA وحدة نقدية/ساعة	تكلفة المنتج المرجعي بالوحدة النقدية	معدل الموقع (وحدة القيمة المضافة/ ساعة)
الموقع UVA10	35 ÷	31.5	1.11
الموقع UVA20	20 ÷	31.5	0.63
الموقع UVA30	50 ÷	31.5	1.58
الموقع UVA40	15 ÷	31.5	0.47
الموقع UVA40	40 ÷	31.5	1.26
الموقع UVA50	30 ÷	31.5	0.95
الموقع UVA60			

المصدر: إعداد الطالبتين

وتجدر الإشارة إلى أن معدلات مواقع العمل في الساعة محسوبة بوحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي k في المؤسسة تبقى ثابتة لمدة تتراوح ما بين 4 سنوات و 5 سنوات حسب التجارب السابقة.

الفرع السادس: حساب تكلفة المنتجات بعدد وحدات القيمة المضافة

إن أي منتج أو خدمة يتميز بعدد وحدات القيمة المضافة المكافئة لتكلفته، فيما أن المنتج أو الخدمة عبارة عن حصيلية سيرورة من عمليات التصميم والتصنيع والرقابة والتسويق والعمليات الإدارية المجسدة في عدة مواقع، فإن تكلفته ستحسب بمجموع الموارد التي استنفذها هذا المنتج من مختلف تلك المواقع، وتحمل تكلفة المواقع بالتناسب مع الزمن وهي المدة التي استغرقتها وحدة المنتج في الموقع محسوبة بالساعة¹. ونستطيع التعبير عنها بالصيغة الآتية:

$$\text{تكلفة المنتجات (عدد وحدات القيمة المضافة)} = \text{مجموع [الزمن المستغرق في إنتاج المنتج المرجعي k في كل موقع (ساعة) \times \text{معدل كل موقع (وحدة القيمة المضافة)}]$$

و للتوضيح أكثر نعرض المثال التوضيحي التالي: بفرض أن المؤسسة تنتج 150 وحدة من المنتج A ، وأن هذا الأخير يمر على ثلاثة مواقع عمل هي: UVA20,UVA30,UVA50 ، فتكلفة الوحدة الواحدة من المنتج A مقيمة بوحدات القيمة المضافة تحسب بتطبيق الصيغة أعلاه، ولتحقيق الهدف نعرض الجدول رقم(2-6):

الجدول رقم(2-6): تكلفة المنتج A مقيمة بوحدات القيمة المضافة

المواقع	الزمن المستغرق (الساعة)	تكلفة الموقع UVA وحدة نقدية/ساعة	تكلفة المنتج A بوحدات القيمة المضافة لكل موقع
الموقع UVA20	0.25 X	0.63	0.1575
الموقع UVA30	0.20 X	1.58	0.316
الموقع UVA50	0.15 X	1.26	0.189
تكلفة وحدة واحدة من المنتج A مقيمة بوحدات القيمة المضافة=0.6625 و.ق.م			
تكلفة 150 وحدة من المنتج A مقيمة بوحدات القيمة المضافة=150 وحدة0.6625X و.ق.م = 99.375 و.ق.م			

المصدر: إعداد الطالبتين

يتضح من خلال الجدول رقم(2-6) أن تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج A مقيمة بعدد وحدات القيمة المضافة قدرت ب0.6625 وحدة قيمة مضافة، وذلك بعد جمع تكلفة هذا المنتج على مستوى مواقع العمل الثلاثة، وبالتالي تكون تكلفة 150 وحدة من المنتج A مساوية لمبلغ 99.375 وحدة قيمة مضافة.

الفرع السابع: حساب تكلفة المنتجات بالقيمة (الوحدات النقدية):

إن حساب تكلفة الإنتاج بالقيمة (الوحدات النقدية) فإن الأمر يتطلب فقط ضرب الإنتاج المحسوب بوحدات القيمة المضافة في تكلفة المنتج المرجعي K، أي تطبيق العلاقة التالية:

¹ - عبد النور تركي، مرجع سبق ذكره، ص156

تكلفة المنتجات بالقيمة(الوحدة النقدية)= تكلفة المنتجات(وحدة القيمة المضافة)X تكلفة المنتج المرجعي K

يفترض في هذه الطريقة أن المعدلات المستخلصة ووحدات القيمة المضافة المكافئة تبقى مستقرة خلال عدد من السنوات بشرط عدم حدوث تغييرات معتبرة في شروط العمل على مستوى المواقع أو على سيرورة العمل، وعليه فإن النمذجة الابتدائية للمؤسسة تبقى سارية المفعول خلال الزمن دون الحاجة إلى مراجعتها بشكل كامل. وبقى في نفس المثال السابق، فإذا أردنا حساب تكلفة150وحدة من المنتج A بالقيمة أي مقيمة بالوحدات النقدية فإننا نطبق العلاقة أعلاه:

تكلفة المنتجات بالقيمة(الوحدة النقدية)= تكلفة المنتجات(وحدة القيمة المضافة)X تكلفة المنتج المرجعي K

$$= 31.5 \times 99.375 = 3031.30 \text{ وحدة نقدية}$$

تكلفة الوحدات المنتجة من المنتج A بالقيمة(الوحدة النقدية) = **3031.30 وحدة نقدية**.

إذا بلغت تكلفة إنتاج 150 وحدة من المنتج A بطريقة وحدة القيمة المضافة 3031.30 وحدة نقدية.

ومن ثم يمكن تلخيص آلية حساب تكلفة المنتج على أساس وحدة القيمة المضافة في سبعة خطوات هي:

1-جرد(عد) مواقع العمل المتواجدة في المؤسسة؛

2-تحديد وحدة قياس القيمة المضافة المرجعية، وذلك بتحديد النموذج العملي لتصنيع المنتج المرجعي « k » أي تحديد مواقع العمل الذي يمر بها المنتج المرجعي K، والمدة المستغرقة في إنتاجه على مستوى كل موقع من تلك المواقع مقاسة بالساعة؛

3-تقييم تكاليف مواقع العمل بالنسبة للوحدة الزمنية، حساب تكلفة تشغيل المواقع بالنسبة لوحدة الزمن (ساعة) أي عدد الوحدات النقدية المنفقة في الساعة الواحدة على مستوى كل موقع عمل على حدى؛

4-تقييم وحدة القيمة المضافة المرجعية بالوحدة النقدية، وذلك بضرب الوقت المستغرق لصنع المنتج المرجعي K في كل موقع عمل مرّ به خلال عملية الإنتاج في تكلفة ذلك الموقع؛

5-حساب معدلات المواقع، أي تحويل تكلفة المواقع المختلفة بما يكافئها من وحدات المنتج المرجعي K؛

6-حساب تكلفة المنتجات مقيمة بعدد وحدات القيمة المضافة؛

7- حساب تكلفة المنتجات بالقيمة (بعدد الوحدات النقدية).

المطلب الثالث: أهمية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة وصعوبات تطبيقها

نعرض في هذا المطلب أهمية أسلوب وحدة القيمة المضافة في حساب التكاليف، وكذا أهم الصعوبات

التي تكتنف عملية تطبيقها، كما هو موضح أدناه:

الفرع الأول: أهمية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة

تكمن أهمية أساليب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة في النقاط التالية:

- تسمح طريقة UVA بتحليل دقيق للتكاليف وربحية المبيعات بمجرد إعداد الطريقة، حيث يوفر للمستخدم قدرا كبيرا من الوقت أثناء مراحل حساب تكلفة المنتج¹؛
- القضاء على التوزيع العشوائي للمصاريف غير المباشرة المتعلقة بالمنتجات وكذلك المتعلقة بالعملاء، ومعالجة طلباتهم للحصول على تكاليف دقيقة للغاية وموثوقة، وخلق نظام سهل التشغيل للغاية²؛
- يمكن هذا الأسلوب من قياس مستوى نشاط مواقع العمل ومستوى الإنتاج والمبيعات وخدمة الزبائن، ومن ثم بطريقة UVA تقدم تحليلا لمحطات العمل ونطاقات التشغيل مما يسمح بتحسين عمل الشركة³؛
- طريقة UVA طريقة دقيقة لتحليل الأنشطة، مما يسمح بتحليل دقيق للتكاليف وربحية المبيعات؛
- تكلفة استخدام الطريقة معتدلة، وقد تكون مناسبة للشركات الصغيرة والمتوسطة الذين ليست لديهم الوسائل اللازمة لتمويل وصيانة نظام المعلومات؛
- طريقة UVA تقيس الإنتاج الكلي بوحدة مشتركة⁴ فهي تسمح بتحديد القيمة المنتجة في الورشات، وفي أقسام الخدمات الإدارية والأقسام التقنية والتجارية.

الفرع الثاني: صعوبات تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس وحدة القيمة المضافة

- رغم أهمية أسلوب وحدة القيمة المضافة في تحديد تكاليف المنتجات، إلا أن هناك بعض الصعوبات تكثف تطبيقها يمكن اختصارها فيما يلي⁵:
- تعاني هذه الطريقة من صعوبات على مستوى التحليل التقني-الاقتصادي للمواقع التي تتميز بالنقل والتباطؤ والتعقيد، كون المصطلحات المستعملة ما زالت تقريبية فعلى سبيل المثال: نجد أن مفهوم القيمة المضافة المستعمل يعتره قدرا من الغموض (استهلاك جميع الموارد بما فيها المواد المستهلكة باستثناء المادة الأولية المحولة)؛
 - تعتبر النمذجة الأولية لمحطات UVA طويلة ومعقدة؛
 - المصطلحات الخاصة بطريقة وحدة القيمة المضافة لاتزال تقريبية.

¹ - [https://fr.wikiversity.org/wiki/Calcul_de_co%C3%BBts/Unit%C3%A9_de_Valeur_Ajout%C3%A9e_\(UVA\)](https://fr.wikiversity.org/wiki/Calcul_de_co%C3%BBts/Unit%C3%A9_de_Valeur_Ajout%C3%A9e_(UVA)), 21 :15, 13/ 08/ 2020.

² - Valérie Buffet, Jean Fievez, Dimitar Staykov, **Méthode UVA : quelles réalités ? Association francophone de comptabilité et connaissance**, France, 2005, p38.

³ - Bernard Auyé et Gérald Naro et Alexandre Vernhet, **Mini manual de comptabilité de gestion**, référence ci-dessus, p p144.

⁴ سلمى كروي وفتيحة بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص42.

⁵ نفس المرجع السابق، ص43.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال عرضنا لهذا الفصل نلاحظ أن من خلال القصور التي تتميز بها طرق محاسبة التكاليف التقليدية ظهرت أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف حيث يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد التطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف، وقد ظهر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لبيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة في المؤسسة، بحيث يقوم على الربط بين تكاليف والمنتج النهائي عن طريق إيجاد حلقة وصل بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد.

أما التكلفة المستهدفة TC فهي تعتبر نظاما متكاملًا للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الإعتبار السوق ومتطلبات العملاء، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها لاتخاذ القرارات لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينهما وبين التكلفة المستهدفة.

بينما وحدة القيمة المضافة UVA فتعتبر أيضا من بين أحد التطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف كما أن هناك دراسات تجريبية قليلة أجريت عليها والتي جاءت من أجل تغطية بعض النقائص في الطرق السابقة.



الفصل الثالث: مدى أهمية أساليب
محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد
تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية
مع الإشارة إلى حالة شركة الخزف
الصحي بالميلية - جيجل



تمهيد

تناولنا في الفصلين السابقين الإطار النظري للدراسة، حيث تم إلقاء نظرة عامة على مختلف الطرق لمحاسبة التكاليف من تقليدية وحديثة، وعلى ضوء ما تم عرضه سابقا سنحاول في هذا الفصل عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بأهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، طريقة التكلفة المستهدفة)، كما نحاول تطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة (UVA) في شركة الخزف الصحي بالميلية ومقارنته بالطريقة التقليدية المعمول بها حاليا في هذه المؤسسة، وإبراز أهم المزايا التي توفرها الطريقة الحديثة لمؤسسة الخزف الصحي. حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، خصصنا أولهما لعرض وتحليل الدراسات سابقة تناولت أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية، أما المبحث الثاني فقد قمنا فيه بدراسة تطبيقية لمدى أهمية الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الخزف الصحي محل الدراسة.

المبحث الأول: عرض وتحليل لدراسات سابقة تناولت أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية

سنقوم في هذا المبحث إلى التطرق إلى عرض وتحليل مختلف الدراسات السابقة التي تناولت أحدث التكاليف، حيث سنتناول في المطلب الأول عرض وتحليل الدراسات الخاصة بالتكلفة على أساس النشاط، أما المطلب الثاني سنتناول عرض وتحليل الدراسات الخاصة بالتكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: تحليل دراسات سابقة تتعلق بأهمية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية

سنتناول في هذا المطلب تحليل بعض الدراسات السابقة الخاصة بأسلوب محاسبة التكاليف المبني على أساس النشاط ABC.

الفرع الأول: دراسة مخلخل زوينة بعنوان "تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2020.

سعت هذه الدراسة إلى تقديم عرض لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يعتبر من أهم الطرق الحديثة المستعملة في المؤسسات وذلك بهدف تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن. ولقد بينت لنا الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقا لمدخل التكلفة على أساس النشاط والطرق التقليدية المتبعة في هذه المؤسسة أنها مختلفة كثيرا، حيث توصلت الباحثة من خلال دراستها التطبيقية إلى أن أسعار المنتجين في الشركة محل الدراسة وفق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة منخفض ما كان عليه في النظام التقليدي الذي تطبقه وحدة الدقيق والفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (Gmsud)، حيث انخفض سعر التكلفة لمنتج الدقيق 2639,58 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي إلى 2518,61 دج/ق حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أي إنحراف قدره 120,97 دج/ق كما انخفض سعر التكلفة لمنتج الفرينة من 2662,30 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي إلى 2620,95 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي انحراف قدره 41,35 دج/ق، وهذا ما يبين مساهمة ودقة نظام (ABC) في تخفيض التكاليف بوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (Gmsud).

بالإضافة إلى ما سبق، أظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (Gmsud) أن تخفيض التكاليف الغير مباشرة، يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة وهذا ما يقوم به نظام التكاليف على أساس الأنشطة، كما أنها تتوفر على قاعدة معلومات تمكنه من الحصول على بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب، كما أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكنها من تجاوز الكثير من

المعوقات، بتخفيض تكاليف منتجاتها والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.

وترى الباحثة ضرورة تبني المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لما له من مزايا عديدة في التحليل الدقيق والمستمر، والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق، كذلك ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأن ذلك يسهل من مهمة تحليل الأنشطة فيها، بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف.

بناء على تحليلنا لما ورد في هذه الدراسة، يمكن القول أنها أكدت على أهمية تبني مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لأحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف عند تحديد تكلفة منتجاتها، وهو "نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)" كونه يقوم بتخفيض تكلفة المنتج، والحصول على بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب وبالتالي يؤدي إلى زيادة الطلب على المنتجات، وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

الفرع الثاني: دراسة اليزيد ساحري بعنوان "أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية

المؤسسة" _دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت ببرج بوعريريج_، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير

في العلوم التجارية فرع إدارة أعمال، 2007-2008.

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى إمكانية تبني نظام التكلفة على أساس النشاط من طرف المؤسسة الصناعية الجزائرية، وحدة الأميانت والإسمنت بولاية برج بوعريريج، حيث يعتبر هذا النظام من بين الأنظمة الحديثة المستخدمة في التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، حتى يمكن المؤسسة من مجابهة المنافسة، وكمحاوله للباحث تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة تبين وجود فارق بين نظام التكاليف التقليدي والنظام الحديث (ABC)، في حين يعتبر هذا الأخير أكثر فعالية من النظام التقليدي المتبع من طرف الوحدة في توزيع التكاليف، حيث أدى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الوحدة محل الدراسة إلى الحصول على نتائج تتمثل في سعر تكلفة أقل من ذلك المحسوب بالطريقة التقليدية الخاصة بالمؤسسة، أي انخفاض في سعر التكلفة من 21,6 دج (محسوب من طرف المؤسسة) إلى 21,1 دج (عند تطبيق نظام ABC)، أي ما يعادل 2,3% وهذا عند تحليل سعر التكلفة الإجمالي، أما عند تحليل كل منتج على حدة فنجد أن تطبيق نظام (ABC) أدى إلى تخفيض في سعر تكلفة منتج الأنايبب من 45,03 دج إلى 41,57 دج أي انخفاض بـ 3,46 دج، وبالتالي فإن نظام التكلفة على أساس النشاط أدى إلى تحسين في مردودية منتج الأنايبب من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.

بالإضافة إلى ما سبق أظهرت النتائج الدراسة عدم معرفة مسؤولي المؤسسة بنظام التكلفة على أساس النشاط، كذلك اعتماد المؤسسة محل الدراسة على مادة أولية مستوردة من الخارج، هي مادة الأميانت، مما

يؤثر على سعر التكلفة المنتوجين بالارتفاع، وعليه من الصعب التحكم في تكاليف الإنتاج نظراً لهذا السبب الذي يعتبر من بين أهم الأسباب التي أدت إلى عدم التحكم في التكاليف من طرف المؤسسة. ويوصي الباحث بضرورة اعتماد على أنظمة إدارة إنتاج حديثة والتي من شأنها أن تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد، كذلك ضرورة تطبيق نظام ABC وذلك من خلال التعريف به ومزاياه وكيفية استخدامه...، تشجيع وتحفيز الأفراد على استخدام معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ القرارات وكذا ضرورة اعتماد نظام ABC كأسلوب للمساعدة على اتخاذ القرار ودعم القدرة التنافسية.

وبناء على تحليلنا للدراسة نستنتج أن الباحث أكد على أهمية تبني المؤسسة الصناعية الجزائرية لوحدة الأميانت والإسمنت لنظام التكلفة على أساس النشاط لما له من مزايا وكذلك يساعد المؤسسة في العديد من الأمور منها تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن، والمساعدة أيضاً في اتخاذ القرارات المناسبة وكذا قدرة المؤسسة على المنافسة في السوق.

الفرع الثالث: تحليل دراسة أمير إبراهيم المسحال بعنوان "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2005.

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، باعتباره من أهم أساليب محاسبة التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة المنتج في المؤسسة لا سيما الصناعية منها، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، ومن ثم تطبيق هذا التصور على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية ومستحضرات التجميل بقطاع غزة.

لقد بينت هذه الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقاً لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في النظام القائم، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الجديدة لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة، حيث توصل الباحث في دراسته التطبيقية إلى أن أسعار منتجات الشركة محل الدراسة وفق نظام التكاليف التقليدي القائم في هذه الشركة تزيد بدرجة كبيرة عما هو الحال إذا ما تم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، فعلى سبيل المثال بلغ الفرق في أحد منتجات الشركة محل الدراسة (المنتج R) إلى دولارين للوحدة الواحدة أي (6.29 دولار وفق نظام التكاليف التقليدي القائم حالياً في الشركة محل الدراسة مقارنة بـ 4.32 دولار إذا ما تم تطبيق نظام التكاليف الحديث" المبني على أساس الأنشطة)، وهذا ما يوضح التشوه في النظام الحالي عن نظام ABC، كما أن استخدام النظام الحالي للشركة أدى إلى تحويل جزء من التكاليف الخاصة بكل منتج إلى المنتج الآخر، في حين أن نظام تكاليف

الأنشطة قد أدى إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بطريقة تتلاءم مع احتياجات كل منتج من كافة مراكز النشاط، وهذا يؤدي إلى مزيد من الدقة في تحديد تكلفة المنتج لأن نظام ABC يبرز الفروقات النسبية فيما بين المنتجات في استهلاكها لعناصر المدخلات وذلك بحسب درجة الاستفادة. بالإضافة إلى ما سبق، أظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن معظمها تعتمد الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، غير آخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى سواء في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع.

ويرى الباحث أنه يجب الاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الفلسطينية، إذ ثبت أن هذا النظام يخفض من التكاليف الخاصة بالإنتاج نتيجة لموضوعية إجراءات قياس التكاليف غير المباشرة، ويزيد من قدرة هذه الشركات من الاستفادة من مواردها، كما يجب إعادة هيكلة نظم التكاليف في الشركات الصناعية والتحول السريع إلى مدخل الأنشطة، إذا توافرت الظروف المناسبة لذلك، إذ ثبت أن هذا النظام يعيد تخصيص التكاليف بدقة مما يؤثر على قدرة الشركة التنافسية.

بناء على تحليلنا لما ورد في هذه الدراسة، يمكن القول أنها أكدت على أهمية تبني المؤسسات الصناعية لاسيما الفلسطينية منها لأحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف عند تحديد تكلفة منتجاتها ألا وهو "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة" كونه يخفض تكلفة المنتج، ويزيد من قدرتها في الاستفادة من مواردها، وأنه يعيد تخصيص التكاليف بدقة، الأمر الذي يساعدها على اكتساب ميزة تنافسية في الأسواق.

المطلب الثاني: تحليل دراسات سابقة تتعلق بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة TC كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية

سنقوم بعرض وتحليل بعض الدراسات السابقة التي تناولت أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة TC كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية:

الفرع الأول: دراسة راضية عطوي بعنوان "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، 2007-2008.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأسلوبين الجديدين لمحاسبة التكاليف هما التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مع تبيان أهميتها وفعاليتها في تخفيض التكاليف في المؤسسة بشكل متكامل، وكمحاوله للباحثة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة SANIAK لتصنيع اللواحق الصناعية والصحية المتواجدة بدائرة عين كبيرة -سطيف-، تبين أن التكلفة المقدرة من طرف المؤسسة للمنتج والذي يقدر بـ 1237,208 دج في حين أن التكلفة المستهدفة المتوصل إليها قدرت بـ 991,65 دج فنلاحظ أن هناك وجود

فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة تقدر بـ 245,558 دج، وهذا يعتبر مؤشر إيجابي لتبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة.

بالإضافة إلى ما سبق أظهرت النتائج أن أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم والمعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية، كذلك عدم دراية المدراء والعاملين في المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة. في حين توصي الباحثة إلى ضرورة إعادة النظر في المادة الأولية المستعملة ومحاولة إيجاد بديل لها ويتميز بتكلفة أقل، كذلك ضرورة تعديل تصميم المنتج لتحقيق إقتصاد في وزنه وبذلك في تكلفته.

وبناء على تحليلنا للدراسة يمكن استنتاج أهمية تبني التكلفة المستهدفة من طرف مؤسسة SANIAK وذلك تخفيض التكاليف وتحسين نوعية منتوجها، وكذلك قدرتها في المنافسة في السوق.

الفرع الثاني: دراسة حسام عمرون بعنوان "دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة" دراسة حالة مؤسسة بروليبيوس عين مليلة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016/2015.

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مختلف الاستراتيجيات التي تتبعها فيما يخص تخفيض تكاليف منتجاتها والمعرضة للمنافسة من قبل المؤسسات الأخرى الأمر الذي جعل المؤسسة تعتمد على أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف وتحسين الميزة التنافسية لمنتجاتها، حيث توصل الباحث بعد استجواب أفراد العينة المقترحة لكل منتج من زيت المائدة نأخذ على سبيل المثال **منتج لينور** حيث سعره الحالي الذي توصلت إليه المؤسسة قدر بـ 470 دج للوحدة وهو أكبر من السعر المقترح من طرف أفراد العينة بالنسبة لهذا المنتج الذي قدر بـ 460 دج للوحدة وهو يمثل لنا السعر المستهدف الذي على أساسه تحسب التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب تحقيقه من سعر البيع المستهدف.

بالإضافة الى ما سبق أظهرت نتائج الدراسة عدم اهتمام المؤسسات بأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يكسبها حصة سوقية أكبر في السوق المحلية أو الدولية، وهذا يعود عليها بهامش ربح وتحقيق ميزة تنافسية، وكذلك إثبات إمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية، ومعرفة كيفية تخفيض التكاليف والخطوات المستخدمة في ذلك.

ويرى الباحث ضرورة توعية أفراد المؤسسة لضرورة وجود أنظمة حديثة لحساب التكاليف وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود واتباع تعليمات الإدارة.

وبناء على تحليلنا لما ورد في هذه الدراسة نقول أنها أكدت على أهمية تبني مؤسسة بروليبيوس لأحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التكلفة المستهدفة حيث تعتبر منهاجاً جديداً للحصول على الأرباح وبالتالي تخفض من التكاليف وتحقق ميزة تنافسية.

الفرع الثالث: دراسة حسام مراجع، مؤمن النعاس بعنوان "مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته"، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2012.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف بنظام التكلفة المستهدفة لكونه من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، نظرا لتعرض الطرق التقليدية للعديد من الانتقادات نتيجة تبني الشركات الصناعية للتطبيقات التكنولوجية الحديثة، والتي تركز هذه الانتقادات حول عدم ملائمة هذه النظم للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة، مما ترتب على المؤسسات ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم محاسبة التكاليف لكي تتوافق مع السمات البيئية الصناعية الحديثة والتي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث توصل الباحث عند تطبيقه لأسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة أن سعر تكلفة المنتج قدر بـ 21,750 دج/اللفة، أما عند تطبيق الطريقة التقليدية المحسوبة من طرف المؤسسة فسعر التكلفة يقدر بـ 42,132 دج/اللفة ونلاحظ أنها أكبر منها أي الضعف.

ولقد توصل الباحث إلى نتائج عديدة منها عدم المعرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الإدارة العليا والموظفين والعاملين، كذلك الاعتماد في عملية قياس التكلفة والرقابة عليها على معايير من داخل الشركة، دون الاهتمام بدراسة المنافسين وظروف السوق وأسعار المنتجات، وهذا يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة حيث أن التكلفة المستهدفة تعتمد بشكل أساسي على أسعار السوق.

كما يوصي الباحث بضرورة إدراك محاسبي التكاليف في الشركة بالمزايا التي يحققها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كذلك ضرورة زيادة عدد المؤهلين محاسبيا ورفع درجة كفاءة العاملين الحاليين وتدريبهم وتأهيلهم للعمل في أقسام التكاليف.

بناء على تحليلنا للدراسة يمكن استنتاج أن التكلفة المستهدفة تلعب دورا كبيرا في المؤسسة الصناعية، لما لها من أهمية بالغة تعود على المؤسسة لأنها تساعد في تخفيض التكاليف وإعطاء قدرة على المنافسة في الأسواق.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمدى أهمية الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف الحديثة كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الخزف الصحي محل الدراسة-طريقة وحدة القيمة المضافة نموذجا-

سنقوم في هذا المبحث بمحاولة تطبيق أحد أساليب محاسبة التكاليف الحديثة على شركة الخزف الصحي وهو أسلوب وحدة القيمة المضافة.

المطلب الأول: تقديم شركة الخزف الصحي

تعتبر شركة الخزف الصحي بالميلية من بين أهم الشركات الوطنية التي استطاعت أن تحافظ على مكانتها في الاقتصاد الوطني، رغم الهزات التي تعرضت لها العديد من الشركات الوطنية والتي أدت إلى إفلاس وحل عدد كبير من هذه الشركات الوطنية، ذلك أنه ومنذ سنة 1998م وبعد حصول الشركة على

استقلالية ووعيا من مسيري الشركة بالتغيرات الحادثة في محيط الشركة، وكذلك للأهمية الاقتصادية والاجتماعية للشركة على المستوى الوطني وبالخصوص في مدينة الميلية، شرعت الشركة في تطبيق استراتيجية للجودة وهو ما نتج عنه حصل الشركة على شهادة الإيزو مما ساهم في زيادة مبيعات الشركة.

الفرع الأول: نشأة وتطور شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل.

مرت شركة الخزف الصحي بالميلية منذ نشأتها بمختلف المراحل، كما أنها تحتل موقعا جغرافيا مميذاً مما يسهل اتصالها بمختلف أسواقها.

أولاً: التطور التاريخي لشركة الخزف الصحي

كانت الشركة موضوع الدراسة في البداية وحدة إنتاجية تابعة للشركة الوطنية لمواد البناء (S.N.M.C) حيث انطلقت أشغال إنجازها سنة 1969م وامتدت إلى نهاية 1974م، ولقد تكفلت بذلك شركات ألمانية، فرنسية وجزائرية.

بدأت هذه الوحدة نشاطها ابتداءً من جويلية 1975م إلى أن تحولت يوم 23 أكتوبر 1982م إلى وحدة تابعة لمؤسسة الخزف الصحي بالشرق (ECE) إلى جانب وحدات أخرى وهي وحدات لابن زياد، وحدة العثمانية، وحدة العاشور، ووحدة وادي أميزور، وذلك في إطار إصلاحات إعادة الهيكلة العضوية التي طبقت كذلك على الشركة الوطنية لمواد البناء (S.N.M.C) وفي يوم 19 أبريل 1998م وفي إطار إصلاحات إعادة0000 الهيكلة المالية التي عرفتها مؤسسة الخزف الصحي بالشرق (ECE) تحولت وحدة الخزف الصحي بالميلية إلى شركة مساهمة حيث استقلت نهائياً بشخصيتها القانونية وبذمتها المالية والاقتصادية تحت تسميتها الحالية (شركة الخزف الصحي بالميلية SCS-SPA) كشركة فرعية تابعة لمجمع الخزف الصحي بالشرق (ECE) حيث قدر رأس المال الاجتماعي للشركة حالياً بـ: 208.000.000 دج أما موضوعها فيتمثل في إنتاج وتسويق منتجات الخزف الصحي التي تتوافق مع معايير الجزائرية والأوروبية، وقد احتلت في السنوات الأخيرة المرتبة الأولى على المستوى الوطني في مجالات الكمية والنوعية والجودة.

ثانياً موقع الشركة:

تقع الشركة موضوع الدراسة جنوب شرق مدينة الميلية على بعد حوالي 2 كلم من وسط المدينة، وتتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 6870 م² كمساحة مغطاة والباقي كمساحة غير مغطاة.

حيث تضم المساحة المغطاة بالدرجة الأولى ما يلي:

_ المباني الإنتاجية (بما في ذلك ورشات الإنتاج، ورشة الصيانة، المخازن والمباني التجارية) 5920 م².

_ المباني الإدارية: 324 م².

_ المباني الاجتماعية (بما في ذلك المطعم والعيادة) 3111 م².

أما المساحة غير المغطاة فهي عبارة عن طرقات وممرات بالإضافة إلى حدائق وحظيرة لتوقيف سيارات المستخدمين.

ويعتبر موقع الشركة موقعاً مميزاً حيث تبعد عن المنطقة الصناعية الجهوية لبلارة بـ 02 كلم وعن محطة النقل بالسكة الحديدية بـ 02 كلم كذلك، أما الطريق الوطني السريع رقم 42 فلا تبعد عنه إلا ببضعة أمتار، كما أن الشركة تقع على بعد حوالي 40 كلم عن ميناء سكيكدة مما يسهل على الشركة الاتصال بمختلف أسواقها (أسواق المنتجات، المواد الأولية الرئيسية، العمالة، رأس المال... إلخ).

ثالثاً مجال نشاط الشركة:

ينتمي مجال نشاط الشركة إلى القطاع الثاني أي قطاع الصناعة والتحديد

إلى فرع إنتاج مواد البناء وهي تقوم بإنتاج مجموعة من المنتجات الخاصة بالخزف الصحي.

إن الأسلوب المعتمد من قبل الشركة في مجال إنتاجها يعتمد على استعمال اليد العاملة بكثافة ولا يتطلب تكنولوجيا متقدمة جداً، كما أنه مازال مستعملاً بكثرة في شكله القديم في بلدان العالم الثالث أما البلدان المتقدمة فقد قامت بتعديله بطرق مختلفة وأدخلت عليه تكنولوجيا متطورة جداً في أغلب الحالات، وتستعمل الشركة عدة أصناف من المواد الأولية لإنتاج مجموعتين رئيسيتين من منتجات الخزف الصحي.

❖ أهم المواد الأولية المستعملة.

تتولى مصلحة التموين مهام توفير كافة المواد الأولية واللوازم التي تتطلبها دائرة الاستغلال وتتمثل أهم هذه المواد فيما يلي:

_ الكاولان نوع ف2.

_ الجبس.

_ الكوارتز.

_ كربونات الصوديوم والكالسيوم.

_ الكارتون.

_ الخشب.

_ الخرسانة المقاومة.

ولوازم أخرى مثل: الغاز، الماء، قطع الغيار والكهرباء.

أما المواد المستوردة فتتمثل في:

_ الصلب من نوع هيكاست.

_ الكاولان من نوع راملان.

_ الفلدسبات.

_ الطالك.

❖ أهم منتجات الشركة.

_ مجموعة الطاقم الكلاسيكي الأبيض.

_ مجموعة الطاقم الكلاسيكي الملون.

الفرع الثاني: أهداف مؤسسة الخزف الصحي

تعددت أهداف شركة الخزف الصحي بالميلية فمنها أهداف عامة تسعى إليها لتدعيم نقاط قوتها وأهداف استراتيجية.

أولاً: الأهداف العامة:

- تحقيق أكثر قدر ممكن من الأرباح.

- الحفاظ على مكانتها في السوق عن طريق تنويع منتجاتها ومحاولة جذب المستهلكين.

- الزيادة في استثماراتها.

ثانياً: الأهداف الاستراتيجية

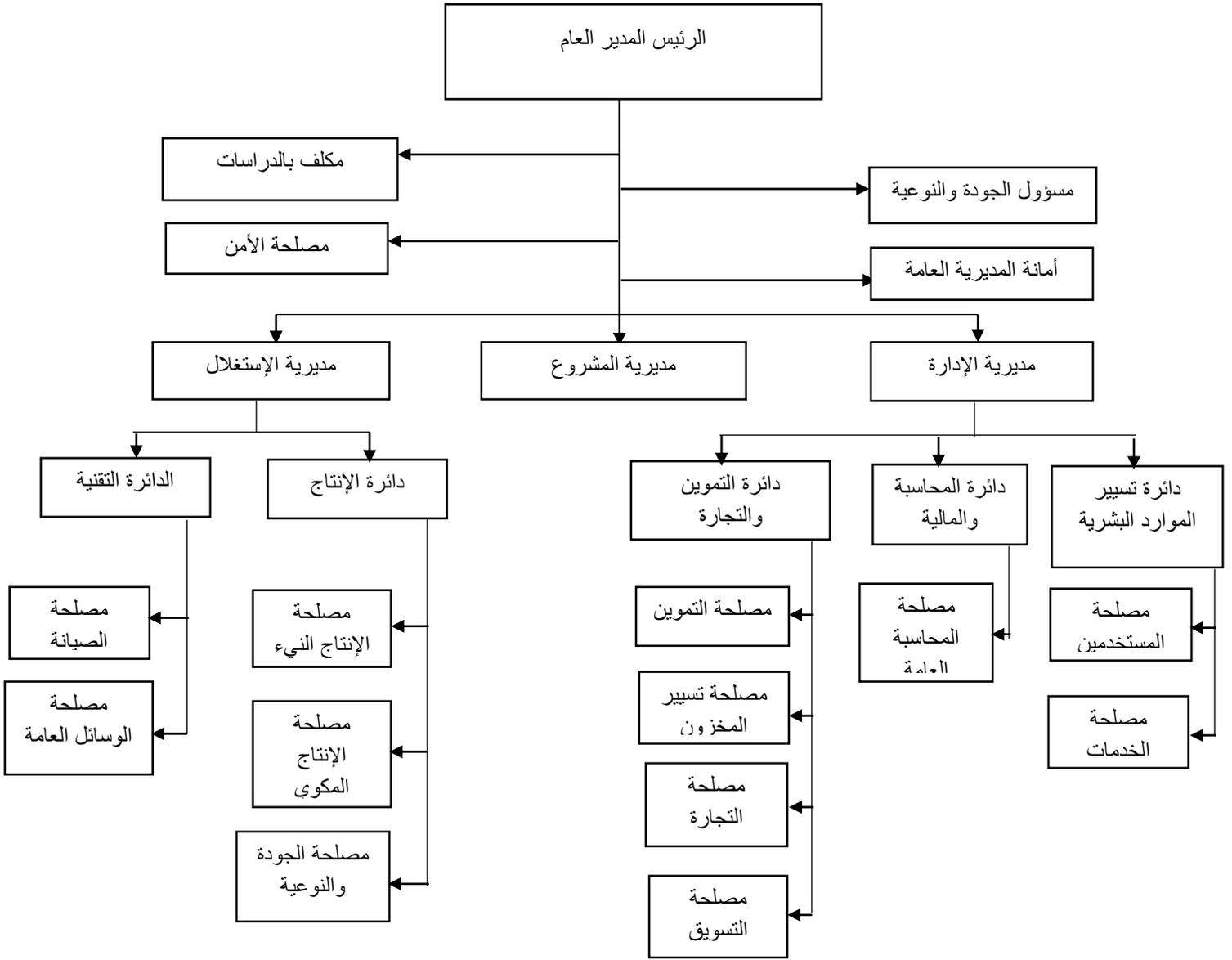
نظراً للمرحلة الانتقالية التي يمر بها الاقتصاد الوطني نحو اقتصاد السوق في إطار برنامج الحكومة لخصخصة الشركات العمومية، وعليه فإن شركة الخزف الصحي بالميلية معرضة للبيع في أي لحظة وذلك ما حال دون رسم استراتيجية على المدى الطويل للشركة.

الهيكل التنظيمي لشركة الخزف الصحي

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل.

تتكون الشركة من مجموعة أقسام ومصالح متناسقة فيما بينها تقوم بوظائف وأعمال متكاملة مع بعضها البعض، وذلك للمحافظة على النظام الداخلي، وكذا ضمان السير الحسن لعمل الشركة، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3) الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفرع الرابع: شرح الهيكل التنظيمي للشركة يجب ترقيم العناوين

يتكون الهيكل التنظيمي العام لشركة الخزف الصحي بالميلية من عدة مصالح سنتطرق لها بالتفصيل:

أولاً-المديرية العامة:

تتكون من المديرية العامة لمؤسسة الخزف الصحي من عدة فروع هي:

➤ المدير العام: وهو المسؤول الأول عن الشركة وتتم أعماله مباشرة مع المسؤولين عن المديرية والمصالح المختلفة.

➤ **أمانة المدير (السكرتارية):** وتتمثل مهامها في:

- تنفيذ جميع أعمال الشركة.
- تقرر وتسجل البريد الصادر والوارد.
- استقبال المكالمات والفاكسات.
- استقبال زوار المدير.

➤ **مساعدة الرئيس المدير العام:** وتتجسد مهامها في:

- مساعدة المدير العام في إعداد وتحديد السياسة العامة للشركة.
- مساعدة الرئيس المدير العام في تحديد أهداف الشركة.
- مراقبة إنجاز المشاريع الكبرى للشركة
- السهر على تطبيق تعليمات الرئيس المدير العام فيما يخص الإنتاج والصيانة.
- السهر على صيانة التجهيزات الإنتاج ولواحقها.

➤ **مصلحة الأمن:** من مهامها السهر على حماية الشركة ماديا وبشريا

ثانيا- مديرية الإدارة والمالية:

يترأسها مدير المحاسبة والمالية على الدوائر التالية:

➤ **دائرة التموين والتجارة:** تنقسم إلى مصلحتين هما التموين والمصلحة التجارية وتتمثل أهميتها في:

-الإشراف على كافة عمليات البيع والشراء والحرص على مطابقة المشتريات من منتوجات للمواصفات المطلوبة.

-الحرص على إستلام وتسليم طلبيات المشتريات والمبيعات في الوقت والمكان المناسبين.

-الإشراف على كافة عمليات الترويج والإعلانات.

➤ **مسؤول تسيير الجودة:** وتتمثل مهامه في:

- مساعدة الرئيس المدير العام في مجال الجودة والنوعية.
- إيصال المنتج إلى الشروط العالمية.
- تحديد الأهداف العامة للشركة ونشرها على مختلف مسؤولي الشركة.
- تمثيل الشركة على المستوى الوطني فيما يخص الجودة.

ثالثا- مديرية الإستغلال:

وتشرف على دائرتي الإنتاج والصيانة:

➤ **دائرة الإنتاج:** وتشرف على الإنتاج وتضم أربعة ورشات إضافة إلى المخبر، وتشمل مهامها في:

- التكفل بعمليات الإنتاج عبر مختلف مراحلها والتنسيق بين مختلف الورشات والمصالح.
- القيام بدورات يومية على الورشات لإعطاء توجيهات.

- ضمان جودة المنتجات من خلال احترام معايير النوعية.
➤ دائرة الصيانة

- تضم حظيرة السيارات، فرع النجارة، فرع الميكانيك العامة من مهامها:
- إعداد برنامج سنوي للصيانة.
- متابعة عمليات التأمين.
- الإشراف على ورشتي النجارة والميكانيك.

المطلب الثاني: محاولة تطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة في تحديد تكلفة منتج Lavabo لشركة الخزف الصحي

قبل القيام بتطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة يجب تحديد تكلفة الوحدة الواحدة في ورشة العمل الخاصة بمؤسسة الخزف الصحي بالميلية-جيجل-علما أن عدد الوحدات المنتجة من المنتج Lavabo هي 63455 وحدة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-1) التكاليف الإجمالية لكل موقع

البيان	موقع الطين	موقع تحضير	موقع السكب	موقع القوالب	موقع الطلاء	موقع الأفران	موقع الفرز والتغليف
التكاليف المباشرة لكل موقع (دج)	9938668,24	939931,13	2228109,3	1766737,97	539012,92	2426935,54	
تكاليف غير مباشرة لكل موقع (دج)	6362804,542	601750,45	1426451,07	1131077,94	345079,82	155826,13	
المجموع	16301472,78	1541681,58	3654560,37	2897815,91	884082,74	2582761,67	
الوحدات المنتجة من Lavabo (وحدة)	63455	63455	63455	63455	63455	63455	
تكلفة الوحدة الواحدة	256,89	24,3	57,59	45,66	13,93	44,95	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة (تكاليف مباشرة، تكاليف غير مباشرة الخاصة بالمواقع)

حيث يتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج في كل موقع حسب العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة = مجموع التكاليف (المباشرة + غير المباشرة) / عدد الوحدات المنتجة.

ولإثبات إمكانية تطبيق وحدة القيمة المضافة في شركة الخزف الصحي، سنحاول تنفيذ خطوات بناء وحدة القيمة المضافة.

الفرع الأول: حساب معدل مواقع الشركة الخزف الصحي

أولاً: تحديد المدة المستغرقة لكل موقع: لقد قمنا باختيار المنتج المرجعي لشركة الخزف الصحي والذي يمثل منتج lavabo الذي يعتبر أكثر المنتجات من حيث حجم المبيعات (تسويقاً)، والجدول التالي يمثل المدة المستغرقة في كل موقع.

الجدول رقم (3-2) المدة المستغرقة في كل موقع عمل بالساعة

مواقع العمل	المدة المستغرقة (الساعة)
موقع تحضير الطين	72سا
موقع السكب	5سا
موقع القولية	1سا
موقع الطلاء	0,25سا
موقع الأفران	2سا
موقع الفرز والتغليف	0,08سا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة

يتضح من خلال الجدول (3-2) تتابع العمليات والوقت الذي يستغرقه إنتاج وحدة من المنتج المرجعي (Lavabo) في كل موقع عمل، وبناء على تقييم العمليات الخاصة بكل موقع عمل يمكن حساب قيمة وحدة القيمة المضافة المرجعية والتي تبقى ثابتة خلال الزمن من 4 إلى 5 سنوات، إلا في حالة تعديلات أو تغييرات على مستوى مواقع العمل تتغير وحدة القيمة المضافة UVA.

ثانياً: حساب معدل المنتج (Lavabo)

أ) تقييم وحدة القيمة المضافة المرجعية بالوحدة النقدية: يتم تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل موقع عمل بقسمة مجموع تكاليف كل موقع على عدد الوحدات المنتجة، وسنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3) تكلفة المنتج Lavabo بوحدة القيمة المضافة

المواقع	الزمن المستغرق (الساعة)	تكلفة الموقع UVA وحدة نقدية/ساعة	تكلفة المواقع المحملة للمنتج المرجعي
تحضير الطين	72سا	256,89	18496,08
السكب	5سا	24,3	121,5
القولبة	1سا	57,59	57,59
الطلاء	0,25سا	45,66	11,41
الأفران	24سا	13,93	334,32
الفرز والتغليف	0,08سا	44,95	3,59
المعدل المرجعي	-		=19024,50UVA

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة

نستنتج من خلال الجدول (3-3) بأن تكلفة المنتج المرجعي بلغت 19024,50 وحدة نقدية.

(ب) حساب معدلات مواقع العمل:

بعد الإنتهاء من حساب تكلفة المنتج المرجعي، نقوم بحساب معدلات المواقع أي تحويل تكلفة المواقع المختلفة بما يكافئها من وحدات المنتج المرجعي.

معدل موقع المعمل i (وحدة قيمة مضافة/الساعة) = تكلفة الموقع i (وحدة نقدية /ساعة) /تكلفة المنتج المرجعي (الوحدة النقدية).

معدل موقع تحضير الطين = $19024,50 / 256,89 = 0,013$ (وحدة قيمة مضافة/ساعة)

وبنفس الطريقة ننتبعها للحصول على معدلات مواقع العمل المتبقية وسنوضحها في الجدول التالي:

الجدول (3-4) معدلات مواقع العمل

المواقع	تكلفة الموقع UVA (وحدة نقدية/ساعة)	تكلفة المنتج المرجعي بالوحدة النقدية	معدل الموقع(UVA/ساعة)
تحضير الطين	256,89	19024,5	0,013
السكب	24,3	19024,5	0,0012
القولبة	57,59	19024,5	0,003
الطلاء	45,66	19024,5	0,002
الأفران	13,93	19024,5	0,0007
الفرز والتغليظ	44,95	19024,5	0,002

المصدر: من إعداد الطالبتين

وهذا يعني أنه عندما يعمل موقع تحضير الطين لمدة ساعة فإن القيمة التي تستهلكها هي 0,013 وحدة نقدية.

الفرع الثاني: حساب تكلفة المنتج بعدد وحدات القيمة المضافة

ويمكن حسابها طبقا للصيغة التالية:

تكلفة المنتجات (عدد وحدات القيمة المضافة) = مجموع [الزمن المستغرق في إنتاج المنتج المرجعي Lavabo

في كل موقع(ساعة) × معدل كل موقع (وحدة القيمة المضافة)]

مع العلم أن مؤسسة الخزف الصحي تنتج 63455 وحدة من المنتج Lavabo، وسنقوم بحساب التكلفة في الجدول التالي:

الفصل الثالث: مدى أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية مع الإشارة إلى حالة شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل

الجدول رقم (3-5) تكلفة المنتج Lavabo

المواقع	الزمن المستغرق (ساعة)	تكلفة الموقع (نقدية/ساعة) UVA (وحدة)	تكلفة المنتج Lavabo بوحدة القيمة المضافة بكل موقع
تحضير الطين	72 سا	0,013	0,936
السكب	5 سا	0,0012	0,006
القولبة	1 سا	0,003	0,003
الطلاء	0,25 سا	0,002	0,0005
الافران	24 سا	0,0007	0,0168
الفرز والتعليق	0,08 سا	0,002	0,00016
تكلفة وحدة واحدة من المنتج Lavabo مقيمة بوحدة القيمة المضافة = 0,96246 وحدة قيمة مضافة			

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ أن تكلفة 63455 وحدة من منتج Lavabo مقيمة بوحدة القيمة المضافة = $0,96246 \times 63455 = 61072,89$ وحدة قيمة مضافة.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن تكلفة الوحدة الواحدة من منتج lavabo مقيمة بعدد وحدات القيمة المضافة قدرت ب 0,96246 وحدة مضافة، وذلك بعد جمع تكلفة هذا المنتج على مستوى مواقع العمل، وبالتالي تكون وحدة منتج lavabo مساوية لمبلغ 61072,89 وحدة قيمة مضافة.

الفرع الثالث: حساب تكلفة المنتج بالقيمة (الوحدات النقدية)

أولاً: حساب تكلفة وحدة القيمة المضافة بالقيمة

للوصول إلى تكلفة وحدة القيمة المضافة في المؤسسة نطبق العلاقة التالية:

تكلفة وحدة القيمة المضافة = مجموع الأعباء المدمجة / الإنتاج الكلي بوحدة القيمة المضافة

$$= \frac{31801120,29}{61072,89} = 520,7 \text{ دج}$$

ثانياً: حساب سعر التكلفة

سعر تكلفة المنتجات (وحدات نقدية) = مشتريات مدمجة في المنتجات + (حجم المنتجات بوحدة القيمة ×

تكلفة وحدة القيمة المضافة وحدة نقدية) + مصاريف خاصة بالزبائن

$$\text{سعر تكلفة المنتجات} = 14907593,81 + (520,7 \times 61072,89) + 33124,89 =$$

$$= 46741838,99 \text{ دج}$$

الفصل الثالث: مدى أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية مع الإشارة إلى حالة شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل

ومنه فإن سعر تكلفة المنتجات لشركة الخزف الصحي خلال سنة كاملة بطريقة وحدة القيمة المضافة UVA يقدر ب 46741838,99 دج

والآن سنقوم بحساب سعر تكلفة الوحدة بطريقة وحدة القيمة المضافة UVA طبقا للعلاقة التالية
سعر تكلفة الوحدة بطريقة وحدة القيمة المضافة = تكلفة المنتجات الإجمالية السنوية / عدد الوحدات المنتجة خلال السنة

$$\text{سعر تكلفة الوحدة} = 63455 / 46741838,99 = 736,61 \text{ دج}$$

المطلب الثالث: المقارنة بين سعر تكلفة المنتج Lavabo وفق الطريقة المعمول بها (التقليدية) في الشركة محل الدراسة وسعر تكلفته وفق طريقة وحدة القيمة المضافة المقترحة (الحديثة) واستنتاج الأهمية. سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين سعر تكلفة المنتج Lavabo وفق الطريقة المعمول بها (التقليدية) في شركة الخزف الصحي، وسعر تكلفته وفق طريقة وحدة القيمة المضافة (الحديثة) التي قامت الطالبتين بحسابها، واستنتاج أهميتها:

الفرع الأول: حساب سعر تكلفة منتج Lavabo وفق الطريقة المعمول بها في شركة الخزف الصحي-الميلية-جيجل

نظرا لل صعوبات التي اعترضتنا في الجانب التطبيقي-المشار إليها في المقدمة العامة-فقد ألزم الأمر استنتاج سعر تكلفة منتج Lavabo اعتمادا على معدل هامش الربح المحدد من طرف الشركة الذي يقدر 35%، وكذا السعر الوحدوي لمبيعات المؤسسة لهذا المنتج لسنة 2016 الموضحة في الجدول الموالي:
الجدول رقم (3-6) سعر البيع الوحدوي لمبيعات المؤسسة لمنتج Lavabo لسنة 2016 (دج)

البيان	المبالغ
المبلغ الإجمالي للمبيعات السنوية	52189227,66
عدد وحدات البيع خلال السنة	45030 وحدة
سعر البيع الوحدوي	1158,98 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات داخلية للشركة
انطلاقا من الجدول (3-6)، واعتمادا على العلاقة التالية:

$$\text{سعر البيع الوحدوي} = \text{إجمالي المبيعات السنوية} / \text{عدد وحدات البيع خلال السنة}.$$

يمكن حساب سعر تكلفة المبيعات الخاصة بمنتج Lavabo لسنة 2016 مع العلم أن هامش الربح المرغوب فيه يمثل 35% من رقم الأعمال أي:

$$18266229,68 \text{ دج} = 52189227,66 \times 35\%$$

الفصل الثالث: مدى أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة المنتج في مؤسسة الصناعية مع الإشارة إلى حالة شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل

ولدينا:

سعر البيع الإجمالي السنوي = سعر تكلفة المبيعات + هامش الربح

52189227,66 = سعر تكلفة المبيعات + 18266229,68

ومنه سعر تكلفة المبيعات = 52189227,66 - 18266229,68

= 33922997,98 دج

والآن سنقوم بحساب سعر تكلفة الوحدة المتحصل عليها في شركة الخزف الصحي كما يلي:

سعر تكلفة الوحدة = سعر تكلفة المبيعات / عدد وحدات البيع خلال السنة

= 45030 / 33922997,98

سعر تكلفة الوحدة لمنتج Lavabo لسنة 2016 = 753,34 دج (حسب الطريقة المعمول بها

فيها شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل).

ومن خلال المعطيات السابقة يمكن حساب هامش الربح الوحدوي كما يلي:

الجدول رقم (3-7) قيمة الربح الفعلي للوحدة المنتجة من المنتج Lavabo (دينار جزائري)

البيان	المبالغ
سعر بيع الوحدة الواحدة	1158,98
سعر تكلفة الوحدة الواحدة	753,34
قيمة الربح المحقق الوحدة الواحدة	405,64 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين

ومنه قيمة الربح المحقق عند بيع وحدة واحدة من منتج Lavabo لسنة 2016 وفق الطريقة التقليدية المعمول بها في الشركة محل الدراسة هو: 405,64 دج.

ومنه نستنتج أن: هامش الربح الفعلي لمنتج Lavabo لسنة 2016 الذي حققته الشركة محل الدراسة = قيمة الربح المحقق (الفعلي) للوحدة الواحدة / سعر تكلفة الوحدة الواحدة = 753,34 / 405,65 = 53%.

الفرع الثاني: حساب سعر تكلفة منتج Lavabo لسنة 2016 بطريقة وحدة القيمة المضافة المقترحة واستنتاج الأهمية

لدينا سعر التكلفة منتج Lavabo لسنة 2016 التي تم التوصل إليه سابقا حسب طريقة وحدة القيمة المضافة الذي يقدر ب 736,61 دج، ولتحديد سعر بيعه نعلم على نسبة هامش ربح الشركة المحقق فعلا من طرف شركة الخزف الصحي بالميلية الذي تم استنتاجه سابقا وفق ما يلي:

قيمة الربح المحقق فعلا من منتج Lavabo لسنة 2016 حسب طريقة وحدة القيمة المضافة هو كما يلي:

$$736,61 \times 53\% = 390,40 \text{ دج}$$

ومنه نجد سعر بيع منتج Lavabo لسنة 2016 حسب طريقة وحدة القيمة المضافة = $736,61 + 390,40 = 1127,01$ دج وهو أقل بالنسبة لسعر بيعها في حالة حسابها بالطريقة المعمول بها في الشركة حيث قدر بـ $1158,98$ دج ، الأمر الذي يسمح للشركة باكتساب ميزة تنافسية في الأسواق نظرا لانخفاض أسعار بيع منتجاتها إذا ما تم حساب التكلفة بإحدى الطرق الحديثة ألا وهي: "طريقة وحدة القيمة المضافة"، فالملاحظ أن سعر تكلفة الوحدة من منتج Lavabo وفق طريقة وحدة القيمة المضافة والتي قدرت بـ $736,61$ دج وهو أقل من سعر تكلفة الوحدة الخاص بشركة الخزف الصحي والتي قدر بـ $753,34$ دج وهذا راجع إلى الاختلاف في طريقة حساب التكاليف. ومن ثم يمكن القول ينبغي على مؤسسة الخزف الصحي تحديث طرق حساب تكاليف منتجاتها، حيث يمكنها الاعتماد على طريقة وحدة القيمة المضافة، وذلك من أجل تخفيض سعر تكلفة منتجاتها، ومن ثم تخفيض أسعار بيعها وتحقيق ميزة تنافسية في الأسواق.

خلاصة الفصل الثالث

إن ما يمكن استخلاصه من خلال تحليلنا لما ورد في الدراسات السابقة التي تناولت أهمية الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية، أن كلها أكدت على أهمية تبني المؤسسات الصناعية محل الدراسة للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف عند تحديد تكلفة منتجاتها سواء تعلق الأمر بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كونه يقوم بتخفيض تكلفة المنتج، والحصول على بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الطلب على المنتجات، وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، أو أسلوب التكلفة المستهدفة حيث تعتبر منهجا جديدا للحصول على الأرباح، وبالتالي تخفض من التكاليف وتحقق ميزة تنافسية.

بالإضافة إلى ما سبق، ومن خلال محاولتنا لتطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة على المنتج Lavabo على مستوى شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل أين تم توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس المواقع المتواجدة في الشركة، يمكن القول أن الشركة محل الدراسة بإمكانها تخفيض تكلفة هذا المنتج، ومن ثم خفض أسعار بيعه في الأسواق، وهو ما يسمح لها بتحقيق ميزة تنافسية.



الخاتمة العامة



تكتسي محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة، حيث تساهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر اللازمة لتحديد المركز المالي في المؤسسة، فهي تهتم بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة ويكون ذلك بعدة طرق سواء كانت تقليدية أم حديثة.

لقد تمت الإشارة في هذه الدراسة إلى طرق محاسبة التكاليف التقليدية والصعوبات وأوجه القصور المتعلقة بها، والتي كانت السبب وراء ظهور أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف تعالج هذا القصور وتوفر عدة مزايا للمؤسسة الصناعية، ومن أهم هذه الأساليب: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أسلوب التكلفة المستهدفة TC، طريقة وحدة القيمة المضافة UVA.

❖ نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى نتائج تتعلق بالبحث بصفة عامة، ونتائج تتعلق باختبار صحة، أو رفض فرضيات الدراسة نذكرها فيما يلي:

أ- نتائج البحث:

➤ إن منطق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، وهو يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من التكاليف.

➤ تعتبر التكلفة المستهدفة TC نظاماً متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق ومتطلبات العملاء، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها في تحديد التكلفة المستهدفة، ومن ثم اتخاذ القرارات اللازمة لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة.

➤ تركز طريقة وحدة القيمة المضافة UVA على إنشاء وحدة موحدة تسمى "وحدة القيمة المضافة" والتي تستعمل كوسيلة قياس من طرف مختلف أقسام المؤسسة لتصبح مرجعاً له، ولغة مشتركة بين مختلف الوظائف والوحدات والأفراد، وهي ثابتة في الزمن وخاصة بمؤسسة معينة، وتعبّر عن مجموع الموارد الواجب استهلاكها وإضافتها للمادة الأولية للحصول على المنتج في شكله النهائي، والذي تم اختياره ليكون ممثلاً للعمليات التي تقوم بها الشركة.

➤ أكدت كل الدراسات السابقة التي تناولت أهمية الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية-المشار إليها في الجانب التطبيقي من هذا البحث-أهمية تبني المؤسسات الصناعية محل الدراسة للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف عند تحديد تكلفة منتجاتها سواء تعلق الأمر بـ"نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة" (ABC) أو أسلوب التكلفة المستهدفة كونها تقوم بتخفيض

تكلفة المنتج، ومن ثمة انخفاض أسعار بيعه، وهو ما يؤدي إلى زيادة الطلب على المنتجات، وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في الأسواق.

- تبين من خلال محاولتنا لتطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة على المنتج Lavabo على مستوى شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل أنه بإمكان شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل تخفيض تكلفة هذا المنتج، ومن ثم خفض أسعار بيعه في الأسواق، وهو ما يسمح لها بتحقيق ميزة تنافسية.
- تبين أن إشارات شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل- " والمسؤولين عن قسم المحاسبة ليسوا على علم بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف من بينها طريقة وحدة القيمة المضافة، لكن يرغبون في التعرف عليها خاصة بعد اكتشافهم دورها في تخفيض التكلفة وتحسين سياسة التسعير؛
- هناك خوف من تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف على مستوى شركة الخزف الصحي بالميلية بسبب تكاليفها المرتفعة.

نتائج اختبار الفرضيات:

- **نتائج اختبار الفرضية الأولى:** " أكدت الدراسات السابقة التي تم عرضها وتحليلها في هذا البحث، والتي تناولت أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية على اعتماد المؤسسة الصناعية الجزائرية على طرق التكاليف التقليدية لمحاسبة فقط هو ما أثر على دقة تحديد تكاليف منتجاتها، لاعتمادها على التقدير الشخصي لتحميل التكاليف على وحدة المنتج. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي مفادها: "اعتماد المؤسسة الجزائرية طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات، لاعتبارها أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي".
- **نتائج اختبار الفرضية الثانية:** لقد تبين سواء عند تحليلنا للدراسات السابقة التي تناولت أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، أو عند محاولة تطبيقنا لطريقة وحدة القيمة المضافة في شركة الخزف الصحي بالميلية-جيجل- على المنتج Lavabo أين تم توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس المواقع المتواجدة في الشركة، يمكن القول أنه يمكن اعتماد أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية لا سيما في المؤسسة محل الدراسة كبديل للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لما لها من مزايا فهي تمتاز بالدقة في تحديد التكاليف، كما تساعد المؤسسة الصناعية في تخفيض تكاليف منتجاتها إلى أقل مستويات ممكنة، وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة، وهو ما يكسبها ميزة تنافسية في الأسواق وبالتالي ضمان استمراريتها. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي مفادها: "يمكن اعتماد أحد الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تعتبر أكثر الطرق تحكما في التكاليف غير المباشرة كبديل لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بما يسمح بالتحديد الدقيق للتكلفة".

❖ التوصيات:

- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف؛

- توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعمال بمنهج طرق محاسبة التكاليف الحديثة، لما لها من مزايا وتخفيض التكاليف؛
 - ضرورة الاعتماد على المعلومات ونتائج محاسبة التكاليف من أجل عملية اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالشركة؛
 - إخضاع العاملين في قسم المحاسبة إلى دورات تكوينية والاستعانة بذوي الاختصاص وأصحاب الخبرة في المجال.
- ❖ آفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالاً واسعاً للبحث في بعض المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف، الذي أضحى اهتمام الكثير من الباحثين، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكر منها:

- أثر تخفيض التكاليف على أداء المؤسسة؛
- العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية؛
- أثر استخدام طريقة وحدة القيمة المضافة في الرقابة على التكاليف.



قائمة المراجع



أولاً: الكتب

أ) باللغة العربية

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 2- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004.
- 3- اسماعيل حجازي، سعاد معالم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 4- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 5- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 6- بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 7- ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، بدون طبعة، دار الجامعة للنشر، مصر، 2003.
- 8- جبرائيل جوزيف كحالة وحلوة حنان، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 9- جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 10- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- 11- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
- 12- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ تطبيقات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- 13- سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، بدون طبعة، دار آفاق للنشر والتوزيع، الجزائر، 1991.
- 14- السيد عبد المقصود ديبان وآخرون، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 15- السيد عبد المقصود ديبان وصلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004.

- 16- السيد عبد المقصود ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003.
- 17- صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1990.
- 18- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.
- 19- صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 20- عامر عبد الله الشقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 21- عبد الحي عبد الحي مرعي وعطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 22- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 23- عبد المنعم مبارك صلاح الدين وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 24- عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، بدون طبعة، دار المسير للنشر، الأردن، 2002.
- 25- عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 26- عطية عبد الحي مرعي، التكلفة الإلكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، دار الفتح للنشر، مصر، 2008.
- 27- عمر حسنين، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1991.
- 28- غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- 29- فيصل جميل السعادية، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
- 30- محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

- 31- محمد تيسير وعبد الحكيم الرجي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 32- محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار المنهجية للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
- 33- محمد علي الجبالي وقصي السمرائي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 149.
- 34- محمود الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 1993.
- 35- محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 20.
- 36- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2011.
- 37- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطور المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة
- 38- مؤيد محمد الفاضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007.
- 39- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، بدون طبعة، دار المحمدية العامة للنشر، الجزائر، 1999.
- 40- ناصر نور عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003.
- 41- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 42- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 43- نواف فخر قليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء 2، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

(ب) باللغة الأجنبية

- 1- A Rappin et J. Poly, **comptabilité analytique d'exploitation**, donod, paris, 1996.
- 2- Bernard Auyé et Gérald Naro et Alexandre Vernhet, **Mini manual de comptabilité de gestion**, dunod éditeur de savoir, paris, 2011.
- 3- Fan emblems vag, **life cycle costing using activity based costing and montecarlo methods to manage future costs and risks** editions, john wiley sone inc, new jersey usa, 2003.
- 4- François Engel et Frédéric Kleitz, **cours de comptabilité analytique**, paris, 2005.
- 5- Jawaharlal, Seema Srivastava, **Cost Accounting**, (India; Tata MC, Graw_hill publishing), 2009.
- 6- Olivier de la villarmois et yves levant, **la mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des couts : le cas de la méthode UVA**, revue finance control stratégie, France, 2005.
- 7- Robin cooper. Regime slag Mulder, **Target costing and value engineering**, Productivity press portland or, 1997.
- 8- Ronald Jlewis, Activity **based models for cost management system**, edition luorum books westport usa, 1995.

ثانيا: المقالات

(أ) باللغة العربية

- (1) أحمد بن الدين، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية-حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، الجزائر، المجلد 4، العدد 12، 2016.
- (2) الأخضر حراز، طاوش قندوسي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، الجزائر 2014/06/01.
- (3) الحاج مسكين، صالح إلياس، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المشكاة في الإقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 1، العدد 4، المركز الجامعي لعين تيموشنت، 2017/01/31.
- (4) الحاج مسكين، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد 2، العدد 24، جامعة زيان عاشور الجلفة، نوفمبر 2015.
- (5) ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في شركات المساهمة العامة في لقطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، الأردن، 2013.
- (6) ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، المجلد 09، العدد 09، 2009.
- (7) راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف -دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 11، العدد 15، جامعة البليدة 2، 2016/12/31.
- (8) زعور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 01، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، جوان 2017.
- (9) زعور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد الأول، جوان 2017.

- 10) ساحل فاتح، الإطار المفاهيمي تحليل التكاليف على أساس النشاط، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 04، جامعة بومرداس الجزائر، الجزائر، 2012.
- 11) سميرة شهرزاد صالح، الحاج مسكين، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية، دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 03، العدد 83، 2016/01/15.
- 12) عبد النور تركي، كيفية معالجة التكاليف بواسطة طريقة وحدة القيمة المضافة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 04، جامعة عنابة، 2010.
- 13) مجيد نبو واحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT - وكالة أدرار -، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05، 2019.
- 14) محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الادارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد 1، جوان 2018، جامعة البليدة 2، 2010.
- 15) مخلخل زوبينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، جانفي 2020.
- 16) اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة، مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 3 جوان 2017.
- (ب) باللغة الأجنبية

- 1- Jean Fiévez, Dimitar Staykov, La méthode UVA une aide à la décision pour les PME, Dossier du Mois, RF Comptable, n 341, juillet_Aout 2007, p20.
- 2- Taka Tanaka, «target costing at Toyota», journal of cost management, University of South Florida (Spring): 4-11, 1993.

ثالثا: الأطروحات

(أ) باللغة العربية

- 1) هشام مزهود، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة-حالة مؤسسات بالمناطق لولاية سطيف-أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018.
- 2) محمد بخيث محمد علي، أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس التكلفة انتاج الطاقة الكهرومائية بالسودان، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017.
- 3) هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005.
- 4) زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014_2015.

(ب) باللغة الأجنبية

- 1- _Mathieu Glade, **Modélisation des couts de Cycle de vie prévision des couts de maintenance et de la fiabilité application à l'aéronautique**, thèse de doctorat MEGA, présentée devant l'école centrale de Lyon, spécialité mécanique, France, 2005.
- 2- Patricia Everaert, **the impact of Target costing on cost 'qualité and time of new Product : résulte from lab experiments pctoral dissertation**, unirsersity of ghent brussels belgium, 1999.

رابعاً: المذكرات

- 1) سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC على مصنع عصيرة غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
- 2) سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010_2011.
- 3) عبد الرزاق محمد القاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
- 4) إبراهيم محمد الحاج دلدوم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014.
- 5) صالح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في الجامعات الفلسطينية، دراسة مقدمة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
- 6) أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009.
- 7) سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010_2011.
- 8) أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2005.
- 9) خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، غزة، 2007.

- 10) محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014
- 11) أشرف عزمي مسعود أبو مغلي وعبد الناصر إبراهيم نور، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، عمان، 2008
- 12) راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007-2008
- 13) على عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف في قطاع غزة، الحصول على رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل 2010
- 14) ميساء محمود محمد راجغان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002
- 15) مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، جامعة القدس، فلسطين، 2014
- 16) آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012
- 17) محمد هاني محمد السحار، أثر استخدام شركات المساهمة العامة للأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة على حجم تداول أسهمها في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2015.
- 18) علي عدنان الو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، غزة، 2010
- 19) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013

- 20) راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة، 2008
- 21) رحمة الله هبة عبد الوهاب التوم، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014.
- 22) عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرارات التسعير-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرياح -ورقلة-، الجزائر، 2011/2012.
- 23) حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التجارة تخصص محاسبة وتدقيق، بسكرة، 2010_2011.
- 24) شادي صبحي ابو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية _غزة_، فلسطين، 2008.
- 25) ياسين سالمى، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.
- 26) عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007-2008.
- 27) عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح_ورقلة_، 2011-2012.
- 28) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
- 29) مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي الياصب _سيدي بلعباس_ الجزائر، 2011.

30) سلمى كريوي وفتيحة بوطغان، استخدام طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة (UVA) في تحديد سعر التكلفة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة جيجل، 2018-2019.

خامسا: الملتقيات

1- نادية مشاش، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني بعنوان مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة2، يوم 2017/4/25.

2- Jean Fievez, AFC journée pédagogique, **l'actualité comptable en débat**, France, 2008, p06.

سادسا: المقالات

3- Valérie Buffet, Jean Fievez, Dimitar Staykov, **Méthode UVA : quelles réalités ? Association francophone de comptabilité et connaissance**, France, 2005.

سابعا: المواقع الإلكترونية

1-https://fr.wikipedia.org/wiki/M%C3%A9thode_UVA.

2-[https://fr.wikiversity.org/wiki/Calcul_de_co%C3%BBts/Unit%C3%A9_de_Valeur_Ajout%C3%A9e_\(UVA\)](https://fr.wikiversity.org/wiki/Calcul_de_co%C3%BBts/Unit%C3%A9_de_Valeur_Ajout%C3%A9e_(UVA)).



الملاحق



Tableau N° 01: des charges par Nature (2016)

N° : Compte	Libellé	Montant
601100	Matières premières importées (Argile)	22472015,36
601210	Kaolin importé	22652464,74
601220	Kaolin (local)	1191575,50
601250	Quartz	1865141,42
601260	Plâtre	6636731
601290	Carbonate	613550,75
601291	Oxyde de zinc	1806904,83
601293	Silicaies (locaux)	194004,9
601300	Feldspath	18170600,74
601400	Talc	95755,82
601530	Silicate	6813862,25
601710	Colorant	794027,5
602005	Galets de mer	1038751
602006	Maintenance	9545260,8
602017	Huiles et graisse	1887399
602022	Fourniture de bureaux	862154,32

602101	Rubans Adhésif	1102,20
602102	Film plastique	5302515,44
602707	Eau	962700
606800	Fourniture d'emballage	4193104,7
607000	Electricité	8683920,2
607200	Gaz Natural	7476474,61
60****	Achat consommés	123260017,2
61****	Service extérieurs	1170504
62****	Autre Service extérieurs	16869354,44
63****	Charge de personnel	32260996
64****	Impot, taxes versements Assimilés	4920362
65****	Autres charge opérationnelles	844349,14
66****	Charges financières	2396069
68****	Dotations aux amortissements	35955979,77

بعض المعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة

المبلغ	البيان
12412640,29	التكاليف غير المباشرة
31801120,29	مجموع الأعباء المدمجة
14907593,81	مشتريات
33124,89	مصاريف خاصة بالزبائن
46471838,99	تكلفة المنتجات الإجمالية السنوية
52189227,66	المبلغ الإجمالي للمبيعات السنوي

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف (نظام التكاليف على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة)، من حيث التعريف الشامل وخطوات تطبيقها، كما تهدف إلى إبراز أهمية هذه الأساليب الحديثة في المؤسسة.

وفي الجانب التطبيقي قمنا بتحليل بعض الدراسات السابقة التي أكدت على تبني المؤسسات الصناعية للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، كما قمنا بمحاولة تطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة بشركة الخزف الصحي بالميلية، وبعد حساب تكلفة منتج Lavabo وسعر بيعه بالاعتماد على الطريقة السابقة الذكر، تم التوصل إلى أن طريقة وحدة القيمة المضافة حل ملائم وفعال في حساب سعر التكلفة وهذا ما يساعد المؤسسة في تخفيض التكاليف.

Resume

The study aims to identify modern cost accounting methods (activity-based cost, target cost, cost-per-value-added), in terms of the overall definition and steps to implement them, and to highlight the importance of these modern methods in the organization.

On the practical side, we have analyzed some previous studies that confirmed the adoption of modern cost accounting techniques by industry institutions, and we have tried to apply the method of value added unit in the ceramics company in the El-Milia, after calculating the cost and price of the Lavabo product, depending on the above method, It was found that the value-added unit method is an appropriate and effective solution in calculating cost rates, which helps the organization reduce costs.