

جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة محاضرات

في مقياس المحاسبة التحليلية

(الجزء الأول)

معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس نظام جديد

من إعداد:

أ. نادية مغني

السنة الجامعية: 2019/2018

## مقدمة:

هدفت هذه المطبوعة إلى عرض أبرز الأساسيات المتعلقة بمقياس المحاسبة التحليلية الذي يتم تدريسه لطلبة السنة الثانية ليسانس في مختلف التخصصات على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، وهذا في شكل محاضرات مبسطة وواضحة حتى يتمكن الطلبة من استيعابها بشكل سهل، وقد تم التركيز على تقديم مدخل لمختلف محاور المقياس من خلال عرض أهم المفاهيم المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية حتى يُترك للدارسين فرصة البحث والتعمق أكثر في هذا المجال.

تغطي هذه المطبوعة المقرر الخاص بدروس المحاسبة التحليلية وستتبعها مطبوعة ثانية تخصص للتمارين وحلولها. ولقد تم تيويب هذه المطبوعة على شكل فصول، بحيث تضمنت ثلاثة فصول موزعة بشكل متسلسل ومتناسق مع محتوى البرنامج الجديد الذي أقرته الوزارة الوصية، حيث سنتطرق في هذا الجزء إلى المحاور التالية:

✓ تأصيل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية؛

✓ محاسبة المواد (المخزونات)؛

✓ طرق قياس التكاليف.

الأستاذة: نادية مغني

## المحتويات:

### الفصل الأول: تأصيل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية

أولاً: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

ثانياً: مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

ثالثاً: مفاهيم حول التكاليف، المصاريف، الأعباء وسعر التكلفة

رابعاً: تبويب عناصر التكاليف

### الفصل الثاني: محاسبة المواد (المخزونات)

أولاً: تعريف المخزونات

ثانياً: أنواع المخزونات

ثالثاً: طرق تقييم حركة المخزونات

### الفصل الثالث: طرق قياس التكاليف

أولاً: طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

ثانياً: طرق التكاليف الجزئية (التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة)

ثالثاً: طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية أو التقديرية)

رابعاً: طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

## تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية واحدة من أبرز الأدوات التي تستعين بها المؤسسات الاقتصادية في مراقبة تسييرها، وهذا لما تنتجه من بيانات تفصيلية ودقيقة حول النتائج والهوامش الاجمالية المحققة، وكذا مختلف التكاليف المتجمعة على مستوى كل وحدة قياس (سواء مادة أو منتج أو قسم أو مركز مسؤولية...إلخ)، مما يسمح للمؤسسة بالحصول على البيانات اللازمة لإجراء الرقابة على تكاليف التشغيل، واتخاذ مختلف القرارات الادارية المناسبة لترشيد عملية استغلالها والمحافظة على تنافسيتها في السوق الذي تنشط فيه.

وقد تطورت وسائل المحاسبة التحليلية وإجراءاتها ومناهجها نتيجة التطورات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال والتي كان لها تأثير مباشر على تكاليف ومردودية المؤسسة، مما استلزم تطوير طرق القياس المعتمدة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة ومعطيات البيئة التي تنشط فيها، حيث نجد الطرق التقليدية مثل طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) وطرق التكاليف الجزئية، والطرق الحديثة كطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC، وهذا ما سنحاول عرضه من خلال هذه المطبوعة بشكل مبسط وواضح حتى يتمكن الطالب من استيعابه بسلاسة.

## الفصل الأول: تأصيل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية

تمهيدا لعرض أهم الطرق والتقنيات المقترحة للقياس وفق نظام المحاسبة التحليلية، من الضروري ضبط عدد من المفاهيم التي تشكل ركائز أساسية في هذا النظام، وهذا بهدف توضيح المعنى المقصود من المصطلحات المستعملة بدقة، وكذا تحديد الخصائص والسمات التي يتميز بها هذا النظام والركائز التي يقوم عليها.

### أولاً: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

#### 1- نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة (المالية) ومرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي، حيث أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما أدى إلى ظهور تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، والذي انعكس بشكل مباشر على زيادة حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتثديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تعالج التكاليف، ولعجز المحاسبة العامة عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت إلى تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الانتاجية في المشروعات، كما أنها استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها "المحاسبة الإدارية"، ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى<sup>1</sup>:

#### ❖ المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر

كانت أغلبية المؤسسات من الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الإقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو النظام المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات

<sup>1</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 7-8.

ومتطلبات المؤسسة وخاصة مع ظهور أزمة الكساد الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج.

❖ **المحاسبة التحليلية المعاصرة:** بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث أدى تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر عائد ممكن مع دراسة التكاليف بمختلف أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الموازنات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

## 2- تعريف المحاسبة التحليلية:

يطلق على المحاسبة التحليلية في الأدب المحاسبي عدة تسميات كمحاسبة التكاليف، والمحاسبة الصناعية، ومحاسبة التسيير، والمحاسبة الإدارية، إلا أن مصطلح "المحاسبة التحليلية" هو المصطلح الأكثر انتشارا وتداولاً، وهو المصطلح المعتمد في بيئة المحاسبة في الجزائر لذلك اخترنا استعماله خلال هذه الدراسة.

ومن أهم التعاريف التي قُدمت لهذا المصطلح نجد:

✓ "نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء انتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

✓ "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> درحومن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص118.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص8.

✓ "تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير للمؤسسة، حيث تسمح المعلومات المستخرجة منها القيام باختيارات حكيمة فيما يخص اتخاذ القرار"<sup>1</sup>.

✓ "هي عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تُستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف التكاليف الخاصة بالنشاط، سواء كانت انتاجية أو خدمية بهدف قياس ومراقبة تكلفة هذا النشاط وترشيد القرارات الإدارية"<sup>2</sup>.

✓ "نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمسيري المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية، وباتخاذ مجموعة من قرارات التسيير"<sup>3</sup>.

ومن خلال تحليل هذه التعاريف يتبين لنا أن لنظام المحاسبة التحليلية مفهوما واسعا يتضمن دورها في تحديد تكلفة مخرجات الأنشطة النهائية مروراً بمختلف التكاليف الوسيطة، وذلك لتحديد سعر التكلفة بغرض تحديد سعر البيع، ويمثل هذا الشرط الدور التقليدي لنظام المحاسبة التحليلية، كما لها دور حديث يتمثل في خدمة متخذي القرار في المؤسسة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة في مجالات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات الإدارية.

### 3- أهداف المحاسبة التحليلية:

مما سبق يمكننا حصر الأهداف الرئيسية للمحاسبة التحليلية كما يلي:

- **تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:** يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام المحاسبة التحليلية، وهذا لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة، كما أن تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف، وتساعد أيضا في إعداد القوائم لإظهار نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة، وبالتالي تحديد المركز المالي لها في نهاية تلك الفترة، وتحديد قيمة

<sup>1</sup> Beatrice et Francis Grandguillot, **QCM Comptabilité analytique**, Gualino éditeur, Paris, 1999, p7.

<sup>2</sup> عبد الحليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الاشعاع الفنية، مصر، 1994، ص208.

<sup>3</sup> Lazary, **La comptabilité analytique**, Imprimerie Es-Salem, Algérie, 2001, p22.

المخزون من السلع الخام (مواد أولية) وتحت التشغيل (انتاج جاري أو قيد الانجاز) والتامة (المنتج النهائي).<sup>1</sup>

- **الرقابة على عناصر التكلفة:** تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لنظام المحاسبة التحليلية وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج، وتتطلب عملية الرقابة على عناصر التكاليف وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بها بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.<sup>2</sup> ويمكن خفض التكاليف، مع المحافظة على النوعية، عن طريق اتخاذ القرارات بتغيير مادة أولية معينة، أو التغيير في شكل السلعة وتصميمها، ومراقبة أداء العمال والتقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة، أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الانتاجية وغيره.<sup>3</sup>
- **اتخاذ القرارات:** تعد عملية اتخاذ القرار من أهم مسؤوليات المسيرين في المؤسسة، ولتمكنهم من المفاضلة بين البدائل المتاحة يساعد نظام المحاسبة التحليلية في:<sup>4</sup>

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛

- اتخاذ قرار بتوقيف خط انتاج معين أو الاستمرار فيه؛

- شراء أو انتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

- إحلال آلة جديدة بدل القديمة؛

- التوسع داخل الأسواق المحلية أو الأسواق الخارجية.

## ثانيا: مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

تعد المحاسبة المالية بنكا للمعلومات وأهم مصادر المحاسبة التحليلية، لكن يلاحظ اختلاف في معالجة التكاليف والإيرادات بين النوعين، إضافة إلى الفروقات في المدة الزمنية للدورة، كما تتصف المحاسبة المالية بالشمولية وهذا خلافا لأهداف المحاسبة التحليلية التي تسعى لمعرفة جزئيات التكاليف، فمثلا أجور

<sup>1</sup> نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف: مدخل حديث، دار جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 19-20.

<sup>2</sup> بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج: دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان-قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014، ص 27.

<sup>3</sup> نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>4</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 27.



العمال بالنسبة للمحاسبة المالية تسجل المبالغ الإجمالية لكن المحاسبة التحليلية تسعى لمعرفة أجور كل قسم من أقسام المؤسسة، إضافة إلى المعرفة الدقيقة للأجور المباشرة وغير المباشرة، الثابتة منها والمتغيرة، وللتعمق في فهم طبيعة المحاسبة التحليلية من المفيد مقارنتها مع المحاسبة المالية وهنا نجد بينهما بعض الاختلافات أهمها<sup>1</sup>:

- **الالتزام بالمعايير المحاسبية:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند إعداد التقارير المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، وهذا يؤدي إلى الحد من المحاسب المالي في اختيار الطرق المحاسبية، وعلى الجانب الآخر فإن هذه المعايير غير موجودة في المحاسبة التحليلية، لذا تستطيع أي مؤسسة أن تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها الادارية؛
- **الإلزامية:** تتطلب قوانين أغلب بلدان العالم أن تمسك المؤسسات حسابات مالية منتظمة كما أنها لا تعتبر المحاسبة التحليلية إجبارية على هذه المؤسسات، بالتالي فإن الاستعانة بالمحاسبة التحليلية يتوقف على تقدير الإدارة لمدى أهمية المعلومات التي تقدمها ومدى كفاءتها، كما أن استخدامها يتوقف أيضا على قدرة المحاسب على اقناع الإدارة بضرورتها؛
- **نوع المعلومات:** تهتم المحاسبة المالية بالبيانات التاريخية أما المحاسبة التحليلية لا تقتصر على استخدام التكاليف التاريخية، إذ أنها تقدم تقارير تعتمد على التنبؤات كما هو الحال عند إعداد الموازنات التقديرية؛
- **موضوع التقرير:** تقدم المحاسبة المالية التقارير للمؤسسة كوحدة واحدة وفي الغالب تكون سنوية، ولذلك لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها، أما المحاسبة التحليلية فتقدم تقارير بعضها بوحدات الإدارة التشغيلية وبعضها يتعلق بالإدارة الوسطى والآخر يتعلق بالإدارة العليا، كما تعتمد على بيانات تاريخية وبيانات تقديرية بالإضافة إلى أن التقارير تكون عادة دورية (شهر أو ثلاثي..إلخ).

وسيتم عرض أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية كالاتي:

<sup>1</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30.

الجدول رقم 01: مقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	زاوية المقارنة
تهتم بتزويد الإدارة بالبيانات التحليلية للقيام بمهام التخطيط والرقابة.	تسجيل عمليات المؤسسة الخارجية ممثلة في قيم نقدية وبشكل إجمالي.	النطاق
تتمثل في أصغر وحدة تنظيمية (كالمراكز، الأقسام، الإدارات) داخل المؤسسة.	تتمثل الوحدة المحاسبية في المؤسسة ككل أو في جزء متكامل منها كفرع أو مصنع.	الوحدة المحاسبية
تعالج العمليات بطريقة تحليلية وتفصيلية لتوفير بيانات عن تكاليف كل نوع من المنتجات والعمليات والنشاطات.	تعالج العمليات المالية بطريقة إجمالية، وتهتم بالعمليات التي تحدث بين المؤسسة والغير مما ينشأ عنها علاقات مديونية ودائنية.	المعالجة المحاسبية
تهدف إلى حصر التكاليف لتحديد تكلفة وحدات النشاط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات لتحسين مستوى الكفاية في الإنتاج، وتكون الفترة (يوم، أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر).	تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، والتعرف على المركز المالي للمؤسسة كوحدة واحدة لسنة مالية واحدة.	الأهداف
تهتم بالبيانات الفعلية وبالبيانات التقديرية.	تهتم بالبيانات الفعلية التي تعبر عن قيم العمليات التي تمت في الماضي (إيرادات ونفقات).	إعداد البيانات
إدارة المؤسسة لوضع الخطط والرقابة عليها واتخاذ القرارات الرشيدة.	أصحاب المؤسسة والجهات الخارجية.	الجهة المستفيدة
تهتم بالبيانات الكمية والمالية (قيم) المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة.	تهتم بالعمليات المالية (قيم) من إيرادات ونفقات لنشاط المؤسسة.	نوع البيانات

المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف: مدخل حديث، دار جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 24.

### ثالثاً: مفاهيم حول التكاليف، المصاريف، الأعباء وسعر التكلفة

من الضروري ضبط المفاهيم التقنية الأساسية المتعلقة بنظام المحاسبة التحليلية حتى يكون هناك وضوح واتفاق حول دلالة المعاني المقصودة من استعمال تلك المصطلحات، ومن بين أبرز المصطلحات السائدة نجد مصطلح: التكلفة، المصروف، العبء وسعر التكلفة، وفيما يلي سنحاول تحديد مفهوم كل منها:

#### 1- ضبط المصطلحات المتعلقة بالتكاليف:

- **المصروف:** "المصروف هو عبارة عن خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود"<sup>1</sup>
- **إذن فالمصروف هو تضحية نقدية تتحملها المؤسسة مقابل الحصول على منفعة في شكل سلعة أو خدمة بغرض استعمالها في النشاط الاستغلالي لتحقيق إيراد.**
- **العبء:** هو تضحية تتحملها المؤسسة لكن لا يقابلها تدفق نقدي خارج، ومن بين الأعباء نجد البضائع المستهلكة، المواد واللوازم المستهلكة، الإهلاكات، المؤونات... إلخ، ويتقابل العبء مع الناتج بحيث يعملان على تحديد نتيجة الدورة.
- **التكلفة:** "هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع"<sup>2</sup>
- **سعر التكلفة (التكلفة النهائية):** "يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"<sup>3</sup>.

#### 2- العناصر المكونة للتكاليف: من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية هناك جزء منها فقط يدخل

ضمن أعباء المحاسبة التحليلية، يسمى هذا الجزء من الأعباء بالأعباء المعتمدة، وبالمقابل هناك جزء من

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص13.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص14.

<sup>3</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية لا يدخل ضمن أعباء المحاسبة التحليلية، ويسمى هذا الجزء من الأعباء بالأعباء غير المعتبرة، ومن جهة أخرى توجد بعض الأعباء غير المسجلة في المحاسبة المالية لكنها تدخل ضمن أعباء المحاسبة التحليلية، ويسمى هذا النوع من الأعباء بالأعباء الإضافية، وعلى هذا الأساس يمكننا التمييز بين ثلاثة مكونات للتكاليف التي تدخل في سعر التكلفة وهي:

**1.2 الأعباء المعتبرة (المحملة):** وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمالية، وتنقسم بدورها إلى<sup>1</sup>:

❖ أعباء مسجلة في تكاليف المحاسبة التحليلية بنفس المبلغ المسجل في المحاسبة المالية: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء التي تخص النشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة...إلخ؛

❖ أعباء مسجلة في تكاليف المحاسبة التحليلية بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة المالية: أي أنها تسجل في المحاسبة التحليلية بمبالغ أكبر أو أصغر مما هو مسجل في المحاسبة المالية.

**2.2 الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة):** هي العناصر التي يرى المسير أن تحميلها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى.<sup>2</sup> ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

❖ **الأعباء الاستثنائية:** مثل إطفاء المصاريف الإعدادية، الإهلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها؛

❖ **أعباء لا تدخل بشكل مباشر في الاستغلال العادي للمؤسسة:** وهي أعباء لا تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

**3.2 العناصر الإضافية:** هي عبارة عن أعباء وهمية غير مدرجة ضمن حسابات المحاسبة المالية، يتم إدماجها في تكاليف المحاسبة التحليلية لأغراض اقتصادية تسمح بإجراء مقارنات مناسبة بين المؤسسة والمؤسسات المنافسة لها في السوق، وتتعلق هذه الأعباء أساسا ب:

<sup>1</sup> J. Trahand, B. Morad et E. Charles, **Comptabilité de gestion : cout, activité, répartition**, Edition Presses universitaires de Grenoble, France, 2000 , p12.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 23.

❖ **الفائدة على رأس المال الخاص:** عندما تستعمل المؤسسة أموال مقترضة فإنها تسدد عنها فوائد لصالح دائئيتها تسجل كأعباء في المحاسبة المالية، غير أنها لا تكون ملزمة بتسديد هذه المستحقات لأي جهة عندما تستعمل رأس مالها الخاص، وحتى تكون لسعر التكلفة دلالة اقتصادية تمكن المسير من إجراء مقارنة بينها وبين أسعار التكلفة المحققة من طرف باقي المؤسسات يتم حساب فوائد على رأس المال الخاص بشكل يتناسب مع معدل الفائدة المعمول به من طرف البنوك، وتدمج هذه الأعباء (الفوائد) ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية.

❖ **أجرة صاحب العمل (أجرة عمل المستغل):** عندما يشرف صاحب المؤسسة على إدارتها وتسييرها فإنه يتحصل على مقابل يتمثل في جزء من نتيجة المؤسسة، وبهذا فإن المقابل الذي يتقاضاه لا يشكل عبء يسجل ضمن حسابات المحاسبة المالية، وحتى يكون لسعر التكلفة الذي يتم حسابه في هذه المؤسسة معنى، وأيضاً لكي تكون هناك قابلية لمقارنته مع باقي أسعار التكلفة المحققة في مؤسسات أخرى يتم تسييرها من طرف مسيرين يتقاضون أجور تحسب ضمن أعباء المحاسبة المالية، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية.

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن كيفية الانتقال من أعباء المحاسبة المالية لأعباء المحاسبة التحليلية وفق العلاقة التالية:

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

#### رابعاً: تبويب عناصر التكاليف

عندما يسعى محاسب التكاليف إلى تحقيق ما يصبو إليه من أهداف، وخصوصاً هدف القياس وهو أول وأبسط أهدافه، فإن عليه اتباع مجموعة محددة من الخطوات لتحقيق هذه الأهداف، يطلق عليها عادة إجراءات تحديد التكلفة، ولعل الخطوة الأولى التي يخطوها المحاسب على طريق هذه الإجراءات تتمثل في تبويب عناصر التكاليف. وقد حدد معهد محاسبي التكاليف بلندن المقصود بعملية التبويب على أنها<sup>1</sup>:

✓ عملية تجميع للتكاليف وفقاً لما لها من خصائص عامة أو مشتركة؛

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 35.

✓ تصنيف التكاليف في سلسلة من المجموعات النوعية.

كما عرفته إحدى لجان جمعية المحاسبين الأمريكية بأنه "التعريف بالعنصر (عناصر التكاليف) والتجميع المنهجي للعناصر المتشابهة وفقا لخصائصها المشتركة" أي أن عملية التبويب (التصنيف) تعني تجميع عناصر التكاليف في صورة مجموعات رئيسية أو فرعية ذات سمات وصفات مشتركة وفقا لمختلف أسس وطرق التجميع وبحيث يخدم كل منها غرضا محددًا، فالمفروض أن كل تبويب يخدم هدفا محددًا أو مجموعة محددة من الأهداف.<sup>1</sup> وتتعدد طرق تبويب التكاليف استنادًا إلى معيار التصنيف المختار ولعل أهم هذه الطرق هي:

**1-تبويب عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة:** يمكن تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار على النحو التالي<sup>2</sup>:

**1.1 تكلفة الشراء:** تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء إضافة إلى المصاريف المباشرة وغير المباشرة الملحقة بعملية الشراء (مثل: النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية...إلخ).

**2.1 تكلفة الصنع (الإنتاج):** تشمل مجموعة المصاريف والأعباء المنفقة خلال عملية إنتاج منتج ما حتى يصل إلى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول للمخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى مصاريف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

**3.1 تكلفة التوزيع (البيع):** وهي مجموعة المصاريف والأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل تكلفة إنتاج المنتجات المباعة إضافة إلى مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة (كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع...إلخ).

**2-تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط:** تنقسم التكاليف وفق هذا التصنيف إلى<sup>3</sup>:

**1.2 تكاليف متغيرة:** هي عناصر التكاليف التي تتغير طرديًا بتغير حجم النشاط في المؤسسة، أي أن هذه التكاليف تنعدم تمامًا عند توقف النشاط وترتفع بارتفاعه وتتنخفض بانخفاضه. وتتميز بما يلي:

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي (بتصرف)، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 50.

<sup>3</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-44.

✓ تخضع للرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية في المؤسسة؛

✓ تتأثر التكاليف المتغيرة بالتغير في حجم نشاط المؤسسة فترفع بارتفاعه وتنخفض بانخفاضه وتتعدم تماما بتوقفه؛

✓ تتميز التكاليف المتغيرة بالتغير في المجموع والثبات بالنسبة للوحدة.

**2.2 تكاليف ثابتة:** هي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المؤسسة، وإنما ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية معينة للمؤسسة وتتميز بأنها:

✓ تنشأ التكاليف الثابتة نتيجة القرارات الإدارية العليا في المؤسسة وتخضع لرقابتها؛

✓ لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط في المؤسسة؛

✓ تتميز النفقات الثابتة بالثبات في المجموع والتغير في الوحدة.

**3.2 تكاليف مختلطة:** وهي التي تحمل في طبيعتها صفات كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة مثل تكاليف الكهرباء والصيانة والعمل غير المباشر، بمعنى أنها تتضمن قدرا ثابتا وآخر متغيرا.

**3-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط:** وتنقسم وفق هذا التصنيف إلى<sup>1</sup>:

**1.3 التكاليف المباشرة:** وهي تلك التكاليف التي تخصص وتحمل لحساب تكلفة منتج معين دون مفتاح توزيع بسيط، وعادة تكون مكونة من: المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة؛

**2.3 التكاليف غير المباشرة:** هي تلك التكاليف التي يتعذر تحميلها بشكل مباشر للمنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تتفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل، ولذلك تحتاج إلى مفاتيح توزيع معينة لتحميلها للمنتجات.

<sup>1</sup> J. Orsoni, *Comptabilité Analytique*, Edition Vuibert, Paris, 1987, p 27.

4-تبويب عناصر التكاليف حسب وقت حسابها: تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى:

1.4 تكاليف فعلية (حقيقية): تعرف بأنها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل انتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة، فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة.

2.4 تكاليف تقديرية (معيارية): هي تلك التكاليف التي يتم تقييمها مسبقا بناء على قواعد معينة، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف على انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.<sup>1</sup>

5-تبويب عناصر التكاليف حسب الفترة المحاسبية: نميز حسب هذا التصنيف بين<sup>2</sup>:

1.5 التكاليف الإدارية: هي تلك التكاليف التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها، ولا يوجد لها منافع مستقبلية، وتحول هذه التكاليف إلى جدول حساب النتائج؛

2.5 التكاليف الرأسمالية: وهي تلك التكاليف التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية، وتصنف كأصل وتحول إلى جدول حساب النتائج عند إستهلاكها.

<sup>1</sup> Henri Cullmann, *La Comptabilité Analytique*, Edition Bouchene, Alger, 1993, p 32.

<sup>2</sup> أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 36.



## الفصل الثاني: محاسبة المواد (المخزونات)

إن التحكم في التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة يعتمد بشكل أساسي على التحكم في التكاليف خلال مختلف المراحل التي يمر بها المنتج، انطلاقاً من مدخلات العملية الإنتاجية التي تتشكل أساساً من المخزونات المختلفة المستعملة في عملية التحويل بغرض الحصول على المنتج النهائي.

ونظراً لأهمية هذا العنصر (المخزونات) في هيكل التكلفة الكلية للمنتج ارتأينا أن نخصص له هذا الجزء من الدراسة بحيث سنتطرق فيه لتحديد مفهوم المخزونات وأنواعها المختلفة، وكذلك أهم الطرق المستعملة في تقييم حركة هذه المخزونات.

### أولاً: تعريف المخزونات

يمثل المخزون قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة.<sup>1</sup> ومن هذا التعريف نستنتج أن المخزون ينقسم إلى قسمين:

- القسم الأول يضم الوسائل المشتراة، وهي البضاعة والمواد الأولية واللوزام؛
- القسم الثاني ويضم الوسائل الناتجة عن تحويل المواد الأولية، وهي المنتجات المختلفة (منتجات تامة الصنع، منتجات قيد الإنجاز أو قيد الصنع، منتجات نصف مصنعة، الفضلات والمهملات).

وتعرف المخزونات أيضاً على أنها جميع العناصر المادية التي تشتريها المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع للغير، كما يمثل المخزون أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العامة وقائمة الدخل للمؤسسة، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العامة والحسابات الختامية، إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 65.  
<sup>2</sup> يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص 333.

ونستنتج من هذا التعريف أن:

- قيمة المخزون تشكل جزء كبير من هيكلة الأصول في الميزانية العامة للمؤسسة؛
- عدم التحديد الدقيق والعاقل لقيمة المخزون يؤدي إلى تحريف تكلفة المنتجات (بالنقصان أو بالزيادة) وبالتالي قيمة نتيجة المؤسسة.

### ثانياً: أنواع المخزونات

يمكن تصنيف المخزونات على النحو التالي<sup>1</sup>:

- ❖ **البضائع:** هي كل ما تشتريه المؤسسة بغرض بيعه دون إحداث أي تغيير عليه؛
- ❖ **المواد واللوازم:** وهي مجموع المواد المشتراة بغرض استهلاكها أو إدخالها في العملية الإنتاجية (تحويلها)، ومن أهم المواد واللوازم: المواد الأولية، لوازم ومنتجات الصيانة؛
- ❖ **المواد نصف المصنعة:** هي المنتجات التي خرجت من المرحلة الانتاجية ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع، والتي ستدخل مستقبلاً في مرحلة جديدة من التحويل من أجل تكميلها للوصول إلى المرحلة النهائية سواء كانت هذه المرحلة المقبلة تتم في المؤسسة نفسها أو خارجها؛
- ❖ **المنتجات قيد الإنجاز (قيد الصنع):** وتتكون من المفردات غير الكاملة، والتي مازالت في مرحلة الإنتاج أي لم تبلغ مرحلة معينة، ويظهر هذا النوع في نهاية الدورة المحاسبية؛
- ❖ **المنتجات التامة الصنع (النهائية):** وهي عبارة عن المنتجات التي بلغت المرحلة النهائية من الإنتاج، ومن ثم ستدخل مرحلة البيع أو التوريد؛
- ❖ **الفضلات والمهملات:** وهي عبارة عن مخلفات العملية الإنتاجية أو الزوائد من المواد المستخدمة أو المنتجات المعيبة التي تظهر في الاستغلال العادي. تحتفظ المؤسسة بهذه الفضلات والمهملات من أجل إعادة استخدامها في عملية التصنيع أو بيعها لمؤسسات أخرى، أو تتخلص منها في حالة انعدام قيمتها الاقتصادية.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 115-116.

### ثالثاً: طرق تقييم حركة المخزونات

يقصد بتقييم حركة المخزونات تحديد قيمة وكمية المواد واللوازم والمنتجات والبضائع التي تدخل إلى المخزن، وتحديد قيمة وكمية المواد واللوازم والمنتجات والبضائع التي تخرج منه، وتشرف على هذه العملية مصلحة المحاسبة بالاشتراك مع مصلحة التخزين، وتسمح هذه العملية بتنظيم حسابات المخزونات ومعرفة الموجودات منها بصفة مستمرة خلال دورة الاستغلال بالقيم والكميات وهذا ما يعرف بالجرد الدائم. حيث يمكن الحصول على كمية وقيمة المخزون المتبقي في أي لحظة من خلال علاقة الجرد التالية:

$$\text{مخزون آخر مدة (النهائي)} = \text{مخزون أول مدة} + \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات}$$

**1-تقييم الإدخالات:** يمكن أن نميز بين نوعين من الإدخالات:

**1.1 المشتريات:** تسجل هذه الإدخالات وفق تكلفة حيازتها والتي تتكون من:

- ثمن الشراء خارج الرسوم القابلة للاسترجاع وقيمة الأغلفة المسترجعة؛
- مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

وعلى هذا الأساس فإن:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة}$$

**2.1 المنتجات التامة الصنع والنصف مصنعة:** تدخل هذه المنتجات إلى المخزن وتسجل بتكلفة انتاجها والتي تتكون من:

- تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة في الإنتاج؛
- مصاريف الإنتاج (الصنع) المباشرة وغير المباشرة.

وعليه فإن المنتجات التامة الصنع أو النصف مصنعة تقيم تكلفتها وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة}$$

**ملاحظة:** أحيانا تتطلب عملية استكمال انتاج المنتج النهائي استعمال المنتجات النصف مصنعة التي سبق انتاجها في المؤسسة نفسها في مراحل سابقة، في هذه الحالة نعامل هذه المنتجات معاملة المواد الأولية غير أن التكلفة التي تقيم بها هي تكلفة انتاجها عوض تكلفة الشراء التي تتعلق بالمواد المشتراة فقط.

**2-تقييم الإخراجات:** تتميز عملية تقييم الإخراجات بتعقيد أكبر مقارنة بتقييم الإدخالات نظرا لأهمية تكلفة الإخراجات في هيكله التكاليف الإجمالية للمؤسسة وفي تحديد سعر التكلفة والنتيجة الإجمالية، لذلك يحتاج تقييم المخرجات لمعالجة خاصة لاسيما في ظل:

- اختلاف أسعار المشتريات نظرا لاختلاف الموردين والأسواق وزمن الحصول على التموينات وكذلك وسائل النقل...إلخ؛
- إدخال نفس المادة إلى المخزن بأكثر من تكلفة خلال الدورة يطرح اشكال في اختيار التكلفة المناسبة بين هذه التكاليف عند اخراجها من المخزن، خصوصا في ظل تقلبات الأسعار في السوق بالزيادة أو بالنقصان؛
- تغيير طرق تقييم الإخراجات يؤثر على قيمة سعر التكلفة والمخزون النهائي والنتيجة المحققة، ويصعب إمكانية مقارنة النتائج المحققة بين الدورات الاستغلالية؛
- التكلفة المطبقة على المواد عند دخولها للمخزن هي نفسها عند الخروج من المخزن.

ومن أهم الطرق المستعملة من طرف المؤسسات في تقييم المخرجات نجد ما يلي:

**1.2 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:** تقوم هذه الطريقة على حساب تكلفة وسطية بين الإدخال الذي يحدث في تاريخ معين خلال دورة الاستغلال والمخزون المتبقي قبل حدوث ذلك الإدخال مع ترجيح الكميات لكل من الطرفين، وتحسب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال وفق العلاقة التالية:

ت و م بعد كل إدخال = تكلفة الإدخال + تكلفة المخزون المتبقي / كمية الإدخال + كمية المخزون المتبقي

## مثال:

كانت حركة المادة الأولية م1 خلال شهر مارس في مؤسسة النور كما يلي:

- في 1 مارس كان مخزون أول مدة: 2000 كغ بتكلفة 10 دج/كغ؛
- في 3 مارس: دخول 1500 كغ بتكلفة 11,05 دج/كغ؛
- في 8 مارس: خروج 2500 كغ؛
- في 15 مارس: دخول 3000 كغ بتكلفة 12 دج/كغ؛
- في 21 مارس: دخول 1000 كغ بتكلفة 11,5 دج/كغ؛
- في 27 مارس: خروج 3500 كغ.

المطلوب: إعداد بطاقة حركة المادة م1 حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال.

## الحل:

تتشكل بطاقة حركة المخزون من جدول يحتوي على أربع أعمدة كبيرة، يخصص العمود الأول للبيان الذي يحتوي على تاريخ العملية ونوعها (إدخال أو إخراج)، أما العمود الثاني فيخصص لتسجيل جميع الإدخالات والعمود الموالي له يخصص لتسجيل جميع الإخراجات التي تحدث خلال فترة الاستغلال، أما العمود الأخير فيخصص لتسجيل الرصيد المتبقي من المادة بعد تسجيل بيانات عملية الدخول أو الخروج التي حدثت في ذلك التاريخ، ونشير إلى أهمية تسجيل العمليات وفق التسلسل الزمني لتاريخ حدوثها.

وحسب المثال المشار إليه أعلاه فقد حدثت ثلاثة عمليات دخول خلال الدورة، مما يعني أنه ينبغي حساب ثلاثة تكاليف وسطية مرجحة، في كل مرة نستعمل التكلفة التي تم الحصول عليها في تقييم الإخراج الذي سيحدث بعدها مباشرة، وفيما يلي سنوضح كيفية حساب هذه التكاليف الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:

• الإدخال الأول في 03 مارس:

$$\text{ت وم} = (10 * 2000) + (11,05 * 1500) / (1500 + 2000) = 10,45 \text{ دج/كغ}$$

إذن مخرجات 08 مارس ستقيم بـ 10,45 دج/كغ

الكمية المتبقية في المخزن من المادة م 1 (الرصيد) هي:  $(1500 + 2000) - 2500 = 1000$  كغ،  
تكلفتها 10,45 دج/كغ

• الإدخال الثاني في 15 مارس:

$$\text{ت وم} = (10,45 * 1000) + (12 * 3000) / (3000 + 1000) = 11,6125 \text{ دج/كغ}$$

الرصيد الجديد بعد هذه العملية: 4000 كغ بـ 11,6125 دج/كغ

بعد هذا الإدخال هناك عملية إدخال أخرى تليه مباشرة، إذن نعيد حساب التكلفة الوسطية  
المرجحة بعد الإدخال الجديد.

• الإدخال الثالث في 21 مارس:

$$\text{ت وم} = (11,6125 * 4000) + (11,5 * 1000) / (4000 + 1000) = 11,59 \text{ دج/كغ}$$

إذن مخرجات 27 مارس تقيم بتكلفة 11,59 دج/كغ

الرصيد المتبقي بعد هذه العملية (مخزون آخر مدة)  $= (1000 + 4000) - 3500 = 1500$  كغ  
بتكلفة 11,59 دج/كغ

إعداد بطاقة المخزون للمادة م1 حسب الطريقة المشار إليها أعلاه:

الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	العملية	التاريخ
20000	10	2000	-	-	-	20000	10	2000	مخ1	01 مارس
36575	10,45	3500	-	-	-	16575	11,05	1500	إدخال	3 مارس
10450	10,45	1000	26125	10,45	2500	-	-	-	إخراج	8 مارس
46450	11.6125	4000	-	-	-	36000	12	3000	إدخال	15 مارس
57950	11.59	5000	-	-	-	11500	11,5	1000	إدخال	21 مارس
17385	11.59	1500	40565	11.59	3500	-	-	-	إخراج	27 مارس
		مخ:2	66690	-	6000	84075	-	7500	المجموع	
17385		1500								

ملاحظة: إضافة إلى تسجيل مخزون أول مدة (مخ1) في العمود المخصص للرصيد في بداية البطاقة نسجله أيضا في عمود الإدخالات بهدف الوصول لتوازن البطاقة في المجموع، بحيث ينبغي أن تتحقق علاقة الجرد التي سبق وأن أشرنا إليها أعلاه بالكمية والقيمة مثلما هو الحال في هذه البطاقة:

مخزون أول مدة (مخ1) + مجموع الإدخالات = مخزون آخر مدة (مخ2) + مجموع الإخراجات

نلاحظ في البطاقة أن المجموع في العمود الأول (7500 كغ بـ 84075 دج) يمثل مجموع الإدخالات مضاف إليها مخ1، أما في مجموع العمود الثاني فيتضمن إجمالي الإخراجات فقط (6000 كغ بـ 66690 دج)، وعندما نضيف إلى هذا المجموع مخزون آخر مدة الذي نجده في آخر سطر في الرصيد (1500 كغ بـ 17385 دج) فإن المجموع يتساوى مع الطرف الأول فيصبح (7500 كغ بـ 84075 دج).

نشير أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على أرض الواقع، لأن اعتمادها في تقييم مخرجات المواد يتطلب حساب تكلفة الشراء لكل مادة بعد كل إدخال (بعد كل طلبة) خلال الدورة الاستغلالية للمؤسسة.

**2.2 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في نهاية الفترة (لمجموع الإدخالات مع مخ1):** تقوم هذه الطريقة على حساب تكلفة وسطية واحدة تقيم بها جميع الإخراجات خلال دورة الاستغلال، وذلك من خلال حساب متوسط التكلفة بين مخزون أول مدة من المادة وتكلفة جميع ادخالاتها (الإدخالات هي المشتريات إذا تعلق الأمر بالمواد الأولية واللوازم، وهي إنتاج الفترة إذا تعلق الأمر بالمنتجات) خلال الدورة مع ترجيح الكميات، ويكون ذلك وفق العلاقة التالية:

ت وم لنهاية الفترة = تكلفة مخ1 + تكلفة مجموع الإدخالات / كمية مخ1 + كمية مجموع الإدخالات

**مثال:** مع الإحتفاظ بنفس معطيات المثال السابق، المطلوب إعداد بطاقة حركة المادة م1 حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لنهاية الفترة.

**الحل:**

في البداية نحسب التكلفة الوسطية المرجحة لنهاية الفترة والتي سنقيم بها جميع إخراجات المادة م1 خلال الدورة، وذلك وفق العلاقة التالية:

ت وم لنهاية الدورة =

$$1000+3000+1500+2000/(11,5*1000+12*3000+11,05*1500)+(10*2000)$$

$$= 11.21 \text{ دج/كغ}$$

وتتحقق في البطاقة نفس علاقة الجرد التي أشرنا إليها سابقاً، حيث نلاحظ في البطاقة الموالية أن مخ1 مع مجموع الإدخالات يتساوى مع مخ2 مضاف إليه مجموع الإخراجات وذلك بالكمية والقيمة، ونلاحظ أيضاً أنه رغم ثبات كمية المخرجات وكذلك كمية مخ2 مقارنة مع طريقة تقييم المخرجات التي تناولناها سابقاً (ت وم بعد كل إدخال) غير أن تكلفتها تختلف عن التكلفة التي تم تقييمها بها حسب الطريقة السابقة، وهذا ما ينعكس على سعر التكلفة وكذلك النتيجة المحققة.



إعداد بطاقة حركة المادة م 1 حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لنهاية الفترة (التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة):

الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	العملية	التاريخ
20000	-	2000	-	-	-	20000	10	2000	مخ 1	01 مارس
36575	-	3500	-	-	-	16575	11,05	1500	إدخال	3 مارس
8550	-	1000	28025	11,21	2500	-	-	-	إخراج	8 مارس
44550	-	4000	-	-	-	36000	12	3000	إدخال	15 مارس
56050	-	5000	-	-	-	11500	11,5	1000	إدخال	21 مارس
16815	-	1500	39235	11,21	3500	-	-	-	إخراج	27 مارس
		مخ: 2	67260	-	6000	84075	11,21	7500	المجموع	
16815		1500								

ما يعاب على هذه الطريقة أنه لا يمكن حساب تكلفة الإخراجات إلا بعد انتهاء الدورة الاستغلالية للمؤسسة.

**3.2 طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):** تقوم هذه الطريقة على تقييم تكلفة مخرجات المواد على أساس أقدمية تكلفة دخولها إلى المخزن، يعني نبدأ بتقييم تكلفة الإخراج حسب تكلفة أول مخزون دخل من تلك المادة إلى المخزن خلال الدورة، وعند نفاذ الكمية الواردة أولاً نقيم بتكلفة المادة التي تلتها من حيث أقدمية تاريخ دخولها وهكذا إلى غاية تقييم جميع الإخراجات.

**مثال:** مع الإحتفاظ بنفس معطيات المثال السابق، المطلوب إعداد بطاقة حركة المادة م 1 حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

الحل:

إعداد بطاقة المخزون للمادة م 1 حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	العملية	التاريخ
20000	10	2000	-	-	-	20000	10	2000	مخ 1	01 مارس
20000	10	2000	-	-	-	16575	11,05	1500	إدخال	03 مارس
16575	11,05	1500								
11050	11,05	1000	20000	10	2000	-	-	-	إخراج	08 مارس
			5525	11,05	500					
11050	11,05	1000	-	-	-	36000	12	3000	إدخال	15 مارس
36000	12	3000								
11050	11,05	1000	-	-	-	11500	11,5	1000	إدخال	21 مارس
36000	12	3000								
11500	11,5	1000								
6000	12	500	11050	11,05	1000	-	-	-	إخراج	27 مارس
11500	11,5	1000	30000	12	2500					
6000		مخ:2 500	66575	-	6000	84075	-	7500	المجموع	
11500		1000								

تتحقق في هذه البطاقة نفس علاقة الجرد التي أشرنا إليها في الطرق السابقة لتقييم المخرجات، حيث نلاحظ أن مخ1 مع مجموع الإدخالات (7500 كغ بتكلفة اجمالية 84075 دج) يتساوى مع مخ2 (500 كغ بتكلفة 6000 دج + 1000 كغ بـ 11500 دج) مضاف إليه مجموع الإخراجات (6000 كغ بـ 66575 دج) وذلك بالكمية والقيمة، ونلاحظ أيضا أنه رغم ثبات كمية المخرجات وكذلك كمية مخ2 مقارنة مع طرق تقييم المخرجات التي تناولناها سابقا غير أن تكلفتها تختلف عن التكلفة التي تم تقييمها بها حسب الطريقة السابقة، وهذا ما ينعكس على سعر التكلفة وكذلك النتيجة المحققة.

**من مزايا هذه الطريقة نذكر ما يلي:**

- تكون تكلفة مخزون آخر مدة مقيمة بأحدث تكلفة وردت إلى المخزن وبالتالي فهي قريبة من القيمة السوقية؛

- يفضل استعمالها في حالة ميل الأسعار نحو الانخفاض المستمر (حالة الإنكماش) مما يحقق وفرا ضريبيا، حيث تقيم الإخراجات بتكاليف عالية مما يرفع سعر التكلفة ويخفض قيمة الأرباح.

**أبرز العيوب الموجهة لهذه الطريقة:**

- لا يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأن ذلك سيؤدي إلى تضخيم أرباح المؤسسة؛

- تحميل الإنتاج بالأسعار القديمة المرتفعة مما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة وابتعاده عن الأسعار المتداولة في الواقع، مما قد يؤثر على تنافسية المؤسسة وحصتها السوقية إذا كانت أسعار بيعها مرتفعة.

**4.3 طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO):** تقوم هذه الطريقة على تقييم تكلفة مخرجات المواد على أساس أحدث تكلفة دخلت إلى المخزن، يعني نبدأ بتقييم تكلفة الإخراج حسب تكلفة آخر مخزون ورد من تلك المادة إلى المخزن خلال الدورة، وعند نفاذ الكمية الواردة أخيرا نقيم بتكلفة المادة التي سبقتها مباشرة من حيث تاريخ دخولها وهكذا إلى غاية تقييم جميع الإخراجات.

**مثال:** مع الإحتفاظ بنفس معطيات المثال السابق، المطلوب إعداد بطاقة حركة المادة م 1 حسب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO).

**الحل:**

إعداد بطاقة المخزون للمادة م 1 حسب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

الرصيد			الإخراجات			الإدخالات			البيان	
القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	العملية	التاريخ
20000	10	2000	-	-	-	20000	10	2000	مخ 1	01 مارس
20000	10	2000	-	-	-	16575	11,05	1500	إدخال	03 مارس
16575	11,05	1500								
10000	10	1000	16575	11,05	1500	-	-	-	إخراج	08 مارس
			10000	10	1000					
10000	10	1000	-	-	-	36000	12	3000	إدخال	15 مارس
36000	12	3000								
10000	10	1000	-	-	-	11500	11,5	1000	إدخال	21 مارس
36000	12	3000								
11500	11,5	1000								
10000	10	1000	11500	11,5	1000	-	-	-	إخراج	27 مارس
6000	12	500	30000	12	2500					
<b>10000</b>		<b>مخ: 2</b>	<b>68075</b>	-	<b>6000</b>	<b>84075</b>	-	<b>7500</b>	<b>المجموع</b>	
<b>6000</b>		<b>1000</b>								
		<b>500</b>								

تتحقق في هذه البطاقة نفس علاقة الجرد التي أشرنا إليها في الطرق السابقة لتقييم المخرجات، حيث نلاحظ أن مخ1 مع مجموع الإدخالات (7500 كغ بتكلفة اجمالية 84075 دج) يتساوى مع مخ2 (1000 كغ بتكلفة 10000 دج + 500 كغ بـ 6000 دج) مضاف إليه مجموع الإخراجات (6000 كغ بـ 68075 دج) وذلك بالكمية والقيمة، ونلاحظ أيضا أنه رغم ثبات كمية المخرجات وكذلك كمية مخ2 مقارنة مع طرق تقييم المخرجات التي تناولناها سابقا غير أن تكلفتها تختلف عن التكلفة التي تم تقييمها بها حسب الطريقة السابقة، وهذا ما ينعكس على سعر التكلفة وكذلك النتيجة المحققة.

**من مزايا هذه الطريقة نذكر ما يلي:**

- تعد من أفضل الطرق المستعملة في تسعير المخزون لأن تكلفة الإخراجات تكون متقاربة مع الأسعار المعمول بها في السوق؛
- ينتج عن استخدام هذه الطريقة في فترات ارتفاع الأسعار المستمر (التضخم) خفض قيمة الأرباح نظرا لتسعير الإخراجات بتكاليف مرتفعة (تتناسب مع الأسعار المتداولة في السوق) مما يؤدي إلى رفع سعر التكلفة وبالتالي انخفاض الأرباح وتحقيق وفر ضريبي.

**أما أبرز العيوب الموجهة لهذه الطريقة:**

- التكلفة التي يظهر بها مخزون آخر مدة تكون بعيدة عن الأسعار الحقيقية المتداولة في السوق؛
- ينتج عن استخدام هذه الطريقة في حالة انخفاض المستمر للأسعار المتداولة في السوق للمواد تضخيم قيمة الأرباح.

## الفصل الثالث: طرق قياس التكاليف

يعد موضوع القياس اشكال رئيسي يبحث فيه نظام المحاسبة التحليلية بكل تقنياته وأساليبه، وهذا بغرض الوصول إلى تحديد تكاليف المنتج (أو الخدمة) خلال كل مراحل انتاجه بطريقة عادلة بدأ من انطلاق عملية الاستغلال وصولاً لمرحلة البيع وتحديد سعر التكلفة.

تسعى المؤسسة من خلال هذا إلى تحليل التكاليف وتقديم معلومات مفيدة للمسيرين لمراقبة النفقات والتحكم فيها واتخاذ التدابير والإجراءات التصحيحية المناسبة، وفي هذا السياق ظهرت عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر تكلفة المنتج تختلف أساليبها باختلاف الزاوية التي ينظر منها للتكاليف والهدف المرجو تحقيقه، ومن أبرز هذه الطرائق نجد:

### أولاً: طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

تعتبر طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تعتمد في حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية (سعر التكلفة) على مبدأ الأقسام المتجانسة من بين الطرق القديمة الأكثر انتشاراً، حيث ظهرت في الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، وتقوم أساساً على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تعالج وفق مراكز تحليل التكاليف.

**1-المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:** هناك مجموعة من المبادئ التي تمثل أساس هذه الطريقة يمكن تلخيصها كما يلي:

- ✓ تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة؛
- ✓ تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز متجانسة أي مراكز تكلفة تتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك؛
- ✓ تحمل التكاليف الكلية الفعلية لمنتجات الدورة بشكل كامل؛
- ✓ تعالج التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وتحمل للمنتجات باستعمال مفاتيح توزيع (وحدات قياس) مناسبة.

وقبل عرض آليات هذه الطريقة في حساب سعر التكلفة من الضروري توضيح أهم المفاهيم المستعملة:

• **تعريف القسم المتجانس:** يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.<sup>1</sup> وقد سميت هذه الأقسام "بالمجانسة" نظرا لتجانس هذه الأقسام في الوظيفة، حيث تقوم بإحدى عمليات الإستغلال أو جزء منها.

ونشير إلى أن الأقسام المتجانسة تصنف إلى نوعين:

✓ **أقسام رئيسية:** وهي الأقسام التي تشرف على الوظائف الأساسية لنشاط المؤسسة كالتموين، ورشات الإنتاج، التوزيع (البيع)؛

✓ **أقسام ثانوية (مساعدة):** وهي الأقسام التي تؤدي وظائف مساعدة للأنشطة الرئيسية للمؤسسة كالإدارة، المحاسبة والمالية، الصيانة... الخ.

لابأس أيضا بالتذكير بمفهوم الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة التي سبق أن أشرنا إليها في أجزاء الدراسة أعلاه، حيث تصنف التكاليف على هذا النحو بناء على علاقتها بوحدة النشاط، ويمكن تعريفها على النحو التالي:

• **التكاليف المباشرة:** وهي تلك التكاليف التي تخصص وتحمل لحساب تكلفة منتج معين دون مفتاح توزيع وسيط (وحدة قياس)، وعادة تكون مكونة من: المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة... وغيرها؛

• **التكاليف غير المباشرة:** هي تلك التكاليف التي يتعذر تحميلها بشكل مباشر للمنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تتفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل، ولذلك تحتاج إلى مفاتيح توزيع (وحدات توزيع) معينة لتحميلها للمنتجات.

## 2- حساب سعر التكلفة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

تحمل التكاليف المباشرة للمنتجات بشكل سلس ودون الحاجة لوسيط (مفتاح توزيع أو وحدة قياس)، لأنها تمثل مجموع النفقات التي صرفت على المنتج بعينه، أما التكاليف غير المباشرة فهي التي تحتاج إلى معالجة خاصة حيث يتم توزيعها على مرحلتين:

<sup>1</sup> بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 17.

**1.2 التوزيع الأولي:** يتم إجراء توزيع أولي للتكاليف غير المباشرة من خلال إعداد جدول يحتوي على خانات عمودية بعدد أقسام المؤسسة (أقسام رئيسية و ثانوية)، وعلى سطور أفقية تتضمن مجموع نفقات المؤسسة مرتبة حسب طبيعتها، ومن خلال هذا الجدول يتم توزيع التكاليف غير المباشرة انطلاقاً من تصنيفها حسب طبيعتها إلى أعباء حسب الوظيفة وحسب أقسام المؤسسة الرئيسية والثانوية، ونميز عند هذه المرحلة نوعين من التكاليف:

- تكاليف (غير مباشرة بالنسبة للمنتج) تم انفاؤها بشكل مباشر على قسم معين من أقسام المؤسسة، في هذه الحالة تحمل للقسم المعني دون الحاجة إلى مفتاح توزيع، مثل أجره عامل في قسم الصيانة هي تكلفة يتحملها قسم الصيانة؛

- تكاليف مشتركة أنفقتها المؤسسة بغرض استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، هذا النوع من النفقات يتطلب تحميلها لمختلف الأقسام التي استفادت منها الاستعانة بمفاتيح توزيع مناسبة أو نسب مئوية. وفيما يلي جدول يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة حسب طبيعة النفقات:

الأعباء	الأقسام المعنية	المفتاح المستعمل
التنظيف، الإيجار، صيانة المباني، الضرائب العقارية	لكل الأقسام	المساحة (م <sup>2</sup> )
التدفئة	لكل الأقسام	الحجم (م <sup>3</sup> )
الإضاءة	لكل الأقسام	عدد المصابيح، قوة المصباح
صيانة الآلات	الأقسام المعنية	عدد الآلات
التأمين الخاص بالآلات	الأقسام المعنية	قيمة الاستثمارات
الهاتف	لكل الأقسام	الاستهلاك
الطاقة الكهربائية	لكل الأقسام	القوة الكهربائية، عدد ساعات دوران الآلة
الإطعام	لكل الأقسام	عدد العمال
نقل العمال	لكل الأقسام	عدد العمال

**المصدر:** محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح بورقلة، 2006، ص 18.



**2.2 التوزيع الثانوي:** وهو توزيع التكاليف غير المباشرة من الأقسام الثانوية المساعدة إلى الأقسام الرئيسية، وتحمل كل قسم رئيسي بنصيب من هذه التكاليف نتيجة الخدمات المقدمة من طرف الأقسام المساعدة لصالح الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي أو تبادلي:<sup>1</sup>

- **التوزيع التنازلي:** عند وجود توزيع تنازلي بين الأقسام المساعدة فإن المبلغ الموزع للقسم يوزع توزيعاً عادياً وفق النسب المعطاة، ولتسهيل العملية فإنه من الأفضل أن ترتب الأقسام ترتيباً يساعد على التوزيع في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف؛

- **التوزيع التبادلي:** يكون في حالة ما إذا كانت الأقسام المساعدة تتبادل فيما بينها الخدمات، وعليه يجب حساب التكلفة الجديدة لكل قسم مساعد بعد التبادل، أي أن تكاليف كل قسم هي مجموع تكاليفه الخاصة زائد نصيبه من الخدمات المقدمة من الأقسام الأخرى، ومنه تنشأ لدينا جملة معادلات عددها مساوي لعدد الأقسام التي تتبادل الخدمات، حيث تمثل كل منها التكلفة الجديدة لكل قسم.

**3.2 حساب تكلفة وحدة القياس وتحمل التكاليف غير المباشرة للمنتج:** بعد اتمام التوزيع الثانوي واستخراج مجموع التكاليف في كل قسم ستظهر الأقسام المساعدة مرصدة (مجموع تكاليف كل قسم مساعد يصبح = 0)، لأن الأعباء التي كانت فيها قد تم ترحيلها بشكل كلي للأقسام الرئيسية، وبعد تحديد المجاميع في الأقسام الرئيسية وتحديد طبيعة وعدد وحدات القياس في كل قسم رئيسي، يتم حساب تكلفة وحدة القياس بقسمة مجموع التكاليف في القسم الرئيسي على عدد وحدات القياس الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد وحدات القياس الخاصة بكل منتج.

تكلفة وحدة قياس القسم = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم / عدد وحدات القياس في القسم

التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة القياس \* عدد وحدات القياس التي يستهلكها كل منتج

<sup>1</sup> محمد محمود المسيك، تطبيقات في محاسبة التكاليف، المطبعة السلفية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص 45.

### 3- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة):

لقد واجهت هذه الطريقة عدة انتقادات أدت إلى ظهور طرق أخرى لقياس التكاليف، نذكر منها:<sup>1</sup>

- الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات؛
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل؛
- محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الانتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل؛
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة؛
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، ولا تمكن المسيرين من معرفة سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال، في حين أنهم يحتاجون لمعرفته خلال الدورة وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف؛
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات (الدورات) المالية.

#### ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

على عكس الطريقة السابقة (طريقة التكاليف الكلية)، تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وهي تقوم أساسا على تحميل التكاليف تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل

---

<sup>1</sup> طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 102.

التكاليف غير أننا سنتطرق لطريقتين من بين هذه الطرق وهما طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية) وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

## 1-طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية):

**1.1 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:** هي طريقة تعتمد بشكل أساسي على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، وبطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في تحديد عتبة المردودية (نقطة التعادل)، حيث تهتم هذه الطريقة بدراسة مستوى المردودية أكثر من اهتمامها بتحديد مستوى سعر التكلفة وتركيبته، وذلك من خلال التركيز على دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح معتمدة على تحديد عتبة المردودية. حيث:

- **عتبة المردودية:** هي النقطة التي يتساوى عندها رقم الأعمال المحقق مع مجموع التكاليف المتغيرة والثابتة، وقبل الوصول لهذه النقطة تكون مجموع التكاليف أكبر من رقم الأعمال وبالتالي النتيجة خسارة، وعند هذه النقطة تحديدا تكون النتيجة مساوية للصفر لأن رقم الأعمال مساوي لمجموع التكاليف، وبعد تجاوز هذه النقطة يصبح مجموع التكاليف أقل من رقم الأعمال وبالتالي فإن النتيجة هي ربح.

تحسب قيمة عتبة المردودية وفق العلاقات التالية:

عتبة المردودية (بالقيمة) = رقم الأعمال \* التكاليف الثابتة/الهامش على التكلفة المتغيرة

أو عتبة المردودية (بالقيمة) = التكاليف الثابتة/ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

أما كمية عتبة المردودية فيمكن حسابها وفق العلاقات التالية:

كمية عتبة المردودية = التكاليف الثابتة/ الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

أو كمية العتبة = عتبة المردودية بالقيمة/ سعر بيع الوحدة

**ملاحظة:** الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة تطلق عليه أيضا تسمية الإيراد الحدي للوحدة ويساوي =  
سعر البيع للوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة.

**2.1 مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:** يمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة على النحو التالي:<sup>1</sup>

✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير طرديا تبعا لتغير حجم النشاط، وهي ما يعرف بالأعباء المتغيرة، ويتم توزيعها على المنتجات من أجل التكلفة المتغيرة لكل منتج؛

✓ الأعباء الثابتة لا يتم تحميلها لتكلفة المنتجات وإنما تتم معالجتها بشكل إجمالي من أجل حساب النتيجة؛

✓ تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة؛

✓ تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بإعداد التقديرات المتعلقة بحساب التكاليف والنتائج وعتبة المردودية بسهولة.

### **3.1 حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة المتغيرة:**

يحسب سعر التكلفة للمنتج حسب طريقة التكلفة المتغيرة بشكل عادي وفق المراحل التي تقوم عليها طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة) التي أشرنا إليها أعلاه، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحميل التكاليف للمنتجات يكون فقط بالتكاليف المتغيرة، وعند حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكلفة المتغيرة نستعين بجدول الاستغلال التفاضلي، بحيث تطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على الهامش على التكلفة المتغيرة، والذي بدوره تطرح منه إجمالي التكاليف الثابتة لنحصل على النتيجة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

<sup>1</sup> Farid Makhlouf, *Comptabilité Analytique*, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82.

## جدول الاستغلال التفاضلي

النسبة	المبالغ	البيان
100%	xxxxx	رقم الأعمال الصافي ( ر ع ص )
%	(xxxx)	التكاليف المتغيرة ( ت م )
%	xxx	الهامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت م)
%	(xxx)	التكاليف الثابتة ( ت ثا )
%	xxx	النتيجة ( ن )

رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة

الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة = النتيجة

**4.1 الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المتغيرة:** تم توجيه عدد من الانتقادات لهذه الطريقة يمكن أن

نجل أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الانتاج والمبيعات، إضافة إلى وجود تكاليف شبه متغيرة وأخرى شبه ثابتة يصعب فصل الجزء الثابت منها عن الجزء المتغير؛

- لا تفيد هذه الطريقة كثيرا عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل؛

- أهم انتقاد وجه لهذه الطريقة هو تراجع نسبة الاعباء المتغيرة لصالح الاعباء الثابتة.

**2- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (التكاليف المستغلة):**

**1.2 مفهوم ومبادئ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:**

ظهرت هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي تم توجيهها للطريقتين السابقتين (طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة)، حيث يرى بعض المحاسبين أن الانتاج والمبيعات يجب أن يتحملا بكافة التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة، على أن يتحدد ذلك في ضوء الطاقة الانتاجية للمؤسسة،

<sup>1</sup> عابدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات، دار الفكر العربي، مصر، 1985، ص 35.

ويزيد وينخفض ذلك بزيادة نسبة استغلال الطاقة وقد تحمل كافة التكاليف الثابتة فيما لو كانت معدلات الاستغلال تصل إلى 100% من طاقة المؤسسة. إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تكون حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة، وحلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان، وبين طريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بالتكاليف الثابتة على الإطلاق.<sup>1</sup>

## 2.2 حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة على مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله إلى المنتجات، وهذا بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقليا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة للحصول على سعر التكلفة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط.<sup>2</sup> يحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة التالية:

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

وتحسب التكاليف الثابتة المحملة عقليا وفق العلاقة التالية:

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

حيث:

- يمكن تحديد حجم النشاط العادي للقسم على أساس اعتبارات تاريخية أو على أساس تنبؤات أو على أساس الطاقة الانتاجية؛
- يتم تحديد حجم النشاط الفعلي باستعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدة العمل في الأقسام المتجانسة، حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

عند حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا نكون أمام ثلاثة حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني:

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، مرجع سبق ذكره، ص 111.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 166.

• **الحالة الأولى:** عندما يكون حجم النشاط العادي = حجم النشاط الفعلي، وهذا يعني أن معامل التحميل العقلاني يساوي صفر، في هذه الحالة لا يوجد أي فروق تحميل وسيتم تحميل الأعباء الثابتة الفعلية بشكل كلي للمنتجات، وهذه الوضعية تتطابق مع طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية)؛

• **الحالة الثانية:** حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي، أي أن معامل التحميل العقلاني يفوق الـ 1، وهذا يعني أن القسم أو المؤسسة فاقت طاقتها الإنتاجية العادية، وفي هذه الحالة سيتم تحميل المنتجات بأعباء ثابتة محملة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة فعالية أو زيادة نشاط؛

• **الحالة الثالثة:** حجم النشاط الفعلي أصغر من حجم النشاط العادي، أي أن معامل التحميل العقلاني أصغر من الـ 1، وهذا يعني أن القسم أو المؤسسة لم تستعمل طاقتها الإنتاجية بشكل عادي، وفي هذه الحالة سيتم تحميل المنتجات بأعباء ثابتة محملة أصغر من الأعباء الثابتة الفعلية والفرق بينهما يمثل خسارة نقص فعالية أو نقص نشاط وتسمى أيضا تكلفة بطالة.

تتم معالجة هذه الفروق بإضافة الربح إلى النتيجة في حالة ربح زيادة فعالية، وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، ويمثل ذلك التأثير الذي تحدثه طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على سعر تكلفة المنتج.

**3.2 الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** من بين الانتقادات التي تم توجيهها لهذه الطريقة نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد سعر التكلفة؛

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف مختلطة (شبه متغيرة وشبه ثابتة)؛

- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

<sup>1</sup> بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 44.

### ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية أو التقديرية)

تستند الطرق التي تم عرضها سابقا في حساب التكاليف على السياق التاريخي للأحداث المحاسبية التي وقعت فعلا، لذا يطلق عليها تسمية طرق التكاليف التاريخية، بمعنى أن حساب التكاليف وفق هذه الطرق يتطلب انتظار نهاية فترة التحليل (دورة الاستغلال) للتمكن من إعدادها، وهذا قد شكل عقبة أمام المسيرين الذين يحتاجون لمعلومات اثناء الدورة لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم النشاط والمبيعات وغيرها من القرارات المهمة الأخرى المرتبطة بقياس وتحليل التكاليف، وهذا من بين الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهور طريقة التكاليف المعيارية (التقديرية) التي تسمح بحساب التكاليف مسبقا قبل وقوع الأحداث المحاسبية بشكل فعلي خلال دورة الاستغلال، وهذا بغرض التمكن من التحكم في التكاليف وتقييم الأداء ومراقبة التسيير حتى يتمكن المسير من اتخاذ القرارات والاجراءات التصحيحية الملائمة في الوقت المناسب قبل انقضاء دورة الاستغلال.

**1-تعريف طريقة التكاليف المعيارية:** هي خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة.<sup>1</sup>

تهدف طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية أو التقديرية) لتمكين إدارة المؤسسة من التحكم في تكاليفها بشكل أفضل وهذا من خلال:<sup>2</sup>

✓ **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا؛

✓ **الرقابة:** من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا؛

✓ **التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات؛

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 57.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 227.



✓ الإعلام: تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات  
الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية للمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي  
للمؤسسة.

## 2- مبادئ وأسس طريقة التكاليف المعيارية: تركز هذه الطريقة على مبادئ وأسس هي<sup>1</sup>:

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث  
الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكله  
المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية  
محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع  
إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهيكل  
المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة...إلخ.

3- حساب الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحليلها: بعد اتمام العمليات الإنتاجية وحدث التكاليف  
الفعلية وتسجيلها تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية المعدة مسبقا ضمن جداول وموازنات، وهذا بغرض  
حساب الفروق بينها وتحليلها للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك مع تحديد المسؤوليات.<sup>2</sup>

### 1.3 حساب الانحرافات الاجمالية لعناصر التكلفة (المباشرة وغير المباشر):

يمكن حساب الانحرافات الاجمالية لجميع عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة وفق العلاقة التالية:

الانحراف الاجمالي لعنصر التكلفة = التكلفة المعيارية للعنصر - التكلفة الفعلية للعنصر

= (التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية) - (التكلفة الفعلية للوحدة × الكمية الفعلية)

يكون الانحراف الإجمالي لعناصر التكلفة وفق هذه العلاقة على ثلاثة حالات كما يلي:

<sup>1</sup> سليمان قدام، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق سوريا، 1978، ص 153.

<sup>2</sup> Michel Gervais, *Contrôle de gestion*, 7<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2001, P138.

- **انحراف موجب:** يعني أن التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة محل الدراسة أقل مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق موجب مرغوب فيه؛
- **إنحراف سالب:** يعني أن التكلفة المعيارية أقل من التكلفة الفعلية، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة محل الدراسة أكثر مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق سالب غير مرغوب فيه؛
- **الفرق معدوم:** يعني أن التكلفة المعيارية مساوية تماما للتكلفة الفعلية، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة محل الدراسة نفس القيمة التي كانت مبرمجة مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر وضع مثالي نادر الحدوث يدل على أن تقديرات المؤسسة لتكاليفها كانت دقيقة جدا.

يمكن التمييز بين ثلاثة عناصر للتكاليف، تنقسم إلى تكاليف مباشرة وهي المواد الأولية واليد العاملة، وتكاليف غير مباشرة تتمثل في أعباء القسم. ويتم تحليل الانحراف الإجمالي (الذي تم توضيح طريقة حسابه أعلاه) لهذه العناصر كما يلي:

### 2.3 تحليل الانحراف الاجمالي للتكاليف المباشرة:

تنقسم عناصر التكلفة المباشرة إلى مواد أولية ويد عاملة، ويحلل انحرافها الاجمالي إلى ثلاثة أنواع من الانحرافات تمثل المحددات التي تسببت في حدوث الانحراف، حيث نجد:

✓ **انحراف السعر:** الذي يعبر عن مقدار الأثر الذي ساهم به السعر في حدوث الانحراف الاجمالي؛ ويمكن حسابه عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف السعر للمواد الأولية} = (\text{سعر معياري} - \text{سعر فعلي}) \times \text{كمية فعلية}$$

انحراف السعر بالنسبة للمواد الاولية يقابله انحراف معدل السعر (أو الأجر) بالنسبة لليد العاملة  
ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف معدل السعر (الأجر) لليد العاملة} = (\text{معدل الأجر المعياري} - \text{معدل الأجر الفعلي}) \times \text{الزمن الفعلي}$$

تكون انحرافات السعر المحصل عليها سواء بالنسبة للمواد الأولية أو لليد العاملة على ثلاثة حالات نفسرها كما يلي:

- **انحراف موجب:** يعني أن السعر المعياري أكبر من السعر الفعلي، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة (سعر المواد أولية أو اليد العاملة) أقل مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق موجب مرغوب فيه؛
  - **إنحراف سالب:** يعني أن السعر المعياري أقل من السعر الفعلي، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة (سعر المواد أولية أو اليد العاملة) أكثر مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق سالب غير مرغوب فيه؛
  - **الفرق معدوم:** يعني أن السعر المعياري مساوي تماما للسعر الفعلي، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة (سعر المواد أولية أو اليد العاملة) نفس القيمة التي كانت مبرمجة مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر وضع مثالي نادر الحدوث يدل على أن تقديرات المؤسسة بالنسبة لأسعارها كانت دقيقة جدا.
- ✓ **انحراف الكمية:** الذي يعبر عن مقدار الأثر الذي ساهمت به الكمية في حدوث الانحراف الاجمالي؛ ويمكن حسابه عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف الكمية للمواد الأولية} = (\text{كمية معيارية} - \text{كمية فعلية}) \times \text{السعر الفعلي}$$

انحراف الكمية بالنسبة للمواد الاولية يقابله انحراف الزمن بالنسبة لليد العاملة ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف الزمن لليد العاملة} = (\text{زمن معياري} - \text{زمن فعلي}) \times \text{معدل السعر (الأجر) المعياري}$$

**ملاحظة:** نفس التفسير المقدم أعلاه بخصوص انحراف السعر ينطبق على انحراف الكمية وعلى الانحراف المشترك بين الكمية والسعر.

✓ **الانحراف المشترك:** وهو مقدار الأثر الذي تسببت فيه الكمية والسعر بشكل مشترك في حدوث الانحراف الاجمالي. ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف المشترك للمواد الأولية} = (\text{الكمية المعيارية-الكمية الفعلية}) \times (\text{السعر المعياري-السعر الفعلي})$$

الانحراف المشترك لليد العاملة يحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف المشترك لليد العاملة} = (\text{زمن معياري-زمن فعلي}) \times (\text{معدل الأجر المعياري-معدل الأجر الفعلي})$$

### 3.3 تحليل الانحراف الاجمالي للتكاليف غير المباشرة: وتنقسم إلى:

✓ **انحراف الموازنة المرنة:** الموازنة المرنة هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة، وما يتم ملاحظته في الموازنة المرنة ما يلي<sup>1</sup>:

- ثبات التكاليف الثابتة مهما تغير حجم النشاط؛

- التكاليف المتغيرة تتغير نسبياً بتغير حجم النشاط.

✓ **انحراف المردودية:** يسمح بقياس خسائر أو أرباح الانتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة؛

✓ **انحراف النشاط:** هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات، وتحميل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات القياس، أي لمستوى النشاط.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 175.

4- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المعيارية: تم توجيه عدد من الانتقادات لهذه الطريقة يمكن أن نجملها فيما يلي:

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الانتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛<sup>1</sup>
- عند حدوث تغييرات في مستوى التشغيل أو في متطلبات العمليات الانتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل إلا بعد نهاية الفترة؛<sup>2</sup>
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.<sup>3</sup>

#### رابعا: طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

بعد التطور الذي شهدته مختلف النواحي المتعلقة بالانتاج (أنظمة وتقنيات الانتاج، التسويق، الجودة، المنافسة... إلخ) وتوسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها، أصبحت طرق قياس التكاليف التقليدية عاجزة نسبيا عن مسايرة هذا التطور وتوفير آليات الرقابة الناجعة للتحكم في التكاليف ومستويات النشاط ومعالجة مشكل عدم دقة تحميل الأعباء غير المباشرة، فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية، وهي طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات، وقد أنشأ هذه الطريقة عدد من الباحثين الأمريكيين على وجه الخصوص.<sup>4</sup>

1- مفهوم وأهداف طريقة التكلفة على أساس النشاط: يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك المواد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست

<sup>1</sup> هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

<sup>2</sup> محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 54.

<sup>4</sup> Patrick Piget, *Comptabilité analytique*, 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2001, P155.

المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام ادارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب قدر الأنشطة، والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج والتي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.<sup>1</sup>

وتهدف هذه الطريقة إلى<sup>2</sup>:

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في اعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تقدم قيم إضافية للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

2- حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة على أساس النشاط: تمر معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل بخمسة مراحل هي على الترتيب<sup>3</sup>:

- ❖ كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط؛
- ❖ ينبغي البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط لأنها تعبر عن "السببية"؛
- ❖ كل النشاطات التي لها نفس "مفسر التكلفة" تجمع في نفس مركز التجميع، وإن الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع "مفسرات التكلفة"؛

<sup>1</sup> زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 394.

<sup>2</sup> اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 164.

<sup>3</sup> Burlaud Alin, Saada Toufik, Simon Claud, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, Paris, France, 1995, PP 113-114.

❖ سعر تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج.

ويمكن تعريف النشاط حسب على أنه عملية ضرورية ووظيفية في المؤسسة تدخل ضمنها خدمة أو عدة خدمات.<sup>1</sup>

وفيما يلي جدول يتضمن أمثلة توضح بعض مسببات التكلفة حسب طبيعة النشاط:

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

المصدر: كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 98.

<sup>1</sup> Hélène Loning, et Al, **le contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, France, 2003, P54.

### 3-الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

تواجه طريقة التكلفة على أساس النشاط عدد من الصعوبات عند تطبيقها على أرض الواقع نذكر منها:

- يتطلب هذا النظام تكلفة وجهد كبير جدا مما يجعل الكثير من المؤسسات مترددة في تطبيقه؛
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الانشطة في المؤسسة؛
- إن وجود عدد كبير من الأنشطة يطرح اشكالية أن يصبح النموذج معقد وغير مفهوم من طرف مستخدميه.



المراجع:

## 1- باللغة العربية:

الكتب:

- أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999؛
- اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007؛
- بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002؛
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011؛
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005؛
- سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002؛
- سليمان قдах، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق سوريا، 1978؛
- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010؛
- عايدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات، دار الفكر العربي، مصر، 1985؛
- عبد الحليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الاشعاع الفنية، مصر، 1994؛
- عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005؛

- علي رجال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999؛
- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002؛
- محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003؛
- محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003؛
- محمد محمود المسيك، **تطبيقات في محاسبة التكاليف**، المطبعة السلفية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر؛
- ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999؛
- نائل عدس، نضال الخلف، **محاسبة التكاليف: مدخل حديث**، دار جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007؛
- هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000؛
- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002؛

### الرسائل والأطروحات:

- بوناب بلال، **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج: دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان-قسنطينة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014؛

- درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005؛
- طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004
- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2006.

## 2- باللغة الفرنسية:

### الكتب:

- Beatrice et Francis Grandguillot, **QCM Comptabilité analytique**, Gualino éditeur, Paris, 1999 ;
- Burlaud Alin, Saada Toufik, Simon Claud, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Vuibert, Paris, France, 1995 ;
- Farid Makhlouf, **Comptabilité Analytique**, Pages Bleues, Alger, 2006 ;
- Hélène Loning, et Al, **le contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, France, 2003 ;
- Henri Cullmann, **La Comptabilité Analytique**, Edition Bouchene, Alger, 1993 ;
- J. Orsoni, **Comptabilité Analytique**, Edition Vuibert, Paris, 1987 ;
- J. Trahand, B. Morad et E. Charles, **Comptabilité de gestion : cout, activité, répartition**, Edition Presses universitaires de Grenoble, France, 2000 ;
- Lazary, **La comptabilité analytique**, Imprimerie Es-Salem, Algérie, 2001 ;
- Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2001 ;
- Patrick Piget, **Comptabilité analytique**, 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2001.