

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة البليدة 2- لونيبي علي  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
-الشهيد طالب عبد الرحمان-  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

محاضرات في مقياس :

## محاسبة التسيير الاستراتيجية

مقدمة ضمن متطلبات السداسي الثاني للسنة الأولى ماستر، تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الفرقة البيداغوجية:

- الأستاذ المحاضر: غاليب عمر

- أساتذة الأعمال الموجهة كل من:

شريف محمد، عمر يونس، دحمون فاطمة، بن متير حمزة.

السنة الجامعية 2022/2021

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
1	فهرس المحتويات.....
2	مقدمة:.....
4	المحور الأول: مدخل لنظام محاسبة التسيير:.....
11	أعمال الموجهة:.....
12	المحور الثاني: بعض الطرق الكلاسيكية لمحاسبة التسيير:.....
13	المحاضرة الأولى: طريقة التكاليف الكلية:.....
17	أعمال موجهة:.....
20	المحاضرة الثانية: طريقة التكاليف المتغيرة:.....
26	أعمال موجهة:.....
31	المحاضرة الثالثة: طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:.....
33	أعمال موجهة:.....
37	المحور الثالث: طرق محاسبة التسيير الحديثة:.....
38	المحاضرة الرابعة: طريقة التكاليف المستهدفة:.....
41	أعمال موجهة:.....
43	المحاضرة الخامسة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:.....
49	أعمال موجهة:.....
55	قائمة المراجع.....

## مقدمة:

تحتوي المؤسسات الاقتصادية باختلاف أنواعها على نظم معلومات محاسبية متنوعة ساهمت في ضبط النظام الداخلي لها، قصد معالجة المشاكل التي تعاني منها المؤسسة. وإعتبرت إشكالية التحكم في التكاليف من أعقد المسائل التي تسعى المؤسسات على إختلاف الأزمنة والأمكنة لمعرفة نظم المعلومات المحاسبية المناسبة لتسيير وترشيد التكاليف، ولهذا وجد الباحثون والمختصون والخبراء في هذا المجال، أنه لا بد من وجود آليات تساعد على تسيير وتخفيض التكاليف، وكذلك تجنب الخسارة لبلوغ أهداف المؤسسات (الربح، الاستمرارية والبقاء في المنافسة...). فأوجدوا نظام محاسبة التسيير والذي يعد من النظم المحاسبية المساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة باستخدام تقنيات وإستراتيجيات لحساب التكاليف والتحكم فيها، ومع كبر حجم المؤسسات وكثرة منتجاتها، تعددت أدوات حساب التكاليف منها الكلاسيكية كطريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة...، وبعدها تطورت محاسبة التسيير مع إشتداد المنافسة، لتظهر أنظمة وتقنيات حديثة كطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة؛ طريقة التكاليف المستهدفة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC<sup>(\*)</sup>. وكذلك ظهور أدوات تسيير تساعد على التحكم في هذه التقنيات كطريقة الإنتاج في الوقت المحدد وتحليل القيمة وطريقة التحسين المستمر... إلى غير ذلك.

وعلى الرغم من وجود العديد من المراجع في المكتبات لمختلف التخصصات، إلا أنه يبقى ولا بد من تخصيص مراجع تمس لب المقاييس التي تدرس في جامعاتنا، نظرا لاهتمام الطلبة والباحثين بمفردات المقياس بدلا من البحث في أعماق الكتب وخوض المعارك في ظل إختلاف آراء الكتاب والخبراء...، وهذا ما دفعتني إلى إعداد هذه المحاضرات، والتي تناولت بعض أدوات نظام محاسبة التسيير الحديثة أو ما تدعى بالأدوات الاستراتيجية، حيث يتخلل كل أداة مجموعة من الأمثلة ودراسة لحالات يتسنى بها للطلاب فهم الجانب النظري. وتجدر الإشارة إلى أننا إختارنا مصطلح محاسبة التسيير بدل المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية...، نظرا لأن هذا هو المصطلح الحديث لهذا النظام، كونه يلعب دورا كبيرا في التسيير واتخاذ القرارات في المؤسسة، وهو يرتبط كثيرا بالأدوات الحديثة، مع العلم أننا وضعنا محورا خاص ببعض الطرق الكلاسيكية لمحاسبة التسيير لتذكير الطلبة وهذا عن طريق أمثلة بسيطة.

هذه المحاضرات موجهة للطلبة والباحثين سواء منهم من يدرس المحاسبة التحليلية أو مراقبة التسيير، وبالتالي لطلبة الليسانس وطلبة الماستر وحتى طلبة الماجستير.

كما يمكن أن تعتبر هذه المطبوعة، مرجعا مهما للطلبة الذين هم في صدد تحضير مذكراتهم بمختلف

<sup>(\*)</sup>التكاليف على أساس الأنشطة = ACTIVITY BASED COSTING

مستوياتهم. كما يمكن أن يرجع إليها أيضا طلبه الدكتوراه حسب التخصص.  
تحتوي هذه المطبوعة أيضا على مجموعة كبيرة من المراجع يمكن الرجوع إليها للمزيد من الفهم والتعمق  
في المفاهيم المذكورة.

## المحور الأول:

### مدخل لنظام محاسبة التسيير

لقد عرفت التكاليف منذ بداية الثورة الصناعية على أنها شرط أساسي لاتخاذ القرار، ما أدى لظهور مفهوم المحاسبة الصناعية أواخر القرن 19 في بريطانيا بمعمل لصهر الحديد والصلب في منطقة شيفرد.<sup>1</sup> حيث أطلق عليها عدة مسميات إرتبطت بأهميتها في التسيير عبر الزمان والمكان، من محاسبة التكاليف إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال وغيرها. فتعددت المسميات والمعنى واحد.<sup>2</sup>

وانتقل العمل بها للولايات المتحدة مع بداية القرن 20 لتدعى بمحاسبة التسيير، فاستعملت لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الكبرى مثل (General Motors)،<sup>3</sup> ونظرا لتأثر الولايات المتحدة سلبا بالأزمة الاقتصادية اضطرت لتطبيق مخطط "New Deal"<sup>(\*)</sup>، وقد حددت القوانين والقواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع. وكانت الطريقة المقترحة هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج، وبعد ذلك وجهت انتقادات للطريقة السابقة،<sup>4</sup> مما أدى لظهور طرق كلاسيكية كطرق التكاليف المتغيرة...، أو طرق حديثة كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة قصد معالج مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة. ونظرا لأهمية محاسبة التسيير ألزمت المؤسسات الأمريكية بمسكها لارساء مبدأ الشفافية.

وسرعان ما انتقلت محاسبة التسيير لأوروبا، حيث توجهت فرنسا نحو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة سنة 1928، وبسبب عدم إلزاميتها أصبحت المؤسسات مخيرة بين التطبيق وعدم التطبيق.

### (1) مفهوم نظام محاسبة التسيير:

وعلى ضوء ما سبق ظهر نظام محاسبة التسيير، الذي مرّ بمراحل زمنية ابتداء من الثورة الصناعية إلى العصر الحالي وهو نظام للمعلومات المحاسبية.

• **تعريف النظام:** هو مجموعة من العناصر أو المكونات المتداخلة والمتراطة التي تتفاعل مع بعضها لتحقيق الهدف.<sup>5</sup> أي أن النظام عبارة عن مجموعة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية المترابطة والمتكاملة والتي

<sup>1</sup> J. Fievez et R. Zaya et J. Pkiefier. **Comptabilité Analytique**. (en ligne), Disponible sur: <<http://www.wikipedia.org>>, (consulté le 25/11/2014)

<sup>2</sup> C. MENDOZA et les autres., **couts et Décisions**, 3éd, Gualno éditeur Lextenso éditions, paris, 2009, pp(246-247).

<sup>3</sup> محمد عطية مطر، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، ط1، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1996، ص31.

"New Deal"<sup>(\*)</sup> الذي خلق اضطراب في العلاقات التقليدية ما بين السلطة والمؤسسات المالية، وبين المؤسسات والمستهلكين، وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى مكافحة حركات الإغراق والتصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس "قوانين المنافسة العادلة".

<sup>4</sup> درحمن هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاد القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة -الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2005/2004، ص ص(108-110).

<sup>5</sup> IsamRimawi, **Accounting information systems. Accounting master program**, (en ligne). In:geocities.10

تشكل في مجموعها، كلاً متكاملاً وأنه يختلف في مواصفاته عن مواصفات مكوناته.<sup>1</sup>

• **تعريف نظم المعلومات المحاسبية:** هو نظام لتجميع وتسجيل وتخزين ومعالجة البيانات (المحاسبية) لإنتاج المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات.<sup>2</sup>

• **تعريف نظم معلومات محاسبة التسيير:** محاسبة التسيير "عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات".<sup>3</sup> وتعرف بأنها "مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والتي تسعى لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف".<sup>4</sup>

يمكن إعطاء عدة تعاريف لمحاسبة التسيير، ولكننا سنقتصر إلا على تلك التي تبدو أكثر أهمية:

عرفها **H.Bouquin** و **P.Lauzel** بأنها تدرس الأعباء المساهمة في التشخيص وإتخاذ القرار والرقابة.<sup>5</sup>

أما **D.jourdain** و **L.dubrulte** فاعتبراها أداة للتسيير مصممة من أجل إظهار معالم العناصر المكونة للتكاليف وطبيعة النتائج بصفة تساعد على إتخاذ القرارات. وتعتبر أيضا شبكة للتحليل وضعت لإنشاء وجمع ومعالجة المعلومات، وتعتمد على الأهداف المطلوبة من قبل المستخدمين.<sup>6</sup> حيث تسمح محاسبة التسيير بجعل المعلومات المستخرجة منها حكيمة فيما يخص إتخاذ القرار.<sup>7</sup>

فمحاسبة التسيير هي نظام للمعلومات المحاسبية التي تهدف لمساعدة المديرين وتأثر على السلوك عن طريق نمذجة العلاقات بين الموارد المخصصة والمستهلكة، والأهداف المرجوة.<sup>8</sup> إذا فهي أداة قوية للإدارة، تمثل

---

sur : [http://www.4shared.com/file/27191068/f0094283/Accounting\\_Information\\_Systems.html?s=1](http://www.4shared.com/file/27191068/f0094283/Accounting_Information_Systems.html?s=1) , (consulté le : 05/04/2010). P5.

<sup>1</sup> محمد قاسم القريوتي، نظرية المنظمة والتنظيم، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000. ص.53.

<sup>2</sup> Isamrimawi, op.cit. p3

<sup>3</sup> جمعة أحمد خليل وآخرون...، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص.4.

<sup>4</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص.21.

<sup>5</sup> P.Lauzel et H.Bouquin, **Comptabilité analytique et gestion**, éditionssirey, paris,1985,p175.

<sup>6</sup> بالاعتماد على المرجعين:

–Louis Dubrulle et Didier jourdain,**Comptabilité analytique et gestion**, éditionDunod, paris 2003,p11.

– Hilal DERAHMOUNE et Djamel AMOURA, **la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique(en ligne)**, faculté des sciences économiques et sciences de gestion, UNIVERSITE SAAD DAHLEB –BLIDA, algérieDisponible sur : <http://www.lpdf.net/>, (consulté le 15/01/2015).

<sup>7</sup> Beatrice et FrancisGrandguillot,**Comptabilité analytique**,éditiongalino, paris, 1998 ,p07.

<sup>8</sup>Henri bouquin ,**comptabilité de gestion**, économiquea, France,2000.p10.

مرآة وعداد يبحث عن الأداء، وقاعدة بيانات مهمة تسمح بالتنبؤ والتخطيط للمستقبل.<sup>1</sup> وإعتبرها البعض بأنها تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.<sup>2</sup> ويمكننا تعريف محاسبة التسيير بأنها عبارة عن نظام معلومات للتسيير مصمم لإظهار وحساب وتحليل التكاليف في المؤسسة باستخدام تقنيات تساعد الميسيرين على اتخاذ القرارات.

## 2) أهداف محاسبة التسيير وأهميتها في المؤسسة:

في الممارسة العملية للمؤسسة، كانت النتائج دائما تبتعد عن الأهداف، وذلك لأن المؤسسات تواجه مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية قد تكون سياسية أو اجتماعية واقتصادية... فإذا كنا نريد الحفاظ والسيطرة على الوضع، واتخاذ القرارات اللازمة لبلوغ غاياتها، كان لا بد علينا القيام بإجراءات تصحيحية. وقد إعتبرت محاسبة التسيير إحدى الاجراءات والوسائل المؤدية للمساعدة على بلوغ مرامي المؤسسة.

### • أهداف نظام محاسبة التسيير:

- كما للمؤسسة وسائل تسعى لتطبيقها، كذلك فإن لهذه الوسائل أهداف توجهها لتكون ناجحة وأكثر مصداقية، فمحاسبة التسيير تعد إحدى تلك الوسائل ومن أهدافها نذكر:
- ترشيد القرارات الإدارية ورسم السياسات العامة كالتحكم في شروط الإنتاج...<sup>3</sup> من خلال معرفة التكاليف المختلف للوظائف التي تقوم بها المؤسسة<sup>4</sup>، لتحديد أسس تقييم بعض العناصر الظاهرة في ميزانية المؤسسة كالمخزون والاستثمارات التي أنجزتها لصالحها،<sup>5</sup> وتقييم بعض بنودها، وتفسير النتائج وشرح فروقاتها عن طريق حساب تكاليف المنتجات من أجل مقارنتها مع أسعار بيعها المقابلة لها.<sup>6</sup> ومن ناحية أخرى، وضع توقعات للأعباء والإيرادات؛<sup>7</sup>
- تهدف محاسبة التسيير لتحسين التسيير وتعمل على المساعدة في صنع القرار عن طريق تحليل التكاليف

<sup>1</sup>M Ben Ferhat, **Le rôle de la gestion budgétaire dans l'entreprise**, Revue SHHR infos, France, Décembre 1993, p17.

<sup>2</sup>محمد الفيومي محمد؛ مقدمة في أصول محاسبة التكاليف؛ الدار الجامعية؛ بيروت، 1990، ص13.

<sup>3</sup>محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف.. الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003. ص16

<sup>4</sup>بالاعتماد على المرجعين:

- Guedj Norbert, "**Le Contrôle de gestion Pour améliorer la performance de l'entreprise**", 2<sup>ème</sup> éd, édition d'organisations, Paris, 1998, P 132.

- SN, **Comptabilité analytique**.(en ligne), sur: <[http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9\\_de\\_gestion](http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_de_gestion)>, (consulté le 2 janvier 2010).

<sup>5</sup>Guedj Norbert, **Op.cit**, P 132.

<sup>6</sup>Loc.cit

<sup>7</sup>SN, **Comptabilité analytique**, **Op.cit**.

- من خلال معالجة المدخلات لإخراجها في شكل تقارير<sup>(\*)</sup> يومية أو شهرية، فصلية أو سنوية.
- إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وتقييم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز، وكذلك مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية؛<sup>1</sup>
  - المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار وتحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح؛
  - اختبار فعالية مختلف المسارات والدوائر، وضمان الترابط مع المحاسبة المالية؛<sup>2</sup>
  - تقديم المعلومات لاستخدامها في تقدير المخزونات والكشف عن الضياع والتبدير والاختلاسات، وحساب قيم تكلفة البضائع المباعة والتي تظهر في القوائم المالية المشتركة.
- لتحقيق هذه الأهداف فإن نظام محاسبية التسيير يقوم بجمع مختلف التكاليف كالمواد الأولية واليد العاملة والمصاريف الصناعية غير المباشرة ثم تحميلها للمنتجات.<sup>3</sup> بهدف تزويد نظام القرار بالمعلومات.

#### • أهمية محاسبة التسيير للمستخدم الداخلي والخارجي للمعلومات:

إن المستخدمين الداخليين والخارجيين بحاجة إلى معلومات التكاليف. ففي داخل الشركة تستخدم الإدارة المعلومات الخاصة بالتكاليف لاتخاذ قراراتها حول تسعير المنتجها وتركيبها ولتقويم الأداء. أما خارج الشركة فيجب مقارنة التكاليف بشكل ملائم مع العوائد عند تحضير القوائم المالية. وبشكل عام فإن معظم أنظمة محاسبة التسيير التقليدية قد صممت أصلاً لمقابلة احتياجات التقرير المالي ولم تعطي سوى انتباه ثانوي لمقابلة احتياجات إدارة الإنتاج. وبالنتيجة فقد واجهت الأنظمة التقليدية انتقادات مؤخرًا لعدم تقديمها معلومات ملائمة لعمليات إدارة الإنتاج في بيئة تصنيعية حديثة.<sup>4</sup> وعلى الرغم مما ذكرنا من أهداف تعمل على تحقيقها محاسبة التسيير وأهميتها للمستخدم الداخلي والخارجي للتقارير المالية، إلا أنها لم تجد الاهتمام الكافي لتصل من خلال تطبيقها إلى مكانة المحاسبة المالية مع العلم أن نظام محاسبة التسيير مهم جدا في إيضاح التقارير المالية وخاصة كل ما يتعلق بالإنتاج والخدمة (التقارير القطاعية - التشغيلية) كونهما المحرك الرئيس لعجلة الربح أو الاستمرارية.

### (3) مفهوم التكاليف وتصنيفها:

سيتم تخصيص هذا الجزء لبيان المفاهيم المتعلقة بكل من العبء والتكلفة والمصرف... ، ثم التطرق

<sup>(\*)</sup> قد تكون تقارير داخلية تستخدمها الإدارة كالنظام الفرנקفوني. وقد تكون داخلية وخارجية كالولايات المتحدة..

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 16

<sup>2</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاد القرار في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 110 (بتصرف)

<sup>3</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006، ص ص(253-254).

(بتصرف)

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص ص(260-261).

إلى أهم تصنيفات التكاليف من عدة زوايا حسب الاحتياجات المتعددة.

### 3-1) مفهوم التكلفة:

لا تصل مؤسسة ما إلى إنتاج منتج ما، وتحقيق الأرباح المرجوة دون القيام بتضحية بموارد اقتصادية قد تكون حالية أو مستقبلية أو قد قامت بها في الماضي. وتكون التضحية في شكل تكلفة، أو مصروف، أو نفقة، أو قد تكون خسارة.

● **تعريف التكلفة:** تمثل التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر الفترة الحالية أو في المستقبل الفترة التالية.<sup>1(\*)</sup> وعادة تقاس التكلفة بقيمة نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات.<sup>2</sup> وهي أيضا مصاريف تتحملها المؤسسة للحصول على إيراد.

● **تعريف العبء:** هو أصل التكلفة، فالأعباء هي أن تقوم المؤسسة باستهلاك متعلق بالسلع والخدمات، موجه لاحتياجات الاستغلال أو لهدف إنتاج وبيع تلك السلع والخدمات.<sup>3</sup>

● **تعريف المصروف:** هو تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط.<sup>4</sup> والمصروف يعني موردا قد استهلك، وتضحية قدمت خلال فترة محاسبية معينة.<sup>5(\*)</sup>

وهناك من يعرف المصاروف بأنه عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود.<sup>6</sup>

● **تعريف النفقة:** تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة، لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، كالدفعات المقدمة لشراء آلات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2003/2002، ص11. بالاعتماد أيضا على المرجع: ناصر نورالدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدارالجامعية، الإسكندرية - مصر، 2009، ص37.

<sup>(\*)</sup> هذا التعريف شائع لكن أرفض مصطلح تضحية، فلا يمكن أن نسميها هكذا ونحن قد نحقق عائد من إستعمال هذه الموارد، ولهذا فحسب رأيي فإننا نسميها مستهلكات أي استهلاك الموارد وليس تضحية بالموارد.

<sup>2</sup> أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، دار المريخ، الرياض - السعودية، 2009، ص87.

<sup>3</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، مرجع سابق، ص31.

<sup>4</sup> عبد الحي مرعي... وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية: الإسكندرية - مصر، 2002، ص3.

<sup>(\*)</sup> عندما تتحمل المؤسسة مصروفا فهذا يعني أن حقوق المالكين قد انخفضت بمقدار ذلك المصروف خلال القيام بالعمليات التشغيلية خلال الفترة. إعتمادا على: خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2007، ص71. (بتصرف)

<sup>5</sup> خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص71.

<sup>6</sup> ناصر داديعدون، تقنيات مراقبة التسيير، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص13.

<sup>7</sup> عبد الحي مرعي... و آخرون، مرجع سابق، ص8.

- **تعريف الخسارة:** تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. كالمخزون التالف وعوامل التشغيل غير الطبيعية والوقت الضائع....<sup>1</sup>

### 3-2) تصنيفات التكاليف:

تحتوي تصنيف على أنواع من التكاليف تختلف عن الأخرى، وقد ظهرت هذه التصنيفات مع تطور أنظمة حساب التكاليف في المؤسسة منها:

- **تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:** ويعتبر هذا التصنيف من أبسط التصنيفات، حيث يعتمد على عناصر التكاليف<sup>(\*)</sup> كالمواد الأولية، واليد العاملة، المواد والمستلزمات الأخرى التي تدخل في الإنتاج.<sup>2</sup>
- **حسب وظائف المؤسسة:** ويتم تقسيم هذا الصنف من التكاليف إلى أربعة أقسام رئيسية:
  - **تكاليف الإنتاج** (كالمواد والعمل المباشرين...)<sup>3</sup>؛
  - **تكاليف التمويين:** (شراء المواد والتخزين...)<sup>4</sup>؛
  - **تكاليف البيع:** العمليات التي تقوم بها المصالح التجارية والتسويقية، لايصال المنتج للمستهلك.<sup>5</sup>
  - **التكاليف الإدارية:** كل النفقات المتعلقة بسير الإدارة كمرتبات الموظفين<sup>6</sup> وتكاليف البحث والتطوير...
- **حسب مستوى الرقابة على التكاليف:** تقسم التكاليف من منظور الرقابة إلى نوعين هما:
  - **تكاليف خاضعة للرقابة:** وهي مرتبطة بقرار عن مركز مسؤولية<sup>(\*\*)</sup> معين، خلال فترة زمنية محددة.<sup>7</sup>
  - **تكاليف غير خاضعة للرقابة:** لا يمكن للمسؤول، أن يؤثر عليها خلال فترة زمنية معينة.<sup>8</sup>
- **تصنيفها حسب موضوع التكلفة:** وعلى هذا نجد صنفين هما:
  - **التكلفة المباشرة:** وهي تكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بالوحدة المنتجة،<sup>9</sup> وهي تتألف من الأعباء المحددة

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 9.

<sup>(\*)</sup> عناصر التكاليف هي تلك المواد والعمل والمستلزمات الأخرى التي تكون لنا تكلفة المنتج.

<sup>2</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص ص(88-89).

<sup>3</sup> رياتش جاريسون وإيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2002، ص(44-45). (بتصرف)

<sup>4</sup> حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة علوم إنسانية، العدد35، الجزائر، خريف 2007، ص2. (بتصرف)

<sup>5</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص(91-92). (بتصرف)

<sup>6</sup> حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص2. (بتصرف)

<sup>(\*\*)</sup> يعرفه م م الفرنسي لسنة 1982 على أنه مركز عمل أو مركز تكلفة أو مركز ربح، صمم ليتناسب مع درجة مسؤولية محددة داخل المؤسسة. كما يمكن إعتبره وحدة أو قسم ..، يسعى لتحقيق أهداف محددة، بعد وضع تحت تصرفه الامكانيات الضرورية لذلك، ولهذا المركز أعباء وإيراداته.

<sup>7</sup> LAZARY, *comptabilité analytique*, imprimerie Es-salem, Alger, 2001, p38

<sup>8</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 25.

<sup>9</sup> اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2008، ص22.

لمنتج أو نشاط، ويمكن تحميلها مباشرة دون مناقشتها.<sup>1</sup> مثل: تكلفة الشراء المباشرة...

- **التكاليف غير مباشرة:** تتكون من التكاليف التي هي مشتركة بين العديد من المنتجات وتظل غير مقسمة على مصادرها<sup>2</sup>، كتكلفة صيانة آلة (لكنها بالنسبة للآلة فهي مباشر).
- **تصنف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:** ويتم تبويب كالآتي:
  - **التكاليف المتغيرة:** هي كل الأعباء التي تتغير مع حجم النشاط.<sup>3</sup> (تعد ثابتة لوحدة النشاط).
  - **التكاليف الثابتة:** هي مرتبطة بوجود المؤسسة، لا ترتبط ولا تتغير بتغير حجم المنتجات.
  - **تكاليف شبه متغيرة (مختلطة):** هي تكاليف لا يمكن أن نفرق بين جانبيها الثابت والمتغير. وتتميز بطابع نسبي، فالتكاليف الثابتة ويمكن على المدى البعيد النظر إليها على أنها متغيرة.

### خلاصة المحور:

بدأ العمل بمحاسبة التسيير ابتداء من الثورة الصناعية حيث عرفت عدة مسميات من أشهرها محاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية، لتسمى بعدها بمحاسبة التسيير لارتباطها باتخاذ القرارات وترشيد التكاليف والتخطيط والتنبؤ بالمستقبل، ورغم المزايا التي تمتاز بها أدوات محاسبة التسيير إلا أنها تبقى غير إجبارية رغم أهميتها الإستراتيجية في الوقت الراهن.

وفي هذا الفصل ركزنا فقط على مفهوم محاسبة التسيير وأهدافها وأهميتها في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى معرفة الفرق بين التكاليف والمصاريف والأعباء...، مع التعرف على تصنيفها كون ترشيد التكاليف وحسابها من بين أولويات هذه أدوات محاسبة التسيير .

<sup>1</sup> R. Launois, **Typologie des coûts en comptabilité analytique** , (en ligne), In : Ateliers de la Transparence «Comparaison des coûts des thérapeutiques dans le dossier de la transparence », Document discuté durant les Travaux de l'Atelier n° 6, 1995- Modérateurs F. Fagnani (CEMKA) & B. Genesté, PARIS (France), Disponible sur : <<http://www.rees-france.com>>. (Date de consultation : 16 /05/2010) , p7.

<sup>2</sup> Loc. cit.

<sup>3</sup> **ibid**, p7.

## أعمال موجهة: (السلسلة صفر (00))

أجب بإختصار على الأسئلة التالية:

### السؤال الأول:

بماذا إرتبط مصطلح محاسبة التسيير في المؤسسة؟

أ. إتخاذ القرارات، ب. التحليل والتخطيط والتنبؤ للمستقبل، ج. الرقابة، د. كل ما سبق ذكره

### السؤال الثاني:

ماهو أهم هدف يسعى نظام محاسبة التسيير لتحقيقه؟

أ. ترشيد القرارات الإدارية ورسم السياسات العامة كالتحكم في شروط الإنتاج...؛

ب. تحسين التسيير؛

ج. إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج؛

د. المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.

### السؤال الثالث:

ما هو الفرق بين التكلفة والمصروف؟ وما هي أهم أنواع التكاليف؟

## المحور الثاني:

### بعض الطرق الكلاسيكية لمحاسبة التسيير

عرف نظام محاسبة التسيير منذ القدم، و بدأ في التطور من بداية الثورة الصناعية إلى أواخر القرن العشرين، فكان من بين الطرق التي لقيت قبولا في القرن التاسع عشر هي طريقة التكاليف الكلية، حيث تعد من بين أقدم الطرق؛ فهذه الأخيرة كانت تعالج التكاليف بشكل كلي بإستخدام طريقة الأقسام المتجانسة لتوزيع الأعباء غير المباشرة، مما برزت لها عدة عيوب أدت بالباحثين إلى البحث عن طرق أكثر ملاءمة مع التطورات الحديثة فظهرت عدة طرق كطريقة التحميل العقلاني و التكاليف الجزئية والتكاليف المتغيرة...، وهذه الطرق وأخرى تعد طريق مصححة للطريقة الأولى ، فمثلا طريقة التكاليف المتغيرة، والتي تركز على مبدأ أساسه الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة فهذه الأخيرة تقوم بحساب التكاليف النهائية بالاعتماد على التكاليف المتغيرة.

وقد ركزنا في هذا الفصل على طريقتين من الأدوات الكلاسيكية وهما: طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة، ودعمنا الجانب النظري بحالات تطبيقية وأمثلة كي يسهل على الطالب فهم محاسبة التسيير.

## المحاضرة الأولى: طريقة التكاليف الكلية:

سنتناول في هذه المحاضرة طريقة التكاليف الكلية والتي اشتهرت بتسميتها بطريقة الأقسام المتجانسة. حيث سنقوم بالتعرف على الطريقة، وكيفية توزيع الأعباء المباشرة والأعباء غير مباشرة، وبعدها نتعرف على كيفية حساب التكاليف الكلية.

### 1) المفاهيم المتعلقة بالطريقة وتقسيم مراكز التحليل:

لما تعددت مسميات طريقة التكاليف الكلية، تعدد معها تعاريف الباحثين في هذا المجال، و على هذا الأساس فسنتناول كل مصطلح وتعريفه على حدة.

#### أولاً: تعريف طريقة التكاليف الكلية:

حيث عرفها **E.Cohen** بأنها: "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها. فالطريقة تهدف إلى تحميل كل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة".<sup>1</sup>

أما **J.Lochar**: "هي تكلفة تتكون من مجموعة من المصاريف التي يمكن أن تكون ذات صلة مع كل معالجة مناسبة: تخصيص، توزيع، ...".<sup>2</sup>

ثانياً: مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة): هي أجزاء تم تجميعها لأمر محاسبي (حساب سعر التكلفة)، ويتم تحميلها على حسابات التكاليف المعنية أو التكاليف النهائية، أي على عناصر أو بنود الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات.<sup>3</sup>

يعرف **M.Gervais** مركز التحليل بأنه: هو قسم من نظام محاسبي، يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحسابات تكاليف المنتجات المعنية.<sup>4</sup>

عرف **Didier LECLERE** القسم المتجانس على أنه: " قسم من نظام محاسبي، يجمع أنشطة متجانسة تقنياً وتمييزة عن أنشطة المراكز الأخرى".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Elie Cohen, **Dictionnaire de gestion**, casbah éditions, Alger, 1998, p87 .

<sup>2</sup> Jean Lochar, **la comptabilité analytique : ou comptabilité de responsabilité**, éditions d'organisation, paris, 1998.p17.

<sup>3</sup> Toufik Saada et Alain Burlaud et Claude Simon, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, 2éd, Vuibert – EDUCAPOLE gestion-, paris, 1998.p15.

<sup>4</sup> Michel Gervais , **contrôle de gestion** , 7 éd , éditions Economica , Paris. 2000. p53.

<sup>5</sup> Didier LECLERE, **L'essentiel de la comptabilité analytique**, 4<sup>ème</sup> éd, Edition d'organisation, Paris, 2004, p20.

### ثالثا: أسس ومبادئ طريقة الأقسام المتجانسة:

طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد على عدة مبادئ وأسس تساعد على تطبيقها:<sup>1</sup>

- **تحديد الأقسام:** تحدد الأقسام عن طريق القيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي، فتحدد الأقسام الرئيسية (كقسم الشراء، الإنتاج...) التي لها علاقة مباشرة بالمنتج ويتم تحميلها عليه بواسطة وحدات العمل (كساعات عمل الآلة...<sup>2</sup>). وتحديد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية (كقسم الصيانة، الإدارة...) وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة.
  - **تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن المعايير المحددة لمفاتيح التوزيع نجد كمية الإنتاج، كمية التموين، الآلات، المساحة، عدد العمال<sup>3</sup>
  - **تحديد وحدة العمل:** بدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه.
  - **التوزيع الأولي:** يتم إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (الصف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها باستعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل الأقسام (الرئيسية والمساعدة).
  - **التوزيع الثانوي :** عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل:<sup>4</sup>
- 1- **التوزيع التنازلي:** ترتب الأقسام المساعدة تنازليا، ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وهكذا إلى أن توزع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

الجدول رقم 1: طريقة التوزيع التنازلي.

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		البيان
ص3	ص2	ص1	س2	س1	القسم
X	X	X	X	X	مجموع
X	X	X	X	(X)	توزيع
X	X	X	(X)	-	توزيع
XXX	XXX	XXX	-		المجموع

المصدر: ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 205.

<sup>1</sup> طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تخطيط وتنمية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2002/2003، صص (99-101).

<sup>2</sup> سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2004/2005، ص43.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية-تقنيات مراقبة التسيير، ج2، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص39.

<sup>4</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، صص (205-206). (بتصرف)

2- التوزيع المتبادل: تستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويلجأ أحيانا إلى المعادلات لإيجاد قيم التبادلات ثم تستكمل عملية التسوية إلى توزيع أعباء الأقسام المساعدة المتبادلة كليا على الأقسام الرئيسية.

الجدول رقم 2: طريقة التوزيع التبادلي.

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		البيان
ص3	ص2	ص1	س2	س1	القسم
X	X	X	X	X	مجموع
X	X	X	X	(X)	توزيع
X	X	X	(X)	X	توزيع
XXX	XXX	XXX	-	-	المجموع

المصدر: ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 206.

• **تكلفة وحدة العمل:** تحسب بقسمة مجموع القسم الرئيس على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل لكل منتج، وعندها نقول أن كل منتج قد استوعب نصيبه من الأعباء غير مباشرة.

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية للمركز}}{\text{عدد وحدات العمل الملائمة للمركز}}$$

### 2-1 حساب التكلفة الكلية:

تعتمد هذه الطرق على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشتمل على جميع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة<sup>1</sup>. ويتم الحساب كالتالي<sup>2</sup>:

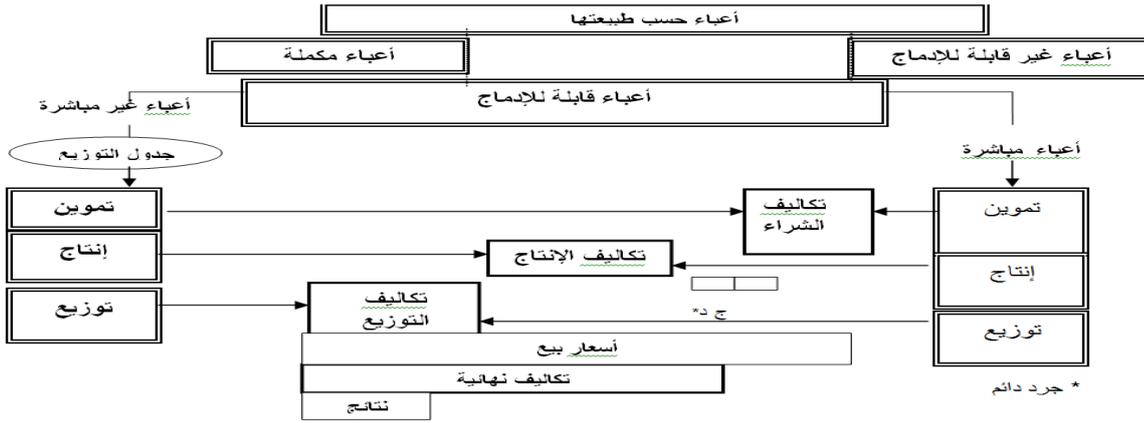
- تكلفة الشراء المواد الأولية = ثمن شراء المواد + تكلفة الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة
- تكلفة الانتاج = تكلفة المواد المستعملة + يد عاملة المباشرة + أعباء الانتاج غير المباشرة
- سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المباشرة + أعباء التوزيع غير المباشرة.
- النتيجة التحليلية (الكلية) = رقم الأعمال - سعر التكلفة.\*
- النتيجة المالية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة (\*\*).

<sup>1</sup> أحمد طوابيبي، مرجع سابق، ص (97-98).

<sup>2</sup> Guedg.N et COLL, le contrôle de gestio , 2 ed,edition d'organisation, Paris, 1998, p137.

(\*) "يعبر سعر التكلفة على مجموع تكلفة المواد الأولية المستعملة للإنتاج بالإضافة إلى أعباء الانتاج المباع وأعباء التوزيع. فكل ما يخص إنهاء عمليتي الانتاج والبيع ليصبح لدينا منتج نهائي. بالاعتماد على المرجع: عليرحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص38.

### الشكل رقم 1 : الطريقة العامة لحساب التكاليف النهائية و النتائج التحليلية



Source : P. MEVELLEC et G. ROCHERY, *Éléments fondamentaux de comptabilité*, Paris : éditions Vuibert, 1990, P. 538

### 3-1) مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية:

تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بالخبراء للاهتمام بتطوير طرق أخرى أو تجاوز نقائصها:<sup>1</sup>

- **مزايا الطريقة:** من بين المزايا نذكر:
  - تعمل على حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض المنتجات، وهي تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات؛
  - إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفتها بسعر بيعها، وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج؛
  - مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج واستخدامها في تقييم المخزون السلعي.
- **العيوب:** كما لطريقة التكاليف الكلية مزايا كذلك لها الكثير من العيوب نذكر منها:
  - يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛
  - قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل؛
  - لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل؛
  - عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

(\*\*) أعباء غير معتبرة: تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة المالية فقط لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها.

العناصر الإضافية: هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة يجب حسابها ضمن سعر التكلفة، وتسمى إضافية لأنها لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية، وتشمل مبلغ الفائدة المحسوبة. المرجع: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية-تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص22.

<sup>1</sup> أحمد طوابيية، مرجع سابق، ص102.

إن تنوع المنتجات في هذه الطريقة يصعب من عملية توزيع التكاليف غير المباشرة، مما قد يتحمل نوع من أنواع المنتجات تكاليف مرتفعة كان من المفروض أن تتحمل جزء منها أنواع أخرى من المنتجات، وهذا ما جعل المؤسسة غير قادرة على زيادة تنوع المنتجات أو التخلي عن البعض الآخر أو اللجوء إلى المقابلة من الباطن.<sup>1</sup>

### أعمال موجهة: (السلسلة الأولى (01))

دراسة حالة رقم 01: حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية ( الأقسام المتجانسة)

- تعتمد مؤسسة صناعية على منتوجين A و B وإليك المعلومات حسب الأقسام التالية:
- التموين: اشترت 20.000 كلغ من المواد الأولية منها 13.228 كلغ لـ A بسعر 3 دج/كلغ و 5 دج/كلغ لـ B؛
- الصنع: لتصنيع المنتوجين كان لابد من عمل آلات 2.500 ساعة منها 1.000 ساعة لـ B؛
- تركيب: تم تركيب المنتجات الوسيطة بساعة يد عاملة 2080 منها 1300 لـ A.
- قدر سعر البيع الوحدوي بـ 620 دينار لـ A و 950 لـ B، مع العلم أن الكمية المباعة على التوالي 350 و 180.
- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (الأقسام المتجانسة):

المراكز الرئيسية				
العناصر	تموين	صنع	تركيب	توزيع
مجموع المراكز طبيعة وحد العمل عدد وحدات العمل	15.120 كلغ المواد الأولية المستهلكة	47.500 ساعات الآلات 2.500	28.600 ساعات اليد العاملة	31.040 1 دينار رقم أعمال
تكلفة وحدة العمل	20.000	19	2.080	388000
	0,756		13,75	0,08

### المطلوب:

- حساب التكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة التحليلية الإجمالية للمنتوجين حسب طريقة التكلفة الكلية؛
- حساب النتيجة التحليلية الوحدوية لكل منتج، مع إظهار نسبة الهامش إلى سعر البيع.

### حل دراسة الحالة رقم 1:

- جدول التكاليف النهائية والنتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة التكلفة الكلية

B	A	
171.000	217.000	سعر البيع
33.860	39.684	سعر شراء المواد الأولية
5.119,632	10.000,368	المستهلكة
19.000	28.500	مصاريف التموين
10.725	17.875	مصاريف الصنع
13.680	17.360	مصاريف التركيب
		مصاريف التوزيع
82384,632	113.419,368	التكاليف النهائية

<sup>1</sup>P. MEVELLEC et G. ROCHERY, *Éléments fondamentaux de comptabilité*, éditions Vuibert, Paris, 1990, p552

88.615,368	103.580,632	النتيجة التحليلية
192.196		النتيجة التحليلية الاجمالية

• حساب النتيجة التحليلية الوجدوية مع تحديد نسبة الهامش

B	A	
950	620	سعر البيع الوجدوي
457,3	324,05	التكاليف النهائية الوجدوية
492	296	النتيجة الوجدوية نسبة الهامش
%51,78	%47,74	

دراسة حالة رقم: 02

تتخصص شركة "مزيان" في صنع ثلاث منتجات أ، ب، ج حيث تتم عملية الصنع في أربع (4) ورشات سحق، مزج، تزويد بالفيتامينات، تعليب.

كل ورشة تكون مركز تكلفة و كل منتج يتم الحصول عليه حسب الكيفية الآتية:

المنتج "أ": سحق و مزج،

المنتج "ب": سحق و مزج و تزويد بالفيتامينات

المنتج "ج": سحق مزج و تعليب

وقد بلغت تكاليف الصنع لكل ورشة خلال شهر سبتمبر مايلي:

التكاليف	سحق	مزج	تزويد بالفيتامينات	تعليب
المواد	8500	-	350	800
البد العاملة	4000	7450	850	1350
مصاريف الصنع المتغيرة	500	1900	450	400
مصاريف الصنع الثابتة	1250	1360	475	250
Σ	14250	10710	2125	2800

و بلغ الإنتاج لنفس الشهر ما يلي:

الوزن بالكلغ	سحق	مزج	تزويد بالفيتامينات	تعليب
عملية الدفع	15000	13500	4500	2500
منتجات تامة الصنع	13500	12000	4000	1500
منتجات قيد الإنجاز في آخر الشهر	1500	1500	500	1000

من بين كمية المنتجات التامة الصنع بعد عمليتي السحق و المزج المقدرة بـ 12000 كلغ، هناك 5000 كلغ تمثل المنتج "أ" و قد بيعت دون أي معالجة أخرى.

كمية المنتجات التامة الصنع المقدرة بـ 4000 كلغ المنتهية في الورشة تزويد بالفيتامينات تمثل المنتج "ب"

كمية المنتجات التامة الصنع الممثلة بـ 1500 كلغ في ورشة التعليب تمثل المنتج "ج"

ملاحظة: يمكن اعتبار المنتجات قيد الإنجاز لكل ورشة منتهية في حدود 50% بالنسبة لكل المصاريف التي يجب إدماجها في حساب تكلفتها.

## المطلوب :

1. حساب التكلفة الإجمالية لكل ورشة و تكلفة الكلف الواحد للمنتجات المحصل عليها في كل مرحلة،
2. حساب تكلفة المنتجات التامة الصنع وتكلفة المنتجات قيد الإنجاز و هذا لكل منتج.

### حل دراسة الحالة رقم :02

1. حساب كمية المنتوجات المحصل عليها في كل ورشة.

الورشات	المنتجات المنتهية	المنتجات قيد الإنجاز محولة إلى تامة	المجموع
سحق	13500	750	14250
مزج	12000	750	12750
تزويد بالفيتامينات	4000	250	4250
تعليب	1500	500	2000

2. التكلفة الوحديّة للمنتوجات المحصل عليها.

الورشات	التكاليف حسب كل ورش			التكلفة الإجمالية للكلف الواحد	
	مصاريف الورشة	الإنتاج بالكلف	تكلفة الكلف	المنتجات التامة	المنتجات قيد الإنجاز
سحق	14250	14250	1	1	0,5
مزج	10710	12750	0,84	1,84	1,42
تزويد بالفيتامينات	2125	4250	0,50	2,34	2,09
تعليب	2800	2000	1,40	3,24	2,54

**ملاحظة:** يتم الحصول على التكلفة الوحديّة للمنتوجات قيد الإنجاز بأخذ:

- تكلفة المنتج التام الصنع في المرحلة السابقة
- نصف تكلفة الورشة أين يوجد المنتج قيد الإنجاز.

التكلفة الإجمالية للإنتاج حسب كل ورشة وقيمة المنتوجات قيد الإنجاز.

مصاريف الورشة	سحق	مزج	التزويد بالفيتامينات	التعليب
قيمة المنتوجات المستلمة	14250	10710	2125	2800
تكلفة الإنتاج	14250	24210	10405	7400
قيمة الإنتاج المتنازل عنه:				
- للورشات	13500	12880		
- للمخزونات		9200	9360	4860
قيمة المنتوجات قيد الإنجاز في آخر الشهر	750	2130	1045	2540

## المحاضرة الثانية: طريقة التكاليف المتغيرة:

برز استعمال هذه الطريقة لأول مرة سنة 1936 بالولايات المتحدة الأمريكية، تحت تسمية التكاليف المباشرة (Direct Costing) وانتقلت فيما بعد إلى إنجلترا في الخمسينات. ومع مرور الوقت أصبحت تعرف بطريقة التكلفة المتغيرة (Variable Costing).<sup>1</sup>

### 2-1) التعريف بالطريقة:

فقد عرفها C.Horngren و A.Bhimani بأنها: "تقوم بإدراج الأعباء المتغيرة فقط في تكاليف الإنتاج، وتستبعد الأعباء الثابتة، وتسجل على أنها أعباء في هذه الفترة".<sup>2</sup>

إن هذه الطريقة تعتمد على مبدأ تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات المنتج النهائية أي فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى شقيها الثابت والمتغير، ونظرا لكون المواد والأجور دائما ما تكون متغيرة، فإن هذه الطريقة تعامل كل العناصر المباشرة والجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة كتكلفة إنتاج وتحمل كافة العناصر الأخرى كمصروف في نفس فترة حدوثها. وبالتالي، فالتكاليف الثابتة تعتبر تكاليف المحافظة على مستوى الطاقة الانتاجية وتحمل كلية لايرادات الفترة.<sup>3</sup>

### 2-2) نقطة التعادل (عتبة المردودية أو عتبة الربحية):

فتحليل نقطة التعادل يساعد الإدارة كثيرا في السيطرة على التكاليف، وإيجاد العلاقة بين حجم الإنتاج والتكاليف. فتحليل التعادل يحقق للمؤسسة الحد الأدنى من المبيعات التي لا تحقق ربح ولا خسارة.<sup>4</sup> ولغرض احتساب نقطة التعادل فإنه يجب تحديد التكاليف الإجمالية الكلية للمؤسسة وإجمالي إيراداتها.

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{التكاليف الكلية} \dots (1)$$

$$\text{سعر البيع للوحدة} \times \text{الكمية المنتجة والمباعة} = \text{مجموع التكاليف الثابتة} + \text{إجمالي التكاليف المتغيرة} \dots (2)$$

لتحديد الربحية (النتيجة أو الربح المحقق) في مؤسسة ما علينا أن نأخذ العلاقة السابقة:<sup>5</sup>

$$\text{سعر البيع و} \times \text{الكمية المنتجة والمباعة} - \text{ت. الثابتة} - (\text{الكمية المنتجة} \times \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}) = 0$$

$$\text{الربح المحقق} = \text{الكمية المنتجة والمباعة} \times (\text{سعر البيع و} - \text{ت المتغيرة للوحدة}) - \text{ت الثابتة}$$

<sup>1</sup>فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2003/2002، ص74.

<sup>2</sup>Charles Horngren et AlnoorBhimani...les autres, **comptabilité de gestion**, 3 éd, pearson Education France, paris, 2006, p204.

<sup>3</sup>كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص (84-90). (بتصرف)

<sup>4</sup>نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت-لبنان، 1987، ص 139.

<sup>5</sup>خالصافي صالح، مرجع سابق، ص (156-158).

من (1) و(2) نحصل على: الإيرادات الكلية - إجمالي التكاليف المتغيرة = مجموع التكاليف الثابتة

ومن معادلة التعادل السابقة نستنتج أن الفرق بين الإيرادات الكلية (رقم الأعمال) وإجمالي التكاليف المتغيرة، ينتج عنها هامش على التكلفة المتغيرة، أي هامش الربح الإجمالي أو هامش المساهمة أو عائد المساهمة.

ويمكن كتابتها كما يلي: هامش المساهمة الإجمالي = مجموع التكاليف الثابتة

ويمكننا إيجاد كمية التعادل التي إذا بعناها لا نحقق الخسائر كما لا نحقق الربح:

$$\frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{هامش المساهمة للوحدة المبيعة}} = \text{الكمية الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق التعادل}$$

أو بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال الحرج

سعر البيع الوحدوي

ويمكننا إيجاد قيمة التعادل بالعلاقة التالية:

عتبة الربحية بالدينار =

التكاليف الثابتة

معامل الهامش على التكاليف المتغيرة

كما يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال × التكاليف الثابتة

$$\frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}} = \text{نقطة التعادل (رقم الأعمال الحرج أو عتبة الربحية)}$$

وتمثل نقطة الصفر النقطة أو التاريخ الذي بلغت فيه المؤسسة عتبة الربحية، ويمكن حسابه بالشهور أو الأيام، مع العلم أن لعض المؤسسات قد يكون لها شهر عطلة لا يحسب. العلاقة هي:

$$\text{نقطة الصفر} = \frac{\text{ر. الأعمال الحرج}}{\text{ر. الأعمال}} \times 12 \text{ شهر أو } 360 \text{ يوم}$$

مثال عن نقطة الصفر في حالة نشاط غير عادي:

➤ لدينا معلومات عن مؤسسة، تتعلق بأرقام لأعمال الشهرية للدورة "ن+1":

80.000	جويلية	120.000	جانفي
10.000	أوت	110.000	فيفري
90.000	سبتمبر	140.000	مارس

100.000	أكتوبر	170.000	أفريل
120.000	نوفمبر	210.000	ماي
140.000	ديسمبر	250.000	جوان

إذا كان معامل الهامش/ ت. م = 25% . والأعباء الثابتة = 300.000 دج

### المطلوب:

❖ إيجاد نقطة الصفر.

### الحل:

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \frac{300.000}{0,25} = \frac{1.200.000}{\text{دج}}$$

يجب الآن تجميع أرقام الأعمال الشهرية لتحديد الشهر الذي يتم فيه بلوغ رقم الأعمال الحرج.

1.180.000	سبتمبر	750.000	ماي	120.000	جانفي
1.280.000	أكتوبر	1.000.000	جوان	230.000	فيفري
1.400.000	نوفمبر	1.080.000	جويلية	370.000	مارس
1.540.000	ديسمبر	1.090.000	أوت	540.000	أفريل

نلاحظ أن المؤسسة تبلغ عتبة الربحية خلال شهر أوت. هنا نستعمل الإستكمال الخطي لإيجاد التاريخ المحدد:

$$30 \text{ يوم} \times \frac{1.180.000 - 1.200.000}{1.180.000 - 1.280.000} = 6 \text{ أيام} \text{ بمعنى في : } 10/06 \text{ ن}+1$$

### 2-3 حساب هامش الأمان:

"يقصد بهامش الأمان، هو مقدار الفرق ما بين ما تستطيع المؤسسة أن تحققه من إيرادات المبيعات ونقطة التعادل. فهامش الأمان بالكمية هو الفرق بين الكميات التي تنتجها وتبيعها المؤسسة فعلا والكمية في نقطة التعادل. أما إذا أردنا أن نعبر عن هامش الأمان بالقيمة فهو الفرق بين الإيرادات المحققة من المبيعات الفعلية (الكمية × سعر البيع) والإيراد المحقق من بيع كمية في نقطة التعادل (الكمية في نقطة التعادل × سعر البيع) ويسمى هذا الفرق بهامش الأمان لأنه يعبر عن مقدار ما تستطيع أن تتعرض له المؤسسة من انخفاض في مبيعاتها دون أن تحقق خسائر".<sup>1</sup>

أما: نسبة الأمان = هامش الأمان بالقيمة ÷ الإيرادات أو (هامش الأمان بالكمية ÷ الكمية المباعة)

الرافعة العملياتية (أو معامل التبخرية): تمثل هذه الرافعة مرونة النتيجة بالنسبة إلى رقم الأعمال، و تحدد

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 154-155

بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\frac{\text{ع}}{\text{ن}} \times \frac{\Delta \text{ن}}{\Delta \text{ع}} = \frac{\Delta \text{ن} / \text{ن}}{\Delta \text{ع} / \text{ع}} = \text{الرافعة}$$

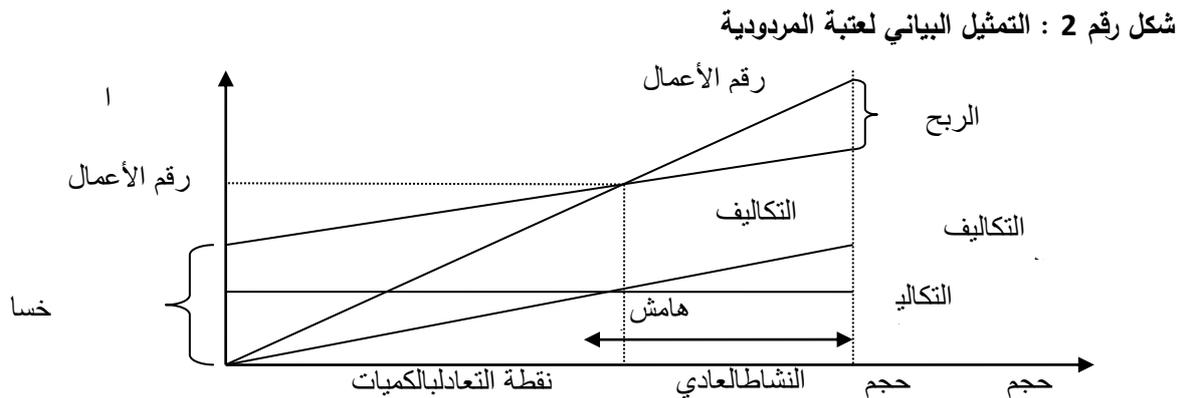
ن: النتيجة، ع: رقم الأعمال

يسمح هذا المؤشر بقياس، بالقيمة النسبية، أثر تغيير رقم الأعمال على النتيجة. بالتالي فهو يعبر على نمو النتيجة المتتالية لنمو المبيعات. كلما كان هذا المعامل مرتفع كلما دل ذلك على تدهور أوضاع المؤسسة. بالتالي، كل تغيير نسبي لرقم الأعمال سيؤدي إلى نفس التغيير النسبي في النتيجة مضروب في معامل التبخرية. وكلما انخفض رقم الأعمال، كلما ساءت وضعية المؤسسة. كما أن هذا المعامل مرتبط أساسا بهيكله تكاليف المؤسسة، حيث أنه يرتفع مع مستوى الأعباء الثابتة وينخفض مع مستوى الأعباء المتغيرة<sup>2</sup>. في حالة بقاء الأعباء الثابتة و معامل الهامش على التكلفة المتغيرة بدون تغيير، يمكن أن يحسب معامل التبخرية كما يلي:

$$\frac{\text{المعامل}}{\text{نسبة الأمان}} = \frac{1}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}} = \frac{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{النتيجة}}$$

بالتالي يمكن شرح تبخر النتيجة من خلال تغيرات الكميات المباعة فقط.

يظهر التحليل البياني لعتبة المردودية وفق الشكل التالي:



Source: Harper .W.M, Cost and management accounting, op.cit., P 193.

ثانيا: حساب النتيجة: تعتمد الطريقة على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على

<sup>1</sup> B. DORIATH, Contrôle de gestion, édition DUNOD, 2 édition, Paris, 2001, P. 51

<sup>2</sup> T. SAADA et les autres, op.cit, P. 60

التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات وبطرح تكاليف ثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة.<sup>1</sup> يتم حساب النتيجة وفق ما سيأتي في الجدول الموالي:

### جدول 3: مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة

العناصر	المنتج (أ)	المنتج (ب)	الإجمالي
رقم الأعمال	xxx	xxx	xxx
التكاليف المتغيرة	(xxx)	(xxx)	(xxx)
الهامش على التكاليف المتغيرة	xxx	xxx	xxx
التكاليف الثابتة	(xxx)		(xxx)
النتيجة التحليلية	xxx		xxx

المصدر: إعداد الباحث (4-2)

#### مزايا وعيوب الطريقة:

أولاً: مزايا: من مزايا هذه الطريقة نذكر:

– تساعد هذه الطريقة المؤسسة من خلال معرفة ربحيتها والعلاقة بين العناصر الأخرى كسعر البيع، والتكاليف الثابتة، والتكاليف المتغيرة، والكمية المنتجة والمباعة، على تحقيق أقصى الأرباح، وهكذا تسعي إلى زيادة الإنتاج، وتحسين هامش المساهمة إما عن طريق زيادة الأسعار أو تخفيض التكاليف المتغيرة عن طريق ترشيد استعمال الموارد وتقليل الهدر الاقتصادي وتحسين الإنتاجية؛<sup>2</sup>

– تخفيض التكاليف الثابتة عن طريق تقليصها بزيادة استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة؛

– إذا كان هامش الربح معروفاً فإنه يمكن تحديد تغير الربح الناتج عن تغير في حجم البيع.<sup>3</sup>

ثانياً: العيوب: ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:<sup>4</sup>

– لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛

– ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات. فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماماً بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التثبيت

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 135.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 158.

<sup>3</sup> نور أحمد، مرجع سابق، ص 141.

<sup>4</sup> فاتح ساحل، مرجع سابق، ص 78.

المطلوب قد تتغير طبيعة العناصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد؛  
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من إنتاج الفترة، يصبح مخزون آخر مدة مقيم بالتكلفة المتغيرة فقط.

### مثال: التكاليف المتغيرة:

لنأخذ نفس الحالة الأولى المتعلقة بطريقة التكلفة الكلية مع العلم أن التكاليف المتغيرة للمنتوج A 78.184,368  
دج و B 57.979,632 دج بينما إجمالي التكاليف الثابتة فقدرت بـ 59.640  
المطلوب: 1- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة التحليلية الاجمالية؟

2- حساب نقطة التعادل وهامش الأمان ونسبة الأمان؟

• حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة التحليلية الاجمالية

العناصر	المنتوج (A)	المنتوج (B)	الإجمالي
رقم الأعمال (سعر البيع) التكاليف المتغيرة	217.000 (78.184,368)	171.000 (57.979,632)	388.000 (136.164)
الهامش على التكاليف المتغيرة التكاليف الثابتة	138.815,632	113.020,368	251.836 (59.640)
		(59.640)	
النتيجة التحليلية	192.196	192.196	192.196

• عتبة الربحية (رقم الأعمال الحرج) ونقطة الصفر، هامش الأمان ونسبة الأمان

$$\text{معامل الهامش على التكاليف المتغيرة} = \frac{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}} = \frac{251.836}{388.000} = 64,906\%$$

$$\text{عتبة الربحية بالدينار} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{معامل الهامش على التكاليف المتغيرة}} = \frac{59.640}{64,906\%} = 91.886,7285 \text{ دج}$$

$$\text{عتبة الربحية} = \frac{\text{ر.ع} \times \text{ت ت}}{\text{ه/ت م}} = \frac{59.640 \times 388.000}{251.836} = 91.886,7285 \text{ دج}$$

$$\text{نقطة الصفر} = \frac{\text{ر.الأعمال الحرج}}{\text{ر.الأعمال}} = 12 \times \frac{91.886,7285}{388.000} = 2,84184 \text{ شهر}$$

تبلغ المؤسسة نقطة الصفر في 25 من الشهر الثاني من النشاط، وهذا جيد للمؤسسة.

• هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة الربحية = 296.113,2715 دج

• هامش الأمان = 388.000 - 91.886,7285 = 296.113,2715 دج

$$\text{نسبة الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$\text{نسبة الأمان} = \frac{296.113,2715}{388.000} = 76,318\%$$

وهذه النسبة جيدة لأنها مرتفعة

$$\text{الرافعة} = \frac{1}{\text{نسبة الأمان}}$$

$$\text{الرافعة} = \frac{1}{76,318\%} = 1,31031$$

كلما إقتربت من الواحد كانت أحسن، و لهذا ففي هذه الحالة المؤسسة تكون في حالة آمنة.

### أعمال موجهة: (السلسلة الثانية (02)) طريقة التكاليف المتغيرة (البسيطة)

#### التمرين الأول (01):

إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة لمؤسسة يمثل 50 % من رقم الأعمال وأن الأعباء الثابتة تقدر بـ: 1.000.000 دج ، وأن سعر البيع الوحدوي للمنتوج يساوي 80 دج.

#### المطلوب:

- حساب رقم الأعمال الحرج.
- عتبة الربحية (بالكمية).
- الأعباء المتغيرة الوحدوية.
- الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي.

#### التمرين الثاني (02):

إليك وضعية مؤسستين تمارسان نفس النشاط:

- المؤسسة أ : نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة 80 % من رقم الأعمال، الأعباء الثابتة 1000 دج، رقم الأعمال السنوي 6000 دج.
- المؤسسة ب : نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة 40 % ، الأعباء الثابتة 2000 دج ، رقم الأعمال السنوي 6000 دج.

#### المطلوب:

- حساب لكنتا المؤسستين:
- نسبة الأمان.
- الرافعة العملياتية. ماذا تستنتج؟

#### التمرين الثالث (03): (وظيفة للحل)

حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية ( الأقسام المتجانسة )

- تعتمد مؤسسة صناعية على منتوجين A و B واليك المعلومات حسب الأقسام التالية:
- التموين: اشترت 20.000 كلغ من المواد الأولية منها 13.228 كلغ لـ A بسعر 3 دج/كلغ و 5 دج/كلغ لـ B؛
  - الصنع: لتصنيع المنتوجين كان لابد من عمل آلات 2.500 ساعة منها 1.000 ساعة لـ B؛
  - تركيب: تم تركيب المنتجات الوسيطة بساعة يد عاملة 2080 منها 1300 لـ A.
- قدر سعر البيع الوحدوي بـ 620 دينار لـ A و 950 لـ B، مع العلم أن الكمية المباعة على التوالي 350 و 180.
- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (الأقسام المتجانسة):

المراكز الرئيسية				
العناصر	تموين	صنع	تركيب	توزيع
مجموع المراكز	15.120	47.500	28.600	31.040
طبيعة وحد العمل	كلغ المواد الأولية	ساعات الآلات	ساعات اليد	دينار رقم
عدد وحدات العمل	المستهلكة	2.500	العاملة	أعمال
	20.000		2.080	388000
تكلفة وحدة العمل	0,756	19	13,75	0,08

### المطلوب:

- حساب التكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة التحليلية الإجمالية للمنتوجين حسب طريقة التكلفة الكلية؛
  - حساب النتيجة التحليلية الوحدوية لكل منتج، مع إظهار نسبة الهامش إلى سعر البيع.
- حساب التكاليف بطريقة التكلفة المتغيرة**
- لنأخذ نفس الحالة الأولى مع العلم أن التكاليف المتغيرة للمنتوج A تقدر بـ 78.184,368 دج و B بـ 57.979,632 دج بينما إجمالي التكاليف الثابتة فقدرت بـ 59.640
- المطلوب:

- 1- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة التحليلية الإجمالية؟
- 2- حساب نقطة التعادل وهامش الأمان ونسبة الأمان؟
- 3- قارن بين نسبة الهامش للطريقتين (طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة) بالنسبة للمنتوجين؟

### حل التمرين الأول (01):

#### حساب رقم الأعمال الحرج

$$\text{رع ح} = \frac{\text{الأعباء الثابتة}}{\text{نسبة ه/ت م}} = \frac{1.000.000}{0,50} = 2.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{عتبة الربحية} = \frac{2.000.000}{80} = 25.000 \text{ وحدة}$$

$$\text{الأعباء المتغيرة} = (0,5 - 1) \times 80 = 40 \text{ دج}$$

$$\text{ه/ التكلفة المتغيرة} = 80 \times 0,5 = 40 \text{ دج}$$

### حل التمرين الثاني (02):

$$(1) \text{ نسبة الأمان للمؤسسة أ: } = \frac{6000 - 1250^{(*)}}{6000} = 79,17\%$$

$$16,67\% = \frac{5000 - 6000}{6000} = \text{نسبة الأمان للمؤسسة ب:} \quad (2)$$

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \frac{\text{الأعباء الثابتة}}{\text{نسبة ه/ت م}} = \frac{1000}{0,8} = 1250 \quad (*)$$

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \frac{\text{الأعباء الثابتة}}{\text{نسبة ه/ت م}} = \frac{2000}{0,4} = 5000 \quad (**)$$

2- الرافعة العملية:

$$1,263 = \frac{1}{0,7917} = \text{للمؤسسة أ:} \quad (1)$$

$$6 = \frac{1}{0,1667} = \text{للمؤسسة ب:} \quad (2)$$

3- الإستنتاج:

من خلال نسبة الأمان يمكن إستنتاج، أن المؤسسة "أ" هي في مأمن عن تقلبات السوق مقارنة بالمؤسسة "ب"، ويؤكد ذلك معامل التبخرية (أو التشتت) حيث أن إرتفاع هذا المعامل في المؤسسة "ب" يبين الخطورة التي توجد فيها هذه المؤسسة إتجاه السوق خلافا لذلك المؤسسة "أ"،

حل التمرين الثالث:

• جدول التكاليف النهائية والنتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة التكلفة الكلية

B	A	
171.000	217.000	سعر البيع
33.860	39.684	سعر شراء المواد الأولية المستهلكة
5.119,632	10.000,368	مصاريف التمويل
19.000	28.500	مصاريف الصنع
10.725	17.875	مصاريف التركيب
13.680	17.360	مصاريف التوزيع
82384,632	113.419,368	التكاليف النهائية
88.615,368	103.580,632	النتيجة التحليلية
192.196		النتيجة التحليلية الاجمالية

• حساب النتيجة التحليلية الودوية مع تحديد نسبة الهامش

B	A	
950	620	سعر البيع الودوي
457,3	324,05	التكاليف النهائية الودوية
492	296	النتيجة الودوية
%51,78	%47,74	نسبة الهامش

الإجمالي	المنتج (B)	المنتج (A)	العناصر
388.000	171.000	217.000	رقم الأعمال (سعر البيع)
(136.164)	(57.979,632)	(78.184,368)	التكاليف المتغيرة
251.836	113.020,368	138.815,632	الهامش على التكاليف المتغيرة
(59.640)	(59.640)		التكاليف الثابتة
192.196	192.196		النتيجة التحليلية

- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة التحليلية الاجمالية
- عتبة الربحية (رقم الأعمال الحرج) ونقطة الصفر، هامش الأمان ونسبة الأمان

$$\text{معامل الهامش على التكاليف المتغيرة} = \frac{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}} = \frac{251.836}{388.000} = 64,906\%$$

$$\text{عتبة الربحية بالدينار} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{معامل الهامش على التكاليف المتغيرة}} = \frac{59.640}{64,906\%} = 91.886,7285 \text{ دج}$$

$$\text{عتبة الربحية} = \frac{\text{ر.ع} \times \text{ت ت ث}}{\text{ه/ت م}} = \frac{59.640 \times 388.000}{251.836} = 91.886,7285 \text{ دج}$$

$$\text{نقطة الصفر} = \frac{\text{ر. الأعمال الحرج}}{\text{ر. الأعمال}} = \frac{91.886,7285}{388.000} \times 12 \text{ شهر} = 2,84184 \text{ شهر}$$

تبلغ المؤسسة نقطة الصفر في 25 من الشهر الثاني من النشاط، وهذا جيد للمؤسسة.

- هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة الربحية = 296.113,2715 دج
- هامش الأمان = 388.000 - 91.886,7285 = 296.113,2715 دج

$$\text{نسبة الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$\%76,318 = \frac{296.113,2715}{388.000} = \text{نسبة الأمان}$$

وهذه النسبة جيدة لأنها مرتفعة

$$\frac{1}{\text{نسبة الأمان}} = \text{الرافعة}$$

$$1,31031 = \frac{1}{\%76,318} = \text{الرافعة}$$

كلما إقتربت من الواحد كانت أحسن، و لهذا ففي هذه الحالة المؤسسة تكون في حالة آمنة.

### المحاضرة الثالثة: طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، محاولة لإيجاد اتفاق بين مزايا وعيوب كلتا الطريقتين. فهي تسمح بتحسين وتدقيق أكثر للحسابات، مما يجعلها مكملة للتكاليف المتغيرة البسيطة وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش. ويتطلب استعمال الطريقة، التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، ومن جهة أخرى المباشرة وغير المباشرة.<sup>1</sup>

**أولاً: أسس طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:** إذا كانت طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة توفر معلومات مفيدة للتسيير حتى وإن كانت كتلة الأعباء التي تتضمنها ضعيفة أحياناً، فإن هذه الطريقة الجديدة تسمح بتحسين و تدقيق الحسابات أكثر، مما يجعلها مكملة للأولى و ذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش. ويتطلب في استعمال هذه الطريقة، التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة أخرى، كما هو موضح في الشكل الموالي<sup>2</sup>:

#### الشكل رقم 4: تصنيف الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

أعباء متغيرة	أعباء الهيكلية	
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

SOURCE : A. M. KEISER, Comptabilit2 analytique et de gestion, Editions Eska, Paris, 1994, P. 164

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن الأعباء التي لا نستطيع توبعها هي أعباء الهيكلية غير المباشرة أي التكاليف الثابتة غير المباشرة. وهذا يعني أنه يجب على رقم أعمال الفترة أن يغطي الأعباء المتغيرة مباشرة وغير مباشرة (سواء المتعلقة بالإنتاج أو التوزيع)، الأعباء الثابتة المباشرة المرتبطة بحجم النشاط والأعباء الثابتة غير المباشرة التي تتحملها مجموع مبيعات الفترة. ومن هنا يمكن للمؤسسة أن تتحصل في حساباتها على هوامش المساهمة و على هوامش شبه إجمالية.

**ثانياً: طريقة تحديد نتائج المؤسسة:** يمكن تقديم مراحل تحديد النتائج في الجدول الموالي :

#### جدول 3: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم		100
- الأعباء المتغيرة		

<sup>1</sup> هلال درحمن، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سابق، ص 220. (بتصرف).

<sup>2</sup> نفس المرجع، صص (221-222). (بتصرف).

		= هامش على التكلفة المتغيرة
		- الأعباء الثابتة المباشرة
		= المساهمة
		- الأعباء الثابتة غير المباشرة
		= النتيجة

**المصدر:** هلال درحمن، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سابق، ص 221.

ولا بد من الإشارة إلى أن الأعباء المتغيرة غير المباشرة تحتاج إلى توزيع أولي من خلال مراكز التحليل، حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات.

### ثالثاً: حدود استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل؛
- الصعوبة الثانية تتعلق بالتمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة، ثم التمييز بين الأعباء الثابتة غير المباشرة والأعباء الثابتة المباشرة من جهة أخرى؛
- كما هو الحال بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، فإن طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة لا توفر معلومات مفيدة لتحديد أسعار البيع.<sup>1</sup>

### خلاصة المحور:

من خلال هذا الفصل استعرضنا أهم الأدوات الكلاسيكية لمحاسبة التسيير، حيث تطرقنا لطريقة التكلفة الكلية، باعتبارها أقدم طريقة في حساب التكاليف. وقد لاحظنا أن من بين المشاكل التي واجهت هذه الطريقة هي تحميل أو تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات يكون عن طريق طريقة الأقسام المتجانسة أي التوزيع بالنسب أو مفاتيح التوزيع، وهذا ما أدى بالخبراء إلى البحث عن طرق أخرى أكثر عقلانية في توزيع التكاليف على المنتجات، ومن بين هذه الطرق الكلاسيكية العديدة اخترنا طريقة التكاليف المتغيرة، والتي هي بدورها واجهت العديد من المشاكل في تحميل التكاليف الهيكلية أي التكاليف الثابتة للمنتجات، للتقليل من هذه العيوب لجأ البعض لتطوير هذه الطريقة عن طريق الفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة التي تدخل في النشاط

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 223.

والتكاليف الثابتة غير المباشرة، وهذه الطريقة الأخيرة تعد من الطرق الاستراتيجية في محاسبة التسيير وقد تعتبر من الأدوات الحديثة.

ورغم إهتمامنا في هذه المطبوعة بالطرق الاستراتيجية و التي سنتناولها في الفصل الموالي إلا أننا أدرجنا بعض الحالات والأمثلة عن الطرق الكلاسيكية المذكورة سابقا، كمراجعة لهذه الأدوات الكلاسيكية.

### أعمال موجهة : السلسلة الثالثة (03): التكلفة المتغيرة المتطورة

#### التمرين الأول:

تحضر شركة camoplico لتقديم كمر رقمية جديدة شبه إحترافية سعرها التقديري 1000 دج للوحدة. تقدر التكاليف المتغيرة للإنتاج بـ 450 دج للوحدة نضيف إليها تكلفة إضافية تتمثل في عمولة تحسب من المبيعات بنسبة 5%. التكاليف الثابتة للإنتاج هي 3 500 000 دج سنويا في حالة بيع أقل من 12000 وحدة، ويمكن العمل كفريق لإنتاج 12000 وحدة أو أكثر وفي هذه الحالة سترتفع التكاليف الثابتة للإنتاج لتصبح 6 000 000 دج . كما تخطط المؤسسة أيضا لميزانية إعلانية (تكاليف ثابتة) تقدر بـ 1 000 000 دج سنويا.

المطلوب: 1- ماهي هامش على التكلفة المتغيرة الوحيدة للكمرة؟

2- حدد فقط عتبة الربحية بالكمية في الحالتين؟

3- دراسة السوق قدرت المبيعات بـ 10 000 وحدة بسعر 1000 دج للوحدة . مع ذلك، يعتقد أنه إذا تم تخفيض سعر البيع بـ 10% فإن حجم المبيعات (أي كمية المباعه) سيرتفع بـ 20% . ماهو السعر البيع الذي يضمن أفضل نتيجة؟

#### التمرين الثاني:

تنتج شركة La Boite à Thés وتبيع 200 000 علبة من الشاي الأخضر كل شهر والتكاليف المرتبطة بهذا الشهر نجدها في الجدول الموالي (مع العلم أن المؤسسة يمكنها الزيادة في الإنتاج بنفس التكاليف الثابتة):

المبالغ	التكاليف
400 000	تكاليف الإنتاج المتغيرة
300 000	تكاليف ثابتة للإنتاج
100 000	تكاليف تجارية متغيرة
200 000	تكاليف ثابتة للإدارة والبيع
1 000 000	إجمالي التكاليف

يعرض تاجر بولاية غرداية شراء 10 000 علبة (كمية إضافية) بسعر خاص 4,5 دج للوحدة. مع العلم أن المؤسسة تمتلك القدرة على إنتاج 10 000 علبة ولكن لا بد من دفع مصاريف النقل والمبيعات الإضافية بقيمة: 0,3 دج للوحدة تضاف إلى التكاليف المتغيرة. المطلوب: ماذا سيكون تأثير هذه المبيعات الجديدة الإضافية على النتيجة الإجمالية لعب الشاي بإفتراض أن الشركة قبلت طلب التاجر؟

#### دراسة حالة رقم 1: (تكاليف متغيرة المتطورة):

تنتج المؤسسة "س" منتج واحد "أ" من خلال إستعمال مادة أولية وحيدة. يطلب منك مسيرها إعداد التقديرات للدورة "ن+1"، على أساس المعلومات الآتية:

مبيعات تقديرية لـ "ن+1": 18000 منتج بـ: 1020 دج للوحدة.

#### الملحق 1 :

المعلومات المتعلقة بتكلفة المنتج "أ" هي : (تكلفة الوحدة الواحدة)

- مواد أولية: 10 كلغ بـ 25 دج/كلغ.
- يد عاملة مباشرة : 3 ساعات بـ 86 دج/ساعة.
- أعباء غير مباشرة متغيرة للإنتاج : 65 دج.
- أعباء غير مباشرة متغيرة للتوزيع: 72 دج.

الأعباء الثابتة غير المباشرة:

- الإنتاج: 3.900.000 دج.
- التوزيع: 1.944.000 دج.
- تكاليف أخرى خارج الأنتاج: 300.000 دج.

## الملحق II :

\* معلومات إضافية في حالة تطوير هيكل المؤسسة:

يسمح السوق ببيع كمية تصل إلى 24000 وحدة بنفس السعر، بشرط أن تعرّف المؤسسة نفسها أكثر للمستهلكين، لذلك يتطلب على المؤسسة تطوير قدراتها الإنتاجية لصنع أكثر من 20000 وحدة. كل ذلك يتطلب استثمار بقيمة ملوني (02) دينار، مما قد يسمح بالتفاوض على سعر المواد الأولية بـ 24,50 دج.

المطلوب:

- 1) حساب النتيجة التقديرية للدورة "ن+1" وذلك بإعداد حساب الإستغلال التحليلي (طريقة التكلفة المتغيرة).
  - 2) حساب، بالنسبة للهيكل الحالية، عتبة الربحية بالدينار وبالكمية وكذلك نقطة الصفر مع العلم أن المؤسسة لا تشتغل في شهر أوت، هامش الأمان ونسبة الأمان ومعامل التبخر.
  - 3) بإفترض تطوير هيكل المؤسسة، ماهي العتبة الجديدة؟ وماهي كمية المنتوجات الواجب بيعها لتحقيق عل الأقل نتيجة تعادل النتيجة التقديرية؟
- دراسة حالة رقم 2: (وظيفة)
- قم بحل نفس الحالة السابقة مع إعتبار أعباء الثابتة للتوزيع والانتاج أعباء غير مباشرة و الأعباء الثابتة الأخرى غير مباشرة.

### حل التمرين الأول:

- 1) حساب هامش على التكلفة المتغيرة:  
ه/ت م و = سعر بيع الوحدة - (ت م و + عمولة المبيعات)  
ه/ت م و = (1000 - 450 - (0,05 × 1000)) = 500 دج
- 2) حساب عتبة الربحية بالكمية في الحالتين:  
$$\frac{\Sigma \text{ت ثا}}{\text{ه/ت م و}} = \text{عتبة الربحية بالكمية}$$

### الحالة الأولى:

$$\text{عتبة الربحية بالكمية} = \frac{1000000 + 3500000}{500} = 9000 \text{ وحدة}$$

### الحالة الثانية:

$$\text{عتبة الربحية بالكمية} = \frac{1000000 + 6000000}{500} = 14000 \text{ وحدة}$$

### 3) سعر بيع يحقق نتيجة أفضل:

$$\text{النتيجة} = \text{ه/ت م} - \text{ت ثا}$$

الحل 1:

$$(1000000 + 3500000) - (1000 \times 500)$$

$$\text{النتيجة} 1 = 500000 \text{ دج}$$

الحل 2:

$$\text{سعر بيع جديد} = (0,9 \times 1000) = 900 \text{ دج}$$

$$\text{الكمية الجديدة} = (10000 \text{ وحدة} \times 1,2) = 12000 \text{ وحدة}$$

$$\text{ه/ت م و الجديد} = 900 - 450 - (0,05 \times 900) = 405 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة} 2 = (1000000 + 6000000) - (12000 \times 405) = -2140000$$

بهذا يبين لنا أن السعر الذي يحقق نتيجة أفضل هو السعر الأول 1000 دج لتحقيقه نتيجة موجبة

### حل التمرين 2:

إذا كانت التكاليف المتغيرة لـ 200000 وحدة تقدر بـ 400000 + 100000 = 500000 دج ففي هذه الحالة 10000 وحدة تساوي X

$$\text{عتبة الربحية بالدينار (رقم الأعمال الحرج)} = \frac{\text{أ. ث}}{\text{معامل ه / ت م}} = \frac{6.144.000}{\%36,76} = 16.711.680 \text{ دج}$$

ومن خلال العملية الثلاثية  $x = \frac{200000}{(500000+10000)} = 25000$  دج تمثل ت م ل 10000  
 نبحت على ه/ت م ل 10000 وحدة = رقم الأعمال الإضافي - ت م الاضافية - مصاريف النقل والمبيعات  
 ه/ت م الاضافي =  $(4,5 \times 10000) - 25000 - (10000 \times 0,3) = 45000 - 25000 - 3000 = 17000$  دج  
 أي عند بيع 10000 وحدة اضافية ترتفع النتيجة بهامش يقدر بـ 17000 دج

### حل دراسة حالة رقم 1

(1) - حساب الإستغلال التحليلي (طريقة التكلفة المتغيرة).

%		
100	18.360.000	1 سعر بيع المنتجات المباعة خلال الفترة (1020 × 18000)
	1296000	2 أعباء متغيرة لبيع هذه المنتجات ( 72 × 18000 )
	10.314.000	3 أعباء متغيرة لإنتاج هذه المنتجات
		مواد أولية مستهلكة (10 × 25 × 18000) = 4.500.000
		يد عاملة (3 × 86 × 18000) = 4.644.000
		أعباء غ. للإنتاج (65 × 18000) = 1.170.000
63,24	11.610.000	4 تكلفة متغيرة (2 + 3)
36,76	6.750.000	5 هامش على التكلفة المتغيرة (1 - 4)
	5.844.000	6 أعباء ثابتة للمراكز:
		- توزيع : 1.944.000
		- إنتاج : 3.900.000
	300.000	7 أعباء ثابتة للمؤسسة
33,46	6.144.000	8 أعباء ثابتة إجمالية (6 + 7)
3,30	606.000	9 نتيجة الإستغلال (5 - 8)

(2) عتبة الربحية ونقطة الصفر، هامش الأمان ونسبة الأمان

$$\frac{6.750.000}{\text{ه / ت م}}$$

$$\text{معامل ه / ت م} = \frac{\text{ه / ت م}}{\text{الكميات المباعة}} = \frac{6.750.000}{18.360.000} = \%36,76$$

$$\text{أو} \quad \frac{6.144.000 \times 18.360.000}{6.750.000} = 16.711.680 \text{ دج}$$

$$\text{عتبة الربحية (بالكميات)} = \frac{\text{ر.ع الحرج}}{\text{سعر البيع الوحدوي}} = \frac{16.711.680}{1020} = 16384 \text{ منتج}$$

$$\text{أو} \quad \frac{\text{ت. ث}}{\text{ه / ت م الوحدوي}} = \frac{6.144.000}{375} = 16384 \text{ منتج}$$

$$\text{نقطة الصفر} = \text{ر.ع. الحرج} \times 11 = 16.711.680 \times 11 = 183.828.480 \text{ دج} = 10,01 \text{ شهر}$$

18.360.000

ر.ع. السنوي

تبلغ المؤسسة نقطة الصفر في بداية الشهر الحادي عشر من النشاط (مع العلم أن شهر أوت عطلة)، بمعنى في بداية بشهر ديسمبر، مما يشكل خطر هام للمؤسسة.

$$\text{هامش الأمان} = 18360.000 - 16.711.680 = 1.648.320 \text{ دج}$$

$$\text{نسبة الأمان} = \frac{1.648.320}{18.360.000} = 8,98\%$$

$$\text{الرافعة} = \frac{1}{0,0898} = 11,14$$

(3) تغيير الهيكلية: يؤدي إنخفاض سعر الشراء بـ : 0,50 دج إلى إنخفاض التكلفة المتغيرة بـ : 5,00 دج للوحدة المنتجة ومنه إرتفاع الهامش على التكلفة المتغيرة إلى 380,00 دج.

$$\begin{array}{l} \text{مواد أولية مستهلكة بعد التخفيض} \\ \text{مواد أولية مستهلكة قبل التخفيض} \end{array} \quad \begin{array}{l} 18000 \times 24,5 \times \text{دج} = 4.410.000 \\ 18000 \times 25 \times \text{دج} = 4.500.000 \end{array}$$

$$= 90.000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة الجديدة} = 11.610.000 - 90.000 = 11.520.000 \text{ دج}$$

$$\text{هـ/ التكلفة المتغيرة الجديد} = 18.360.000 - 11.520.000 = 6.840.000 \text{ دج}$$

$$\text{هـ/ ت م الوحدوي} = \frac{6.840.000}{18000} = 380 \text{ دج}$$

$$\text{عتبة الربحية} = \frac{(2.000.00 + 6.144.000)}{380} \approx 21432 \text{ منتج}$$

$$\text{رقم الأعمال الحرج الجديد} = 1020 \times 21432 = 21.860.640 \text{ دج}$$

لتحقيق نتيجة تعادل على الأقل النتيجة التقديرية السابقة، لا بد على المؤسسة أن تباع كمية بحيث:

$$\text{هـ/ ت م} \leq \text{ت. ت. ث} + \text{النتيجة}$$

$$\text{الكمية} \leq \frac{\text{ت. ت. ث} + \text{النتيجة}}{\text{هـ/ ت م الوحدوي}} = \frac{(606.000 + 8.144.000)}{380} = 23026 \text{ منتج}$$

حيث أن :

$$21432 - 23026 = -1594 = 1020 \times 1594 = 1.625.880 \times 0,37251 = 606.000 \text{ دج}$$

إذا تمكنت المؤسسة ببيع 24000 وحدة سنويا، هذا سيحسن من نتائجها ولكن وضعيتها تبقى خطيرة لاقترب عتبة ربحيتها من مبلغ المبيعات السنوي.

## المحور الثالث:

### طرق محاسبة التسيير الحديثة

المؤسسات التي تمتلك نظاما لمحاسبة التسيير في الجزائر، لازال أغلبها يستعمل الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وكذلك معظم هذه المؤسسات لا تطبق هذه الطرق تطبيقا صحيحا وفعالاً. فحقيقة الأمر أن هذه المحاسبة مستعملة في المؤسسات الاقتصادية الكبرى العمومية والخاصة، ولكن لا يتم تطبيقها بشكل صحيح<sup>(\*)</sup>، خوفا من كشف إستراتيجية المؤسسة، مغفلة حقيقة أن شفافية محاسبة التسيير تجنب المؤسسة الكثير من التلاعبات كما تكشف عن الاختلاسات من المخزونات، وكذلك تظهر النتيجة والتكاليف الحقيقية من عمليات البيع، ورغم أن هذه المعلومات وغيرها مهمة للمؤسسة إلا أنها لا تريدها أن تتسرب للغير، ولهذا فهي تتوجه إلى مراقبة التسيير (الموازنات ولوحات القيادة)، ونستطيع أن نقول أن محاسبة التسيير تستعمل في بعض الحالات أو بعض الأماكن فقط، رغم أن اليوم توجد تقنيات جديدة ونظريات أكثر تقدماً تم إكتشافها في هذا المجال، على سبيل المثال: طريق التكاليف على أساس الأنشطة، التكاليف المستهدفة، وطرق أخرى....

ولهذا فالمؤسسات الجزائرية عامة وخاصة معنية بمواكبة التطورات، فالنتيجة يمكن قراءتها عن طريق مخطط للمعلومات المحاسبية، ولكن عدم وجود نظام لمحاسبة تسيير فعال، يعد سببا لمواجهة المؤسسة مشاكل عديدة في التخطيط والمؤونات، تسيير المخزونات، ومعرفة طبيعة المنتج وتكلفته الحقيقية....<sup>1</sup>

لقد ذكرنا سابقا عدة طرق مازالت معتمدة حتى الآن، ولكن يوجد طرق حديثة لحساب التكاليف كطريقة التكاليف المستهدفة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة...

---

<sup>(\*)</sup>أغلب المؤسسات الاقتصادية العمومية ترى بأن تطبيق المحاسبة التحليلية يزيد من صعوبة التسيير في المؤسسة، ولهذا نجد أن بعض مسيري هذه المؤسسات لا يعطي لها الاهتمام ويرى البعض الآخر أنه يمكن الاستغناء عنها.

<sup>1</sup> Amar KADDOURI et Ahmed MIMECHE, **Cours de comptabilité financière –selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG EDITIONS, france, 2009, p30.

## المحاضرة الرابعة: طريقة التكاليف المستهدفة:

ظهرت في اليابان سنة 1960، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب،<sup>1</sup> لتركيزه على تخفيض التكاليف خلال مرحلة البحث والتطوير.<sup>2</sup> هذا ما يعكس التميز الياباني<sup>3</sup> في التسيير، وأصبحت هذه الطريقة تطبق في مجالات عديدة كصناعة السيارات والالكترونيات...، حيث تستخدم لسهولة ودورها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتكلفة المنتج المستهدف.

### 1-1) تعريف طريقة التكاليف المستهدفة:

التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.<sup>4</sup> فهي أداة لادارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، فهي تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء.<sup>5</sup>

### 1-2) أهداف النظام وأسباب تطبيقه:

#### أولاً: أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة:

لنظام التكاليف المستهدفة أهداف فنذكر منها:

- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي)؛
- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه؛
- تطوير المنتج دائماً لجذب المستهلكين؛
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
- تساعد في تحديد تكاليف المنتج المستهدف والمستمد من واقع السوق ومقارنته بتكلفة المنتج.

<sup>1</sup> ب إ، أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف (على الخط)، بحث الكتروني، على مفتاح: <<http://infotechaccountants.com/forums>>، (تحميل بتاريخ 2013/05/17)، ص2.

<sup>2</sup> Atkinson, Anthony A..others , **Management Accounting**, 2<sup>nd</sup> Ed, Pearson Education, new york, 1997, p380.

<sup>3</sup> مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الادارية ، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، صص(38-39).

<sup>4</sup> طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردني، البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية (على الخط)، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، الأردن، 2008/2009، على المفتاح: <[www.jps-dir.com/Forumuploads/1364/Target\\_cost.doc](http://www.jps-dir.com/Forumuploads/1364/Target_cost.doc)>، (تاريخ التحميل: 2010/04/04)، صص(8-9).

<sup>5</sup> شوقي فودة، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مصر، مارس 2007، ص 209.

## ثانياً: أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة:

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابته النظام التقليدي، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلم من سعر السوق يتم تخفيض سعر البيع لقل قدر ممكن، في حين نظام التكلفة المستهدفة عالج هذا الأمر بتحديد سعر السوق (سعر البيع المستهدف) الذي يستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة<sup>1</sup> أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المستهدف<sup>(\*)</sup>، والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها (تعد أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج)، وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصاميم على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط. ولذلك فإن التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، لذا فهي تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق، كما تؤدي لتحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق فالبيئة التنافسية التي تعمل فيها المؤسسة لا تحتمل الخطأ ولا التأخير، فمبدأ الطريقة تحديد سعر البيع للوصول إلى التكلفة، وتحسب كالتالي:

**تكاليف مستهدفة = سعر البيع الذي يفرضه السوق - سعر الهامش المتوقع من قبل المؤسسة**

**مثال:**

مؤسسة BMA قررت وصنع وبيع نوع جديد من اللعب و التي تتكون من أربعة مكونات و هي : بطاريات، محرك، علبة، لوازم.

و بعد دراسة السوق، كان سعر البيع يقدر بـ 150 أورو ht ، و الهامش المتوقع من هذا المنتج هو 30% من سعر البيع.

حصة المكون من التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة هي:

بطاريات 10%، محرك 35%، العلبة 27%، لوازم 28%.

**المطلوب:** حساب التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج؟ و حساب التكلفة المستهدفة لكل مكون؟

**الحل كان كالتالي:**

1- التكلفة المستهدفة الكلية للعلبة: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - الهامش المتوقع

$$105 = 150 - (0,30 \times 150) =$$

<sup>1</sup> أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 01، 2007، ص 169.

<sup>(\*)</sup> يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، والنتائج التاريخية، وتحليل المنافسة. وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج. المرجع: صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 03، مصر، 2001، ص 474.

<sup>2</sup> طارق تيسير النابلسي، مرجع سابق، ص 9-10.

2- التكلفة المستهدفة لكل مستلزم أو مكون :

- البطاريات =  $105 \times 10\% = 10,50$  أورو

- المحرك =  $105 \times 35\% = 36,75$  أورو

- العلبة =  $105 \times 27\% = 28,35$  أورو

- اللوازم =  $105 \times 28\% = 29,4$  أورو

- التكلفة المستهدفة المنتج = 105 أورو

و بعدها يتم المقارنة التكلفة الحقيقية للمنتج مع التكلفة المستهدفة، و نجعلها هدفا لتقليص الفجوة بينهما ( أي بين ت المستهدفة و ت الحقيقية). فالكثير من العمليات مختارة من أجل تخفيض التكاليف تقوم على:

- توحيد المكونات.

- سياسة التخزين في الوقت المناسب.

التكاليف الإجمالية للمنتج تستطيع أن تكون غير منظمة للتكاليف المستهدفة و متضمنة أو متجمعة، من أجل ذلك، أسست للغايات التالية:

- التعرف على الوظائف المختلفة للمنتج.

- تقدير أهمية كل مكون أو المجموعة المعروضة على الزبون.

- تقييم مدى مساهمة كل عنصر لتحقيق وظائف المنتج.

- تحديد، ووفقا لذلك، الحصة من التكاليف المستهدفة للعنصر من التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج.

### 1-3) مزايا وصعوبات التطبيق:

أولا: مزايا التطبيق: هناك العديد من المزايا المحققة من تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، منها:<sup>1</sup>

- تساهم الطريقة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية؛

- تعتبر أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛

- يؤدي تطبيقها إلى تقديم منتجات أو خدمات محققة لأهداف الربحية؛

- يمكنها نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى؛

- تحديد مكونات التكلفة المستهدفة يساعد في تحفيز قدرات المؤسسة والموردين على الابتكار؛

- تعمل على خفض التكاليف قبل حدوثها (مرحلة التصميم) لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛

<sup>1</sup>تهاني النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد: 01، مصر، 1996، ص 403.

- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل هذه الطريقة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

**ثانياً: الصعوبات:** يتخلل هذه الطريقة بعض الصعوبات المتوقعة من طرف الادارةقبل حدوثها، منها:<sup>1</sup>

- اختلاف الأهداف التي يسعى لتحقيقها كل قسم قد تؤدي لصعوبة نجاح الطريقة ما لم يتم التنسيق بينها؛
- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة؛
- يحتاج تطبيقها إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج يصعب إدخالها في تحديد التكلفة المستهدفة؛
- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة لساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛
- تمسك المديرين بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير، وكراهية تحمل المسؤولية؛
- على المؤسسة التعلم من تجاربها حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها؛
- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

#### أعمال موجهة: السلسلة الرابعة(04) : التكلفة المستهدفة

##### دراسة حالة رقم 01: طريقة التكاليف المستهدفة

مؤسسة BMA قررت وصنع وبيع نوع جديد من اللعب و التي تتكون من أربعة مكونات و هي : بطاريات، محرك، علبة، لوازم.

و بعد دراسة السوق، كان سعر البيع يقدر بـ 150 أورو ht ، و الهامش المتوقع من هذا المنتج هو 30% من سعر البيع.

حصة المكون من التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة هي:

بطاريات 10%، محرك 35%، العلبة 27%، لوازم 28%.

**المطلوب:** حساب التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج؟ و حساب التكلفة المستهدفة لكل مكون؟

**حل دراسة الحالة رقم 01:**

3- التكلفة المستهدفة الكلية للعبة: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - الهامش المتوقع

$$105 = 150 - (0,30 \times 150) =$$

4- التكلفة المستهدفة لكل مستلزم أو مكون :

- البطاريات =  $105 \times 10\% = 10,50$  أورو

<sup>1</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، جامعة القاهرة، مصر، 2009، ص 13. (بتصرف)

- المحرك =  $105 \times 35\% = 36,75$  أورو
- العلبة =  $105 \times 27\% = 28,35$  أورو
- اللوازم =  $105 \times 28\% = 29,4$  أورو
- ---

التكلفة المستهدفة المنتج = 105 أورو

### دراسة الحالة رقم 2:

شركة calculateur تصنع الآلات الحاسبة حيث لديك المعلومات التالية:

سعر البيع المستهدف للآلة الحاسبة الواحدة هي: 140 دينار

حجم المبيعات السنوي المتوقع من الآلات الحاسبة يقدر بـ : 100.000 وحدة

أرادت المؤسسة تحقيق 24% كهامش ربح على المبيعات

المطلوب: حساب التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من الآلات الحاسبة؟

الحل:

- إجمالي الإيراد المستهدف =  $140 \times 100.000 = 14.000.000$  دينار
- إجمالي الربح المستهدف =  $14.000.000 \times 24\% = 3.360.000$  دينار
- الربح المستهدف للوحدة =  $3.360.000 \div 100.000 = 33,60$  دينار للوحدة
- التكلفة المستهدفة للوحدة =  $140 - 33,60 = 106,4$  دينار للوحدة

## المحاضرة الخامسة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC(\*):

نشأ هذا النظام في الثمانينات من القرن الماضي، حيث توصلت منظمة التصنيع الدولية بمساعدة الكمبيوتر (CAM-I) (\*\*\*) سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى (برنامج CMS) (\*\*\*)، حيث انبثقت منه طريقة ABC<sup>1</sup>، التي صممت لتعويض عيوب الطرق التقليدية لمحاسبة التسيير،<sup>2</sup> كاستخدام مفاتيح التوزيع في تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات مما يؤدي لتحمل بعض منتجات تكاليف منتجات أخرى.

ويرى P. Mevellec أن طريقة ABC تقوم بالتحليل المعمق حيث تؤدي إلى مستويات دقيق تتبناها الأنشطة.<sup>3</sup> كما للطريقة أشكال مختلفة،<sup>4</sup> أجبرت المؤسسة على ضرورة التحكم في تكاليفها والتعرف بدقة على أسعار منتجاتها، فهي الأداة الأنسب لتخفيض التكاليف.<sup>5</sup>

### 2-1) تعريف نظام ABC وأهدافها:

أولاً: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك العديد من التعاريف لنظام ABC نذكر:

فحسب Horngren هو نظام يقوم بتنقيح نظم التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف أساسية للتكاليف وبحسب تكلفة الأنشطة ليخصصها (لأهداف التكلفة) للمنتجات والخدمات والزبائن.<sup>6</sup>

أما Mevellec فإنه اعتبره مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات، حيث يمكن أيضاً أن تستعمل النمذجة لبناء أدوات

---

(\*) يشير JOHUSON إلى أن مؤسسة GENERAL ELECTRIC قد تكون أول من استعملت الأنشطة في وصف العمل للسيطرة على التكاليف غير مباشرة عام 1963. ولقد بدأ استخدام طريقة ABC الفعلي في الكتب المحاسبية عام 1987 من قبل KAPLAN و COOPER، في الولايات المتحدة ثم إنتشر. باستعمال المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 161.

(\*\*) (CAM-I: Computer Aided Manufacturing- International) هي جمعية دولية تأسست عام 1972 بمبادرة من المجموعة الصناعية الكبرى الأمريكية، (PHILIPS, KODAK, GENERALE ELECTRIC, BOEING) وذلك من أجل تنظيم وتمويل جماعي لبرنامج البحث في مختلف المجالات. هذه المنظمة الدولية التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم، CMS : Cost Management System. (\*\*\*)

<sup>1</sup> هلال درحمن، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 273.

<sup>2</sup> FAN YIG, Application de la méthode ABC au laboratoire du centre Hospitalier de Haguenau – cout des analyses biomédicales – , Mémoire en Vue de l'obtention du master management Administration de entreprise MAE , institut d'Administration de entreprises, 2005/2006, Disponible sur : <<http://www.iquesta.com/Memoire-These/Document/Economie-Gestion-fayama061106.zip>>, (consulte le 20/01/2015), p30.

<sup>3</sup> PERRE MEVLLEC. Quelles leçons tirer de l'acclimations de L'ABC EN France, REVUE Française de comptabilite, France, 1996 , N. 277 , pp(37-43).

<sup>4</sup> GREGORY W EGMANN et Stephen NOZILE, LA METHODE ABC AU SEIN DES SERVICE INFORMATIQUES D'UN GRAND GROUPE, REVUE Française de comptabilite, France, FEVRIER 2009, N 418 , p 36.

<sup>5</sup> سعاد معالي مرجع سابق، ص 85.

<sup>6</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 163. (بتصرف).

حساب سعر التكلفة، للتحكم في قياس الأداء والتنسيق، فضلا عن استعمالها للخيار الاستثماري.<sup>1</sup>

وعريفه Davidson على أنه " نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجتمعات التكلفة والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".<sup>2</sup>

ويمكننا تعريف نظام **ABC** أنه طريقة لحساب التكاليف عن طريق نمذجة العلاقة بين التكاليف والمنتجات من خلال استخدام الأنشطة كوسيلة للربط بينهما للوصول إلى التكلفة النهائية للمنتجات.

فمبدأ هذا النظام أن الأنشطة تستهلك الموارد<sup>(\*)</sup>، والمنتجات تستهلك الموارد بإستهلاكها للأنشطة.<sup>3</sup>

ويعرف كل من P.MEVELLEC و M.LEBAS النشاط على أنه مجموعة من المهام<sup>(\*\*)</sup> المنجزة (لها سبب مشترك) من طرف جماعة من الرجال أو النساء وذلك من خلال تجنيد مهاراتهم وسائل. بغية تقديم خدمة مادية أو مجردة إلى زبون. والأنشطة في حد ذاتها، تجمع في مسارات<sup>(\*\*\*)</sup>.<sup>4</sup>

وقد صنف Kaplan Cooper والأنشطة ومسببات التكلفة لأربع مستويات فمثلا: أنشطة على مستوى المنتج جعل لها مسببات كساعات عمل الآلات أو ساعات العمل اليدوي... وهكذا.<sup>5</sup>

**ثانيا: أهداف النظام ABC:** أتاح تطبيق هذا النظام إمكانية تحقيق الأهداف الأساسية التالية:<sup>6</sup>

<sup>1</sup>P. Mevellec. *Encyclopédie de la gestion et du management EGM*. sous la direction de robert leduff. Editions DALLOZ. Paris. 1999.p161.

<sup>2</sup>نجوى عبد الصمد، "دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال"، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، الجزائر، 29 و 30/10/2002، ص 61.

<sup>(\*)</sup>الموارد (ressource) وهي التكاليف غير مباشرة والتي يتم استهلاكها من طرف الأنشطة (Activity). يتم تعيين التكاليف المباشرة للمنتجات من خلال التصنيفات (أنواعها)، ويتم تخصيص التكاليف غير مباشرة فقط، وتحمل على تكلفة المنتجات من خلال الأنشطة. بالاعتماد على: Laurent RAVIGNONL et Pierre- laurant BESCOS...ET les Autres, *Méthode ABC/ABM, Rentabilité mode d'emploi*, Editions d'Organisation, paris, 2003, p.264.

<sup>3</sup> Thierry BENOIT et Serge BOURGINE, *Méthodes de comptabilité analytique : les illustrations présentées dans le guide méthodologique*, Séminaire Amue «La comptabilité analytique; une démarche projet au service de l'établissement», Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements (Amue), chargés de domaine finances, département Services, France, mercredi 18 octobre 2006, p2.

<sup>(\*\*)</sup>المهمة (Tâche) كل عمل في المؤسسة لا يمكن أن يترتب عنه عمل آخر أي (لا يتجزأ إلى مهام أخرى) مثل إعداد الآلات... كحالة نشاط سحب نقود من موزع آلي، فيقوم بإدخال البطاقة البنكية، وتكوين رقم السري... يعرفها BOUQUIN بأنها العلاقة الأساسية التي تربط التدفقات داخل المؤسسة وتسبب

التكاليف بالاعتماد على: H. BOUQUIN, *comptabilité de gestion*, 2e Ed, France: Economica, 2003, p62.

<sup>(\*\*\*)</sup>المسار (Processus) مجموع الأنشطة المترابطة ببعضها من خلال تدفقات معلومات معبرة، والتي تتركب مع بعضها لإعطاء منتج مادي أو مجرد ومن المسارات: مسار الصنع والتخزين. بالاعتماد على المرجع :

- هلال درحمون وعبد القادر قسوم، مداخلة: أثر المنافسة على تصميم نظام المحاسبة التحليلية، هلال (محرر)، يوم دراسي، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البلديّة: الجزائر، 25/11/2009، ص 7.

<sup>4</sup> هلال درحمون وعبد القادر قسوم، مداخلة: عرض مفصل لطريقة التكاليف أساس الأنشطة ABC، درحمون هلال (محرر)، يوم دراسي، البلديّة، جامعة سعد دحلب، 06 / 11 / 2007، ص 2.

<sup>5</sup> ري إتش جارسون و إيريك نوريس، مرجع سابق، ص 229-230. (بتصرف)

<sup>6</sup> إسمايل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 164. (بتصرف).

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- يساعد الإدارة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، وبعدها معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة، وتحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
- يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضاف للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف الأنشطة، وبهذا تحسين الفعالية التشغيلية.

## 2-2) خطوات وضع وتطبيق نظام ABC:

إن أول تطبيق لهذا النظام كان في المؤسسات الإنتاجية. وقد تم الإقبال عليه لعدة أسباب:<sup>1</sup>

- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية؛
- تقلص دورة حياة المنتجات، وصعوبة تحديد سعر بيع مناسب؛
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة والأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على هيكل تكاليف المنتجات؛
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة، وقياس الإضافات وتكاليف سياسة الجودة؛
- إنتباه مسؤولي مصالح الأنشطة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى؛
- الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

ولنقوم بتصميم وتطبيق طريقة ABC في المؤسسة لابد من أن نمر بعدة خطوات، وهي كالتالي:

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة:** نجد أن هناك عدة مستويات للأنشطة (كأنشطة مرتبطة بدفعات الإنتاج، أو بوحدات المنتج...) وكل مستوى يرتبط بعدة مسببات للتكلفة، ويتم في الأخير إقرار قائمة الأنشطة.
- **تحديد الأهداف:** يجب أن تتسم الأهداف بالوضوح والدقة والشفافية والقابلية للقياس والتحقيق انطلاقاً من كون نظام ABC لا يعد تقنية حسابية بحتة، وإنما أداة تسييرية تستهدف إعادة نمذجة تشغيل المؤسسات.
  - **إحصاء كافة الأنشطة:** يتم ذلك من خلال تحليل مراحل العمل ومختلف التدفقات بين الأنشطة، حيث يتوقف عدد هذه الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات.
  - **التأثير على الأنشطة:** بعد توصيف وتحليل مختلف الأنشطة يتم بعدها إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة التي لا تحقق قيمة مضافة ومحاولة تحسين أداء الأنشطة ذات القيمة الضعيفة.
- الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة (المولدات):**<sup>(\*)</sup> بعد دراسة وتحديد الأنشطة يتم تحديد مسببات التكلفة،

<sup>1</sup> Pierre Laurent Bescos et Carla Mendoza , **le management de la performance**, édition comptables Malesherbes , Paris, 1997.pp (244 – 245).

<sup>(\*)</sup> المولد أو المسبب (inducteurs) يعتبر كوحدة عمل وفي نفس الوقت هو عبارة عن تكلفة، هذا المصطلح يحدد الأسباب الكامنة وراء الاستهلاك، إذ يجب أن يسمح بتوزيع الموارد التي تستهلكها كل الأنشطة. بالاعتماد على المرجع: FAN YIG, Op.cit., p31.

بحيث يتم تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى وأهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه بصفة فعلية وهذا بواسطة معايير دقيقة وواقعية متمثلة في مسببات التكلفة تكون قابلة للقياس ومعبرة عن العلاقة السائدة.

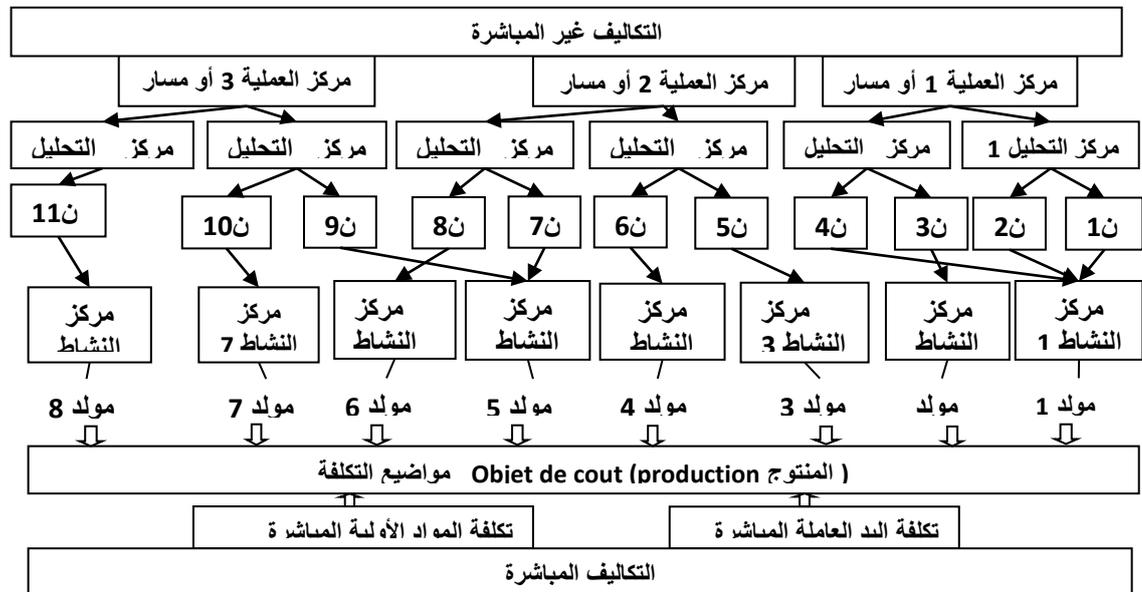
يتم إعداد مصفوفة الربط بين الأنشطة ومسببات التكلفة، وحصر الموارد وتخصيصها بناءا عليها.<sup>1</sup>

**الخطوة الثالثة: تجميع الأنشطة في مراكز عن طريق المولدات:** يتم تجميع كل الأنشطة التي لها نفس المولد في مجمع يسمى مركز النشاط لتسهيل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج.<sup>2</sup>

**الخطوة الرابعة: حساب تكلفة المولدات:** عند تحديد التكلفة الإجمالية للنشاط لفترة معينة، يمكننا حساب تكلفة الوحدة. ومن أجل هذا، يتم تقسيم التكلفة الإجمالية للنشاط على عدد المولدات خلال نفس الفترة. وهكذا في كل مركز من مراكز النشاط. ويتم حساب تكلفة المولد باستخدام الصيغة:

$$\text{تكلفة المولد} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من أنشطة المركز الواحد}}{\text{حجم المولد (عدد المولدات)}}$$

**الخطوة الخامسة: إسناد الموارد لتكاليف المنتجات:** لتقييم استهلاك الأنشطة من قبل المنتجات، فمن الضروري بناء قائمة لجميع الأنشطة التي لها علاقة بإنتاج المنتج وتحليله. ثم بعدها، يقيم في هذا السياق المنتج والذي يستهلك مختلف الأنشطة، يعين عدد المولدات لكل نشاط يتم ضربها في تكلفة الوحدة لنفس المولدات. والنتيجة المحصلة هي تكلفة إنتاج كمية معينة. مما سبق يكون نموذج نظام ABC كالتالي:



الشكل 2: الهيكل التنظيمي لنظام محاسبة الأنشطة (مراحل وضعه و تطبيقه)

المصدر: من إعداد الباحثين = (النشاط)

<sup>1</sup> Laurent Ravignon et d'au..., *Gestion par activités, la méthode ABC/ABM*, 5éd, Organisation, Paris, 2001, p236.

<sup>2</sup> Ibid, p236

## 2-3) مزايا وعيوب نظام ABC:

يعد نظام ABC نظاما مكلفا، ولكن له مزايا تشفع له عن العيوب والصعوبة التي تتخلله.

### أولا: مزايا نظام ABC:

أهم مزايا هذا النظام ما يلي:<sup>1</sup>

- يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لمنتجات المؤسسة، وتقديم المعلومات المفيدة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية؛ مثل قرارات التسعير وغيرها من القرارات المهمة؛
- فعالية الدور الرقابي لنظام ABC لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من عملية الإنتاج لتجنب أي انحرافات؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بالنظم التقليدية، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد التي لا تضيف قيمة؛
- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي لا يتم تجنبه في ظل النظم التقليدية؛
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكاليف العالية وغير الضرورية. ويساعد في معرفة مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة؛
- يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة؛
- له تأثير فعال على قرارات التسعير من خلال حساب بدقة تكلفة التنوع، حيث برهن على أن الكثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وبالعوامل المسببة لوجود التكاليف؛
- يعمل على تنمية روح العمل كفريق، فتشغيله وفهمه يمتد لوظائف عديدة كالإنتاج والتسويق..؛
- لقد استطاع نظام ABC أن يقدم للمؤسسة عدة إضافات منها: تحسين مزيج المنتج وتخفيض تكلفته؛ تطوير العمليات؛ زيادة فعالية إدارة التكاليف؛ تطوير عملية قياس الأداء؛ تحسين تسعير المنتج؛ تفعيل الرقابة على التكاليف؛ تحليل أكثر دقة لربحية الزبون؛ تطوير أساليب تقييم المخزون.<sup>2</sup>

### ثانيا: عيوب نظام ABC:

<sup>1</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية -دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، عمان، 2008، صص (33-35).

<sup>2</sup> سعاد معاليم، مرجع سابق، صص (84-85)

لا يخلو هذا النظام من العيوب، حيث وجهت له عدة انتقادات منها:<sup>1</sup>

- يركز نظام **ABC** على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات والتخطيط في الأمد القصير؛
- لا يساهم هذا النظام في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبائن؛
- يستبعد هذا النظام بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية؛
- إن تطبيق هذا النظام قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (**GAAP**) كمبدأ الحيطة والحذر...، بالتالي يجب على المؤسسة تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي لأن التقارير الخارجية أقل تفصيلا من التقارير الداخلية<sup>(\*)</sup>، وهذا مكلف جدا؛
- تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا (قد يكون من الصعب إجراء تغييرات على النظام المحاسبي للشركة)، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا؛
- من مشاكل تطبيق **ABC** قضية تقييم الوقت وكذلك الجهد المبذول الضروريين لاستجواب الأفراد للحصول على المعطيات والمعلومات اللازمة.<sup>2</sup>

#### خلاصة المحور:

لأن هناك طرق كلاسيكية فإنه لا بد من وجود طرق أخرى لحساب و تحليل التكاليف، و لهذا قمنا بالتطرق إلى طرق حديثة لحساب و تحليل التكاليف كطريقة التكاليف المستهدفة و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

كل الطرق التقليدية لم تجد مشاكل في توزيع التكاليف المباشرة و لكنها تطورت للبحث عن طرق تسمح لها بحساب التكاليف بدقة أكبر. فالتكاليف غير مباشرة أصبحت تشكل النسبة الأكبر من التكاليف الإجمالية للمؤسسة خاصة مع التطور التكنولوجي الحديث؛ و من هذا ظهرت طريق حديثة لحساب التكاليف و معالجة مشاكلها كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

كما عرفنا أيضا أساسيات طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من الموارد التي تستهلك من طرف الأنشطة و هذه الأخيرة أيضا تستهلك من طرف المنتجات عن طريق المولدات. كما تطرقنا إلى خطوات تصميم و تطبيق نظام ABC في المؤسسة، بداية من تحديد الأنشطة و مروراً باستهلاكها للموارد إلى غاية تحميلها للمنتجات.

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص ص (35-36).

<sup>(\*)</sup>التقارير الداخلية وقد يقصد بها التقارير الخارجية كما في المؤسسات الأمريكية الملزمة بتطبيق محاسبة التسيير.

<sup>2</sup>Dayole David, "la maitrise des couts, une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996, P 114.

ولتوضيح الجانب النظري للطريقتين قمنا بوضع أمثلة وحالات تبين كيفية الحساب، ليسهل على الطالب استيعاب المحاضرات.

### أعمال موجهة السلسلة الخامسة (05): طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

#### دراسة حالة رقم 01: حساب التكاليف حسب طريقة ABC

تعتمد مؤسسة صناعية على مسار صنع متواصل يتمثل فيما يلي : يتم أولاً تحويل المواد الأولية إلى منتجات وسيطة ، ثم تجمع هذه الأخيرة لتشكيل منتج تام. يتكون منتج تام واحد من (10) منتجات وسيطة. يخضع المنتج التام إلى مراقبة النوعية و قد يحتمل أن يعاد عمله ثانية حتى تنتزع منه البقايا أو النفايات. كما يمكن صنع عدة حصص من المنتجات التامة في آن واحد. بالإضافة إلى سعر شراء المواد الأولية، توجد أربع أنواع أخرى من المصاريف العامة ( أو أقسام رئيسية): منها ما هو مرتبط بالتموين ، ما هو مرتب بالصنع، ما هو مرتبط بالتجميع و ما هو مرتبط بالمراقبة. يشمل مركز التحليل الأول على كل الأعباء المرتبطة بتموين، استلام و تخزين المواد الأولية. تحمل هذه الأعباء حسب كميات المواد المستهلكة. يتكون مركز التحليل المرتبط بالصنع من التجهيزات التي تسمح بتحويل المواد الأولية إلى منتجات وسيطة، و هو يشمل على كل الأعباء المرتبطة ب: الكهرباء، الصيانة ، اليد العاملة، مخصصات إهلاك التجهيزات. و يتم تحميل هذه الأعباء حسب عدد ساعات الآلات المستعملة. يتكون مركز التحليل المرتبط بالتجميع، من التجهيزات التي تسمح بتجميع المنتجات الوسيطة للحصول على منتجات تامة، وهو يشمل على الأعباء المحملة إليه: كهرباء، صيانة ، اليد العاملة، مخصصات إهلاك التجهيزات. يتم تحميل هذه الأعباء وفقاً لعدد ساعات الآلات المستعملة. يشمل مركز التحليل المرتبط بالمراقبة على كل الأعباء المحمل إليه: كهرباء، صيانة ، يد عاملة، مخصصات إهلاك التجهيزات. توزع هذه الأعباء وفقاً لعدد ساعات اليد العاملة المستعملة.

إليك الآن المعطيات المستخرجة من المحاسبة التحليلية :

#### ملحق رقم 1: الأسعار الوحدوية و الكميات المستهلكة و المنتجة

المنتج أ ( عادي)	المنتج ب ( رفيع)	
420	750	سعر البيع الوحدوي
250	80	كميات المنتجات المباعة
122	187	سعر شراء المواد الأولية لكل منتج
6614	3386	كلغ من المواد المستهلكة

#### ملحق رقم 2: الأعباء غير المباشرة

المراكز الرئيسية				
العناصر	تموين	صنع	تجميع	مراقبة
المجموع في كل مركز	7560	23750	14300	10650
طبيعة وحد العمل	كلغ المواد الأولية المستهلكة	ساعات الآلات	ساعات الآلات	ساعات اليد العاملة
عدد وحدات العمل	10.000	(1)1900	(2)1040	(3)1420
تكلفة وحدة العمل	0,756	12,5	13,75	7,5

منها للمنتج "أ" (1): 1400 ؛ (2) : 800 ؛ (3) : 800 ، المبلغ الإجمالي للأعباء غير المباشرة : 56.260 دج

**المطلوب:-** حساب التكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة التحليلية الإجمالية للمنتجين حسب طريقة التكلفة الكلية؛

-حساب النتيجة التحليلية الوحدوية لكل منتج، مع إظهار نسبة الهامش إلى سعر البيع.

بعد التعمق في التحليل، تبين أن المراكز الرئيسية تحتوي على ستة (6) أنشطة أساسية متمثلة في الجدول الموالي :

ملحق رقم 3: توزيع الأنشطة حسب المراكز

الموارد	الأنشطة	المراكز الرئيسية
2200	علاقات مع الموردين	المصاريف
1450	استلام مواد أولية	العامة للتموين
3910	تخزين	
20460	صنع	المصاريف
3290	صيانة	العامة للصنع
9900	تجميع	المصاريف
4400	صيانة	العامة للتجميع
4970	مراقبة	المصاريف
1180	علاقات مع الموردين	العامة للمراقبة
4500	تخزين	

ملحق 4: مولدات الأنشطة

الأنشطة	مولدات الأنشطة
علاقات مع الموردين	أصناف المنتج
استلام المواد و اللوازم	أصناف المنتج
تخزين	أصناف المنتج
صنع	عدد المنتجات الوسيطة المصنعة
تجميع	عدد المنتجات التامة المجمعة
صيانة	عدد ساعات الآلات
مراقبة	عدد ساعات اليد العاملة

**المطلوب:**

- حساب التكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة التحليلية الإجمالية لكل منتج حسب طريقة ABC؛
- حساب النتيجة التحليلية الوحودية لكل منتج مع إظهار نسبة الهامش الى سعر البيع؛
- إعداد جدول تقارن من خلاله التكلفة النهائية الوحودية والنتيجة الوحودية لكل منتج حسب طريقتي الحساب.

**دراسة حالة رقم 02: حول محاسبة الأنشطة**

تتبع مؤسسة "الإبداع"، المتخصصة في صنع و بيع منتوجين: المنتج "ن" النموذجي و المنتج "ر" الرفيع، إستراتيجيتين لتسويق منتوجاتها، حيث أنها تستعمل إستراتيجية التحكم في التكاليف بالنسبة للمنتوج "ن" وتستعمل إستراتيجية المفاضلة بالنسبة للمنتوج "ر"، كما أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية لحساب التكاليف النهائية للمنتوجين. فهي إذن تتساءل عما إذا كان منتجها "ن" يحقق دائما نفس المردودية و هل المفاضلة عن طريق تحسين النوعية للمنتوج "ر" يكلفها ما تظهره الحسابات بطريقة التكاليف الكلية. وحتى تتأكد من ذلك طلبت من مدير المحاسبة القيام بمحاكاة و حساب التكاليف النهائية والنتائج للمنتوجين، باستعمال طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC)، هذه الطريقة التي تنوي المؤسسة استبدالها مكان طريقة التكاليف الكلية .

اعتمد مدير المحاسبة على معلومات شهر نوفمبر من السنة 20... المتمثلة في الجدول الموالي:

مراكز التحليل الرئيسية	تموين	صنع	توزيع
مجموعة التوزيع الثانوي	24.000	55.000	33.000
وحدة العمل (و.ع)	كلغ المواد الأولية المشتراة	ساعات اليد العاملة المباشرة	إدج من رقم الأعمال

ثم قام ببناء مصفوفة الأنشطة / المراكز، من خلال خمسة أنشطة أساسية: تسليم / استلام (1)؛ صيانة (2)؛ صنع (3)؛ مراقبة (4) وعلاقات مع المحيط (5).

تكاليف المراكز الرئيسية بالدنانير	تموين	صنع	توزيع (*)
نشاط (1)	14.000	5.000	10.000
نشاط (2)	1.000	2.000	0
نشاط (3)	0	40.000	0
نشاط (4)	3.000	8.000	12.000
نشاط (5)	6.000	0	11.000

(\*) يتلقى المركز الرئيسي (توزيع) منتوجات تامة من مركز (الصنع) و يرسلها إلى الزبائن (نشاط 1)؛ تتم مراقبة النوعية قبل التغليف (نشاط 4) و بطبيعة الحال هناك علاقات دائمة لمركز (التوزيع) مع الزبائن (نشاط 5) يمكن تفسير كل نشاط من الأنشطة الخمس بالمولدات التالية:

عدد الزبائن	عدد المنتجات	عدد الموردين	ساعات اليد العاملة المباشرة (س/ي ع م)	مصروفات العلاقات انشطة/مولودات
40%	30%	20%	10%	نشاط (1): تسليم/استلام
-	70%	-	30%	نشاط (2): صيانة
-	30%	-	70%	نشاط (3): صنع
10%	60%	-	30%	نشاط (4): مراقبة
50%	10%	40%	-	نشاط (5): علاقات مع المحيط

كما أحصى مدير المحاسبة تسعة (09) موردين (يوجد من بينهم متعامل مخصص للمنتج الرفيع "ر") ؛ 800 منتج نموذجي "ن" و 400 منتج رفيع "ر" صنعت و بيعت خلال نفس الفترة لـ 16 زبون (من بينهم زبونين لهما ميل كبير للمنتج الرفيع "ر" بسبب النوعية). بلغت مشتريات مؤسسة "الإبداع" خلال الفترة، 10.000 كلغ من المواد الأولية بسعر شراء 145.00 دج /كلغ، تم استهلاكها كاملة (منها 2500 كلغ للمنتج "ن"). كما بلغت ساعات اليد العاملة المباشرة (س/ي ع م) 250 ساعة بمعدل ساعي 76 دج / ساعة (منها 100 ساعة للمنتج "ر").

يقدر سعر البيع الوحدوي للمنتج "ن" 562.50 دج، و للمنتج "ر" 3000.00 دج

#### المطلوب:

- حساب، بطريقة التكاليف الكلية، التكاليف النهائية والنتائج للمنتج "ن" و "ر" (الإجمالية و الوحدوية)؛
- حساب، بطريقة المحاسبة على أساس الأنشطة، التكاليف النهائية والنتائج للمنتجين "ن" و "ر" (الإجمالية والوحدوية)؛
- التعليق على النتائج المتحصل عليها.

### حل دراسة الحالة رقم 01

#### 1- جدول التكاليف النهائية والنتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة التكلفة الكلية

المنتج أ (عادي)	المنتج ب (رفيع)	
105.000	60.000	سعر البيع
30500	14960	سعر شراء المواد الأولية المستهلكة
5000 ~	2560 ~	مصاريف عامة للتموين
17500	6250	مصاريف عامة للصنع
11000	3300	مصاريف عامة للتجميع
6000	4650	مصاريف عامة للمراقبة
70.000	31720	التكاليف النهائية
35000	28280	النتيجة التحليلية

بهذا تصل المؤسسة إلى تحقيق نتيجة تحليلية إجمالية تقدر بـ 63280 دج

#### 2- حساب النتيجة التحليلية الوحدوية مع تحديد نسبة الهامش

المنتج أ (عادي)	المنتج ب (رفيع)	
420	750	سعر البيع الوحدوي
280	396,5	التكاليف النهائية الوحدوية
140	353,5	النتيجة الوحدوية
33,3%	47,1%	نسبة الهامش

#### 3- حساب التكلفة النهائية و النتيجة التحليلية حسب طريقة ABC

##### 1.3 حساب التكلفة الوحدوية لكل مولد:

مولدات النشاط	الموارد	حجم المولد	التكلفة الوحدوية لكل مولد
أصناف المنتجات	13240	2	6620
عدد المنتجات الوسيطة المصنعة	20460	3300 (*)	6,2
عدد المنتجات التامة المجمعة	9900	330	30
عدد ساعات الآلات	7690	2940	2,616 ~
عدد ساعات اليد العاملة	4960	1420	3,5
	56260		

(\*) 10 منتجات وسيطة لانجاز منتج تام، معناه : 3300 لـ 330

### 2.3 التكاليف و النتائج حسب طريقة ABC

المنتج ب ( رفيع )	المنتج أ ( عادي )	
60.000	105.000	سعر البيع
14960	30500	سعر شراء المواد الأولية المستهلكة تكلفة حسب كل مولد نشاط:
6620	6620	- أصناف المنتجات
4960	15500	- عدد المنتجات الوسيطة المستهلكة
2400	7500	- عدد المنتجات التامة المجمعة
1935 ~	5755 ~	- عدد ساعات الآلات
2170	2800	- عدد ساعات اليد العاملة
33045	68675	التكاليف النهائية
26955	36325	النتيجة التحليلية

في هذه الحالة أيضا توصلت المؤسسة إلى نفس النتيجة التحليلية الاجمالية بمبلغ 63.280 دج

#### 4- حساب النتيجة التحليلية الوحدية و إظهار نسبة الهامش

المنتج ب ( رفيع )	المنتج أ ( عادي )	
750	420	سعر البيع الوحدي
413,1	274,7	التكاليف النهائية الوحدية
336,9	145,3	النتيجة الوحدية
٪44,9	٪34,6	نسبة الهامش

#### 1. جدول المقارنة التحليلية للتكاليف و النتائج

المنتج ب ( رفيع )	المنتج أ ( عادي )	
396,5	280	التكاليف النهائية الوحدية "التقليدية"
413,1	274,7	التكلفة النهائية الوحدية "ABC"
٪4,2 +	٪1,9-	الفرق رقم: 1
353,5	140	النتيجة الوحدية "التقليدية"
336,9	145,3	النتيجة الوحدية "ABC"
٪4,7-	٪3,8+	الفرق رقم: 2

حل دراسة الحالة رقم 02:

#### 1. التكاليف النهائية والنتائج (الاجمالية والوحدية) حسب طريقة التكاليف الكلية:

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لشهر نوفمبر 20... 20

المجموع	توزيع	صنع	تموين	مراكز التحليل الرئيسية
112.000	33.000	55.000	24.000	مجموعة التوزيع الثانوي
	أدج من رقم الأعمال	سا/ي ع م	كلغ م. أم.	طبيعة وحدة العمل
	1.650.000 (*)	250	10.000	عدد وحدات العمل
	0.02	220	2.4	تكلفة وحدة العمل

$$(*) (800 \times 562.5) + (400 \times 3000) = 1.650.000 \text{ دج}$$

جدول حساب التكاليف النهائية و النتائج

المنتج الرفيع "ر"			المنتج النموذجي "ن"			عناصر التكاليف
القيمة الإجمالية	القيمة الوحدية	الكمية	القيمة الإجمالية	القيمة الوحدية	الكمية	
1.200.000	3000.00	400	450.000	562.50	800	سعر البيع
1.087.500	145.00	7500 كلغ	362.500	145.00	2500 كلغ	سعر شراء المواد الأولية
18.000	2.4	7500 و.ع	6.000	2.4	2500 و.ع	مصاريف الشراء المباشرة
7.600	76.00	100 ساعة	11.400	76.00	150 ساعة	يد عاملة مباشرة
22.000	220.00	100 و.ع	33.000	220.00	150 و.ع	مصاريف الصنع
24.000	450.000	0.02 و.ع	9.000	1.200.000	0.02 و.ع	مصاريف التوزيع
1.159.100			421.900			التكلفة النهائية الاجمالية
40.900			28.100			النتيجة التحليلية الاجمالية

التكاليف و النتائج التحليلية الوجودية

المجموع	توزيع	صنع	تموين	المواد الملتزم بها (بالدنانير)
29.000	10.000	5000	14000	نشاط (1)
3000	-	2000	1000	نشاط (2)
40.000	12000	40.000	-	نشاط (3)
23000	11000	8000	3000	نشاط (4)
17000	-	-	6000	نشاط (5)
112000	33000	55000	24000	

المنتج "ن"	المنتج "ر"	المنتج "ن"	المنتج "ر"
العناصر	الإجمالي	الوحدوي	الوحدوي
سعر البيع	450.000	562.50	3000.00
التكلفة النهائية	421.900	527.375	2897.75
النتيجة التحليلية	28.100	35.125	102.25

النتيجة التحليلية الإجمالية للمنتوجين: 69000 دج

2. التكاليف النهائية والنتائج (الإجمالية والوحدوية) حسب طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة:

من خلال مصفوفة الأنشطة / المراكز، يمكن توزيع الأعباء غير المباشرة عبر الأنشطة كما يلي:

عدد الزبائن	عدد المنتجات المصنعة	عدد الموردين	س/ي ع م	مصفوفة العلاقات أنشطة / مولدات
11600	8700	5800	2900	نشاط (1): 29000
-	2100	-	900	نشاط (2): 3000
-	12000	-	28000	نشاط (3): 40.000
2300	13800	-	6900	نشاط (4): 23000
8500	1700	6800	-	نشاط (5): 17000
22400	38300	12600	38700	المجموع: 112000

من خلال الجدول أعلاه يمكن حساب تكلفة كل مولد على النحو التالي:

وبما أن عدد الموردين بلغ 09، عدد المنتجات 1200 و عدد الزبائن 16 يمكن إذن إعداد جدول تحدد فيه التكلفة الوجودية لكل مولد.

عدد الزبائن	عدد المنتجات المصنعة	عدد الموردين	س/ي ع م	مولدات النشاط
22400	38300	12600	38700	تكلفة المولد
16	1200	9	250	حجم المولد
1400.00	31.917 ~	1400.00	154.80	التكلفة الوجودية للمولد

ومنه يمكن حساب التكاليف النهائية و النتائج بطريقة CBA على النحو التالي:

المنتج "ر"			المنتج "ن"			عناصر التكاليف
القيمة الاجمالية	القيمة الوجودية	الكمية	القيمة الاجمالية	القيمة الوجودية	الكمية	
1.200.000	3000,00	400	450.000	562,50	800	سعر البيع
1.087.500	145,00	7500 كلغ	362.500	145,00	2500 كلغ	التكلفة المباشرة: سعر شراء المواد الأولية
7.600	76,00	100 سا	11.400	76,00	150 سا	(ي ع م)
15.480	154,80	100 وحدة	23220	154,80	150 وحدة	التكلفة غير المباشرة: سا / ي ع م
1400	1400,00	01	11200	1400,00	08	عدد الموردين

عدد المنتجات	800	31,917	25.533,33~	400	31,917	12.766,67~
عدد الزبائن	14	1400,00	19600	02	1400,00	2800,00
ت النهائية الاجمالية			453.453,33			1.127.546,67
النتيجة التحليلية إ			3.453,33-			72.453,33

### التكاليف و النتائج التحليلية الودوية

العناصر	المنتج "ن"		المنتج "ر"	
	الاجمالي	الوحدوي	الاجمالي	الوحدوي
سعر البيع	450.000	562.50	1.200.000	3000.00
التكلفة النهائية	453.453.33	566.82	1.127.546.67	2818.87 ~
النتيجة التحليلية	3.453.33-	4,32-	72.453,33	181.13

ملاحظة: نظرا للعدد القليل من الموردين والزبائن المعينين بالمنتج الرفيع "ر"، فإن التكلفة المتعلقة بالنشاط "علاقات من المحيط" تكون منخفضة.

كما يلاحظ أيضا أن النتيجة الإجمالية بطريقة CBA تساوي إلى 69000 دج

$$(- 3.453.33 + 72.453.33)$$

### 3. التعليق على النتائج المتحصل عليها:

تساءلت مؤسسة "الإبداع" عما إذا كان منتجها النموذجي "ن" ذو مردود وهل أن المفاضلة بالنوعية لمنتجها الرفيع "ر" تكلف ما تظهره طريقة التكاليف الكلية. و للتأكد من ذلك نقوم بإعداد جدول مقارن للتكاليف والنتائج حسب الطريقتين:

#### جدول مقارن للمبالغ الإجمالية

المقارنة رقم: 01	طريقة التكاليف الكلية		طريقة محاسبة الأنشطة CBA	
	المنتج "ن"	المنتج "ر"	المنتج "ن"	المنتج "ر"
سعر البيع	450.000	1200.000	450.000	1200.000
التكلفة النهائية	421.900	1.159.100	453.453.33	1.127.546.67
منها التكلفة غير المباشرة	48.000	64.000	79.553.33	32.446.67
النتيجة التحليلية	28.100	40.900	3.453.33 -	72.453.33
		69.000:Σ		69.000:Σ
حصة التكاليف غير المباشرة	%11.4	%5.5	%17.5	%2.9
تغير النتيجة			%112 -	%77 +

#### جدول مقارن للمبالغ الودوية

المقارنة رقم: 02	طريقة التكاليف الكلية		طريقة محاسبة الأنشطة CBA	
	المنتج "ن"	المنتج "ر"	المنتج "ن"	المنتج "ر"
سعر البيع	562.50	3000.00	562.50	3000.00
التكلفة النهائية الودوية	527.375	2897.75	566.82	2818.87
منها التكلفة غير المباشرة الودوية	60.00	160.00	99.44	81.12
النتيجة التحليلية الودوية	35.125	102.25	4.32 -	181.13

معدل الهامش	6.2%	3.4%	سالب	6.0%
-------------	------	------	------	------

على أساس نتائج المحاسبة بالأنشطة، يتضح أن المنتج "ن" لا يحقق مردود للمؤسسة، بما ن حصة التكلفة غير المباشرة تعادل 17.5% (بدلاً من 11.4%)، بالتالي هناك انخفاض للنتيجة بنسبة 112%.

على العكس من ذلك، فإن المنتج الرفيع "ر" و من خلال ارتباطاته الودية مع المورد و الزبونين، انخفضت حصته من التكلفة غيرالمباشرة مقارنة بالتكلفة الكلية بنسبة 2.9% (بدلاً من 5.5%)، مما أدى إلى ارتفاع نسبة النتيجة التحليلية إلى 77%.

## قائمة المراجع 1. باللغة العربية:

### أ. الكتب:

1. أبو زيد كمال خليفة وكمال الدين مصطفى الدهراوي(2007)، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.
2. إبراهيم جمعة إسماعيل وآخرون (2000)، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية.
3. أحمد خليل جمعة، وآخرون (1999)، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن.
4. العناتي رضوان محمد (2000)، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
5. الفيومي محمد محمد (1990)، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت.
6. الفضل مؤيد محمد وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي (2007)، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
7. القريوتي محمد قاسم (2000)، نظرية المنظمة والتنظيم، ط1، دار وائل للنشر، عمان.
8. التكريتي اسماعيل يحيى (2008)، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
9. جاريسون ري إتش وإيريك نورين (2002)، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ: الرياض.
10. دادي عدون ناصر (1994)، المحاسبة التحليلية -تقنيات مراقبة التسيير، ج2، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر.
11. دادي عدون ناصر (1994)، تقنيات مراقبة التسيير، ط2، دارالمحمدية العامة،الجزائر.
12. حجاج أحمدحامد (2009)، محاسبة التكاليف-مدخل إداري-، دارالمريخ،الرياض.
13. مطر محمد ومحمد السيوطي (2008)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والافصاح، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
14. مرعي عبد الحي وآخرون (2002)، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
15. نور أحمد (1987)، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت.
16. سامي محمد راضي (2003)، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
17. عبد اللطيف ناصر نور الدين (2004)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
18. عبد اللطيف ناصر نورالدين (2003/2002)، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية.
19. عبد الرزاق محمد قاسم(2006)، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
20. صافي صالح خالص (2007)، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

### ب. الأطروحات والرسائل:

1. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي (2008)، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف الميني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: - دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان.

2. درحمن هلال (2004/2005)، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة -الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
3. طوابية أحمد (2002/2003)، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
4. معاليم سعاد (2004/2005)، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.
5. ساحل فاتح (2002/2003)، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
6. عبد الحفيظ محمد عماد صلاح (2008/2009)، رسالة ماجستير: التكلفة المستهدفة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

### ج. الملتقيات:

1. درحمن هلال وعبد القادر قسوم (2009)، مداخلة: أثر المنافسة على تصميم نظام المحاسبة التحليلية، ورقة عمل، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة: الجزائر، 25/نوفمبر،
2. درحمن هلال وعبد القادر قسوم (2007)، عرض مفصل لطريقة التكاليف أساس الأنشطة ABC، ورقة عمل، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة: الجزائر، 06/نوفمبر
3. عبدالصمد نجوى (2002)، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، الجزائر، 29 و30 أكتوبر.

### د. المجلات والبحوث:

1. النابلسي طارق تسيير (2008/2009)، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردني، البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، الأردن.
2. النشار تهاني (1996)، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد: 01.
3. زامل أحمد (2007)، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 01.
4. عبد الدايم صفاء (2001)، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد 03.
5. فودة شوقي (مارس 2007)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مصر.
6. قورين حاج قويدر (2007)، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة علوم إنسانية، العدد 35، الجزائر خريف.

### 2. باللغة الأجنبية:

#### أ. الكتب:

#### 1- باللغة الفرنسية:

1. Amar KADDOURI et Ahmed MIMECHE (2009), Cours de comptabilité financière –selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG EDITIONS, france.
2. Beatrice et Francis Grandguillot (1998), Comptabilité analytique, édition galino, paris.
3. Béatrice et Francis GRANDGUILLOT (2003), Comptabilité de Gestion : Méthode classique et modernes de l'analyse des coûts, 6 éd, Gualino éditeur, paris.
4. Charles Horngen et Alnoor Bhimani..., les autres (2006), comptabilité de gestion, 3 éd, pearson Education France, paris.
5. C. MENDOZA et les autres (2009), coûts et Décisions, 3 éd, Gualno éditeur Lextenso éditions: paris.
6. Didier LECLERE (2004), L'essentiel de la comptabilité analytique, 4eme éd, Edition d'organisation, Pari.

7. Dayole David (1996), "**la maitrise des couts, une approche globale**, édition d'organisation, Paris.
8. Elie Cohen (1998), **Dictionnaire de gestion**, casbah éditions, Alger.
9. Guedj Norbert (1998), "**Le Contrôle de gestion Pour améliorer la performance de l'entreprise**", 2ème éd, édition d'organisations, Paris.
10. Guedg.N et COLL (1998),**le contrôle de gestio** , 2 ed,edition d'organisation, Paris.
11. H. BOUQUIN (2003), **comptabilité de gestion**, 2e Ed, France: Economica.
12. Henri bouquin (2000),**comptabilité de gestion**, économiqua, France.
13. Jean Lochard (1998), **la comptabilité analytique : ou comptabilité de responsabilité**, éditions d'organisation, paris.
14. LAZARY (2001), **comptabilité analytique**, imprimerie Es-salem, Alger.
15. Louis Dubrulle et Didier jourdain (2003),**Comptabilité analytique et gestion**, editionDunod, paris.
16. Laurent RAVIGNONL et Pierre- laurant BESCOS...ET les Autres (2003), **Méthode ABC/ABM**, Rentabilité mode d'emploi, Editions d'Organisation, paris.
17. Laurent Ravignon et d'autres...(2001), **Gestion par activités,la méthode ABC/ABM**, 5 éd, Organisation, Paris.
18. P.Lauzel et H.Bouquin (1985), **Comptabilité analytique et gestion**, editionssirey, paris.
19. Michel Gervais (2000), **contrôle de gestion** , 7 éd , éditions Economica , Paris.
20. P. MEVELLEC et G. ROCHERY (1990),**Elémentsfondamentaux de comptabilité**, éditionsVuibert, Paris.
21. P. Mevellec (1999), **Encyclopédie de la gestion et du management EGM** .sous la direction de robert leduff .Editions DALLOZ. Paris.
22. Pierre Laurent Bescos et carla Mendoza (1997), **le management de la performance**, édition comptables Malesherbes , Paris.
23. Toufik Saada et Alain Burlaud et Claude Simon (1998),**Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, 2éd, Vuibert –EDUCAPOLE gestion-, paris.

## 2- باللغة الانجليزية:

1. Atkinson, Anthony A..others (1997), **Management Accounting**, 2<sup>nd</sup> Ed, Pearson Education, new york ,

## ب. الملتقيات:

### 1- باللغة الفرنسية:

1. Thierry BENOIT et Serge BOURGINE (2006), **Méthodes de comptabilité analytique : les illustrations présentées dans le guide méthodologique**, Séminaire Amue « La comptabilité analytique ; une démarche projet au service de l'établissement », Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements (Amue), chargés de domaine finances, département Services, France, 18 octobre..

## ج. المجلات والبحوث:

### 1- باللغة الفرنسية:

1. FAN YIG, **Application de la méthode ABC au ladouratoire du centre Hospitalier de Haguenau – cout des analyses biomédicales**, Mémoire en Vue de l'obtention du master management Administration des entreprise MAE, institut d'Administration de entreprises, 2005/2006, Disponible sur : <<http://www.iquesta.com/Memoire-These/Document/Economie-Gestion-Commerce/fayama061106.zip>>, (consulte le 20/01/2015).
2. GREGORY W EGMANN et Stephen NOZILE (2009), **LA METHODE ABC AU SEIN DES SERVICE INFORMATIQUES D'UN GRAND GROUPE**, REVUE Française de comptabilite, France, FEVRIER, N :418.
3. Hilal DERAHMOUNE et Djamel AMOURA, **la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique(en ligne)**,

Disponible

sur : <[http://www.lodpdf.net/preview/XQmMy4UB9XsjbRriFAVfsn\\_8EQYaThvYrbN0HvyIsD8,/La-place-de-la-comptabilit-233-analytique-de-gestion-au-sein.html?query=Systeme-d-information-de-Gestion](http://www.lodpdf.net/preview/XQmMy4UB9XsjbRriFAVfsn_8EQYaThvYrbN0HvyIsD8,/La-place-de-la-comptabilit-233-analytique-de-gestion-au-sein.html?query=Systeme-d-information-de-Gestion)>, (consulté le 15/01/2015).

4. J.Fievezet R.Zaya et J.Pkieffer . **Comptabilité Analytique**. (en ligne), Disponible sur: <<http://www.wikipedia.org/>>,(consulté le 25/11/2014)
5. M Ben Ferhat (1993),**Le rôle de la gestion budgétaire dans l'entreprise**, Revue SHHR infos, France. Décembre.
6. P. MEVELLEC (1996),**Quelles leçons tirer de l'acclimations de L'ABC EN France**, REVUE Française de comptabilite, France, N. 277.
7. R. Launois (1995), **Typologie des coûts en comptabilité analytique** , (en ligne),In : Ateliers de la Transparence «Comparaison des coûts des thérapeutiques dans le dossier de la transparence »,Document discuté durant les Travaux de l'Atelier n°6, - Modérateurs F. Fagnani (CEMKA) & B. Genesté, PARIS (France), Disponible sur : <<http://www.rees-france.com>>. (Date de consultation : 16 /05/2010).
8. SN, **Comptabilité analytique**.(en ligne), Disponible sur: <[http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9\\_de\\_gestion](http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_de_gestion)>, (consulté le 2/01/2010).

## -2 باللغة الإنجليزية:

1. IsamRimawi, **Accounting information systems. Accounting master program**, (en ligne). In:geocities.10éd. Disponible sur: <[http://www.4shared.com/file/27191068/f0094283/Accounting\\_Information\\_Systems.html?s=1](http://www.4shared.com/file/27191068/f0094283/Accounting_Information_Systems.html?s=1)>, (consulté le: 05/04/2010).