

### تمهيد:

إن المحاسبة كعلم إنساني تطور حسب ما فرضه عليه تطور المجتمع و الإقتصاد ، أي أن الحياة العملية و ضروراتها هي التي جعلت علم المحاسبة يتطور من إجراء إلى إجراء أكثر تطورا و أكثر قابلية لتحقيق أهداف الإقتصاد .

إن معرفة تاريخ نشوء و تطور المحاسبة ، ضروري لفهم و تقييم مستوى المعرفة الحالي ، الذي وصلت إليه المحاسبة ، و تقدير العلاقة بين النظرية و التطبيق .

لذا فمن المفضل أن لا نهمل هذا الجانب في بحثنا ، و عمدنا إلى جعله فصلا تمهيديا ، تناول مبحثا غير مجزأ عن نشأة المحاسبة و مبحثا آخر عن تطور الفكر المحاسبي ، يشمل ثلاث مطالب ، الأول تطرق إلى اختراع القيد المزدوج ، و الثاني تطور الفكر المحاسبي في المركنتيلية و المطلب الأخير عن تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية .

اتبعنا في فصلنا هذا، المنهج التاريخي، نظرا لكونه يتناول تاريخ المحاسبة.

## المبحث الأول: نشأة المحاسبة

عندما نعرف المحاسبة على أنها إثبات منظم لنشاط مؤسسات إقتصادية ، نجدها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها ، فكانت عند ظهورها مرادفة للعد و القياس ، و اقتصرت على كشف محاسبية ، كوسيلة لضبط خزائن و ممتلكات القياصرة و الملوك و الكهنة ، و لمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب و الأخشاب اللازمة لبناء السفن ، و كذلك لإثبات دفع الأجور فقد عثر على بعض السجلات في زمن البابليين تشير إلى دفع الأجور حوالي عام ٣٦٠٠ قبل الميلاد.<sup>1</sup>

و كانت اختراع الكتابة المسمارية ، حوالي سنة ٢٩٠٠ قبل الميلاد ، من قبل الكهنة السومريين، قد تم لإدارة أموال المنشآت الإقتصادية التابعة للمعابد الدينية ، حسب مسمر "Messemmer" فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاما سداسيا للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الرومانية ، ما طور علم الحساب و جعل الإثبات المحاسبي ممكنا ، فكان الإثبات على ألواح من فخار ، و اقتصر حينها الإثبات على محاسبة بسيطة للمخازن .

أما في مصر الفراعنة القديمة ، فكانت أكثر تطورا ، فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام ، و إدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن ، سمح بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص ، بموجب وثائق قابلة للتداول "GIRO" ، و ساعد اختراع و تطوير صناعة الورق على الإثبات المحاسبي ، لكن مع ذلك فإن الإثبات تناول نظاما متطورا للمخازن و تبادل وثائقها فقط .

أما في الاقتصاد الحر لدى الإغريق و الرومان فقد كان تسجيلهم يقتصر على إثبات ديون الحرفيين و التجار ، كما أن نظام الأعداد الروماني قد أعاق تطور علم المحاسبة لمدة طويلة . و نظرا لتوسع الإمبراطورية الرومانية و جباية الضرائب من مستعمراتها ، فقد ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات "AUDITEUR" للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية .

في العصر الوسيط ، في أوروبا حيث ساد نظام إقطاعي ، اقتصر على الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات "pergement" تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة و الإقطاعيين لمراقبة استلام و تسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي .

<sup>1</sup> الأستاذ الدكتور نعيم دهمش و د. محمد أبو نصار و د. محمود الخلايلة ، " مبادئ المحاسبة " ص ٦

أما في المدن فقد ساد بين الحرفيين نظام طائفة الحرفة ، الذي يتسم بالجمود في طرق الإنتاج التقليدية و تحديد عدد الصانع ( الحد الأعلى ٢-٤ ) ، و عدم الفصل بين العمل المنزلي و الإنتاجي ، إضافة إلى انتشار الجهل و ارتفاع أسعار الأدوات الكتابية ، الأمر الذي أعاق تطور المحاسبة . و في قرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات لأهم الأحداث الشخصية و الإقتصادية فيس سجل واحد وفق تسلسل زمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل .

### المبحث الثاني: تطور الفكر المحاسبي.

#### المطلب الأول : اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة

أدت الحروب الصليبية إلى عودة إيطاليا إلى مكان الصدارة في التاريخ الأوربي و عرفت الدول الأوربية ، بحضارة و اقتصاديات الدول العربية في حوض البحر الأبيض المتوسط ، فخلقت قنوات للاتصال بهذه الدول عبر صيقيلية و الأندلس و الإسكندرية و انتقل عبرها على يد التجار و علماء الرياضيات العرب ، نظام الأرقام العشري ، ليحل محل نظام الأرقام الروماني ، فكان أساسا لتطور علم الحساب و الرياضيات و لمحاسبة و بقية العلوم ، كما خلق انتقال صناعة الورق إلى أوربا أرضية ملائمة لنشوء علم المحاسبة .

لقد وجدت بواكير مسك الدفاتر التجارية المنتظمة في القرن الثالث عشر ، و كان هذا في المدن الإيطالية و خاصة في فلورنسة ، و لعب النظام العشري دورا هاما في تطوير المحاسبة، و عرفت أوربا هذا النظام لأول مرة بظهور كتاب الرياضيات المسمى "Liber Abaci" و المنشور في فلورنسة عام ١٩٠٢ لمؤلفه ليوناردو بيسانو "Leonardo F.Pisano" <sup>1</sup> ، و رغم وضوح مزايا النظام العشري فقد استغرق انشاره ما يزيد عن قرنين ، فكان يستخدم فقط لتسهيل العمليات الحسابية ، أما نظام الأرقام الروماني فهو الذي كان معتمدا أمام القضاء ، و أول سجل مسك وفق النظام العشري فقط ، يعود لأحد التجار الفينيسيين عن الأعوام ١٤٣٩-١٤٣٢<sup>2</sup>. انتشرت في فلورنسة في القرن الرابع عشر مدارس خاصة لتدريس الشباب على المحاسبة و مسك الدفاتر لإعدادهم ليكونوا تجارا ، و انتشرت هذه المدارس في المدن الإيطالية الشمالية و تبعتها بقية الأقطار ، كما انتشرت المحاسبة في فرنسا في ذلك الوقت .

<sup>1</sup>الدكتور رضوان حلوة حنان ، " تطور الفكر المحاسبي " ، ص ١٤  
<sup>2</sup>الدكتور رضوان حلوة حنان ، " تطور الفكر المحاسبي " ، نفس الصفحة.

بدأ تطور الحسابات في القرن الثالث عشر بالحسابات الشخصية التي توضح علاقة الدائنية و المديونية للمؤسسة ، إذا كان التاجر يكتفي بالإشراف الشخصي على عناصر موجوداته كالمخزون السلعي و الصندوق ، و يثبت عملياته مع الغير فقط .

حوالي نهاية القرن الثالث عشر ظهرت الحسابات الإسمية ( بضائع ، مصاريف ... ) و انتشرت سريعا و هنا بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات ، يأخذ الشكل التقليدي المعروف حاليا بالحرف " T " " To-from " فبدأت تظهر بوادر القيد المزدوج .

إن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج ، ظهرت في المدينة الإيطالية فلورنسة قرب نهاية القرن الثالث عشر ، فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الأعوام ١٢٩٦-١٣٠٥ .

أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجدت في السجلات التجارية في مدينة " جنوه " عام ١٣٤٠<sup>١</sup> ، لكن لم تتناول هذه السجلات إقفال الحسابات ، و أول السجلات التجارية التي تظهر إقفالا شكليا تعود لأحد التجار الفينيسييين عن الفترة ١٤٠٦ و ١٤٣٤ ، حيث أفلت الحسابات بتوسيط حساب الأرباح و الخسائر و حساب رأس المال<sup>٢</sup> ، ولم يكن يطبق أسلوب الجرد الفعلي لمخزون آخر الفترة لتحديد النتيجة عند الإقفال فلم يكن ذلك ضروريا لأن نتيجة البيع لكل صفقة تسجل مباشرة في حساب الأرباح و الخسائر أو مباشرة في حساب رأس المال ، و بالتالي لم يكن يتم إقفال السجلات في فترات دورية بل عند انتهاء كل صفقة

أدى انتشار مدارس تعليم المحاسبة و اكتمال عناصر نظام سك الدفاتر وفق القيد المزدوج إلى تحديد مفاهيم محاسبية مثل مفهوم رأس المال ، المصروف ، الإيراد ، الربح و الخسارة ، الفائدة .

إن أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضا كاملا لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج ، و الذي اعتمد مرجعا علميا و تعليميا هو كتاب الراهب و العالم في الرياضيات لوكا باسيولي " Luca Pacioli " الذي نشر في البندقية عام ١٤٩٤<sup>٣</sup> ضمن كتاب عام للرياضيات باسم " Summa de Arithmetica ,Georuetria,Proportioni et Proportioialition " أي " مراجعة عامة في الحساب و الهندسة و النسبة و التناسب " و قد تضمن هذا الكتاب ٢٦ فصلا قصيرا حول سك الدفاتر تحت عنوان " De Computis et Scriptures " أي " فن الحساب و التسجيل " .

<sup>١</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان ، " تطور الفكر المحاسبي " ، ص ١٥

<sup>٢</sup> مثال : إذا تم شراء ٥ طن من الملح فإن ثمن الشراء و المصاريف المباشرة المتعلقة بتلك الصفقة تحمل على الحساب " صفقة الملح " في الجانب المدين ، و يجعل الحساب دائن بثمن المبيعات إلى أن تباع الصفقة بكاملها ، في هذه الحالة يمثل الفرق بين طرفي د / " صفقة الملح " النتيجة من ربح أو خسارة و يقلل هذا الحساب إما في حساب الأرباح و الخسائر أو مباشرة في حساب رأس المال . و تسمى هذه المحاسبة بمحاسبة الصفقات .

<sup>٣</sup> الأستاذ الدكتور نعيم دهمش و د.محمد ابو نصار و د.محمود الخليلية،مرجع سابق الذكر،ص ٦

لقد انتقل نظام القيد المزدوج إلى البلدان الإسكندنافية و بريطانيا و بقية العالم فيما بعد ، و لا يزال إلى وقتنا يطبق تحت إسم " الطريقة الإيطالية " و قد بقيت هذه الطريقة محافظة على مكانتها في الحياة العملية ، فيما عدى بعض التغيرات الشكلية و ذلك لتتلاءم مع طبيعة الأعمال و الأنشطة الإقتصادية المتطورة ، فمسك الدفاتر وفق نظام القيد المزدوج و تسجيل الحسابات أيضا وفق هذا النظام ، يعطي أساسا علميا و رياضيا للمحاسبة و يقدم معلومات أفضل .

### المطلب الثاني : تطور الفكر المحاسبي في الرأسمالية التجارية

بدأ انتشار استخدام النقود كمقياس للقيمة في أواخر العصر الوسيط و بدأت تظهر و تنتشر سريعا الرأسمالية التجارية التي شعب إلى تحقيق إرباح طائلة عن طريق توسيع التبادل التجاري و تنمية التجارة الدولية .

و ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية التجارية بتقديمها اداة عقلانية تقوم على التعبير عن الربح و الوسائل ( المشتريات ، المبيعات ، المصروفات و الإيرادات ) بوحدات قياس نقدية ، و ظهر حساب رأس المال بشكل واضح في القرن السادس عشر ، و المطالبة بإعداد الميزانية العامة سنويا للمشروع .

بعد تطور علم الحساب بسيادة علم النظام العشري ، أصبحت المعرفة المحاسبية " عامية ، شعبية " لدى غالبية التجار و هنا طلب المشرع الفرنسي - الرائد الأول في قوانين التجارة الأوروبية - في قانون تنظيم التجارة عام ١٦٧٣ مسك سجلات محاسبية حتى من التاجر الصغير ، و أعلن أن هدف الميزانية العامة هو تحديد ثروة صاحب المشروع ، و قبل المشرعون اللاحقون في فرنسا ( قانون التجارة ١٨٠٧ ) و في ألمانيا ( قانون التجارة ١٨٦١ و قانون ١٨٩٧ ) ، هذا الهدف كهدف وحيد يحقق وفق قواعد و مبادئ محاسبية ، لكن دون تحديد لمضمون هذه القواعد و المبادئ .

و على تنوع و ازدياد حجم الأنشطة التجارية للمشاريع الفردية ، لم تعد طريقة التسجيل المباشرة لنتيجة كل صفقة ، ملائمة للتطور . لذلك وجدت لأول مرة في القرن السابع عشر سجلات محاسبية تعتمد أسلوب الجرد الفعلي للمخزون السلعي و تستخدمه لتصحيح البيانات الدفترية عند تحديد النتيجة ، و إظهارها في الميزانية الختامية ( ميزانية آخر المدة ) ، اقتصر الجرد على المخزون السلعي دون مراعاة تدني قيمة الأصول الثابتة التي كانت ضئيلة بحيث يمكن تجاهلها .

تطورت أشكال جديدة للتسجيل المحاسبي في تلك الفترة ، فدفتر اليومية الواحد لم يعد كافيا لإثبات كل العمليات ، لذا تم تجزئته ، يذكر العالم الفرنسي دولابورت " De la Porte " عام ١٦٩٧ أن كثيرا من التجار يسكون الآن سجلا للمشتريات و آخر للمبيعات و ثالث للنقدية و سجلا أخيرا للعمليات التي لا تتعلق بالبضائع أو النقدية . و هذا العالم يشرح للمرة الأولى مزايا مسك يومية عامة أو مركزية تضم إجماليات اليوميات المساعدة المتخصصة ، والأمر الذي ساعد على انتشار هذه الطريقة هو تدخل التنظيم القانوني الذي طلب يومية واحدة غير مجزأة .

في نهاية القرن الثامن عشر ، صدر في إنجلترا كتاب لاقى نجاحا كبيرا بإسم " النظام الإنجليزي لمسك الدفاتر " " English Systeme of Book Keeping " ثم ظهرت الطريقة أو النظام الفرنسي و الطريقة الألمانية و الطريقة الإيطالية الجديدة ( الطريقة السابقة هي التي كانت تدرس في مدارس البنديقية ) ، لكن لم تحظى كل هذه الطرق إلا بقيمة تاريخية باستثناء الطريقة الفرنسية للعالم " Edmond De Grange " إدمون دوكرانج ، عام ١٧٩٥<sup>1</sup> و التي مازالت حية تحت إسم الطريقة الأمريكية كما سماها " Schummacher " شوماخر للمرة الأولى عام ١٨٧٤ ، و هي عبارة عن سجل واحد تقسم فيه كل صفحة إلى قسمين ، واحد لليومية ، للإثبات حسب التسلسل الزمني و الآخر للأستاذ يتضمن سبع حقول مزدوجة تمثل الجانب الدائن و المدين في حساب الأستاذ .

تجدر الملاحظة أن محاسبة القيد المحرر هي أيضا وليدة المركاتيلية ( الرأسمالية التجارية ) و قد نشأت بعد تطور محاسبة القيد المزدوج و طبقت في المهن الحرة و لدى الحرفيين بنجاح و مما سبق ذكره يتضح لنا أن فروع المحاسبة المعروفة حاليا - مدى محاسبية التكاليف ( المحاسبة التحليلية ) - قد وضعت و طبقت في زمن الرأسمالية التجارية ثم أن التطبيق العملي للمحاسبة كان مسائرا و متلائما مع تغير الصندوق الإقتصادية و الإجتماعية و القانونية ، أي أن الحياة العملية هي التي أملت تطور الفكر المحاسبي .

إن تحقق الإيراد عند البيع و مقابلة الإيراد بالنفقة لتحديد الربح و كذا اعتماد البيانات الفعلية في الإثبات المحاسبي و تحديد النتيجة ، كانت أهم المبادئ المحاسبية آنذاك ولا تستدع الضرورة فرض الدورية في تحديد النتيجة ، و كذا فرض الشخصية المعنوية للمشروع كشخصية مستقلة عن صاحب المشروع ، محاسبيا و قانونيا .

في هذه المرحلة من مراحل الفكر المحاسبي ، كان المحاسب يلعب دور الحارس على أموال صاحب المشروع ، و بناء عليه سميت بمحاسبة الحراسة Stewardship Accounting فكان

<sup>1</sup> د.رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، ص ٢٥

غرضها الأساسي يقوم على الرقابة و حراسة الديون و الأموال المعهود بها إلى الغير و كذلك رقابة المخزون لمنع السرقة .

### المطلب الثالث : تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية

لقد خلقت المركنتيلية بأساطيلها و مؤسساتها التجارية و افتتحتها الأسواق العالمية الأرضية المناسبة لنجاح الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر و أوائل القرن التاسع عشر إلى تطورات جديدة في علم المحاسبة نتيجة التغيرات الجذرية في الإقتصاد و المجتمع .

إن تطور أساليب الإنتاج الذي اقتضته الثورة الصناعية ، تطالب ظهور وحدات إنتاجية كبيرة تستوعب إستثمارات هائلة في الأصول الثابتة ، و التي لا يمكن أن توفرها المشروعات الفردية و شركات الأشخاص التي سادت في المركنتيلية ، و هكذا انتشر شكل جديد من الشركات ، شركات الأموال المساهمة ، و تتميز هذه الأخيرة عن سابقتها بانفصال الملكية عن الإدارة .

إن هذه الفكرة أثرت كثيرا في الفكر المحاسبي فأدت إلى نشوء فرض الشخصية المعنوية و فرض الدورية و إلزامية نشر القوائم المالية دوريا . و تقوم إدارة المشروع بالإعتماد على المحاسبين لديها بإعداد قوائم و بيانات مالية يتمكن من خلالها أصحاب المشروع و أصحاب المصالح في المشروع من تقييم وضعية الشركة في الفترة الماضية و التنبؤ بالتطور المستقبلي ، حتى يتمكن هؤلاء من اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة مثل الإحتفاظ بالأسهم أو بيعها أو شرائها، الموافقة على إقراض الشركة ....

و هكذا فإن مستقبل الشركة و بالتالي مصلحة و سمعة مجلس إدارتها يرتبط بموقف و تقدير المجتمع المالي ، و هذا الموقف يتحدد استنادا على القوائم المالية المنشورة ( حساب النتائج ، الميزانية ، قائمة التدفقات النقدية ... ) .

إن المساهمون أو غيرهم من الأطراف المعنية لا يمكنهم الإطلاع مباشرة على دفاتر الشركة و التأكد من مدى صحة قوائمها المالية للأسباب التالية :

- ١- لعدم توفر المعرفة المحاسبية الفنية لدى هؤلاء المعنيين ، بحيث تسمح لهم بالإلمام بتلك الحسابات أو القوائم و معرفة كيفية الوصول إليها .
- ٢- لعدم توفر الزمن الكافي لإنجاز هذه المهمة .
- ٣- لإختلاف مواقعهم الجغرافية .

٤- لأن القوانين لا تسمح لجميع المهتمين بالشركة بمراجعة حساباتها .

لذلك عهدت كافة التشريعات التجارية إلى مدققي الحسابات بمراجعة حسابات الشركة و التأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة على الجمهور المهتم .

و نظرا لعدم وجود مبادئ و أسس محاسبية عامة مقبولة تحدد إطار السلوك و الإجراء المحاسبي إزاء المشكلات التي تواجه المحاسب ، فإن مفهوم التدقيق في تلك الفترة اقتصر على

التأكد من صحة الثبوتيات التاريخية للقيود المحاسبية و التأكد من التوازن المحاسبي و صحة الترحيل . إذن في هذه الفترة أصبحت المحاسبة على جانب اعتبارها أداة لخدمة أصحاب المشروع ، أداة لحماية أصحاب المصالح في المشروع ، فأضيفت بذلك وظيفة محاسبية جديدة هي خدمة المجتمع .

لقد أظهر النظام الرأسمالي القائم على المنافسة ميلا للإطاحة بالمنافسة الحرة أو الكاملة لصالح منافسة القلة أو الإحتكار ، و قد ساعد على هذا تزايد الإختراعات الحديثة التي تتطلب رأسمال ثابت ضخم ، تعجز المشروعات الصغيرة و المتوسطة عن تأمينه ، فأدى هذا إلى إفلاس العديد من المشاريع لحساب مشاريع أخرى سيطرت على السوق ، مما دعا إدارة المشاريع التي تقف على هاوية الإفلاس، إلى نشر بيانات مضللة لتظهر مشروعاتها بحال أحسن مما هي عليه ، بدافع حاجتها إلى الاقتراض لمحاولة درأ الإفلاس أو خوفا من هبوط أسعار أسهمها مما يسارع في إفلاسها . و غالبا ما كان التضليل يتم عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مخالف للواقع. و قد كان المحاسب مضطرا إلى قبول أية سياسة تمليها عليه الإدارة باعتباره موظفا لديها .

و في ظل غياب المبادئ المحاسبية كان المراجع أو مدقق الحسابات مضطرا للموافقة على تلك البيانات أيضا ، لطالما أنها لا تنطوي على الإخلال بالتوازن المحاسبي . أما المتضررون من اعتماد تلك البيانات فكانوا يقيمون الدعاوى ضد المحاسب و المراجع و الإدارة ، و غالبا كانت تصدر أحكام القضاء ضدهم دفاعا عن مصالح الجمهور ضد الغش و التلاعب .

إن ضعف موقف المحاسبين و مدققي الحسابات اتجاه الإدارة و المجتمع استدعى توحيد جهودهم لحمايتهم و تثقيفهم ونبيل ثقة و احترام المجتمع . فمنذ أواسط القرن التاسع عشر ظهرت بدايات تكوين اتحادات للمحاسبين و المدققين ، تبعتها قرب نهاية القرن التاسع عشر حركة كبيرة لتكوين الاتحادات و المعاهد المحاسبية المهنية و العلمية في كافة أقطار الدول الصناعية في أوروبا و أمريكا و أستراليا<sup>1</sup> .

لقد ظلت المحاسبة و الفكر المحاسبي حقبة طويلة من الزمن أداة لتسجيل العمليات و إعداد التقارير عن الوقائع التاريخية التي كانت تجهز سنويا للعرض على الإدارة أو أصحاب المشروع، و كانت القواعد المحاسبية التي ولدت نتيجة تكرر الاستخدام و لاقت قبولا عاما في المزاولة ، موجهة باستمرار نحو خدمة هذا الهدف ، و ظلت المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة خدمت تطورها و إخراجها من عزلتها و من أهم هذه العوامل :

<sup>1</sup> د.رضوان حلوة حنان،مرجع سابق الذكر،ص ٢٩



- التطور التكنولوجي في طرق الإنتاج ووسائل تمويله، قد ساعد على التمرکز و إنشاء وحدات اقتصادية كبيرة، الأمر الذي نجم عنه تعقيد العملية الصناعية و ازدياد عدد العاملين مما ترتب عليه ضرورة تقديم بيانات أكثر تفصيلا لإدارة هذه الوحدات .
  - نتيجة ازدياد حجم الإنتاج و ظهور مشكلات تصريف الإنتاج الكبير ، ازدادت حدة المنافسة بين المشاريع ، الأمر الذي دعا الإدارة إلى ضرورة مراقبة العمليات الإنتاجية داخل المشروع لاستبعاد ظواهر الهدر و الإسراف و تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن للوقوف في وجه منافسة المشاريع الإنتاجية المماثلة بالبيع بأسعار منخفضة .
  - إن التشتت الجغرافي الذي أدى إلى فصل أماكن الإدارة عن أماكن الإنتاج و التصريف زاد الهوة بين الإدارة العليا و المستويات الإدارية الأخرى ، مما جعل الإدارة العليا في عزلة عما يجري في المستويات الأخرى ، الأمر الذي دعا إلى إيجاد أساليب محاسبية للرقابة تتلاءم مع التطور الإداري الذي تحول من الإشراف المباشر إلى تفويض المسؤوليات للمستويات الإدارية المتوسطة و الدنيا القائمة على التنفيذ ، و اكتفت الإدارة العليا بالإطلاع على تقارير المحاسب خاصة محاسب التكاليف .
  - تواجه الإدارة العليا باستمرار مواقف متجددة تستدعي اتخاذ القرارات السريعة في شتى المجالات ، لذلك تحتاج هذه الإدارة إلى بيانات محاسبية تكون أساسا لاتخاذ القرار .
  - و لا تتوقف هذه البيانات على مجرد بيانات إجمالية ، بل بيانات تحليلية و إحصائية ، و هنا تقدم المحاسبة بيانات مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي و الضبط المنهجي ، هكذا ظهرت محاسبة التكاليف المعيارية و المحاسبة الإدارية لتساعد الإدارة في تقويم الأداء و اتخاذ القرارات .
- هكذا بدت واضحة ضرورة العمل على تطوير الأساليب المحاسبية حتى تكون في خدمة الإدارة ، و أخذت تلك الأساليب تلاحق في تطورها السريع الأساليب الإدارية ذاتها ، فظهرت المهمة الإدارية للمحاسبة ، و التي انعكست نتائجها في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف من نظام التكاليف التاريخية إلى نظام التكاليف المعيارية<sup>1</sup>

### الخلاصة:

بعد العرض السابق لمختلف الأحداث و أهمها لتطور علم المحاسبة ،نلاحظ مدى مواكبة هذا العلم للتطورات الحاصلة في مختلف المجالات الاقتصادية ، السياسية و حتى الصناعية ، و يتضح لنا أنها نشأت و تطورت كأداة حسابية كمية لخدمة أغراض معينة تغيرت بتغير الحاجات و الظروف الاقتصادية ، التكنولوجية ، القانونية و الاجتماعية .

و مع كل تطور، و في كل مرحلة من مراحل هذا التطور كانت تضاف وظيفة للمحاسبة ، فمن وظيفة الحراسة إلى وظيفة خدمة المجتمع إلى الوظيفة الإدارية ، و هذه الوظائف بدورها استدعت تفرع المحاسبة و تخصص كل فرع في مجال أو وظيفة معينة .

لقد أدى التغير الحاصل في طريقة الإنتاج عند الثورة الصناعية إلى ظهور فرع جديد لم يكن موجودا في المراكزية و هو فرع محاسبة التكاليف ، و هذا لتقييم تكلفة الإنتاج ، و لوضع أسعار البيع .

و سنتطرق في الفصل القادم إلى دراسة محاسبة التكاليف من حيث نشأتها و مكانتها في المؤسسة و كذا سنعرض مفهوم التكاليف و تصنيفها .

لتحميل نسختك المجانية

**ملتقى البحث العلمي**  
RENDEZVOUS OF SCIENTIFIC RESEARCHES  
[WWW.RSSCRS.INFO](http://WWW.RSSCRS.INFO)



تمهيد :

أثبتت المحاسبة التحليلية فعاليتها في معالجة المعلومات التكاليفية و تحليلها ، مع مرور الزمن ، و لم تقف عند هذا الحد بل أصبحت تنبؤ بالتكاليف و تضع لها الموازنات التقديرية و تراقب انحرافها و تعالجها و تصحح هذه الانحرافات عند وقوعها .

و سنتناول في فصلنا هذا دراسة شاملة عن المحاسبة التحليلية و التكاليف في ثلاث مباحث الأول يتحدث عن ماهية المحاسبة التحليلية في ثلاث مطالب ، الأول عن نشأة المحاسبة التحليلية و الثاني عن تطور المحاسبة التحليلية ، أما الثالث فتحدث عن تعاريف و أهداف المحاسبة التحليلية .

المبحث الثاني يتناول دور المحاسبة التحليلية في المؤسسة في ثلاث مطالب، الأول يقدم تعريفا للمؤسسة و الثاني يتكلم عن مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة، أما المطلب الأخير فتكلم عن علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبة التحليلية.

المبحث الثالث يتناول دراسة التكاليف و سعر التكلفة، المطلب الأول يقدم مفاهيم عن التكلفة و سعر التكلفة و المطلب الثاني تصنيفات التكاليف، أما الأخير فيحدد العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة.

## المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

## المطلب الأول : نشأة المحاسبة التحليلية

إن التغيرات الكبيرة الحاصلة عالميا و دوليا و قوميا ، الحضارية و الاقتصادية أدت إلى تغيرات أكبر في كل ميادين العلوم و الفنون على حد سواء و كذا بالنسبة للمحاسبة ، فالتطورات الحاصلة على مستوى المؤسسات الاقتصادية و كبر حجم نشاطاتها و تعقدها أوجب تقسيم العمل المحاسبي للوصول إلى معلومات أكثر دقة و تخصص .

إن التحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية في كيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى الطريق الصناعية أوجب ظهور نظام محاسبي أو فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار ، هذا الفرع هو فرع المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية .

و اقتصرت بدايات المحاسبة التحليلية على مقولات عن بعض مجالات العمل و تكلفتها داخل المشروع في القرن الرابع عشر في إيطاليا<sup>١</sup> و عموما فإن ازدهار الإنتاج الصناعي و ازدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر قد دفع إلى الإهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المنشأة ( المصنع ) و تطوير إجراءات و نظم المحاسبة التحليلية . و أول من فصل محاسبة المصانع ( المحاسبة التحليلية ) عن المحاسبة التجارية ( المحاسبة العامة ) هو جانج J.H.Jung عام ١٧٨٦<sup>٢</sup>.

إن وظيفة محاسبة المصانع حسب ما وضعه جانج هي " تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع و تحديد كم يجب أن يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله " .

<sup>١</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، ص ٣٢

<sup>٢</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، نفس الصفحة

لقد بقي الإهتمام بالتكاليف في النصف الأول من القرن التاسع عشر ينصب في خدمة سياسات التسعير . ظهر كتاب لـ "بالفسكي A.Ballewske" عام ١٨٧٧ باسم "الحساب لمصانع الآلات"<sup>١</sup> وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل ، و كان هذا الكتاب أهم عرض عملي متكامل لأسلوب حساب التكاليف<sup>٢</sup> كما يظهر لأول مرة عام ١٨٩٩ ، التفكير التكاليفي الحدي لدى العالم الألماني شمالنباخ E.Schmalenbach الذي قسم التكاليف إلى ثابتة و متغيرة و أوضح أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار .

و في هذه المرحلة اتصفت المراجع - بالرغم من ضخامة حجمها- بالتركيز على معالجة و تطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة.

### المطلب الثاني : تطور المحاسبة التحليلية " محاسبة التكاليف "

لقد أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن الماضي (القرن العشرين) إلى مطالبة كثيرين من رجال الأعمال بإيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي .

فظهر في ألمانيا عام ١٩٠٥ كتاب لـ لايتنر F.Leittner " حساب التكلفة الذاتية في المعامل الصناعية "<sup>٣</sup> الذي كان محاولة لتقييم الآراء السابقة و تحديد مدى قبولها عموماً وفق نظرية شاملة لكل المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف مع إعطاء أمثلة ميدانية.

و في عام ١٩٠٧ صدر كتاب ثان وهو دراسة منشورة عن التنظيم الإداري و المحاسبي و حساب التكلفة الذاتية لإحدى المنشآت الصناعية الكبيرة في برلين<sup>٤</sup> لقد أطلق هذين العاملين بنشاط إعلامي واسع و اهتماما كبيرا في و صف و استيعاب الطرق المطبقة عمليا في مختلف الأنشطة الإقتصادية .

<sup>١</sup> ص ٣٣ الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر،  
<sup>٢</sup> تفرق بين حساب التكاليف و يهدف الى تحديد تكلفة الوحدة و بين محاسبة التكاليف التي تتضمن فكرة النظام التكاليفي.

<sup>٣</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر ص ٣٤

<sup>٤</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، نفس الصفحة..

إن المهمة الأساسية للمحاسبة التحليلية هي حساب التكلفة سواء وفق عوامل الانتاج أو لمراكز التكلفة أو للمنتجات المختلفة في حالة تعددها . و تتميز هذه المرحلة بالدراسة لمراكز التكلفة الصناعية غير المباشرة و أسس تحميلها . كما كان من أهم النتائج في هذه المرحلة قبول مبدأ السببية<sup>١</sup> كمبدأ أساسي في المحاسبة التحليلية .

تأثرت المحاسبة عامة و محاسبة التكاليف خاصة بالحرب العالمية الأولى و الاقتصادية الكبرى حتى نهاية ١٩٣٣ تأثيرا بالغا على تطورها لدرجة اعتبارها مرحلة مستقلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف .

نشر شمالنباغ عام ١٩٠٣/٠٢ مثالا حول العلاقة بين التكاليف و مستوى التشغيل متابعا بذلك محاولته الأولى عام ١٩٨٨ فقسم سلوك التكاليف على أربعة أنواع :

تكاليف متغيرة بنفس النسبة ، تكاليف ثابتة، تكاليف تنازلية، تكاليف تصاعدية، وفي عام ١٩٠٩/٠٨ تابع تطوير نظرية التكاليف استنادا إلى تحليل علاقات توابع الإنتاج ، و جعل مسألة التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف ، فنشر مقالا مطولا باسم " نظرية تحديد تكاليف الإنتاج " و أوضح شمالنباغ أن أهم الوظائف التكاليفية هي وظيفة تحقيق الرقابة الإقتصادية لرفع الكفاءة الإنتاجية داخل المنشأة و أن هذه الوظيفة ترتبط ارتباطا وثيقا بوظيفة اتخاذ القرارات ثم تأتي وظيفة التسعير و أخيرا وظيفة تحديد النتائج في دورات قصيرة الأجل ضمن الدورة المالية الواحدة<sup>٢</sup> .

أما في الفترة الممتدة بين ١٩٣٣ و نهاية الحرب العالمية الثانية فاستمرت الجمود النسبي في البحث المحاسبي التكاليفي ، فبعد صعود النازية إلى الحكم عام ١٩٣٣ ، تحول نظام ألمانيا الإقتصادي إلى نظام موجه مركزيا عن طريق أوامر و تعليمات السلطات الحكومية لضرورات الإستعداد للحرب ، فاقترص الاهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المنشأة الواقعة تحت الإشراف الحكومي ، و

<sup>١</sup> هو مبدأ يفترض وجود علاقة سببية بين الإيراد و النفقة.  
<sup>٢</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، ص ٣٥

بالتالي ظهور اتجاه التوحيد في المصطلحات و الإجراءات و النظام التكاليفي ككل ، بهدف جعل المعلومات التكاليفية قابلة للمقارنة و اعتمادها أساس للتخطيط و التوجيه .

في الولايات المتحدة الأمريكية ، بدأ الإهتمام بنظرية التكاليف المتغيرة و استخدامها ادارية لأول مرة عام ١٩٣٦<sup>١</sup> .

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الإهتمام بتطور وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ، فأدخل تحليل التعادل Break-even Analysis ، و أدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية ، و قد ساعد على ذلك استخدام الحسابات الإلكترونية و ما تزال الو ضيفة الإدارية تحتل مركز الصدارة في محاسبة التكاليف .

منذ بداية الستينات زاد الإهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية<sup>٢</sup> باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية في المنشأة ، و تساعد الإدارة في تحقيق الرقابة الإدارية ، و لتحل التكاليف المعيارية تدريجيا مكان الصدارة في تقويم أداء العاملين<sup>٣</sup> .

### المطلب الثالث: تعريف و أهداف المحاسبة التحليلية

#### ١- تعريف المحاسبة التحليلية:

١- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات<sup>٤</sup> .

<sup>١</sup>الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، ص ٣٦

<sup>٢</sup>سوف نتطرق إلى دراسة التكاليف المعيارية في الفصل الثاني، المبحث الرابع

<sup>٣</sup>تقويم الانحرافات عن الخطة المعيارية و تحديد أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية

<sup>٤</sup>، تقنيات مراقبة التسيير، ناصر دادى عدون، ص ٨

٢- " محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجية ، و للتخطيط و الرقابة للأعمال الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة"<sup>١</sup>

من خلال التعريف الثاني نلاحظ أن المحاسبة التحليلية - محاسبة التكاليف - تهتم بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي و للمحاسب الإداري ، فتقدم بيانات تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة المركز المالي ( الميزانية ) - لتحديد الربح في قائمة الدخل ( جدول حسابات النتائج ) - بيانات تكلفة البضاعة المباعة .

كما أنها توفر بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الموازنات و رقابة العمليات و اتخاذ القرارات مثل قرار التسعير .

تستخدم محاسبة التكاليف - المحاسبة التحليلية - بيانات لتحديد الربح السنوي و لتقييم المخزون في المؤسسة الصناعية ، و يؤدي تجميع كل من معلومات التكلفة و العلاقات الهندسية و نموذج المحاسبة المالية ( المحاسبة العامة ) للمؤسسة إلى توفير للمديرين الغير مرتبطين بالعمليات المالية للمؤسسة ، فرصة دراسة العلاقات المتداخلة و تطوير نموذج التخطيط و الرقابة على مستوى المؤسسة .

<sup>١</sup> محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، ص ٢١



و الشكل التالي يوضح المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف<sup>١</sup> :



## ٢- أهداف المحاسبة التحليلية :

- المحاسبة التحليلية هي نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية و الإقتصادية ، هدفها الأساسي هو السماح للمؤسسات الإقتصادية عن طريق تحليل عميق للتكاليف ب :
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم ، و بهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج .
- وضع سياسات تسعير لمنتجات المؤسسة .
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرتها .
- دراسة المردودية التحليلية لمراقبة سياسات الإنتاج و التوزيع و الإستثمار .
- تسمح بتحديد نتيجة كل منتج على حدى .
- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية .
- توضيح الإختيار الموازني في مجال الإستثمار و ذلك بحساب تكلفة المنتج أو السلعة التي تريد الوصول إليها ، و من هنا يمكنها عمل مفاضلة بين المشاريع .

<sup>١</sup> محمد الفيومي محمد، مرجع سابق الذكر، ص ١٥

- متابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات.<sup>١</sup>
- توفير نظام ضبط و رقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها عند أقل مستوى ممكن و التأكد من الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج.<sup>٢</sup>

### المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية في المؤسسة

#### المطلب الأول : تعريف المؤسسة

تتمثل المؤسسة - عموما - في مجموعة من الطاقات البشرية و الموارد المالية ( طبيعية كانت أم مالية أو غيرها ... ) و التي تشتغل فيما بينها ، وفق تركيب معين و توليف محدد قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع .

و تجسد هذه المهام - بصورة مباشرة أو غير مباشرة و ذلك بحسب طبيعة المؤسسة ذاتها ، مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوليف أو الدمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية و الموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة.<sup>٣</sup>

#### المطلب الثاني : مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار و تسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانة المحاسبة التحليلية جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها ، فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسة لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل و التعمق في التحليلي كما تساعد المحاسبة التحليلية المسير في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح ب :

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الإنتاج .

<sup>١</sup>ناصر دادي عدون،مرجع سابق الذكر،ص٨،٩

<sup>٢</sup>عبد الحليم محمود كراجه،محاسبة التكاليف،ص١٣

<sup>٣</sup>أحمد طرطار تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة،ص١٥

- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج .

- وضع التقديرات و حلول للتخفيف من هذه العوامل المؤثرة .

كما يؤدي حساب المردودية إلى اتخاذ قرارات هامة مثل معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها و أي الوحدات التي تتطلب تطوير في الإنتاج و معرفة أي الطلبات التي يجب قبولها.

### المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية<sup>1</sup> :

المحاسبة العامة تسمح بحساب نتيجة الإستغلال عن طريق مطابقة التكاليف بالإيرادات ، هذه الأخيرة تكون مصنفة حسب طبيعتها . و مهما كانت المعلومات التي توفرها و درجة أهميتها فهي غير كافية لدراسة و فهم كامل نشاط المؤسسة و هذا لعدة أسباب نذكر منها :

- الخاصية مفرطة السطحية للمحاسبة العامة مقيدة بقواعد شديدة للتقييم و التسجيل ، المحاسبة العامة مهتمة أكثر بالبحث عن الدقة و التساوي ( احترام مبدأ القيد المزدوج ، طبيعة الرصيد الختامي للحسابات ... ) و قليلة الروابط المباشرة مع اهتمامات المسيرين .

- تصنيف وحيد للتكاليف - حسب الطبيعة - : و هذا التصنيف لا يكفي عندما نريد حساب التكلفة حسب الوظيفة أو حسب المنتج أو حسب الطبيعة .

- وجود نتيجة استغلال إجمالية : ففي التسيير هذه المعلومة كافية إلا في حالة المؤسسة التي تنتج أو تتاجر بمنتج أو سلعة واحدة . فالنتيجة الإجمالية تصبح غير كافية عند إنتاج عدة منتجات و بالتالي لا توضح أي من المنتجات هي المساهمة أكثر في الربح و ما هي المنتجات التي تسبب الخسارة .

- التسجيل الحصري للتدفقات الخارجية : قبل الجرد ، المعلومات المسجلة في المحاسبة العامة هي المعلومات الموجودة في المستندات المحاسبية ( و التي لها صفة قانونية ) المستلمة من الخارج ( فاتورة شراء لمنتجات أو الخدمات ) أو المسلمة إلى الخارج ( فاتورة بين المنتجات أو الخدمات ) ، أما التدفقات الداخلية مثل الإعانات المؤداة بين مراكز النشاط فلا تكون بوثيقة محاسبية .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ٣٠

- طريقة حساب قيمة الإهلاكات ، تستند على القيمة الأصلية و على قواعد ضريبية ، و قيمة الإهلاك في المحاسبة العامة تقيم على أساس القيمة الأصلية و هذا لا يمكن المؤسسات من الحصول على تكلفة إقتصادية ( مختلفة عن التكلفة المحاسبية ) ، أي لا تأخذ الواقع السوقي بعين الإعتبار و بالتالي تكون هذه الإهلاكات قليلة الدقة .

- اختيار السنة كفترة محاسبية لإعداد القوائم المالية : هذا الإختيار لا يتلاءم مع الحاجة إلى وصول المعلومات و اتخاذ القرارات الفورية التي تمكن من تصحيح الأخطاء في المستقبل الآجل .

- المحاسبة العامة لا تأخذ بعين الإعتبار تعويضات رأس المال الخاص الموضوع تحت تصرف المؤسسة من قبل الشركاء قياسا مع الفوائد المحققة مع الإقتراضات ، تعويضات رأس المال الخاص ( تحت شكل أرباح صافية موزعة على الشركاء ) هي معتبرة في المحاسبة التحليلية كمصاريف مالية .  
هذه الأسباب تحدد مجال تطبيق المحاسبة العامة و تحل وضع نظام المحاسبة التحليلية في الأنشطة المعقدة ( المؤسسات الصناعية ) .  
و هذا الجدول يلخص معايير التفرقة بين نظام المحاسبة العامة و نظام المحاسبة التحليلية :

معايير التفرقة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
١- تقارب النفقات	تقسيم النفقات	تجميع النفقات في التكاليف
٢- تصنيف النفقات	تصنيف وحيد حسب الطبيعة	عدة تصنيفات حسب الطبيعة حسب المركز - النشاط - الوظيفة
٣- شكل نتيجة الإستغلال	إجمالية	موضحة حسب كل منتج
٤- طبيعة التدفقات المسجلة	تسجل التدفقات الخارجية فقط	التدفقات الخارجية و الداخلية
٥- أساس حساب نفقة	- تكلفة الحيازة	- قيمة التبادل

الإستهلاك	- مدة حياة الإستثمار الموافقة للطبيعة الجبائية	- مدة حياة الإستثمار الإقتصادية
٦- العمل المحاسبي	السنة	أقل من ١٢ شهر
٧- تقارب رأس المال الخاص	ديون لا تقابلها نفقات مالية لمؤسسة	موارد خارجية تقابلها نفقات مالية

### المبحث الثالث: التكاليف و سعر التكلفة

#### المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

##### ١- مفهوم التكاليف :

إن كلمة تكلفة أصبحت تعطى معنا عاما واسعا بعد التطور الذي عرفه كل من  
مجل المحاسبة و الإقتصاد ، فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل  
تعريفها و ليظهر المجال الذي تستخدم فيه و الغرض منها و كذلك إعطائها  
خاصية لتمكين تسجيلها و عملية قياسها .

و تعرف الكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة إقتصادية في سبيل  
الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل<sup>١</sup> " .  
أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على  
الحصول للمنفعة<sup>٢</sup> " .

حيث أن التكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف ، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت  
خسارة و بالتالي فالخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة .

##### ٢- مفهوم سعر التكلفة :

- " نعني بسعر التكلفة ما كلف إنتاج المنتجات المباعة ، مضافا إليه مصاريف  
التوزيع أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية الشراء  
للمواد الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف التوزيع<sup>٣</sup> " .

<sup>١</sup> أحمد محمود نور، في مياسبة التكاليف، ص ٣٦

<sup>٢</sup> محمود علي الجبائلي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، ص ٩

<sup>٣</sup> دروس نظرية و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، ص ١٠

- "سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية ( أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ) و تحسب فيها تكاليف البيع<sup>١</sup> ."

- و تحسب التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي :

أ- في المؤسسة التجارية :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء ( المباشرة و غير مباشرة )}$$

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الشراء} + \text{مصاريف و أعباء التوزيع ( المباشرة و غير مباشرة )}$$

ب- في المؤسسة الصناعية :

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

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة الشراء} + \text{مصاريف الإنتاج المختلفة}$$

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف التوزيع}$$

و النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال و سعر التكلفة

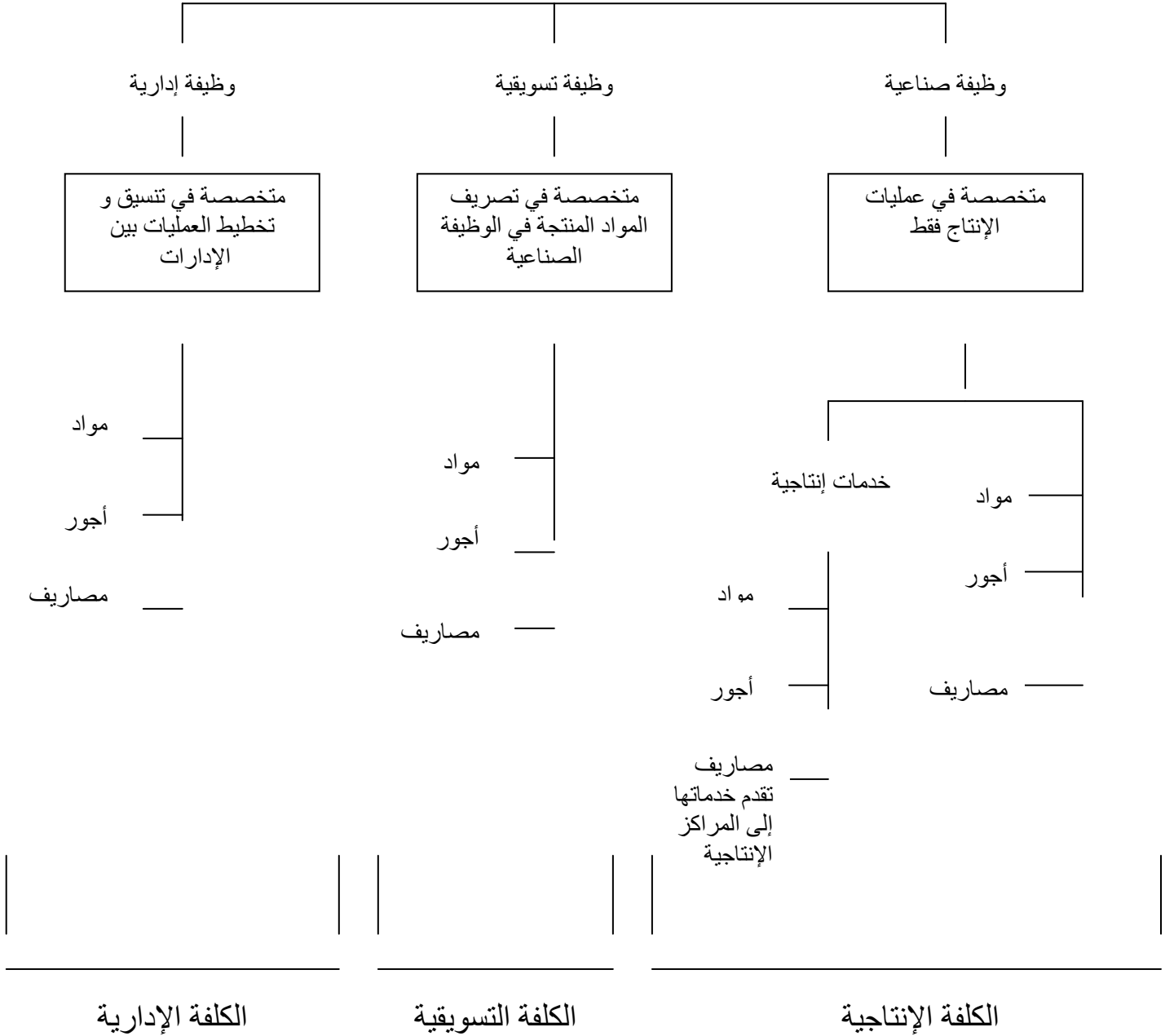
### المطلب الثاني : تصنيفات التكاليف

هناك عدة تصنيفات و تبويبات للتكاليف ، سوف نتعرض و نبين بعضا منها و هي كالتالي :

- ١- تبويب التكاليف حسب وظيفة عنصر التكاليف .
- ٢- تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بحجم النشاط .
- ٣- تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج .

## ١- التوزيع حسب وظيفة عنصر التكاليف :

طبيعة الوظيفة داخل المنشأة



### أ- التكلفة الإنتاجية ( الكلفة الصناعية )<sup>١</sup> :

وهي تلك التكاليف من مواد متمثلة في الخدمات أو المواد الأولية التي تحول و تصنع لتصبح منتج تام و أجور متمثلة في أجور العمال الذين يقومون بالعملية الإنتاجية و ضمن الوظيفة الصناعية ، بالإضافة إلى مصاريف الإنتاج مثل مصاريف شراء المواد الأولية ... و هذه التكاليف قد تكون مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة . هذه الأخيرة تقوم بها مراكز الخدمات الإنتاجية دون أن يكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية .

مجموع التكاليف السابقة الذكر و التي تتفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى

ب : التكاليف الصناعية .

### ب- التكلفة التسويقية :

هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من مواد و أجور و مصاريف ، و تشمل المواد التسويقية: مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم . أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات ، تكلفة العينات ، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج ... إجمالي هذه التكاليف تمثل التكاليف التسويقية .

### ج- التكلفة الإدارية :

إن دور الإدارة يكمن في الإشراف و التنسيق و مع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية و تحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا و رواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة و كذلك لها مصاريف و هي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية ، المطبوعات .

محصلة هذه العناصر تمثل التكاليف الإدارية .

<sup>١</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق الذكر، ص ٢٧



٢- التبيويب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط :

تسلك عناصر لتكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف ، فإما أن تكون ثابتة مهما تغير مستوى النشاط ، وإما أن تكون متغيرة مع أقل تغير في حجم

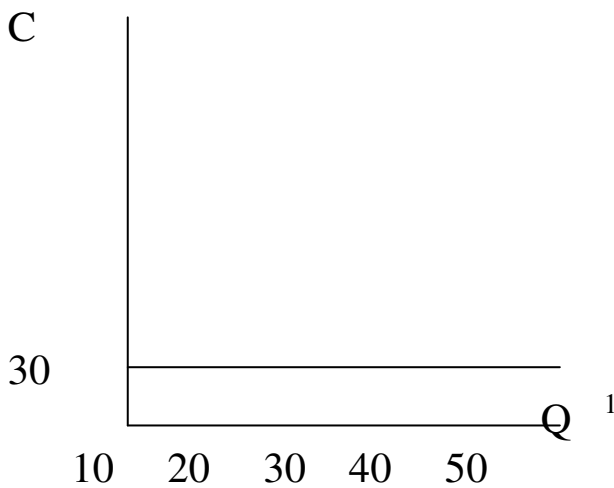
النشاط ، كما قد تكون شبه متغيرة- أو شبه ثابتة - سوف نشرح هذا .

أ- التكاليف الثابتة :

هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج ، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وفق علاقة عكسية ، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج و ينخفض لزيادته . كما هو مبين في الشكل أدناه .

\*

التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج	نصيب الوحدة
٣٠	١٠	٣
٣٠	٢٠	١.٥
٣٠	٣٠	١



١ الرسم يظهر علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج، و هي خط مستقيم

إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل تتمثل عموما في إيجار مبنى المؤسسة، مرتب مشرف المصنع ، أقساط التأمين ، فهي **تكلفة زمنية**  
**ب- التكاليف المتغيرة :**

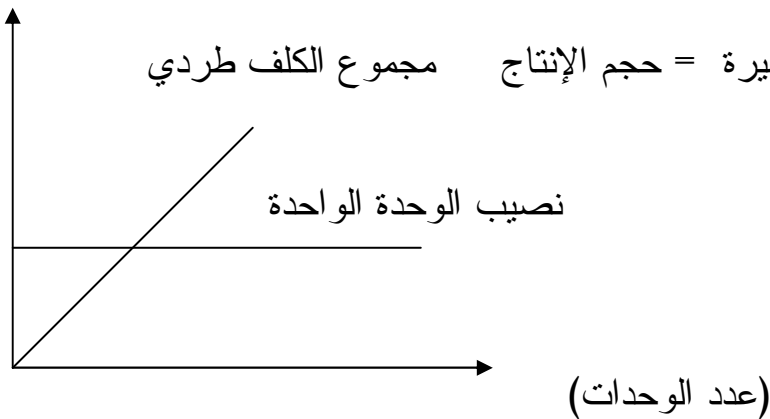
هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج ، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتا . و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجوم الإنتاج ( مستوى النشاط ) ، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه . كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول :

مجموع الكلف	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	نصيب الوحدة الواحدة
٠	٠	٠
٦٠	١٠	٦
١٢٠	٢٠	٦
١٨٠	٣٠	٦

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف

$$٦ = ١ + ٢ + ٣ \text{ مثلا}$$

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج مجموع الكلف طردي



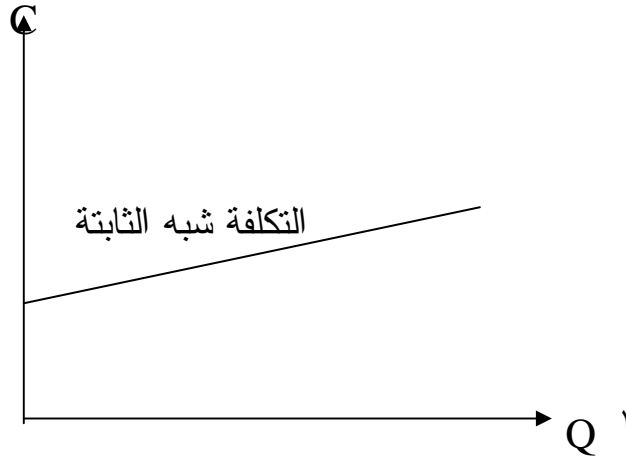
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية ، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج ، أي تكلفة الإنتاج .

### ج- التكاليف شبه الثابتة - شبه المتغيرة - :

و هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا ، فتجدها أحيانا ثابتة ، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة .

و مثال ذلك مصاريف الصيانة ن حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ن ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة .

و نفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج ، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر و بالتالي تصبح تكلفة متغيرة . الشكل التالي يوضح أكثر :



الرسم يبين علاقة التكاليف شبه الثابتة ( شبه المتغيرة ) بالإنتاج في الغالب لا تأخذ هذه التكاليف دالة خطية .

### ٣- التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج :

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فإما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة .

#### - التكاليف المباشرة :

هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج سواء كانت مواد ، أجور أو مصاريف .

#### - المواد المباشرة :

هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي .

#### - الأجور المباشرة :

و هي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط .

#### - المصروفات الصناعية المباشرة :

هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام و إكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد .

#### - التكاليف غير المباشرة :

و هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد غير المباشرة ، الأجور غير المباشرة ، المصاريف غير المباشرة .

#### - المواد غير المباشرة :

هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت ، لتشحيم الآلات ، مواد التنظيف ...

#### - الأجور غير المباشرة :

و هي الأجور الخاصة بالملاحظين و عمال الحراسة و المفتشين ، عمال النظافة ، مرتبات الإدارة العامة ، مرتبات إدارة المبيعات .

**- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى :**

و تشمل الإيجار ، التأمينات ، الضريبة العقارية ، الإضاءة و التدفئة ، الإعلان ، تكلفة العينات .

**المطلب الثالث : العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة**

**١ - العناصر :**

تتكون التكاليف الإجمالية للسلعة من ثلاث عناصر : الخامات ، العمل المباشر ، المصاريف غير المباشرة

**أ- الخامات المباشرة :**

بعد عملية الصنع تصبح هذه الخامات جزءا من السلعة و يمكن قياسها - معرفة قيمتها - و تتحملها وحدة الإنتاج مباشرة، عرفها النظام المحاسبي على أنها ما يمكن تمييزه في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة . لا يشترط في المواد الخام أن تكون خامات أولية بل يمكن أن تكون بضاعة قد تم إنتاجها ، لكن قد تكون جزء من المنتج الذي تريد المؤسسة إنتاجه بالإضافة إلى لوازم و مواد أخرى .

**ب- العمل المباشر :**

هو الجهد المبذول من طرف العمال لتغيير و تصنيع المنتج بحيث يمكن قياس ذلك الجهد و اتباعه لهذه السلعة و عرف حسب النظام المحاسبي بتكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج ، و يقدر العمل مباشرة مما يدفع من الأجور .

**ج- المصاريف المباشرة :**

هي تلك المصاريف التي تتفق مباشرة على السلع و تعتبر جزءا من تكلفتها ، حسب النظام المحاسبي الموحد بتكلفة الخدمات الإنتاجية التي تؤدي وحدة الإنتاج و مركز التكلفة بصورة مباشرة .

فالإنفاق على السلعة هو أساس التمييز ن فقد تتم العملية في القسم الصناعي و يمكن حصرها بالصرف على المنتج ، فيعتبر المبلغ المصروف مصروفا مباشرا

بالنسبة للقسم الصناعي ، لكنه لا يعتبر مصروفا مباشرا بالنسبة للعملية أو السلعة التي جهزت في هذا القسم .

#### د- المصاريف الإضافية :

هي تلك المصاريف التي تنفق في سبيل الإنتاج و لا يمكن اتباعها للسلعة أو العملية بالذات .

#### ٢- الأعباء :

إن أغلب الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية و بما أن سعر التكلفة لا يعبر فقط عن التكاليف المجمعة ، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء المجمعة في التكاليف .

#### أ- الأعباء المعتمدة :

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف و سعر التكلفة بعد عملية الفرز و هي مجموعة أعباء المؤسسة التحليلية و هي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية و تطرح منها الأعباء غير المعتمدة ←

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{عناصر إضافية} \\ - \text{أعباء غير معتمدة}$$

#### ٢- الأعباء غير المعتمدة:

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن إدخالها في التكاليف و سعر التكلفة ليس له معنى، و تعتبر و كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، هذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية و تحميلها يجدد التكاليف من معناها و يمكن ترتيبها في<sup>١</sup> :

<sup>١</sup> ناصر دادى عدون، مرجع سابق الذكر، ص ٢٣

أ- منها ما ليس محددًا في الصنف ٦ من حسابات المخطط الوطني ، الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها :

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول .

- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر و التي تتعلق مباشرة بحساب النتائج .

ب- الأعباء التي توجد في الصنف ٦ من المحاسبة العامة و تتمثل في العناصر التالية :

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال و الرسوم التعويضية.

- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي و اليومي للمؤسسة ، مثل اهتلاكات المصاريف الإعدادية .

ج- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة و لكن ليس لها ميزة عادية في النشاط و التي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الإستثنائية على تدني القيم للأصول أو مؤونة قضية معينة ، أو مصاريف إعداد اللافتات ، أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة و لا تكون في أخرى ، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة .

### ج- العناصر الإضافية ( الأعباء الإضافية ) :

هي وهمية ذات صفة نظرية ، و بالتالي فهي لا تتعلق بالأعباء التي من المفروض أن تكون المؤسسة قد تحملتها في حالة كون بعض ظروف الإستغلال مختلفة ، و تضم العناصر نوعين من الأعباء و هما :

- الدفع النظري للفائدة على رأس المال الخاص نتيجة لعدم استخدام رأس المال ، أي مصاريف للمؤسسة بالرغم من أن الأموال التي تستخدم في دورة قد تقوت على المؤسسة فرصة استثمارها كإقراضها بفائدة مثلا .

- الدفع النظري لأجرة أعمال المستغل ( صاحب المؤسسة ) و التي تمثل مقابل أعمال صاحب المؤسسة التي يتقاضاها مثلما لو كان هناك مستخدم و يقوم بهذه الأعمال و هذا بالنسبة للمؤسسة الفردية

### الخلاصة :

بعد كل ما ذكر عن نظام المحاسبة التحليلية و أهمية انتهاجه في المؤسسة ، وما يمكن أن يحققه من القدرة على المنافسة عند ضبط تكلفة المنتجات ، و كذا تقييم أداء العاملين عن طريق رقابة التكاليف المعيارية و غيرها من المزايا التي تجعله نظام مثالي ، و جب على كل المؤسسات الصناعية خاصة إتباعه .

و من المدهش أن معظم المؤسسات في الجزائر لا تتبع هذا النظام و تكتفي بنظام المحاسبة العامة ، مع أن هذا الأخير لا يكفي المؤسسات الصناعية لعدم قدرته على توفير معلومات تكاليفية ، تحليلية ، و سبب عدم إتباع نظام المحاسبة التحليلية و جعله نظاما إجباريا في المؤسسات الصناعية يبقى

مجهولا .

و بعد أن درسنا التكاليف و عرفنا بعض تصنيفاتها و العناصر و الأعباء المكونة لها لا بد لنا من معرفة طرق حساب هذه التكاليف وفق نظام المحاسبة

التحليلية .

لتحميل نسختك المجانية

**ملتقى البحث العلمي**  
RENDEZVOUS OF SCIENTIFIC RESEARCHES  
**WWW.RSSCRS.INFO**







## تمهيد

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق نذكر منها : طريقة التكاليف الحقيقية ، طريقة التكلفة المتغيرة ن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و طريقة التكلفة المعيارية .

تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها ن فطريقة التكاليف الحقيقية تهتم و تهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية ، أما طريقة التكلفة المعيارية فتسعى إلى وضع معايير لاستعمال و قياس مختلف عناصر التكاليف ، و تدعى هذه المعايير بالنموذج ن يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الفعلية في المؤسسة و تحديد الفروقات بين التكاليف النموذجية ( المعدة مسبقا ) و الفعلية ( المحققة ) . أما طريقة التكاليف الثابتة ( التحميل العقلاني ) فتظهر أثر كل من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة في سعر التكلفة الإجمالي ، وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف . و طريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة استغلالية ن فتستعمل هذه الطريقة لغراض تحليلية و إقتصادية .

و سوف توضح و تشرح هذه الطرق في هذا الفصل كل طريقة على حدى فنبدأ الفصل بدراسة طريقة التكاليف الحقيقية في المبحث الأول ، ثم طريقة التكلفة المتغيرة في المبحث الثاني طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في المبحث الثالث و أخيرا طريقة التكلفة المعيارية في المبحث الرابع .

### المبحث الأول : طريقة التكاليف الحقيقية

#### المطلب الأول : تعريف سعر التكلفة الحقيقي<sup>1</sup>

إن سعر التكلفة لمنتوج أو خدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية ن حتى تسليمها إلى المشتري .

معناه أن سعر التكلفة في مؤسسة يشمل كل الأعباء العادية للإستغلال ، و المتعلقة بالمنتجات المنتجة و المبيعة ، و هذه التكاليف هي تكاليف :

- محسوبة بعد الإنتاج الفعلي ، أي بعد معرفة كل الأعباء .
- محسوبة على اساس الأعباء الفعلية للإستغلال .
- تشمل كل المصاريف العادية أو المحملة المحددة على أساس :

\* تحليل استهلاكات المواد

\* تحليل مصاريف المستخدمين

\* توزيع الأعباء

و عند حساب سعر التكلفة الحقيقي ، علينا الفصل بين نوعين من التكاليف المباشرة و غير المباشرة .

#### المطلب الثاني : حساب الأعباء المباشرة في التكاليف

\* الأعباء المباشرة :

هي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو بسعر تكلفة معينة ، و بالتالي فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة دون طرح أي إشكال في الحساب ، أي تسجل مباشرة و كلية في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة .

و تشمل هذه الأعباء :

#### ١- المواد المستعملة في الإنتاج :

و هي توزع أساسا إلى نوعين :

أ- مواد أولية<sup>٢</sup> :

ب- مواد استهلاكية<sup>٣</sup> :

#### ٢- اليد العاملة المباشرة<sup>٤</sup> :

#### ٣- الخدمات الصناعية المباشرة<sup>٥</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون، مرجع سابق الذكر، ص ٣٢

<sup>2</sup> سبق التطرق الى شرح اليد العاملة المباشرة، و في الفصل الثالث سوف نشرح كيفية حساب هذه الاعباء

<sup>3</sup> تطرقنا الى شرحها في الفصل الاول تحت عنوان، المواد غير المباشرة.

<sup>4</sup> انظر المصاريف الصناعية المباشرة في الفصل الاول

<sup>5</sup> انظر الفصل الاول.

### المطلب الثالث : الأعباء غير المباشرة أو المشتركة و تحميلها

#### ١- الأعباء غير المباشرة :

و هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام ، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي . و عملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تتسم بالصعوبة .

ينبغي على المؤسسة أن تسجل هذه الأعباء حسب مراحلها و شموليتها و هناك بعض الأعباء التي تشمل أقساما ووظائف تقدم خدمات لمجموع المؤسسة ، أي تكون شاملة لنشاط المؤسسة و بالتالي يصعب تحديد اتجاهها مثل مصاريف الإدارة و المالية . كما توجد مصاريف غير مباشرة أخرى تكون غالبا موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة مثل مصاريف الشراء غير المباشرة ، مصاريف الإنتاج ، مصاريف التوزيع ، و كل منها يحمل على تكلفة معينة من سعر التكلفة حسب المرحلة الخاصة به ( تكلفة الشراء تتحمل مصاريف الشراء غير المباشرة و هكذا ... ) .

#### ٢- تحميل الأعباء غير المباشرة :

إن عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على التكاليف و المنتجات تخضع لعدة عمليات ، من ترتيب و فرز و حسابات وسيطية .

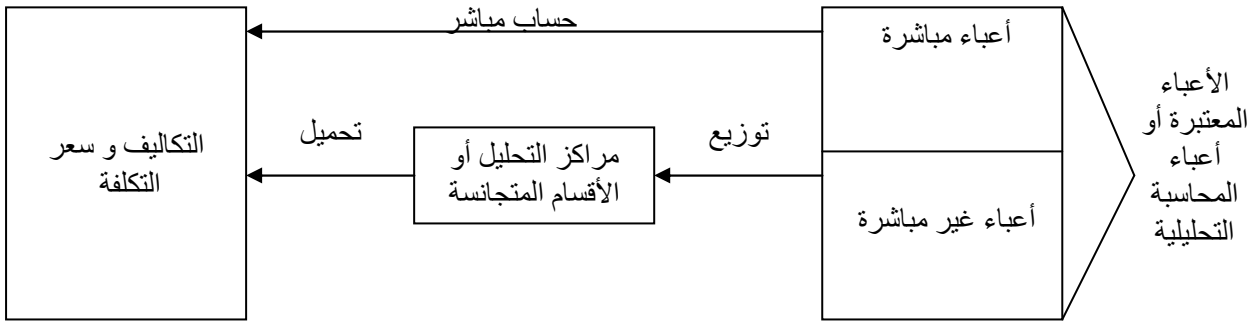
- هناك عدة طرق للتحميل ن اخترنا منها طريقة الأقسام المتجانسة (١) في دراستنا هاته لكونها الأكثر تطورا من باقي طرق التحميل .

#### ٣- طريقة الأقسام المتجانسة :

في هذه الطريقة تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة ، و منها ما يكون مشترك بين بعض النشاطات ، و منها ما يكون متعلق بنشاط واحد معين . كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة ، إذن فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة و يمكن تسمية قسم متجانس أو مركز تحليل بمركز عمل ، إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة و بدوره مركز العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة .

يستعمل القسم المتجانس في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة ، و من وجهة نظر المحاسبة ، القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل .

و الشكل التالي يوضح كيفية حساب التكاليف و سعر التكلفة بهذه الطريقة

شكل حساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة<sup>١</sup>

## أ- تسجيل الأعباء غير المباشرة :

إن الأعباء تسجل حسب طبيعتها ، حسب المخطط الوطني المحاسبي : مصاريف النقل ، مخصصات الإهلاك ، ضرائب و رسوم ، فيجب إذن إعادة تركيبها حسب اتجاهاتها ، أي حسب الوظائف ، أعباء الشراء ، أعباء الإنتاج ، أعباء التوزيع . و هذا بتحليل مجموع الحسابات التي تشمل الأعباء حسب طبيعتها و الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة .

## ب- إعداد جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة \*التوزيع الأولي :

- هناك بعض الأقسام المتجانسة المتميزة ، تتعلق بتقسيمات تقنية حقيقية للمؤسسة و تسمى بمراكز العمل و أخرى بالعكس تجمع أعباء ممكن أن تقاس بواسطة وحدة مشتركة و لكن لا تتعلق بتقسيمات حقيقية للمؤسسة .

- عدد الأقسام التي يمكن أن تكون في المؤسسة يرتبط بحجم المؤسسة و نظامها الإداري و بعوامل ذات صيغة محاسبية ، و لإمكانية الفصل بسهولة بين الأعباء لكل قسم أي بأقل تقريبات ممكنة ، يجب توفر وحدة مشتركة للعمل ، يعني لقياس نشاط القسم .

و يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة و تقسيمها إلى نوعين :

## - الأقسام المساعدة :

قسم الإدارة ، المستخدمين ، الصيانة .

## - الأقسام الرئيسية :

قسم التموين ، الإنتاج ، التوزيع و كل منها يمكن أن ينفرع إلى قسمين أو أكثر .

جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة هو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام و على سطور أفقية بعدد الأعباء المرتبة حسب طبيعتها ، و في هذا الجدول تظهر نوعان من الأعباء<sup>٢</sup> :

<sup>١</sup>ناصر دادي عدون،مرجع سابق الذكر،ص ٣٧

### \* الأعباء نصف المباشرة :

و هي غير مباشرة بالنسبة للتكاليف و مباشرة بالنسبة لمركز التحليل أو القسم المتجانس ، و تتعلق بقسم متجانس واحد ، لذا فالتحميل يكون في هذا القسم .

### \* الأعباء غير المباشرة :

و المتعلقة بعدة أقسام متجانسة و تحتاج إلى مؤشر للتحميل ، هذا المؤشر يسمى بمفتاح التوزيع ، يختلف حسب حجم المؤسسة و حسب طبيعة الأعباء .

لتوزيع أعباء الإيجار و الإهلاكات تستعمل مساحة البناء كقاعدة للتوزيع .

مثال<sup>1</sup> :

يظهر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة في المؤسسة س ، كمايلي مع مفاتيح التوزيع :

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ التوزيع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم التحضير	قسم التركيب	قسم التوزيع
٦١	مواد أولية	١٥٠٠٠	—	%٢٠	%١٠	%٤٠	%٣٠	—
٦٢	خدمات	٨٠٠٠	%٢٠	%١٠	%٣٠	—	—	%٤٠
٦٣	م.مستخدمين	١٨٠٠٠	%٤٠	%١٠	%٥	%١٠	%١٥	%٢٠
٦٤	ضرائب و رسوم	٧٠٠٠	—	—	%٤٠	—	—	%٦٠
٦٥	م مالية	٣٠٠٠	—	%٢٠	%٢٠	%٢٠	%٣٠	%١٠
٦٦	م مختلفة	٩٠٠٠	%٣٠	%١٠	—	%٣٠	—	%٣٠
٦٨	م اهتلاكات	١٦٠٠٠	%١٠	%٥	%١٥	%٣٠	%٢٥	%١٥

المطلوب : أكمل هذا الجدول

<sup>1</sup> ناصر دادبي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ٣٩. ٤٠

## الحل :

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم التحضير	قسم التركيب	قسم التوزيع
٦١	مواد أولية	١٥٠٠٠	—	٣٠٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠	٤٥٠٠	—
٦٢	خدمات	٨٠٠٠	١٦٠٠	٨٠٠	٢٤٠٠	—	—	٣٢٠٠
٦٣	م.مستخدمين	١٨٠٠٠	٧٢٠٠	١٨٠٠	٩٠٠	١٨٠٠	٢٧٠٠	٣٦٠٠
٦٤	ضرائب و رسوم	٧٠٠٠	—	—	٢٨٠٠	—	—	٤٢٠٠
٦٥	م مالية	٣٠٠٠	—	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٩٠٠	٣٠٠
٦٦	م مختلفة	٩٠٠٠	٢٧٠٠	٩٠٠	—	٢٧٠٠	—	٢٧٠٠
٦٨	م إهلاكات	١٦٠٠٠	١٦٠٠	٨٠٠	٢٤٠٠	٤٨٠٠	٤٠٠٠	٢٤٠٠
	مجموع التوزيع الأولي	٧٦٠٠٠	١٣١٠٠	٧٩٠٠	١٠٦٠٠	١٥٩٠٠	١٢١٠٠	١٦٤٠٠

## \* تحديد وحدة القياس :

ان تحديد وحدة القياس أو وحدة العمل يطرح عدة مشاكل منها : العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل ساعات العمل أو كمية الإنتاج أو التكاليف أو رقم الأعمال و كذلك وجود علاقات متشابكة بين هذه الوحدات فيما بينها و بين نشاط القسم ن فمثلا ساعات العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية و بعدد ساعات عمل الآلة ز بالوحدات المنتجة و كل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات . و كمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة و نشاط القسم و التكاليف الإجمالية لهذا الأخير . لذا يجب إجراء عدة ملاحظات ( فترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع التحليل و تحديد العلاقات الموجودة بين التكاليف و عدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل في قسم معين و اختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطاً بينها و بين تكاليف القسم<sup>١</sup> .

## ج- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة بين الأقسام المساعدة و الرئيسية :

إن تقسيم الأقسام المتجانسة إلى ٣ أنواع : أقسام مساعدة ، رئيسية و شاملة لمجموع نشاطات المؤسسة ، يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية و بالتالي تتحمل هذه الأخيرة أعباء

<sup>١</sup>المزيد من الشرح راجع، تقنيات مراقبة التسيير، ناصر دادي عدون، ص ٤١.٤٢

الأولى و ذلك حسب نسبة استفادتها من خدماتها التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسب مئوية ، وهذا التوزيع يتخذ نوعين : توزيع بسيط تنازلي ، توزيع تبادلي .

### ١- التوزيع التنازلي البسيط :

يكون التوزيع تنازلي عندما تكون تكلفة قسم معين في مستوى معين من الحساب مرحلة إلى المستوى اللاحق بدون رجوع إلى الخلف  
مثال<sup>١</sup> :

نفس المثال السابق لتوزيع الأعباء غير المباشرة نفرض أن قسم الإدارة يساهم في نشاط الأقسام الأخرى على التوالي بالنسب : ١٠% ، ٢٠% ، ٣٠% ، ٣٠% ، ١٠% ، أما قسم الصيانة فيساهم في الأقسام الأخرى على التوالي بالنسب : ٢٠% ، ٤٠% ، ٣٠% ، ١٠%

### المطلوب :

إتمام التوزيع الثانوي حسب المفاتيح المعطاة أعلاه .

مجموع الموزع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	تموين	تحضير	تركيب	توزيع	
٧٦٠٠٠	١٣١٠٠	٧٩٠٠	١٠٦٠٠	١٥٩٠٠	١٢١٠٠	١٦٤٠٠	مجموع التوزيع الأولي
		١٠%	٢٠%	٣٠%	٣٠%	١٠%	
			٢٠%	٤٠%	30%	١٠%	
٧٦٠٠٠	١٣١٠٠	٧٩٠٠	١٠٦٠٠	١٥٩٠٠	١٢١٠٠	١٦٤٠٠	
	١٣١٠٠ -	١٣١٠ +	٢٦٢٠	٣٩٣٠	٣٩٣٠	١٣١٠	
		٩٢١٠ -	١٨٤٢	٣٦٨٤	٢٧٦٣	٩٢١	
٧٦٠٠٠	٠	٠	١٥٠٦٢	٢٣٥١٤	١٨٧٩٣	١٨٦٣١	مجموع التوزيع الثانوي

### ملاحظة :

حصلنا على التوزيع السابق على أساس ٢٠٠ ساعة عمل و ١٥٠٠ كلغ مواد مستعملة في قسم الإدارة و الصيانة على التوالي ، فاستفادت الأقسام الأخرى من قسم الإدارة بعدد ساعات ٢٠ سا ، ٤٠ سا ، ٦٠ سا ، ٦٠ سا ، ٢٠ سا .

أما مصاريف الصيانة فاستعملت في الأقسام الأخرى بالكميات التالية على التوالي : ٣٠٠ كلغ ، ٦٠٠ كلغ ، ٤٥٠ كلغ و ١٥٠ كلغ .

<sup>١</sup> ABDELLAH BOUGHABA ,cmoptabilite analytique,P99



و مفتاح التوزيع يحسب كالتالي :

$$\frac{100 \times 20}{200} = \text{س} \quad \leftarrow \quad \begin{array}{l} 100\% \leftarrow \text{قسم الإدارة : 200 ساعة عمل} \\ 20\% \leftarrow \text{20 ساعة} \end{array}$$

$$\boxed{\text{س} = 10\%} \quad \text{و هكذا باقي الأقسام}$$

$$15000 / 100 \times 300 = \text{ع} \quad \leftarrow \quad \begin{array}{l} 100\% \leftarrow \text{قسم الصيانة : 15000 كلغ مواد مستعملة} \\ \text{ع}\% \leftarrow \text{300 كلغ} \end{array}$$

$$\boxed{\text{ع} = 20\%} \quad \text{و هكذا باقي الأقسام}$$

## ٢- التوزيع مع تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة :

في أحيان عديدة تتبادل الأقسام ، الخدمات فيما بينها ، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني و في نفس الوقت يفيدته بخدماته ، و نفس الشيء بالنسبة للثاني ، فمثلا قسم الإدارة في مؤسسة معينة يساهم في نشاط قسم الصيانة و في نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة ، فلذا لمعرفة مجموع الأعباء لقسم الصيانة يجب معرفة أعباء قسم الإدارة و لمعرفة هذه الأخيرة يجب معرفة مجموع قسم الصيانة .  
و هناك عدة طرق تستعمل لحل هذه العملية ، نأخذ على سبيل المثال الطريقة الجديدة لحساب الخدمات المتبادلة .

### \* الطريقة الجديدة لحساب الخدمات المتبادلة :

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي و هو تحديد تكلفة واحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ، ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائهما بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع و بالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها ، و لعدد ن من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على ن من المعادلات الجبرية من الدرجة الأولى ، و يكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم ، و بالتالي توزيع أعباءها على الأقسام الأخرى .

مثال توضيحي<sup>١</sup> :

يظهر الجدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي :

التوزيع	الإنتاج	التخزين	قسم الطاقة	خدمات إجتماعية	المجموع الموزع	الوحدة البيان
٢٠٩٠٠	٤٢٠٠٠	٢٣٠٠	١٢١٠٠	١٣٠٠٠	١١١٠٠٠	مجموع التوزيع الأولي توزيع ثانوي
% ٢٠	% ٤٠	% ٢٠	% ٢٠	% ١٠٠ -		قسم خدمات إجتماعية
% ٣٠	% ٣٥	% ٢٥	% ١٠٠ -	% ١٠		قسم الطاقة

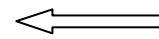
المطلوب :

أعد هذا الجدول باستعمال الطريقة الجبرية

الحل :

نحصل على تمثيل مجموع الأعباء في قسم الخدمات الإجتماعية و قسم الصيانة بعلاقتين جبريتين بحيث  
س تمثل المجموع الموزع في قسم الخدمات الإجتماعية و ع تمثل وحدة العمل في قسم الطاقة .  
المجموع الموزع لقسم الخدمات الإجتماعية = مبلغ توزيع الأعباء الأولي للقسم + ما يتحمله من القسم

الأخر



$$س = ١٣٠٠٠ + ٠.١ ع ، لقسم الخدمات الاجتماعية ..... (١)$$

$$ع = ١٢١٠٠ + ٠.٢ ع ، لقسم الصيانة..... (٢)$$

نعوض المعادلة (١) في المعادلة (٢) نحصل على:

$$ع = ١٢١٠٠ + ٠.٢ ( ١٣٠٠٠ + ٠.١ ع ) \leftarrow$$

$$ع = ٠.٠٢ + ١٢١٠٠ \leftarrow$$

$$ع = ٠.٩٨ = ١٤٧٠٠ \leftarrow$$

$$ع = ١٥٠٠٠ \leftarrow$$

بالتعويض في المعادلة (١) نجد :

$$س = ١٣٠٠٠ + ٠.١ ( ١٥٠٠٠ )$$

$$س = ١٤٥٠٠$$



المبالغ المحصل عليها من المعادلتين هي التي توزع على الأقسام حسب النسب المعطاة في الجدول ،  
فنحصل على الجدول التالي :

الأقسام البيان	المجموع الموزع	قسم خدمات إجتماعية	قسم الصيانة	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي مجموع التوزيع الثانوي	١١١٠٠٠	١٣٠٠٠	١٢١٠٠	٢٣٠٠٠	٤٢٠٠٠	٢٠٣٠٠
قسم الخدمات الإجتماعية	- ١٤٥٠		٢٩٠٠	٢٩٠٠	٥٨٠٠	٢٩٠٠
قسم الصيانة	١٥٠٠		- ١٥٠٠	٣٧٥٠	٥٢٥٠	٤٥٠٠
	١١١٠٠٠	٠	٠	٢٩٦٥٠	٥٣٠٥٠	٢٨٣٠٠

### ٣- تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل :

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام ، يتم تحميلها على التكاليف ، هذا التحميل الذي يكون باستعمال وحدة قياس ، إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات و بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية من أعباء القسم .

مثال : من المثال السابق :

هذه المؤسسة إشترت ١١٨٠ كلغ من المواد الأولية م ١ بسعر ٢٠ دج للكلغ و ١٣٠٠ كلغ من م ٢ بسعر ١٥ دج للكلغ ، و كانت المصاريف المباشرة على المشتريات ٥ % من ثمن الشراء و كانت الإستعمالات في الإنتاج ٧٠٠ كلغ من م ١ ، ٥٠٠ كلغ من م ٢ ولإنتاج ٧٠٠ وحدة من المنتج أ ، ٤٠٠ كلغ من م ١ ٧٥٠ كلغ من م ٢ لإنتاج ٥٠٠ وحدة . و كانت المصاريف المباشرة على الإنتاج : مصاريف اليد العاملة المباشرة ٤٠٠ ساعة منها ١٠٠ ساعة ل ١ و الباقي ل ٢ بسعر ٣٠ دج للساعة ، المبيعات كانت ٦٠٠ منتج من ١ ، بسعر ١٥ دج للوحدة و ٤٠٠ بسعر ١٧٥ دج من المنتج أ .

المطلوب :

أحسب تكلفة وحدات القياس ( أكمل جدول توزيع أعباء غير مباشرة )

إذا علمت أن هذه المؤسسة تستعمل كمية المشتريات كوحدة قياس في قسم التموين ، الوحدات المنتجة في الإنتاج و الإنتاج المباع في قسم التوزيع

أحسب مختلف التكاليف ثم النتيجة التحليلية لهذه المؤسسة .

**الحل :**

حساب تكلفة وحدات القياس

التوزيع	الإنتاج	التموين	البيان
٢٨٣٠٠ وحدات مباعه ١٠٠٠	٥٢٨٦٠.٣٨ وحدات منتجة ١٢٠٠	٢٩٨٣٩.٦٢ كلغ مادة أولية مشتراة ٢٤٨٠	مجموع التوزيع النهائي نوع وحدة القياس عدد الوحدات
٢٨.٣	٤٤	١٢	تكلفة الوحدة
	٦٦.٣٨ -	٧٩.٦٢ -	فرق الأقسام

- عدد الكيلوغرامات المشتراة = ١١٨٠ + ١٣٠٠ = ٢٤٨٠

- عدد الوحدات المنتجة = ٧٠٠ + ٥٠٠ = ١٢٠٠

- عدد الوحدات المباعه = ٦٠٠ + ٤٠٠ = ٧٩.٦٢

فرق الأقسام }  $٧٩.٦٢ = ٢٩٨٣٩.٦٢ - ٢٤٨٠ \times ١٢$   
 $٦٦.٣٨ - = ٥٢٨٦٠.٣٨ - ١٢٠٠ \times ٤٤$

**ملاحظة :**

عند قسمة مجموع التوزيع الأخير على عدد الوحدات من قسم التموين و الإنتاج ، نحصل على التوالي على تكلفة الوحدة في القسمين ١٢.٠٣٢١٠٤ و ٤٤.٠٥٠٣ و نظرا لأهداف تسهيل الحساب نأخذ تكلفة وحدة القياس للقسمين ١٢ و ٤٤ و الفروقات المسجلة في هذه الأقسام تحسب في النتيجة التحليلية لهذا الشهر أو تؤخذ بعين الإعتبار في أعباء الأقسام الشهر المقبل .

## حساب تكلفة الشراء للمواد :

المادة ٢م	المادة ١م	البيان
		ثمن الشراء :
١٩٥٠٠	٢٣٦٠٠	١٥ x ١٣٠٠ ، ٢٠ x ١١٨٠
٩٧٥	١١٨٠	- مصاريف على الشراء مباشرة :
		٠٠٠٥ x ١٩٥٠٠ ، ٠٠٠٥ x ٢٣٦٠٠
١٥٦٠٠	١٤١٦٠	- مصاريف الشراء غير المباشرة <sup>١</sup>
		١٣٠٠ x ١٢ ، ١١٨٠ x ١٢
٣٦٠٧٥	٣٨٩٤٠	- تكلفة الشراء الإجمالية
١٣٠٠	١١٨٠	- عدد الكلف المشتراة
٢٧٠٧٥	٣٣	تكلفة الكلف المشتري

## حساب تكلفة الإنتاج :

أ	أ	البيان
		تكلفة شراء المواد المستعملة
١٣٢٠٠	٢٣١٠٠	المواد م ١ : ٣٣ x ٧٠٠ ، ٣٣ x ٤٠٠
٢٠٨١٢.٥	١٣٨٧٥	المواد م ٢ : ٥٠٠ x ٢٧.٧٥ ، ٧٥٠ x ٢٧.٧٥
		مصاريف الإنتاج :
		- يد عاملة مباشرة
٦٦٠٠	٥٤٠٠	٣٠ x ١٨٠ ، ٣٠ x ( ١٨٠ - ٤٠٠ )
		- مصاريف الإنتاج غير المباشرة :
٢٢٠٠٠	٣٠٨٠٠	٥٠٠ x ٤٤ ، ٧٠٠ x ٤٤
٦٢٦١٢.٥	٧٣١٧٥	مجموع تكلفة الإنتاج
٥٠٠	٧٠٠	مجموع المنتجات

تستخرج من جدول توزيع الاعباء غير المباشرة.

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

١٢٥.٢٢٥	١٠٤.٣٣	تكلفة الوحدة
---------	--------	--------------

### حساب سعر التكلفة للمنتجات المباعة :

البيان	أ	ب
تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة : ٤٠٠ x ١٢٥.٢٢٥ ، ٦٠٠ x ١٠٤.٥٢	٦٢٧١٨	٥٠٠٩٠
مصاريف غير مباشرة للتوزيع ٤٠٠ x ٢٨.٣ ، ٦٠٠ x ٢٨.٣	١٦٩٨٠	١١٣٢٠
سعر التكلفة	٧٩٦٩٨	٦١٤١٠

### حساب النتيجة التحليلية :

البيان	أ	ب
رقم الأعمال ٤٠٠ x ١٧٥ ، ٦٠٠ x ١٥٠	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
سعر التكلفة	٧٩٦٩٨	٦١٤١٠
النتيجة التحليلية	١٠٣٠٢	٨٥٩٠

إذا كانت العناصر الإضافية تقدر ب ١٢٤٨ دج ، أحسب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية ، ثم نتيجة المحاسبة العامة لهذه المؤسسة .

### نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية :

البيان	مدین	دائن
نتيجة المحاسبة التحليلية لـ أ		١٠٣٠٢
نتيجة المحاسبة التحليلية لـ ب		٨٥٩٠
عناصر إضافية		١٢٤٨

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

	١٤٠	فرق الأقسام
٢٠٠٠٠		النتيجة التحليلية الصافية

### حساب نتيجة المحاسبة العامة :

$$\text{حساب الإنتاج المباع} = (١٥٠ \times ٦٠٠) + (١٧٥ \times ٤٠٠) = ١٦٠٠٠٠$$

$$\text{حساب ٦١} = (٢٣١٠٠ + ١٣٨٧٥) + (١٣٢٠٠ + ٢٠٨١٢.٥) + \text{فرق قسم التموين}^1$$

$$٧٩.٦٢ + ٣٦٩٧٥ + ٣٤٠١٢.٥ = ٧١٠٦٧.١٢$$

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

← أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء غير معتبرة

أعباء المحاسبة التحليلية = م الإنتاج + م التوزيع ( المباشرة و غير المباشرة )

$$٥٢٨٠٠ + ٣٠ \times ٤٠٠ + (٦٠.٣٨ -) + ٢٨٣٠٠ =$$

$$= ٩٣١٦٠.٣٨$$

← و منه فأعباء المحاسبة العامة = ٩٣١٦٠.٣٨ - ١٢٤٨ +

$$= ٩١٩١٢.٣٨ \text{ أعباء المحاسبة العامة}$$

حساب ٧٢ : الإنتاج المخزن = الإنتاج الكلي - الإنتاج المباع

$$= (٧٣١٧٥ + ٦٢٦١٢.٥) - (٦٢٧١٨ + ٥٠٠٩٠)$$

$$= ١٣٥٧٨٧.٥ - ١١٢٨٠٨ = ٢٢٩٧٩$$

### جدول حساب النتائج للمحاسبة العامة :

رقم الحساب	البيان	مدین	دائن
٧١	رقم الأعمال ( إنتاج مباع )		١٦٠٠٠٠
٧٢	إنتاج مخزون		٢٢٩٧٩.٥
٦١	مواد و لوازم مستهلكة	٧١٠٦٧.١٢	
٦٨-٦٢	أعباء المحاسبة العامة	٩١٩١٢.٣٨	
	المجموع	١٦٢٩٧٩.٥	١٨٢٩٧٩.٥
٨٣	نتيجة الإستغلال		٢٠٠٠٠

<sup>1</sup> يضاف الفرق لانه لم يحمل في حساب تكلفة المواد المستعملة.

### المطلب الرابع : ملاحظات حول طريقة التكاليف الحقيقية الكاملة :

#### ١- المميزات :

- تساعد على إعداد القوائم المالية التقليدية ، عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة و بالتالي تحديد الأرباح و الخسائر الصافية ، بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات .
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل ، حيث يؤمن بفكرة أن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية في المدة الطويلة

#### ٢- العيوب<sup>١</sup> :

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع و تحميل أعباء غير مباشرة بينما غالبا ما يطالب مسيري المؤسسة التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار قبل حساب مجموع التكاليف .
- إن استخدام هذه الطريقة لا يساعد الإدارة في تحديد أسعار المنتجات ، خاصة في اوقات الكساد و في حالة المنافسة الشديدة .
- يؤدي تحميل المنتجات بكافة العناصر كما تقتضي الطريقة إلى تحميل المنتج بنصيب من تكاليف الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمشروع ، رغم أنها من قبيل الخسائر و لا يصح اعتبارها من النفقات ، و هذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية .
- في حالة تعدد المنتجات و تنوعها يكون تحديد التكلفة لكل منتج بدرجة دقيقة أمرا مستحيلا ، بسبب صعوبة قياس نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة ، مما يجعل الإسترشاد بها في تخطيط السياسات بدون فائدة .
- إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة يؤدي إلى صعوبة تحقيق رقابة فعالة و صعوبة تحديد المسؤولية عن النفقة .
- إن تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات قد يؤدي إلى تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية و هي تتضمن جزءا من النفقات الثابتة و يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة و هذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية .

<sup>١</sup> عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سابق الذكر، ص ١٨١



## المبحث الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة

### المطلب الأول : تعريف

تعتمد هذه الطريقة على تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف المتغيرة فقط باعتبارها تكاليف المنتج أو التي نشأت بسببه ، أما التكاليف الثابتة فلا ترتبط بالإنتاج و إنما ترتبط بالطاقة الأصلية للمشروع و تنفق من فترة إلى أخرى بكمية ثابتة<sup>١</sup>

فيطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال ، نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ، و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش على النتيجة<sup>٢</sup>

و الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض إقتصادي و تحليلي .

### المطلب الثاني : استعمالات هذه الطريقة في التسيير<sup>٣</sup>

#### ١- تحليل النتيجة :

ليس هدف التكاليف المتغيرة حساب النتيجة و إنما هي أداة تحليل للإستغلال ، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف ( التكاليف الثابتة ) ، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية أي الكاملة في حساب النتيجة وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتوج معين ، الذي ينتج عن حالة الفرق ( عند انخفاض الطلب ) و ذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتوج ، يكون تحميلها على المنتجات الأخرى الأقل تأثراً بالسوق ، أو تحويلها مباشرة على النتيجة ، إذن فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل .

لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة و نقطة الصفر<sup>٤</sup> .

٢- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة ، حيث تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل و مقارنتها بالأرقام المتألية و

<sup>١</sup> عبد الحليم محمود كراجة، مرجع سابق الذكر، ص ١٩١

<sup>٢</sup> انظر جدول ال استغلال التفاضلي

<sup>٣</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٣٧. ١٣٨

<sup>٤</sup> هي النقطة التي يطابق رقم اعمال الذي لا يحقق ربحا و لا خسارة .

السهر على تخفيض من مبالغها ، و من جهة أخرى فهم الطريقة توضح العلاقة بين حجم النشاط و التكاليف ، و التي لا نجدها واضحة في طريقة التكاليف الكاملة .

٣- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابها و هذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط و تحسب التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة ، أي تسهيلا لتغطيتها ، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه ، و تحقيق هذه التكاليف ، كما تمثل هذه الطريقة ضمانا ضد احتمالات انخفاض أسعارها مستقبلا ، أي كلما كانت تكلفتها أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها .

٤- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة ، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع ، وهذا بدراسة الشروط الإستغلالية المتوفرة في إطار المدة القصيرة و تحديد سياسات استغلالية .

و إذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الإستغلالية المستقبلية ن لكل منها على حدى و يتم تحديد أحسنها ، و إذا لم تكن هناك إمكانية تحسين مردوديتها فيمكن التخلص من إنتاج الأسوأ شروطا و رفع إنتاج أحسنها شروطا و ذلك تبعا لشروط السوق ، و في حالة عدم وجود طلب على المنتجات ذات الأكبر ربحا أو أقل خسارة من المجموع .

٦- كما أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى ، و هذا تعميما لمبدأ عتبة المردودية العامة في المؤسسة حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو قسم أكثر فائدة من عتبة المردودية الإجمالية للمؤسسة .

٧- كما أن الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم أعمال نقطة الصفر ، التي تراعى في تسيير المؤسسة ، كما تسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان و معدل ( مؤشر ) الأمان للمؤسسة .

٨- بتطوير هذه الطريقة ن استعملت عتبة المردودية في استخراج ما يسمى عتبة النشاط ، وهذا بتوزيع مجموع التكاليف في المؤسسة ، ليس إلى ثابتة و متغيرة بل إلى :

أ- ثابتة هيكلية :

ذات المدى الطويل و هي التكاليف التي لا يمكن الإستغناء عنها و لو كانت المؤسسة متوقفة النشاط ، مثل مصاريف الإيجار ، أجور الحراس ، الضرائب العقارية ، فوائد القروض ... .

ب- ثابتة النشاط :

و هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة أثناء نشاطها و هي ليست متناسبة مع مستوى النشاط . مثل مصاريف التسيير العام ، الإشهار ، البريد و المواصلات ، مصاريف المستخدمين الدائمين أثناء نشاط المؤسسة .

ج- التكاليف المتغيرة<sup>1</sup> :

و بعد هذا التقسيم يكون التحليل كمايلي :

- ١- إذا أنتج رقم الأعمال هامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة ( ثابتة للنشاط + ثابتة هيكلية ) فإن هناك ربحا و إذا كان يساويه فالربح سوف يكون معدوما .
- ٢- عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية و أكبر من تكاليف النشاط الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة و لكن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية الثابتة ، لذا فإن استمرار نشاط المؤسسة احسن من غلقها ، إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف الهيكلية .
- ٣- أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من تكاليف النشاط الثابتة فيكون من الأحسن إقتصاديا توقيف نشاط المؤسسة .

نقدم مثالان توضيحيان لرقم أعمال نقطة الصفر و هامش و مؤشر الأمان :

## مثال ١ :

أنتجت المؤسسة و باعت ١٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دج للوحدة و قد بلغت تكلفة الوحدة المتغيرة ١٤ دج بينما التكاليف الثابتة الإجمالية فكانت تقدر بـ : ١٩٨٠٠ دج

## المطلوب :

أحسب رقم أعمال نقطة الصفر و مختلف حدوده لهذه المؤسسة

## الحل :

$$\text{رقم أعمال نقطة الصفر} = \text{تكاليف ثابتة} \times \text{رقم الأعمال} / \text{هامش على تكلفة المتغيرة}$$

$$= ١٩٨٠٠ \times ١٠٠٠ \times \text{رقم الأعمال} / (٣٠ - ١٤) \times ١٨٠٠$$

$$\text{رقم أعمال نقطة الصفر} = ٣٧١٢٥ \text{ دج}$$

$$\text{حدود رقم أعمال نقطة الصفر} : \text{ن} = (\text{س} - \text{ت م و}) \times \text{عدد الوحدات} - \text{ت ثا}$$

١- تحديد سعر بيع الوحدة :

$$١٩٨٠٠ - ١٨٠٠ (\text{س} - ١٤) = ٠$$

$$١٨٠٠ = ٠ - ٢٥٢٠٠ - ١٩٨٠٠ \iff ٤٥٠٠ = ١٨٠٠ \text{ س}$$

$$٤٥٠٠$$

<sup>1</sup> وقد سبق شرحها في الفصل الأول

$$\boxed{\text{س} = 25 \text{ دج}} \longleftarrow \frac{\text{س}}{1800}$$

نلاحظ أن عند الرفع من هذا السعر سوف نحصل على أرباح نظرا لوضعيته الموجبة في العلاقة ، و بالعكس أي خفض في هذه القيمة ( 25 دج ) سوف يؤدي إلى تحقيق المؤسسة للخسارة ، فهذه القيمة لسعر البيع تعبر عن حد أدنى لا يجب تجاوزه نحو الأسفل حتى لا تحقق المؤسسة خسارة .

### ٢- تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة :

من نفس العلاقة :

$$\begin{aligned} 0 &= (30 - \text{س}) \times 1800 - 19800 \iff 0 = 5400 - 1800 \text{ س} - 19800 \\ &\iff 34200 = 1800 \text{ س} \end{aligned}$$

$$\frac{34200}{1800} = \text{س}$$

$$\boxed{\text{س} = 19} \longleftarrow$$

و هذه القيمة تمثل حدا لا يجب تجاوزه إلى الأعلى كي لا تحقق المؤسسة خسارة لهذا فهو يمثل الحد الأقصى لتكلفة الوحدة ( إذا كان سعر البيع و باقي الحدود في المعادلة بنفس القيم )

### ٣- تحديد عدد الوحدات :

$$\begin{aligned} 0 &= (30 - 14) \times \text{س} - 19800 \iff 0 = 16 \text{ س} - 19800 \\ &\iff 19800 \end{aligned}$$

$$\boxed{\text{س} =} \longleftarrow \frac{\text{س}}{16}$$

أي لا يجب تجاوز هذا العدد من الوحدات نحو الأسفل و إلا حققت المؤسسة خسارة .

### ٤- تحديد التكاليف الثابتة :

$$0 = (30 - 14) \times 1800 - \text{س} \iff \text{س} = 16 \times 1800$$

$$\boxed{س = ٢٤٨٠٠}$$



أيضا هذا المبلغ للتكاليف الثابتة إذا ارتفع فسوف يؤثر سلبا على النتيجة و إذا انخفض فسوف يحقق ربحا فيمثل إذا الحد الأقصى للتكاليف الثابتة .

مثال ٢ :

قدرت التكاليف الإجمالية الثابتة لشهر فيفري ١٩٨٠ في المؤسسة بقيمة ٢٠٠٠٠ ، منها ٥٠٠٠ تمثل الأعباء الثابتة حتى توقف نشاط المؤسسة ، بينما كانت تكاليف متغيرة إجمالية تساوي ٤٥٠٠٠ و كان رقم الأعمال ٧٥٠٠٠ دج

المطلوب :

حساب هامش الأمان ، نسبة الأمان و عتبة النشاط المسموح به

الحل :

$$\text{عتبة المردودية} = ( \text{ت} \times \text{ع} ) / \text{ه} / \text{ت م}$$

$$\boxed{\text{عتبة المردودية} = ٥٠٠٠٠ \text{ دج}}$$

$$\frac{٧٥٠٠٠ \times ٢٠٠٠٠}{٤٥٠٠٠ - ٧٥٠٠٠} =$$

$$\text{هامش الأمان} = \text{رع} - \text{رع ص} = ٥٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠$$

$$\boxed{\text{هامش الأمان} = ٢٥٠٠٠٠}$$

$$\text{نسبة الأمان} = ١٠٠ \times \frac{٢٥٠٠٠}{٧٥٠٠٠} = ١٠٠ \times \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رع}}$$

$$\boxed{\text{نسبة الأمان} = ٣٣\%}$$

هذا يعني أن المؤسسة إذا انخفض رقم أعمالها بـ ٣٣ % من قيمته ، سوف تصل المؤسسة إلى نقطة الصفر و إذا انخفض بأكثر من ٣٣ % من قيمته سوف تحقق المؤسسة خسارة .

$$\text{عتبة النشاط} = \text{تكاليف ثابتة للنشاط} \times 100 / \text{نسبة الربح الإجمالي} \% \\ \text{عتبة النشاط المسموح به} = ( 100 \times 15000 ) / ( 75000 / 30000 ) \\ = 40 / 150000 =$$

عتبة النشاط المسموح به = ٣٧٥٠٠ دج

### المطلب الثالث : حساب سعر التكلفة للمنتجات بطريقة التكاليف المتغيرة

حسب هذه الطريقة فإن سعر تكلفة المنتجات المباعة تحسب على أساس التكاليف المتغيرة فقط ، أما التكاليف الثابتة فتطرح من النتيجة الإجمالية مباشرة و كل العمليات الحسابية المختلفة للتكاليف تكون بنفس المبادئ المستعملة في التكاليف الحقيقية مع الأخذ بعين الاعتبار فروق المخزون ، لأن هذا الأخير يسجل بالتكلفة المتغيرة فقط ، لذا فيجب حساب الفرق بينه و بين التكاليف الحقيقية ، حتى تعيد التوازن إلى النتيجة .

مثال توضيحي<sup>١</sup> :

تنتج مؤسسة س نوعين من السلع أ ، ب باستعمال المواد الأولية م ، ن و لشهر مارس حصلنا على المعلومات التالية حول نشاطها :

١- استهلاك المواد الأولية :

كل وحدة منتجة من أ تستعمل ٢ كلغ من م بتكلفة ٣٠ دج للكلغ و كل وحدة منتجة من ب تستعمل ٣ كلغ من ن بتكلفة ٢٥ دج للكلغ .

٢- الأعباء غير المباشرة :

لخصت في الجدول التالي :

التوزيع	الإنتاج	التحضير	الصيانة	الإدارة	الأقسام البيان
١١٠٠٠	٣١٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢١٠٠٠	١٢٥٠٠	أعباء متغيرة
١٥٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٣٠٠٠	١٠١٠٠	أعباء ثابتة
% ٣٠	% ٤٠	% ٢٠	% ١٠	% ١٠٠ -	التوزيع
% ٢٥	% ٣٥	% ٢٠	% ١٠٠ -	% ٢٠	الثانوي
وحدات مباعة	وحدات منتجة	كلغ مواد أولية			

<sup>١</sup>المثال مأخوذ من دووس المحاسبية التحليلية ، في القسم النهائي ثانوي للسنة الدراسية ٢٠٠٠-٢٠٠١ ثانوية محمد اسياخم، الاستاذ بوفنيسة.

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

طبيعة الوحدة		مستعملة			

### ٣- الأعباء المباشرة :

لإنتاج ٣٥٠٠ وحدة من أ استعملت ١٥٠ ساعة يد عاملة في قسم التحضير بقيمة ٢٠ دج للساعة ، و ٢٠٠ ساعة عمل في قسم الإنتاج ب ٢٠ دج / سا .

و لإنتاج ٣٠٠٠ وحدة من ب استعملت ٢٥٠ ساعة يد عاملة في قسم التحضير ب ١٨ دج للساعة و ٣٤٠ ساعة عمل في قسم الإنتاج ب ٣٠ دج / سا .

### ٤- المنتجات المباعة :

٣٢٠٠ وحدة من أ و ٢٨٠٠ وحدة من ب ، بهامش على سعر التكلفة المتغيرة ٢٥ % و ٣٠ % على التوالي :

### المطلوب :

بطريقة التكلفة المتغيرة أحسب تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة ثم الهامش على التكلفة المتغيرة و النتيجة .

### الحل :

#### ١- إعداد جدول الأعباء غير المباشرة

البيان	الأقسام	الإدارة	الصيانة	التحضير	الإنتاج	التوزيع
الأعباء المتغيرة	١٢٥٠٠	٢١٠٠٠	٢٨٠٠٠	٣١٠٠٠	١١٠٠٠	
الإدارة	*١٧٠٤٠.٨١٦	١٧٠٤.٠٨	٣٤٠٨.١٦٣٢	٦٨١٦.٣٢	٥١١٢.٢٤	
الصيانة	٤٥٤٠.٨١٦	*٢٢٧٠.٤٠٨	٤٥٤٠.٨١٦	٧٩٤٦.٤٢٨	٥٦٧٦.٠٢	
التوزيع الثانوي	.	.	٣٥٩٤٨.٩٧	٤٥٧٦٢.٧٤	٢١٧٨٨.٢٦	

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

وحدات العمل تكلفة الوحدة	١٦٠٠٠ دج ٢.٢٤ للكلغ المستعمل	٦٥٠٠ دج ٧.٠٤ للوحة المنتجة	٦٠٠٠ دج ٣.٦٣ للوحة المباعه
-----------------------------	---------------------------------------	-------------------------------------	----------------------------------

\* تحصلنا على المبالغ الموزعة في الجدول كآآتي :

نضع س هو المبلغ الموزع في باقي الأقسام و الذي يمثل قسم الإدارة ، و نضع ص هو المبلغ الموزع في باقي الأقسام و الذي يمثل قسم الصيانة .  
لدينا المعادلتين :

$$\left. \begin{array}{l} 12500 + 0.2ص = س \\ 21000 + 0.1ص = ص \end{array} \right\} \leftarrow \begin{array}{l} س = 0.2(21000 + س) + 12500 \\ 12500 + 4200 + 0.02س = س \\ 16700 = 0.98س \end{array}$$

$$\boxed{س = 17040.816} \leftarrow \begin{array}{l} 12500 + 4200 + 0.02س = س \\ 16700 = 0.98س \end{array}$$

$$ص = 0.1(17040.816) + 21000 \text{ دج}$$

$$\boxed{ص = 22704.08}$$

٢- حساب تكلفة الإنتاج :

ب	أ	البيان
٢٢٥٠٠٠	٢١٠٠٠٠	تكلفة المواد الأولية المستعملة ٢٥ x ٣ x ٣٠٠٠ ، ٣٠ x ٢ x ٣٥٠٠
١٤٧٠٠	٧٠٠٠٠	المصريف المباشرة ٣٠ x ٣٤٠ + ١٨ x ٢٥٠ ، ٢٠ x ٢٠٠ + ٢٠ x ١٥٠



## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

٢٠١٦٠	١٥٦٨٠	الأعباء غير المباشرة : قسم التحضير : $٢.٢٤ \times ٩٠٠٠$ ، $٢.٢٤ \times ٧٠٠$
٢١١٢٠	٢٤٦٤٠	قسم الإنتاج : $٧.٠٤ \times ٣٠٠٠$ ، $٧.٠٤ \times ٣٥٠٠$
٢٨٠٩٨٠	٢٥٧٣٢٠	تكلفة الإنتاج المتغيرة
٣٠٠٠	٣٥٠٠	عدد الوحدات
٩٣.٦٦	٧٣.٥٢	تكلفة الوحدة المتغيرة

### ٣- حساب سعر التكلفة :

ب	أ	البيان
٢٦٢٢٤٨	٢٣٥٢٦٤	تكلفة الإنتاج المباع $٩٣.٦٦ \times ٢٨٠٠$ ، $٧٩.٥٢ \times ٣٢٠٠$
١٠١٦٤	١١٦١٦	مصاريف التوزيع $٣.٦٣ \times ٢٨٠٠$ ، $٣.٦٣ \times ٣٢٠٠$
٢٧٢٤١٢	٢٤٦٨٨٠	سعر التكلفة

### ٤- حساب الهامش على سعر التكلفة :

ب	أ	البيان
٣٥٤١٣٥.٦	٣٠٨٦٠٠	رقم الأعمال $١.٣ \times ٢٧٢٤١٢$ ، $١.٢٥ \times ٢٤٦٨٨٠$
٢٧٢٤١٢	٢٤٦٨٨٠	سعر التكلفة
٨١٧٢٣.٦	٦١٧٢٠	الهامش على سعر التكلفة

### ٥- حساب النتيجة لـ أ و ب :

أوب	البيان
١٤٣٤٤٣.٦	الهامش على التكلفة المتغيرة
٨٧١٠٠	الأعباء الثابتة <sup>١</sup>
٥٦٣٤٣.٦	النتيجة

### المطلب الرابع : ملاحظات حول هذه الطريقة

#### ١- المميزات<sup>٢</sup> :

- تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة ، الحجم و الربحية .  
 - تقدم بيانات لإدارة المشروع ذات نفع كبير في التخطيط و رسم السياسات و اتخاذ القرارات و إعداد الموازنات .

يؤدي استخدام هذه النظرية إلى الحصول على مبلغ ربح له علاقة أكبر ( أو أهمية أكبر ) من مبلغ الربح الناتج في حالة اتباع نظرية ( طريقة ) التكاليف الحقيقية .

#### ٢- الإنتقادات<sup>٣</sup> :

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة ، فبعض عناصر التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة التي يمكن اعتبارها متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط .

- لكي يمكن الاستفادة من طريقة التكاليف المتغيرة ، يفترض المحاسب ثبات أسعار عوامل الإنتاج ، و كفاءة استخدامها كما أنه يفترض ثبات أسعار البيع ولا يعتبر هذا الفرض واقعا إلا خلال زمن قصير جدا .

لا تعبر التكلفة المتغيرة للإنتاج و المبيعات عن التكلفة الحقيقية للوحدة ، لأن هذه الطريقة تحمل وحدات الإنتاج بما يخصها من التكاليف الصناعية المتغيرة كما تحمل وحدات المبيعات بما يخصها من التكاليف البيعية المتغيرة فقط ، بينما لا تحمل عناصر التكاليف الثابتة لهذه الوحدات .

- لا تساعد الإدارة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل .

<sup>١</sup>المجموع المحصل عليه من جدول التوزيع للاعباء المباشرة.

<sup>٢</sup>منير محمد سالم،محاسبة التكاليف،ص ١٠٥

<sup>٣</sup>عبد الحلیم محمود كراجه،مرجع سابق الذكر،ص ١٩٢

المبحث الثالث : طريقة التحميل العقلانية للتكاليف الثابتة

المطلب الأول : مبدأ طريقة التحميل العقلانية

١- تعريف التحميل العقلاني<sup>١</sup> :

يكون التحميل عقلائي عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي .

بالنسبة لكل مرحلة ( الإنتاج ، التوزيع ، أو أي مرحلة أخرى ) بالنسبة لكل مديريةية ، قسم أو مرحلة تحليل ، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل .

**معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط / المستوى العادي للنشاط.**

يستعمل هذا المعامل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط ، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم و تتناسب طرذا معه .

٢- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

يجب أولا الفصل بين التكاليف الثابتة ، و التكاليف المتغيرة ، و بحسب جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي بطريقة التحميل العقلاني ، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة و لا تتأثر بحجم الإنتاج و تغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ، و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب إجمالية بالعلاقة :

**التكاليف الإجمالية x ( حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي )**

<sup>١</sup> بوخراز عمر ، مبادئ المحاسبة التحليلية ، ص ٧٩

و المبدأ هنا هو أن تحمل أو تعتبر النفقات الثابتة فقط الجزء المناسب لهذا المستوى ، إذن فالتحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية و منطقية و هو يستند إلى الإجراءات التالية :

◀ تحليل الأعباء إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة .

◀ تحديد مستوى الإنتاج الطبيعي ( حجم النشاط العادي ) للمؤسسة .

### ٣- مفهوم حجم النشاط :

إن تحديد حجم النشاط للمؤسسة أو لقسم من أقسامها يستحيل أحيانا ، نظرا للتدخلات المرتبطة به ، فيطرح المشكل أولا في المؤشر الذي يمكن أن يستعمل كمقياس لحجم النشاط ثم كيفية تحديد الحجم العادي له و حجم النشاط يمكن أن نستعمل في تحديده عدة عناصر و التي تعتبر كوحدة مستعملة في العملية الإنتاجية أو في إحدى وظائف المؤسسة ( ساعات عمل مباشرة ، ساعات عمل الآلة ، عدد الوحدات المباعة ، المنتجة ... إلخ ) . و يجب اختيار أكثرها استعمالا في المؤسسة أو القسم و أحسنها تمثيلا لحجم النشاط ، و عددها في فترة معينة ، بعبر عن هذا الحجم . إن تحديد حجم نشاط عادي للتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يعني تحديد حجم نشاط مثالي لكل تكلفة ثابتة و بمشاركة كل المسؤولين و التقنيين في المؤسسة بالإضافة إلى الإستفادة من الملاحظات في المراحل السابقة للنشاط .

## المطلب الثاني : فروق التحميل العقلاني

### ١- فرق تحميل التكاليف الثابتة :

نلاحظ أن انخفاض أو ارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى حساب تكاليف ثابتة أقل أو أكثر من العادية ( الحقيقية ) ، و بالتالي فتحميل تكاليف أكبر أو أقل من الحقيقية يؤثر على سعر التكلفة ، حيث يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط ، بينما نجد في المحاسبة العامة أن التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء المتغيرة أو الثابتة لذا فنتيجتيا المحاسبتين في هذه الحالة تصبح مختلفتين ، فلتوازنهما يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية ، فإذا كان حجم النشاط العقلاني أكبر من حجم النشاط العادي يكون المعامل أكبر من الواحد ، و بالتالي فعند ضربه في التكاليف الثابتة نحصل على تكاليف أكبر من العادية ، و الفرق يعطي ربح ارتفاع النشاط و هذا يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة و انخفاض النتيجة ، و لهذا ففرق ربح زيادة النشاط يضاف إلى النتيجة ، أما إذا كان حجم النشاط الفعلي أقل من العادي ، فنحصل على فرق نقص النشاط و يجب طرحه من النتيجة لأنه قد أنقص من سعر التكلفة و رفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتجات .

### ٢- فرق المخزونات :

كما أن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقية بتأثير معامل التحميل ، و هذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام

التموين ففي آخر كل دورة يجب حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني ، فإذا كان الفرق موجب ( القيمة الحقيقية < القيمة x معامل التحميل ) ، فيضاف إلى النتيجة ، أما إذا كان سالبا فيطرح من النتيجة . لذا فعند حساب النتيجة التحليلية يجب الأخذ بعين الإعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل تحميل يختلف عن الواحد للتكاليف الثابتة و المخزونات ، بالإضافة إلى العناصر الأخرى ( أعباء غير معتبرة ، العناصر الإضافية ) و يظهر ذلك من جدول النتيجة التحليلية التالي<sup>1</sup> :

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية لمختلف المنتجات الأعباء غير المعتبرة الأعباء الإضافية فرق التحميل للتكاليف الثابتة فرق على تقييم المخزونات	نقص النشاط X	ربح الفعالية X
النتيجة الصافية		

### المطلب الثالث : تحمل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم ، و تخضع الأولى ( الأعباء غير المباشرة الثابتة ) للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع الأقسام في المؤسسة ، أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام ، و تستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات ما بين الأقسام المساعدة و الأقسام الرئيسية في طريقة التكاليف الحقيقية . و لشرح هذه الطريقة سوف نتطرق إلى دراسة عن توزيع الخدمات بمعامل تحميل وحيد لغرض التبسيط .

#### توزيع الخدمات بمعامل تحميل وحيد :

يجب توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت و جزء متغير ، و الجزء الثابت يضرب في معامل التحميل و بتحديد المجموع المحتمل الواجبة التوزيع و هي التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة المحملة ( المضروبة في معامل التحميل ) ، توزع على الأقسام

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون،مرجع سابق الذكر،ص ١٢٢

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

بنفس طريقة التوزيع الأولي من الأقسام المتجانسة في التكاليف الحقيقية ، ثم يجري التوزيع الثانوي و تحسب وحدات العمل عاديا<sup>١</sup>  
مثال<sup>٢</sup>:

لقد ظهرت مصاريف المؤسسة غير المباشرة عند توزيعها بين الأقسام حسب الجدول التالي عند استعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة مع الملاحظة أن عامل التحميل = ٠.٨ لمجموع أقسام المؤسسة .

المطلوب :

إكمال الجدول إذا كانت عدد الوحدات لأقسام التموين و الإنتاج و التوزيع على التوالي : ٢٥٠٠٠ ، ٢٢٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ دج .

الأقسام / الأعباء	المجموع الموزع	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	التوزيع	الأعباء الثابتة
د / ٦١	٢٠٠٠٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٢٠	%٢٠	١٢٠٠٠
د / ٦٢	١١٠٠٠	%٣٠	%٣٠	%١٠	%١٠	%٢٠	٦٠٠٠
د / ٦٣	٤٨٠٠٠	%٥	%٥	%٣٠	%٣٠	%٣٠	٣٠٠٠٠
د / ٦٤	٧٠٠٠	—	—	%٥٠	%١٠	%٤٠	٤٠٠٠
د / ٦٥	٨٠٠٠	%١٠	%١٥	%٢٥	%٢٠	%٣٠	٦٠٠٠
د / ٦٨	٢٥٠٠٠	—	%١٠	%٣٠	%٤٠	%٢٠	٢٥٠٠٠
توزيع ثانوي							
الإدارة		— ١٠٠%	%٢٠	%٢٠	%٣٠	%٣٠	
الصيانة		%١٠	— ١٠٠%	%٣٠	%٤٠	%٢٠	

الحل :

١ - حساب الأعباء المحملة عقليا :

الأقسام الأعباء	الإعباء قبل التحميل		الإعباء المحملة	
	المجموع الموزع	الثابتة	المتغيرة	الثابتة
٦١	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	٩٦٠٠
			١٧٦٠٠	

<sup>١</sup> أي بنفس طريقة التكاليف الكاملة.

<sup>٢</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٢٤

الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

٩٨٠٠	٤٨٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	١١٠٠٠	٦٢
٤٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٨٠٠٠	٦٣
٦٢٠٠	٣٢٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠	٦٤
٦٨٠٠	٤٨٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٦٥
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	-----	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٦٨
١٠٢٤٠٠	٤٤٨٠٠	٣٦٠٠٠	٨٣٠٠٠	١١٩٠٠٠	مجموع التوزيع ٢

٢ - توزيع الأعباء غير المباشرة المحملة عقليا :

الأقسام الأعباء	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع	الفروق	
						ربح الفعالية	تكلفة البطالة
٦١	١٧٦٠	٣٥٢٠	٥٢٨٠	٣٥٢٠	٣٥٢٠	٢٤٠٠	_____
٦٢	٢٩٤٠	٢٩٤٠	٩٨٠	٩٨٠	٩٨٠	١٢٠٠	_____
٦٣	٢١٠٠	٢١٠٠	١٢٦٠٠	١٢٦٠٠	١٢٦٠٠	٦٠٠٠	_____
٦٤	_____	_____	٣١٠٠	٦٢٠	٦٢٠	٨٠٠	_____
٦٥	٦٨٠	٦٨٠	١٧٠٠	١٣٦٠	١٣٦٠	١٢٠٠	_____
٦٨	_____	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٥٠٠٠	_____
مجموع التوزيع ١	٧٤٨٠	١١٥٨٠	٢٩٦٦٠	٢٧٠٨٠	٢٦٦٠٠	١٦٦٠٠	_____
توزيع ٢	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
إدارة	_____	١٧٦٢.٨٥	١٧٦٢.٨٥٧	٢٦٤٤.٢٨	٢٦٤٤.٢٨٥	_____	_____
صيانة	٨٨١٤.٢٨٥	_____	٤٠٠٢.٨٥	٥٣٣٧.١٤	٢٦٦٨.٥٧	_____	_____
	١٣٣٤.٢٨٥	١٣٣٤٢.٨٥					

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

	١٦٦٠٠	٣١٩١٢.٨٥	٣٥٠٦١.٤٢	٣٥٤٢٥.٧١	٠	٠	مجموع
							توزيع ٢
		١٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٥٠٠٠			عدد
							الوحدات
							تكلفة
		٣.١٩	١.٥٩	١.٤١٧			الوحدة

- نفترض س كمبلغ التوزيع لقسم الإدارة ، و ص كمبلغ التوزيع لقسم الصيانة و منه نحصل على المعادلتين :

$$\begin{aligned} \text{س} &= ٧٤٨٠ + ٠.١ \text{ ص} \\ \text{ص} &= ١١٥٨٠ + ٠.٢ \text{ س} \end{aligned}$$

$$٨٦٣٨ = ٠.٩٨ \text{ س}$$

$$١١٥٨ + ٠.٢ \text{ س} = \text{س}$$

$$\boxed{\text{س} = ٨٨١٤.٢٨٥}$$

$$\text{و منه ص} = ١١٥٨٠ + ٠.٢ ( ٨٨١٤.٢٨٥ )$$

$$\boxed{\text{ص} = ١٣٣٤٢.٨٥}$$

نلاحظ أن معامل التحميل أصغر من الواحد ، لذا فكل فروق التحميل تعبر عن خسارة نقص الفعالية ، و بالتالي سوف تحول إلى نتيجة المحاسبية التحليلية بإشارة سالبة كأعباء غير محملة .

### المطلب الرابع : ملاحظات حول هذه الطريقة

#### ١- المميزات :

- "يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية و نظام المؤسسة ، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة و يمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى .

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقليا لتحديد التكاليف التقديرية .

- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة



- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة<sup>1</sup>  
 - يعبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة عن أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف و ذلك من حيث أن المخزون السلعي من المنتجات التامة و تحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة<sup>2</sup>.

### ٢- العيوب :

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة .  
 - " و حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي ، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية و لذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع هذه التكاليف .  
 - لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج و البيع و تخطيط الأرباح<sup>3</sup>

- تقييم المخزونات النهائية ( منتوجات أو مشتريات ) التي تظهر في الميزانية النهائية تكون تكاليفها أعلى من الحقيقة عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي و العكس عند بلوغ المستوى العادي للنشاط و يكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

### المبحث الرابع : طريقة التكاليف المعيارية

#### المطلب الأول : تعريف التكاليف المعيارية<sup>1</sup>

يمكن تعريفها بأنها التكاليف المحددة مسبقا ، و تتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة ، و قياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها و هذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية و عناصر التكاليف ، و ما يحدد من قبل .

فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل و ليست تاريخية .

يمكن تحديد هذه التكاليف بعدة طرق ، تتشابه كلها في الهدف و المبدأ الأساسي ، و كلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برامج نشاط المؤسسة للفترة .

#### المطلب الثاني : أنواع التكاليف المعيارية

هناك عدة أنواع للتكاليف المعيارية ، نذكر منها :

#### ١- التكلفة المعيارية النظرية<sup>2</sup> :

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٣٢.

<sup>2</sup> محمد محمد جزار، محاسبة التكاليف، ص ١٣٨

<sup>3</sup> عبد الحليم محمود كراجة، محاسبة التكاليف، ص ٢٠١

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٦١

<sup>2</sup> بو خزار عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ص ٨٦

تحدد على أساس أفضل استعمال ممكن لعوائد ( عوامل ) الإنتاج ، و تكون هذه العوائد ممزوجة على مستوى المؤسسة و بالتالي فهي تمثل الوضع المثالي الذي يجب الوصول إليها أو الإقرب منه .

### ٢- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية :

" تأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق و لكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية ، الذي يجب الوصول إليه ، و خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها ، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية .

### ٣- التكلفة المعيارية التاريخية :

تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها ، لذا يجب استعمالها بكل حذر<sup>3</sup>

### ٤- التكلفة التاريخية المتوسطة<sup>1</sup> :

تعتمد على متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في الماضي ، و بالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية و تحتوي على تكاليف غير فعالة ، و بالتالي فهذا المعيار غير منسوح به

### ٥- التكلفة المعيارية العادية :

و تحدد حسب التنبؤات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة ، و تعتمد على تكاليف ماضية متوسطة معدلة<sup>2</sup> و تحسب القيم الحالية مع الأخذ بعين الإعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الإستغلالية ، لكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة و غير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد جودتها في الإستعمال .

### ٦- نوع آخر تشترك فيه بعض الطرق السابقة<sup>3</sup> :

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٦٢

<sup>1</sup> بو خزار عمر، مرجع سابق الذكر، ص ٨٧.

<sup>2</sup> أي تكاليف تتعلق بالدورة أو الدورات السابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفاعلية.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٦٣

التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي ، في فترة التضخم المرتفع في عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة معيارية تصبح صعبة ، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي :

- الكمية النموذجية ( المعيارية ) تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط ، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج ( نموذجية عادية ، نموذجية نظرية )
- السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى .
- هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حالياً نسبياً أكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى ، بسبب التغيرات السريعة و الكبيرة للأسعار ، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات للمؤسسة .

### المطلب الثالث : تحديد الفروقات و تحليلها

- تنتج الفروقات عن عدة عوامل ، و تحليل الفروقات يجب أن يكون بتحديد أثر كل منها و ذلك بتثبيت الأخرى ، بفرضها ثابتة و للوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية ، فإذا كان عنصرين فقط يؤثران في الفرق ، مثلاً الكمية و تكلفة الوحدة فيجب أن يحلل إلى :
- فرق على التكلفة أو السعر يحدد بتثبيت الكمية .
  - فرق على الكمية يحدد بتثبيت تكلفة أو سعر الوحدة .
- و أثناء إجراء عملية التحليل يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية و المعيارية متشابهة ، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حددت قبل النشاط ، و لكن الكميات التي كان يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق ، أي أن الكميات النموذجية تحول دائماً بدلالة المنتوجات الحقيقية .
- و هناك أساساً ثلاث عناصر يمكن حساب الفروقات المتعلقة بها : المواد الأولية ، اليد العاملة المصاريف غير المباشرة .

#### ١- الفروقات الإجمالية<sup>1</sup> :

يمكن حساب الفروقات بإحدى المعادلتين :

١. التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية .
٢. التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية .

ناصر دادى عدون، مرجع سابق الذكر، ص ١٦٤<sup>1</sup>

و كلاهما تعطي نفس نفس القيم المطلقة في نفس الفترة و في نفس المؤسسة ، إلا أن الفرق بينهما هو أن إشارة نتيجتهما تكون مختلفة ، فإذا كانت إشارة نتيجة الأولى موجبة تكون إشارة الثانية سالبة و هذا يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية ، أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية ، و بالتالي تحصلت على فرق إيجابي ، أي مطلوب و جيد ( أي لا تصل إلى مستوى التكاليف المحدد مسبقا و المبرمج ) لذا فإن نتيجة المعادلة الأولى إذا كانت موجبة أو نتيجة المعادلة الثانية موجبة ، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المعيارية المبرمجة أو المقدرة ، لذا فهي حالة سيئة أي فرق غير مرغوب فيه .

و بتفصيل المعادلة الأولى إلى العناصر المكونة لها نحصل على :

$$X \text{ الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي} - \text{التكلفة الحقيقية للوحدة} \times \text{الفرق} = \text{التكلفة المعيارية للوحدة الكمية الحقيقية} .$$

نعوض بالرموز فنحصل على :

$$\boxed{F = T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح}}$$

الفرق قد تنتج عن الإختلاف بين الكميتين المعيارية و الحقيقية ، أو عن الإختلاف بين القيمتين المعيارية و الحقيقية أو كلاهما معا و العلاقتين التاليتين توضحان الفرق في الكمية و الفرق في القيمة .

$$1 - \text{الفرق في الكمية} = K \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} \iff K \text{ ح} = C \cdot K \text{ ح} - \Delta \text{ ح}$$

$$2 - \text{الفرق في القيمة (التكلفة)} = T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} \iff T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} = \Delta \text{ ح}$$

و بتعويض قيمة  $K \cdot E$  و  $T \cdot E$  في معادلة الفرق الإجمالي نحصل على :

$$F = T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} - (T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح}) \cdot K \text{ ح}$$

$$F = T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} - (T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح}) \cdot K \text{ ح}$$

$$\boxed{F = T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} + K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} \cdot T - \Delta \text{ ح} \cdot T \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح} \dots \dots \dots 1}$$

و نلاحظ أن الفرق الإجمالي قد وزع إلى ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول :  $T \cdot E - C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح}$  و فيه تكلفة الوحدة المعيارية أي مثبتة بدون تأثير ، و التأثير يكون للفرق  $\Delta \text{ ح}$  و هو الفرق في الكمية  $(K \text{ ح} - E)$  فهو جزء فرق الكمية .

الجزء الثاني :  $C \cdot K \text{ ح} \cdot \Delta \text{ ح}$  و التأثير فيه يكون للتكلفة ، لأن الكمية معيارية أي مثبتة ، فيدعى فرق التكلفة .

أما الجزء الثالث و هو  $\Delta \text{ ح} \cdot T - \Delta \text{ ح} \cdot T \cdot K \text{ ح}$  فالتأثير يكون من الجانبين ، أي فرق مشترك بين الكمية و التكلفة تحسب هذه الفروقات تبعا للهدف من ورائها ، فبحساب فرق الكمية نستطيع تحميل المسؤولية على المتصرفين في كميات عوامل الإنتاج ، وهي أثناء عملية الإنتاج خاصة ، أما فرق التكلفة أو السعر

فتحمل مسؤوليته على المتعاملين مع أسعار عوامل الإنتاج ، مسؤولي المشتريات إذا كانت مواد أولية و مسؤولي محاسبي الأجور في حالة اليد العاملة .

أما الفرق المشترك فتختلط فيه المسؤوليات ، لذا فمن الأحسن حساب الفرق الإجمالي لعنصر التكلفة على شكل فرق التكلفة و فرق الكمية فقط ، و يتم ذلك بضم الفرق المشترك في العلاقة السابقة إلى أحدهما و ذلك بأخذ عامل مشترك بينهما  $\Delta$  ت كمايلي :

$$ف = ت * ع * \Delta + \Delta ت (ك - ع - \Delta ك)$$

$$\text{و لدينا } ك - ع - \Delta ك = ك - ح \Leftarrow$$

$$ف = ت * ع * \Delta - ك - \Delta ت * ك ح \dots\dots\dots ٢$$

و هذا حل ثاني للفروق = فرق الكمية + فرق التكلفة

و من نفس العلاقة ( العلاقة ١ ) نستطيع الحصول على حل آخر كالآتي :

$$\Leftarrow ف = \Delta ك * ح - \Delta ت * ك ع \dots\dots\dots ٣$$

و هذا هو الحل الثالث و يساوي: فرق الكمية - فرق التكلفة

### ٢- فروق المواد الأولية :

بتطبيق نفس العلاقة للفروقات نحصل على الفروقات التي نريد حسابها ، حيث تمثل ك الكمية أو عدد الوحدات المستعملة و ت تكلفة الوحدات من المواد الأولية . و هناك حالتين لحساب فرق المواد الأولية : عند استهلاك المواد المنفردة ، و هناك حالة استعمال عدة مواد متشابكة ، ونحن نهتم في دراستنا هاته بالمواد المنفردة .

**مثال<sup>١</sup> :**

أنتجت مؤسسة ٨٠٠٠ وحدة باستعمال ١٠٠٠٠٠ كلغ من المواد الأولية س بتكلفة وحدة ١٢ دج ، بينما قدرت كمية المواد المستعملة لكل منتج ب : ١.٢٤ كلغ بتكلفة ١٢.٥ دج للوحدة .

**المطلوب :**

أحسب التكلفة المعيارية و الحقيقية و حدد فروقاتها على شكل جدول

**الحل :**

المعياري	الحقيقي	الفرق
----------	---------	-------

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ	+	-
٩٩٢٠	١٢.٥	١٢٤٠٠٠	١٠٠٠٠	١٢	١٢٠٠٠٠		٤٠٠٠

يمكن تحليل فرق المواد الأولية المستعملة إلى :

البيان		الفرق	
		-	+
فرق التكلفة: $\Delta$ ت * ك ع			
٩٢٢٠ . ( ١٢ - ١٢.٥ )		٤٩٦٠	
فرق الكمية: ت ع . $\Delta$ ك			
١٢.٥ . ( ١٠٠٠٠ - ٩٩٢٠ )		١٠٠٠	
فرق مشترك $\Delta$ ك . $\Delta$ ت			
- ( ١٠٠٠٠ - ٩٩٢٠ ) ( ١٢ . ١٢.٥ )		٤٠	
المجموع		١٠٠٠	٥٠٠٠
الفرق الإجمالي		٤٠٠٠ +	

### ملاحظات :

- يمكن ملاحظة أنه أحيانا الفروقات لا تعطي أية فائدة نظرا لعدة تشابكات في المسؤوليات ، و كذلك في معنى الأرقام نفسها ، ففرق السعر  $\Delta$  ت . ك ح قد لا يعطي معنى واضحا لأن القيمة التي يعطيها مرفقة بالكمية الحقيقية المستهلكة و هي تحت مسؤولية قسم الإنتاج و ليس قسم الشراء الذي يستطيع التصرف في الأسعار .

- كما أن الفرق هنا ، قد يخفي إمكانيات جيدة و إنتاجية جيدة ، فمثلا في حالة الحصول على فرق سلبي يقدر بقيمة معينة ( القيمة المعيارية أقل من القيمة الحقيقية ٩ فهذا لا يعني دائما أن المؤسسة أو قسم الشراء لم يحقق نتائج جيدة نظرا لظروف السوق التي قد تزيد فيها الأسعار عن مقدار الفرق المسجل و في هذه الحالة فإن قسم الشراء قد حقق أحسن إمكانية ، أي ارتفاع الأسعار غير المنتظر و الذي لا يتحكم فيه مسؤولوا المشتريات ، كان أكثر من ارتفاع التكاليف الحقيقية عن المعيارية .

- كما أن هناك إمكانية تصحيح الفروقات في وقتها الضروري نظرا للفترة التي تفصل بين عملية الشراء و عملية استعمال المواد الأولية في الإنتاج ، إذ من المستحسن حساب الفوارق فور وصول المشتريات و هذا ما لا يمكن تحقيقه في الواقع لاختلاف مدة حساب الكميات المستعملة و أسعارها .

و يمكن الوصول إلى النتائج التالية :

- الفروق يجب حسابها حسب الاحتياجات و بالتفصيل للمواد المستعملة.

- الفروق تختلف مواقع حدوثها ، حيث انحرافات الأسعار تكون في قسم الشراء ، بينما انحراف الكميات في قسم الإنتاج ، مما يؤدي عدم توافق الفرق الإجمالي المحسوب مع الفروقات المدرجة بالكميات أحيانا .

- يجب تحديد الفروق في الوقت الضروري ، ليتمكن المسؤولون عنها من إجراء التعديلات اللازمة .

### ٣- الفروق على اليد العاملة :

نستعمل نفس العلاقة ، بحيث تكون تكلفة الوحدة هي أجرة الساعة ( أو الوحدة ) الواحدة ، أما الكمية فهي عدد الساعات المستغرقة في الإنتاج .

و يجب الإختيار لأحسن العلاقات التي توضح أحسن المسؤوليات التي تنتزع بين قسم الإنتاج فيما يخص الكميات و إلى قسم محاسبة الأجر فيما يخص فرق الأسعار أو التكاليف

و أحسن معادلة هي معادلة الحالة الثانية:  $f = \Delta ك . ت + ع + \Delta ت . ك ح$  .

حيث يرجع فيها عدد الساعات التي هي من مسؤولية قسم الإنتاج بتكلفة الساعة المعيارية التي لا يؤثر في إحداث الفرق لكي يظهر جيدا أثر الإنتاجية عدد الساعات في إحداث هذا الفرق . و بالعكس يرجع فرق السعر بعدد الساعات الحقيقية التي يكون لها غالبا أثر واضح في مستوى الأجرة . و مع ذلك فإنه من الممكن حساب الفرق على تكاليف اليد العاملة بالعلاقات الثلاث .

**مثال :**

لإنتاج ١٦٠٠ وحدة في مؤسسة استلزمت ١٤٠ ساعة يد عاملة بـ ٢٥ دج للساعة الواحدة ، بينما كان

على بطاقة التكاليف المعيارية إنتاج ١٥٠٠ وحدة في ١٥٠ ساعة بـ ٢٤ دج

أحسب الفرق الإجمالي لتكلفة اليد العاملة و حله إلى فرق على سعر الساعة و فرق مشترك حساب عدد الساعات المعيارية الموافقة للوحدات المنتجة ( = عدد الساعات المعيارية للوحدة المعيارية X عدد الوحدات الحقيقية ) ، ( عدد الوحدات المنتجة حقيقية قد تختلف عن عدد الوحدات المخططة ، بينما أساسا يجب حساب كمية الساعات المعيارية للوحدة المنتجة حقيقة)

**الحل :**

$$\text{عدد الساعات المعيارية الموافقة للوحدات المنتجة} = ( ١٦٠٠٠ . ١٥٠ ) / ١٥٠٠ =$$

$$= ١٦٠٠٠ . ٠٠١ = ١٦٠ ساعة$$

## الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

الفرق		التكلفة الحقيقية			التكلفة المعيارية		
-	+	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية
	٣٤٠	٣٥٠٠	٢٥	١٤٠	٣٨٤٠	٢٤	١٦٠

تحليل الفرق الإجمالي :

الفرق		البيان
-	+	
	٤٨٠	فرق الكمية : $\Delta$ ت . ك ع $24 (140 - 160) =$
١٦٠		فرق السعر : $\Delta$ ت - ك ع $160 (25 - 24) =$
	٢٠	فرق مشترك : $\Delta$ ت . ك
١٦٠	٥٠٠	$= - (25 - 24) (140 - 160)$
	٣٤٠ +	المجموع
		الفرق الإجمالي

### ٤- الفروق على الأعباء غير المباشرة و تحليلها :

يمكن حساب الفروقات على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفرق على المواد الأولية و اليد العاملة ، إلا أن هنا بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر و فرق في الكمية و فرق مشترك فإن فرق السعر سوف يجرأ إلى جزئين : فرق النشاط و فرق الميزانية ، أما فرق الكمية فهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج . و من الفرق الإجمالي :

$$\Delta \text{ ت . ك ع} + \Delta \text{ ت - ك ع} - \Delta \text{ ت . ك} \text{ لدينا}$$

$$\text{ف} = (\text{ت ع} - \text{ت ح}) \text{ ك ع} + (\text{ك ع} - \text{ك ح}) \text{ ت ع} - \Delta \text{ ت . ك}$$



و بتقسيم ت ع - ت ح ك ع إلى جزئين بإدخال ما يسمى بالتكلفة المرنة التي تتحصل عليها من جدول الميزانية المرنة<sup>1</sup> و يصبح الفرق :

$$ف = (ت ع - ت ر) ك ع + (ت ر - ت ح) ك ع + (ك ع - ك ح) ت ع - \Delta ت \Delta ك$$

$$ف = \text{فرق الميزانية} + \text{فرق النشاط} + \text{فرق المردودية} + \text{فرق المشترك}$$

إذن فرق الميزانية هو الفرق بين الأعباء المعيارية للقسم و تكلفة الساعة للميزانية المرنة ، و فرق النشاط هو الفرق بين تكلفة الساعة للميزانية المرنة و التكلفة الحقيقية للقسم ، أما فرق المردودية فهو الفرق بين التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية و التكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية ، و يمكن أن يكون الترتيب حسب العلاقة الثانية أين يكون : ك > ع > ح ، ت ع > ت ح

### المطلب الرابع : الموازنات التخطيطية<sup>2</sup>

تعد الموازنات التخطيطية عادة في بداية كل سنة مالية على صورة كشف يظهر معايير بنود التكاليف غير المباشرة التي يتوقع أن تحدث في كل مركز تكلفة عند المستوى المعياري للإنتاج المقرر له خلال السنة القادمة و بتجميع الموازنات التخطيطية لمراكز التكاليف نحصل على الموازنة التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة للشركة ككل و التي تعبر عن الإنفاق الصناعي غير المباشر المنتظر أن تتحمله الشركة عند المستوى المعياري العام للإنتاج خلال السنة القادمة .

و الهدف من إعداد الموازنة التخطيطية هو وضع خطة الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة و المتغيرة للسنة المقبلة ، و كذا وضع سياسات التسعير ، الإنتاج ، الائتمان ، التمويل ، .. كما تزود الإدارة بأساس سليم لقياس كفاءة الأداة و محاسبة المسؤولين عن الانحرافات بعد تحديدها و الوقوف على أسبابها و يمكن تصنيف أنواع الموازنات وفق العلاقة بين الموازنة التخطيطية و تغيرات المستوى المعياري للإنتاج في ثلاثة أنواع :

#### ١- الموازنة التخطيطية الثابتة :

هي الموازنة التي تعد لمستوى معياري واحد فقط ، هو مستوى الطاقة المعيارية المخططة . و يكتفي عادة بحساب معدل التحميل الإجمالي المقابل لها دون تحليل هذا المعدل إلى معدل للبنود الثابتة و آخر للبنود المعيارية .

إن هذا النوع من الموازنات لا يوفر مقياسا عادلا للحكم على كفاءة الأداء و الرقابة على التكاليف الفعلية، إذ أن التكاليف المعيارية المخططة لمستوى معياري معين من الإنتاج لا تصلح للحكم و الرقابة على التكاليف الفعلية الناتجة عن مستوى إنتاج فعلي يختلف عن المستوى المعياري المحدد .

<sup>1</sup> سوف نتطرق إلى شرح الميزانية المرنة في المطلب الرابع من هذا الفصل

<sup>2</sup> د. جبرائيل جوزيف كحالة ، د. رضوان حلوة حنان محاسبة التكاليف المعيارية ص: ٢٤٨

## ٢- الموازنة التخطيطية المرنة مرونة كاملة :

لتجنب نقطة ضعف الموازنة التخطيطية الثابتة ، تعد الموازنة تخطيطية لعدة مستويات معيارية مختلفة من الإنتاج ، و تسمى هذه الموازنة بالموازنة التخطيطية المرنة . و يتم حساب معدل التحميل الإجمالي لمستوى الطاقة المعيارية المستهدف ، كما يحل هذا المعدل إلى للبنود الثابتة و آخر للبنود المتغيرة و يعتمد هذان المعدلان لتحليل انحرافات البنود الثابتة و انحرافات البنود المتغيرة .

نأخذ الموازنة التخطيطية المرنة مرونة كاملة عادة شكل المعادلة التالية :

$$ص = أ + ب س$$

حيث : ص تمثل التكاليف المعيارية محسوبة لمستوى الإنتاج س .  
أ تمثل التكاليف المعيارية الثابتة .

ب يمثل معدل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة .

س هو مستوى الإنتاج و يغطي جميع المستويات من حالة التوقف الكامل من الإنتاج إلى حالة الاستغلال الكامل للطاقة الإنتاجية المتاحة .

و يقصد بمرونة الموازنة التخطيطية مرونة كاملة هو افتراض أن البنود المتغيرة تتغير طرديا بنسبة ثابتة - في حالة الزيادة أو النقصان - مع تغير مستوى الإنتاج .

تقدم الموازنة المرنة أساسا أكثر دقة و عدلا و موضوعية للحكم على كفاءة الأداء و الرقابة على التكاليف ، فهي تسمح بمقارنة التكاليف غير المباشرة الفعلية لمستوى إنتاج معين - و ليكن مستوى إنتاج الدورة أي الإنتاج الفعلي - مع التكاليف غير المباشرة المعيارية المعدة لنفس مستوى الإنتاج ، و بذلك تكون نتيجة المقارنة أكثر دقة و موضوعية من المقارنة بالموازنة الثابتة .

## ٣- الموازنة التخطيطية المرنة مرونة ناقصة :

يقصد بالمرونة الناقصة أن عناصر التكاليف المتغيرة لا تتغير بنسبة ثابتة ، مع تغير مستوى الإنتاج ، فدرجة مرونتها اتجاه تغيرات حجم الإنتاج أقل من ١٠٠ % .

إن هذه الموازنة لا تحتوي على التكاليف المعيارية لجميع مستويات الإنتاج المحتملة ، و بالتالي لازالت الحاجة قائمة إلى التكاليف المعيارية لمستوى الإنتاج المحقق فعلا .

و لتسهيل التحليل و الدراسة ، سوف نعتد على أن التكاليف غير المباشرة المتغيرة تتغير بنسبة ثابتة مع تغير مستويات الإنتاج<sup>1</sup>

### **الخلاصة:**

رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق و كل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف ، و قد ركزت على تقسيم معين للتكاليف ن فطريقة التكاليف الكاملة

---

<sup>1</sup> سوف نتطرق إلى هذه الدراسة في الفصل الثالث ، المبحث الرابع .

( الحقيقية ) قسمت الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة و ركزت على تحميل التكاليف غير المباشرة الفعلية ، أي أن المؤسسة تقوم باعتماد هذه الطريقة عند نهاية الدورة ، و هذا ما لا يخدم إدارة المؤسسة ، أما طريقة التكاليف المتغيرة فقسمت التكاليف إلى ثابتة و متغيرة و ركزت على حساب الربح الإجمالي للمؤسسة ، باعتمادهما على حساب التكاليف المتغيرة فقط ، أما التكاليف الثابتة فتبقى إجمالية لكل المنتجات و يتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات و مع كل الانتقادات الموجهة لها ، فهي تساعد الإدارة كثيرا في التخطيط للربحية و تقديم بيانات ذات نفع كبير في رسم السياسات و اتخاذ القرارات و إعداد الموازنات ، كما تقسم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى التكاليف ثابتة و متغيرة لكنها تهتم بتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية ، أي تحميل الجزء المستغل من الطاقة فقط ، و هي بهذا تقدم معلومات قيمة بخصوص المراقبة الداخلية و التسيير الداخلي .

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تكاليف تحدد قبل بداية الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة إن حساب التكاليف في المؤسسة ليس الغاية منه تحديد النتيجة فحسب، بل إن هذه الوضعية المحاسبية، أصبحت وظيفة تقليدية إن صح التعبير، و أصبحت الغاية من حساب تكاليف المؤسسة قياس مختلف المؤشرات لاتخاذ القرار، للتخطيط و للرقابة هذه الوضعية التي أصبحت ضرورية منذ انفصال ملكية المشروع عن إدارته، و هذا لأهميته البالغة في ضبط التكاليف و محاسبة المسؤولين عن التلف و السرقة و الضياع و الإهمال، و لننتعرف على مفهوم رقابة عناصر التكاليف خصصنا الفصل القادم لهذا السبب.

لتحميل نسختك المجانية

ملئق البحث العلمي

RENDEZVOUS OF SCIENTIFIC RESEARCHES

WWW.RSSCRS.INFO



### تمهيد:

تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الإقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه المواد، و في سبيل قياس تكلفة الإنتاج و الرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، حتى تحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

و يعتبر ضبط و رقابة تدفق عناصر التكاليف من مواد و أجور و خدمات إلى الوحدة الإقتصادية و ضبط و رقابة استخدام هذه العناصر مهمة أساسية تسعى لها محاسبة التكاليف تحقيقا لهدف خفض التكلفة .

و تحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف ، كدورة الشراء و التداول و التخزين بالنسبة للمواد و دورة ضبط و رقابة عنصر العمل لتحديد مواعيد دخول و خروج العمال إلى و من الوحدة الإقتصادية و تحديد الزمن المستنفذ في كل أوجه النشاطات في المؤسسة و دورة ضبط و رقابة عناصر تكاليف الخدمات على مستوى أقسام المؤسسة و إدارتها .

يعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة أمرا جوهريا لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها بسبب الإستخدام غير الرشيد لهذه الموارد ، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية و الحفاظ على الثروة التي تحوزها المؤسسة و ترشيد استخدامها من ناحية أخرى .

قسمنا هذا الفصل إلى أربع مباحث ، تطرقنا في المبحث الأول إلى شرح عام للرقابة على عناصر التكاليف ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه ضبط و رقابة تكلفة المواد ، و المبحث الثالث ضبط و رقابة تكلفة العمالة ، أما المبحث الرابع فدرسنا فيه ضبط و رقابة التكاليف الصناعية الإضافية ( غير المباشرة).

انتهجنا في هذا الفصل المنهج الوصفي التحليلي ، مع التوضيح بالأمثلة ، متى كان ذلك مناسباً ، لعدم توفر المذكرة على فصل تطبيقي .

### المبحث الأول : مدخل إلى الرقابة على عناصر التكاليف

المطلب الأول : مقدمة في نظام الرقابة على التكاليف<sup>1</sup> :

#### ١- أنواع أنظمة الرقابة على التكاليف :

يعتبر نظام رقابة التكاليف نوعاً أو جزءاً من أنظمة الرقابة الخاصة بالإدارة ، و يمكن تقسيم ميكانيكية الرقابة التي تمارسها الإدارة إلى : رقابة مانعة و رقابة لاحقة ، فالضبط الداخلي و الرقابة المطبقة قبل وقوع الأحداث تعتبر جزءاً من الرقابة المانعة . فعلى سبيل المثال فإن الحصول على موافقة مسبقة من الإدارة العليا قبل صرف مواد أزيد من الكمية المعيارية هو تحقيق رقابة مانعة عن طريق تجنب الإستهلاك الزائد من المواد ، و بالتالي فهو نظام إنذار مبكر ، أما التقارير عن المواد الزائدة و المستخدمة في الإنتاج ، فتعتبر رقابة لاحقة .

إن أي مؤسسة تحتاج إلى نوعي الرقابة معا ، كما أن هناك طريقة أخرى لتصنيف الرقابة و ذلك بربطها بالمستوى التنظيمي الذي يتم ممارسة الرقابة عنده ، فالرقابة التي يتم ممارستها في المستويات الدنيا تسمى بالرقابة التشغيلية ، أما الرقابة التي يتم مزاولتها في المستويات العليا فتدعى بالرقابة الإدارية . بالإضافة إلى رقابة التكاليف الصناعية ، يجب تحقيق الرقابة على التكاليف الإدارية و المالية و التكاليف التسويقية . كما يجب أن تتكامل كل أنواع الرقابة حتى تتحقق الفعالية .

#### ٢- متطلبات الرقابة الفعالة على التكاليف :

##### ١- هيكل تنظيمي ملائم :

يجب تحديد الوظائف أو الأنشطة المؤداة بالمنظمة بوضوح مع تعيين المسؤولية عن أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم ، كما يجب تقسيم المنظمة إلى قطاعات حسب مجالات أو مناطق .

##### ٢- الكوادر الإدارية و العاملين :

<sup>1</sup> - عبد الحي عبد الحي مرعي - في محاسبة التكاليف في مجالي التخطيط و الرقابة - ص ١٥٦

يجب أن يكون لدى المنظمة المديرين المؤهلين و أيضا العاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة ، أو حضروا برامج تدريبية ملائمة ، فالمدير الجيد يمكن أن يساعد في تخفيض نفائص المؤسسة غير الجيدة ، و نظام الرقابة غير الجيد .

### ٣- القيادة :

تعتبر القيادة الفعالة شيئا ضروريا لرقابة التكاليف ، فالأنظمة و التقارير وحدهما لن يؤديا إلى رقابة التكاليف ، فتدعيم و مساندة القائد لأنظمة و إجراءات الرقابة سوف يكون له أثر واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة .

### ٤- التخطيط :

يتطلب تحقيق الرقابة على التكاليف تخطيط أنشطة المنظمة و تحديد مقدار ما ترغب المنظمة في إنفاقه على أهدافها و أنشطتها المخططة .

### ٥- المعايير :

يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب مقدما عن طريق وضع أهداف للأداء و بناء معايير للتكاليف ز موازنات ، و يجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مسؤولية .

### ٦- السياسات و الإجراءات :

يجب وضع السياسات و الإجراءات اللائمة لعملية تحمل التكلفة و السلطات المرخصة لذلك .

### ٧- القياس :

يجب قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحميلها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية ، حيث بدون قياس لن تكون هناك رقابة .

### ٨- تقارير الرقابة على التكاليف :

يجب عرض التكلفة الفعلية و انحرافات عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية و المسؤولين عن هذه الإنحرافات . فبدون هذه التقارير لن نعرف ما إذا كان أدائهم جيد أم لا .

### ٩- قياس الكفاءة و الفعالية :

كل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولاً عن تحقيق نتيجة معينة ( مخرجات ) مثل الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح معينة ... إلخ .  
ولتمكين مراكز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج ، يتم السماح له باستخدام موارد معينة ( مدخلات ) ، فإذا حقق مركز المسؤولية النتائج المحددة له مقدماً ( المخططة ) أو أفضل منها يعتبر فعالاً ، و إذا لم يحققها فإنه يعتبر غير فعال أو أقل فعالية .  
و إذا استخدم مركز المسؤولية الموارد في حدود المحدد له ، يعتبر كفاً ، و إن زاد المستخدم عن المعايير أو الموازنات يعتبر غير كفاء .

### ١٠- الإعتبارات الإنسانية في رقابة التكاليف :

إن رقابة التكاليف لها جانب إنساني بمعنى أن المسؤولية عن رقابة التكلفة تتركز على الأشخاص ، و أن انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية ، يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها ، فالمعايير الخاصة بالموارد المباشرة و ساعات تشغيل الآلات ، يتم تحقيقها بواسطة الأشخاص و ليس بواسطة الآلات .

و لتحقيق الرقابة باستخدام المعايير و الموازنات ، يجب السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها بما يضمن قبولهم لها و تحمسهم لتحقيقها و تحفيزهم لرفع مستوى الأداء .

### المطلب الثاني : دور المعايير و الموازنات في الرقابة على التكاليف

#### ١- مفهوم و طبيعة معايير التكلفة :

##### أ- مفهوم معايير التكلفة :

تعرف كلمة معيار في القاموس كمقياس للمقارنة A measure of comparison أو كمعيار للتمييز Criterion of excellence ، أو كمنتوج norm أو مثال للنقارنة .  
و في الأدب المحاسبي ، يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع Benchmark أو مستوى يتم المقارنة به .  
تركز التعريفات السابقة على خاصية أساسية و هي المقارنة بأساس صحيح أو سليم و فكرة المقارنة لا يقصد بها أن التكلفة المعيارية ستحل محل التكلفة التاريخية ، و لكنها مكملتها لها ، كما يتضح من

<sup>١</sup> - عبد الحي عبد الحي مرعي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩٨-٢١٣



المعادلة التالية المكونة لهيكل نظام التكلفة المعيارية : **التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية =**  
**الإحرفات**

### ب- طبيعة معايير التكلفة :

- تمثل معايير التكلفة أهدافا محددة مقدما ، تبنى عادة على الأداء المرغوب تحقيقه و تعكس مستويات مقبولة من الكفاءة و الفعالية .
- تعتبر معايير التكلفة وسيلة لتوصيل الأهداف الخاصة بالأداء ، بحيث يكون كل من الرؤساء و الرؤوسين على دراية بما هو متوقع مهم أدائه .
- تمد المعايير بوسائل للمقارنة ، و بالتالي تخدم في تقييم الأداء الفعلي و تعتبر كأساس لنظام رقابة الإدارة.
- تعتبر معايير التكلفة وسيلة مساعدة في التنبؤ بالنتائج المالية للخطط البديلة ( مثل تغيير تشكيلة المنتجات الموجودة ) و إعداد الموازنات .

### ٢- الإعتبرات التي يجب مراعاتها عند بناء المعايير<sup>١</sup> :

- يجب أن تكون المعايير الموضوعية لأغراض الرقابة لا مشددة فيصعب استخدامها ، و تحقيقها ، و لا متساهلة لدرجة أن يكون من السهل جدا تحقيقها ، و في كلتا الحالتين تعطي انحرافات غير صحيحة . و بالتالي تفقد التكاليف المعيارية من قيمتها كوسيلة لرقابة التكلفة ، و بالتالي يجب أن تكون المعايير واقعية و يمكن تحقيقها بدرجة معقولة .
- حتى تكون المعايير واقعية ، يجب أن تبنى على ظروف التكاليف المتوقع أن تسدد في الفترة التي ستطبق عليها هذه المعايير ، فيجب الأخذ بعين الإعتبار حالة و أعمار الآلات ، الظروف الخاصة بالحصول على المواد ، حالة للعمال ، ... و على هذا الأساس يجب تحديد مستودعات ملائمة للإنتاج التالف و العادم و الوقت الضائع الطبيعي ، نواحي عدم الكفاءة و أثر التعلم على زمن العمل المباشر ،...
- يجب وضع المعايير على أساس علمي و أن تبنى على بيانات موضوعية ، فكلما أمكن استخدام أساليب الهندسة الصناعية ، كما ينبغي استخدام التقدير و الحكم الشخصي في أضيق الحدود كمرشد و ليس كمعيار .

<sup>١</sup> - عبد الحي عبد الحي مرعي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩٨-٢١٣

و يجب أن يتماشى الوقت و التكلفة المنفقة عبي وضع المعايير ، مع أهمية بند التكلفة من حيث

تحقيق الرقابة عليه .

- يجب أن تفهم المعايير من جانب الأشخاص الذين سوف يتم قياس أدائهم باستخدام هذه المعايير ، حيث أنهم إذا قبلوا المعايير بدون فهمها ، فقد يعارضوها فيما بعد .
- يجب الإحتفاظ بسجل كامل و دقيق لكل معايير تم وضعه ، و يجب أن يوضح هذا السجل أساس تطوير المعيار و كيفية احتسابه و الشخص القائم بذلك ، و متى وضع و أي معلومات متعلقة به .

### ٣- مراجعة و تعديل المعايير :

- للحفاظ على جودة المعايير من الضروري تحديد الجوانب التالية و المتعلقة بمراجعتها و تعديلها :
- يجب مراجعة أو تحديث الظروف التي في ظلها وضعت المعايير .
  - يجب عمل التعديلات الحسابية في المعايير .

و يجب مراعاة و تعديل المعايير الجارية على الأقل سنويا ، أما المعايير المثالية<sup>١</sup> ، فقد تعدل أو لا تعدل اعتمادا على طبيعة التغيير ، و يجب أن تكون التعديلات خلال السنة قليلة كلما أمكن حتى لا تقلل من قيمة التكاليف المعيارية لأغراض رقابة التكاليف ، و على أية حال يجب عدم عمل التغييرات غير الهامة خلال السنة ، رغم الرغبة في ذلك و يجب ملاحظة أنه في حالة استخدام كل من التكلفة المعيارية و الموازنات في الرقابة فإن سياسة التعديل سوف تكون واحدة بالنسبة لهما .

### المطلب الثالث : دور التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف<sup>٢</sup> :

تتم الرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه لالتكلفة لمقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المعيارية ، و كذلك فإن التكلفة الفعلية المقاسة في فترة معينة ليس لها أية قيمة دون مقارنتها بأساس معياري .

فالإدارة لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية و لكن أيضا بتحديد هل التكاليف وصلت إلى مستوى مرضي بالنسبة إلى المعايير الموضوعة أم لا ؟

<sup>١</sup> - المعايير المثالية هي التي تمثل الأداء المثالي أو الكامل و الذي يمكن تحقيقه نظريا في ظل أفضل ظروف تشغيلية مواتية

<sup>٢</sup> - د . كمال خليفة أبو زيد ، د . كمال الدين الدهراوي ، " محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة و التخطيط " ، ص

و تقدم طريقة التكاليف المعيارية أساس لتقييم التكلفة الفعلية التي حدثت مع معايير محددة مقدما . و معايير التكلفة تمثل التكاليف التي ينبغي أن تكون في ظل ظروف الأداء المرضية و الممكنة و ليست بالضرورة التكلفة التي ينبغي أن تكون في ظل الظروف المثالية . و تختلف التكاليف المعيارية عن التكاليف المقدره في أن التكاليف المعيارية تعتبر أكثر دقة لأنها تحدد بطريقة علمية من خلال دراسة الوقت واستخدام التقديرات الهندسية .

و تؤدي طريقة التكاليف المعيارية إلى زيادة وعي المديرين بالتكلفة ، لأن انحرافات التكاليف تظهر في تقدير الأداء ، فمعايير التكلفة تعتبر الحد الأقصى للتكاليف و بالتالي فإن زيادة التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية يؤدي إلى فحص هذه الانحرافات و الوقوف على أسبابها . كما أن عملية وضع المعايير يمكن أن تساعد في عملية التخطيط لتحقيق كفاءة العمليات عن طريق تحديد العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف و استقطاب جهود الإداريين و المحاسبين و المهندسين في وضع المعايير و تحقيق التنسيق بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة و بمقارنة الكميات الفعلية للمدخلات و كذلك الأسعار و المعدلات مع المعايير الخاصة بالكميات و الأسعار تستخرج الانحرافات ، فانحراف السعر و انحراف الكفاءة يمكن احسابهما لكل عنصر من عناصر المدخلات الصناعية المتغيرة .

فالتكلفة التي حدثت فعلا خلال الفترة سيتم مقارنتها بالتكلفة المعيارية المسموح بها لكل وحدة مضروبة في عدد الوحدات المنتجة ، و هو ما يؤدي إلى ظهور الانحراف الإجمالي للتكاليف أو لعناصر المدخلات ، و لتقديم معلومات إضافية فإن هذا الانحراف الإجمالي يتم تجزئته إلى انحراف السعر و انحراف الكفاءة عن طريق مقارنة كلا من التكلفة الفعلية و التكلفة المعيارية بالمدخلات الفعلية مقومة بالسعر المعياري .

و الشكل التالي يوضح كيفية حساب الإنحرافات :

(٣) الموازنة المرنة للإنتاج السعر المعياري للمدخلات (س م) . الكمية المعيارية للمدخلات المسموح بها للإنتاج الفعلي (ك م) : (س م) . (ك م)	(٢) المدخلات الفعلية بالسعر المعياري السعر المعياري للمدخلات (س م) * الكمية الفعلية للمدخلات (كف) (س م) . (ك ف)	(١) التكلفة الفعلية السعر الفعلي للمدخلات (س ف) * كمية المدخلات الفعلية (ك ف) (س ف) . (ك ف)
انحراف الكفاءة استخدام المواد * (٣) - (٢) (ك ف - ك م) (س م)	انحراف السعر * (٢) - (١) (س ف - س م) (ك م)	
الانحراف الإجمالي (٣) - (١)		

$$(س ف . ك ف) - (س م . ك م)$$

\* الإصطلاحات الخاصة بانحراف السعر فانحراف الكفاءة تعتبر عامة و يمكن تغيير هذه المصطلحات حسب نوع عنصر التكلفة كمايلي :

عنصر التكلفة	انحراف السعر	انحراف الكفاءة
المواد المباشرة	انحراف السعر	انحراف كمية المواد المستخدمة
الأجور المباشرة	انحراف المعدل	انحراف الكفاءة
المصاريف الصناعية المباشرة	انحراف الإنفاق	انحراف الكفاءة

## المبحث الثاني : ضبط و رقابة تكلفة المواد

## المطلب الأول : دواعي الحاجة إلى نظام الرقابة على المواد

تكمن أهمية ضبط و رقابة عنصر تكلفة المواد في قدرة نظام الرقابة على حل تراكم المخزون في كثير من الوحدات الإقتصادية ، تلك القضية يترتب عليها آثار غير مرغوبة سواء على مستوى الوحدات الإقتصادية ذاتها أو على مستوى الإقتصاد القومي ككل ، و يتطلب مواجهتها تقدما ملموسا في مجال إدارة و ضبط المخزون و الرقابة عليه ، و يقصد بالمخزون وفقا للتعريف الشامل الذي قدمته الجمعية الأمريكية للرقابة على الإنتاج و المخزون " إجمالي الأموال المستثمرة في المواد الخام و قطع الغيار و الأجزاء و السلع الوسيطة و الإنتاج تحت التشغيل ، بالإضافة إلى المنتجات التامة"<sup>1</sup> و يركز هذا التعريف على أن المخزون يمثل أموالا مستثمرة و بالتالي فإن المخزون الزائد على الحاجة يمثل رأسمال معطل .

و الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تضخم المخزون متعددة . فبالنسبة لتضخم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل فقد يكون سبب عدم الدقة في عملية جدولة الإنتاج أو ضعف عمليات النقل أو ارتفاع فترة الإعداد و الجهيـز اللازمة بين مختلف الأوامر الإنتاجية ، أما بالنسبة لتضخم المخزون من المواد الخام فقد يكون بسبب عدم التخطيط السليم للإحتياجات من المواد الخام أو عدم اتباع أسلوب علمي سليم في تحديد الكميات الواجب شراؤها أو المبالغة في تقدير المخزون المستهدف .

و بناء عليه و جب ضرورة تخطيط و رقابة الإحتياجات من المواد و المستلزمات و يمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام مفهوم الحجم الإقتصادي للطليبة و الذي يمثل حجم الشراء الأمثل و الذي عنده ينخفض مجموع كل من تكلفة طلب المخزون و تكلفة الإحتفاظ به إلى أدنى حد ممكن .  
إن تحقيق الرقابة على المواد خاصة في دورة الإنفاق<sup>2</sup> ، يساعد على التغلب على المخاطر و الأخطاء التي يمكن جدولتها و لعل من أهمها مايلي<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> - د . السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، ص ٣٠١

<sup>2</sup> - تتكون دورة الإنفاق فيما يخص الحصول على المواد الخام من عدة نظم تطبيقية فرعية ، مثل نظام الشراء ، نظام الإستلام ، نظام التخزين ، نظام المواد المستندات المحاسبية و حسابات الموردين و أخيرا نظام المدفوعات النقدية.

<sup>3</sup> - السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المرجع سابق الذكر، ص ٣٠٤

- طلب شراء و استلام أصناف غير مطلوبة أو أكثر من اللازم مما يؤدي إلى وجود أموال مجمدة و زيادة في تكلفة الإحتفاظ بالمخزون .
- التعامل مع موردين غير مصرح لهم ، بما قد يؤدي إلى وجود تلاعب معهم .
- أخطاء في تحديد قيمة المشتريات بالفاتورة ، مما قد يؤدي إلى زيادة أو نقص في قيمة المبالغ المسددة مقابل تلك المشتريات .
- أخطاء في ترحيل عمليات المشتريات بما قد يؤدي إلى زيادة أو نقص في أرصدة حسابات الموردين ن أو المصروفات أو الأصول أو المشتريات وبالتالي التأثير بالسلب أو بالإيجاب على نتيجة نشاط الشركة و مركزها المالي .
- عدم السداد للموردين خلال فترة تعجيل الدفع و بالتالي عدم الإستفادة من الخصومات المتاحة ، يعني زيادة تكلفة المشتريات .
- السداد للموردين عن مشتريات لم يتم استلامها بعد ، وبالتالي فقدان مبالغ نقدية و زيادة تكلفة المشتريات .

و من خلال كل ما سبق ذكره ، نستخلص أهداف الرقابة على المواد :

- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب ، بأقل الأسعار و ذلك حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منظمة و بدون أعطال .
- تخزين المواد داخل المنشأة لتخفيض نفقات المتنولة ( المتعلقة بالإستلام و الصرف ) إلى أدنى حد ممكن ، و ضمان الحماية الكاملة للمواد ضد السرقة أو الإهمال أو التناقص ن لأي سبب من الأسباب .
- حصر الماد الراكدة و تخزينها في مناطق خاصة بعيدا عن المواد المطلوبة بصورة أكبر .
- تخفيض الإستثمار في المخزون على أدنى حد ممكن حيث لا يؤثر على استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة وبالأخذ بعين الإعتبار وقت التسليم و إمكانيات التخزين ، والأسعار المتوقعة .

### المطلب الثاني : النماذج و التقارير المستخدمة في رقابة المواد ، الشراء ، الإستلام و التخزين<sup>1</sup> :

تقوم الرقابة الداخلية في المنشأة الصناعية على استخدام مجموعة من النماذج المطبوعة و تستخدم في تحديد مسؤوليات أداء الأنشطة المختلفة و هي بهذا تساعد في تحقيق الضبط الداخلي . ومن المبادئ الأساسية في استخدام النماذج هو أن يحتفظ بصورة واحدة دائماً في القسم الذي يعد النموذج . و النماذج التي يمكن أن تستخدم في رقابة ، شراء ، استلام و تخزين تتمثل في :

#### ١- طلب الشراء :

عبارة عن طلب موجه إلى قسم المشتريات لشراء أصناف معينة ، إما لسد النقص في المخزون الحالي ن و في هذه الحالة يعده كاتب المخازن ، أو للحصول على مخزون من أصناف جديدة و يعتمد بواسطة الإدارة الهندسية و إدارة الإنتاج يعد طلب الشراء من نسختين نسخة يحتفظ بها قسم المخازن و الثانية ترسل إلى قسم المشتريات ، و يتضمن المعلومات التالية :

- إسم المادة المطلوبة و أوصافها .
- الكمية المطلوبة .
- المدة المحددة لتأمين المادة .
- الجهة الطالبة .

#### ٢- أمر الشراء :

يحدد من قبل قسم المشتريات و يرسل الأصل للمورد ن ويحرر أمر الشراء من عدة صور كافية لمقابلة احتياجات الأقسام المختلفة .

#### ٣- تقرير الإستلام :

عبارة عن محضر يعد لبيان كمية و نوع المواد المستلمة ن بناء على أوامر الشراء المعينة السابق صدورها .

يعد هذا التقرير كالاتي :

يتم الفحص بواسطة كاتب الإستلام أو مساعديه الذين يقومون بوزن أو عد المواد المستلمة و إعداد تقارير يبين فيه : التاريخ ، إسم المورد ، وسيلة توصيل البضاعة ( إسم الشاحن أو المستخلص ) ، المصاريف ( مصاريف النقل أو التخليص ) ، رقم أمر الشراء ، التعبئة ، الكمية ، إسم مستلم

<sup>1</sup> - احمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف ، ص ٢٤٠

المواد .

و يختلف عدد نسخ التقرير و لكن كحد أدنى ، لا بد من وجود ثلاث نسخ ( أصل و صورتين ) ، فترسل نسخة إلى قسم الحسابات للمقارنة مع الفاتورة المستلمة و أخرى لقسم التخطيط لاستخدامها في تخطيط و جدولة الإنتاج ، و يتم الإحتفاظ بنسخة في قسم الإستلام .

#### ٤- تقرير مردودات المشتريات :

يعد هذا التقرير بواسطة قسم الشحن الذي يتولى غرسال البضاعة إلى الموردين ، ويشبه هذا التقرير في شكله و محتوياته تقرير الإستلام ، يرسل أصل هذا التقرير إلى قسم المشتريات الذي يرسله إلى قسم الحسابات لإثبات القيد اللازم في دفتر اليومية . كما ترسل صورة إلى قسم المخازن لإثبات عملية الرد في حسابات المخازن التحليلية و يحتفظ بصورة لدى قسم الشحن .

#### ٥- بطاقة المخزن :

تعتبر هذه البطاقة من السجلات الأساسية في محاسبة التكاليف ن و تعد بواسطة كاتب حسابات المخازن ، و تتخذ عدة أشكال و يعتبر ابط شكل لتلك البطاقة ، الشكل الذي يتضمن بيانات و كمية و سعر المواد الواردة و كمية و سعر المواد الصادرة و كمية و سعر الرصيد .

#### ٦- بطاقة العين :

يسجل بها أمين المخازن الكمية المستلمة والصادرة و الرصيد من كل نوع من أنواع المواد المخزنة ، وتوضع بطاقة العين في الأماكن المختلفة بالمخزن ، بجوار البضاعة المتعلقة بها. و كلما كان هناك عمليات وارد أو صادر يتم إثبات هذه العمليات في تلك البطاقات .

#### المحاسبة عن المواد المشتراة و المستعملة<sup>١</sup> :

عند شراء المواد فإنه يجب أن نتذكر أنه يوجد ثلاثة أنواع من المواد : مواد مباشرة ، مواد غير مباشرة ، مواد تعبئة و أحيانا يوجد مهمات مكتبية . و تحفظ هذه المواد في عنابر المخازن و يتم مراقبتها عن طريق حسابات المخازن . لا تجرى أية قيود محاسبية عند إرسال طلب إلى إدارة المشتريات و عند إتمام عملية الشراء . فبعد استلام البضاعة و فحصها ووضعها في عنابر المخازن يتم إجراء قيد لإثبات عملية الشراء . فبعد استلام قسم المشتريات محضر الإستلام و مقارنته مع امر الشراء ، و مع الفاتورة الواردة من المورد

١- أحمد محمد أنور - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص ٢٤٦-٢٤٨



، يتم إرسال فاتورة معتمدة من قسم المشتريات إلى قسم الحسابات مبيّن فيها الكميات و المفردات و اسعار الوحدة ، و ذلك لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية في المشروع ، و عادة تستخدم المنشأة يومية مساعدة للمشتريات حسب نوعها ، مواد مباشرة ، مواد قوى و إضاءة ، مواد تعبئة ، مهمات مكتبية . و تقيد المشتريات في الخانة التحليلية الخاصة بها في هذا السجل و في نهاية فترة التكاليف يجري قيد دوري يلخص عمليات الشراء التي تمت خلال الفترة التكاليفية و يظهر على الصورة التالية :

من د / المخازن

إلى د / المستحقات ( الموردين )

أما مردودات المشتريات فيتم إثباتها بالمداد الأحمر في سجل المشتريات و بذلك ستنزّل من رقم المخازن و من رقم المستحقات .

تستخدم بعض المنشآت بالإضافة إلى حساب مراقبة المخازن الإجمالي سجلا للجرد الدفترى أو المستمر بصورة تفصيلية و ذلك ضمانا لتحديد التكلفة بصورة سليمة و لدعم عمليات

الرقابة ، و يتم الإحتفاظ بهذا السجل في إدارة المخازن ، و تجري به قيود لجميع أصناف الموارد في القسم المخصص لذلك من واقع صور محضر الإستلام ، و أمر الشراء ، كما يتم إثبات الصادر من واقع ملخصات ، أذون الصرف ، و يجب أن تتطابق أرصدة هذا السجل مع رصيد حساب المخازن في دفتر الأستاذ العام ، كما يجب أن يتطابق رصيده مع مجموع أرصدة الأصناف المختلفة دفتر أستاذ المخازن . و فيمايلي لخص للقيود المحاسبية المتعلقة بعمليات المواد المختلفة :

العملية	قيد اليومية في سجل المشتريات (الموردين)	القيد في السجلات الفرعية
١- شراء المواد المباشرة	من د/ مراقبة المخازن إلى د/ (الموردين)	تثبت في قسم الوارد ببطاقات أستاذ المخازن للمواد المختلفة و في بطاقة العين الخاصة بها
٢- شراء المواد غير المباشرة	من د/ مراقبة المخازن إلى د/ (الموردين)	تثبت في قسم الوارد ببطاقات المخازن للمواد غير المباشرة و في بطاقة العين

تفيد في قسم تكلفة المواد في قائمة تكاليف أمر التشغيل	من د/ الإنتاج تحت التشغيل إلى د/ المستحقات	٣- شراء مواد مباشرة لاستخدامها في تصنيع أمر معين أو كمية من المنتجات
تفيد في قسم الوارد ببطاقة أستاذ المخازن لمواد التعبئة و في بطاقة العين	من د/ مراقبة المخازن إلى د/ المستحقات	٤- شراء مواد تعبئة
تفيد بالمداد الأحمر في خانة الوارد ببطاقة أستاذ المخازن للمواد المختصة ، و تستبعد بطاقة معينة .	من د/ المستحقات إلى د/ مراقبة المخازن	٥- مردودات المشتريات إلى الموردين

المطلب الثالث : النماذج و التقارير المستخدمة في الرقابة على المواد : الصرف- التسعير-

#### السجلات

تتضمن الرقابة على المواد الصادرة استخدام النماذج و القيود اليومية و السجلات اللازمة لإثبات حركة الصادر من المواد المباشرة ، و المواد غير المباشرة ، و مواد التعبئة ، و الطرق المستخدمة في تسعير تلك المواد الصادرة من المخازن بالإضافة إلى بعض المشاكل المتعلقة بالجرد الفعلي للمخازن ، و المعالجة المحاسبية للخرده و العادم من المواد ، أثناء التخزين ، و المتخلف من المواد أثناء التشغيل .

و طالما أن هذه المشكلة تؤثر على تكلفة الوحدة المنتجة ، فإنه يجب استخدام إجراءات محاسبية سليمة و مقبولة لمعالجتها . و كما في حالة استلام و تخزين المواد ، فإن النماذج تستخدم هنا أيضا لتحديد المسؤولية و تدعيم الضبط و الرقابة الداخلية على المواد المنصرفة هي المخازن لتحديد تكلفة المواد المطلوبة للعمليات الإنتاجية .

و من بين النماذج الشائعة الإستخدام في إصدار و تسعير المواد المستخدمة في الإنتاج مايلي<sup>١</sup>

١- أذن صرف المواد :

(<sup>١</sup> -) أحمد محمد نور - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص ٢٥٦

ترسل نماذج أدون الصرف إلى قسم المخازن كلما كانت هناك حاجة لسحب المواد لاستخدامها في المصنع . و تعد تلك الأذواق إما بواسطة رئيس العمال في عنبر معين يكون من سلطته تخطيط استخدام المواد في القسم أو بواسطة قسم تخطيط و جدولة الإنتاج . و اهم البيانات التي تدرج في إذن الصرف هي : التاريخ ، الكمية ، مكان استخدام المواد ، نوع المواد ، أسعار المستلم . و يعد هذا النموذج من نسختين أو ثلاثة نسخ ، ترسل النسختين الأوليتين إلى قسم المخازن و هذا الأخير يرسل نسخة إلى قسم محاسبة التكاليف ، أما النسخة الثالثة فتحفظ في القسم الذي إعتد إذن صرف المواد .

### ٢- القائمة المعيارية للمواد :

في بعض المنشآت التي تعد معايير دقيقة عن كمية المواد اللازم استخدامها لتنفيذ أمر تشغيل معين ، فإن قسم تخطيط و جدولة الإنتاج يقوم بإعداد قائمة معيارية للمواد يذكر فيها كل الامواد اللازمة لإنجاز عملية معينة ، إن استخدام قائمة المواد المعيارية تمكن مدير المصنع من تحديد و رقابة مقدار التالف في المواد عن طريق تلخيص و تحليل الكميات المستخدمة في أدونات الصرف الإضافية .

### ٣- تقرير المواد المرتجعة :

في حالة الرغبة في إعادة بعض المواد إلى المخازن يتم إعداد تقرير المواد المرتجعة ، و يعد هذا التقرير من ثلاثة نسخ ، و هذا التقرير هو عكس محضر الإستلام ن و يبين الزيادة في المواد التي يجب إعادة من قسم الإنتاج إلى المخازن ، و يقرر هذا التقرير بواسطة كاتي أستاذ المخازن الذي يحتفظ بنسخة من التقرير و يرسل الثانية إلى قسم التكاليف ، أما الثالثة فترسل إلى القسم الذي رد تلك المواد .

### ٤- تقرير العادم أو التالف من المواد المختلفة عن عمليات الإنتاج :

يعد تقرير بالعادم أو المواد المختلفة عن الصنع و هو يشبه تقرير الإستلام ، و يعد هذا التقرير بعد تجميع العادم و تسجيله في سجل جرد المخزون . و يحتوي هذا التقرير على بيانات متعلقة بالكمية و التي ينبغي قيدها في جانب الوارد من بطاقة المخازن . و في حالة وجود بعض المواد التالفة يعد تقرير لها يشبه تقرير العادم و لكن يبين سبب التالف و تكلفة التالف .

### ٥- بطاقة الصنف :

تستخدم بطاقة الصنف لإثبات عمليات الصادر من المواد و لا يوجد شكل عام لهذه البطاقات و لكنها تشترك جميعها في احتوائها على بيانات أساسية مثل : التاريخ ، رقم إذن الصرف ، رقم أمر

الشراء و الكمية و سعر الوحدة و الإجمالي . و عموما يوجد بأي بطاقة للصنف ثلاثة أقسام رئيسية هي : قسم الصادر ، قسم الوارد ، الرصيد .  
كما قد تشمل على قسمي المواد تحت الإستلام و المواد تحت الصرف \*

### تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج :

يوجد عدة طرق تستخدم في تسعير المواد الصادرة من الخازن و يجب على محاسب التكاليف أن يكون ملما بها و بظروف و مزايا استخدام كل منها .  
و فيمايلي تقدم عرضا بسيطا لثلاث طرق من طرق تسعير المواد .

### ١- طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) first in first out :

في عديد من الحالات يتم صرف المواد التي وردت أولا في البداية و خاصة بالنسبة للأصناف قابلة للتلف . و تعتمد هذه الطريقة في تقويم المخزون على فرضية أن المواد المشتراة أولا تصرف أولا ، و باستخدام هذه الطريقة فإن مخزون آخر المدة ستكون من آخر مواد مستلمة ، وبالتالي فإن الأسعار تعكس التكلفة الجارية .

مثال<sup>٢</sup> :

الإدخالات ( المخزون معدوم في ١/١ )			
تاريخ الشراء	كميات المشتريات	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
٠١/٠٥	٧٠	٦٠	٤٢٠٠
٠٢/١٥	٣٠	٦٥	١٩٥٠
٠٣/٠٢	٩٠	٦٦	٥٩٤٠
المجموع	١٩٠		١٢٠٩٠

\* - يقصد بالمواد تحت الإستلام ، كميات المواد التي طلبت من الموردين و تم التعاقد عليها ، و لم تصل إلى مخازن المنشأة . أما المواد تحت الصرف فهي المواد المطلوبة في المستقبل القريب لعملية معينة تحت التشغيل

<sup>١</sup> - محمد القيومي محمد ، "أصول محاسبة التكاليف " ، ص ١٥٦

<sup>٢</sup> - Guy Raimbault , comptabilité analytique et gestion prévisionnelle , p 33

الإخراجات	
كمية المخرجات	تاريخ الخروج
٥٠	٠١/١٠
٤٠	٠٢/٢٠
٥٠	٠٣/١٥
١٤٠	المجموع

المطلوب :

تقييم المخرجات حسب طريقة FIFO

الحل :

الأرصدة			الإخراجات			الإدخالات			التاريخ
الإجمالي	سعر الوحدة	كمية الرصيد	التكلفة الكلية	سعر الوحدة	كمية الإخراجات	التكلفة الكلية	سعر الوحدة	كمية الإدخالات	
٤٢٠٠	٦٠	٧٠				٤٢٠٠	٦٠	٧٠	٠١/٠٥
١٢٠٠	٦٠	٢٠	٣٠٠٠	٦٠	٥٠				٠١/١٠
١٢٠٠	٦٠	٢٠				١٩٥٠	٦٥	٣٠	٠٢/١٥
			١٢٠٠	٦٠	٢٠				٠٢/٢٠
٦٥٠	٦٦	١٠				٥٩٤٠	٦٦	٩٠	٠٣/٠٢
٣٣٠٠		٥٠	٦٥٠	٦٥	١٠				٠٣/١٥

المخزون النهائي :  $66 \times 50 = 3300$

### ٢- طريقة الوارد آخر صادر أولا (LIFO) :<sup>١</sup>

تفترض هذه الطريقة أن آخر مواد استعملت هي التي تصرف أولا ، لذلك فإن مخزون آخر المدة يعكس أسعار أقدم المشتريات . و تؤيد هذه الطريقة على أساس أنها تسمح بتدفق طبيعي للتكلفة ، و تسمح بمقابلة أفضل بين التكاليف الجارية و الإيراد الجاري عن أي طريقة أخرى ففي هذه الطريقة نجد أن تكلفة المواد الصادرة تعكس لدرجة كبيرة التكلفة الجارية ( خلال فترات التضخم ) و بالتالي فإن تحديد الدخل يكون أكثر دقة نظرا لأن التكاليف الجارية تقابل الإيرادات الجارية . و في بعض الحالات قد تتفق هذه الطريقة مع التدفق الطبيعي للمواد ، فحين تخزين الفحم في المستودعات فإنه يتم صرف أحدث الشحنات و تظل الشحنات القديمة بأسفل المستودع . لكن هذا يعتبر استثناء و ليس قاعدة .

### مثال عن تطبيق هذه القاعدة :<sup>٢</sup>

نفس المعطيات السابقة

#### المطلوب :

تسعير المواد المنصرفة للإنتاج بطريقة LIFO

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			الأرصدة		
٠١/٠٥	٧٠	٦٠	٤٢٠٠				٧٠٠	٦٠	٤٢٠٠
٠١/١٠				٦٠	٥٠	٣٠٠٠	٢٠	٦٠	١٢٠٠
٠٢/١٥	٣٠	٦٥	١٩٥٠				٢٠	٦٠	١٢٠٠
				٦٥			٣٠	٦٥	١٩٥٠
٠٢/٢٠				٦٠	٣٠	١٩٥٠			
		٦٦			١٠	٦٠٠	١٠	٦٠	٦٠٠
٠٣/٠٢	٩٠		٥٩٤٠				١٠	٦٠	٦٠٠
				٦٦			٩٠	٦٦	٥٩٤٠
٠٣/١٥					٥٠	٣٣٠٠	١٠	٦٠	٦٠٠

<sup>١</sup> - محمد الفيومي محمد ، " أصول محاسبة التكاليف " ، ص ١٥٨

<sup>٢</sup> - Guy Raimbault – comptabilité analytique et gestion prévisionnelle ? p 34

٢٦٤٠	٦٦	٤٠							
------	----	----	--	--	--	--	--	--	--

$$\text{المخزون النهائي} = ( ٦٠ . ١٠ ) + ( ٦٦ . ٤٠ ) = ٣٢٤٠$$

### ٣- طريقة متوسط التكلفة المرجح ( المتحرك )<sup>١</sup>:

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد متوسط تكلفة الصنف الموجود بالمخزن عقب كل شراء جديد ، و يستخدم هذا المتوسط لتسعر المواد المنصرفة للإنتاج حتى تشتري المنشأة كميات جديدة من هذا الصنف بأسعار مختلفة ، فيحسب متوسط التكلفة مرة أخرى على النحو التالي:

**متوسط التكلفة = تكلفة الكمية الموجودة + تكلفة الكمية الواردة/الكمية الموجودة+الكمية الواردة**

و بناءا عليه فإن هذه الطريقة تستخدم التكلفة المتوسطة لوحدات المواد و ليس التكلفة الفعلية و مع هذا فإنها تكون أكثر قبولا عندما تكون أسعار المواد متقلبة بشكل ملموس .

مثال<sup>٢</sup> :

نفس المثال السابق و المطلوب هنا تحديد تكلفة المواد على أساس طريقة التكلفة الوسطية المرجحة .

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			الأرصدة	
	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية
٠١/٠٥	70	٦٠	٤٢٠٠				٦٠	١٢٠٠

<sup>١</sup> - أحمد محمد نور ، " في مبادئ محاسبة التكاليف " ، ص ٢٧٤

<sup>٢</sup> - Guy Raimbault – comptabilité analytique et gestion prévisionnelle , p 35

١٢٠٠	٦٠	٢٠	٣٠٠٠	٦٠	٥٠				٠,١/١٠
٣١٥٠	٦٣	٥٠				١٩٥٠	٦٥	٣٠	٠,٢/١٥
٦٣٠	٦٣	١٠	٢٥٢٠	٦٣	٤٠		٦٦		٠,٢/٢٠
٦٥٧٠	٦٥,٧	١٠٠		٦٥,٧		٥٩٤٠		٩٠	٠,٣/٠,٢
٣٢٨٥	٦٥,٧	٥٠	٣٢٨٥		٥٠				٠,٣/١٥

$$٦٣ = \frac{+ ١٢٠٠}{١٩٥٠} = \text{المتوسط المرجح لإدخال } ٠,٢-١٥$$

$$٦٥,٧ = \frac{٥٩٤٠ + ٦٣٠}{٥٠ + ١٠} = \text{المتوسط المرجح لإدخال } ٠,٣-٠,٢$$

$$\text{مخزون آخر المدة} = ٦٥,٧ \times ٥٠ = ٣٢٨٥$$

### المبحث الثالث : ضبط و رقابة تكلفة العمالة " الأجور "

#### المطلب الأول : الرقابة على عنصر العمل <sup>١</sup> :

يعد عنصر العمل العنصر الثاني من عناصر التكاليف التي تدخل في احتساب تكلفة المنتج النهائي، و تتمثل تكلفة هذا العنصر بكافة النفقات التي دفعت للعاملين في الوحدات الإقتصادية و الذي يلعب دورا كبيرا في إنجاح أو فشل المؤسسة .

إن عنصر العمل تواجد في كافة المنشآت و المؤسسات ، صناعية كانت أم زراعية أو خدمية أو غيرها من المؤسسات . و يفوق في أهميته الأهمية المعطاة إلى عنصر المواد ، حيث أنه من الممكن أن يتم الإستغناء عن عنصر المواد في بعض المؤسسات ، لكن لا يمكن الإستغناء عن عنصر العمل في كافة المؤسسات ، بالإضافة إلى الأسباب التالية :

- يلعب عنصر العمل دورا كبيرا في احتساب مستويات الطاقات الإنتاجية ، كما يتم الإعتماد عليه في كثير من الأحيان في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج .

<sup>١</sup> - محمد علي الجبالي ، د. قصى السمراني ، " محاسبة التكاليف " ، ص ٧٣



- عنصر العمل مرتبط أساسا بعامل الزمن لذلك فإن أي زيادة أو نقصان في ساعات العمل من شأنها أن تؤدي إلى زيادة أو نقصان التكلفة الأخرى المرتبطة بالزمن ( مثل القوة المحركة ، الطاقة الكهربائية ) .

- و من كل ما سبق نستنتج أنه يجب أن بتوفر نظام رقابي كفاء يعمل على السيطرة على تكلفة هذا العنصر و تحديد قيمته بصورة صحيحة و إن الإجراءات المتبعة في ذلك تختلف من منشأة إلى أخرى حسب طبيعة و حجم المؤسسة ، حيث أنه في المؤسسة أو المعامل الصغيرة ، فإن نظام الرقابة المستخدم يعتمد على شخص أو شخصين يقومان بضبط وقت اشتغال العاملين داخل المعامل ومن ثم تقديم خلاصة أسبوعية إلى المحاسب لغرض صرف استحقاقات العاملين .

أما في المؤسسات الكبيرة و الصناعية خصوصا و بسبب تعقد العمليات و الحاجة إلى عدد كبير من العاملين ، تظهر الحاجة إلى نظام رقابي متكامل للسيطرة ذلك ، حيث نجد في بعض المؤسسات وجود قسم مستقل يعمل على ضبط وقت العاملين في المؤسسة ، ككل و هو يتكون من مجموعة من الموظفين موزعين داخل و خارج الورش الإنتاجية و الخدمية أيضا . ومن الإجراءات المتبعة لضبط الوقت و تسجيله :

### أ- سجل الحضور و الإنصراف :

و هو سجل يقوم العامل بالتوقيع فيه في وقت دخوله إلى المصنع و في وقت خروجه منه ، و في النهاية يتم احتساب الوقت الذي أمضاه العامل في نهاية الأسبوع داخل المصنع لغرض تحديد استحقاقه و هي طريقة قديمة يمكن أن يحدث بها الكثير من التحايل .

### ب- طريقة الحلقات المعدنية :

إن ملخص هذه الطريقة هو أن لكل عامل حلقة معدنية مثبتة في لوحة و هي تحمل رقم العامل ، وعند دخوله المصنع يقوم بسحب هذه الحلقة ووضعا داخل صندوق مخصص لذلك ، و عند خروجه في نهاية الدوام يعود مرة أخرى و يسحب هذه الحلقة من الصندوق و يثبتها في لوحة الحلقات عندما يتم و من قبل مسؤول حصر الوقت الذي أمضاه لعمال داخل المصنع و هي منقذة كسابقتها .

### ج - بطاقات الوقت ( ساعات التوقيت ) :

و هي تعد من أحدث الطرق المتبعة في تسجيل و ضبط الوقت ، تقوم على أساس أن لكل عامل بطاقة خاصة به يظهر فيها إسم العامل و رقم العامل إن وجد و القسم الذي يعمل فيه و توقيع

الشخص المسؤول و أية بيانات أخرى يحتاج إليها ، فعند دخول العامل إلى المصنع توجد ساعة تسمى : " ساعات التوقيت " يقوم العامل بتثبيت بطاقته ٩ داخل هذه الساعة فيتم تسجيل وقت دخوله ، كما هو ظاهر على ساعة التوقيت و عند الإنصراف يقوم بإدخال هذه البطاقة داخل الساعة مرة أخرى ليثبت عليها وقت انصرافه ، كما هو ظاهر على ساعة التوقيت . و النتيجة تكون الحصر بالضبط و بدون أي في تلاعب الوقت الفعلي الذي أمضاه العامل في المصنع و يتم الإعتماد عليه عند تحديد استحقاق العامل .

### المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لتكلفة الأجور

يمكن تقسيم المحاسبة على تكلفة العمل إلى ثلاث مراحل رئيسية :<sup>١</sup>

#### ١- تسجيل الزمن :

حيث يسجل الزمن الكلي الذي قضاه العامل في المصنع ، و ذلك كأساس لحساب الأجور المستحقة و ضمانا لتنفيذ القوانين السارية المتعلقة بساعات العمل و الأجور ، يشتمل التسجيل أيضا على حصر الزمن الذي قضاه العامل في كل عملية إنتاجية معينة ، و يعتبر تسجيل الزمن مهم جدا بالنسبة لتخفيض تكلفة العمل على العمليات المختلفة .

#### ٢- حسابات الأجور :

تشتمل على إعداد سجلات الأجور التي توضح فيها الأجور الإجمالية و الخصومات المختلفة بالنسبة لكل عامل ، و سجلات دفع الأجور و سجلات الضرائب المختلفة .

#### ٣- تخفيض الأجور :

و تشتمل على مجموعة النماذج و السجلات المستخدمة لحساب و توزيع تكلفة العمالة على العمليات و الأقسام المختلفة أو على التكاليف الصناعية غير المباشرة ( في حالة الأجور غير المباشرة ) .

### المطلب الثالث : معالجة الوقت الضائع و الوقت الإضافي :

#### ١- معالجة الوقت الضائع :

لتحديد إجمالي الوقت الضائع يتم مقارنة إجمالي ساعات بطاقات الوقت<sup>١</sup> مع إجمالي ساعات بطاقة الشغلة .

١- احمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف ، ص ٢٩٤

يتم التمييز بين الوقت الضائع الطبيعي المسموح به و الذي يتم تقديره دائما كنسبة من إجمالي ساعات بطاقة اغلوقت ، حيث يتم تحديد تلك النسبة بما يتفق و ظروف العمل الصناعية و بين الوقت الضائع غير الطبيعي و غير المسموح به .

ان تكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي تعتبر خسارة ، ترحل الى حساب الارباح والخسائر .

### القيود المحاسبية : ٢

- قيد إثبات تكلفة الوقت الضائع :

من د/ وقت ضائع طبيعي

إلى د/ مراقبة الأجور

- قيد إقفال الوقت الضائع الطبيعي :

من د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية

إلى د/ وقت ضائع طبيعي

- قيد إثبات تكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي :

من د/ الوقت الضائع غير الطبيعي

إلى د/ مراقبة الأجور

- قيد إقفال الوقت الضائع غير الطبيعي :

من د/ الأرباح و الخسائر

إلى د/ وقت ضائع غير طبيعي

### ٢- معالجة الوقت الإضافي :

قد تلجأ المنشأة لتشغيل العمال وقتا إضافيا غير أوقات العمل الأساسية أو في أيام العطل ، في هذه الحالة يكون معدل الأجر الذي يحصل عليه العامل أكبر من معدل أجره الأساسي .  
تتوقف معالجة الزيادة في معدل الأجر على أسباب إقرار و تشغيل العمال وقتا إضافيا .

<sup>١</sup> - يوجد أكثر من بطاقة لتسجيل ساعات عمل الإنتاج ، فنجد بطاقة للوقت يتم من خلالها حصر مواعيد حضور و انصراف العمال ، و بطاقة للتشغيل يتم من خلالها حصر أوقات العمل الفعلية في الإنتاج

<sup>٢</sup> - د . السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المرجع سابق الذكر ، ص ٣٣٨.

و نميز في هذه الحالة بين الأسباب التالية :

- إذا تم تشغيل العمال الوقت الإضافي بسبب ظروف خاصة بأمر إنتاجي معين ، و بناءا على طلب العميل و الإتفاق معه فإن تكلفة هذا الوقت الإضافي يتم تحميلها لهذا الأمر ، أي تعالج باعتبارها جزء من تكلفة الأجور المباشرة .
- إذا قررت الإدارة تشغيل العمال وقتا إضافيا حتى تفي بالتزاماتها في المواعيد المقررة ، و كانت أسباب تشغيل الوقت الإضافي عادية في حدود الكسوح به فتضاف تكلفة الوقت الإضافي إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة .
- إذا قررت الإدارة تشغيل العمال وقتا إضافيا بسبب عدم كفاءة العمال أو لتعويض الوقت الضائع ، أي أن أسباب تشغيل الوقت الإضافي بمثابة خسائر ترحل إلى ح/ الأرباح و الخسائر

#### المبحث الرابع : ضبط و رقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة

##### المطلب الأول : تحديد معدلات التحميل التقديرية

إن أول خطوة في حساب معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة هي تحديد ما إذا كان المصنع في حساب معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة هي تحديد ما إذا كان المصنع كله يستخدم معدل واحد، أو أن كل قسم يستخدم معدلا خاصا به ، قد يختلف عن المعدلات المستخدمة في الأقسام الأخرى ، فإذا كان المصنع صغيرا و يتكون من الأقسام المتشابهة في تنظيمها و التي يكون الإنتاج فيها جميعا يدويا ، أو آليا و يتحرك من قسم لآخر فإن استخدام معدلا واحدا بالنسبة لجميع هذه الأقسام قد يكون أمرا مناسباً ، أما إذا كان التشغيل يدويا في بعض الأقسام و آليا في البعض الآخر ، و إذا لم يكن الإنتاج يمر بجميع أقسام المصنع فإن مقتضيات الدقة في احتساب التكاليف تقتضي استخدام معدل مختلف في كل قسم إنتاج من أقسام المصنع ، و عموما فإن الإجراءات المتعلقة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، متشابهة سواء استخدم المصنع معدلا واحدا أو مجموعة من المعدلات لكل قسم معدل خاص به .<sup>1</sup>

و يتم إعداد المعدلات التقديرية للتحميل عند بناء الموازنة التقديرية للمشروع والتي تتضمن تقديرا للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتوقعة خلال الفترة و حجم النشاط المتوقع أيضا للفترة القادمة ، و هذا الحجم المتوقع للنشاط يعبر عنه باستخدام أحد الأسس التالية :

<sup>1</sup> - د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف - في مبادئ

- عدد وحدات المنتج .
- ساعات العمل المباشر .
- ساعات تشغيل الآلات .
- تكلفة العمل المباشر .
- تكلفة المواد المباشرة .

يمكن استخدام الوحدات المنتجة كأساس للتعبير عن حجم الإنتاج فقط في حالة منتج واحد ، أما في حالة المؤسسة تنتج أكثر من منتج فيجب استخدام أحد المؤشرات العمدة الأخرى للتعبير عن حجم الإنتاج المرتقب ( ساعات عمل مباشر ، تكلفة العمل المباشر ، ساعات تشغيل الآلات ... ) .

" فإذا قسمنا التكاليف الصناعية المقدرة على حجم الإنتاج المتوقع معبرا عنه بأي أساس من الأسس السابقة ، فتكون النتيجة من المعدل التقديري لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة معبرا عنه بجنيهاً لكل وحدة أو لكل ساعة أو لكل ساعة تشغيل الآلات أو كنسبة مئوية من تكلفة الأجر المباشرة أو من تكلفة المواد المباشرة .

تبدو هذه الإجراءات بسيطة إلى حد ما إلا أن فعالية النظام نفسه تتوقف على دقة التقدير المتعلقة بعنصري التكاليف الصناعية غير المباشرة و حجم النشاط . و عموماً فإن الخبرة و طول فترة استخدام الموازنات التقديرية تؤدي إلى الحصول على معدلات تقديرية دقيقة بدرجة معقولة "

خلاصة القول أنه " يتم تحديد معدل التحميل التقديري للتكاليف غير المباشرة ، عن طريق تقدير التكاليف الإضافية للسنة المقبلة و قسم هذا الرقم على النشاط المقدر للسنة المقبلة

وهكذا فإن معدل التحميل التقديري سيساوي إلى :

التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة للمصنع أو قسم معين

حجم النشاط المقدر للمصنع أو قسم معين

**المطلب الثاني : الرقابة على تكاليف أقسام الخدمات الإنتاجية**

في مجال الرقابة ، خاصة عند التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، التكاليف القابلة للرقابة و غير القابلة للرقابة ، و أيضاً صعاب متعلقة بانتشار عملية الرقابة في المؤسسة ، فمثلاً نجد أن قسم

الصيانة يؤدي خدمات إلى جميع أقسام المصنع فمن الذي يراقب تكاليف قسم الصيانة ؟ من المحتمل أن تقوم بدور الرقابة الأقسام التي تحتاج إلى خدماته ، أو قسم الصيانة نفسه .

- نستعرض الآن بعض الإعتبارات المفيدة في مجال الرقابة على تكاليف أقسام الخدمات الإنتاجية :
- إن كل من مديري قسم حسابات التكاليف ، قسم تخطيط الإنتاج ، قسم الأفراد ، قسم التدفئة ، قسم هندسة الإنتاج لا يتمتعون بأي سلطات رقابية على أقسامهم ، كون الإدارة العليا هي التي تحدد تكاليف تلك الأقسام ، و مع هذا فتحتاج الإدارة العليا إلى التعاون مع رؤساء الأقسام لإعداد الموازنة التقديرية الخاصة بالقسم و هذه التكاليف يمكن توزيعها على أقسام الإنتاج لأغراض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، ولكنها لا ينبغي أن تعتبر قابلة للرقابة بواسطة مديري الإنتاج .
  - توزيع تكلفة بعض الخدمات التي تؤدي بانتظام مثل خدمات القوى المحركة و الإصلاحات و البخار و الهواء المضغوط على أساس استخدام بعض الأسعار المعيارية و تدرج النفقات المتعلقة بأداء هذه الخدمات في موازنات الأقسام التي تقوم بأدائها ( الموازنات المرنة ) .
  - إذا كانت أسعار بعض الخدمات فإنها يجب ان تستخدم كأساس للتوزيع الداخلي للخدمات في النظام السابق ، و هذا يؤدي إلى جعل قسم الخدمات من مراكز الربحية في المشروع ، و يمكن تقييم أدائه بالرجوع إلى الموازنة التقديرية المرنة الخاصة به و بالنظر إلى الأسعار التناسبية ، كما أن هذا النظام يساعد في تحديد الخدمات التي يجب استمرار الحصول عليها من خارج المؤسسة .
  - في الحالات التي تكون فيها النفقات الثابتة لأقسام الخدمات كبيرة ، ينبغي أن نتوخى الدقة في عملية التوزيع و عموماً فإن هذه التكاليف ستمثل مستوى معين للطاقة و لا تتأثر بالتقلبات قصيرة الأجل في الخدمات المؤداة . و في هذا المجال يمكن توزيع الأعباء الثابتة على أساس الخدمات المطلوبة في ظل الطاقة الكاملة دون الأخذ بعين الإعتبار التقلبات قصيرة الأجل في الخدمات المؤداة بين الأقسام . هذا من النزاعات بين الأقسام ، إذا تم توزيعها على أساس الخدمات المؤداة فعلاً ، كما أنه يساعد على تقييم الربحية في الأقسام المختلفة و تأخذ هذه الطريقة في الحسبان القدرة على الخدمة المتوفرة لدى أقسام الخدمات الإنتاجية لخدمة أقسام الإنتاج عند الطريقة الكاملة .

## المطلب الثالث : الموازنة المرنة كأداة للرقابة على التكاليف غير المباشرة

سبق و عرفنا الموازنة المرنة و الموازنة الشاملة و بينا الفرق بينها ، وفي هذا المطلب نتطرق إلى توضيح مسلك كل عنصر من عناصر التكاليف الإضافية و إعداد موازنة لهذا العنصر ، تغطي مدى ملائم من حجم الإنتاج ، و كذا استخدام هذه الموازنة في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة .

## ١- إعداد الموازنة المرنة :

إن الخطوات الأساسية في إعداد الموازنة المرنة يتمثل فيمايلي :<sup>١</sup>

أ- تحديد المدى الملائم الذي يمكن أن يتقلب خلاله حجم النشاط خلال الفترة المالية .

مثال عن ذلك : إنتاج شركة محمد صلاح يتقلب عادة بين ٨٠٠٠ و ١١٠٠٠ وحدة كل شهر .

ب- التكاليف التي يمكن أن تحدث خلال المدى الملائم على أساس التعرف على مسلكها ( متغير، ثابت ) .

ج- إعداد معادلة لكل عنصر من عناصر التكاليف افضافية ، من المثال السابق نجد أن المواد غير المباشرة المقدره هي ٤٠٠٠ جنيه عند حجم إنتاج ١٠٠٠٠ وحدة ، و هذا يعني أن تكلفة المواد غير المباشرة المقدره لوحدة إنتاج وحدو واحدة هي ٠.٤ جنيه ( ٤٠٠٠ جنيه / ١٠٠٠٠ و ) و هكذا بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة الأخرى .

و يطلق على الرقم ٠.٤ جنيه للوحدة معادلة التكلفة أو معادلة الموازنة .

و تكون معادلة التكاليف للمخرجات الثابتة منسوبة للفترة و ليس للوحدة ، فنقول مثلا أن التأمين المقدر ٥٠٠ جنيه / شهريا .

<sup>١</sup> د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف - في مبادئ

د- استخدام معادلة التكاليف لإعداد موازنة توضح التكاليف التي يمكن أن تكون عند أحجام نشاط مختلفة خلال المدى الملائم .  
و لكي نوضح الخطوات السابقة ، نفترض أن إنتاج شركة محمد صلاح الصناعية يتقلب بين ٨٠٠٠ و ١١٠٠٠ وحدة شهريا و أن دراسة سلوك عناصر التكاليف الإضافية ( غير المباشرة ) خلال المدى المناسب قد أظهر المعدلات التالية :<sup>١</sup>

معادلة التكاليف الإضافية ( غير المباشرة )		عناصر التكلفة
المتغير ة للوحدة	الثابتة للشهر	
٠.٤ جنيه/و ٠.١ جنيه/و ٠.٣ جنيه/و		أولا : العناصر المتغيرة مواد غير مباشرة عمل غير مباشر قوى محركة
	٥٠٠ جنيه / شهر ١٣٠٠ جنيه / شهر ٢٠٠ جنيه / شهر	ثانيا : العناصر الثابتة : تأمين إستهلاك مرتبات مشرفين
	٢٠٠٠ جنيه/شهر+٠.٨ جنيه/وحدة.	الإجمالي

و ارتكازا على هذه المعدلات فإن الموازنة المرنة للشركة تظهر على الشكل التالي :  
شركة محمد صلاح الصناعية :

موازنة ثابتة - قسم : التجميع عن شهر مارس ٢٠٠٢  
الإنتاج المقدر بالوحدات ١٠٠٠٠ وحدة

<sup>١</sup> د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص ٣٩٠ ، ٣٩١ ، ٣٩٢



مدى الإنتاج بالوحدات			معادلة الموازنة المرنة		التكاليف الإضافية
١٠٠٠٠	٩٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	١١٠٠٠	
٤٤٠٠	٤٠٠٠	٣٦٠٠	٣٢٠٠	٣٠٤ ج / و	مواد غير
١١٠٠	١٠٠٠	٩٠٠	٨٠٠	٠١ ج / و	مباشرة
٣٣٠٠	٣٠٠٠	٢٧٠٠	٢٤٠٠	٠٣ ج / و	عمل غير مباشر قوى محرك
٨٨٠٠	٨٠٠٠	٧٦٠٠	٦٤٠٠	٠٨ ج / و	
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	تأمين
١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	إستهلاك
٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	مرتبات مشرفين
٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
١٠٨٠٠	١٠٠٠٠	٩٦٠٠	٨٤٠٠	٠.٨+٢٠٠٠ س	إجمالي التكاليف غير المباشرة

٢- استخدام الموازنة المرنة للرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة :

و بمجرد الإنتهاء من إعداد الموازنة المرنة يصبح المحاسب مستعدا لمقارنة النتائج الفعلية للفترة المعنية على مستوى الموازنة القابل للمقارنة ( أيا كان هذا المستوى ) ، ولا يتقيد المحاسب في هذه الحالة بمستوى موازنة واحد ، كما هو الحال في الموازنة الساكنة .

### مثال توضيحي :<sup>1</sup>

نفس المثال السابق ، وحجم الإنتاج الفعلي تمثل في ٩٤٠٠ وحدة .  
هنا نتساءل : كيف يمكن أن نقارن التكاليف الفعلية لحجم قدره ٩٤٠٠ وحدة مع التكاليف المقدرة عند هذا الحجم ؟ علما أن الموازنة المرنة قد تم إعدادها عند أحجام ٨٠٠٠ ، ٩٠٠٠ ، ١١٠٠٠ ، أي أن الموازنة المرنة لم تشتمل على تقدير للتكاليف الإضافية عند حجم الإنتاج المطلوب للمقارنة و هو ٩٤٠٠ وحدة .

الحل سهل ، فقد رأينا أننا قد قدرنا التكاليف افضافية لأحجام نشاط مختلفة ، و بالتالي يمكن بالمثل تقدير التكاليف الإضافية لحجم النشاط المطلوب و ذلك كالآتي :

مواد غير مباشرة : ٠.٤ . ٩٤٠٠ = ٣٧٦٠ جنيه

عمل غير مباشرة : ٠.١ . ٩٤٠٠ = ٩٤٠ جنيه

قوة محرّكة : ٠.٣ . ٩٤٠٠ = ٢٨٢٠ جنيه

٧٥٢٠ =

تأمين	+ ٥٠٠
استهلاك	+ ١٣٠٠
مرتبات مشرفين	+ ٢٠٠
	= ٢٠٠٠

ومن ثم فإنه في ظل مدخل الموازنة المرنة فإن تقرير الأداء يظهر على النحو الآتي :

شركة محمد صلاح الصناعية

موازنة ثابتة

قسم : التجميع عن شهر مارس ٢٠٠٢

حجم الإنتاج المقدر بالوحدات ١٠٠٠٠ و حجم الإنتاج الفعلي بالوحدات

<sup>1</sup> - نفس المرجع سابق الذكر ص ٣٩٣

التكاليف الإضافية	معادلة التكلفة	التكاليف الفعلية لـ ٩٤٠٠ وحدة	الموازنة (المستوى ٩٤٠٠ وحدة)	الإحراف
المتغيرة	للوحة			
مواد غير مباشرة	٠.٤	٣٨٠٠	٣٧٦٠	* غ ٣٠ +
عمل غير مباشر	٠.١	٩٥٠	٩٤٠	غ ١٠ +
قوة محرك	٠.٣	٢٩٠٠	٢٧٢٠	غ ٨٠ +
	٠.٨	٧٦٥٠	٧٥٢٠	غ ١٣٠ +
الثابتة	شهريا			
تأمين	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	
إستهلاك	١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	
مرتبات مشرفين	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	
	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
مجموع التكاليف غير المباشرة	٢٠٠٠ + ٠.٨ س	٩٦٥٠	٩٥٢٠	غ ١٣٠

\* غ: يعني في غير صالح المنشأة.

و بمقارنة هذا التقرير مع تقرير الأداء المعد لمدخل الموازنة الساكنة نجد أن :

١- تقدير الأداء وفقا للموازنة المرنة يميز بوضوح بين رقابة الإنتاج ( كما يعكسها الجزء العلوي من التقرير ) و رقابة التكاليف ( كما يعكسها الجزء الأدنى من التقرير ) .

٢- في تقرير الموازنة المرنة نكشف أن كل انحرافات التكاليف هي انحرافات في غير صالح المنشأة ، بينما تقرير الأداء المعد وفقا للموازنة الساكنة كانت كل إشاراتها ص أي في صالح المنشأة<sup>١</sup> .  
بماذا تفسر النتائج ؟

السبب يتمثل في أن مدخل الموازنة المرنة يكون قادرا على مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة عند نفس مستوى نشاط ٩٤٠٠ وحدة منتجة ، بدلا من إجراء مقابلة اضطرارية مع مستوى واحد لا يتغير ، تقارن عنده التكاليف الفعلية لمستوى نشاط مختلف .

و في المثال السابق كنا نقارن تكلفة فعلية بمقدار ٩٤٠٠ وحدة منتجة ، مع تكلفة مقدرة ل ١٠٠٠٠ وحدة منتجة ن فكان من المنطقي أن تكون التكاليف الفعلية أقل ، و بالتالي تكون الإنحرافات في صالح المنشأة ، و لكن عندما استخدمنا مدخل الموازنة المرنة تحولت الإنحرافات في غير صالح المنشأة ، لأن هناك إسرافا في استخدام الموارد .

و الخلاصة أن الموازنة المرنة تسمح بالوصول إلى انحرافات لها دلالة و قابلية للتفسير و من ثم فإنها تصلح للرقابة على كل من :

- الإنتاج
- التكاليف الصناعية غير المباشرة

<sup>١</sup> - الحجم المقدر بالوحدات في الموازنة الساكنة هو ١٠٠٠٠ وحدة ، و عندما نقارن التكاليف الإضافية للإنتاج الفعلي و هو ٩٤٠٠ وحدة مع التكاليف الإضافية المقدرة عند مستوى ١٠٠٠٠ وحدة ، نجد أن كل الإنحرافات في صالح المنشأة ( ٤٠٠٠ < ٣٨٠٠ ، ١٠٠٠ < ٩٥٠ ، ٣٠٠٠ < ٢٩٠٠ ) :

### الخلاصة:

توصلنا بعد هذه الدراسة حول الرقابة على عناصر التكاليف إلا أن الهدف من حساب التكاليف و سعر التكلفة ، ليس الهدف منه الوصول إلى تحديد النتيجة فحسب ، بل رقابة العمليات الإنتاجية و رقابة هذه التكاليف أيضا من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الفروقات و من ثم التوصل إلى معرفة أسباب الإنحرافات ، وهكذا من أجل ضبط هذه التكاليف و الحد من الإسراف و السرقة و الضياع ، ومحاسبة المسؤولين عن هذه الإنحرافات ، و هذا ما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة على ضوء معطيات دقيقة و صحيحة و تحقيق أقصى مستوى كفاءة ن و استغلال أمثل للموارد المتاحة .

و نظرا لعدم الإستعمال الشائع لمحاسبة التكاليف ( المحاسبة التحليلية ) في الجزائر ، فإن هذا النظام لم يكتمل بعد ، و إذا تم اتباعه فهذا لأجل تحديد النتائج و معرفة بعض المعلومات فقط و بالتالي فلا توجد مراجع جزائرية تبين الإجراءات المحاسبية التي تضبط و تراقب عناصر التكاليف .

لذا لجأنا في دراستنا هذه إلى تبيان الإجراءات المحاسبية المتبعة في جمهورية مصر العربية، و كذا الأردن، نظرا لتوفر معظم المراجع في هذا البلد .

لتحميل نسختك المجانية

**ملتقى البحث العلمي**  
RENDEZVOUS OF SCIENTIFIC RESEARCHES  
WWW.RSSCRS.INFO

