



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة

# محاسبة التسيير الاستراتيجي



الأستاذ: بن موفقي علي

الموسم الدراسي : 2019-2020

## محاسبة التكاليف

### تحليل التكاليف لأغراض مراقبة التسيير

تعد المحاسبة التحليلية من بين الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير بل تعد من أهمها و ذلك لأنها تشخص و تتابع بشكل تفصيلي لمختلف مراحل تشكل التكاليف و بطرق مختلفة تبعا لخصائص المؤسسة. وقبل التطرق الى تحليل التكاليف نتعرف على التكلفة و أنواعها

- ❖ **تعريف التكلفة :** هي مجموع الاعباء المتعلقة بمرحلة معينة او بمنتج مادي معين ، أو مجموع منتوجات ، او خدمة مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها الى البيع
- ❖ **أنواع التكاليف :** يمكن تقسيم التكاليف بحسب المعايير ، وأهم هذه التقسيمات نجد:
  - ← **حسب محتوى التكاليف :** نجد هناك " التكلفة الكلية " وهي تحسب مختلف التكاليف و عبر مختلف المراحل "التكلفة الجزئية " تمس منتج معين مثلا او تكاليف متغيرة
  - ← **حسب زمن حساب التكاليف :** ان كانت هذه التكاليف محسوبة مسبقا فنطلق عليها "تكاليف معيارية " وان كانت حسبت فعليا نطلق عليها " تكاليف حقيقية "
  - ← **حسب المركز أو الوظيفة :** و تتمثل في بالتكاليف بحسب المتسبب فيها ( تكلفة الشراء ، تكلفة قسم الإنتاج ، تكلفة قسم التسويق ...)

### طرق حساب التكلفة :

- 1- **طريقة التكلفة الكلية :** وفق هذه الطريقة يمكن ان نصنف التكاليف الى قسمين مباشرة و غير مباشرة
- 1.1. **التكاليف المباشرة :** هي الأعباء التي تتعلق بوحدة المنتوج فهي تمس مباشرة المنتوج وهي لا تطرح أي مشكل في الحساب و تضم :
  - ❖ المواد الاولية : قيمة المواد التي تستعمل مباشرة في العملية الإنتاجية .
  - ❖ اللوازم المستعملة : نستعمل اللوازم في العملية الإنتاجية بشكل مباشر .ولكنها أساسية في تكوين المنتوج بشكل كبير
  - ❖ اليد العاملة المباشرة : تحدد قيمة العمل المبذول في الإنتاج لتحويل المواد و اللوازم الى منتوجات
  - ❖ الخدمات المباشرة : تحدد قيمة مجمل الخدمات التي تمس المنتج .

2.1. التكاليف غير المباشرة : هي التكاليف التي لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة لانها لا تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة ، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة و يمكن ان نذكر منها : تكاليف انتاج معينة بصفة خاصة ، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة و يمكن ان نذكر منها : تكاليف الانتاج غير المباشرة ، تكاليف التسويق الغير مباشرة ، تكاليف الادارة و المالية... الخ . و انه و لتحليل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات يجب أن نقوم بتقسيم الى أقسام و مراكز التحليل و ذلك لتسهيل تحميل التكاليف .

#### ❖ أنواع مراكز التحليل :

◀ مراكز تحليل أساسية :هي مراكز ذات نشاط قابل للقياس وهي أقسام بتوقف نشاط المؤسسة  
◀ مراكز تحليل مساعدة "ثانوية" : تتميز بنشاط يصعب قياسه و مهمتها تتمثل في مساعدة الأقسام الأساسية منها الإدارة ، الصيانة ، الطاقة... الخ

- و تقاس العمليات التي تقوم بها الأقسام الأساسية بوحدة تدعى وحدة قياس

❖ وحدة قياس : تعرف على أنها تلك الوحدة التي تنسب إليها عناصر النفقات غير المباشرة . ووحدة القياس قد تحدد مقدار نقدي أو مقدار كمي ، فقد نأخذ عدد الوحدات المنتجة كوحدة قياس ، أو تكلفة المواد الأولية أو ساعات عمل. إلا أن تحديد وحدة القياس ليس بالأمر العشوائي بل يتطلب دراسة درجة ارتباط وحدة القياس بتكاليف القسم و ذلك باستخدام نموذج الانحدار البسيط . و كلما كان معامل الارتباط بقرب من الواحد كلما كانت وحدة القياس أكثر دلالة

#### 2- أهم العلاقات في حساب التكاليف :

❖ تكلفة الشراء الكلية = مشتريات + مخ1 + الأعباء غير المباشرة لقسم التموين + الأعباء التي تمس

هذا القسم

❖ تكلفة الانتاج = تكلفة المواد المستخدمة + مصاريف الإنتاج الأخرى

❖ سعر التكلفة = كلفة الانتاج المباع + مصاريف التوزيع

❖ نتيجة المحاسبة التحليلية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة

3- تقييم طريقة التكلفة الكلية : بعد تطرقنا لهذه الطريقة سوف نتكلم عن مزايا و عيوب هذه الطريقة

### 1.3. المزايا :

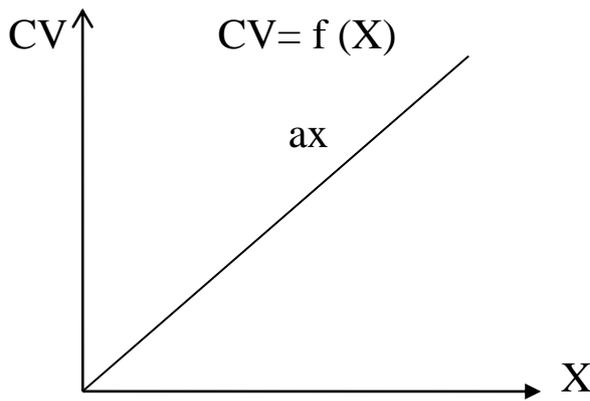
- ◀ طريقة الاقسام المتجانسة تعطي منهاجا تنظيمي في تحديد المسؤوليات
- ◀ تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم
- ◀ قياس جزء التكاليف غير المباشرة بكل قسم .
- ◀ تعد بمثابة عملية لمراقبة التسيير نظرا لانها تحدد مراكز المسؤولية .
- ◀ تحليل التكلفة حسب المراحل .

### 2.3. العيوب :

- ◀ صعوبة تحديد وحدة القياس .
- ◀ صعوبة تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة حقيقية و بخاصة في المؤسسات الكبيرة .
- ◀ لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط .
- ◀ تعتبر طريقة طويلة عند توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة .

### طريقة التكاليف المتغيرة :

1- التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط فهي دالة على حجم النشاط ، ونعبر



عليها رياضيا

حيث

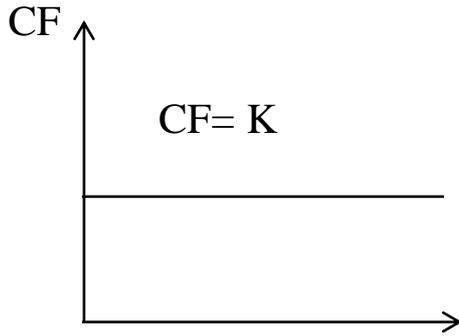
CV = التكلفة المتغيرة

X = حجم النشاط

$$CV_U = \frac{ax}{X} = a$$

اذن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة ، ومن أمثلتها (المواد الاولية ، اليد العاملة ...).

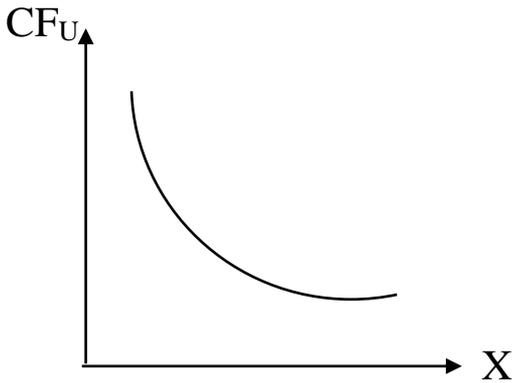
التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي لا تتغير بتغير النشاط على المدى القصير و نذكر منها (الاهتلاكات ، الايجار ... ) و يمكن أن نعبر عنها رياضيا كما يلي :



- و التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة متغيرة

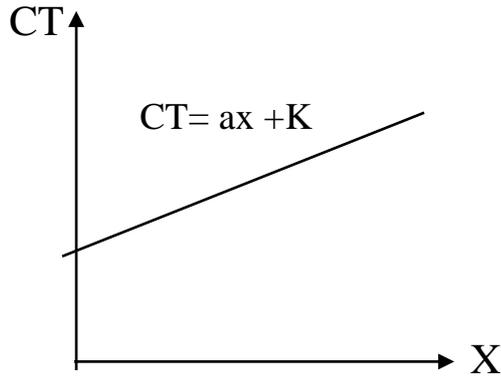
$$CF_u = CF / X \quad \text{حيث :}$$

- فكلما زاد حجم النشاط X كلما قلت التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة



- التكلفة الكلية هي مجموع التكاليف الثابتة و المتغيرة و المتغيرة وفق المعادلة التالية :

$$CT = CV + CF$$



$$CT = ax + K$$

2- أهم العلاقات الحسابية :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - إجمالي التكلفة المتغيرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

3- دراسة عتبة المردودية " نقطة التعادل " : يعتبر تحليل نقطة التعادل من أهم الدراسات التي تقوم على أساس العلاقة بين التكاليف و الحجم و تعد أداة تسييرية هامة في يد مراقب التسيير في دراسة أثر مستوى النشاط

### 1.3. تعريف عتبة المردودية :

❖ يقصد بعتبة المردودية مستوى الإيرادات التي ستبدأ المؤسسة عنده تحقيق أرباح . فخلال النشاط تبدأ المؤسسة في تغطية تكاليفها حتى تصل الى مستوى تتساوى فيه الأموال المصخرة مع الإيرادات . هذا المستوى يسمى برقم أعمال نقطة الصفر.

❖ هي المستوى الذي عنده لا تحقق المؤسسة ربح و لا تقع في خسارة ، حيث رقم الأعمال يساوي مجموع

$$CA^T = CV + CF \quad \text{التكاليف}$$

### 2.3. فرضيات الطريقة :

ان نموذج عتبة المردودية يقوم على مجموعة من الفرضيات منها :

❖ ثبات الأعباء الثابتة

❖ ثبات أسعار البيع و ان التغير في رقم الأعمال لا يحدث الا بتغير مستوى النشاط

❖ تناسب العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط أي أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تبقى ثابتة

❖ كل ما ينتج يباع

❖ إمكانية الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة .

### 3.3. تحديد عتبة المردودية حسابيا :

عتبة المردودية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

هامش الربح = التكاليف الثابتة

النتيجة = الصفر

ويمكن حسابها وفق العلاقة التالية أيضا :

$$\frac{CA \times CF}{MCV} = \text{عتبة المردودية}$$

$$\frac{CF}{MCV \%} = \text{عتبة المردودية}$$

او

حيث :

$$MCV \% = \frac{MCV}{CA}$$

هامش الأمان = رقم الاعمال - رقم أعمال نقطة الصفر

$$360 \times \frac{SR}{CA} = \text{نقطة الصفر}$$

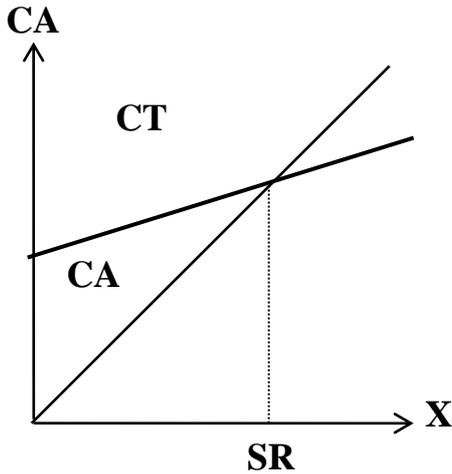
CA: رقم الأعمال ( المبيعات ).

CF: التكاليف الثابتة الاجمالية

MCV: الهامش على التكلفة المتغيرة ( الربح الاجمالي )

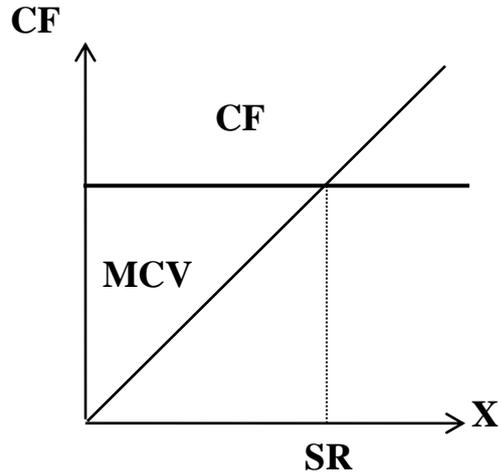
MCV %: نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

4.3. التمثيل البياني لعتبة المردودية :



بطريقة التكاليف الكلية

أو



بطريقة الهامش

5.3. الاستعمالات التحليلية لعتبة المردودية :

- < تبين لنا حجم الأموال المجددة و مردوديتها، فمردودية أعلى تعني سرعة دوران أكبر و بالتالي هوامش ربح أكبر
- < لكل قطاع اقتصادي مردودية خاصة به و حساب عتبة المردودية للمؤسسة و مقارنتها بتلك الخاصة بالقطاع سوف يمكن من الوقوف على نوعية الأداء التسييري داخل المؤسسة .
- < يفيد بالتنبؤ بنتائج المؤسسة المستقبلية وما هي الوسائل الواجب توفيرها لذلك .

## 1- طريقة التحميل العقلاني

إن طريقة التكاليف الحقيقية تبقى غير كافية للتحليل الاقتصادي و التسيير المالي للمؤسسة ، و على المؤسسة أن تقوم بفصل وفرز لمختلف عناصر سعر التكلفة و ذلك من أجل تحديد المسؤوليات بدقة للوصول الى تحديد أسباب تغير سعر التكلفة . هل هو راجع لتغير حجم النشاط أم للتغير في تكاليف عوامل الانتاج أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة .

و يتم هذا الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و كذا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، و تعد طريقة التحميل العقلاني من الأدوات التي تسمح بذلك .

### 1.1. مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة فهذه الأخيرة لا تتغير للوحدة بتغير حجم النشاط كما رأينا في طريقة التكاليف المتغيرة . في حين أن التكاليف الثابتة تتغير عكسيا مع حجم النشاط بالنسبة للوحدة الواحدة. وبعد عملية الفصل بين نوعي التكاليف فاننا نقوم بمعالجة التكاليف الثابتة وفق طريقة "التحميل العقلاني" و ذلك وفق العلاقة التالية :

$$\text{تكاليف ثابتة} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

حيث أن  $\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$  يعبر عن معامل التحميل

- ❖ النشاط العادي : هو عبارة عن حجم النشاط الذي تهدف المؤسسة الى بلوغه خلال مدة معينة .
- ❖ النشاط الحقيقي: هو عبارة عن حجم النشاط الذي استطاعت المؤسسة ان تحققه خلال مدة معينة.
- نشير هنا انه من الصعب تحديد حجم النشاط العادي للقسم و ذلك نظرا للتدخلات و التعقيدات و تأثير عوامل أخرى في تحديده .

عند تحديد حجم النشاط العادي نجد في الواقع ثلاث حالات ممكنة

◀ الحالة 1: حجم النشاط العادي = حجم النشاط الحقيقي

أي أن معامل التحميل يساوي الواحد . في هذه الحالة فان التكاليف الثابتة سوف تحمل كلية على سعر التكلفة و لا ينتج أي فرق فيها

◀ الحالة 2: حجم النشاط العادي < حجم النشاط الحقيقي

يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تستعمل ولم تستغل وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة الإجمالية على سعر التكلفة و الباقي من التكاليف تعتبر تكلفة نقص النشاط . أما ما يعرف بتكلفة البطالة و الذي يطرح من النتيجة و بالتالي يكون له أثر سلبي على نتيجة المؤسسة .

◀ الحالة 2: حجم النشاط العادي > حجم النشاط الحقيقي

أي أن معامل التحميل أكبر من الواحد. وبالتالي فان المؤسسة فاقت حجم قدراتها الإنتاجية ، أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية و الفرق بينهما يعد ربح أو ما يعرف "ربح الفعالية" و يضاف للنتيجة و بالتالي فهو يؤثر إيجابا في نتيجة المؤسسة ككل .

## 2.1. تقييم طريقة التحميل العقلاني :

❖ **المزايا :**

- ◀ استخدام هذه الطريقة يسمح بعقلنة سعر التكلفة عكس طريقة التكلفة الكلية .
- ◀ تسمح بتحديد المسؤوليات في المراكز ، وذلك عند تحديد حجم النشاط العادي
- ◀ تسمح بتقليل التأثير بالمحيط الخارجي

❖ **العيوب:**

- ◀ تحديد معامل التحميل ليس بالأمر السهل و الدقيق
- ◀ الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة صعب ، وهذا ما يجعل دقة هذه الطريقة محدودة نوعا ما