



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي بعنوان:

دور محاسبة التكاليف في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة

الإقتصادية

دراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيكس - برج بوعريريج

تحت إشراف الأستاذ:

-لعكيكزة ياسين

من إعداد الطالبين:

- بونابي باهي

- منوخ محمد لمين

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي جَعَلَ الْمَوْتَ
وَالْحَيَاةَ وَالَّذِي
يُعِيدُ النَّاسَ
وَالَّذِي جَعَلَ
الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ
وَالَّذِي يُعِيدُ
النَّاسَ

شكر وتقدير

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الدراسية من وقفة نعود بها إلى مدة قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد... وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والإمتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة... إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة... إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.....

كما نشكر الأستاذ المشرف " لعيكزة ياسين "

الذي أمدنا بالكثير من التوجيهات.

وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا العمل وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمامه. موظفي مؤسسة كوندور

كما نشكر الطاقم الإداري وكل الطلبة دفعة الماستر 2022/2020

بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة البشير الابراهيمية

تخصص محاسبة وجباية معمقة-برج بوعريريج-

الإهداء

الحمد والشكر لك يا رب أن وفقتنا بعونك على إتمام هذه المذكرة

والصلاة على سيدنا وحبينا محمد رسول الله

أما بعد فإننا نهدي ثمرة جهدنا المتواضع إلى

إلى كافة أفراد عائلة " بونابي " و "مخوخ" خاصة الوالدين والإخوة والأخوات

إلى الزملاء والأصدقاء

إلى دفعة الماستر 02 لسنة 2021 / 2022

إلى كل من أعاننا في المذكرة وساندنا لكم منا كل الشكر والحب والمودة.

الملخص:

يتناول هذا البحث محاسبة التكاليف بشكل عام ودورها في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى محاسبة التكاليف والعلاقة التي تربطها بالمحاسبة العامة التي تعتبر المصدر الأساسي لها، ثم إستعراض الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة لتحليل الأعباء وحساب سعر التكلفة، ثم التطرق إلى السياسة التسعيرية إنطلاقاً مفهومها، إستراتيجيتها، والطرق المساعدة في عملية تحديد السعر، وفي دراسة الحالة تطرقنا إلى واقع إستخدام محاسبة التكاليف في مؤسسة كوندور ومدى توافق الجانب النظري العلمي مع الواقع العملي وكذلك دور محاسبة التكاليف في تحديد السياسة التسعيرية في المؤسسة محل الدراسة.

ولهذا فإن وجود نظام لمحاسبة التكاليف له دور مهم وأساسي في تسيير المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها بكل دقة وموضوعية وعليه يمكن بناء القاعدة الأساسية للأسعار وتحديد السياسة التسعيرية المناسبة لها وفق إمكانياتها الإقتصادية وطبيعة منتجاتها، كما له دور مساعد في ترشيد سياسات التسعير في حالة إرتفاع التكاليف أو إحتدام المنافسة مع منتجات المؤسسات الأخرى عن طريق مراجعة هيكل تكاليفها حيث تساهم في مراقبتها لغرض تخفيضها والسيطرة عليها بهدف تعزيز مكانتها التنافسية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف - سياسة التسعير - المؤسسة الإقتصادية.

Summary :

This research is about cost accounting in general and it's role in defining the pricing policy in the economic institution, and this is done through addressing cost accounting and it's relationship with general accounting which is considered as it's primary source, then display the traditional and modern ways used to analyze the burdens and calculate the cost price, then address the pricing policy: the concept, the strategy and the helpful ways in the process of setting the right price for the products and enhance the competitive position of the enterprise.

And in the case study we talked about the use of cost accounting in the Condor enterprise and how the scientific theoretical side concurs with the practical reality and also the role of cost accounting in determining the pricing policy in the studied enterprise.

Therefore the existence of the cost accounting system has a main and fundamental role in the management of the economic institution by determining the cost of its products and its services accurately and objectively so they can build a fundamental base for prices and determine the pricing policy best suited to her and her economical potential and the nature of her products, it also has a supporting role in the rationalization of pricing policies in case of cost rising or competition heating up with other institutions products by reviewing its cost structure which helps in surveillance in the purpose of reducing and controlling it to reinforce its competitive place.

Key Words: COST ACCOUNTING-PRICING POLICY-ECONOMIC INSTITUTION.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
-	شكر وتقدير
-	الإهداء
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	فهرس الأشكال
-	فهرس الملاحق
أ - ج	مقدمة (إشكالية، أهمية، أسباب، أهداف وصعوبات الدراسة)
الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة	
5	تمهيد الفصل
6	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
6	المطلب الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف
9	المطلب الثاني: أنواع التكاليف
13	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية
14	المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
15	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
23	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
31	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
36	المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
37	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
43	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
49	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة سياسة التسعير ودور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار	
51	تمهيد الفصل
52	المبحث الأول: التسعير
52	المطلب الأول: مفهوم التسعير

54	المطلب الثاني: أهداف التسعير
55	المطلب الثالث: أنواع التسعير
57	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في عملية التسعير
61	المبحث الثاني: السياسة التسعيرية
61	المطلب الأول: مفهوم السياسة التسعيرية
63	المطلب الثاني: أسس السياسة التسعيرية الرشيدة
64	المطلب الثالث: إستراتيجية السياسة التسعيرية
67	المبحث الثالث: طرق تحديد السعر وعلاقة التسعير بمحاسبة التكاليف
67	المطلب الأول: مسؤولية تحديد السعر
68	المطلب الثاني: خطوات عملية تحديد السعر
71	المطلب الثالث: طرق تحديد السعر
72	المطلب الرابع: دور بيانات محاسبة التكاليف في إتخاذ قرار التسعير
77	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوغريج	
79	تمهيد الفصل
80	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
80	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها
81	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور
82	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور
84	المبحث الثاني: الطريقة المتبعة لحساب التكلفة وسعر البيع في المؤسسة
85	المطلب الأول: الطريقة المستعملة في حساب تكلفة إنتاج الوحدة
94	المطلب الثاني: سياسة التسعير المطبقة في المؤسسة
97	خلاصة الفصل
99	الخاتمة
104	قائمة المراجع
109	الملاحق

قائمة الجداول		
الصفحة	العنوان	الرقم
19	الجدول رقم (01): جدول التوزيع الأولي للأعباء	01
19	الجدول رقم (02): إعداد التوزيع الأولي للأعباء	02
20	الجدول رقم (03): جدول التوزيع الثانوي	03
20	الجدول رقم (04): إعداد التوزيع الثانوي	04
21	الجدول رقم (05): التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي	05
21	الجدول رقم (06): إعداد جدول التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي	06
30	الجدول رقم (07): إعداد جدول الاستغلال التفاضلي	07
40	الجدول رقم (08): مثال توضيحي على مسببات النشاط	08
86	الجدول رقم (09): الأعباء الغير مباشرة لمؤسسة كوندور	09
91	الجدول رقم (10): توزيع أعباء وحدة المنتجات السمراء حسب طبيعتها	10
92	الجدول رقم (11): حساب تكلفة الشراء الوحدوي لجهاز التلفاز	11
93	الجدول رقم (12): حساب تكلفة الإنتاج الوحدوي لجهاز التلفاز	12
94	الجدول رقم (13): حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية الوحدوية لجهاز التلفاز	13

قائمة الأشكال		
الصفحة	العنوان	الرقم
11	الشكل رقم (01): التكاليف المتغيرة الإجمالية	01
12	الشكل رقم (02): التكاليف الثابتة	02
13	الشكل رقم (03): التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة	03
16	الشكل رقم (04): توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	04
17	الشكل رقم (05): توزيع الأعباء على الأقسام	05

41	الشكل رقم (06): المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	06
46	الشكل رقم (07): طريقة التكلفة المستهدفة	07
61	الشكل رقم (08): العوامل المؤثرة في عمليات التسعير	08
68	الشكل رقم (09): محني الطلب يوضح العالقة بين السعر والكمية	09
81	الشكل رقم (10): تمثيل الهياكل الوظيفية لمؤسسة "كوندور إلكترونيك"	10

قائمة الملاحق		
الصفحة	العنوان	الرقم
-	الملحق رقم (01): الأعباء غير المباشرة لمؤسسة كوندور إلكترونيكس شهر جانفي 2022	01
-	الملحق رقم (02): توزيع الأعباء لمؤسسة كوندور إلكترونيكس شهر جانفي 2022	02
-	الملحق رقم (03): الأعباء الخاصة بوحدة المنتجات السمراء حسب طبيعتها شهر جانفي 2022	03
-	الملحق رقم (04): التكلفة الإجمالية للمنتجات السمراء شهر جانفي 2022	04
-	الملحق رقم (05): طريقة التكاليف الكلية لمؤسسة كوندور إلكترونيكس	05

مقدمة

في ظل التطور الذي يشهده العالم بفعل الطفرة التكنولوجية الهائلة في وسائل الإنتاج وطرق التصنيع، أدى ذلك إلى تنوع وتعدد المنتجات وتضاعف حجم المبادلات التجارية وازدادت معه حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية من خلال التوسع والهيمنة على الأسواق وتصريف منتجاتها والاستحواذ على أكبر حصة ممكنة في السوق بغرض مضاعفة الأرباح.

وتعتبر المؤسسة العنصر الأساسي في اختيار الموارد الضرورية، حيث تكمن أهميتها الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال (بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تحقيقاً لأرباح)، وذلك بالاستغلال الأمثل لإمكاناتها وقدراتها المالية والإنتاجية من خلال نظام التسيير الفعال والمحكم للعملية الإنتاجية لضمان تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

و من أجل تحقيق ذلك يجب اعتماد طرق وأساليب للحصول على معلومات دقيقة، صحيحة، و مفصلة و ملائمة تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة و الوقت و المكان المناسبين، حيث تسمح لها بالبقاء و منافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية و الشركات العالمية الأخرى، و من أهم هذه الطرق نجد محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) باعتبارها أداة محاسبية هامة تساعد في تحديد و مراقبة التكاليف و تحليلها مما يمكن من تحديد سعر التكلفة لأي منتج، و من ثم فهي عامل أساسي يسمح للمسير باتخاذ قرار التسعير و بالتالي تحديد سياسة تسعير تتلاءم مع نشاط المؤسسة و طبيعة منتجها و درجة الجودة المستهدفة و تتوافق مع قدراتها الاقتصادية و إمكاناتها الإنتاجية، مع مراعاة وضعية السوق و المنافسة

■ الإشكالية:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

➤ ما هو دور محاسبة التكاليف في تحديد سياسة التسعير في مؤسسة اقتصادية؟

■ الأسئلة الفرعية:

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تحليل الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي ضرورة وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟
2. ما هي الخطوات الواجب إتباعها من أجل حساب سعر التكلفة؟

مقدمة:

3. كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية تحديد سياسة تسعير مناسبة من خلال التحكم في العوامل الداخلية المؤثرة في السعر وعلى رأسها محاسبة التكاليف؟

■ الفرضيات:

للإجابة على هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية:

1. يعتبر وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية أمر ضروري.
2. تعد محاسبة التكاليف التقنية التي يمكن إعمالها للكشف عن الوضعية التفصيلية للمؤسسة وتحديد مختلف التكاليف.
3. توجد عوامل داخلية تؤثر بشكل رئيسي في قرارات التسعير كما توجد عوامل خارجية تؤثر في سياسة التسعير مثل عامل المنافسة.

■ أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في كون الموضوع يسلط الضوء على طبيعة العلاقة بين محاسبة التكاليف وسياسة التسعير، حيث تظهر أهمية محاسبة التكاليف كأداة تساعد على وضع سياسة تسعيرية تضمن للمؤسسة مكانتها التنافسية في السوق.

■ أهداف البحث:

تتلخص أهداف البحث فيما يلي:

- ✓ التعرف على محاسبة التكاليف وسياسة التسعير ومحاولة إظهار الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وعلاقتها بالمحاسبة العامة؛
- ✓ بيان أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، فقد تجاوزت دورها التقليدي وكونها تقنية محاسبية كمية، حيث صارت تستخدم في مراقبة التسيير لأنها تمكن المسير من اتخاذ القرارات الهامة ووضع السياسات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ تلخيص أهم العوامل التي تؤثر في سياسة التسعير بشكل أساسي؛
- ✓ توضيح العلاقة التي تربط محاسبة التكاليف بسياسة التسعير.

أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع هي:

- ✓ نوع التخصص العلمي وهو المحاسبة التحليلية وموضوع البحث في صلب هذا التخصص؛

مقدمة:

- ✓ الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع ومعرفته جيداً؛
- ✓ التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تسعير منتجاتها؛
- ✓ التعرف على أهمية استعمال محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.

حدود الدراسة:

- ✓ الحدود الزمنية: امتدت الحدود الزمنية لدراسة هذا الموضوع خلال الفترة الممتدة من 20 ماي 2022 إلى غاية 28 ماي 2022 حيث قمنا خلال هذه الفترة بالدراسة الميدانية لدى شركة كوندور الكترونيكس وزيارة وحدة إنتاج آلة المطبخ والتعرف على المراحل التي يمر بها المنتج من المادة الأولية على غاية وصوله لحالة منتج تام الصنع جاهز للاستهلاك مع التعرف على كافة التكاليف التي يتحملها المنتج.
- ✓ الحدود المكانية: شملت هذه الدراسة شركة كوندور الكترونيكس المتواجدة بمنطقة النشاطات الصناعية ولاية برج بوعرييج.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف

وطرق حساب التكلفة

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

إن محاسبة التكاليف تعتبر إحدى الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، بحيث كان هذا الفرع مرتبط فقط بالمؤسسات الصناعية نظراً لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، إلا أنه بعد الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة سعت كل مؤسسة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي. ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير يمكن من تقييم الأداء المالي للمؤسسة ويساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات الرشيدة وبما أن محاسبة التكاليف تعطي تحليل دقيق للتأثير، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، فإنها تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية للمؤسسة بعدة طرق منها الطرق التقليدية والتي تتمثل في طريقة التكاليف الكلية، الجزئية والمعيارية، وأخرى طرق حديثة والمتمثلة في طريقة احتساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC وطريقة التكلفة المستهدفة.

ومن خلال هذا الفصل نستعرض مفاهيم حول محاسبة التكاليف، والطرق التقليدية والحديثة لاحتساب التكاليف، وذلك سيكون في ثلاثة مباحث.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف أصبحت أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار أي مؤسسة اقتصادية، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة، ويهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بتقديم أهم تعريف الكلفة بصفة عامة وتعريف وأهداف محاسبة التكاليف بصفة خاصة أشار العديد من الباحثين إلى تعريف الكلفة، ومن هذه التعاريف نجد:

أولاً: تعريف الكلفة:

- " تمثل التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو

المستقبل "1

- "تعتبر التكلفة عادة تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي

(لأغراض المحاسبة المالية) لتحقيق هدف معين أو غرض معين "2.

- " تعرف الكلفة على أنها قيمة التضحية مقابل الحصول على سلعة أو خدمة مقاسة بصيغة نقدية.

وقد تكونا لكلفة المتحققة هي عن منافع حالية أو مستقبلية "3.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التكلفة على أنها تضحية اختيارية بأشياء وممتلكات

وحقوق مادية أو معنوية لزم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة آنية أو

مستقبلية.

1 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013، ص 29.

2 - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 18.

3 - حسن جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 16.

ثانياً: تعريف محاسبة التكاليف:

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف بتعدد وجهات نظر الباحثين والمختصين، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

" تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها"¹.

محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة"².

بمقدار ما توفر تتمثل محاسبة التكاليف الحديثة في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية، وذلك محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على استيفاء متطلبات التقرير الخارجي"³.
ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن محاسبة التكاليف هي التي تختص بتحليل وتسجيل وتقرير المعلومات المتعلقة بالتكاليف في المنشأة من أجل الوصول للأهداف المرجوة.

ثالثاً: أهداف المحاسبة التحليلية:

يهدف هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: حساب التكاليف وسعر التكلفة: تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط وكذا:

- تحديد نتائج الأعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ؛
- تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم؛

¹ - أحمد نور، صالح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 29.

² - محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان (الأردن)، 2004، ص 07.

³ - تشارلز هورنجرن وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف "مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية ص 21.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها؛
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج لنجاح تسويقه؛
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقدم هذه الخدمات بحيث يتم تحميلها بصورة أو بأخرى على المنتج، لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها بسعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق؛
- المساعدة في تحليل الانحرافات: تكيف في اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات المتمثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما، وتحديد الانحرافات الناتجة المستندة إلى أسباب معينة وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- دراسة المردودية: تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهها ومراقبة تكاليف التمويل والإنتاج والتوزيع؛
- مراقبة التسيير: بحيث نعتمد على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الاستغلال وملاحظة تطوراتها؛
- اتخاذ القرارات: تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية؛
- إكمال المحاسبة العامة: هذا عن طريق تزويدها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع المنتجات والاستثمارات التي تمولها؛
- تقديم وسائل تبرير الأسعار: بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الأسعار في حالة الزيادة؛
- قياس تكلفة الإنتاج: يتم قياس التكاليف الفعلية كل عنصر من عناصر الإنفاق وذلك بغرض تحديد التكلفة الفعلية والإجمالية أو الحدية أو وحدات هذا النشاط وهذه بدورها تفيد في تحديد نتائج الأعمال (التشغيل، المتاجرة، الأرباح والخسائر...) لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية ووحدات المنتجات النهائية

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

كما تفيد في أغراض تقويم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة وتلك التي في طريق الإنجاز وتساعد محاسبة التكاليف في قياس التكلفة الحقيقية وتحديد أقل الأسعار التي تمكن من بيع النشاط في أوقات الكساد والدخول في المناقصات؛

- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: إن قياس تكلفة الإنتاج الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعرية سليمة إذ أن هذه السياسة لها أكثر في توجيه الإنتاج والاستثمار والتجارة الخارجية ويرى الكثير من الاقتصاديين أن الدورات التجارية تعود إلى سوء توزيع المواد بين النواحي الإنتاجية المختلفة وإلى اختلاف أسعار البيع عن التكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخل بما يتلاءم مع الكفاية والعدل لتنفيذ وتحقيق آمالها.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف

سوف يتم في هذا المطلب عرض الأنواع المختلفة للتكاليف (حسبت طبيعتها، حسب علاقتها بالوحدة المنتجة وحسب علاقتها بحجم الإنتاج) وهي كالآتي:

أولاً: تبويب التكاليف حسب طبيعتها:

نميز في هذا التبويب ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف وهي:

1. عنصر تكلفة المواد: إن تكلفة المواد تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الحصول على المواد والتجهيزات والمستلزمات المادية اللازمة والضرورية لتوفير الشروط التي تمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها الذي من أجله تم إنشائها.

2. عنصر تكلفة العمل: إن تكلفة العمل هو العنصر الثاني اللازم لكي يمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها ويعبر عن هذه التكلفة بالأجور والرواتب التي تدفع للعاملين والموظفين في المؤسسة.

3. عنصر تكلفة المستلزمات الأخرى: ويمثل هذا العنصر المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على المستلزمات الضرورية الأخرى من غير المواد والعمل لكي تمارس المؤسسة نشاطها¹.

¹ - خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص 88.

ثانياً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج "مركز التكلفة":

تقسم عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر بوحدة المنتج النهائي إلى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة، وذلك كما يلي¹:

1 . التكاليف المباشرة: وهي جميع النفقات التي تصرف خصيصاً ومباشرة من أجل إنتاج وحدة المنتج النهائي وتتكون من :

- المواد المباشرة وهي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة مثل المواد الخام؛

- تكلفة العمل المباشر: وهي أجور العاملين في المصنع من عمال والقائمين عن الإنتاج.

2 . التكاليف غير المباشرة: وهي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي أي التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل. حيث يتم تبويب التكاليف غير مباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المشروع:

✓ مصاريف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عملية الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط ارتباطاً مباشراً بمنتج معين بالذات؛

✓ مصاريف البيع والتوزيع غير المباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية؛

✓ المصروفات الإدارية والتمويلية: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي. ويعتبر تبويب التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج النهائي من المبادئ التي تعتمد عليها طريقة التكلفة الكلية أو المستوعبة.

ثالثاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

يقوم هذا التبويب بتقسيم عناصر التكاليف حسب استجابتها للتغير في حجم النشاط إلى ثلاثة (03)

مجموعات هي:

¹ - نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار جهبينة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص 51.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

1 . التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير بصورة طردية مع تغير حجم النشاط، فتزداد بازياده، وتنقص بنقصانه، كما تنعدم في حالة التوقف عن الإنتاج. حيث تتميز هذه التكاليف بكونها متغيرة في مجموعها وثابتة بالنسبة لوحدة المنتج ومن أمثلة هذه التكاليف المتغيرة: تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة... إلخ¹.

عبر عن التكاليف المتغيرة رياضياً بالمعادلة الخطية التالية: $ص = ب X س$.

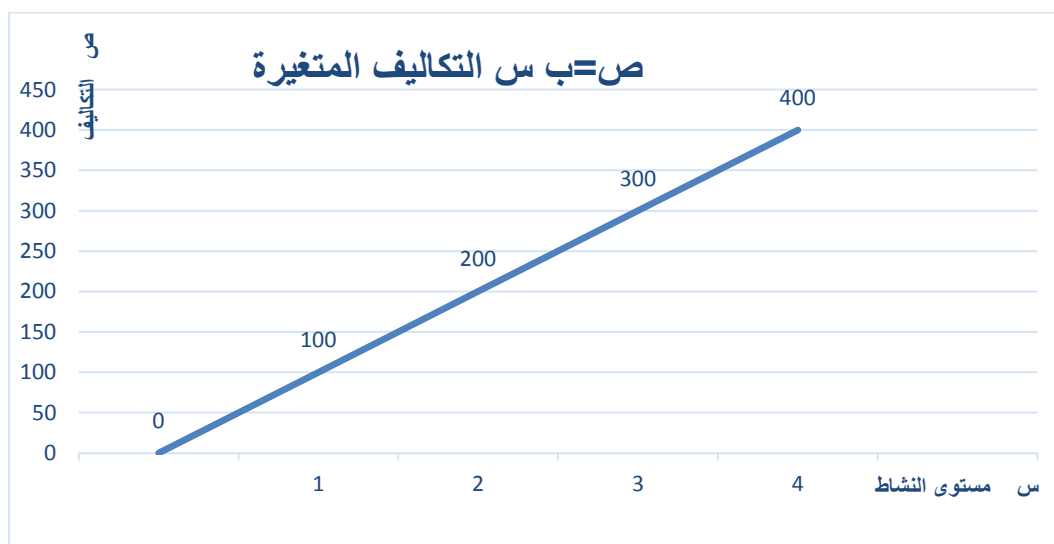
حيث نرزم إلى: $ص$: التكاليف المتغيرة الإجمالية.

$ب$: التكلفة المتغيرة لوحدة المنتج .

$س$: حجم النشاط الإنتاجي أو البيعي والذي يقاس بعدد الوحدات.

مثال: عند إنتاج سيارة يلزمنا 5 إطارات وإذا افترضنا أن سعر الإطار هو 20 دينار، فتكون تكلفة إطارات السيارة الواحدة 100 وإذا تم إنتاج 05 سيارات تكون تكلفة الإطارات 500 دينار، وهذا يحدث كلما زاد أو نقص عدد السيارات المصنعة، وبطبيعة الحالة تكون التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة، لذلك فإن تكلفة الإطارات عبارة عن $500 = 100 X 5$ دينار، ويمكن توضيح هذه المعادلة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (01): التكاليف المتغيرة الإجمالية



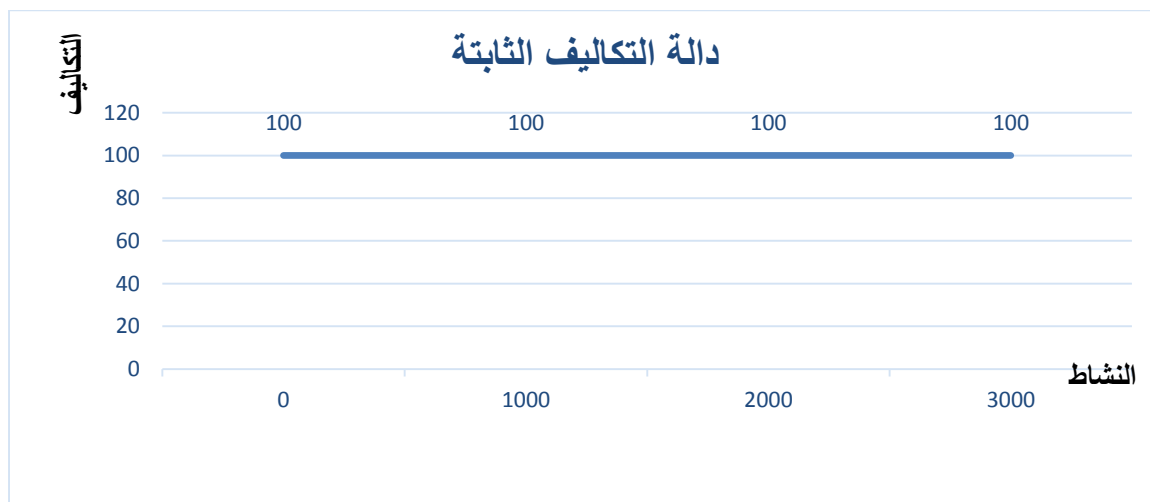
المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

¹ - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان (الأردن)، 2010، ص 79.

2 . التكاليف الثابتة:

تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها¹ ويمكن تمثيل دالة التكاليف الثابتة بيانياً في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): التكاليف الثابتة



المصدر: محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 52.

من الرسم البياني يظهر لنا أن التكاليف الثابتة ستبقى عند مستوى 100 ديناراً إذا كان مستوى النشاط يقع بين 1000 وحدة أو 3000 وحدة، وهذا يعني أن مستوى تكلفة الوحدة سوف يرتبط عكسياً مع حجم النشاط لأنه عند إنتاج 1000 وحدة تكون تكلفة الوحدة 2 دينار تكون تكلفة الوحدة 2 دينار (2000 د / 1000 وحدة) وعند إنتاج 2000 وحدة تكون تكلفة الوحدة 1 دينار.

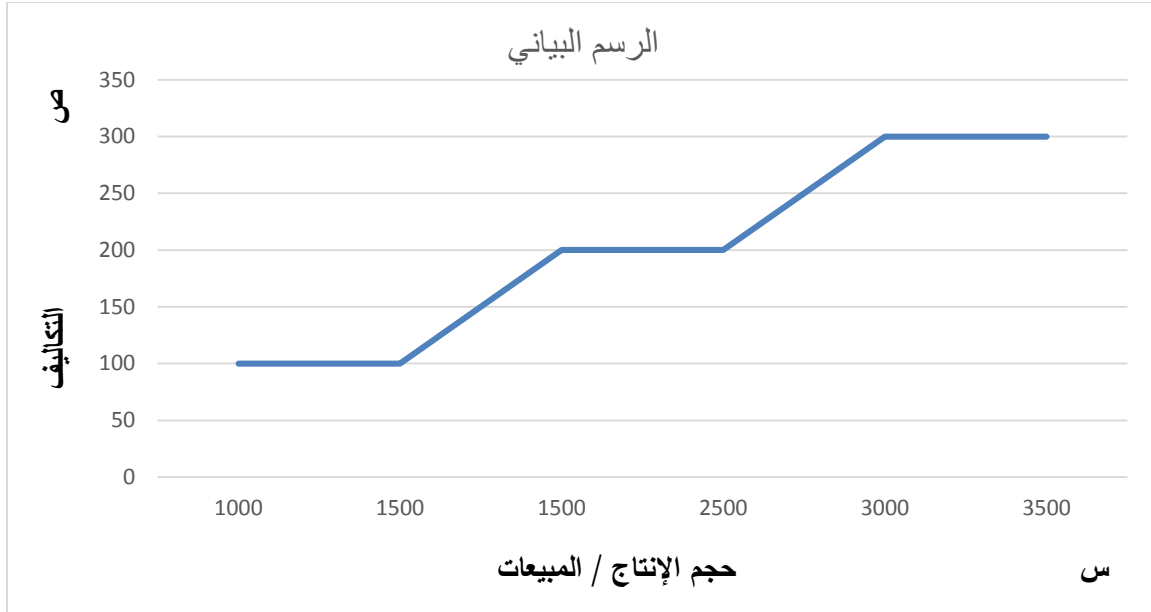
3 . التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة:

وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة التي يغير بها حجم الإنتاج، أي بنسبة تقل عن نسبة التغير في التكاليف المتغيرة فهي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، حيث أن هناك أعمال صيانة دورية يتم إجرائها ضمن توقيتات معينة، تكون تكاليفها ثابتة، وهناك أعمال صيانة فجائية لمعالجة التوقفات أو الحالات الأخرى الضرورية، فهي تعتبر تكاليف متغيرة ويطلق على هذه التكاليف بالتكاليف شبه المتغيرة إذا كان الجزء الأكبر منها تكاليف ثابتة². حيث يعبر عن هذه التكاليف بيانياً كالآتي:

¹ - محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة (الأردن)، ص 41.

الشكل رقم (03): التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة



المصدر: كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 41.

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة العامة بنك للمعلومات، واهم مصدر تلجأ إليه المحاسبة التحليلية، كما تعتبر هذه الأخيرة مكملة للمحاسبة العامة، وتختلف المحاسبتين في نقاط معينة ندرجها كالتالي:

أولاً: الهدف المتوخى:

تهدف المحاسبة العامة إلى تحديد نتيجة المؤسسة الإجمالية، و تساهم في وضع ميزانيتها العامة لآخر السنة المالية بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، في حين تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحديد نتيجة كل صنف على حدى، و نلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال فقط على غرار المحاسبة العامة فتهم بدورة الاستغلال و الوضعية المالية العامة للمؤسسة، و منه " فأهداف المحاسبة العامة مالية، في حين أن أهداف المحاسبة التحليلية اقتصادية"¹، و لهذا يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي بمثابة تحليل للمحاسبة العامة .

¹ – G.Raimblaut, comptabilité analytique et gestion prévisionnelle : outils de gestion, EYROLLES 1991, CHIHAB 1994, ALGER, P80.

ثانياً: المدة الزمنية:

تحدد المحاسبة العامة نتائجها بعد انقضاء السنة المالية بأكملها إلا في حالات استثنائية، أين تظهر النتائج لفترات شهرية، أو فصلية، أو سنوية، لأنها تهتم بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية، وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال، على غرار المحاسبة التحليلية فالفترة التي تتناولها كمقياس هي الشهر عادة، وفي أحيان قليلة تمتد إلى الفصل أو السنة.

ثالثاً: مصدر المعلومات:

تستخدم المحاسبة العامة معلومات تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي، الذي يحدد بدوره كيفية سير العمل انطلاقاً من عملية التسجيل والحصول على المعلومات والمهام الموكلة إلى المحاسب حتى إظهار النتيجة الإجمالية أما المحاسبة التحليلية فتستخدم بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات وتقنيات أخرى مثلاً: عتبة المردودية، العناصر الإضافية، العبء غير المعتبرة.

رابعاً: المستعملين للتقنية:

ما دامت المحاسبة العامة ذات طابع قانوني ومالي واقتصادي بالنسبة للمؤسسة، فهي محل أنظار أو اهتمام كل من تربطه علاقة بالمؤسسة (أو ذوي المصالح) من صاحب المشروع، الدائنون المقرضون، والمستخدمون. أما المحاسبة التحليلية، فإن المستفيد الأساسي من تحليلاتها ومعلوماتها هي الإدارة، أو المسيرين، بحيث يتم على ضوءها اتخاذ قرارات حالية أو مستقبلية.

خامساً: الحسابات المستعملة:

تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها محتواه في النظام المحاسبي المالي والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات.

أما المحاسبة التحليلية تستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة والتي تدعى الحسابات المنعكسة، وتهتم أيضاً بمجموعة الأعباء المتواجدة في الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي¹.

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

سنتناول في هذا المبحث أهم الطرق التقليدية لحساب التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى باختلاف حجمها وطبيعة نشاطها.

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 07.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

أولاً: ظهور الطريقة:

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تابعت في إطار "CEGOS" اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ومكتب المحلي وتكوين المؤسسات "في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وسميت بعد مراكز التحليل وعرفت واعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات CNC وفق مرسوم 4 أبريل 1948 ومن طرف مخطط المحاسبة العامة ل 1947 و 1957 والمخطط المحاسبي ل 1982 اقترح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

- إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج إن أمكن لكل مركز مسؤولية) ؛
- خلق مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها (المصلحة القضائية، المحاسبة، الإعلام الآلي...) ؛
- التمويل (الخزينة، تسيير القروض...) هذه الأعباء لا تدرج إلا في سعر التكلفة¹.

ثانياً: مفهوم الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة منتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحميل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة وتقوم أيضا بتقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحليل التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذا لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة².

- مفهوم القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة وقد عرفه الدليل الوطني المحاسبي بأنه: "نظام محاسبي تجمع فيه

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 112.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 36.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية ونسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف¹ .

ثالثا: مبدأ الطريقة:

يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء غير المباشرة على المنتجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام حتى يكون هذا التقسيم فعلا لا بد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي²:

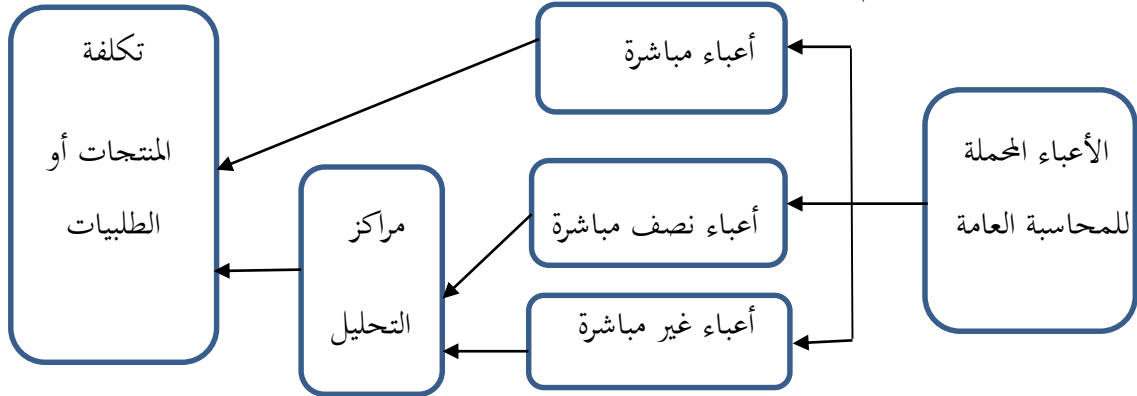
- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة. - تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى.

- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات للأقسام الأخرى حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام وبصفة أكثر خصوصية يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل بالمرحلة التالية:

■ **نقل الأعباء المباشرة:** توزيع الأعباء غير المباشرة (المفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل، تحميل

أعباء مراكز تكاليف المنتجات أو الطلبيات كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر: مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 113.

وفي الأخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية والتي تساوي :

نتيجة المحاسبة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

¹ - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص17.

² - علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص38.

ومنه :

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

وللوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بمجموعة من المراحل :

- تحديد الأقسام: ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة وفق الهيكل

التنظيمي وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي ويوجد نوعين من الأقسام :

1. الأقسام الرئيسية: تسمى الأقسام الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس وتمثل أساسا من:

- قسم التموين: داخل المؤسسة وهو قسم رئيسي متجانس ونشاط اقتصادي يتمثل نشاط هذا القسم في

الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة وهو نشاط قابل للقياس .

- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا قسم الصنع ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه

بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

- قسم التوزيع: قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.

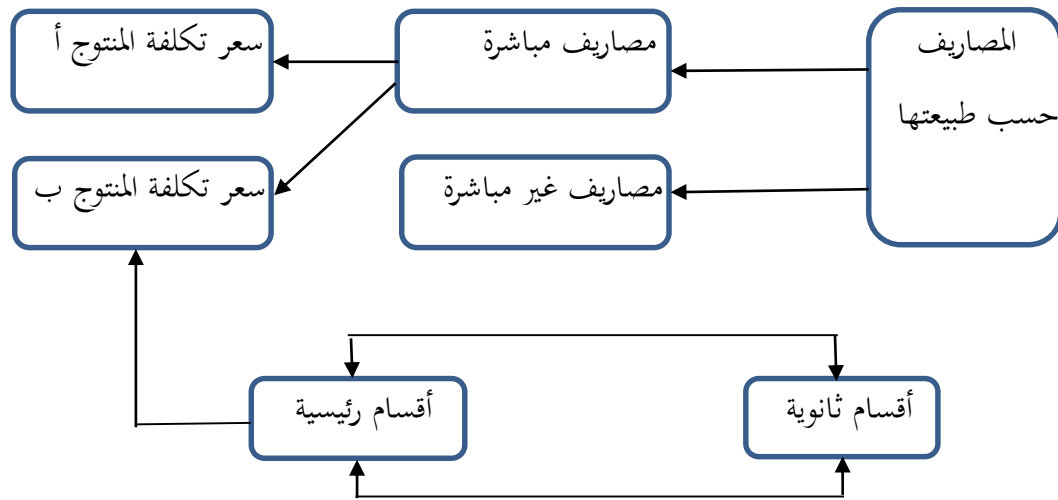
2. الأقسام الثانوية: ذو نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام

الرئيسية حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط على أحسن وجه ومن هذه الأقسام: قسم الصيانة،

قسم الإدارة، العتاد ...

ولتوضيح مبادئ الطريقة نستعين بالمخطط التالي :

الشكل رقم (05) : توزيع الأعباء على الأقسام



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص8.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- تحديد وحدات العمل: إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات مدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم وحجم وحدة العمل المقترحة لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمستويات التكلفة المتغيرة وفي المقابل المخطط المحاسبي لسنة 1982 اقتراح التوصيات التالية :

■ فيما يخص وحدات العمل بحيث :

يتم اختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا :

- كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل مسجلة؛

- كانت مدة عمل العامل والآلة المستعملة في ارتباط وثيق.

يتم اختيار ساعة الآلة عندما تكون :

- إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحققها كل آلة؛

- مدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل العامل الذي يستعملها؛

- الاهتلاكات أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بها.

من الممكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول... المنتجة داخل كل قسم عندما يكون هذا الأخير لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتج واحد وهذا حتى يمكن ربط كل منتج بالوحدة التي تناسبه.

إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه يمكن تبني وحدة نقدية بمعنى

تحديد قاعدة متفق عليها بالقيمة (ر.ع) تسمح بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتوجات المعينة

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: حيث نميز أشكال عديدة للتوزيع :

● التوزيع الأولي: يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى

أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل

قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة¹

مثال: قم بإعداد التوزيع الأولي للأعباء المدونة في الجدول

¹ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر،

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

الجدول رقم (01): جدول التوزيع الأولي للأعباء

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		الموزع	الأقسام الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة		
%35	%25	%25	%05	%10	15300	حساب 61
%15	%30	%30	%10	%15	21400	حساب 62
%20	%30	%30	%15	%05	31900	حساب 63
%20	%30	%30	%10	%10	210000	حساب 64

الحل:

الجدول رقم (02): إعداد التوزيع الأولي للأعباء

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		الموزع	الأقسام الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة		
5335	3825	3825	765	1530	15300	حساب 61
3210	6420	6420	2140	3210	21400	حساب 62
6380	9570	9570	4785	1595	31900	حساب 63
42000	63000	63000	21000	21000	210000	حساب 64
56945	82815	82815	28690	27335	278600	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المثال

• التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء بكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى

يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على

الأقسام الرئيسية يمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين¹.

- التوزيع المتبادل: بحيث يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة لذلك يجب تسوية عملية التبادل.

مثال: قم بإعداد التوزيع الثانوي التالي:

¹ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 95.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

الجدول رقم (03): جدول التوزيع الثانوي

التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة	الصيانة	الأقسام
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
%20	%30	%30	%20	%100	الصيانة
%40	%30	%20	%100	%10	الإدارة

لنحل هذا النوع من التوزيع نقوم بحل جملة معادلتين

نرمز لقسم الصيانة ب X

نرمز لقسم الإدارة ب Y

$$\begin{cases} X = 27335 + 0.1Y \dots\dots\dots 1 \\ Y = 28690 + 0.2X \dots\dots\dots 2 \end{cases}$$

بتعويض 1 في 2 نجد :

$$\begin{cases} Y = 28690 + 0.2(27335 + 0.1Y) \\ Y = 28690 + 5467 + 0.02Y \end{cases}$$

$$Y - 0.02Y = 34157$$

$$Y = 34854.08$$

بتعويض قيمة Y في 1 نجد :

$$X = 27335 + 0.1(34854.08)$$

$$X = 27335 + 3485.408$$

$$X = 30820.40$$

الجدول رقم (04): إعداد التوزيع الثانوي

التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة	الصيانة	الأقسام
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

					التوزيع الثانوي
6164.08	9246.12	9246.12	6164.08	30820.40	الصيانة
13941.63	10456.22	6970.82	34854.08	3485.408	الإدارة
77050.71	102517.34	99031.94	00	00	مجموع التوزيع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المثال

- التوزيع التنازلي: في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيباً تنازلياً يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يلي من الأقسام المساعدة الأخرى ثم على الرئيسية حتى نصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

الجدول رقم (05): التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي

أقسام الرئيسية			أقسام المساعدة		الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة	الصيانة	
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
%20	%30	%30	%20	%100	الصيانة
%40	%20	%40	%100		الإدارة

الحل:

الجدول رقم (06): إعداد جدول التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي

أقسام الرئيسية			أقسام المساعدة		الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة	الصيانة	
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
5467	8200.5	8200.5	5467	27335	الصيانة
13662.8	6831.4	13662.8	34854.08		الإدارة

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

76074.8	97846.9	104678.3	00	00	مجموع التوزيع الثانوي
---------	---------	----------	----	----	--------------------------

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المثال

- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي و ذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب التكاليف نضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية لمنتج وفق طريقة التكاليف الكلية¹.

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف الكلية

من خلال ما سبق يمكن القول إن طريقة التكاليف الكلية تتناز بعدة مزايا وعيوب في نفس الوقت يمكن ذكرها كما يلي:

• مزايا طريقة التكلفة الكلية: تتمثل في:

- ✓ تعتبر هذه الطريقة سهلة نسبياً ويمكن استخدامها في تسعير كل المنتجات أي تحديد نسبة الأسعار وتفويضها إلى رؤساء الأقسام ومندوبي المبيعات؛
- ✓ تقوم أو تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم، طريقة جيدة لمراقبة التسيير؛
- ✓ قد يؤدي استخدامها إلى استقرار التسعير في الصناعة؛
- ✓ تعطينا مفهوم وحدة العمل وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة؛
- ✓ تقوم بمتابعة تطور واتجاه تكلفة الوحدة الواحدة عبر الزمن ومن ثم تحديد أسباب ارتفاع أو انخفاض هذه التكلفة.

• عيوب طريقة التكلفة الكلية: بالرغم من المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أن لها عدة سلبيات نلخصها فيما يلي²:

- ✓ يتطلب الحصول على المعلومات الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء وهذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة والملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 115.

² - نفس المرجع، ص 131.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- ✓ لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي يتم استغلاله؛
- ✓ قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة بأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخصصات الاهتلاكات لا تسجل إلا نهاية كل سنة وهذا يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا؛
- ✓ تركز على التوزيع التقريبي للأعباء خاصة إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من الأقسام والمنتجات لا يمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

إن هذه الطريقة تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط وفقاً لعدة أسس كما يلي:

- ✓ طريقة التحميل العقلاني.
- ✓ طريقة التكلفة المتغيرة.

الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

أولاً: ظهور الطريقة

نتيجة للانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية ظهرت طريقة أخرى عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط حيث يرجع الفضل في ظهور الطريقة إلى HARRY LOIWARENCE GANTT التاييلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915 إن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف والحد من الكمية لمراكز النشاط والمنتجات إذ أن طريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)¹.

¹ - درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004، ص 211.

ثانياً: مفهوم الطريقة

هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي والفرق يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة وهي طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف ثابتة ومتغيرة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة ويقوم أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقاً لمعامل التحميل العقلاني الذي يحدد كما يلي¹:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

ثالثاً: مبدأ الطريقة

لحساب التكلفة تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة لتحمل فيما بعد هذه الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة) والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفعالية والذي يساوي²:

$$\text{مستوى الفعالية} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج العادي}}$$

ومن ثم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والنتائج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى ويكون إما ساعات العمل أو الكميات المستهلكة أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعلياً، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات :

¹ - علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 59.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 116.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

معامل التحميل <1: النشاط الفعلي> النشاط العادي.

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية وبالتالي المؤسسة تحملت أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية وهذا يظهر فرق موجب يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية الفرق يضاف إلى النتيجة.

معامل التحميل = 1: النشاط الفعلي = النشاط العادي.

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة تم تحميلها فعليا وبصفة كلية وعليه فإن الفرق يكون معدوما وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة .

معامل التحميل >1: النشاط الفعلي > النشاط العادي.

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقات بشكل عادي وعليها لفرق يعبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة لأنها أنفقت أكثر مما يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط. ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالاتي¹:

التكلفة المباشرة الأولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجر المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .
تكلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = التكلفة المباشرة الأولية + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من التكاليف الثابتة - الأعباء الثابتة غير المباشرة المحملة عقلانيا .
سعر التكلفة المحمل عقلانيا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من

رابعاً: تقييم طريقة التحميل العقلاني

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقاً لما يلي:

1. مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي:

- ✓ يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى؛
- ✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛

¹ - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2013، ص 54.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- ✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛
 - ✓ يعتبر الربح الذي يظهر وفقاً لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقاً لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة؛
 - ✓ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.
2. عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل فيما يلي:
- ✓ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة؛
 - ✓ وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
 - ✓ لا تساعد الإدارة كثيراً فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح¹؛
 - ✓ لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني؛
 - ✓ الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

أولاً: ظهور الطريقة

طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت تسمى بـ *Direct Costing* وقد ترجمت خطأً بالتكاليف المباشرة، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتج فهي إذن متغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى *Marginal Costing* يتمثل في الهامشية على أساس أن هذه الطريقة تقوم بحساب النتيجة باحتساب الهوامش على التكاليف المتغيرة.²

¹ - عبد الحليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000، ص 201.

² - ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 136.

ثانياً: مفهوم الطريقة

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة و تهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى التكلفة، تركيبتها وتطورها معاً أولاً ومرتبطاً بالثاني، ومن غير الممكن أن تتكلم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظراً لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من طريقة التكاليف الكلية وهذا من فائدتها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص وألا تفصل بين إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص و لأنها تفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب¹.

ثالثاً: مبدأ الطريقة

أساس الطريقة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل في الأعباء المتغيرة (التشغيلية) بشقيها المباشر وغير المباشر وهذا حسب مستويات الإنتاج باعتبارها بأنها تدخل في حساب مختلف التكاليف وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة المقدار في المديين القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط حيث تحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخدام النتيجة الصافية².

رابعاً: خصائص طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل فيما يلي:

- ✓ تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية؛
- ✓ حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حداً؛
- ✓ حساب التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة؛

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 179.

² - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ص 132.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- ✓ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة؛
- ✓ ضرورة وجود رقم الأعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

إن الهدف من طريقة التكاليف المتغيرة هو تحقيق أهداف اقتصادية وتحليلية فهي تسمح للمؤسسة بدراسة بعض المؤشرات المساعدة في اتخاذ القرارات ومن بين هذه المؤشرات:

1. عتبة المردودية:

نقطة التعادل أو النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة ربح أو خسارة أي النتيجة معدومة ويطلق عليها البعض عتبة المردودية باعتبار أن الأرباح الصافية تبدأ من هذه العتبة وبعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى عندها الإيراد الكلي (رقم الأعمال) مع التكاليف الكلية (التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة) أي الهامش على التكلفة المتغيرة يغطي التكاليف الثابتة¹ ويتم حسابها وفقاً لما يلي:

النتيجة = مجموع الإيرادات - مجموع التكاليف.

النتيجة = مجموع الإيرادات - (التكاليف المتغيرة + التكلفة الثابتة).

النتيجة = الربح الإجمالي - التكلفة الثابتة .

بما أن النتيجة = 0 فإن الربح الإجمالي - التكلفة الثابتة = 0 .

الربح الإجمالي = التكلفة الثابتة.

وهذا يعني أن نقطة التعادل تتحقق عندما يصل رقم الأعمال إلى تغطية التكاليف وبالتالي الربح الإجمالي عند هذه النقطة من رقم الأعمال يغطي التكاليف الثابتة أو يساويها .

يمكن أن تحقق المؤسسة رقم الأعمال نقطة التعادل حسب الحالات التالية:

✓ عتبة المردودية = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة؛

✓ الهامش على التكلفة المتغيرة % = الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ رقم الأعمال؛

✓ عتبة المردودية = التكاليف الثابتة ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة %.

حساب نقطة الصفر التي تعتبر تاريخ بلوغ عتبة المردودية يكون كما يلي:

تحديد نقطة الصفر بالأيام: نقطة الصفر = عتبة المردودية ÷ 360 × رقم الأعمال الصافي.

¹ - ثابت عبد الرحمن إدريس/ جمال محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية مصر، الطبعة 1، 2005، ص 309.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

=التكاليف الثابتة $\times 360 \div$ الهامش على التكلفة المتغيرة.

تحديد نقطة الصفر بالأشهر: نقطة الصفر = عتبة المردودية $\times 12 \div$ رقم الأعمال الصافي.

2. هامش الأمان:

من المعروف أن الأحوال الاقتصادية تتصف بصفة عدم التأكد (رواج، كساد، استقرار) فإن كانت التغيرات الاقتصادية في غير صالح المؤسسة فإنها تؤدي إلى انخفاض في قيمة المبيعات فإن كانت قيمة المبيعات المؤسسة تزيد عن قيمة مبيعات نقطة التعادل بدرجة كبيرة يساعد ذلك المؤسسة على مواجهة الانخفاض في قيمة المبيعات ويطلق على هذه المبيعات بهامش الأمان وهو كذلك عبارة عن تفاضل رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال لنقطة التعادل (عتبة المردودية).

هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال نقطة التعادل.

معدل هامش الأمان = هامش الأمان $\times 100 \div$ رقم الأعمال.

هامش الأمان هو عبارة عن رقم الأعمال تتحصل عليه المؤسسة بعد نقطة التعادل وهو الذي يمكننا من تحقيق

الربح ومعدل هامش الأمان يبين لنا أهمية هامش الأمان بالنسبة لرقم الأعمال الصافي¹

مثال: لاحظنا في إحدى المؤسسات ما يلي:

رقم الأعمال = 100000 دج. ✓

التكلفة المتغيرة = 75000 دج. ✓

التكاليف الثابتة = 18750 دج. ✓

المطلوب:

حساب عتبة المردودية بعد إجراء جدول الاستغلال التفاضلي. ✓

حساب نقطة الصفر. ✓

حساب هامش الأمان ومعدل هامش الأمان. ✓

الحل:

¹ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 68.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

الجدول رقم (07): إعداد جدول الاستغلال التفاضلي

النسبة	المبالغ	البيان
100 %	100000	رقم الأعمال
75 %	75000	التكاليف المتغيرة
25 %	25000	هامش على التكلفة المتغيرة
18.75 %	18750	التكاليف الثابتة
6.25 %	6250	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المثال.

● حساب عتبة المردودية:

عتبة المردودية = رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة.

$$\text{عتبة المردودية} = 100000 \times 18750 \div 25000 = 75000 \text{ دج.}$$

● حساب نقطة الصفر:

✓ بالأيام:

نقطة الصفر = عتبة المردودية × 360 ÷ رقم الأعمال الصافي.

$$= 75000 \times 360 \div 100000 .$$

$$= 270 \text{ يوم.}$$

✓ بالأشهر:

نقطة الصفر = عتبة المردودية × 12 ÷ رقم الأعمال الصافي.

$$= 75000 \times 12 \div 100000 .$$

$$= 9 \text{ أشهر.}$$

● حساب هامش الأمان:

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة الصفر.

$$= 100000 - 75000 .$$

$$= 25000 .$$

حساب معدل هامش الأمان:

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

معدل هامش الأمان = هامش الأمان $\times 100 \div$ رقم الأعمال الصافي.

$$= 25000 \times 100 \div 100000 .$$

$$= 25 \% .$$

خامساً: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

1. الإيجابيات: لهذه الطريقة عدة إيجابيات ملخصها فيما يلي¹:

- ✓ تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة؛
- ✓ تسمح بتحديد الكمية المثلى للمبيعات بما يسمح للمؤسسة بتحقيق الأرباح وتجنب الوقوع في الخسائر؛
- ✓ تسهل عملية المقارنة بين التكاليف المختلفة لمختلف الفترات وذلك باستعمال هامش على التكلفة المتغيرة والاستغناء على التكاليف الثابتة؛

✓ تعتبر كمصدر لتقديم المعلومات بصفة دائمة ومستمرة للمؤسسة.

2. السلبيات: بالرغم من المزايا إلا أن لها عدة عيوب أهمها ما يلي²:

- ✓ صعوبة الفصل بين عناصر التكلفة المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات؛

✓ طريقة تقييم المخزون ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة؛

- ✓ لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً: ظهور الطريقة

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مرتكزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما

¹ - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، ص 139.

² - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2002، ص 217.

أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء¹.

ثانياً: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء، إلخ.

1. تعريف التكاليف المعيارية:

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية².

2. أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافاً متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف وخفض تكلفة الوحدة المنتجة ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها واكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية³:

أ- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلاً.

ب- الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وتقليص الانحرافات مستقبلاً.

ج- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

د- الإعلام: تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصل وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

¹ - درحمون هلال، مرجع سابق، ص 250.

² - بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 227.

³ - نفس المرجع، ص 227.

3. أسس التكاليف المعيارية:

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة كما يلي¹:

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

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

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة؛

- العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور؛

- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجاً لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

ثالثاً: حساب وتحليل الانحرافات:

إن حساب الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج، ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائد العملية مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.

1 . إنحرافات المواد الأولية:

تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار².

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

$$= (\text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}).$$

¹ - طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 123.

² - جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال: مدخل وظيفي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 431.

2 . إنحرافات اليد العاملة:

لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية: مستويات المهارة، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات، الأجر اللازم لوحدة المنتج¹.
يتحدد الفرق الإجمالي للأجور كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي لليد العاملة} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية} \\ = (\text{الأجر المعياري} \times \text{المدة المعيارية}) - (\text{الأجر الفعلي} \times \text{المدة الفعلية}).$$

3 . إنحراف الأعباء غير المباشرة:

إن أسباب فروق الأعباء غير المباشرة ترتبط بعدة عوامل تتمثل في الكفاءة الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف العرض والطلب في السوق، هذا الأخير يظهر عامل الكمية في التأثير على الأعباء غير المباشرة الإجمالية والأعباء غير المباشرة لوحدة العمل أو المنتج².
يحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية}$$

يتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية:

3 . 1 . إنحراف الموازنة:

يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل .

3 . 2 . إنحراف المردودية:

يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.

3 . 3 . إنحراف النشاط:

وعبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات. وتحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط.

¹ - هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 358 359.

² - سليمان قذاح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1976، ص 166.

4 . الإنحراف على المبيعات:

كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، والمتمثلة في مبيعات المؤسسة حيث يمكن تحديد إنحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية .
يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي¹:

$$\text{الإنحراف الإجمالي للمبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المعيارية}$$

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي:

4 . 1 . إنحراف الكمية المباعة: يرجع سبب هذا الانحراف إلى عدة أسباب أهمها:

- ظروف السوق؛
- حجم الطلب على المنتج؛
- جودة ونوعية السلعة؛
- الاستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة.

4 . 2 . إنحراف سعر البيع: ينشأ هذا الانحراف بسبب:

- شدة المنافسة في السوق؛
- سياسة التسعير للمؤسسة؛
- أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة المعيارية مزايا وعيوب نوجزها كما يلي:

1 . الإيجابيات:

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقاً للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي²؛

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛

¹ - درحمون هلال، مرجع سابق، ص 262.

² - محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000، ص 314.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وتزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها، مما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة¹؛
- محاربة التبذير والتسيب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من مستوى معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها؛
- السرعة في إيصال المعلومات الضرورية عن الانحرافات ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية في الوقت المناسب قبل فوات الأوان، وهذه العملية هي تغذية عكسية.

2 . السليبيات:

لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي:

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- بعد أنتقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
- إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة².

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرار التسعير.

ونظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب

¹ - Gérard MELYON، Comptabilité analytique، 2^e édition، Bréal، Paris، 2001، P 207 .

² - هاشم أحمد عطية ومحمد عبد ربه، مرجع سابق، ص 350.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

النظري والتطبيق العملي، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج، مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق.

وستعرض في هذا المبحث إلى دراسة هذه الطرق من خلال ثلاثة مطالب، حيث سنخصص المطلب الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أما المطلب الثاني فسنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة وفي المطلب الثالث نتناول الأنظمة الحديثة الأخرى لحساب التكاليف.

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العلمي، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج حيث بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC. وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي¹.

أولاً: مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها².

ثانياً: أهداف نظام التكاليف على أساس ال أنشطة ABC:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1 - أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 70.

2 - زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 394.

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة¹.

ثالثاً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

1 . تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

أ-تعريف النشطة:

يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة².

ب-قياس تكلفة كل نشاط:

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط ويتطلب تحديد تكلفة النشاط

حصر تكاليف المواد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك توبياً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والحوار الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو

¹ - إسماعيل يحيى النكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 164.

² - أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002، ص 190.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط¹.

ج-تحديد مراكز النشاط:

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، و تهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)، إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا 50 دينار، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و 20 دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل²

2 . مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة و من خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمنمذجه العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات.

¹ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية مصر، 2000، ص 28.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 171.

الجدول رقم (08): مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 28.

3 . تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة} / \text{الحجم المقدر لأساس التحميل}$$

4 . تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع¹.

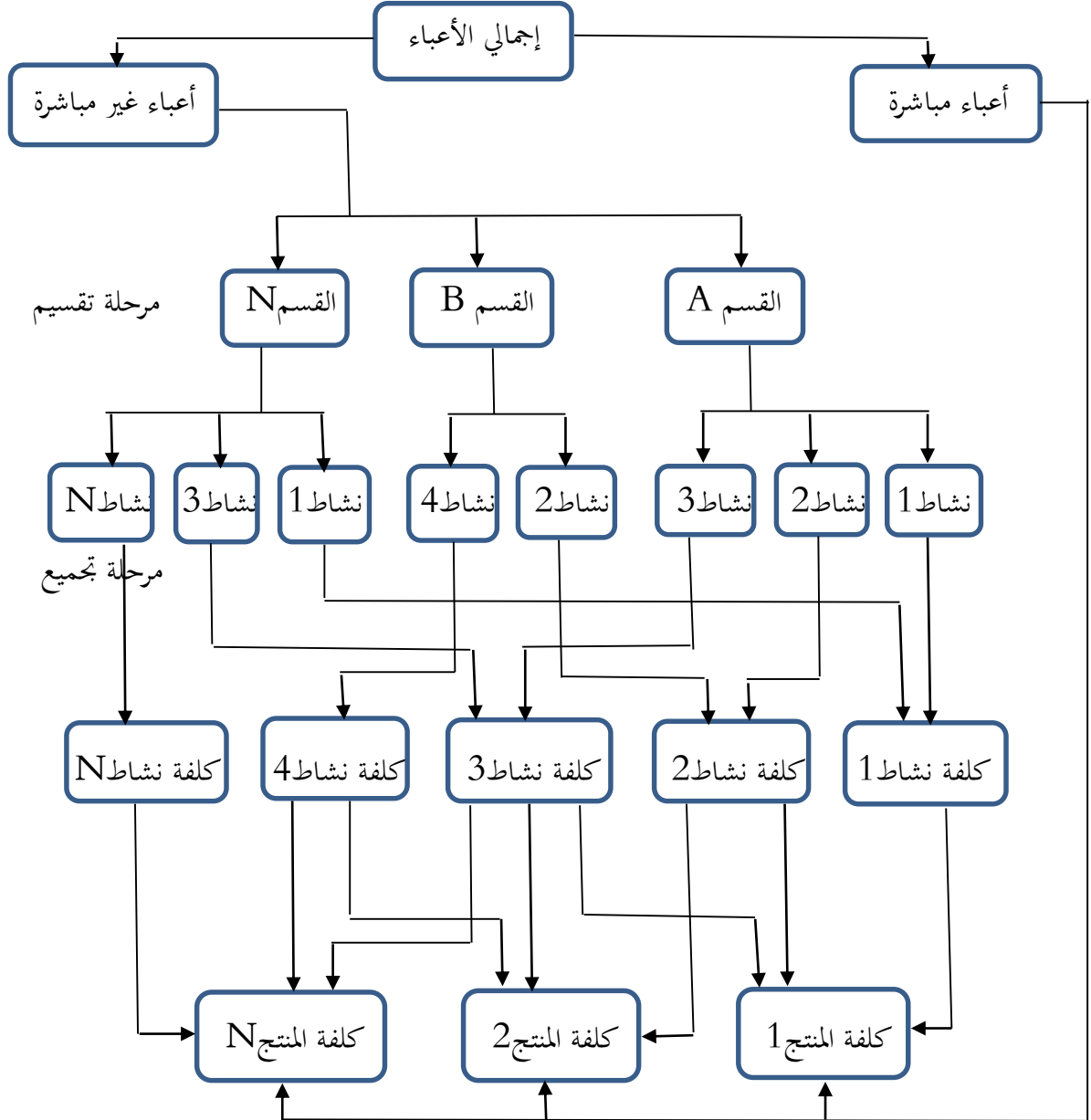
وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء².

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

² - علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 351.

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة



رابعاً: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية¹.

1 . المزايا:

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

➤ التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول إن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي²؛

➤ استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة³؛

➤ يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تشمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛

➤ يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.

2 . العيوب:

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تتمثل في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:

¹ - فهد العريبيد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 208.

² - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 212.

³ - يوسف الشيخ عماد، مرجع سابق، ص 122.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام¹؛
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وماشاه ذلك²؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛
- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أنم حاولت تطبيق نظام ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لتكتمل بعد³؛
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة⁴.

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

- تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في المؤسسة، بالإضافة إلى تطوير وتحديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة وإستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب.
- يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامية الشرح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

1 - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (فضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 187.

2 - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 213.

3 - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 44.

4 - يوسف الشيخ عماد، مرجع سابق، ص 123.

أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من إرتباط أسعار البيع بالتكاليف.

1 . تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

التعريف الأول: التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف¹.
التعريف الثاني: يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية²:

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف}$$

ومنه نستنتج أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

2 . أصل نظام التكلفة المستهدفة:

نشأت التكلفة المستهدفة خلال سنوات الستينات، وتؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت إدارة مؤسسة TOYOTA التكلفة المستهدفة سنة 1963، وقد تطورت في بداية السبعينات وتم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر³.
وقد بدأ هذا المفهوم يظهر وينتشر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات، وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها، بعد ذلك تم إحداث عدة تغييرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة.

¹ - ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 475.

² - أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 355.

³ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008، ص

3 . مبادئ التكلفة المستهدفة:

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية¹:

أ- **السعر يؤدي إلى التكلفة**: إستناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

ب- **التركيز على العمل**: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجه تحليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

ج- **التركيز على مرحلة التصميم**: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

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

ثانياً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد معنى في عالم الأعمال الحديثة، والآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

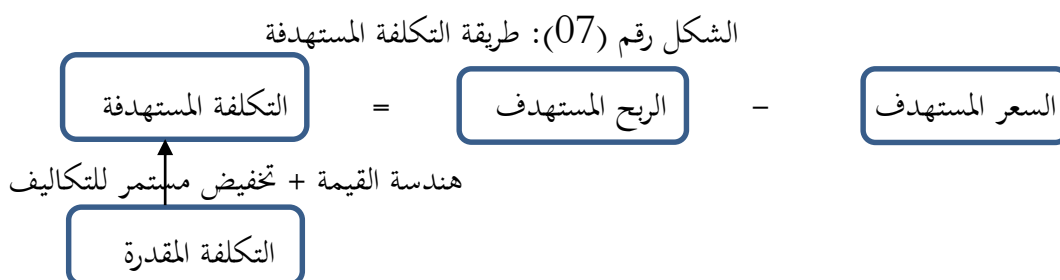
وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة

أي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح.}$$

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق نتيجة للمنافسة، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 39، 40.



Source : Claude Alazard & Sabine Sipari, *contrôle de gestion manuel et applications*, 5 éditions, Dunod, Paris, 2000, P633.

من خلال الشكل السابق تحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي:

- 1 . **تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغبتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.
- 2 . **تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.
- 3 . **تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة¹.
- 4 . **تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر أو أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة².

¹ - احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مرجع سابق، ص 96.

² - أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 355.

ثالثاً: تقييم نظام التكلفة المستهدفة:

1 . مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

تنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها¹:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه؛
- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
- يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة سعر السوق نقطة محورية للتحليل، وبذلك تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

2 . عيوب نظام التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي²:

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق، ص 59-60.

² - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق، ص 60،61.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛
- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج؛
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛
- مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى إستخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

- تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أدوات حساب التكلفة، ظهرت كضرورة محاسبية وكتقنية كمية تهم بمحمل الحساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية وهذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المديرين على اتخاذ مختلف القرارات المناسبة والتي تضمن تحقيق أهداف المؤسسة.
- غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية، من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية، ثم القيام بترتيب وتحليل هذه المعلومات كمرحلة أساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.
- ونتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق محاسبية تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.
- ما يمكن أن نستخلصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية وتطورها هو:
- تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية له تقنياتها الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف بصورة دقيقة.
 - إن معالجة الأعباء غير المباشرة هي المحور الأساسي لمختلف طرق المحاسبة التحليلية نظرا لصعوبة توزيعها على مختلف التكاليف والمنتجات.

الفصل الثاني

دراسة سياسة

التسعير ودور

محاسبة التكاليف

في إتخاذ القرار

للتسعير أهمية كبيرة خاصة في مجال التسويق، فهو عنصر حيوي يؤثر في المنتج وطريقة توزيعه ووسائل الترويج له فالمؤسسة تعتمد عليه بدرجة كبيرة فهو يعتبر من أصعب القرارات التي تواجه رجال التسويق لأن سر نجاحها أو فشلها يتوقف إلى حد كبير على السياسات التسعيرية المتبعة وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى ماهية التسعير بالإضافة إلى السياسة التسعيرية واستراتيجيتها وبعض الطرق التسعيرية والخطوات التي تعتمد عليها المؤسسات من أجل تحقيق الأهداف الموضوعة.

المبحث الأول: التسعير.

المبحث الثاني: السياسة التسعيرية.

المبحث الثالث: طرق تحديد السعر وعلاقة التسعير بمحاسبة التكاليف.

المبحث الأول: التسعير

يعتبر السعر من أصعب القرارات التي تواجه رجال التسويق، ومن أهم عناصر المزيج التسويقي الخدمي من خلاله تسعى المؤسسة الى تحقيق أهدافها بالتكامل مع باقي عناصر المزيج التسويقي، إلا أن تحديد السعر يخضع لمجموعة من المؤثرات الداخلية والخارجية المحيطة بعمل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التسعير

لقد أعطى المختصون في مجال علم الإقتصاد والإدارة والتسويق، إهتماماً وأهمية كبيرة للسعر باعتباره عنصراً أساسياً.

أولاً: تعريف السعر

تعددت الآراء والتعاريف حول مصطلح التسعير، ومن بين أهم التعاريف نذكر:

التعريف الأول:

من المنظور الإقتصادي: لا نستطيع تحديد مفهوم السعر قبل أن يتم مقارنته بالقيمة والمنفعة وتمثل في¹:

المنفعة: هي مواصفات المنتج التي تحقق له الإشباع لإحتياجاتها.

القيمة: هي التعبير الكمي عن المنتج التي يمكن قياسها من خلال الثمن (السعر) الواجب على المشتري دفعه للحصول على المنفعة المرغوبة، وبذلك من المنظور الإقتصادي يمكن اعتبار السعر القيمة النقدية للسلعة أو الخدمة كما تحدد في السوق.

التعريف الثاني:

يعرف السعر بأنه المقابل الذي يدفعه المشتري مقابل حصوله على سلعة أو خدمة تشبع حاجة أو رغبة لديه².

التعريف الثالث:

السعر من وجهة نظر المشتري: يمثل السعر بالنسبة للمشتري ذلك الثمن الذي يدفعه والقوة الشرائية التي يضحى بها مقابل الحصول على سلعة أو خدمة فالسعر هو تكلفة الحصول على المنتجات³.

¹ - زكريا عزام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص 266.

² - محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2008، ص 19.

³ - عبد السلام أبوقحف، أساسيات التسويق، ج1، دار المعرفة الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 206.

التعريف الرابع:

السعر من وجهة نظر البائع: يعني السعر من وجهة نظر البائع سواء كان منتجاً أو وسيطاً أنه الوسيلة الأساسية التي تحقق من خلالها عائداً معيناً، كما أنه المحدد الأول للربح، حيث أن السعر الذي يحدده البائع يحدد الإيراد المتوقع في عملية البيع¹.
من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن السعر هو الأداة الوسيطة التي يتم بواسطتها التبادل بين مقدم الخدمة والمستفيد مقابل تلبية الحاجات والرغبات .

ثانياً: أهمية التسعير

إن أهمية التسعير تأتي نتيجة تأثير قرارات التسعير على أشكال التصميم النهائي للمنتجات وعلى الأرباح، مما يتطلب العمل على وضع سعر فعال يتضمن إضافة حركية للسعر قياساً إلى سعر الأسواق والتكلفة وكذلك الحصول على فوائد بالرقابة على المتغيرات ومواجهتها².

1. أهمية التسعير بالنسبة للمؤسسات

للسعر أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات وذلك للأسباب التالية³ :
- يعتبر السعر من أسهل و أسرع عناصر المزيج التسويقي تغييراً و تعديلاً لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين؛
- ينظر بعض المستهلكين إلى ارتفاع السعر بأنه مؤشر لجودة السلعة؛
- يؤدي رفع الأسعار غالباً إلى تزايد حجم الإيرادات المحققة وذلك أمراً ضرورياً لضمان بقاء المؤسسات واستمرارها؛
- يعتبر السعر من أهم مجالات التنافس بين المؤسسات المختلفة.

2. أهمية التسعير بالنسبة للمشتريين

إن التحديد السليم من وجهة نظر الزبون يقتضي الإحاطة بكل الجوانب النقدية و غير النقدية والتي تمثل التضحية التي يقدمها الزبون من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة كالجودة و الخدمة المرافقة أثناء البيع وما بعد البيع، و الضمان، والائتمان الممنوح من قبل البائع، إضافة للقيمة الروحية التي يراها الزبون في المنتج ومعنى ذلك إن السعر الحقيقي هو السعر الذي يتوازن مع القيمة الحقيقية التي يحصل عليها الزبون وهو مختلف عن

¹ - نفس المرجع، ص 206.

² - زكريا احمد عزام، علي فلاح الزغبى، سياسات التسعير (مدخل منهجي-تطبيقي متكامل)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص 33.

³ - محمد الصريفي، مبادئ التسويق (دراسة نظرية تطبيقية)، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية، 2005، ص 396.

الفصل الثاني: دراسة السياسة التسعيرية ودور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار

السعر النقدي الذي يدفعه المشتري، و يختلف ذلك من حالة إلى أخرى باختلاف تقديرات الزبون للقيمة و كذلك من وقت لآخر.

يعبر المشتري عن قيمة المنتج بأكثر من صورة واحدة منها دفع المبالغ النقدية ولكن التضحية أو الكلفة التي يتحملها المشتري ال تقتصر فقط على التضحية المالية مقابل الحصول على السلعة بل هناك عناصر أخرى تعكس مفهوم القيمة من وجهة نظر الزبون وتتمثل في¹:

- ✓ عدد الوحدات النقدية المستقطعة من دخله، والتي يقبل المستهلك التنازل عنها للبائع وتقلص قدرته الشرائية جراء انخفاض النقد المتبقي له والمقابل الإنفاق على المشتريات السلعية أو الخدمية؛
- ✓ الوقت المبذول في سبيل الحصول على المنتج والمتمثل بوقت التسويق أو الإنتظار في الطوابير عندما يكون العرض محدود للسلعة أو وقت التنقل والسفر من محل إقامته الى المنفذ التوزيعي ومحل بيع السلعة؛
- ✓ الجهد المبذول من قبل المستهلك، قد يبذل المشتري الجهد والطاقة في سبيل الحصول على السلعة وليس الوقت فقط.

المطلب الثاني: أهداف التسعير

يمكن التفرقة بين عدة أهداف تسعى اليها المؤسسة من خلال عملية التسعير وينبغي التنويه بأن هذه الأهداف مرتبطة أساسا بالأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة ومن ضمن هذه الأهداف²:

أولاً: تحقيق معدل عائد معين على الاستثمار

فالعديد من المؤسسات تحاول تحديد نسبة معينة من العائد على استثماراتها، أو مبيعاتها الصافية ويعتبر هذا الهدف أكثر قوة للمؤسسات كبيرة الحجم والتي تتمتع بمركز قيادي في السوق واستقلالية في تحديد الأسعار

ثانياً: تعظيم الأرباح

معدل العائد على رأس المال المستثمر = الربح صافي / رأس المال المستثمر 100%

وهو من أكثر الأهداف شيوعاً بين المؤسسات التي تسعى إلى تحقيق الأرباح في الأجل الطويل، كما أنها تعتبر فرصة للمؤسسات الناجحة في تحقيق أهداف النمو والبقاء في السوق والمحافظة على رضا وولاء الزبون وتحقيق إشاعاته .

¹ - علي عبد الرضا الجياشي، التسعير مدخل تسويقي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 21، 20.

² - محمد فريد الصحن، نبيلة عباس، مبادئ التسويق، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص ص 255، 254.

ثالثا: استمرار المؤسسة في مجال أعمالها

إن من أهم الأهداف التي تحاول المؤسسة تحقيقها من خلال التسعير هو استمرارها في أعمالها والمحافظة على بقائها في ذلك المجال وكنتيجه لذلك فإذا كان تخفيض السعر يؤدي إلى زيادة المبيعات والنمو في السوق وزيادة الأرباح على المدى الطويل، فقد تقوم المؤسسة بذلك بغض النظر عن الخسائر التي ستمر بها في الفترة الأخيرة¹.

رابعا: زيادة حصة أو نصيب المؤسسة في السوق

ويقصد بهذا الهدف زيادة نسبة المبيعات للمؤسسة من سلعة ما إلى المبيعات المنافس من نفس السلعة، فلو افترضنا أن مبيعات جميع المنتجين (من السلعة" س" هو 100 وحدة، ومبيعات المؤسسة من هذه السلعة تعادل 25 وحدة، فإن حصة المؤسسة في السوق نتيجة لبيعها السلعة "س" تعادل 25%².

خامسا: التركيز على الجودة

تهدف المؤسسة أحيانا إلى ممارسة القيادة في مجال جودة السلع أو الخدمات التي تنتجها وهذا يستدعي القيام بالمزيد من البحث العلمي والتطوير الضروري للمحافظة على النوعية مما يؤدي الى ارتفاع التكلفة من أجل تغطية هذه التكلفة المرتفعة فإنها تضطر لرفع أسعار منتجاتها³.

المطلب الثالث: أنواع التسعير

بشكل عام هناك عدة أنواع من الأسعار التي يمكن الأخذ بها من قبل المؤسسات الاقتصادية منفردة أو مجتمعة ونذكر ما يلي⁴:

أولاً: التسعير أو السعر النفسي

يقوم هذا النوع من الأسعار على أساس تشجيع الأنماط الشرائية المرتكزة على العوامل أو ردود فعل نفسية وعاطفية وبشكل عام يلجأ تجار التجزئة إلى استخدام هذا الأسلوب في التسعير لاعتقادهم أنه يؤدي إلى بيع وحدات أكثر من السلعة بالإضافة إلى أنه يعجل من إتخاذ القرار الشرائي على سبيل المثال إذا كان سعر الوحدة من السلعة (18.99) دينارا بل (19) دينارا وذلك بافتراض أن المستهلك لن يفكر أن سعر السلع هو (19) دينارا بل (18) دينارا .

1 - رائف التوفيق، ناجي معلا، مبادئ التسويق، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008، ص 394.

2 - نفس المرجع، ص 395.

3 - رائف توفيق، ناجي معلا، أصول التسويق (مدخل تحليلي)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2005، ص 212.

4 - محمد ابراهيم عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص 33، 35.

ثانيا: التسعير حسب التقاليد الجارية

يتم التسعير للسلع والخدمات وفق هذه الطريقة من خلال وضع سعر محدد وثابت نسبيا وقد يكون مرتفعا او منخفضا شريطة ألا يتغير هذا السعر بتغير الظروف المحيطة تعمل المؤسسات التسويقية المطبقة لهذا النوع من أنواع السعر، ويهدف الى تعميق المدركات الحسية وحالت انتماء والمصدقية للسلعة أو الخدمة المقدمة من وجهة نظر المشتريين وعبر قنوات زمنية طويلة.

ثالثا: السعر الرمزي

تفرض هذه السياسة في التسعير وجود عالقة طردية بين سعر السلعة وجودتها في ذهن المستهلك وأكثر فعالية في تحقيق الأهداف التي يسعى المستهلك إلى تحقيقها من جراء شرائه للسلعة¹.

رابعا: السعر السوقي

يتحدد السعر من خلال تفاعل عوامل العرض مع عوامل الطلب ويتوفر ذلك في حالة المنافسة الكاملة وعليه لا تحتاج المؤسسة الى أية سياسات سعرية وتعد هذه الحالة خيالية، وان شئنا الدقة قلنا إنها نادرة جدا².

خامسا: السعر الجبري

تتدخل الدولة الجهات الحكومية ذات العالقة بتحديد أسعار بعض المنتجات توخيا لتحرير العدالة وحرصا على موارد معينة مثال: الموارد الآتية من السياحة لذلك تحدد الدولة أسعار المبيت في النزل (الفنادق) كما نجد التدخل الحكومي في صورة أخف وطئه مثال: الرقابة على الأسعار حتى ال تتجاوز حدود معينة ترهق المواطن³.

سادسا: السعر المهني

تستخدم هذه السياسة من قبل الأشخاص الذين لديهم مهنة في مجال معين والأساس الذي تحده به الأسعار خدمات هؤلاء المهنيين غير واضح، فقد يكون هذا الأساس هو الخبرة والمعرفة والوقت وطبيعة السلعة وبالتالي ف ان أخلاقيات صاحب المهنة (كالطبيب والمحامي والميكانيكي الخ) تلعب دورا مهما في التسعير⁴.

¹ - نعيم عبد عاشور، رشيد بمرعوده، مبادئ التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 63.

² - محمد حافظ حجازي، المقدمة في التسويق، دار الوفاء، ط1، الإسكندرية، 2007، ص 135.

³ - نفس المرجع، ص 136.

⁴ - رائف توفيق، ناجي معلا، أصول التسويق، مرجع سبق ذكره، ص 230.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في عملية التسعير

تنقسم العوامل المؤثرة على قرارات التسعير الى مجموعتين رئيسيتين هما العوامل الداخلية والعوامل الخارجية .

أولاً: العوامل الداخلية

تتمثل في العناصر التالية:

■ الأهداف التسويقية :

ان تحديد السعر المناسب يتوقف على الأهداف التي يسعى التسعير إلى تحقيقها، والمشاركة في تحقيق اهداف المؤسسة حيث أنه كلما كانت الأهداف واضحة كان من السهل تحديد الأسعار، فهناك مؤسسات منها تهدف إلى تحقيق البقاء والاستمرار ومنها تهدف إلى تعظيم الأرباح أو زيادة الحصة السوقية وبالتالي السعر يكون تحديده متوافقا مع نوع الهدف المراد تحقيقه¹.

■ التكاليف:

تلعب التكاليف دورا أساسيا في عملية التسعير، إذا يجب على مديري التسويق أن يقرروا أوال هيكل تكاليف المنتجات قبل تحديد الأسعار والتكاليف ليست دائما واضحة ومحددة، فالسعر يجب أن يغطي تكاليف أمور كثيرة مثل تكاليف الإنتاج، التوزيع والترويج إضافة إلى هامش ربح معقول، وهذه التكاليف تأخذ شكلين هما² :
- التكاليف الثابتة :وهي تلك النفقات التي ال تتغير مع تغير الإنتاج والمبيعات مثل الإيجار.

- التكاليف المتغيرة :هي تلك النفقات التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج والمبيعات مثل المواد الخام العمولة... الخ

■ المزيج التسويقي

إن قرارات الأسعار يجب تنسيقها مع تصميم المنتج والتوزيع مع الترويج، كي يتم تشكيل برنامج تسويقي مؤثر ومتناسك، إن القرارات المتهئية لعناصر المزيج التسويقي الأخرى قد تؤثر في قرار التسعير وكذلك المنظمات غالبا ما تضع أسعارا معينة لمنتجاتها ومن ثم تكون قراراتها الخاصة بمزيج التسويق على أساس الأسعار التي تريد المطالبة بها، وهناك فإن السعر يكون عاملا حاسما في موضع المنتج والذي يعرف سوق المنتج المنافسة والتصميم .

¹ - حميد الطائي، بشير العالق، الأسس العلمية للتسويق الحديث (مدخل شامل) ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 201.

² - زكريا عزام، مبادئ التسويق الحديث (بين النظرية والتطبيق)، مرجع سابق، ص ص 276، 277.

الفصل الثاني: دراسة السياسة التسعيرية ودور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار

إن العديد من المنظمات تقوم بدعم استراتيجيتها الخاصة بالسعر وتحديد موضع المنتج بتقنية تسمى خذ بعين اعتبار عناصر المزيج التسويقي عند تحديد الكلفة والهدف وهو سلاح استراتيجي فعال لذلك يجب اسأل الأسعار فإذا تم تحديد موقع المنتج اعتمادا على عوامل غير متعلقة بالسعر فحينها تكون القارات الخاصة بالجودة وتشجيع المبيعات والتوزيع سوف يؤثر على القرارات المأخوذة بخصوص عناصر المزيج التسويقي الأخرى¹.

ثانيا: العوامل الخارجية

تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

■ المنافسون

يعتمد تنوع الأسعار كليا على الأنماط المختلفة للأسواق ويميز الاقتصاديون أربعة أنواع من الأسواق التنافسية

وهي :

ـ **المنافسة التامة** : تشمل السوق على عدد من المشترين والباعة الذين يتاجرون في منتج واحد مثل: الموارد التموينية فالبائع في هذه الحالة ال يستطيع أن يبيع منتجه بأكثر من سعر السوق ألن المستهلك يستطيع الحصول عليها من بائع آخر بسعر السوق السائد وهنا دور المسوق يكون محدود .

ـ **المنافسة الاحتكارية** : السوق يتألف من العديد من المشترين والبائعين الذين يتاجرون بأسعار أكبر من سعر السوق الموحد، و هنا يستطيع البائع أن يميز نفسه إذا يستطيع أن يبيع بسعر أعلى من السعر السوقي من خلال الخدمة، المكان... إلخ و هنا دور المسوق هام جدا في التميز في المنتج الخدمة و البيع الشخصي .

ـ **منافسة احتكار القلة** : تتألف من عدد قليل جدا من المنتجين البائعين الذين تكون شركتهم تكون كبيرة جدا و بالتالي صعب دخول منافسين في هذه المجالات و يستطيع أن يحدد السعر الذي يناسب منتجه وعادة تكون الأسعار عالية و خاصة في ظل عدم وجود المنافسين .

ـ **المنافسة الاحتكارية التامة** : والتي تعني وجود بائع واحد في السوق وهذا البائع قد يكون الحكومة مثل: الطاقة، البريد، المياه... إلخ فالشركة تحدد السعر الذي يلائمها .

¹ - محمد جاسم، جاسم الصميدعي، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 216.

■ العرض والطلب :

تعتبر التكاليف أرضية الأسعار في حين يعتبر العرض و الطلب سقف الأسعار، أي أن المشتري الاستهلاكي والصناعي كاهما اللذان يصفان التوازن بين المنافع المتحققة من شراء المنتج و السعر الذي يدفعه لعرض اقتنائه للمنتج في مدة زمنية محددة، وعليه فبالرغم من أن العرض و الطلب يعتبران عاملين منفصلين وكل منهما مستقل عن الآخر، تأثيرا متبادلا غير مباشرا، و السعر يتكون من اجتماع هاتين القوتين وهما العرض و الطلب في وقت واحد، و كما هو معروف أن العرض هو الكمية من المنتج الذي يباع بسعر معين و أن الطلب هو الكمية التي ستشترى بسعر معين إذن فالسعر يكون عند النقطة التي تتساوى فيها الكمية المعروضة مع الكمية المطلوبة أو النقطة التي يتوازن عندها قوى العرض والطلب.

هذا ويلاحظ أنه في بعض الأحيان يتغير كل من العرض والطلب في وقت واحد فقد يزيد العرض والطلب في وقت واحد أو قد ينقصان معا أو قد يزيد أحدهما ويقل الآخر وفي مثل هذه الحالات كلها تتوقف نتيجة تحديد السعر على مغزى العرض والطلب¹.

- فإذا فرضنا أن الطلب يزداد و أن العرض يقل في نفس الوقت فإن زيادة الطلب تعمل على رفع السعر وكذلك تعمل قلة العرض على رفع السعر أيضا ومن ثم فالأثر الذي يحدث من جراء زيادة الطلب ونقص العرض يكون أثرا مزدوجا يعمل على زيادة السعر زيادة أكثر مما لو زاد الطلب فقط أو قل العرض؛

- إذا قل الطلب وزاد العرض فإن قلة الطلب تعمل على خفض السعر، و زيادة العرض تعمل كذلك على خفض السعر، فإذا ما اجتمعت القوتان معا عمال على خفض السعر بدرجة أشد مما لو كان السعر قد انخفض تحت تأثير عامل واحد فقط منهما؛

- إذا زاد كل من العرض و الطلب فإن زيادة الطلب سوف تعمل على رفع السعر و لكن زيادة العرض ستعمل على خفض السعر، و من ثم سيصبح السعر بين قوتين تعملان على إبقائه كما كان أو تعمل على رفعه أو خفضه حسب نسبة زيادة الطلب إلى زيادة العرض ؛

- إذا قل كل من العرض و الطلب فإن قلة العرض ستعمل على رفع السعر، ولكن قلة الطلب ستعمل على خفض السعر، فإن القوتين ستتنافران و سيصبح السعر إما هو السعر الأصلي و إما سعر أقل من السعر الأصلي حسب ما تكون قوة التغيير الطلب أو العرض.

¹ - محمد الصيرفي، سياسات تسعير الدواء، ط1، دار الوفاء لنديا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2007، ص33.

-الوسطاء

ينجز الوسطاء وظائف عديدة مهمة في المنافذ التوزيعية ونتيجة لذلك فإنهم يملكون توقعات حول مستوى تعويض الذي يمكن أن يحصل عليه في شكل الدفع، التدريب والمساندة، ويسهل وجود وسطاء في زيادة تكاليف الكلية المنتج المتاح للعميل بشكل الذي يسهم في تضخم السعر، وضمن تطورات تقليدية فإن التفاعل بين المنظمات الإنتاجية والأسواق المستهدفة يفترض أن يتم وجها لوجه ولكن إضافة الوسطاء إلى منافذ التوزيع أسهمت في توسيع التوزيع تحسين مستوى الخدمة¹

-الظروف الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية تأثير قويا لقرارات تسعير المنتجات في تحديد الاستراتيجية التسعيرية المناسبة أن العناصر الاقتصادية المختلفة تؤثر في قرارات التشغيل بسبب انعكاس تأثيرات هذه العناصر على تكاليف المنتجات وعلى مستوى إدراك المستهلك لسعر المنتج في ضوء ما يحصل عليه من قيمة هذا المنتج²

- القوانين والقرارات الحكومية

حيث تتدخل الدولة في تحديد أسعار بعض السلع أو تشجيع البيع بأسعار منخفضة أو وضع حد أقصى لما يجب أن يكون عليه سعر بعض السلع وذلك لتحقيق أهداف عامة تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء التسعير³.

-الاعتبارات الاجتماعية

الا يجوز صناعة القرارات التسعيرية على أساس تحقيق الأرباح وتعظيم المبيعات وزيادة الحصة السوقية في المدى القصير فقط، بل ينبغي أن تضع المنظمة قراراتها التسعيرية في ضوء تحقيق تلازم بين الاعتبارات الربحية والاقتصادية من جانب والاعتبارات المجتمعية من جانب آخر⁴.

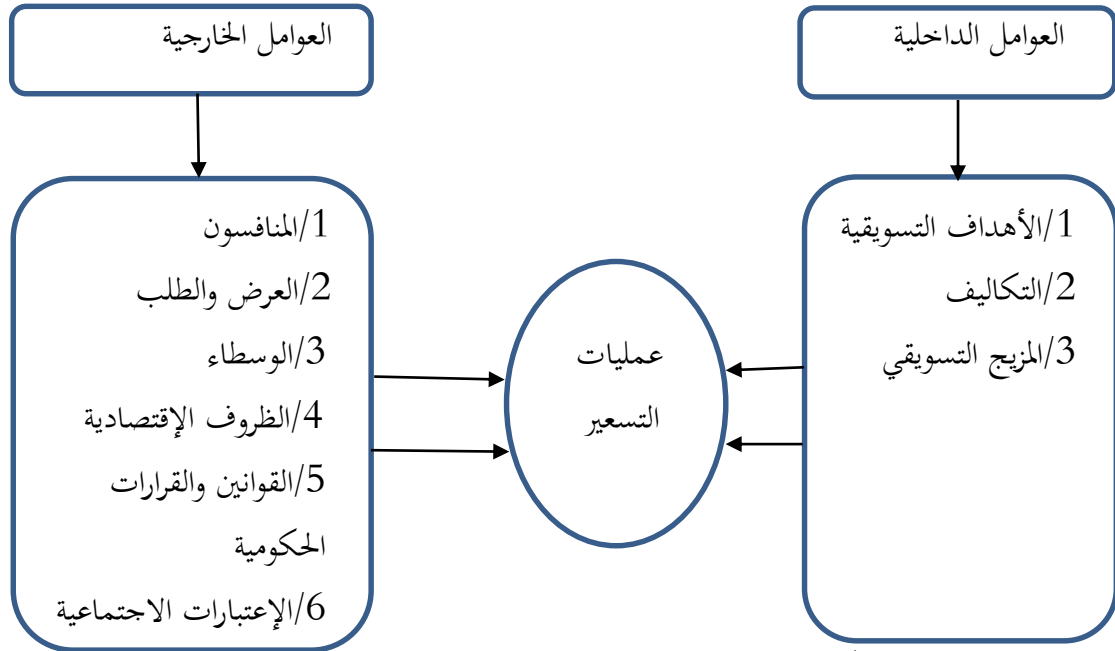
¹ - محمد عواد الزيادات، محمد عيد هلال العوامرة، استراتيجيات التسويق (منظور متكامل) ، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012، ص 190.

² - يوسف أبو فارة، إدارة الأسعار (في الأسواق التقليدية والإلكترونية وأسواق المياه) ، اثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010، ص 96.

³ - محمد أحمد عبد النبي، إدارة التسويق، ناشرون موزعون، ط1، عمان، 2013، ص 177.

⁴ - يوسف ابو فارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 96، 97.

الشكل رقم (08): العوامل المؤثرة في عمليات التسعير



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على الجانب النظري.

المبحث الثاني: السياسة التسعيرية

تعتبر السياسة السعيرية اطار العام الذي تستطيع المؤسسات اتخاذ قراراتها السعيرية من خلال هو كذلك فهي تساعد على تحديد السعر المناسب لخدماتها ومنتجاتها والتنسيق بين قرارات التسعير لتحقيق اهداف المؤسسة، بالإضافة إلى الاستراتيجيات المعتمدة في تسعير الخدمات .

المطلب الاول: مفهوم السياسة التسعيرية

تعددت التعاريف التي اعطيت للسياسات التسعيرية ويمكن إيجاز البعض فيما يلي :

التعريف الاول :

تعرف السياسة التسعيرية على أنها " مجموعة القواعد والأساليب والإجراءات والتدابير التي تعمل على تحديد السعر المناسب لمنتجات الشركة والذي يكفل تحقيق الأهداف الموضوعية للشركة خلال فترة زمنية معينة¹."

التعريف الثاني :

يقصد بسياسات التسعير " أنها تلك الفلسفة أو الدليل العلمي الذي تم تصميمه لتحديد فترات التسعير²."

¹ - رضوان محمود العمر، مبادئ التسويق، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2005، ص 276.

² - زياد محمد الشрман، عبد الغفور عبد السالم، مبادئ التسويق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 94.

التعريف الثالث :

تعتبر سياسة التسعير الدليل العملي الذي يجب أن يوضح المضامين الشكلية والمادية للسياسة السعرية التي سيتم إتباعها من قبل هذه المؤسسة أو تلك بالإضافة إلى الأهداف المنوي تحقيقها من قبل هذه السياسة التسعيرية .

باختصار تعتبر السياسة السعرية البرنامج العملي الذي تقوم مؤسسة ما بالالتزام بتطبيقه لتحقيق الأهداف السعرية الموضوعة¹ .

ثانيا: أهمية السياسة التسعيرية

تلعب السياسة التسعيرية دورا هاما في النشاط الاقتصادي كباقي السياسات الأخرى وبالخصوص في مجال التسويق سواء بالنسبة لتسويق السلع أو لتسويق الخدمات، حيث تعد قرارات تسعير السلع والخدمات من القرارات المهمة التي توليها المؤسسات اهتماما كبيرا وذلك راجع إلى كونها² :

-أنها تخلص المديرين من ضرورة إتخاذ قرارات جديدة في المشاكل المماثلة وبذلك يقلل الجهود الذهني والعصي والمديرين والموظفين، حيث تساعد سياسات المدير في الإجابة على أسئلة المرؤوسين بسرعة و هي بذلك تترك للمديرين التفرغ للمشاكل الجديدة؛

-إن استخدام السياسات وتطبيقها يقلل من الشك و التردد ألن تصرفات الإداريين الموظفين التي تتماشى مع السياسات الموضوعة من أ على تجعلهم واثقين من أنهم يسرون وفق لرغبات رؤسائهم؛

- تحقق سياسات التنسيق بين تصرفات مختلف الأشخاص في المؤسسة، كما أنها تحقق التماثل في تصرفاتهم وخصوصا فيما يتعلق في معاملاتهم مع الغير؛

-إن قرارات تسعير الخدمات و السلع يعتبر من القرارات المهمة لأنها³ :

- تلعب دورا فعال في تحقيق كمية المبيعات المخطط لها؛

- تمكن المنظمة من الصمود بوجه المنافسة؛

-تساعد المنظمة على التوسيع و النمو والمحافظة على حصتها السوقية؛

¹ - محمد ابراهيم عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² - أمال بخوش، ليلي مسيف، أثر السياسة التسعيرية بالمؤسسة الخدمية على السلوك الشرائي للزبون، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تسويق الخدمات، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة تاسوست جيجل، الجزائر، 2012/2013، ص 35.

³ - محمد جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، تسويق الخدمات، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2010، ص

- تدفع المستهلكين الى شراء الخدمات والسلع؛

- تلعب دورا كبيرا و مباشرا في تنفيذ الأنشطة التسويقية و نجاح ادارة التسويق في تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: أسس السياسة التسعيرية الرشيدة

إن هنالك أسس ومبادئ متفق عليها في سياسة تحديد الأسعار تتلاءم مع الدولة ومن أهدافها الاستثمارية والإنتاجية العدالة في توزيع الدخل بين مختلف فئات المجتمع وتوزيعه بين المستهلك والادخار والحد من إيرادات السلع الكمالية وإنتاجها وتشجيع الواردات الأساسية وأنواع الإنتاج الضرورية للاستخدامات، وأهم مبادئها السياسة التسعيرية الرشيدة التي يجب اتباعها وهي¹:

- مركزية تحديد الأسعار:

نلاحظ أنه ال يمكن أن يمهد للسوق أو المؤسسات المختلفة مهمة تحديد الأسعار، فالسوق في البلد يسعى إلى التنمية ال يستطيع أن يعكس الندرة الحقيقية للسلع والخدمات و عناصر الإنتاج مما يؤدي الى اساءة استخدام هذه الموارد بطريقة تتعارض مع المصلحة العامة للمجتمع ككل، كما أن ترك مهمة تحديد الأسعار للمؤسسات الإنتاجية المختلفة يؤدي إلى اختلاف العالقات السعرية فيما بينهما و تحقق مصالح الفردية كثيرة مع المصلحة العامة للمجتمع ككل، كما ان ترك مهمة تحديد الأسعار للمؤسسات الإنتاجية المختلفة يؤدي الى اختلاف العالقات السعرية فيما بينها و تحقق مصالح الفردية، كثيرا ما تتعارض مع الأهداف العامة المخططة حيث تصبح الأسعار المحددة من قبل المؤسسات أسعار احتكارية او شبه احتكاري لذا فانه يجب ان تقوم الدولة بتحديد مستويات الأسعار التي كان يمكن ان تسود لو توافرت شروط المنافسة .

- ربط الأسعار بالتكاليف

حيث يجب ان يتم توزيع عوامل الإنتاج المتاحة بين أنواع الإنتاج المختلفة بحيث تكون قيمة الوحدة الخيرة لازمة لإنتاج وحدة اضافية من سلعة معينة مساوية لسعر هذه السلعة .

- ربط الأسعار بالحوافز

يمكن ربط الأسعار بالحوافز عن طريقتين: الأولى خلق ارتباط بين الأجر والسياسة السعرية والثاني خاق ارتباط بين الأرباح المحققة والسياسة السعرية والشك أن اتباع أحد الطريقتين ال يعني الآخر ويجب السير في الطريقتين معا .

¹ - محمد الصيرفي، سياسات تسعير الدواء، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-44.

-ربط الأسعار بالكفاءة الإنتاجية

القاعدة العامة الرئيسية عند ربط الأسعار بالكفاءة الإنتاجية هي ضرورة تعادل السعر المحدد مع التكلفة الحدية لكل سلعة أو خدمة عند أدنى مستوى ممكن من التكاليف الكلية إلا أن ذلك لا يصنع من التفرقة بين ثلاث مجموعات من المنتجات الضرورية والعادية والكمالية، فيحتم توفير مجموعة السلع الضرورية للمستهلكين بأسعار قد ال تغطي تكاليفها، وقد يكون من الملائم أن تكون الفلسفة وراء تسعير مجموعة المنتجات العادية وهي شبه ضرورية وشبه كمالية وقدرة السعر المخطط على تغطية كافة تكاليف تلك السلع، أما المجموعة الثالثة وهي مجموعة المنتجات الكمالية فتعتبر مصدرا متاحا لكن تحقق من ورائها فائضا اقتصاديا يعوض الخسائر التي حققتها أسعار تلك المجموعة إلى حد يفوق بكثير في أغلب الأحيان بتكاليف تلك السلع .

المطلب الثالث: استراتيجية السياسة التسعيرية

تعرف استراتيجية التسعير على أنها واحدة من الخطوات الأساسية في عملية تحديد السعر تتمثل في تنمية استراتيجيات التسعير وتحديد الاستجابات التنافسية الممكنة ويمكن ببساطة تصنيف استراتيجيات التسعير إلى استراتيجيات المحافظة على الأسعار الحالية، أو استراتيجيات تخفيض الأسعار واستراتيجيات زيادة الأسعار¹. وتوجد هناك عدة استراتيجيات رئيسية لوضع سعر السلعة أو الخدمة وتتمثل في الآتي:

■ أولا: استراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة

-استراتيجية قشط السوق

هذه الاستراتيجية معتمدة من قبل الكثير من المسوقين وخاصة إذا ما كان الطلب المتحقق على المنتج واضح وكبير ولا توجد هناك حساسية للمستهلك اتجاه السعر، وبذلك فإن المسوق يمكن ان يدخل بأسعار مرتفعة لمنتجاته في السوق لكي يحقق اعلى عوائد ممكنة للوحدة الواحدة وبأسرع وقت، ويرى فيليب كولتر أن هذه الاستراتيجية يمكن اعتمادها في ظل الظروف التسويقية التالية² :

- هناك مرونة نسبية بين الطلب على السلع التي تتعامل بها الشركة مما يتيح الفرصة أمامها في وضع أسعار مرتفعة؛

- لا توجد هناك اخطاء من المنافسين الآخرين في السوق الاعتماد سياسة سعريه مماثلة و منافسة لما يعتمد من قبل الشركة؛

¹ - احمد شاكر العسكري، التسويق الصناعي (مدخل استراتيجي) ، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، 2007، ص 131.

² - ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، جبهة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007، ص 368، 369.

الفصل الثاني: دراسة السياسة التسعيرية ودور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار

- الأسعار المرتفعة تعطي انطباع لدى المستهلكين بأن المنتوجات المعروضة في السوق ذات مستوى عالي من الجودة. ولتحديد السعر المرتفع وفق هذه الاستراتيجية فانه يجب على المسوق ابتداءً أن يدرس التوقعات المحتملة لدى المستهلك عن المنافع التي سيحققها من جراء دفعه لذلك السعر المرتفع.

- استراتيجية التغلغل

تستخدم هذه الاستراتيجية بشكل عام عند تقديم منتج جديد للسوق والهدف منها هو التغلغل والنمو في السوق والحصول على أكبر حصة ممكنة في السوق بشكل الذي يؤدي الى زيادة الربحية في الامد الطويل وذلك من خلال استخدام الأسعار المنخفضة وتكون هذه الاستراتيجية مناسبة في الحالات التالية¹:

- إذا كان السوق ذو حساسية عالية في نمو الأسعار؛

-مدى ملائمة المنتج الإنتاج وفق اقتصاديات الحجم؛

-عندما يكون السعر المنخفض عاملاً غير مشجع لظهور المنافسة الفعلية أو المحتملة .

استراتيجية قيادة السعر

تتجسد هذه الحالة عندما يكون هنالك مجهر معين مقبول بشكل عام من قبل الجمهورين باعتباره القائد للأسعار حيث أنه هو الذي يحدد السعر وبشكل عام هنالك نوعين في قيادة الأسعار وهي² :

النوع الاول: يحدث عندما تقوم المنظمة القائد بأخذ المبادرة بتغيير الأسعار وتكون باقي المنظمات مستعدة لاتباعه على أن يحقق هذا التغيير ربح كافي .

النوع الثاني: منظمة صغيرة ولكن معتمدة كقائد للسعر بعد أن تكون قد أثبتت أنها قادرة على تحليل أو تشخيص التغيرات في السوق وأن المنظمة القائدة يجب أن تكون قادرة على وضع هيكل السعر في السوق.

ثانياً: استراتيجيات تسعير المنتجات الحالية

تتمثل فيما يلي³ :

¹ - محمود الصيرفي، الاستراتيجية التسويقية (للموانئ وشركات النقل البحري) ، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2015، ص 146.

² - محمود الصيرفي، الاستراتيجية التسويقية (للموانئ وشركات النقل البحري) ، مرجع سبق ذكره، ص 146.

³ - تزار عبد المجيد البرواري، احمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجية التسويق، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008، ص 199.

-استراتيجية ثبات السعر

بموجبها لا يجري تغيير السعر المحدد للمنتوج عند طرحه للسوق لأول مرة وتهدف هذه الاستراتيجية إلى المحافظة على مركز المنتوج التنافسي وحصة السوقية وربحيه وتعزيز صورته الذهنية في بيئة تتسع...

-استراتيجية تخفيض السعر

تعتبر استراتيجية دفاعية لمواجهة المنافسين أو للقضاء عليهم وتتم بتحقيق الاستجابة لحاجات المستهلك في بيئة متغيرة، وهي تقود إلى انخفاض هامش الربح، إلا أنها تسهم في بناء حصة سوقية كبيرة إذا تمكنت المنظمة من الفوز على المنافسين .

-استراتيجية زيادة السعر

تهدف إلى المحافظة على الربحية خلال فترات التضخم وفيها يجري تقسيم السوق إلى قطاعات يتم التوجه الى كل منها بسعر مختلف وتتطلب هذه الاستراتيجية توافر حساسية واطئة تجاه السعر وحساسية عالية تجاه العناصر الأخرى كالجودة والتوزيع ودعم باقي عناصر المزيج التسويقي لهذه الاستراتيجية

ثالثا: استراتيجية مرونة السعر

وتشمل الاستراتيجيات التالية¹:

- استراتيجية السعر الموحد

يقصد بها تحديد السعر واحد لجميع المستهلكين لنفس المنتوج تحت نفس الظروف والكميات بهدف تبسيط قرارات التسعير والمحافظة على سمعة جيدة لدى المستهلكين ومنافعهم لتقليل الكلف الإدارية البيعية وثبات هامش الربح وصورة جيدة للمنتوج لدى المستهلك .

-استراتيجية السعر المرن المتغير

استراتيجية تهدف إلى تعظيم الأرباح خلال الامد القصير ودعم حركة الأعمال عن طريق القيام بتعديلات في سعر المنتوج وهذه الاستراتيجية تعني تحديد أسعار مختلفة للمستهلكين مختلف لنفس المنتوج والكميات وتتطلب توافر معلومات للمنظمة عن المستهلك والمنافسين .

¹ - نفس المرجع، ص ص 200، 201.

-استراتيجية تسعير خط المنتجات

تتم هذه الاستراتيجية بتحديد سعر كل منتج ضمن خط المنتجات اعتمادا على طبيعة العالقة بين هذه المنتجات فيما إذا كانت تكملية أو تنافسية وتهدف إلى تعظيم الأرباح خاصة المنتجات أفضل مما لو تم تسعير كل منتج على حدة .

-استراتيجية في مرحلة النضوج

من المهم متابعة الأداء السوقي للمنتج الجديد في انتقاله من مرحلة لأخرى من مراحل حياته، وفي مرحلة النضوج يكون من المفضل سرعة تخفيض السعر بمجرد ظهور التدهور للمنتج في موقعه السوقي.

المبحث الثالث: طرق تحديد السعر وعلاقة التسعير بمحاسبة التكاليف

إن عملية وضع السعر النهائي تتطلب تحليل العديد من العوامل والمتغيرات، كما تختلف مسؤولية هذه العملية من مؤسسة لأخرى إضافة إلى اختلاف طرق ومراحل عملية تحديد السعر، وعليه سنتطرق في هذا المبحث الى مسؤولية تحديد السعر وخطوات عملية تحديده وأخيرا طرق عملية تحديد السعر.

المطلب الاول: مسؤولية تحديد السعر

تقع مسؤولية تحديد التسعير غالبا على الأفراد الذين يتولون مهام وواجبات كبيرة في المؤسسات المعنية بعملية التسعير للسلع أو الخدمات التي تنوي طرحها في الأسواق المستهدفة، كما أن المسؤولين عن عملية التسعير في المؤسسات لا بد من أن تتوفر فيهم بعض المهارات والقدرات المرتبطة بعملية التسعير بالإضافة إلى التأهيل أو التكوين المناسب في هذا السياق، والذي يجب أن يترجم إلى معرفة عملية وعلمية نحو القضايا والظروف المؤدية إلى عملية التسعير .

وبشكل عام لا بد أن يتوفر لدى القائمين على عملية التسعير مهارات كافية حول قضايا التكلفة بجوانبها المتنوعة بالإضافة إلى خبرات كافية في عملية التحليل المالي والتسويقي، وذلك الارتباط عملية التسعير للسلع والخدمات بقضايا التسويق والتحليل المالي .

باختصار يتوجب على القائمين على عملية التسعير في المؤسسات الاقتصادية والإجابة على عدد من الأسئلة المرتبطة بالمدخلات لتكوينها وطريقة صياغتها والفلسفة الكامنة وراءها بالإضافة إلى البرامج والسياسات الموضوعية لتنفيذها وكيفية التنفيذ والجهات المسؤولة عن التنفيذ، وبالتالي فإن مسؤولي التسعير بالمؤسسات عليهم الإجابة عن الأسئلة التالية: ماذا؟، ولماذا؟، وكيف؟ يتم إنجاز الأهداف النهائية للاستراتيجية التسعيرية، باختصار تقع على المسؤولين عن عمليات التسعير في المؤسسات عمليات تخطيط ووضع الأهداف

الفصل الثاني: دراسة السياسة التسعيرية ودور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار

الخاصة بالاستراتيجية التسويقية بالإضافة إلى إجراء عملية التنظيم وتحديد المسؤوليات والواجبات والمهام لأفراد أو الجهات المسؤولة عن وضع الاستراتيجية التسعيرية¹.

المطلب الثاني: خطوات عملية تحديد السعر

تتضمن عملية التسعير وضع السعر بشكله النهائي القيام بتحليل العديد من العوامل والمتغيرات المالية والغير المالية ووضعها ضمن متغيرات بيئة الأعمال الكلية ويمكن التطرق إلى أهم الخطوات من خلال :

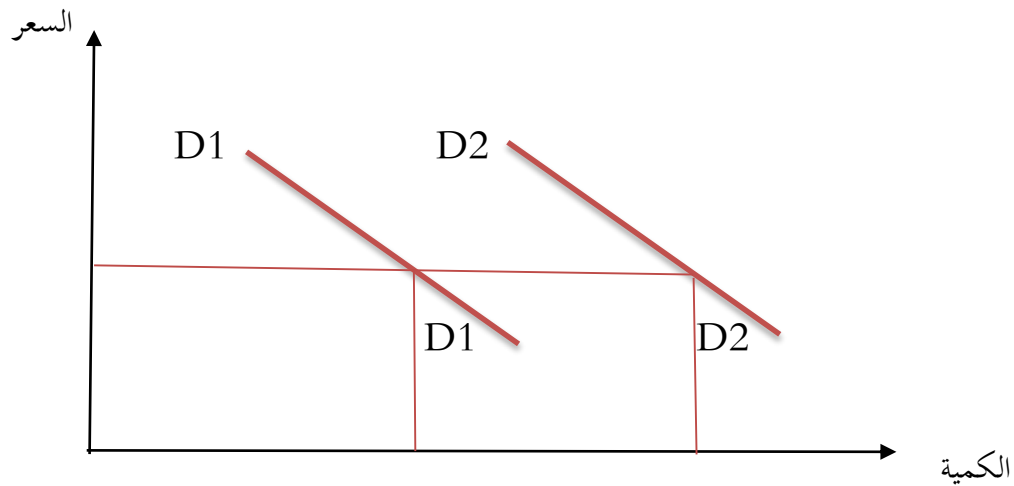
اولا: تحليل أوضاع السوق

ويتمثل في²:

-تقدير الطلب

وهو يجيب عن عدة تساؤلات، مثال عند شراء سيارة ما هو عدد الأفراد الذي يشتروا السيارة) أ (وهو عددهم؟، إن كشف العلاقة بين الطلب والسعر هو إحدى المهمات الرئيسية عند مباشرة بعملية التسعير، وإحدى الوسائل المستخدمة لهذه الغاية هو منحنى الطلب وهو رسم بياني بين عدد الوحدات التي يمكن بيعها عند مستويات أسعار مختلفة.

الشكل رقم (09): منحنى الطلب يوضح العلاقة بين السعر والكمية



نظام موسى سويدان، شفيق ابراهيم حداد، التسويق - مفاهيم معاصرة-، دار الجامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2004، ص 263.

¹ - محمد ابراهيم عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 42، 43.

² - نظام موسى سويدان، شفيق ابراهيم حداد، التسويق - مفاهيم معاصرة-، دار الجامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2004، ص ص، 266-263.

- مرونة الطلب السعرية

إن تغير طلب الزبائن لمنتوج معين نتيجة تغير السعر فنقول بأن للزبائن حساسية للسعر، فحساسية السعر هي مؤشر للتسعير في الطلب (الكمية) نتيجة التغير في السعر، ويشير الاقتصاديون لهذا المؤشر بمرونة الطلب السعرية ومعادلتها كالتالي :

$$\text{المرونة} = \frac{\text{النسبة المئوية } \% \times \text{الكمية المشتراة}}{\text{نسبة التغير } \% \times \text{السعر}}$$

- الإيراد الكلي والمرونة

تمثل عملية فهم المرونة خطوة حرجة في تحديد السعر لأنها مرتبطة بشكل كبير بالإيراد الكلي

$$\text{الإيراد الكلي} = \text{السعر} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

والإيراد الكلي يعتمد على طبيعة الهدف التسويقي، فإذا تم رفع السعر فهذا يزيد من الإيراد الكلي ولكنه يخفض الحصة السوقية، وإذا كان الهدف زيادة الحصة التسويقية فإنه من الضروري تخفيض السعر.

الطلب الغير المرن: يعني انخفاض الإيراد الكلي نتيجة انخفاض السعر أما الطلب المرن فيعني الانخفاض في السعر يؤدي إلى الزيادة في الإيراد الكلي .

التغيرات في منحنى الطلب: من الضروري الإشارة إلى أن منحنيات الطلب وحساسية السعر ليست جامدة فهي تتأثر بالعديد من المتغيرات مثل: التغير في أذواق المستهلكين واتجاهاتهم وغيرها.
تحليل المنافسة: العامل الهام الآخر في فهم المؤثرات السوقية على السعر ودراسة تأثير المنافسة وتحليل سلوكها من حيث الأسعار والخصومات التي يقدمونها، كما تدرس تحركات المنافسين وردود فعلهم اتجاه الأسعار وتحركات الآخرين، وهناك أربعة تصنيفات للمنافسة السعرية .
احتكار القلة فكل حركة سعرية من الاحتكارية.

-**التسعير التعاوني:** ويزر هذا النوع من التسعير في الأسواق أطرف من يتجاوب الآخرون معه ولصالح الجميع .

-**التسعير الكيفي:** وهو الإجراء الذي يقوم به المنافسون الكبار لأسعار هم، وهذا ما نشاهده بالنسبة للمنتجين الصغار للبتترول خارج منظمة الأوبك الذين يستجيبون لتغيرات الأسعار لأعضاء منظمة الأوبك.

-**التسعير الانتهازي:** وهو الإجراء الذي ينظر فيه بعض المنافسين الفرصة لتقديم تخفيض السعر أو تأخير زيادته بعد أن أزد المنافسون الآخرون أسعارهم.

-**التسعير النهائي (الضار):** وهو وضع الأسعار بمستويات منخفضة جدا بقصد إقصاء المنافسين من السوق وإصرارهم، وفي مراحله الأولى يستخدم لتأديب منافس معين بضرورة الالتزام بالأسعار المعلنة للمنافسين.

ثانيا: التحليل البيئي والعوامل المؤثرة في السعر

قرار التسعير كأى قرار فى المؤسسة يتطلب الدراسة والتعرف على كل الظروف ذات الصلة بالسعر ومدى انعكاساتها على سعر المنتج، منها ما هو داخل المؤسسة و أخرى تقع خارج حدود المؤسسة، بعضها ما يمنح القوة والدعم لمتخذ القرار والبعض الآخر يمثل تهديدا يضاعف قدرته وحرته فى عملية تحديد السعر، فالمنافسة الشديدة مثال تمثل تهديدا وضعفا لمتخذ القرار فى حين تميز المنتج و المركز السوقى القوي للمؤسسة تمثل دعما وقوة لسعر المنتج، إضافة للظروف الاقتصادية السائدة و سياسات الحكومة هل داعمة أو مانعة للسعر، وغير ذلك من العوامل التى تقوم المؤسسة بدراستها بدقة و التعرف على انعكاساتها على سعر المنتج¹.

ثالثا: اختيار أهداف التسعيرة

تعمل المؤسسة فى البداية على تحديد مدى رغبتها فى تركيز عروضها السوقية وكلما كانت الأهداف واضحة كلما سهلت تحديد السعر².

رابعا: اختيار طريقة التسعير

تبدي المؤسسة جاهزيتها الاختيار سعر المنتج بعدما تحري جدول الطلب وتحديد الكلف، فبالعوض عن أسعار المنافسين فالكلف تكون بمثابة أرضية الأسعار، أما أسطر المنافسين وأسعار المنتجات البديلة فهى تمثل نقاط أساسية البد من الاسترشاد بها³.

خامسا: اختيار استراتيجية التسعير

يتطلب الهدف الاستراتيجية للسعر أن تضع المؤسسة استراتيجية وسياسات سعرية تساهم فى الوصول إلى الهدف السعري، واستراتيجياتها السعرية المختارة، تمثل الرؤيا المستقبلية للسلوك السعري المطلوب فى سوق المنتج، فقد تكون استراتيجية السعرية تتجه نحو الاعتدال فى السعر أو انها قد تكون ضمن استراتيجية القادة الرواد، أو ربما ترى نفسها من التابعين وعليها اعتماد استراتيجية التابعين فى عملية التسعير⁴.

¹ - محمد عبده حافظ، تسويق الخدمات، المكتب العربي للمعارف، ط1، القاهرة، 2009، ص 124.

² - غسان قاسم داود اللامي، إدارة التسويق- أفكار وتوجهات جديدة-، دار صفاء لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003، ص 307.

³ - نفس المرجع، ص 317.

⁴ - محمد عبده حافظ، مرجع سبق ذكره، ص 124.

سادسا: اختيار السعر النهائي

تعمل طرائق التسعير على تصنيف خيارات التسعير التي تختار الشركات منها أسعارها النهائية ويجب على كل مؤسسة في اختيارها الأسعار دراسة مجموعة عوامل إضافية تتضمن تأثير النشاطات التسويقية الأخرى وسياسات المؤسسة في تسعير منتوجاتها علاوة على تسعير المسند العائد والمخاطرة لأجل دراسة تأثيرات السعر نفسه في الاطراف الأخرى¹.

المطلب الثالث: طرق تحديد السعر

توجد طرق مختلفة لتحديد أسعار السلع والخدمات، وسيتم تناول بعض الطرق بنوع من الإيجاز، وهي طرق تلجأ إليها المشروعات لتحديد أسعار منتجاتها في مختلف بلدان العالم.

أولا: التسعير بالتكلفة والربح

هي طريقة لتحديد سعر المبيع النهائي لإحدى المنتجات باعتماد التكاليف المتكبدة في إنتاجه و توزيعه، وإضافة هامش ربحي إليه، وغالبا ما يحسب هامش الربح بتحديد نسبة من التكلفة الفعلية بحيث يصبح سعر المبيع مساويا للتكلفة الفعلية زائدة النسبة المضافة، أو قد ينص الاتفاق بين البائع والمشتري على أن يكون سعر المبيع مساويا للتكلفة الفعلية مضافا إليها مقدارا محددًا من الربح في كل وحدة و ربما استخدمت طرق التسعير هذه في المشروعات الرأسمالية الضخمة أو عقود الدفاع حيث يؤدي طول مدة للأشياء أو التغيرات المواصفات التقنية إلى ارتفاع درجة الربحية في تحديد التكاليف².

ثانيا: التسعير على أساس الطلب

ترتكز هذه الطريقة على مستوى الطلب، بحيث ترتفع الأسعار عندما يزداد الطلب وتخفض عند انخفاض الطلب وذلك لتغطية الربح برغم ثبات كلفة الوحدة ومن أشكال هذا التسعير، التسعير على أساس قدرة المستهلك التسعير على أساس نوعية المنتج³.

¹ - غسان قاسم داود اللامي، مرجع سبق ذكره، ص 324.

² - محمد جاسم الصميدعي، بشير عباس العالق، مبادئ التسويق، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص 98.

³ - نزار عبد المجيد البروراي، أحمد فهمي البرزنجي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

ثالثا: التسعير على أساس المنافسة

تحدد المنظمة أسعارها في ضوء أسعار منافسها حيث تحاول المنظمة وضع متوسط سعر يطابق سعر الصناعة التي تنتمي لها في السوق، وهذا التنوع من التسعير هو الأكثر شيوعا لعدة أسباب منها صعوبة حساب كلفة لبعض المنتجات المنافسين في السوق حول تباين الأسعار¹.

رابعا: التسعير على أساس التجربة والخطأ

تعتمد هذه الطريقة على التجريب، وتستخدم هذه الطريقة في تحديد الأسعار الخاصة بالمنتجات الجديدة، ويمكن أيضا استخدامها عند غز والسوق جديد حيث تكون درجة المنافسة منخفضة أو في حالة عدم توافر بيانات ومعلومات كافية عن طبيعة المستهلك وخصائصه المختلفة في السوق الجديد. وبالتالي فإن السلعة الواحدة قد يتحدد لها أكثر من سعر ليس فقط الأسواق المختلفة ولكن ربما أيضا في السوق الواحدة ويعتبر تحليل التعادل أحد الأساليب الأساسية التي يسترشد بها رجال الأعمال في تحديد أسعار السلع وفقا لهذه الطريقة².

خامسا: التسعير طبقا للمناطق الجغرافية

يحدد التسعير في هذه الطريقة حسب اختلاف سعر البيع للسلعة في المدن عن الحضر والقرى، وتجدر الإشارة هنا إلى أن قرار التسعير الجغرافي تحكمه عوامل من بينها من سيتحمل تكلفة النقل والتي قد تؤثر بدرجة كبيرة على استراتيجية التسويق، بالإضافة إلى حجم السوق، وهامش الربح، ومواقع الإنتاج ومصادر المواد الخام ودرجة المنافسة في الأسواق أو المناطق الجغرافية... الخ³.

المطلب الرابع: دور بيانات محاسبة التكاليف في إتخاذ قرار التسعير

يعود الأصل في حساب سعر التكلفة الوصول إلى تحديد سعر البيع الذي يلاءم المؤسسة والمستهلك نظراً لحدة المنافسة وتعقد المحيط وإتسامه بعدم التأكيد وإرتفاع خطر زوال المؤسسة بسبب عدم التحكم في التكاليف.

إن محاسبة التكاليف تعتبر قاعدة بيانات ووسيلة لمعالجة المعلومات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية أو تقديم الخدمات، حيث تقوم بحساب تكلفة كل منتج أو خدمة على حدي وإستخراج النتيجة الخاصة لكل منتج أو خدمة.

¹ - نفس المرجع، ص ص 195، 196.

² - عبد السلام أبو قحف، مبادئ التسويق، دار الجامعية لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص 448.

³ - نفس المرجع، ص 449.

الفصل الثاني: دراسة السياسة التسعيرية ودور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار

وتمكن محاسبة التكاليف من إتخاذ العديد من القرارات وذلك من خلال دراسة التكاليف وتحليلها ومن بينها قرارات الأسعار، أو الإنتاج، أو المنتج الجديد، أو التخلي عن منتج أو نشاط معين ... إلخ. ولقد تناولنا في هذا المطلب إستخدامات طرق حساب سعر التكلفة في إتخاذ قرار التسعير.

أولاً: طريقة التكلفة الكلية

تأخذ هذه الطريقة جميع المصاريف المباشرة والغير مباشرة في حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتج أو الخدمة المقدمة.

تحدد النتيجة لكل منتج في ضوء هذه الطريقة بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية كل منتج} = \text{رقم الأعمال (المبيعات)} - \text{سعر التكلفة}$$

حيث:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة}$$

إن المنتج الذي يحقق إيراداً موجباً يؤثر على نتيجة المؤسسة بالإيجاب على غرار المنتج الذي يحقق إيراداً سالباً فإنه يؤثر بالسلب على نتيجة المؤسسة.

ومن أهم القرارات التي يمكن إتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية ما يلي:

1. قرارات التسعير:

تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، ويساهم السعر في تحقيق ذلك، حيث أن إستمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن يكون كافياً لتغطية جميع المصاريف المباشرة والغير مباشرة ويحقق عائداً مناسباً مقابل إستخدام المؤسسة لأموالها،¹ فمن الواضح ان ربحية المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على أسعار منتوجاتها وخدماتها، لأن السعر يساوي التكلفة زائد الربح، فسعر التكلفة له علاقة قوية بقرارات التسعير، فعندما تقوم المؤسسة بتسعير منتوجاتها تأخذ بعين الإعتبار تغطية جميع تكاليفها، فسعر البيع الذي يتحدد بطريقة التكاليف الكلية يساوي:

¹ - نجيب أنطوان سامونا، محمد عبد الوهاب عزوي، المحاسبة الإدارية: إتخاذ القرارات، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 1979، ص 26.

مجموع التكاليف + الربح المرغوب فيه

حجم الإنتاج

علماً أن هامش الربح يمثل نسبة من سعر التكلفة.

2. قرار الإنتاج:

تعتبر قرارات الإنتاج من القرارات القصيرة المدى أي في حدود الطاقة المتاحة اين يتم إستخدام هذه الطاقة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة مرتكزين في قرارنا على إتجاه أو سلوك التكاليف في هذا المدى القصير ومدى الأثر الذي يحدثه القرار على ربحية المؤسسة ككل في المدى الطويل. وإتخاذ القرار يعني المفاضلة والإختيار بين عدة بدائل أي يتم إختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد وبأقل تكلفة أي تعظيم الأرباح وتدئة التكاليف¹.

وعلى صاحب القرار الإمام بكل المنتوجات سواء تحقق ربح أو خسارة عن طريق العلاقة التالية:

النتيجة = رقم الأعمال (المبيعات) - سعر التكلفة

ثانياً: طريقة التحميل العقلاني

لقد رأينا ان التكاليف الثابتة لا تتغير إلا في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل، لذا فمن الأفضل تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث يسمح هذا السعر بربطه مباشرة بالتغيرات والقرارات القصيرة المدى، ومن الأحسن ان يعتمد في إتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة بحيث:

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلياً لتحديد التكاليف التقديرية؛
- تمكن هذه الطريقة من إحتساب سعر تكلفة منفصل عن العبء الإجمالية للمؤسسة؛
- يسمح بالتخلص من أثر إرتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع سعر البيع عند إنخفاض عدد الوحدات، وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.

ثالثاً: التكلفة المعيارية وإتخاذ القرار:

إن المعلومات الخاصة بهذه الطريقة تنتج عن طريق التنبؤ بالمستقبل، حيث يوضع تحت تصرف متخذي القرارات معلومات سابقة عما ستنفقه المؤسسة على السلع المراد إنتاجها. فتساعدهم بذلك على

¹ - نفس المرجع، ص 28.

إتخاذ القرارات كعرض منتج جديد في السوق، لكن الخطأ في التنبؤ سيؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل، مثال ذلك أن تقوم المؤسسة بتصريف منتجاتها بسعر تعتبره في صالحها إذا ما تم مقارنته بالتكاليف المعيارية، في حين أن التكاليف الحقيقية قد تكون مرتفعة عن التكلفة المقدرة، هنا قد يكون السعر أقل أو يساوي التكاليف مما يؤدي إلى الخسارة، ومن هنا يمكن القول ان المعلومات التي تصل المسيرين جراء تطبيق هذه الطريقة تتميز بعدم اليقين، مما يستوجب إستعمالها بحذر.

وفقاً لهذه الطريقة سيحدد سعر تنافسي يأخذ في الحسبان شروط تنافسية تخص السوق¹.
إذا أردنا أن نقيم هذه الطريقة يمكن القول ان المعلومات التي توفرها مطلوبة بكثرة وتلقى قبولاً عاماً من متخذي القرارات، وذلك راجع لبرساطتها وسهولة تقديرها للتكاليف مقارنة بتقدير الطلب أو المنافسة.

رابعاً: التكلفة المتغيرة وإتخاذ القرار:

- تحليل النتيجة: إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليها الخلط في إستعمالها، حيث ان التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما أداة تحليل الإستغلال، إذ لا يمكن ان نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة) أي يجب إستعمال طريقة التكاليف الإجمالية أي الكاملة في حساب النتيجة، وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتج معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند إنخفاض الطلب) وذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتج يكون تحميلها على المنتجات الأخرى الأقل تأثراً بالسوق أو تحويلها مباشرة إلى النتيجة، إذاً فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع او مدى طويل².

يمكن إستعمال هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية على المدى القصير وهذا يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع، حيث يتم دراسة شروط الإستغلال المتوفرة (عناصر التكاليف المتغيرة) وتحديد سياسات إستغلالية وفق أحسنها بالنسبة للعملية الإنتاجية والمؤسسة بصفة عامة³.

¹ - R. De Laronge. **Comptabilité De Gestion**. OP.Cit. P65.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 137-139.

³ - نفس المرجع، ص 138.

تسمح طريقة التكاليف المتغير بتحديد عتبة المردودية لكل وظيفة إنتاج في المؤسسة أو لكل منتج على حدي وهذا لمعرفة الجزء الذي يساهم في المردودية والجزء المتسبب في الخسارة بالنسبة للمردود العام للمؤسسة.

كما تسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان للمؤسسة، أي بداية الأرباح. كذلك تستعمل هذه الطريقة في إستخراج عتبة النشاط وهذا بعد توزيع التكاليف إلى تكاليف ثابتة هيكلية وهي تبقى موجودة حتى لو كان النشاط متوقفاً وإلى تكاليف ثابتة للنشاط وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة أثناء نشاطها وإلى تكاليف متغيرة التي تتغير مع تغير حجم النشاط.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، نستنتج أن السياسة التسعيرية عنصر مهم للمؤسسة في تسويق منتجاتها، كما أنها تهدف إلى تحقيق عدة أهداف كالربحية والبقاء وإمكانية تحديد سعر الخدمة بالاعتماد على مجموعة من الطرق منها طريقة التكلفة وطريقة أسعار الخدمات المنافسة وطريقة الطلب، وحتى تتمكن المؤسسة من نجاح سياستها التسعيرية يجب اتخاذ قرارات صائبة من أجل تحديد السعر المناسب لتحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة للوصول إليها.

الفصل الثالث

دراسة حالة

مؤسسة كوندور

برج بوعريريج

من خلال الدراسة النظرية التي تناولنا فيها نشأة وتطور محاسبة التكاليف وأهدافها ومختلف الطرق والتقنيات التي تطبق عليها لمراقبة التسيير من اجل تحديد مختلف السياسات التي يجب على المؤسسة تبنيها ومن بينها السياسة التسعيرية، التي تعتبر مفتاح التسويق الناجح لمنتجات المؤسسة نظراً لأهمية السعر في المنافسة الحديثة.

تعتبر محاسبة التكاليف ذات أهمية بالغة فقد جعلت منها بعض الدول نظاماً إلزامياً مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وتنصح به دول أخرى مثل الدول الأوروبية لإدراكها بالدور الذي تلعبه في إكتساب المؤسسة لميزة التنافسية وتمكنها من تحديد أسعار البيع المناسبة والتي تعزز من مكانتها في السوق وذلك بتحديد مقدار التكاليف التي تنفقها المؤسسة ومعرفة المنتجات أو الخدمات التي تعود بالربحية على المؤسسة.

سنحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها المساعدة على إبراز مدى توافق موضوع بحثنا للواقع المعاش في مؤسساتنا الجزائرية، ومعرفة كيفية تطبيق محاسبة التكاليف في تحديد الأسعار.

وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: الطريقة المتبعة لحساب التكلفة وسعر البيع في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

مؤسسة كوندور "CONDOR" أو باسمها التجاري عنتر للتجارة "ANTER TRADE"، مؤسسة اقتصادية خاصة كبيرة الحجم تختص بإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والكهرو منزلية، تنتمي الى مجموعة بن حمادي "GROUPE BEN HAMADI" شكلها القانوني أصبح في جوان 2002 هو "SPA" مؤسسة خاصة ذات الأسهم.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها

1. لمحة تاريخية:

تنشط المؤسسة وفقا لأحكام القانون التجاري، حيث تحصلت على السجل التجاري في أبريل 2002، وبدأ نشاطها الفعلي في فيفري 2003، يتواجد مقرها التجاري بالمنطقة الصناعية ببرج بوغريج، تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 80104 م² وهي بملكية كاملة للمؤسسة، يبلغ عدد عمالها أكثر من 3473 عامل موزعين على الوحدات والمصالح حسب التخصص¹.

وشهدت مؤسسة كوندور عدة مراحل حتى وصلت الى ماهي عليه الآن، وأولى المراحل هي مرحلة الشراء للبيع أي شراء المنتج وإعادة بيعه، أما المرحلة الثانية هي مرحلة شراء المنتج مفككا كليا ومن ثم إعادة تركيبه مما خفض من سعر منتجاتها في السوق، والمرحلة الثالثة والجوهرية هي مرحلة الإنتاج في هذه المرحلة استفادت المؤسسة من المراحل السابقة فأصبحت تتحكم في تقنيات التركيب، فحددت المكونات التي يمكن شرائها محليا أو إنتاجها ذاتيا، وبدأت في الإنتاج المحلي.

2. لمحة جغرافية:²

يتواجد مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية ببرج بوغريج تتوزع فيها حسب الملحق رقم (02) يقدر رأس مالها بـ: 4277.000.000 دج، تقدر مساحتها الإجمالية بـ 89700 م² منها 37178 م² تعمل على ترقية وتطوير نشاطها القاعدية والمتمثلة أساسا في تركيب وتصنيع المنتجات الكهرو منزلية والإلكترونية وهذا بموجب المرسوم الوزاري رقم 74/200 المؤرخ في 2000/04/02 المحدد للصناعة والإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي (CKD، SDK) منتج المؤسسة متنوع مثل (LED،

¹ - الاعتماد على وثائق المؤسسة.

² - الاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوغريج

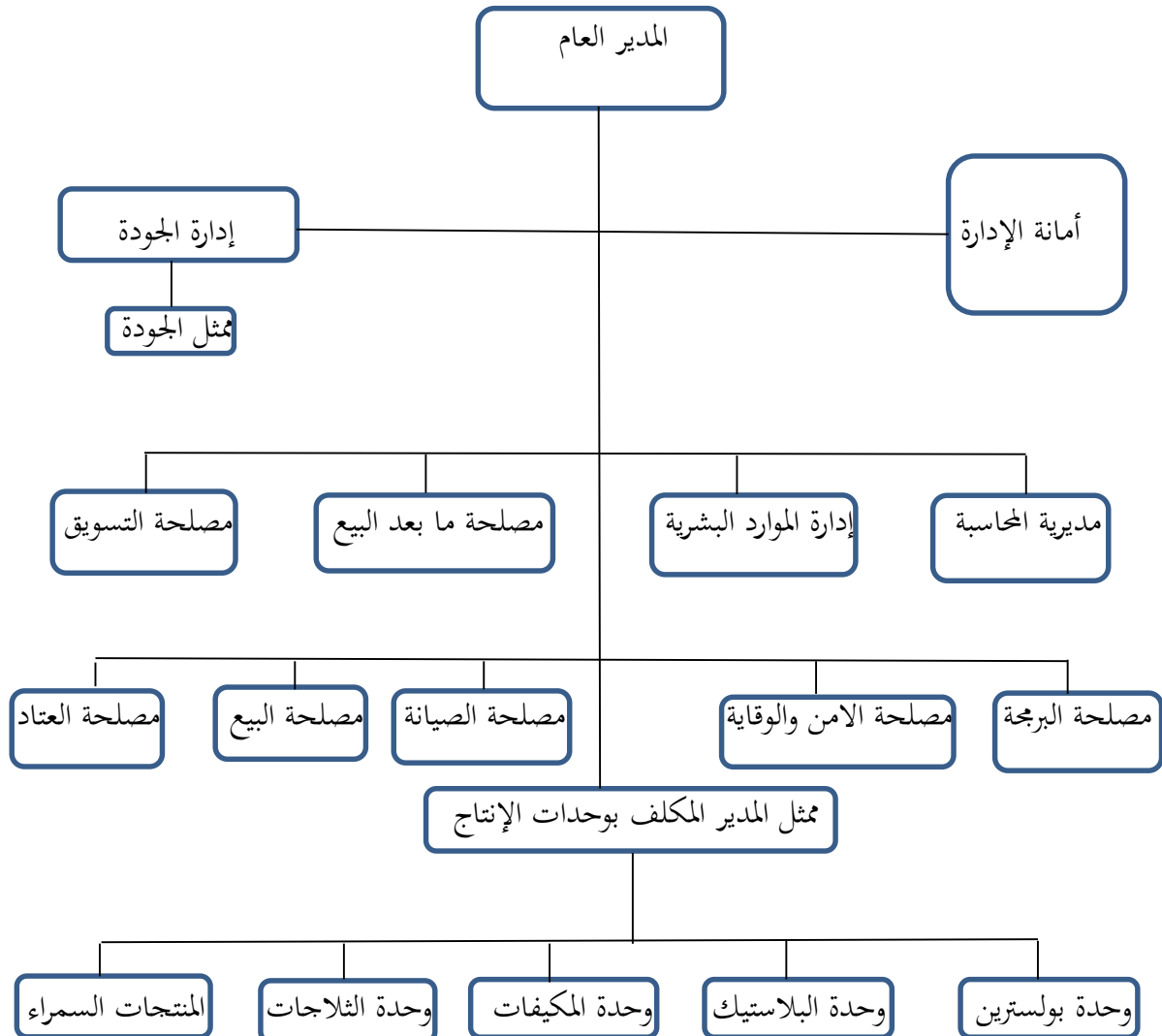
(LCD) أجهزة التلفاز و الاستقبال الرقمي ،الثلاجات ، أجهزة الكمبيوتر ، الألواح الشمسية ، المكيفات الهوائية ، آلات الطبخ...إلخ.

تحتل المؤسسة بتشكيلة جهاز التلفاز مرتبة متقدمة ضمن مراتب المؤسسات الرائدة على مستوى الوطني.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور

يتم تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح مؤسسة " كوندور إلكترونيكس " وفق المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر، حيث يشتغل في مؤسسة " كوندور" أكثر من (2500) عامل، يتوزعون على مجمل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم(10): تمثيل الهياكل الوظيفية لمؤسسة " كوندور إلكترونيكس "



المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور مما يلي:

- **المدير العام:** هو الذي يشكل حلقة الوصل بين المنشأة والموظفين والاهداف الخاصة بها لأنه المسؤول عن العديد من المهام الخاصة بمجريات العمل لخبرته الكافية في اصول ومبادئ الادارة الصحيحة.
- **أمانة المديرية:** تعتبر من الوظائف الادارية المهمة في بيئة العمل حيث تعتمد السكرتارية للقيام بالعديد من الوظائف المهمة في بيئة العمل، ومنها: متابعة البريد، اي الاهتمام بالحصول على البريد الوارد بشكل يومي، مع ارسال البريد الصادر عندما يكون جاهزا في الوقت المحدد لذلك، استقبال الناس اي الحرص على تنظيم المواعيد، والتعامل مع الناس وفقا لجدول منظم يسمح لهم بزيارة المدير، اي الحرص على تطبيق كافة العمليات.
- **ادارة الجودة:** تهدف الى تحسين وتطوير ادائها بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات العميل.
- **ممثل الجودة:** هي مجموعة من المبادئ والادوات التي تهدف الى تحقيق رضا العميل من خلال التصميم النهائي للمنتج مثل جودة الخدمة والتكلفة وتطوير المنتج.
- يعطي إرشادات خاصة بمتطلبات الحصول على شهادة الإيزو ISO.
- يعطي نصائح للمصالح الأخرى حول عملية التسيير.
- **مديرية المحاسبة والمالية:** هي القلب النابض للمؤسسة حيث تترجم كل عمليات الانتاج والبيع الى اموال تسدد بها تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة او هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة.
- **مديرية الموارد البشرية:**
 - توظيف العمال حسب طلبات هياكل المؤسسة؛
 - معالجة الشؤون القانونية للعمال؛
 - التنسيق مع الهياكل الخارجية للعمل والشؤون العامة.
- **مديرية خدمات ما بعد البيع:**
 - توفير خدمات ما بعد البيع للزبائن في إطار الضمان؛

- جمع المعلومات حول مختلف الأعطاب في المنتج؛
- توجيه عملية الإنتاج لتحسين المنتج.
- **مصلحة التسويق:** تتمثل مهامها فيما يلي:
 - دراسة وجذب كل ما يتعلق بمعلومات السوق؛
 - القيام بحملات الإشهار في كافة وسائل الإعلام؛
 - تنظيم المعارض الوطنية والدولية؛
 - تدعيم الفرق الرياضية خاصة فرق كرة القدم، والنشاطات الثقافية والاجتماعية.
- **مصلحة البرمجة:** تهتم بنظام يتكون من اشخاص وسجلات البيانات وعمليات يدوية وغير يدوية حيث يقوم هذا النظام بمعالجة البيانات والمعلومات في المؤسسة.
- **مصلحة الأمن:** ويوكل لهذه المصلحة مهمة حماية املاك الشركة من الاتلاف بشتى انواعه وكل انواع الحوادث ودفع الجرم عن الشركة وكذا وضع الخطط والسياسات والاهداف وتنفيذ قوانين الخاصة بالمؤسسة التي تساعد على الارتقاء بالشركة او المؤسسة.
- **مصلحة البيع:** تتمثل مهامها في:
 - الاستماع الى الزبون؛
 - تطوير عمليات البيع للحفاظ على الزبائن القداماء والحصول على الزبائن جدد؛
 - تفقد عمليات البيع وطلبات الزبائن والتكفل بتوفيرها؛
 - دراسة السوق وادارة مخزونه؛
 - الامداد والتكفل بالنقل؛
 - التنسيق مع الممول لتنظيم الطلبات، ومتابعتها في مراكز العبور؛
 - معالجة الطلبات اتجاه البنك، والإمضاء على الموافقة من طرف البنك؛
 - فرز ملفات الشراء.
- **مصلحة العتاد:** وهي المسؤولة عن إمداد المصالح الأخرى بالتجهيزات المكتبية اللازمة، والسيارات شاحنات النقل، البنزين الخ.

➤ ممثل نائب المدير المكلف بوحدات الإنتاج:

يتفرع لعدة وحدات للإنتاج المختلفة للأجهزة معرفة على حسب نوعها مثل:

➤ وحدة البولسترين: البولسترين هي مادة عازلة ويستخدم في العزل والتغليف والتعبئة.

- صنع صناديق التغليف لوحدي التلفاز والمكيفات الهوائية؛
- تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة؛
- تلبية احتياجات وحدة التلفاز والمكيفات الهوائية.

➤ وحدة البلاستيك: تقوم هذه الوحدة بصنع كل المنتجات البلاستيكية في تركيب التلفاز والثلاجات وتلبية

احتياجات وحدة الثلاجات ووحدة المكيفات الهوائية.

➤ وحدة المكيفات والمواد البيضاء: تقوم هذه الوحدة ب:

- تركيب المكيفات الهوائية؛
- تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة؛
- تلبية احتياجات مصلحة البيع.

➤ وحدة الثلاجات: تقوم هذه الوحدة ب:

- تركيب الثلاجات المختلفة؛
- تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة؛
- تلبية احتياجات مصلحة البيع.

➤ وحدة المنتجات السمراء: تقوم هذه الوحدة ب:

- تركيب الهواتف وأجهزة السمع البصري (التلفاز -... إلخ؛
- تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة؛
- تلبية احتياجات مصلحة البيع.

المبحث الثاني: الطريقة المعتمدة لحساب سعر التكلفة وسعر البيع في المؤسسة

تعتمد مؤسسة كوندور طريقة التكاليف الكلية لحساب تكلفة منتجاتها حيث تقوم بدمج جميع الأعباء

التي تحملها المنتج من بداية الشراء أي التمويل بعدها التخزين ثم الإنتاج وصولاً إلى المرحلة النهائية والتي هي

البيع، حيث انها تبني سياستها التسعيرية إعتماًداً على ما يصلها من مديرية المالية والمحاسبة وبالتحديد مصلحة محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: الطريقة المستعملة في حساب تكلفة إنتاج الوحدة

سوف نقوم في هذا المطلب بتحديد مختلف التكاليف وفق الطريقة المنتهجة من قبل المؤسسة (طريقة التكاليف الكلية)، حيث تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد مختلف التكاليف لكل نوع من منتجات المؤسسة، ويكون ذلك حسب المراحل التالية:

أولاً: تحديد الأعباء غير مباشرة

يتم حساب مختلف الأعباء غير مباشرة التي تحملتها المؤسسة خلال شهر جانفي 2022 والتي هي عبارة عن مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر مثل الزيوت، مواد الصيانة، بالإضافة لأجور ورواتب مدير المصنع وإطارات مديرية المالية والمحاسبة، مديرية تسيير الموارد البشرية، أمناء المخازن، مراقبي الجودة... وغيرها من الأعباء الأخرى نستعرضها من خلال الجدول الآتي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوغريج

الجدول رقم (09): الأعباء غير مباشرة لمؤسسة كوندور

المبلغ	التعيين	الحساب
183 185,60		602 التموينات الأخرى
431 134,28		607 المشتريات الغير مخزنة من المواد و التوريدات
- 15 947,94		609 التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات
4 546 607,79		611 التقاoul العام
657 942,31		613 الإيجارات
349 647,25		615 الصيانة، التصليحات والرعاية
401 384,82		616 أقساط التأمينات
6 906,90		618 التوثيق و المستندات
384 765,46		622 أجور الوسطاء والأتعاب
159 415,51		626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
196 912,68		628 الإشتراكات و المستندات
6 379,77		654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل
69 176,41		657 الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري
2 450 763,51		658 أعباء أخرى للتسيير الجاري
1 032 825,41		670 العناصر غير العادية _ الأعباء
3 514 697,41		681 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية
280 659,73		627 الخدمات المصرفية وما شابهها
2 646 578,39		661 أعباء القوائد
31 947,45		666 خسائر الصرف
2 228,57		668 الأعباء المالية الأخرى
4 568 687,45		623 الإشهار والنشر والعلاقات الخارجية
1 725 267,22		624 نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
700 453,08		625 التنقلات والمهمات والإستقبالات
2 480 148,48		642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
54 642,57		645 الضرائب والرسوم الأخرى
8 673 025,24		631 أجور المستخدمين
837 920,32		637 الأعباء الاجتماعية الأخرى
78 654,60		638 أعباء المستخدمين الأخرى
36 456 010,27		المجموع

المصدر: الإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

ثانياً: توزيع الأعباء غير مباشرة على وحدات الإنتاج

في هذه المرحلة توزع المؤسسة جميع الأعباء الغير مباشرة لشهر جانفي 2022 على جميع وحدات الإنتاج حيث تأخذ كل وحدة نسبتها من التكاليف غير مباشرة، حيث تعتمد المؤسسة إلى طريقة خاصة بها وهي تقديرية لتحديد مفاتيح التوزيع، لأن المؤسسة تجد صعوبة في تحديد التكلفة غير مباشرة لكل وحدة من وحدات الإنتاج وتكون الطريقة كما يلي:

1. توزيع الأعباء الخاصة بالإستهلاكات الأخرى:

تعتبر المواد الأولية المستهلكة مرجعاً في المؤسسة لتوزيع الأعباء غير مباشرة الخاصة بالحسابات 602،

607، 609 على وحدات الإنتاج كما يظهر في المطيات التالية¹:

• وحدة المنتجات السمرء: 36 689 805.53 دج؛

• وحدة المكيفات: 64 585 123.52 دج؛

• وحدة الثلاجات: 23 410 500.08 دج؛

• وحدة الهواتف: 75 008 617.42 دج؛

• وحدة المنتجات البيضاء: 14 235 741.10 دج.

مجموع المواد الأولية المستهلكة يساوي: 213 929 787.65 دج.

بتطبيق الطريقة الثلاثية نتحصل على النسب الموافقة لكل وحدة كما يلي: 17% - 30% - 11% - 35% -

7% . ثم نوزع الأعباء على الوحدات وفقاً للطريقة التالية:

الحساب 602 (التموينات الأخرى):

• وحدة المنتجات السمرء: $17\% \times 183\ 185.60 = 31\ 417.06$ دج؛

• وحدة المكيفات: $30\% \times 183\ 185.60 = 55\ 303.49$ دج؛

• وحدة الثلاجات: $11\% \times 183\ 185.60 = 20\ 046.14$ دج؛

• وحدة الهواتف: $35\% \times 183\ 185.60 = 64\ 229.01$ دج؛

• وحدة المنتجات البيضاء: $7\% \times 183\ 185.60 = 12\ 189.90$ دج.

وهكذا بنفس الطريق نتعامل مع الحسابين 607، 609.

2. توزيع الأعباء الخاصة بالخدمات الأخرى:

في هذا الجانب تتبنى المؤسسة طريقة خاصة بها توصلت إليها بعد تجريب العديد من الطرق وصولاً بهذه

الطريقة التي تعتبر تقريبية بالنسبة للمؤسسة وهي جمع الأعباء مع المنتجات الخاصة بشهر جانفي 2022

لتوزيع أعباء الحسابات 611، 613، 615، 616، 618، 622، 626، 628، 654، 657،

658، 670، 681 على وحدات الإنتاج كما يلي:

¹ - الإعتناء على الوثائق الخاصة بمصلحة المحاسبة التحليلية.

- الأعباء (جانفي 2022): 6 264 357.72 دج.

- وحدة المنتجات السمراء: 1 228 690.92 دج؛
- وحدة المكيفات: 1 047 811.00 دج؛
- وحدة الثلاجات: 1 792 899.45 دج؛
- وحدة الهواتف: 1 167 827.17 دج؛
- وحدة المنتجات البيضاء: 1 027 129.17 دج.

- المنتجات (جانفي 2022): 293 191 968.79 دج.

- وحدة المنتجات السمراء: 29 386 008.28 دج؛
- وحدة المكيفات: 86 220 638.83 دج؛
- وحدة الثلاجات: 33 146 862.23 دج؛
- وحدة الهواتف: 111 747 934.89 دج؛
- وحدة المنتجات البيضاء: 32 690 524.57 دج.

- مجموع الأعباء + المنتجات: 299 456 326.51 دج.

- وحدة المنتجات السمراء: 30 614 699.20 دج؛
- وحدة المكيفات: 87 268 449.83 دج؛
- وحدة الثلاجات: 34 939 761.68 دج؛
- وحدة الهواتف: 112 915 762.06 دج؛
- وحدة المنتجات البيضاء: 33 717 653.74 دج.

بتطبيق الطريقة الثلاثية لمجموع (الأعباء + المنتجات) مع وحدات الإنتاج كما سبق في المواد الأولية المستهلكة

نتحصل على نسبة كل وحدة إنتاج: 10% - 29% - 12% - 38% - 11%.

نأخذ على سبيل المثال:

الحساب 611 (التقاويل العام):

- وحدة المنتجات السمراء: 4 546 607.79 x 10% = 464 819.13 دج؛
- وحدة المكيفات: 4 546 607.79 x 29% = 1 324 985.91 دج؛

- وحدة الثلاثجات: $4\,546\,607.79 \times 12\% = 530\,486.01$ دج؛
 - وحدة الهواتف: $4\,546\,607.79 \times 38\% = 1\,714\,385.83$ دج؛
 - وحدة المنتجات البيضاء: $4\,546\,607.79 \times 11\% = 511\,930.90$ دج.
- بنفس الطريقة يتم حساب بقية الأعباء للحسابات (613، 615، 616، 618، 622، 626، 628، 654، 657، 658، 670، 681).

3. توزيع الأعباء الخاصة بالمصاريف المالية:

تقوم المؤسسة بتحميل المصاريف المالية على المشتريات من المواد الأولية حيث تتحمل كل وحدة إنتاج نسبتها الخاصة من هذه الأعباء حسب الطريقة التالية:

مشتريات المواد الأولية:

- وحدة المنتجات السمراء: $70\,894\,381.72$ دج؛
 - وحدة المكيفات: $84\,239\,476.27$ دج؛
 - وحدة الثلاثجات: $34\,304\,766.93$ دج؛
 - وحدة الهواتف: $72\,130\,462.75$ دج؛
 - وحدة المنتجات البيضاء: $20\,801\,328.67$ دج.
- مجموع مشتريات المواد الأولية: $282\,370\,416.34$ دج.
- نتعامل بنفس الطريقة السابقة، تكون النسب هي: $25\% - 30\% - 12\% - 26\% - 7\%$.
- نعوض النسب في الحساب 627 (الخدمات المصرفية وما شابهها):

- وحدة المنتجات السمراء: $280\,659.73 \times 25\% = 70\,464.88$ دج؛
 - وحدة المكيفات: $280\,659.73 \times 30\% = 83\,729.13$ دج؛
 - وحدة الثلاثجات: $280\,659.73 \times 12\% = 34\,096.94$ دج؛
 - وحدة الهواتف: $280\,659.73 \times 26\% = 71\,693.47$ دج؛
 - وحدة المنتجات البيضاء: $280\,659.73 \times 7\% = 20\,675.31$ دج.
- تستخدم نفس التقنية مع الحسابات 661، 666، 668.

4. توزيع الأعباء الخاصة بالتسويق:

في هذه الحالة تلجأ المؤسسة إلى المنتجات للوصول إلى معاملات التوزيع الخاصة بهذه الأعباء مع تطبيق نفس الطرق السابقة فنتحصل على النسب: 10% - 29% - 11% - 38% - 12%. والتي تعوض في الحسابات 623، 624، 625 للحصول على تكلفة كل وحدة إنتاج.

5. توزيع الأعباء المتعلقة بالضرائب والرسوم:

فيما يخص الضرائب والرسوم فإننا نستطيع توزيعها دون اللجوء إلى النسب لأن كل وحدة تسدد الضرائب الخاصة برقم أعمالها، إذاً فهي قابلة للتحديد وهي متمثلة في الرسم على النشاط المهني والتسبيقات الخاصة بأرباح الشركات والضريبة على أرباح الشركات وحساباتها على التوالي (642، 645، 695).

6. توزيع الأعباء المتعلقة بالأجور:

تعتمد المؤسسة نفس طريقة أعباء الخدمات (الإيجارات، تأمينات...) حيث تجمع الأعباء مع المنتجات ثم الطريقة الثلاثية لتحديد المعاملات وتعطي كل وحدة إنتاج حصتها من أعباء الرواتب والأجور وتكون النسب هي: 10% - 29% - 12% - 38% - 11%. والتي تعوض في الحسابات 631، 637، 638 للوصول لتكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج.

ثالثاً: تحديد الأعباء لوحدة المنتجات السمرء حسب طبيعتها

نقوم بإعداد جدول يتضمن مختلف الأعباء المباشرة وغير مباشرة لوحدة المنتجات السمرء وذلك بالإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

الجدول رقم (10): توزيع أعباء وحدة المنتجات السمراء حسب طبيعتها

الحساب	التعيين	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة	المجموع	النسبة
602	التمويلات الأخرى	950 556,12	31 417,06	981 973,18	7,44%
607	المشتريات الغير مخزنة من المواد و التوريدات	-	73 941,24	73 941,24	0,56%
609	التفويضات، التتريلات والصومات المتحصل عليها من المشتريات	-	2 735,14	2 735,14	-0,02%
611	التقاويل العام	-	464 819,13	464 819,13	3,52%
613	الإيجارات	-	67 264,25	67 264,25	0,51%
615	الصيانة، التصليحات والرعاية	259 800,00	35 745,93	295 545,93	2,24%
616	أقساط التأمينات	-	41 035,28	41 035,28	0,31%
618	التوثيق والمستجدات	-	706,12	706,12	0,01%
622	أجور الوسطاء والاعتاب	39 800,00	39 336,22	79 136,22	0,60%
623	الإشهار والنشر والعلاقات الخارجية	-	457 909,84	457 909,84	3,47%
624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	549 418,78	172 919,87	722 338,65	5,47%
625	التقيلات والمهمات والإستقبالات	533 713,00	70 204,92	603 917,92	4,58%
626	مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية	-	16 297,73	16 297,73	0,12%
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	417 207,25	70 464,88	487 672,13	3,70%
628	الإنتراكات والمستجدات	-	20 131,22	20 131,22	0,15%
637	الأعباء الاجتماعية الأخرى	99 800,00	85 664,17	185 464,17	1,41%
638	أعباء المستخدمين الأخرى	-	8 041,20	8 041,20	0,06%
642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الاعمال	-	248 580,01	248 580,01	1,88%
645	الضرائب والرسوم الأخرى	527,14	5 476,71	6 003,85	0,05%
654	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل	-	652,23	652,23	0,00%
657	الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري	-	7 072,20	7 072,20	0,05%
658	أعباء أخرى للتسيير الجاري	11 785,00	250 552,02	262 337,02	1,99%
661	أعباء القوائد	-	664 473,07	664 473,07	5,04%
666	خسائر الصرف	-	8 021,01	8 021,01	0,06%
668	الأعباء المالية الأخرى	-	559,52	559,52	0,00%
670	العناصر غير العادية - الأعباء	-	105 590,15	105 590,15	0,80%
631	أجور المستخدمين	6 141 423,81	886 680,41	7 028 104,22	53,27%
681	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	-	359 322,53	359 322,53	2,72%
695	الضرائب على أرباح الشركات	-	-	-	0,00%
Total		9 004 031,10	4 190 143,80	13 194 174,90	100,00%

المصدر: الإعتداد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

رابعاً: حساب سعر تكلفة المنتجات السمراء

من بين منتجات وحدة إنتاج المنتجات السمراء نأخذ جهاز التلفاز بأنواعه الثلاثة التالية:

- جهاز التلفاز من نوع LED 24" FULL HD
- جهاز التلفاز من نوع LED 32" HD / TNT
- جهاز التلفاز من نوع LED 43" FULL HD

لدينا سعر شراء وحدة واحدة من هذه الأنواع الثلاثة التي نستخرجها من فاتورة الشراء (D10) فاتورة المورد

الأجنبي حيث تكون تكلفة الشراء كما يلي:

تكلفة الشراء:

✓ مبلغ الشراء:

الكمية X ثمن الشراء \$ X سعر الصرف

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوغريج

✓ تكلفة الشراء الإجمالية:

مبلغ الشراء بالدينار + مصاريف الشحن + حقوق الجمارك + مصاريف النقل + مصاريف أخرى

✓ تكلفة الشراء الوحدوي:

تكلفة الشراء الإجمالية / الكمية

لدينا من وثائق المصلحة البيانات الآتية:

الجدول رقم (11): حساب تكلفة الشراء الوحدوي لجهاز التلفاز

التعيين	سعر الشراء \$	الصرف	السعر DA	الشحن	حقوق جمركية	مصاريف النقل	تكلفة الشراء
LED 24" FULL HD	132.00	116.4586	15,372.54	73.79	922.35	273.63	16,642.31
LED 32" HD / TNT	142.00	116.4586	16,537.12	79.38	992.23	294.36	17,903.09
LED 43" FULL HD	152.00	116.4586	17,701.71	84.97	1,062.10	315.09	19,163.87

المصدر: الإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

مثال: احسب تكلفة شراء تلفاز LED 24" FULL HD

الحل: لدينا سعر الشراء الوحدوي بالدولار: \$132.00

سعر الصرف: 116.4586 دج

السعر بالدينار: $116.4586 \times \$132.00 = 15\ 372.54$ دج

لنتحصل على تكلفة الشراء نضيف لسعر الشراء المصاريف التالية: الشحن، الحقوق الجمركية، مصاريف النقل كما يلي:

$$16\ 642.31 = 273.63 + 922.35 + 73.79 + 15\ 372.54 \text{ دج.}$$

تكلفة الإنتاج:

✓ الإستهلاكات:

الكمية المستهلكة \times تكلفة الشراء الوحدة

✓ معاملات التوزيع:

مواد أولية المستهلكة (وحدة الإنتاج) / مواد أولية مستهلكة إجمالية (المؤسسة)

✓ أعباء الإنتاج:

المعامل \times مجموع أعباء الإنتاج / الكمية

✓ تكلفة الإنتاج:

تكلفة الشراء الوحديّة + أعباء الإنتاج

لدينا من وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية المعطيات التالية:

الجدول رقم (12): حساب تكلفة الإنتاج الوحدي لجهاز التلفاز

التعيين	تكلفة الشراء	الكمية المنتجة	مواد أولية مستهلكة	معامل التوزيع	أعباء الإنتاج	تكلفة الإنتاج
LED 24" FULL HD	16,642.31	6,000	99,853,839.65	21%	314.78	16,957.09
LED 32" HD / TNT	17,903.09	15,660	280,362,348.86	59%	338.63	18,241.72
LED 43" FULL HD	19,163.87	5,000	95,819,341.07	20%	362.48	19,526.35
		26,660	476,035,529.58	100%		

المصدر: الاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

مثال: أحسب تكلفة إنتاج جهاز تلفاز LED 24" FULL HD

الحل:

لدينا كمية الإنتاج لشهر جانفي 2022 تساوي 6000 وحدة، وتكلفة الشراء هي: 16 642.31 دج،

ومنه فإن المواد الأولية المستهلكة هي: 16 642.31 دج \times 6000 = 99 853 839.65 دج. نحدد

معامل التوزيع لحساب أعباء الإنتاج الخاصة بهذا النوع من أجهزة التلفاز بالطريقة الثلاثية كما يلي:

معامل التوزيع = 99 853 839.65 دج / 476 035 529.58 دج = 21%.

أعباء الإنتاج المباشرة للمنتجات السمراء لشهر جانفي 2022: 9 004 031.10 دج والكمية المنتجة من

جهاز التلفاز نوع LED 24" FULL HD هي 6000 وحدة ومنه تكلفة الوحدة الواحدة من أعباء

الإنتاج هي: 9 004 031.10 دج / 6000 وحدة = 1 500.67 دج، إذاً أعباء الإنتاج للجهاز تكون:

1 500.67 دج \times 21% = 314.78 دج.

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + تكلفة الإنتاج المباشرة

تكلفة الإنتاج = 16 642.31 دج + 314.78 دج = 16 957.09 دج.

التكلفة الإجمالية للإنتاج:

✓ مبلغ الإنتاج:

الكمية \times تكلفة الإنتاج

✓ معامل التوزيع 2:

مبلغ الإنتاج / مبلغ الإنتاج الإجمالي

✓ أعباء الإستغلال:

معامل التوزيع 2 x مجموع أعباء الإستغلال / الكمية

✓ تكلفة الإنتاج الإجمالية:

تكلفة الإنتاج الوحديّة + أعباء الإستغلال

لدينا المعطيات التالية:

الجدول رقم (13): حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية الوحديّة لجهاز التلفاز

التعيين	تكلفة الإنتاج	كمية الإنتاج	معامل التوزيع	أعباء الإستغلال	تكلفة الإنتاج
LED 24" FULL HD	16,957.09	6,000	21%	146.49	17,103.58
LED 32" HD / TNT	18,241.72	15,660	59%	157.59	18,399.30
LED 43" FULL HD	19,526.35	5,000	20%	168.68	19,695.03
		26,660	100%		

المصدر: الإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

مثال: أحسب التكلفة الإجمالية لجهاز التلفاز نوع LED 24" FULL HD

الحل:

لدينا: تكلفة الإنتاج: 16 957.09 دج.

أعباء الإستغلال (الأعباء غير مباشرة) لشهر جانفي 2022 هي: 4 190 143.80 دج.

حساب الأعباء الغير مباشرة للوحدة من جهاز التلفاز LED 24" FULL HD كما يلي:

4 190 143.80 دج / 6000 وحدة = 698.36 دج.

معامل التوزيع للجهاز 21% ومنه الأعباء غير مباشرة للوحدة تساوي: 698.36 دج x 21% = 146.49 دج.

تكلفة الإنتاج الإجمالية = تكلفة الإنتاج + أعباء الإستغلال

تكلفة الإنتاج الإجمالية = 16 957.09 دج + 146.49 دج = 17 103.58 دج.

المطلب الثاني: سياسة التسعير المطبقة في المؤسسة

تولي المؤسسة أهمية وعناية بالغة للأسعار فمن خلالها تضمن بقاءها في السوق والمحافظة على حصتها

والمنافسة في مجالها، من أجل ذلك تقوم بدراسة مختلف العروض المتوفرة لإقتناء المواد الأولية ومستلزماتها والبحث

عن الموردين الذين يلبون طلبيات المؤسسة من حيث الكمية والتنوع فهي لا تهمل عنصر الجودة الذي يضمن

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوغريج

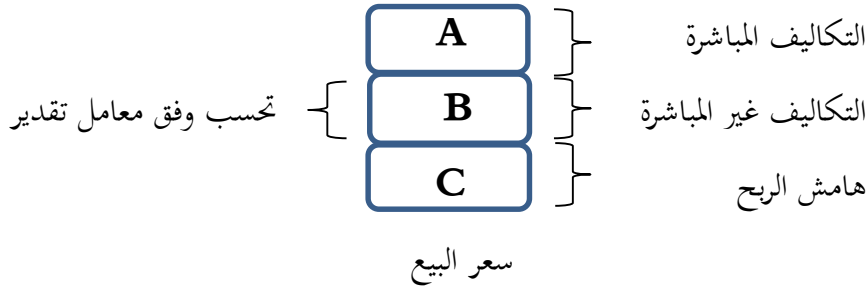
لها السمعة الجيدة، فهي تعمل دائماً على تخفيض تكاليف الإنتاج قدر المستطاع حتى تسيطر على السوق بأسعارها التنافسية.

1. تحديد سعر البيع:

تحدد المؤسسة سعر بيعها كغيرها من المؤسسات التي تعتمد على محاسبة التكاليف في حساب تكاليفها، بحيث تقوم بتحديد إجمالي تكاليفها والتي تتضمن التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة ويتم حساب سعر البيع وفق الطريقة التالية:

$$\text{السعر} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

تبنى المؤسسة سياسة تسعيرية تقوم على تحديد نسبة مئوية من التكاليف لخلق هامش ربح، حيث تضع سعر بيع يغطي لها جميع التكاليف التي تحملها المنتج من بداية شراء المواد الأولية (التموين)، ثم التخزين، الإنتاج، إلى غاية الحالة النهائية، وتكون نسبة هامش الربح تتراوح بين 8% حتى 15%.
وتجدر الإشارة إلى أن الجهة المعنية عند تحديد الهامش تراعي دائماً السوق والمنافسة.



$$\text{ومنه سعر البيع} = C + B + A.$$

2. نقد الطريقة:

من خلال دراستنا لطريقة حساب سعر التكلفة، ومنه تحديد سعر البيع في المؤسسة محل الدراسة، يمكننا ملاحظة عدة نقائص نذكر أهمها فيما يلي:

- طريقة إدراج التكاليف غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة نتيجة نشاطها ضمن سعر التكلفة تقليدية وغير دقيقة وعلمية أي إتمدت المؤسسة في تقديرها لسعر البيع على هوامش ونسب من سعر التكلفة، وهذا ما يؤدي إلى عدم تحميل المنتوجات المباعه نصيبها الحقيقي من التكاليف سواءً بالزيادة أو النقصان وهو ما يعود بالسلب على المؤسسة خاصة في جانب إتخاذ القرارات بشأن بعض المبيعات؛

- صعوبة تحديد الأقسام أو المراكز التي تمتص قدراً كبيراً من التكاليف، مقابل إنتاجية متوسطة لا تتناسب مع حجم التكاليف المنفقة؛

- صعوبة تحديد النتيجة لكل منتج على حدي؛

نذكر على سبيل المثال وحدة إنتاج فرن المطبخ والمدفأة حيث تقوم بإنتاج الصفائح لوحدها وذلك في مركز خاص للصفائح مع توفيرها لوحدة الثلاثات ووحدة المكيفات دون تحديد التكلفة الخاصة بكل وحدة حيث تجمع الأعباء وتوزع دون مراعاة التكلفة الحقيقية لكل وحدة، وأيضاً صعوبة تقدير تكلفة اليد العاملة داخل مراكز الوحدة؛

- ومن بين ما تم ملاحظته أن المؤسسة لا تعتمد على الطرق العلمية أثناء تحديد مفاتيح التوزيع لأنها تنتهج تقنية تقديرية وجدتها المؤسسة ملائمة إلى حد بعيد في توزيع الأعباء الغير مباشرة، لو تبنت المؤسسة الطرق الحديثة في حساب التكاليف الخاصة بنشاط الإنتاج لتمكنت من الحصول على تكاليفها بصورة صادقة وقريبة للدقة، فتعمل على تجنب النشاطات التي لا تدر أرباحاً وتعزز إنتاجها من المنتجات التي تحقق أكبر عائد وبذلك تصل إلى وضع سياسة تسعيرية جيدة تسيطر بها على الأسواق وتعظم أرباحها.

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة كوندور برج بوعريريج والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة، نشأتها، تعريفها وهيكلها التنظيمي.

وكذلك تطرقنا إلى دراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في تحديد مختلف التكاليف لوحدة الإنتاج بالمؤسسة وتخصصنا في جهاز التلفاز بثلاثة أنواع منه، وما تم ملاحظته من خلال الدراسة لهذه الطريقة أنها غير علمية وغير واضحة في تحديد التكاليف.

وفي الأخير وجدنا أنه على المؤسسة إتباع الطرق الحديثة لحساب التكاليف من بينها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لأنها أكثر عدالة في توزيع الأعباء غير مباشرة.

الخاتمة

الخاتمة:

تمحور موضوع دراستنا حول دور محاسبة التكاليف في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف القديمة والحديثة، وكذا المفاهيم المتعلقة بالسياسة التسعيرية ودور محاسبة التكاليف فيها.

ومن خلال دراستنا وما تناولنا حول محاسبة التكاليف ودورها في تحديد سياسة التسعير، نستطيع القول بأن محاسبة التكاليف تعتبر وسيلة هامة وضرورية وتقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سبباً رئيسياً في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحساب التكلفة النهائية لكل وحدة من وحدات الإنتاج ومنه إتخاذ القرار المناسب لتحسين تسيير المؤسسة والرفع من مردوديتها.

لعل من أهم ما يواجه المسيرين من تحديات في هذا المجال لتحقيق المؤسسة لأهدافها هو محاولة إيجاد حلول لضمان التسويق والتصريف الناجح لمنتجاتها في الأسواق المستهدفة والذي لا يمكن الوصول إليه وتحقيقه إلا بوجود المنتج المطلوب بالسعر المناسب.

إن قدرة المسيرين على تحقيق عنصري الجودة والسعر يعتبر أحد أسرار نجاح المنتجات عند عرضها في الأسواق، فالجودة لديها خاصية قيمة يشعر بها المستهلك عند استخدامه للمنتج ويدفعها من خلال السعر، أما في المؤسسة فالجودة تعتبر تكلفة محاسبية تيم تغطيتها عن طريق سعر البيع، فإذا إستطاعت المؤسسة التحكم في تكلفة المنتج من حيث الجودة المطلوبة يسر وسهل عليها تحديد السعر الملائم وبالتالي إكتشاف سر التسويق الناجح.

وقد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية أنه بتوفر نظام محاسبة تكاليف فعال في المؤسسة يستطيع المسير إنشاء قاعدة للأسعار والتحكم فيها بشكل دقيق، صادق وموضوعي يسمح له بالتعامل مع مختلف التقلبات كتغير مستوى التكاليف أو الطلب أو التغير في إختيارات المستهلكين وحتى ارتفاع حدة المنافسة، وهذا ما يعطي للمسير مرونة أكبر في تحديد الأسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة بهدف نجاح تسويقها و يتيح للمسير الفرصة لإستخدام وتجريب مختلف التقنيات والأساليب للقدرة على المنافسة وبالتالي تحديد سياسة تسعير فعالة للمؤسسة.

وكذلك ظهر لنا من خلال الدراسة للبحث والموضوع والمقارنة التي اجريناها بين الجانب النظري والعملي غياب محاسبة التكاليف المبنية على الأسس العلمية، لنخلص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن إثبات أو نفي فرضيات الموضوع، ومن ثم الإجابة على إشكالية البحث.

نتائج إختبار الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع يمكننا إختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى والتي تنص على أن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية لكونها تساعد على تحديد مختلف التكاليف، وهذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على إتخاذ مختلف القرارات وتحديد سياسة التسعير المناسبة التي تضمن تحقيق أهدافها.

فمن خلال الدراسة ظهر لنا صحة هذه الفرضية رغم أن معظم المؤسسات الاقتصادية بالجزائر تستعمل الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف بغية تحديد مختلف تكاليف منتجاتها.

الفرضية الثانية والتي تتمثل في إعتقاد محاسبة التكاليف كتقنية وأداة كاشفة للوضعية التفصيلية للمؤسسة لما توفره من أساليب وطرق تحليلية، وهذا ما يؤهلها لأن تكون أداة رقابة لمختلف العناصر المكونة للمؤسسة، حيث توصلنا لتحديد مختلف التكاليف التي تحملها النشاط الإنتاجي للمؤسسة، ومن خلال دراستنا لهذه الفرضية توصلنا للنتائج التالية:

- تعتبر محاسبة التكاليف مصدر معلومات وذلك من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة توفر معلومات بشكل مخالف قصد التحليل والكشف عن مختلف النواحي التي تؤثر في مسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة، كونها تعتمد معايير محاسبية وهذا ما أهلها لأن تكون أداة رقابية فعالة؛
- إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في ضبط تكاليفها مرتبط بإنطلاق المؤسسة من بداية تحديد التكاليف، التي أوجدت لها محاسبة التكاليف عدة طرق تغطي بعضها عيوب الأخرى، فالوصول لنتائج موضوعية من خلال هذه الطرق يتوقف على الصرامة في التطبيق وحسن إستغلال المعلومات المتوفرة؛
- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على توفير معلومات تساعد المسيرين في عملية إتخاذ القرارات، حيث أن الطرق التقليدية لا توفر تفاصيل دقيقة عن تكلفة كل نشاط، إضافة إلى إعتياده على مبادئ غير صحيحة في توزيع التكاليف الغير مباشرة، فنظام التكاليف على أساس

الأنشطة يوفر بيانات ومعلومات مفصلة عن كل نشاط مما يقرب المعلومات للواقع العملي لمتخذي القرارات وهذا ما يوصلنا لصحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة والتي تمثل وجود عوامل داخلية تؤثر بشكل أساسي في قرارات التسعير كما توجد عوامل خارجية تؤثر في سياسة التسعير مثل عامل المنافسة.

من بين العوامل التي تؤثر في سياسة التسعير نجد العوامل الداخلية التي تخص المؤسسة وأنشطتها وتستطيع السيطرة عليها والتحكم بها ومن بين هذه العوامل نجد عامل الأهداف والتكلفة بنوعيتها الثابتة والمتغيرة، أما العوامل الخارجية تتمثل في كل من المنافسة، الطلب، والظروف الاقتصادية، إضافة إلى الموردين، فهذه العوامل تؤثر بشكل رئيسي على قرارات التسعير وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها في الآتي:

✓ ظهرت محاسبة التكاليف كضرورة محاسبية وتقنية تهتم بحساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية؛

✓ تكمن أهمية محاسبة التكاليف في التحكم في عناصر تكاليف المؤسسة، وغياها يعني فقدان السيطرة والتحكم فيها؛

✓ تشكل محاسبة التكاليف بعداً إستراتيجياً للمؤسسة، وهذا من حيث إستخدامها في المجال التسعيري وما يتطلبه من ترشيد التكاليف وضبطها خاصة في ظل ظروف المنافسة وتقلبات الطلب؛

✓ يكمن التحدي بالنسبة للمسيرين في السيطرة على العوامل الداخلية ومراقبة العوامل الخارجية المؤثرة في إتخاذ قرار التسعير؛

✓ إتخاذ قرارات التسعير وتعديل الأسعار يكون بشكل مدروس يبنى على معلومات دقيقة، صحيحة وشاملة؛

✓ عند وضع أي سياسة تسعير وجب دراسة الأسواق المستهدفة والتعرف على حجم المنافسة فيها؛

✓ وجود علاقة إرتباط قوية بين محاسبة التكاليف وسياسة التسعير من خلال إستخدام معامل التحديد.

الاقتراحات والتوصيات:

وفي الأخير وعلى ضوء ما درسنا واستنادا على ذلك يمكن تلخيص بعض الاقتراحات والتوصيات كالتالي:

- ✓ تطبيق محاسبة التكاليف على مستوى المؤسسات يساعد على عملية الإنتاج والبيع؛
- ✓ على المؤسسات الاقتصادية تطبيق نظام محاسبة التكاليف من أجل الوصول لنتائج جيدة؛
- ✓ وضع سياسة تسعير مرنة تتلاءم مع مختلف الأحوال الاقتصادية والتغيرات والتقلبات المختلفة.

الآفاق المستقبلية للدراسة:

أخيرا وليس آخرا يطيب لي ذكر بعض المواضيع المتممة والمكملة والتي تصب في سياق موضوع دراستنا:

- ✓ دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف؛
- ✓ نحو تحديد معايير لتدئة سعر التكلفة في ظل ظروف المنافسة؛
- ✓ دور عوامل إستراتيجية التسعير في الحصة السوقية.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1. أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002.
2. أحمد شاكر العسكري، التسويق الصناعي (مدخل استراتيجي)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، 2007.
3. أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
4. أحمد نور، صالح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
5. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
6. أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
7. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
8. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. تزار عبد المجيد البرواري، احمد محمد فهمي البرزنجي، إستراتيجية التسويق، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان
10. تشارلز هورنجرن وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف "مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية.
11. ثابت عبد الرحمن إدريس/ جمال محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية مصر، الطبعة 1، 2005.
12. ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، جهينة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007.
13. ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
14. جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال: مدخل وظيفي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
15. حسن جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
16. حميد الطائي، بشير العالق، الأسس العلمية للتسويق الحديث (مدخل شامل)، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
17. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010.
18. رائف التوفيق، ناجي معلا، مبادئ التسويق، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008.
19. رائف توفيق، ناجي معلا، اصول التسويق (مدخل تحليلي)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2005.
20. رضوان محمود العمر، مبادئ التسويق، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2005.
21. زكريا احمد عزام، علي فلاح الزغبي، سياسات التسعير (مدخل منهجي-تطبيقي متكامل)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1ن عمان، 2010.

22. زكريا عزام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008.
23. زياد محمد الشرماني، عبد الغفور عبد السلام، مبادئ التسويق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
24. زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
25. سليمان قدامح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1976.
26. عبد الحلیم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000.
27. عبد السلام أبو قحف، مبادئ التسويق، دار الجامعة لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005.
28. عبد السلام أبوقحف، أساسيات التسويق، ج1، دار المعرفة الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
29. علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
30. علي عبد الرضا الجياشي، التسعير مدخل تسويقي، جهينة للنشر والتوزيع، عمان.
31. غسان قاسم داود اللامي، إدارة التسويق-أفكار وتوجهات جديدة-، دار صفاء لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003.
32. فركوس محمد، الموازنات التقديرية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
33. فهد العرييد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003.
34. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة (الأردن).
35. محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2008.
36. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000.
37. محمد أحمد عبد النبي، إدارة التسويق، ناشرون موزعون، ط1، عمان، 2013.
38. محمد الصيرفي، مبادئ التسويق (دراسة نظرية تطبيقية)، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية، 2005.
39. محمد الصيرفي، سياسات تسعير الدواء، ط1، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2007.
40. محمد تسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان (الأردن)، 2004.
41. محمد جاسم الصميدعي، بشير عباس العالق، مبادئ التسويق، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006.
42. محمد جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، تسويق الخدمات، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2010.
43. محمد جاسم، جاسم الصميدعي، إستراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
44. محمد حافظ حجازي، المقدمة في التسويق، دار الوفاء، ط1، الإسكندرية، 2007.
45. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.

46. محمد عبده حافظ، تسويق الخدمات، المكتب العربي للمعارف، ط1، القاهرة، 2009.
47. محمد عواد الزيادات، محمد عبد هلال العوامرة، إستراتيجيات التسويق (منظور متكامل) ، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012.
48. محمد فريد الصحن، نبيلة عباس، مبادئ التسويق، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، 2004.
49. محمود الصيرفي، الإستراتيجية التسويقية (للموانئ وشركات النقل البحري) ، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2015.
50. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان (الأردن)، 2010.
51. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
52. ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر.
53. ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013،
54. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007.
55. نجيب أنطوان سامونا، محمد عبد الوهاب عزاوي، المحاسبة الإدارية: إتخاذ القرارات، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 1979.
56. نظام موسى سويدان، شفيق ابراهيم حداد، التسويق - مفاهيم معاصرة-، دار الجامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2004.
57. نعيم عبد عاشور، رشيد بمرعوده، مبادئ التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
58. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية مصر.
59. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
60. يوسف ابو فارة، إدارة الأسعار (في الأسواق التقليدية والإلكترونية وأسواق المياه) ، اثراء للنشر والتوزيع، ط1، الاردن، 2010.

الرسائل والمذكرات:

1. أمال بخوش، ليلي مسيف، أثر السياسة التسعيرية بالمؤسسة الخدمية على السلوك الشرائي للزبون، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تسويق الخدمات، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة تاسوست جيجل، الجزائر، 2013/2012.
2. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير وإتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004.
3. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008.
4. طويبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.
5. محمد الخطيب نمر، إعتقاد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2006.
6. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في سياسة التسعير في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة جامعة تحديد محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012.

المراجع الأجنبية:

1. - G.Raimblaut, comptabilité analytique et gestion prévisionnelle : outils de gestion. EYROLLES 1991, CHIHAB 1994, ALGER.
2. Gérard MELYON ,Comptabilité analytique, 2e édition .Bréal ,Paris, 2001,
3. - R. De Laronge ,Comptabilité De Gestion .OP.Cit.

الملاحق

الملحق رقم (01): الأعباء غير المباشرة لمؤسسة كوندور إلكترونيكس شهر جانفي 2022

Direction Générale		
Direction des Finances et Comptabilité		
<u>Les charges indirectes SPA CONDOR ELECTRONICS</u>		
Compte	Désignation	Montant
602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES	183 185,60
607	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	431 134,28
609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	- 15 947,94
611	SOUS-TRAITANCE GENERALE	4 546 607,79
613	LOCATIONS	657 942,31
615	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	349 647,25
616	Primes d'assurances	401 384,82
618	DOCUMENTATION ET DIVERS	6 906,90
622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	384 765,46
626	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATIONS	159 415,51
628	COTISATIONS ET DIVERS	196 912,68
654	PERTES SUR CREANCES IRRECOUVRABLES	6 379,77
657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	69 176,41
658	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	2 450 763,51
670	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES- CHARGES	1 032 825,41
681	DOTATIONS AUX AMORT, PROV ET PERTES DE VALEUR	3 514 697,41
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILES	280 659,73
661	CHARGES D'INTERETS	2 646 578,39
666	PERTES DE CHANGE	31 947,45
668	AUTRES CHARGES FINANCIERES	2 228,57
623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS PUBLIQUES	4 568 687,45
624	TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU PERSONNEL	1 725 267,22
625	DEPLACEMENTS, MISSIONS ET RECEPTIONS	700 453,08
642	IMPOTS ET TAXES NON RECUPERABLES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES	2 480 148,48
645	AUTRES IMPOTS ET TAXES (HORS IMPOTS SUR LES RESULTATS)	54 642,57
631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	8 673 025,24
637	AUTRES CHARGES SOCIALES	837 920,32
638	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL	78 654,60
Total		36 456 010,27

الملحق رقم (02): توزيع الأعباء لمؤسسة كوندور إلكترونيكس شهر جانفي 2022

Direction Générale						
Direction des Finances et Comptabilité						
Ventilation des charges SPA CONDOR ELECTRONICS						
Compte	Montant	Produits bruns	Climatiseurs	Réfrigérateurs	Multimédia	Produits blancs
Consommations MP	213 929 787,65	36 689 805,53	64 585 123,52	23 410 500,08	75 008 617,42	14 235 741,10
Taux	100%	17%	30%	11%	35%	7%
602	183 185,60	31 417,06	55 303,49	20 046,14	64 229,01	12 189,90
607	431 134,28	73 941,24	130 158,88	47 179,35	151 165,42	28 689,39
609	- 15 947,94	- 2 735,14	- 4 814,66	- 1 745,20	- 5 591,71	- 1 061,24
Autres Consommations (Elect; Gaz..)	598 371,94	102 623,16	180 647,71	65 480,30	209 802,72	39 818,05
Charges	6 264 357,72	1 228 690,92	1 047 811,00	1 792 899,45	1 167 827,17	1 027 129,17
Produits	293 191 968,79	29 386 008,28	86 220 638,83	33 146 862,23	111 747 934,89	32 690 524,57
Total Charges et produit	299 456 326,51	30 614 699,20	87 268 449,83	34 939 761,68	112 915 762,06	33 717 653,74
Taux	100%	10%	29%	12%	38%	11%
611	4 546 607,79	464 819,13	1 324 985,91	530 486,01	1 714 385,83	511 930,90
613	657 942,31	67 264,25	191 739,50	76 766,95	248 089,79	74 081,82
615	349 647,25	35 745,93	101 895,24	40 795,90	131 841,21	39 368,96
616	401 384,82	41 035,28	116 972,75	46 832,51	151 349,86	45 194,42
618	6 906,90	706,12	2 012,83	805,88	2 604,38	777,69
622	384 765,46	39 336,22	112 129,49	44 893,40	145 083,21	43 323,14
626	159 415,51	16 297,73	46 457,34	18 600,17	60 110,68	17 949,59
628	196 912,68	20 131,22	57 384,88	22 975,24	74 249,71	22 171,63
654	6 379,77	652,23	1 859,21	744,37	2 405,62	718,34
657	69 176,41	7 072,20	20 159,59	8 071,32	26 084,29	7 789,00
658	2 450 763,51	250 552,02	714 208,76	285 948,52	924 107,47	275 946,73
670	1 032 825,41	105 590,15	300 989,04	120 507,30	389 446,67	116 292,25
681	3 514 697,41	359 322,53	1 024 263,53	410 085,47	1 325 284,19	395 741,68
Services (Location; Assurance; ..)	13 777 425,23	1 408 525,02	4 015 058,08	1 607 513,05	5 195 042,92	1 551 286,15
Les Achats MP	282 370 416,34	70 894 381,72	84 239 476,27	34 304 766,93	72 130 462,75	20 801 328,67
Taux	100%	25%	30%	12%	26%	7%
627	280 659,73	70 464,88	83 729,13	34 096,94	71 693,47	20 675,31
661	2 646 578,39	664 473,07	789 552,89	321 528,92	676 058,51	194 965,00
666	31 947,45	8 021,01	9 530,87	3 881,25	8 160,86	2 353,47
668	2 228,57	559,52	664,85	270,75	569,28	164,17
Frais Financiers	2 961 414,14	743 518,49	883 477,74	359 777,85	756 482,12	218 157,94
Produits	293 191 968,79	29 386 008,28	86 220 638,83	33 146 862,23	111 747 934,89	32 690 524,57
Taux	100%	10%	29%	11%	38%	11%
623	4 568 687,45	457 909,84	1 343 540,04	516 513,65	1 741 321,19	509 402,73
624	1 725 267,22	172 919,87	507 359,20	195 050,35	657 572,75	192 365,06
625	700 453,08	70 204,92	205 986,24	79 189,83	266 972,47	78 099,61
Commercial et Marketing	6 994 407,75	701 034,63	2 056 885,48	790 753,82	2 665 866,41	779 867,40
642	2 480 148,48	248 580,01	729 351,44	280 393,56	945 290,12	276 533,34
645	54 642,57	5 476,71	16 069,05	6 177,62	20 826,61	6 092,58
695	-	-	-	-	-	-
Impôts et taxes	2 534 791,04	254 056,72	745 420,50	286 571,18	966 116,72	282 625,92
Total Charges et produit	299 456 326,51	30 614 699,20	87 268 449,83	34 939 761,68	112 915 762,06	33 717 653,74
Taux	100%	10%	29%	12%	38%	11%
631	8 673 025,24	886 680,41	2 527 518,71	1 011 945,34	3 270 330,82	976 549,95
637	837 920,32	85 664,17	244 189,22	97 766,30	315 953,96	94 346,67
638	78 654,60	8 041,20	22 921,76	9 177,21	29 658,23	8 856,21
Salaires	9 589 600,16	980 385,78	2 794 629,69	1 118 888,85	3 615 943,01	1 079 752,84
Total	36 456 010,27	4 190 143,80	10 676 119,19	4 228 985,06	13 409 253,91	3 951 508,30

الملحق رقم (03): الأعباء الخاصة بوحدة المنتجات السمراء حسب طبيعتها شهر جانفي 2022

Direction générale					
Direction Finances et Comptabilité					
Les charges de l'unité produits bruns par nature					
Compte	Designation	Direct Janv	Indirect Janv	Total Janv	% Janv
602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES	950 556,12	31 417,06	981 973,18	7,44%
607	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	-	73 941,24	73 941,24	0,56%
609	RABAIS REMISES RISTOURNES OBTENUS SUR ACHATS	-	2 735,14	2 735,14	-0,02%
611	SOUS-TRAITANCE GENERALE	-	464 819,13	464 819,13	3,52%
613	LOCATIONS	-	67 264,25	67 264,25	0,51%
615	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	259 800,00	35 745,93	295 545,93	2,24%
616	Primes d'assurances	-	41 035,28	41 035,28	0,31%
618	DOCUMENTATION ET DIVERS	-	706,12	706,12	0,01%
622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	39 800,00	39 336,22	79 136,22	0,60%
623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS PUBLIQUES	-	457 909,84	457 909,84	3,47%
624	TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU PERSONNEL	549 418,78	172 919,87	722 338,65	5,47%
625	DEPLACEMENTS, MISSIONS ET RECEPTIONS	533 713,00	70 204,92	603 917,92	4,58%
626	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATIONS	-	16 297,73	16 297,73	0,12%
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILES	417 207,25	70 464,88	487 672,13	3,70%
628	COTISATIONS ET DIVERS	-	20 131,22	20 131,22	0,15%
637	AUTRES CHARGES SOCIALES	99 800,00	85 664,17	185 464,17	1,41%
638	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL	-	8 041,20	8 041,20	0,06%
642	IMPOTS ET TAXES NON RECUPERABLES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES	-	248 580,01	248 580,01	1,88%
645	AUTRES IMPOTS ET TAXES (HORS IMPOTS SUR LES RESULTATS)	527,14	5 476,71	6 003,85	0,05%
654	PERTES SUR CREANCES IRRECOUVRABLES	-	652,23	652,23	0,00%
657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	-	7 072,20	7 072,20	0,05%
658	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	11 785,00	250 552,02	262 337,02	1,99%
661	CHARGES D'INTERETS	-	664 473,07	664 473,07	5,04%
666	PERTES DE CHANGE	-	8 021,01	8 021,01	0,06%
668	AUTRES CHARGES FINANCIERES	-	559,52	559,52	0,00%
670	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES- CHARGES	-	105 590,15	105 590,15	0,80%
631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	6 141 423,81	886 680,41	7 028 104,22	53,27%
681	DOTATIONS AUX AMORT, PROV ET PERTES DE VALEUR - ACTIFS NON COURANTS	-	359 322,53	359 322,53	2,72%
695	IMPOTS SUR LES BENEFICES BASES SUR LE RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRE	-	-	-	0,00%
Total		9 004 031,10	4 190 143,80	13 194 174,90	100,00%

الملحق رقم (04): التكلفة الإجمالية للمنتجات السمراء شهر جانفي 2022

Direction Générale								
Direction des Finances et Cor								
Cout de revient Produits bruns								
1- Cout d'achat								
Code	Désignation	Prix d'achat \$	Cours	Prix DA	Fret	DD	Frais d'approches	Cout d'achat
LED24C2500	LED 24" FULL HD	132,00	116,4586	15 372,54	73,79	922,35	273,63	16 642,31
LED32C4500	LED 32" HD / TNT	142,00	116,4586	16 537,12	79,38	992,23	294,36	17 903,09
LED43C6500B	LED 43" FULL HD	152,00	116,4586	17 701,71	84,97	1 062,10	315,09	19 163,87
Total								
2- Cout de production								
Code	Désignation	Cout d'achat	Qts Prod	Consommation MP	Coef Ventilation	Charge Prod	Cout de production	
LED24C2500	LED 24" FULL HD	16 642,31	6 000	99 853 839,65	21%	314,78	16 957,09	
LED32C4500	LED 32" HD / TNT	17 903,09	15 660	280 362 348,86	59%	338,63	18 241,72	
LED43C6500B	LED 43" FULL HD	19 163,87	5 000	95 819 341,07	20%	362,48	19 526,35	
Total			26 660	476 035 529,58	100%			
3- Cout de revient								
Code	Désignation	Cout de production	Qts Prod	Consommation MP	Coef Ventilation	Charge d'exploitation	Cout de revient	
LED24C2500	LED 24" FULL HD	16 957,09	6 000	101 742 537,07	21%	146,49	17 103,58	
LED32C4500	LED 32" HD / TNT	18 241,72	15 660	285 665 296,12	59%	157,59	18 399,30	
LED43C6500B	LED 43" FULL HD	19 526,35	5 000	97 631 727,49	20%	168,68	19 695,03	
Total			26 660	485 039 560,68	100%			

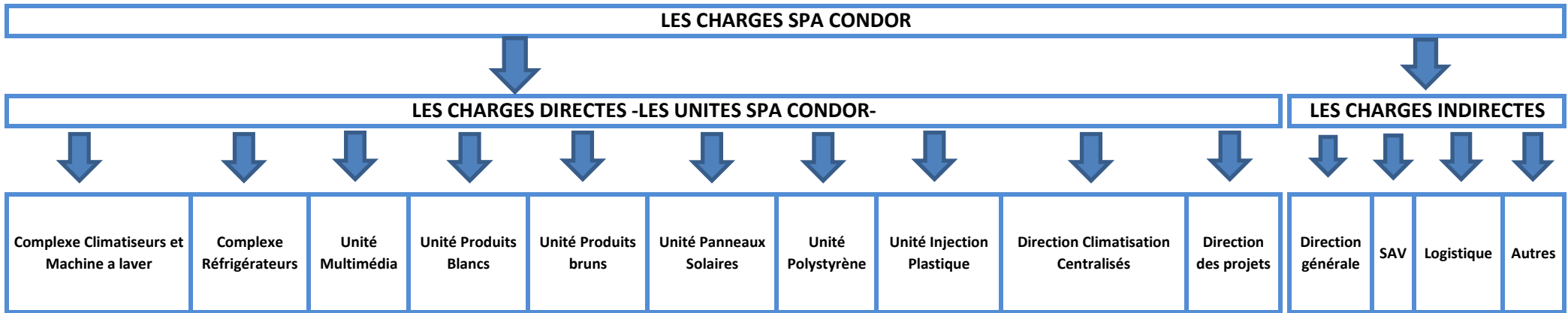
Direction Générale

Direction des finances et de comptabilité

Service comptabilité analytique

LA METHODE DES COUTS COMPLETS

1- VENTILATION DES CHARGES SPA CONDOR

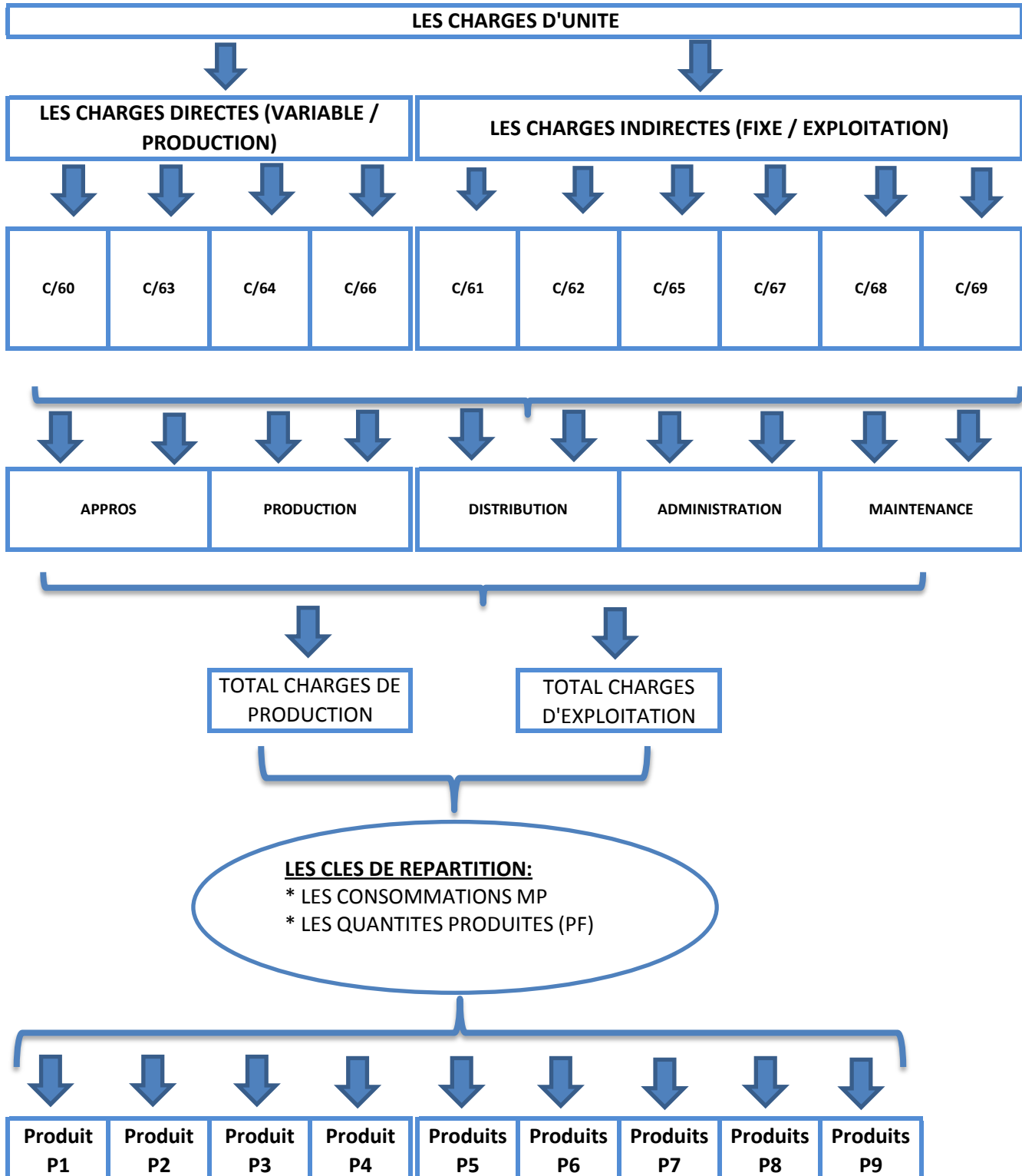


<u>Les Cles de répartition</u>	
C/61	Total des charges directes
C/62	Total des charges directes
C/63	Frais des personnels
C/64	Chiffre d'affaires
C/65	Total des charges directes
C/66	Les Achats
C/67	Total des charges directes
C/68	Total des charges directes
C/69	Chiffre d'affaires

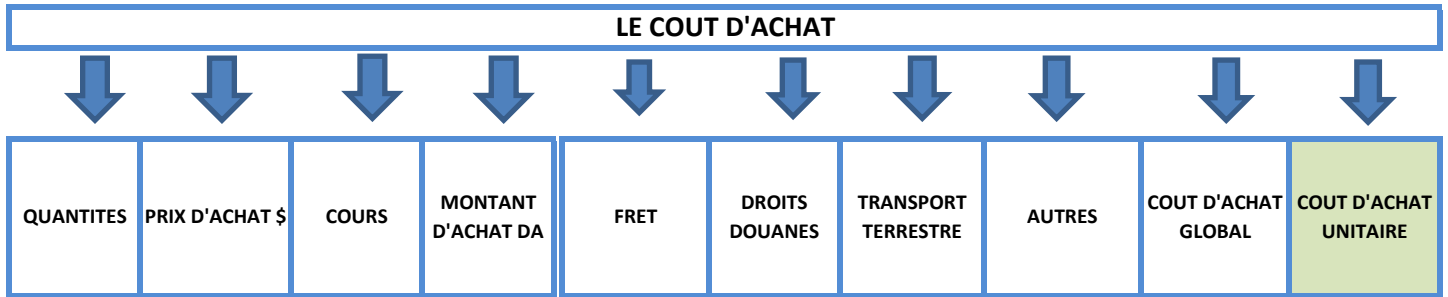
LES CLES DE REPARTITION:

- * CHIFFRE D'AFFAIRES
- * TOTAL DES CHARGES DIRECTES
- * FRAIS DES PERSONNELS
- * LES ACHATS

2- VENTILATION DES CHARGES DANS L'UNITE

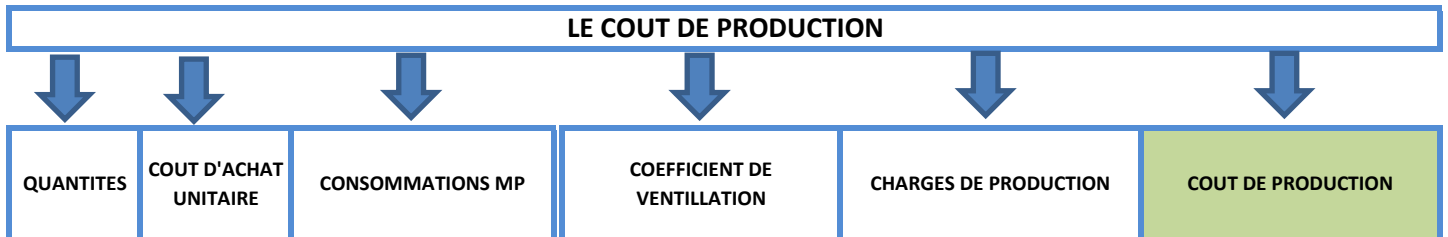


3- COUT D'ACHAT



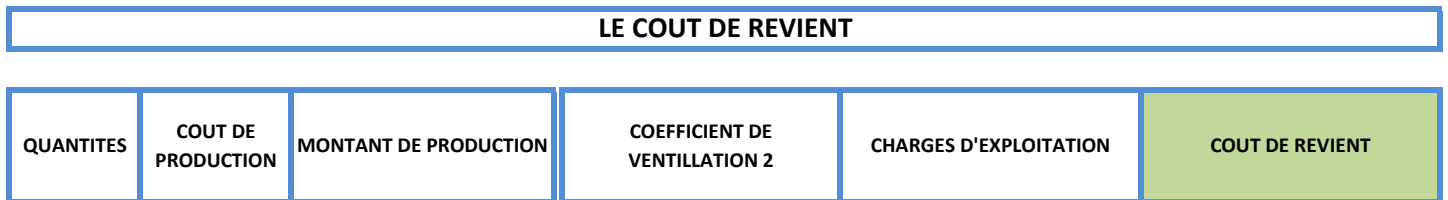
- * MONTANT D'ACHAT DA = QUANTITE X PRIX D'ACHAT \$ X COURS
- * COUT D'ACHAT GLOBAL = MONTANT D'ACHAT + FRET + DROITS DE DOUANES + TRANSPORT + AUTRES
- * COUT D'ACHAT UNITAIRE = COUT D'ACHAT GLOBAL / QUANTITES

4- COUT DE PRODUCTION



- * CONSOMMATIONS MP = QUANTITES X COUT D'ACHAT UNITAIRE
- * COEFFICIENT DE VENTILLATION = CONSOMMATIONS MP / CONSOMMATIONS MP GLOBAL
- * CHARGES DE PRODUCTION = COEFFICIENT DE VENTILLATION X TOTAL CHARGES DE PRODUCTION / QTS
- * COUT DE PRODUCTION = COUT D'ACHAT UNITAIRE + CHARGES DE PRODUCTION

5- COUT DE REVIENT



- * MONTANT DE PRODUCTION = QUANTITES X COUT DE PRODUCTION
- * COEFFICIENT DE VENTILLATION 2 = MONTANT DE PRODUCTION / TOTAL MONTANT DE PRODUCTION
- * CHARGES D'EXPLOITATION = COEFFICIENT DE VENTILLATION 2 X TOTAL CHARGES D'EXPLOITATION / QTS
- * COUT DE REVIENT = COUT DE PRODUCTION UNITAIRE + CHARGES D'EXPLOITATION