

نظم التكاليف التقليدية

Traditional Cost Systems

- 1- الطريقة الأمريكية: المعدل الوحيد
- 2- الطريقة الفرنسية: الأقسام المتجانسة

47

نظم التكاليف التقليدية

- لحساب تكاليف المنتجات يجب تحميل المصاريف المباشرة وغير المباشرة لكل منتج
- المصاريف المباشرة لا تطرح إشكالا بحيث يمكن تتبعها مباشرة إلى المنتج المعني
- الإشكال دائما كان في المصاريف غير المباشرة، وهنا نسال على أي أساس نوزعها بين المنتجات
- أسهل طريقة تقليدية هي الطريقة الأمريكية المسماة: طريقة المعدل الوحيد أو معدل المصنع PLANT-WIDE OVERHEAD RATE وهي أن نأخذ مجموع المصاريف غير المباشرة ونقسمه على أساس وحيد للقياس،
- قد يكون الأساس هذا : ساعات العمل المباشر، أو عدد الوحدات المنتجة

48

نظم التكاليف التقليدية طريقة المعدل الوحيد

• مثال:

- مؤسسة CBA كان مجموع المصاريف غير المباشرة فيها 9000000 دج وكان إجمالي ساعات العمل المباشر هو 60000 ساعة خلال ثلاثي n:
- وتنتج منتجين X و Y بحيث كان حجم الساعات المباشرة لهما على الترتيب: 20000 و 40000
- بتطبيق الطريقة الأمريكية نجد أن
- معدل المصاريف غير المباشرة = $9000000/60000 = 150$ دج لكل ساعة
- أي نصيب $X = 20000 * 150 = 3000000$ دج
- ونصيب $Y = 40000 * 150 = 6000000$ دج

49

نظم التكاليف التقليدية طريقة المعدل الوحيد

• مثال:

- إذا افترضنا الآن أن عملية الإنتاج تمر بثلاثة ورشات كل منها بها حجم ساعات مباشرة كما يلي

المجموع	الورشة 03	الورشة 02	الورشة 01	
9 000 000	1 000 000	6 000 000	2 000 000	مصاريف غير مباشرة
60 000	20 000	20 000	20 000	ساعات العمل المباشر
20 000	10 000	-	10 000	ساعات العمل لـ X
40 000	10 000	20 000	10 000	ساعات العمل لـ Y

المجموع	الورشة 03	الورشة 02	الورشة 01	
9 000 000	1 000 000	6 000 000	2 000 000	مصاريف غير مباشرة
60 000	20 000	20 000	20 000	ساعات العمل المباشر
150	50	300	100	تكلفة الساعة
20 000	10 000	-	10 000	ساعات العمل لـ X
40 000	10 000	20 000	10 000	ساعات العمل لـ Y
1 500 000	500 000	-	1 000 000	تكلفة X
7 500 000	500 000	6 000 000	1 000 000	تكلفة Y

نظم التكاليف التقليدية

طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة

• الظروف المرجعية للطريقة:

- 1-1- المبادئ التالورية الأربعة: ذكر LORINO هذه المبادئ كما يلي:
- المبدأ الأول: الاستقرار: ويفترض هذا المبدأ استقرار المحيط الاقتصادي والتكنولوجي والمنافسة،
- المبدأ الثاني: المعلومة الكاملة: بمعنى أنه يتوفر للمسير معلومات كافية من أجل أداء مهمته، فهو في ظل هذا المبدأ على علم بكل ما يجب عمله لأن له رؤية وفهما دقيقين لكل المسارات العملية التي ينطوي عليها مجال مسؤوليته.
- المبدأ الثالث: النجاعة الإنتاجية تتحدد بتقليص التكاليف: أي أنه لتعظيم أرباح المؤسسة، لابد لها من التركيز على التكلفة لأن القيمة محددة في السوق مسبقاً، فهي تعتبر معلومة خارجية لا دخل للمؤسسة بها، لذا يجب أن ينصب اهتمام هذه الأخيرة إلى التقليل من تكاليفها.
- المبدأ الرابع: التكلفة الكلية مكافئة لتكلفة عنصر إنتاج مسيطر: أي أنه يوجد عامل مسيطر ضمن هيكلية الموارد التي تستهلكها المؤسسة، يحدد استهلاكه وتكلفته الإنفاق الإجمالي للمؤسسة، وبصفة عامة كان هذا العامل المسيطر هو اليد العاملة المباشرة، حيث كان آنذاك يمثل أكثر من 50% من القيمة المضافة لأغلب المؤسسات

51

نظم التكاليف التقليدية

طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة

• فرضيات طريقة مراكز التحليل:

- موضوع التكلفة المفضل هو المنتج التام، الذي تحدد له تكلفة نهائية كاملة، وإلى تاريخ قريب كانت كل مؤلفات محاسبة التسيير، لا تحتوي إلا تقنيات المحاسبة المختلفة التي تسمح بحساب كل أنواع تكاليف المنتج التام أو نصف التام.
- تلعب الأعباء المباشرة الدور الأساسي ضمن هيكلية أعباء المؤسسة، في حين تعتبر الأعباء غير المباشرة ثانوية.
- يمثل حجم الإنتاج العامل المعبر الوحيد للسببية في محاسبة التسيير، فهو يؤثر في التكلفة النهائية الكاملة للمنتج التام، باختيار وحدات عمل حجمية (ساعة عمل مباشر، ساعة آلة...)
- لتحصيل الأعباء غير المباشرة.
- تحمل الأعباء المباشرة إلى المنتجات مباشرة، أما الأعباء غير المباشرة فتحمل لمراكز التحليل، ومن ثم إلى مختلف مراحل حساب التكلفة النهائية للمنتج.
- وقد مكنت هذه الفرضيات المستوحاة من الفكر التالوري RAIMAILHO في سنة 1928 من التوصل إلى طريقة الأقسام المتجانسة

52

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**• **تعريف الأقسام المتجانسة:**

- هو جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج...)، بحيث له إمكانياته وأهدافه، ونشاطه الذي يمكن قياسه، وكذا أعباءه. فهو:
 - ✓ قسم من نظام محاسبي موجود فعلا في المؤسسة؛
 - ✓ يؤدي هذا القسم نشاطا معيناً، ويسعى لتحقيق هدف معين؛
 - ✓ يجب أن يتصف النشاط الذي يقوم به القسم بالتجانس؛
 - ✓ كل قسم يتحمل أعباءه الخاصة به.

53

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**• **تصنيف الأقسام المتجانسة:**

- **1 المراكز التشغيلية:** وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات...)، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية.
 - ✓ **المراكز الرئيسية:** وهي المراكز المخولة بإنجاز وظائف تشغيلية رئيسية للمؤسسة، إما للإنتاج كورشنة صناعية، أو للتأمين كمكتب شراء، أو للتوزيع كمصلحة الإشهار. أي أنها تلك المراكز التي تحتوي الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تأمين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، لتحمل في ما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.

54

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**• **تصنيف الأقسام المتجانسة:**

- ✓ **المراكز الثانوية:** (أو المساعدة) وهي المراكز التي يكون دورها هو تسيير عوامل الإنتاج التي تستعملها المؤسسة، مثل تسيير المستخدمين، تسيير المعدات والمباني (الصيانة، التدفئة، الأمن...)، التسيير المالي والإداري (الفوترة، الخزينة...)، هذه المراكز تحقق أساساً وظيفة التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة. وبالتالي فإن دور هذه المراكز لا يتعدى تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل المراكز الثانوية خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.
- **2 المراكز الهيكلية:** (أو مراكز البنية) وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة.

55

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**

- مسار حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية.
- 6. حساب تكلفة الشراء: والتي يدخل فيها كل من ثمن الشراء مضافا إليه الأعباء المباشرة، والأعباء غير المباشرة للتموين.
- 7. إدخال المواد المشتراة إلى المخزن: حيث تضاف الكمية المشتراة إلى المخزون الأولي، ويسجل كل منهما بتكلفته الخاصة
- 8. إخراج المواد للاستهلاك: ويتم تحديد تكلفة الإخراجات بعدة طرق منها: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMPP)، أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)، أو طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO)، بالإضافة إلى طريقة التكلفة النظرية (NIFO).
- 9. تحميل الأعباء غير المباشرة للتصنيع على تكلفة الإنتاج: باستعمال وحدات العمل الخاصة بمراكز الإنتاج، بعد معرفة مدى استهلاك كل منتج من هذه الوحدات.
- 10. حساب تكلفة الإنتاج: حيث تضم هذه الأخيرة كلا من تكلفة المواد المستهلكة، مضافا إليها الأعباء المباشرة وغير المباشرة للتصنيع.

62

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**

- مسار حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية.
- 11. الإدخال إلى مخزون المنتجات المصنعة: حيث تسجل في بطاقة خاصة تسم ببطاقة المخزون، كل من الكمية المخزنة وتكلفة الوحدة، إضافة إلى تاريخ الإدخال.
- 12. إخراج المنتجات المباعة من المخزون: حيث تحسب تكلفة المنتجات الموجهة للبيع بنفس الطرق السابقة الذكر.
- 13. تحميل الأعباء غير المباشرة التجارية على تكلفة التوزيع: باستعمال وحدات العمل الخاصة بمراكز التوزيع.
- 14. حساب تكلفة التوزيع: ويدخل فيها الأعباء المباشرة و غير المباشرة لتوزيع المنتجات المباعة.
- 15. حساب التكلفة النهائية: بإضافة تكلفة توزيع المنتجات المباعة إلى تكلفة إنتاجها.

63

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**

- مسار حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية.
- 16. تجزئة رقم الأعمال بحسب منتجات المؤسسة: أي تحديد مبيعات كل منتج على حدة .
- 17. حساب النتيجة التحليلية: بطرح التكلفة النهائية لكل منتج من رقم الأعمال الخاص به.
- 18. التغذية العكسية مع المحاسبة العامة: ويتم بإرسال المعلومات عن تكلفة المخزون المتبقي، و عن النتيجة المحصلة من كل منتج ليتم استعمالها في إعداد التقارير المالية للدورة المعنية.

64

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**

- مسار حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية.
- 16. تجزئة رقم الأعمال بحسب منتجات المؤسسة: أي تحديد مبيعات كل منتج على حدة .
- 17. حساب النتيجة التحليلية: بطرح التكلفة النهائية لكل منتج من رقم الأعمال الخاص به.
- 18. التغذية العكسية مع المحاسبة العامة: ويتم بإرسال المعلومات عن تكلفة المخزون المتبقي، و عن النتيجة المحصلة من كل منتج ليتم استعمالها في إعداد التقارير المالية للدورة المعنية.

65

اختلال النظام التقليدي للتكاليف

واجه النظام التقليدي لحساب التكاليف عدة عوائق على عدة مستويات:

- عوائق على مستوى محيط المؤسسة؛
- عوائق على مستوى المؤسسة؛
- عوائق التقنية للنظام التقليدي.



66

نظم التكاليف التقليدية**طريقة مراكز التحليل المتعددة أو الأقسام المتجانسة**

- الظروف المرجعية للطريقة:
- 1-1- المبادئ التيلورية الأربعة: ذكر LORINO هذه المبادئ كما يلي:
- المبدأ الأول: الاستقرار: ويفترض هذا المبدأ استقرار المحيط الاقتصادي والتكنولوجي والمنافسة،
- المبدأ الثاني: المعلومة الكاملة: بمعنى أنه يتوفر للمسیر معلومات كافية من أجل أداء مهمته، فهو في ظل هذا المبدأ على علم بكل ما يجب عمله لأن له رؤية وفهما دقيقين لكل المسارات العملية التي ينطوي عليها مجال مسؤوليته.
- المبدأ الثالث: النجاعة الإنتاجية تتحدد بتقليص التكاليف: أي أنه لتعظيم أرباح المؤسسة، لابد لها من التركيز على التكلفة لأن القيمة محددة في السوق مسبقاً، فهي تعتبر معلومة خارجية لا تدخل للمؤسسة بها، لذا يجب أن ينصب اهتمام هذه الأخيرة إلى التقليل من تكاليفها.
- المبدأ الرابع: التكلفة الكلية مكافئة لتكلفة عنصر إنتاج مسيطر: أي أنه يوجد عامل مسيطر ضمن هيكل الموارد التي تستهلكها المؤسسة، يقود استهلاكه وتكلفته الإنفاقات الإجمالية للمؤسسة، وبصفة عامة كان هذا العامل المسيطر هو اليد العاملة المباشرة، حيث كان آنذاك يمثل أكثر من 50% من القيمة المضافة لأغلب المؤسسات

67

اختلال النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف• **عوائق على مستوى محيط المؤسسة:**

- ✓ **تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة:** إن التطورات السريعة في السوق الدولي والانفتاح المتزايد للمنافسة العالمية، لا يسمح بافتراض استقرار المحيط على المدى الطويل، وهذا ما يجعل فرضية الاستقرار لتابلور غير محققة.
- ✓ **زيادة حالة عدم التأكد:** نشأت محاسبة التسيير التقليدية لتطبيق أساسا في بيئة تسود فيها حالة التأكد، في حين نجدها اليوم غير متأقلمة مع بيئة تتزايد فيها المخاطرة، إذ أن التعقيد المتزايد في المحيط التنافسي أفرز حالة من عدم التأكد لدى المسيرين عند اتخاذ قراراتهم. ومن جهة أخرى، زاد تعقيد التكنولوجيا وتحسن المستوى التكويني للعاملين، وازداد تخصصهم مما يجعل من مبدأ توفر المعلومة الكاملة للمسير كما افترضه تابلور صعب التحقق.

68

اختلال النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف• **عوائق على مستوى محيط المؤسسة:**

- ✓ **التطور التكنولوجي:** مع تزايد الاعتماد على المعلوماتية في كل الأنشطة بما فيها الإنتاج والتسويق، تقلص دور العمل المباشر في كل منهما، وإذا كانت المدرسة العلمية تفترض أن هناك عاملا مسيطرا ضمن هيكلية الموارد التي تستهلكها المؤسسة، فإن هذه الفرضية لم يعد لها مكان مع زيادة الاعتماد على التكنولوجيا، فبالموازاة مع تراجع دور العمل المباشر ازداد الاعتماد على موارد أخرى مثل عمل الآلات واستهلاك الطاقة، وبالتالي لم يعد هناك وجود لعامل واحد مسيطر من بين الموارد المستهلكة.

69

اختلال النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف• **العوائق على مستوى المؤسسة:**✓ **تطور الهياكل التنظيمية للمؤسسة:**

سابقا: تقسيم عمودي للمؤسسة

حاليا: الاهتمام بالبعد الأفقي

✓ **تطور نظم الإنتاج:**

زيادة تنوع المنتجات

تعقيد الخطوط الإنتاجية

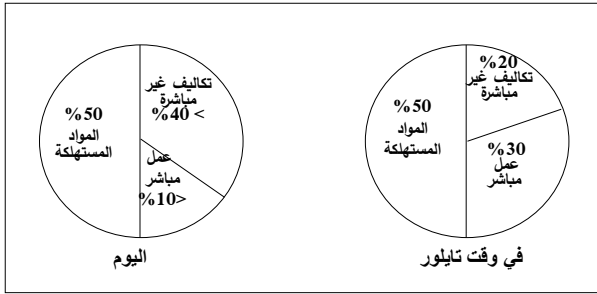
تراجع العمل البشري

70

اختلال النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف

- العوائق على مستوى المؤسسة:

✓ تغير هيكل التكاليف:



71

اختلال النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف

- العوائق التقنية للنظام:

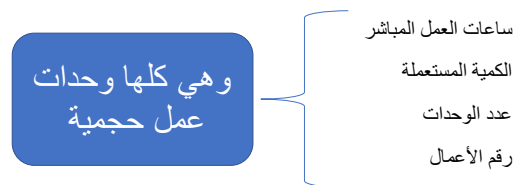
- ✓ تجانس الأقسام: يتم التقسيم غالبا على أساس مراكز المسؤولية أو الهيكل التنظيمي وبالتالي سيتم تجميع الكثير من الأنشطة غير المتجانسة تتميز ب:
 - آلات بسيطة وأخرى أكثر تعقيدا وأكثر تكلفة.
 - يد عاملة ذات تكاليف متفاوتة، لاختلاف مستوياتها وتأهيلها.
- كذلك فإن اختلاف درجة تعقيد المنتجات داخل كل قسم تؤدي على أن تتحلل المنتجات البسيطة تكاليف أكبر مما تسببت فيه فعلا.

72

اختلال النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف

- العوائق التقنية للنظام:

✓ وحدات العمل: من بين الوحدات المستعملة



فهي تفترض أن كل وحدة من أي منتج (مهما اختلفت درجة التعقيد) تتحمل نفس النصيب من التكاليف غير المباشرة

73

الحاجة إلى نظام بديل

- يجب البحث عن نظام بديل لمحاسبة التكاليف بحيث :
 - ✓ يتماشى مع النظرة الأفقية للمؤسسة، ويتفهم مساراتها؛
 - ✓ يستعمل مراكز تحليل أكثر تجانساً؛
 - ✓ يستعمل أسس تحميل أكثر موضوعية؛
 - ✓ يعطي فعالية أكبر لفهم التكاليف وبالتالي تسييرها؛

وهنا ظهر نظام جديد لحساب التكاليف يسمى

Activity Based Costing

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

74
