

أهمية تطبيق طريقة التكلفة المحددة (Méthode du Coût Spécifique) في المؤسسات الاقتصادية

عرابة الحاج ، جامعة ورقلة
زرقون محمد، جامعة ورقلة

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز أهمية تطبيق واحدة من أبرز الطرق الكمية الحديثة في مجال المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، ألا وهي طريقة التكلفة المحددة (الخاصة). من خلال تقديم هذه الطريقة من الجانبين النظري والتطبيقي، بهدف توضيح مزايا استخدامها في واقع هذا النوع من المؤسسات، وأبرزها تحديد مساهمة وتأثير التكاليف الثابتة الخاصة لكل منتج أو نشاط على حدا في النتيجة التحليلية للمؤسسة. وقد تم استخدام المنهج الوصفي في الدراسة مدعما بمثال تطبيقي لفهم هذه الطريقة، كما أوصت الدراسة في الأخير بضرورة الشروع في محاولة فهم وتطبيق هذه الطريقة، لما تشكله من أهمية بالغة في مجال محاسبة المسؤولية، وتخصيص التكاليف في المؤسسة.

الكلمات المفتاح: المحاسبة، مراقبة التسيير، التكلفة المحددة، التكلفة الخاصة، التكلفة المميزة.

ABSTRACT:

This paper aims to highlight the importance of the application of one of the most modern methods quantity in the field of analytical accounting and management control in the economic institution, namely the cost specific method. By providing a way of both theoretical and practical, in order to illustrate the advantages of their use in practice of this type of institutions, most notably determine the contribution and the impact of fixed costs for each product or activity in the analytical result of the institution. We have been using the descriptive approach in the study supported by example of a practical understanding of this method, as the study

recommended in the latter the need to embark on trying to understand and apply this method, when posed of its great importance in the field of accounting responsibility, and the allocation of costs in the institution.

Key words: Accounting, management control, the specific cost, own cost, distinctive cost.

المقدمة

رغم أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في مجالي التخطيط والرقابة على التكاليف المختلفة في المؤسسة الاقتصادية أو الصناعية، إلا أن ذلك التطبيق يعد من المهام الصعبة جدا لصعوبة تحديد مساهمة وتأثير تكاليف كل منتج أو نشاط داخل المؤسسة في النتيجة المحققة من طرفها، وذلك بعد تصنيف وتحديد مراكز المسؤولية الرئيسية في المؤسسة بالطبع. ورغم اجتهد طريقة التكاليف المتغيرة (**Les coûts variable**) في تقديم طريقة سهلة وسريعة لحساب نتيجة المؤسسة التي تنتج عدة منتجات في آن واحد، لتفادي الحسابات المعقدة في طريقة مراكز التحليل (**les centres d'analyse**). إلا أنها قد أهملت التكاليف الثابتة الخاصة بكل منتج أو نشاط، والتي قد تشكل مبالغ كبيرة في بعض الأحيان، مما يجعلها قد تؤثر سلباً أو إيجاباً على النتيجة التحليلية المحققة من قبل المؤسسة. مما ينجر عنه اتخاذ قرار بقبول إنتاج أو رفض إنتاج هذا المنتج في النهاية، وهو ما تبحثه طريقة التكلفة المحددة أو الخاصة، والتي تعطي أهمية بالغة للتخصيص الدقيق والضروري للتكاليف الثابتة لكل منتج أو نشاط في المؤسسة كل على حدا، من أجل تحديد درجة وطبيعة تأثيره على النتيجة التحليلية الكلية لاتخاذ القرار المناسب بشأنه. ورغم الأهمية البالغة التي حظيت بها هذه الطريقة على غرار الطرق والأدوات التسييرية الحديثة الأخرى في واقع المؤسسات الاقتصادية في الدول المتطورة، إلا أنه مازال هناك عدم اهتمام وفهم جيد لهذه الطريقة في واقع مؤسساتنا الاقتصادية. وهو الهدف الذي جاءت من أجله هذه الورقة البحثية المتواضعة، وهو توضيح أهمية وجدوى استخدام هذه الطريقة في هذه المؤسسات. وعليه فإننا نهدف من خلال هذه الورقة إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

ما مفهوم وأهمية تطبيق طريقة التكلفة المحددة في مؤسساتنا الاقتصادية الجزائرية؟.

وسوف نقوم بمعالجة هذا السؤال من خلال المحاور الرئيسية التالية:

أولاً- تعريف التكلفة المحددة؛

ثانياً- مفهوم الهامش على التكلفة المحددة؛

ثالثاً- مثال تطبيقي حول طريقة التكلفة المحددة؛

رابعاً- فوائد استخدام طريقة التكلفة المحددة.

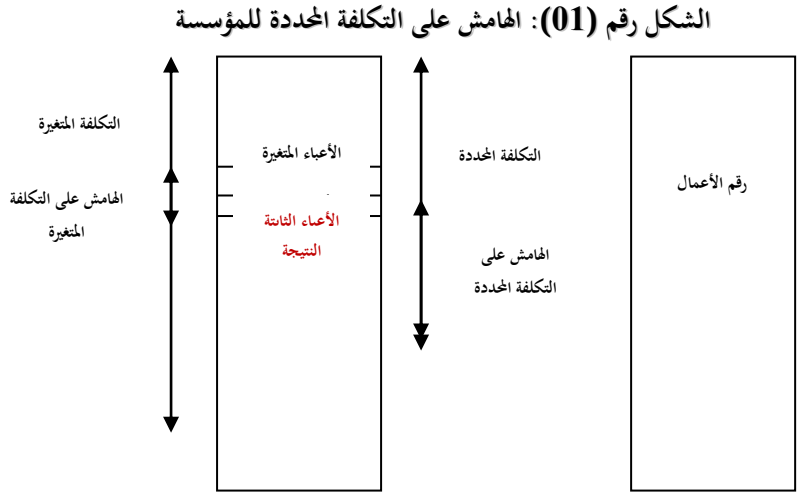
أولاً: تعريف التكلفة المحددة:

تسمى أيضاً بطريقة التكلفة الخاصة أو المميزة أو حتى المباشرة للنشاط أو المنتج، وهي تمثل تطوراً لطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة. وتعرف بأنها: "طريقة محاسبية تدمج في حساب التكاليف زيادة على الأعباء المتغيرة، الأعباء الثابتة المحددة أو الخاصة بنشاط أو منتج معين. حيث تبقى الأعباء الثابتة المشتركة للمنتجات أو النشاطات المختلفة في المؤسسة خارج حساب التكاليف".

أي أن حساب التكاليف الكلية في هذه الطريقة يبحث أو يراعي تأثير الأعباء الثابتة الخاصة بنشاط أو منتج معين على النتيجة التحليلية الإجمالية، حتى يتم التعرف على إمكانية استبعاد من عدم استبعاد هذا النشاط أو المنتج في النهاية، وذلك حسب طبيعة التأثير الإيجابية أو السلبية، عن طريق استبعاد تأثير الأعباء الثابتة المشتركة بين المنتجات أو الأنشطة داخل المؤسسة. وعليه فإن طريقة التكلفة المحددة يمكن تطبيقها بنجاح أيضاً على الأنشطة، كما المنتجات داخل المؤسسة الاقتصادية.

ثانياً- مفهوم الهامش على التكلفة المحددة:

الهامش على التكلفة المحددة أو الخاصة لمنتج أو نشاط هو: الفرق بين سعر بيع ذلك المنتج أو النشاط والتكلفة المباشرة له، ويقصد بها هنا التكلفة المتغيرة زائد الثابتة المباشرة الخاصة به. أيضاً هو يعني: "مساهمة هذا المنتج أو النشاط في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة. وفي ما يلي مخطط يوضح مفهوم الهامش على التكلفة المحددة بالنسبة للمؤسسة":



ثالثاً- مثال تطبيقي حول طريقة التكلفة المحددة:

لتكن لدينا إحدى المؤسسات الصناعية التي تنتج وتبيع ثلاث منتجات هي: أ¹، أ²، أ³. حيث أن الأعباء المتغيرة لهذه المنتجات ومبالغ بيع أو رقم أعمال هذه المنتجات الثلاث لشهر ديسمبر من السنة ن، تظهر لنا في الجدول الموالي:

المنتج أ ³		المنتج أ ²		المنتج أ ¹		
100000	%100	150000	%100	250000	%100	المبيعات
95000	/	67500	/	137500	/	الأعباء المتغيرة
5000	%5	82500	%55	112500	%45	هامش على التكلفة المتغيرة

علما أن التفاصيل الخاصة بالأعباء الثابتة بالنسبة للمؤسسة هي كما يلي:

- الورشة أ (نتج المنتج أ₁).....40000دج؛
- الورشة ب (نتج المنتج أ₂، أ₃).....60000دج؛
- مستودعات لتوزيع المنتجين: أ₁، أ₂.....12000دج؛
- مستودعات لتوزيع المنتج: أ₃.....15000دج؛
- أعباء ثابتة أخرى:23000دج.
- مجموع الأعباء الثابتة لشهر ديسمبر.....150000دج.

وعليه فالتكاليف المحددة بالنسبة للمنتجات الثلاث لهذا الشهر هي كما يلي:

البيان	المنتج أ ₁	المنتج أ ₂	المنتج أ ₃	المجموع
A المبيعات	250000	150000	100000	500000
C الأعباء المتغيرة	137500	67500	95000	300000
D الأعباء الثابتة المحددة (1)	40000	/	15000	55000
E (C+D) التكلفة المحددة	177500	67500	110000	355000
F (A-E) الهامش على التكلفة المحددة (2)	72500	82500	(10000)	145000
G الأعباء الثابتة المشتركة (3)	/	/	/	95000
H (F-G) النتيجة	/	/	/	50000

حيث:

- (1) الأعباء الثابتة المحددة وهي عبارة عن أعباء الورشة أ التي تنتج المنتج أ₁ (40000دج)، بالإضافة إلى أعباء مستودعات التوزيع للمنتج أ₃ (15000دج)؛
- (2) مساهمات كل من المنتجات الثلاث في الهامش الإجمالي على التكلفة المحددة، وهي على التوالي: 72500دج، 82500دج، (10000دج) حيث يظهر مباشرة لنا أن مساهمة المنتج الثالث أ₃ سلبية؛

(3) بالنسبة للورشة ب فهي تنتج المنتجين: أ²، أ³.....60000دج، نجد أيضا:

- أعباء المستودعات الخاصة بتوزيع المنتجين: أ¹، أ².....12000دج؛

- أعباء ثابتة أخرى:23000دج.

- مجموع الأعباء الثابتة المشتركة.....95000دج.

إذا قمنا بتحديد التكاليف المحددة بالنسبة لكل ورشة سوف نتحصل على الجدول التالي:

البيان	الورشة أ	الورشة ب	المجموع
A المبيعات	250000	250000	500000
C الأعباء المتغيرة	137500	162500	300000
D الأعباء الثابتة المحددة	40000	60000	100000
E (C+D) التكلفة المحددة	177500	222500	400000
F (A-E) هامش على التكلفة المحددة	72500	27500	100000
G الأعباء الثابتة المشتركة (1)	/	/	50000
H (F-G) النتيجة	/	/	50000

حيث:

(1) أعباء المستودعات: 27000دج؛

- أعباء ثابتة أخرى: 23000دج؛

- مجموع الأعباء الثابتة المشتركة: 50000دج.

رابعا- فوائد استخدام طريقة التكلفة المحددة:

1- معيار لتبني أو التخلي عن منتج أو نشاط معين:

في حقيقة الأمر فإن الأعباء الثابتة المحددة لمنتج أو نشاط معين سوف تختفي عند التخلي عنه من قبل المؤسسة، فهذا التخلي لا يساهم في التخفيض من الأعباء المتغيرة فقط، بل حتى الأعباء الثابتة المحددة الخاصة بالمنتج أو النشاط. كما أن تبني منتج معين يحسن أيضا نتيجة المؤسسة، إذا كان

هامش المنتج الخاص بالتكلفة المحددة أو مساهمته في التكاليف الثابتة المشتركة موجبة والعكس صحيح.

مثلا: التخلي عن المنتج أ3 يحسن من الربح بمقدار: 10000 دج.

2- تحديد عتبة المردودية بالنسبة للمنتج أو النشاط:

حيث تسمح طريقة التكلفة المحددة بتحديد عتبة المردودية بالنسبة للمنتج أو النشاط كما يلي:

$$\text{معدل هـ ت م للمنتج} = \frac{\text{إجمالي التكاليف المباشرة}}{\text{منتج}}$$

لها إذا كانت مساهمة مبيعات هذا المنتج إيجابية في نتيجة المؤسسة.

مثال:

تبه المردودية للمنتج أ3 هي: = 300000 دج، في حين أن مبيعاته تصل إلى فقط

10000 دج. وهذا ما يشير إلى التأثير السلبي لتبني إنتاج المنتج أ3 على ربح هذه المؤسسة.

0.05

3- طريقة التكلفة المحددة هي وسيط بين طريقتي التكاليف المتغيرة والكلية:

إن طريقة التكلفة المحددة هي عبارة عن طريقة وسيطة بين طريقتي التكلفة المتغيرة والكلية، فهي تراث في خصائصها من خصائص كلتي الطريقتين:

3-1- العلاقة بين طريقة التكلفة المحددة وطريقة التكلفة المتغيرة:

وتتحدد من خلال ما يلي:

- التكلفة المحددة بشكل خاص أكثر قربا من طريقة التكلفة المتغيرة، بالنسبة لمعيار ربط الأعباء الخاصة بالتكاليف، وهو ما يتم بدقة أكثر وصرامة بالنسبة لطريقة التكلفة المحددة؛
- تعيين الأعباء الثابتة المحددة في طريقة التكلفة المحددة يتم بشكل مبرر ودون غموض، حيث يتم تحديد التكاليف المحددة بدقة عالية أكثر مما هو عليه في طريقة التكاليف المتغيرة؛

- أيضا فإن التكاليف الثابتة المحددة مهمة جدا بالنسبة لمتخذي القرار في مراكز المسؤولية داخل المؤسسة، حيث أن مراقبة التكاليف بالنسبة لهذه الطريقة فعال بشكل أكثر منه بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة.

3-2- العلاقة بين طريقة التكلفة المحددة وطريقة التكلفة الكلية:

وتتحدد من خلال ما يلي:

- تكون طريقة التكلفة المحددة أقرب من طريقة التكاليف الكلية، عندما يكون هناك حجم مهم من الأعباء الثابتة يتم تخصيصه دون غموض، وهو ما يعتمد على العلاقة بين المؤشرات المعتمدة لتوزيع أو تخصيص هذه الأعباء؛
- تعمل طريقة التكلفة المحددة على تجنب الكثير من الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية، كنقص الاهتمام بتكاليف الأنشطة الداعمة، عدم التوافق مع القرارات الإستراتيجية عند قياس التكاليف وإهمال ما نسميه بالتكاليف المحددة التي قد تشكل جزءا مهما في مجموع الأعباء؛
- نلاحظ أيضا أن طريقة التكاليف الكلية تحمل إدماج بعض التكاليف في حساب التكاليف، كتكاليف الهيكل بالنسبة لطريقة مراكز التحليل مثلا، ومولدات التكاليف الخاصة ببقاء المؤسسة بالنسبة لمراكز الأنشطة في طريقة التحليل على أساس الأنشطة .ABC

الخاتمة:

بعد ما تطرقنا إليه في الجانبين النظري أو التطبيقي بخصوص طريقة التكلفة المحددة، نستنتج بأن هذه الطريقة جد مهمة في حساب التكاليف بدقة، وتحديد مساهمات تكاليف الأنشطة والمنتجات المتعددة في المؤسسة خصوصا التكاليف الثابتة المحددة منها، ومدى تأثيرها الإيجابي أو السلبي على نتيجة المحاسبة التحليلية للمؤسسة. مما يساهم في اتخاذ القرار المناسب المتعلق بإنتاج منتج أو القيام بنشاط معين، فهي تأخذ من خصائص طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة معا، رغم قربها الأكثر من طريقة التكاليف المتغيرة، كما أنها أصدق وأدق وأقرب للواقعية من الطريقتين معا.

من خلال هذه النتائج يمكننا تقديم مجموعة من التوصيات للمهتمين بهذا المجال البحثي، من مسيرين وباحثين كما يلي:

- توصي الدراسة بالاهتمام بفهم وتطبيق طريقة التكلفة المحددة، فرغم تعقيدها النسبي مقارنة بطريقة التكلفة المتغيرة، إلا أنها أكثر دقة وصرامة في تخصيص وتوزيع الأعباء خصوصا

- الثابتة المحددة لكل منتج أو نشاط مهما كان حجمها، مما يسمح بتحديد درجة تأثيرها على نتيجة المؤسسة وبالتالي اتخاذ القرار المناسب المتعلق بذلك المنتج أو النشاط؛
- توصي الدراسة بتطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تكون مبالغ تكاليفها الثابتة ضخمة والمتعلقة بمنتجات أو نشاطات معينة؛
 - توصي الدراسة بتجريب تطبيق هذه الطريقة في واقع المؤسسات الخدمية أيضا الحكومية أو الخاصة، أين يكون ربما حجم التكاليف الثابتة الخاصة بأنشطة الخدمات المقدمة كبيرا جدا؛
 - توصي الدراسة بمزيد من تسليط الضوء على هذه الطريقة، وأن تكون من ضمن المواضيع البحثية المختارة كمذكرات تخرج في مستويات التدرج، أو ما بعد التدرج في المستقبل القريب إن شاء الله.

المراجع:

- 1- L.Langlois et Autres, **Contrôle de gestion**, Berti éditions, Alger, 2008.
- 2- Charles-Édouard Godard et Séverine Godard, **Le Petit contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2014.
- 3- Didier Leclère et Autres, **Le contrôle de gestion : outil de modélisation**, édition Cnam et Intec, 2013/2014.
- 4- Florence Ducreau et Michel Boutry, **Cours en : Charges fixes et charges variable**, Université Nancy 2.
- 5-http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion_ingenieur_ING-P3_06/CHAPITRE-02/index.html, Cite visité le : 20/01/1015.
- 6-
http://unt.unice.fr/aunege/Comptabilite_analytique_L2/html/le_con_10.html, Cite visité le : 20/01/1015.

7-[http://cgo-moliere2010.e-monsite.com/pages/bts-cgo-1ere-annee/cgo1-processus gestion/chapitre le-cout-specifique.html](http://cgo-moliere2010.e-monsite.com/pages/bts-cgo-1ere-annee/cgo1-processus_gestion/chapitre_le-cout-specifique.html), Cite visité le : 20/01/1015.

8- <http://www.comptalia.tv/bas/1517/277/> Cite visité le : 20/01/1015.