



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابو بكر بلقايد-تلمسان-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



محاضرات مقياس : محاسبة التسيير
موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس
قسم العلوم التجارية

الدكتورة :فاندي نزيهة

السنة الجامعية 2024-2025

المحور الرابع طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكاليف المتغيرة و الثابتة (هيكلية التكاليف)

هذه الطريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير و يطرح مجموع التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة و يطرح مجموع التكاليف الثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة و الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي و تحليلي و حساب نقطة الصفر.

(1) أنواع التكاليف:

1- التكاليف الثابتة:

هي تكاليف تتحملها المؤسسة بغض النظر عن حجم الانتاج و تبقى مبالغها ثابتة بدون تغيير مهما بلغ مستوى نشاط المؤسسة مثل الايجار، مخصصات الاهتلاك، القروض و فوائدها.

2- التكاليف المتغيرة:

تتغير بتغير مستوى نشاط المؤسسة و هي متجانسة مع حجم النشاط تزيد بزيادة الكمية المنتجة و تنخفض عند اخفائها مثل أجور العمال المباشرة، مشتريات المواد الأولية، استهلاك الطاقة... الخ، فتسمح التكاليف المتغيرة بمتابعة التطورات من حيث التكاليف التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة و العمل على تخفيض التكاليف.

3- التكاليف الشبه متغيرة:

تحتوي هذه التكاليف على جزء ثابت و جزء آخر متغير بتغير حجم النشاط.

مثال:

فيما يلي المعلومات المستخرجة من مؤسسة تجارية

الفترة	المرتبات	المبيعات
أكتوبر	20000 دج	600000 دج
نوفمبر	22000 دج	700000 دج

* تشمل مرتبات البائعين على جزء ثابت و هو الأجر الشهري القاعدي و الجزء

الأخر متغير و يتمثل في العمولة.

المطلوب:

1- ايجاد المبلغ الثابت و هو الراتب

2- ايجاد المبلغ المتغير و هو العمولة

الحل:

لتكن (س) المرتبات الشهرية و (ع) معدل العمولة

$$\begin{cases} 20000 = 600000 + س \text{ ع} \\ 22000 = 700000 + س \text{ ع} \\ 2000 = 100000 \text{ ع} \end{cases}$$

$$0,02 = \frac{2000}{100000}$$

جزء متغير

$$\begin{cases} 12000 = 0,02 \times 600000 \text{ عمومه سهر احوبر} \\ 14000 = 0,02 \times 700000 \text{ عمولة شهر نوفمبر} \end{cases}$$

جزء ثابت

$$\begin{cases} 8000 = 12000 - 20000 \text{ الأجر القاعدي لأكتوبر} \\ 8000 = 14000 - 22000 \text{ الأجر القاعدي لنوفمبر} \end{cases}$$

(2)- التمثيل البياني للتكاليف:

(1)- التكاليف الكلية:

(2)- تكاليف الوحدة

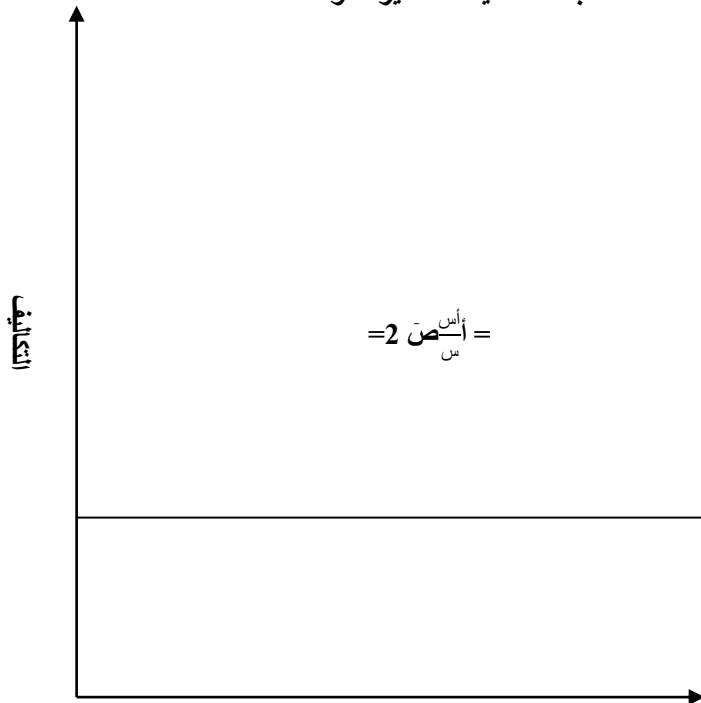
ت- التكاليف الثابتة

ث- التكاليف الثابتة للوحدة

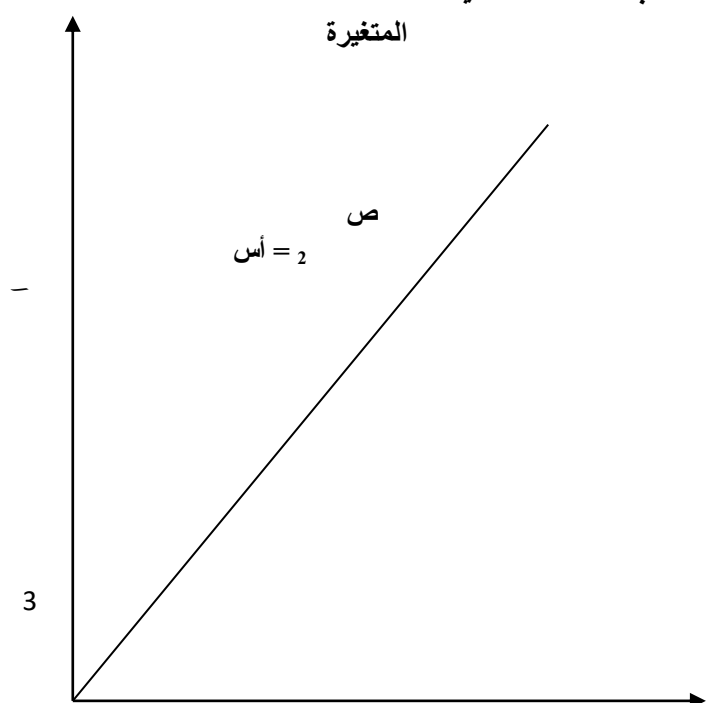
$$ص = 1 \text{ ثا}$$

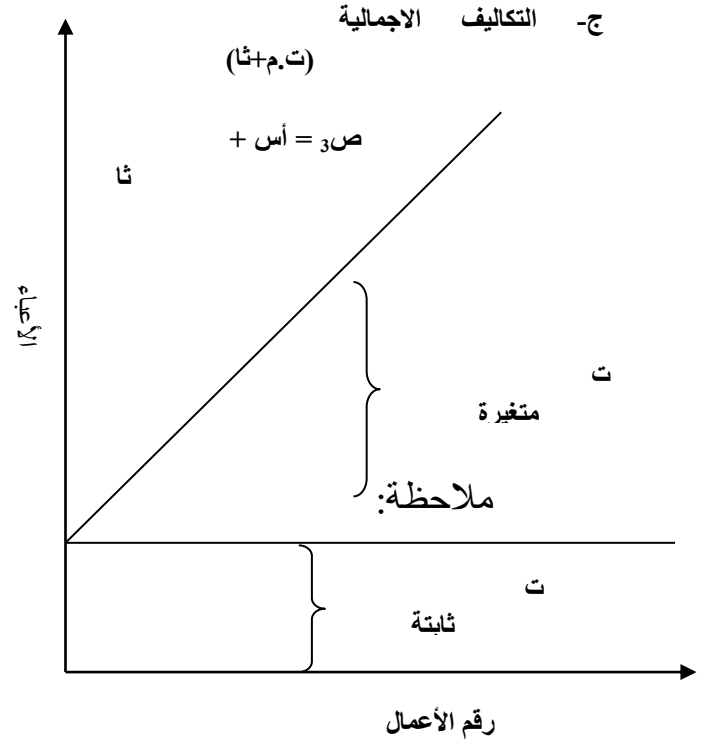
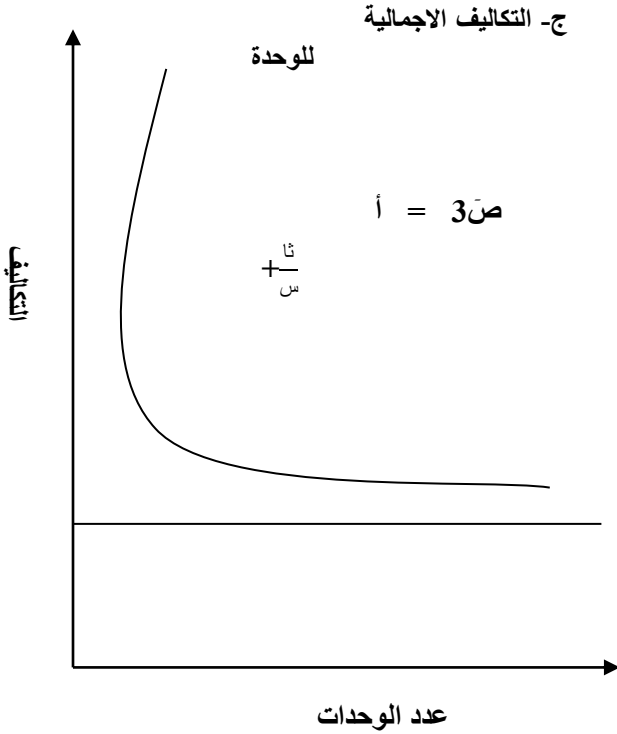
$$= \frac{\text{ثا}}{\text{ص}}$$

ب - التكاليف المتغيرة للوحدة



ب- التكاليف المتغيرة





* التكاليف الثابتة الاجمالية تبقى ثابتة مع التغير في حجم النشاط أما التكاليف الثابتة
الوحدية تتغير عكسيا مع التغير في عدد الوحدات فاذا كانت عدد الوحدات 10 و ت.ثا 2000
فإن $ص_1 = \frac{2000}{10} = 200$ إذن ت.ثا الوحيدة 200 أكبر من س عدد الوحدات التي هي 10
أما إذا كانت عدد الوحدات 200 فإن ت.ثا الوحيدة

$$ص_1 = \frac{2000}{10} = 200 \text{ إذن ت.ثا الوحيدة } 10 \text{ هي أصغر من عدد الوحدات } 200$$

* التكاليف المتغيرة الاجمالية تتغير تناسبيا مع التغير في حجم النشاط أي تزيد
بزيادته و العكس صحيح أما التكاليف المتغيرة الوحيدة فتبقى ثابتة مع تغير عدد الوحدات
مثلا:

إذا كان عدد الوحدات 100 فإن ت.م الوحيدة

$$\frac{100 \text{ أ}}{100} = 2^- \text{ ص} \quad \leftarrow \quad \frac{\text{سأ}}{\text{س}} = 2^- \text{ ص}$$

3- أهمية افصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة:

- 1- من حيث تكلفة الانتاج لا تستطيع المؤسسة تحقيق ربح إلا إذا كان سعر البيع يفوق التكلفة الكلية (ت م + ت ثا) و لكن بالتفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة يمكن للمؤسسة رغم انخفاض سعر البيع عن التكاليف الكلية من تحقيق ربح و الذي يعتبر ليس صافي الربح. يعني أن سعر البيع في هذه الحالة يمكن أن يعطي جميع ت م و جزء فقط من ت ثا.
- 1- في مجال الرقابة، الانحرافات التي تحدث في التكاليف يمكن تحديد مسؤوليتها و ذلك بفصل التكاليف الثابتة عن ت م فيكون الانحراف معروف و يمكن اتخاذ الخطوات المصححة في الوقت المناسب.
- 2- من حيث البرمجة فالتكاليف المتغيرة خاصة، تتأثر باختيار البدائل و البرامج المستقبلية من الاختلاف في نوعية و كمية المواد الأولية.

3- إعداد جدول الاستغلال التفاضلي:

هذا الجدول يستعمل في تحليل الاستغلال بالفصل بين أنواع التكاليف ثابتة و متغيرة و كذلك يسمح بمعرفة النتيجة التي هي الفرق بين ه/ك م و التكاليف الثابتة الاجمالية، كما تساعد معطيات هذا الجدول في حساب نقطة الصفر (عتبة المردودية)

أ- جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة تجارية:

		رقم الأعمال (HT) تخفيضات (-)	
1	رقم الأعمال الصافي	=	100%
	مخزون أول مرة مشتريات المدة (+) مخزون آخر مدة (-) تخفيضات (-) كلفة شراء البضائع المباعة = مصاريف التموين المتغيرة (+)		
2	تكلفة الشراء المتغيرة للبضائع المباعة		
3	هامش كل كلفة الشراء المتغيرة (1-2=3)		
4	مصاريف التوزيع المتغيرة (-)		
5	هامش على التكلفة المتغيرة (3-4=5)		
6	التكاليف الثابتة (-)		
	ت ثا للتموين ت ثا للتوزيع ت ثا للإدارة نواتج مختلفة ح/77 (-)		

7	نتيجة الاستغلال (5-6=7)
---	-------------------------

(2) - جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة صناعية:

		رقم الأعمال (HT) تخفيضات (-)
1	رقم الأعمال الصافي =	100%
2	الكلفة المتغيرة للانتاج المنتجات المباعة (-) الكلفة المتغيرة للتوزيع (-) هامش التكلفة المتغيرة	
3	التكاليف الثابتة (-)	
4	نتيجة الاستغلال	

مثال:

من إحدى المؤسسات لدينا عناصر التكاليف التالية و المطلوب أوجد النتيجة عن طريق جدول الاستغلال التفاضلي: إذا علمت أن رقم الأعمال = 2000000 دج

ت م	ت ثا	المجموع	
160.000	40.000	200.000	مواد ولوازم مستهلكة
25.500	4.500	30.000	خدمات
350.000	150.000	500.000	مصاريف عاملين
32.400	3.600	36.000	ضرائب و رسوم
54.000	6.000	60.000	مصاريف مالية
16.000	4.000	20.000	مصاريف مختلفة
-	100.000	100.000	مخصصات استهلاك
637.900	308.100	946.000	مجموع

جدول الاستغلال التفاضلي:

%	مبلغ جزئي	مبلغ	
100%	2000.000	6.379.000	رقم الأعمال تكلفة متغيرة
	1.362.100	308.100	ه/ك م ت ثا
	105.400		النتيجة

$$\begin{aligned} \text{ه/ك م} &= \text{ر ع} - \text{ت م} \\ 1.362.100 &= 637.9000 - 2.000.000 = \\ \text{النتيجة} &= \text{ه/ك م} - \text{ت ثا} \\ 308.100 &- 1.362.100 = \\ &1.054.000 = \end{aligned}$$

(4) - عتبة المردودية:

عتبة المردودية تسمى كذلك نقطة التوازن أو نقطة التعادل أو نقطة الصفر و هي النقطة التي لا تحقق فيها المؤسسة لا ربح و لا خسارة و هي قيمة الحد الأدنى لرقم الأعمال الذي تبدأ عنده عمليات استغلال المؤسسة لتحقيق نتيجة موجبة لأن الأرباح الصافية تبدأ من هذه العتبة و هي النقطة التي يتساوى عندها رقم الأعمال مع التكاليف الكلية.

1- حساب عتبة المردودية: لحساب ر ع ن لدينا طريقتين الأولى جبرية و الثانية بيانية:

أ- حساب عتبة المردودية رياضياً:

تتحقق ر ع ن عندما يكون ر ع = ت م + ت ثا (1)

بالتالي : ر ع - ت م = ت ثا

أي هـ / ك م = ت ثا (2)

مثال:

هناك توقع رقم الأعمال السنوي = 8.000.000 و ت م = 4.500.000 و ت ثا = 2.100.000 لتحديد عتبة المردودية:

لنفترض أن رقم الأعمال (ر ع ن) الذي تتعادل فيه ت ثا و ت م هو (س)

فمن أجل هذه القيمة ت م تصبح $\frac{4.500.000}{8.000.000} \times س = 5625$ أس (هي معادلة ت م)

0.5625 س تعوض في المعادلة (2)

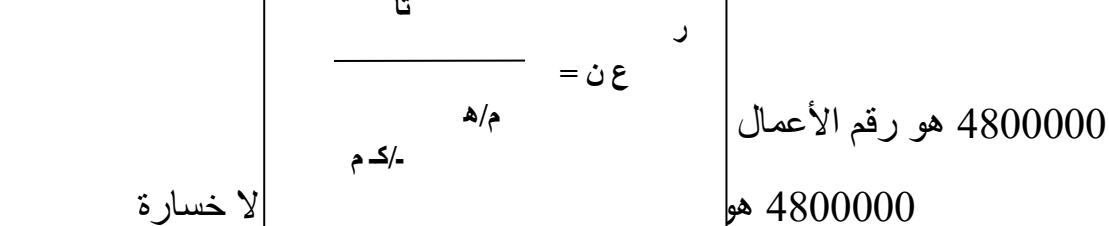
هـ / ك م = ت ثا

أي : ر ع - ت م = ت ثا

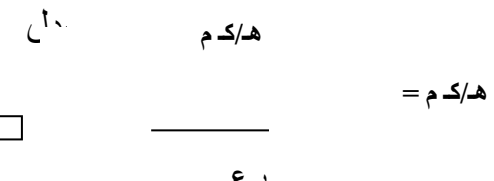
إذن: س - 0,5625 س = 2100000

0,4375 س = 2100000

س = 4800000 ر ع ن (I)



$$0,4375 = \frac{3500000}{8000000} = م هـ / ك م$$



* كما تستطيع حساب عتبة المردودية بالقانون التالي:

(II)

$$\frac{\text{رع} \times \text{ت} \text{ثا}}{\text{م/هـ/ك}} \quad \text{رع ن}$$

تحديد عتبة المردودية بيانياً:

1- استعمال العلاقة : رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

مثال:

رقم الأعمال السنوي = 600000 دج، التكاليف المتغيرة = 360000 دج، التكاليف الثابتة = 200000 دج

في العلاقة $\text{رع} = \text{ت م} + \text{ت ثا}$ لدينا معادلتين

$$\text{ص1} = \text{أس} + \text{ب بحيث أ} =$$

$$\text{ص2} = \text{س} \quad \text{معادلة ت م} \quad \text{ت م}$$

$$\text{ص2} = \text{س} \text{ بحيث س} = \text{رع}$$

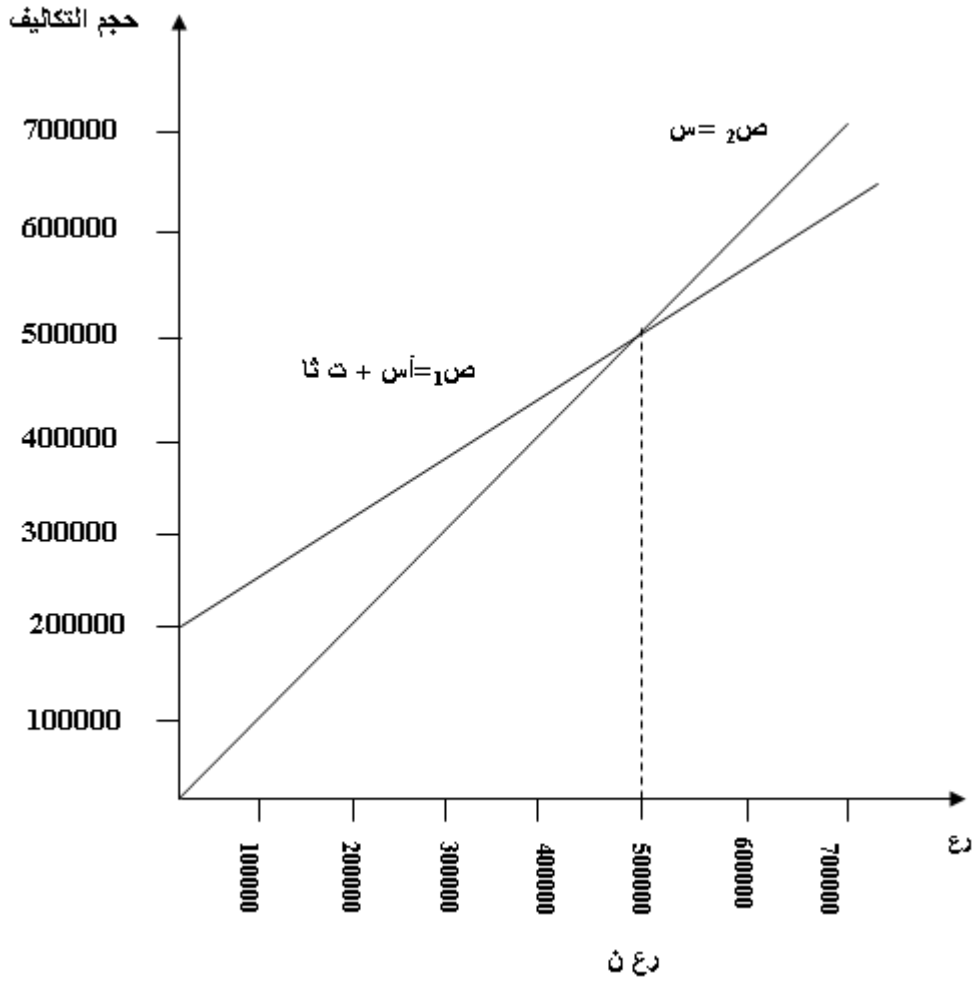
600000	500000	300000	200000	0	س
560000	500000	380000	320000	200000	ص1

$$\frac{\text{ت ثا}}{\text{م/هـ/ك}} = \text{رع ن}$$

$$\frac{\text{م/هـ/ك}}{\text{رع ن}} = \text{م/هـ/ك م}$$

$$\frac{360000 - 600000}{600000} =$$

$$500000 = \frac{200000}{0.4} =$$



2) باستعمال العلاقة : الهامش على التكلفة المتغيرة (الربح الاجمالي) = التكاليف الثابتة

من نفس المثال أوجد رع ن بهذه الطريقة

$$أ = \frac{\text{ه/ك م}}{\text{رع}} = \frac{\text{رع-ت م}}{\text{رع}}$$

ص3 = أس معادلة ه/ك م

$$أ = \frac{360000 - 600000}{600000} = 0,4$$

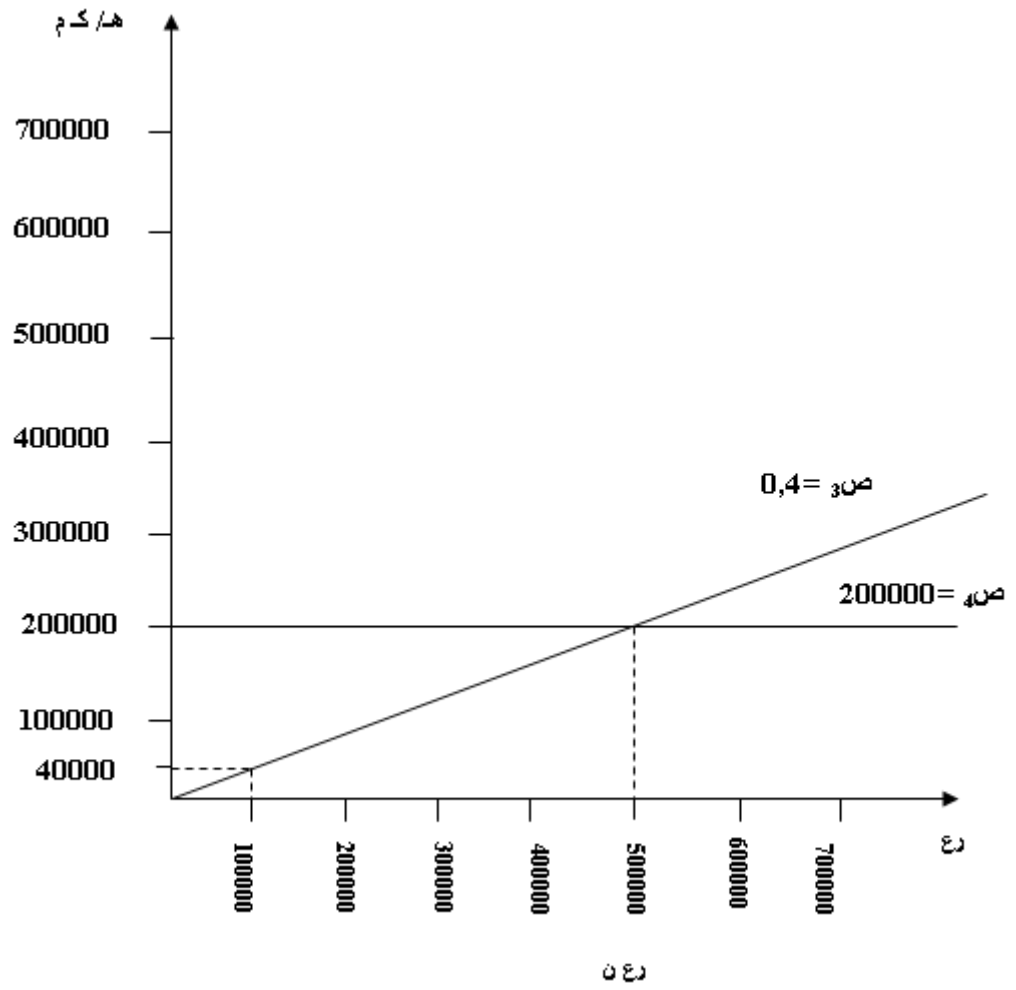
ص4 = س

بحيث س = ت ثا

إذن: ص3 = 0,4 س

ص4 = 200000

60000	50000	30000	20000	10000	0	س
24000	20000	12000	8000	4000	0	ص3



3- باستخدام العلاقة: النتيجة = هـ/كـ م - ت ث

$$0,4 = \frac{\text{ص/هـ}}{\text{ر ع}} = \text{ص} - \text{ت ثا بحيث أ}$$

$$200000 - 0,4 = \text{ص}$$

500000	0	س
0	-200000	ص

