

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادي والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب : فاضل عبيزة  
بعنوان:

أهمية تطبيق نظام التكاليف المسندة للنشاط (ABC) في  
المؤسسات الإقتصادية الجزائرية  
دراسة حالة شركة "سمحا" سطيف -2013-

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 10 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ منير بن عبد الهادي ..... / جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - / رئيسا

د/ محمد الأمين شربي ..... / جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - / مقررا

د / محمد الخطيب نمر ..... / جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - / مناقشا

السنة الجامعية 2013/2014.

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى :

إلى من جعل الله شكرهما من شكره ورضاهما من رضاه

إلى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق و أشعل سنين عمره ليضيء لي الطريق، إليك

أبي الغالي حفظك الله و ربك

إلى من وضعت تحدي قدميها الجنة فكانت نبع العنان و منبع الأمان و سر السعادة، إليك

أمي الحبيبة حفظك الله

إلى من ترعرعت معهم و نما تحني بينهم ، إخوتي وأخواتي.

إلى كل زملائي وزميلاتي في مسيرتي الدراسية

إلى كل من يثابر في سبيل العلم

إلى كل من يتصفح مذكرتي

فاضل محببة

# كلمة شكر

قال الله تعالى ( لنن شكرتم لأزيدنكم )

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم ( من لا يشكر الناس لا يشكر الله )

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر

وعظيم الامتنان وخالص تقديرنا

إلى الأستاذ المشرف " د/شربي مجيد الأمين " على ما بذل من نصح وإرشاد وتوجيه ومتابعة

وإشرافه

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل موظفي

" شركة سامبا " samsung "

على حسن استقبالهم لنا وتعاونهم الفعال في هذا العمل ونخص بالذكر " موكتيف إبراهيم "

وإلى كل من علمنا حرفنا فصرنا على ما نحن عليه وكل معلمينا في مسيرتنا الدراسية

إلى كل من وقف معنا ولو بالدعاء



18	أولاً: دراسة Udpa.....
19	ثانياً: دراسة Grandlich.....
19	ثالثاً: Krishnan.....
20	المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
20	أولاً : مميزات من حيث الهدف.....
20	ثانياً : مميزات من حيث العينة وطريقة المعالجة.....
21	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
23	تمهيد.....
24	المبحث الأول: الطريقة و الأدوات.....
24	المطلب الأول: طريقة الدراسة.....
24	أولاً: منهج الدراسة.....
24	ثانياً: عينة الدراسة.....
27	ثالثاً: طبيعة متغيرات الدراسة.....
27	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع المعلومات.....
27	أولاً: المقابلة الشخصية.....
27	ثانياً: الملاحظة.....
27	المبحث الثاني: عرض و مناقشة النتائج.....
27	المطلب الأول: دراسة النتائج.....
28	أولاً: عرض نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة.....
39	ثانياً: تطبيق نظام التكاليف التقليدي.....
42	ثالثاً: نتائج الدراسة.....
44	المطلب الثاني: مناقشة النتائج.....
46	خلاصة الفصل.....
48	الخاتمة.....
51	قائمة المصادر والمراجع.....
55	الملاحق.....

## الملخص

يتناول هذا البحث دراسة أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ولذلك قمنا بطرح الإشكالية التالية والمتضمنة في " فيما تتمثل أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤسسة "سامحة" Samsung حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة أهمية تطبيق نظام التكاليف الذي تستخدمه الشركة باعتبارها أحد الشركات الجزائرية التي تبنت تطبيق هذا النظام (ABC) ومحاولة مقارنة هذا النظام بأحد الأنظمة التقليدية التي سنقوم بإسقاطها على الشركة، وللإجابة على الإشكالية وتحقيق أهدافها قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي، عن طريق المقابلات الشخصية بالإضافة إلى جمع البيانات الثانوية من الشركة، للمساهمة في تطبيق نظام التكاليف التقليدي، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن شركة "سمحا" تتوفر على جميع الإمكانيات الفنية والتنظيمية التي ساعدتها في تطبيق هذا النظام، ومدى أهميته مقارنة بالنظام التقليدي وذلك من خلال النتائج التي توصلنا إليها .

## الكلمات المفتاحية

نظام التكاليف التقليدي، نظام التكاليف Abc، مسيبات الموارد، الأنشطة، مسيبات الأنشطة.

## Résumé

Cette recherche porte sur une étude L'importance de l'application du système que vous utilisez coûts des coûts basé sur les activités (ABC) et la possibilité de l'applique dans les entreprises industrielles Algérienne de sort que nous avons lancé problématique est" **comme c'est Importance de l'application de système Activity Based cousting l'établissement et la conversion de société "samha"** Si le but de cette recherche est d'étudier les coûts du système que vous utilisez l'entreprise comme une entreprise Algérie, qui a adopté l'application de ce système (ABC) et essayer de L'importance de l'application du système que vous utilisez coûts sur la société, et la réponse au problème Et étude de leurs objectifs, nous suivons la méthode d'analyse descriptive de l'étude théorique et cas dans le côté pratique, au moyen d'entrevues personnelles, en plus de la collecte des données secondaires de la société, de contribuer à l'application du coût traditionnelle, et à travers cette étude, nous avons déterminé que la société «samha» est disponible à toutes les possibilités technique et organisationnelle qui a contribué à l'application de ce système et de l'importance Mandat système traditionnel par nos résultats.

## Les mots clés :

- Le système traditionnel des coûts, le système de coût (ABC), les unités de mesure, les causes des ressources, l'activité, les causes des l'activité.

## قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
.....	الإهداء
.....	الشكر
.....	الملخص
.....	قائمة المحتويات
.....	قائمة الأشكال البيانية
.....	قائمة الملاحق
.....	قائمة الاختصارات و الرموز
.....	المقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية</b>	
2.....	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
17.....	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
23.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
26.....	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج
44.....	الخاتمة
45.....	قائمة المصادر والمراجع
46.....	الملاحق
48.....	الفهرس

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
6	..... مثال توضيحي لمسببات التكلفة	1.1
12	..... مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه	1.2
15	..... مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية	1.3
24	..... تقسيم العمال في المؤسسة	1.2
24	..... المنتجات التي توفرها "سمحا".	2.2
28	..... تحليل التكاليف حسب الوظائف	3.2
29	..... تحليل تكاليف الوظيفة التجارية إلى أقسام	4.2
30	..... تحليل حساب / 681: مخصصات الامتلاك	5.2
30	..... مثال توضيحي لمجمع التكلفة "مركبة".	6.2
32	..... الأنشطة الخاصة بألات الغسيل	7.2
33	..... بعض الموارد (مجمعات التكلفة) لوحدة آلات الغسيل	8.2
24	..... تحديد تكلفة نشاط " قبل التركيب/تحضيرckd".	9.2
35	..... مسببات الأنشطة لمنتجات آلات الغسيل	10.2
36	..... تحميل التكاليف المباشرة على المنتجات	11.2
37	..... تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات	12.2
38	..... رقم الأعمال والنتيجة التحليلية حسب نظام (ABC)	13.2
39	..... التكاليف المباشرة لإنتاج آلة غسيل	14.2
40	..... توزيع التكاليف غير المباشرة لإنتاج آلة غسيل حسب نظام التكاليف التقليدي...	15.2
41	..... سعر التكلفة آلة الغسيل حسب نظام التكاليف التقليدي	16.2
41	..... رقم الأعمال والنتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف التقليدي	17.2
41	..... الفرق بين سعر التكلفة حسب النظام التقليدي و نظام ABC	18.2
43	..... الفرق بين النتيجة حسب النظام التقليدي ونظام ABC	19.2



## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.....	1.1
14	منهجية نظام (ABC).....	2.1
19	نموذج تحديد كلفة الرعاية الصحية باستخدام ( ABC ).....	3.1
25	الهيكل التنظيمي للمؤسسة "سمحا".....	1.2
27	مخطط يبين كيفية الانتقال من المحاسبة العامة إلى التحليلية.....	2.2

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
55	المخطط التحليلي لشركة "سمحا".....	1
66	تحليل الأقسام حسب طبيعة الأعباء.....	2
67	أنشطة وحدة آلات الغسيل ومجمعات التكلفة الخاصة بوحدة آلات الغسيل.....	3
68	طريقة تحميل نشاط تلقي المطالب.....	4
70	التكلفة الوحودية لكل نشاط في النظام التقليدي.....	5
73	تتبع التكاليف غير المباشرة الخاصة بوحدة"آلات الغسيل".....	6

## قائمة الإختصارات و الرموز

الدلالة	رقم الإختصار /الرمز
Activity Based cousting	ABC
The Consortium For Advanced Manufacturing International	CAM-I
Complet Knock Down	Ckd

# المقدمة العامة

## أ- توطئة

نعيش اليوم في عصر المعلوماتية حيث أصبح المورد المعلوماتي ركيزة أساسية يعتمد عليه في كل المجالات، وذلك من خلال عمليات إنتاج المعلومات ومعالجتها ونشرها والاستفادة منها في بناء مجتمع حضاري، متعلم يستوعب التقنيات الحديثة ويتعامل بها، ومع اتساع دائرة المعرفة في أواخر القرن العشرين التي خلفت توجهات جديدة متمثلة بعملة التجارة وتطور نظم الاتصالات والمعلومات، كما برزت المنافسة كحقيقة أساسية تؤدي إلى نجاح أو فشل المؤسسات، التي أخذت على عاتقها التحلي عن الأساليب التقليدية المألوفة في الإدارة والتسيير والتوجه نحو أساليب وتقنيات حديثة ونظم الاتصال والمعلومات المتطورة، حيث أصبح امتلاك نظام معلومات عاملاً حاسماً في نجاح المؤسسات لتدعيم موقعها التنافسي والتطوير المستمر في أدائها نحو الأفضل.

كان لابد على المحاسبة بكل فروعها مسايرة هذا التقدم والتطور، حيث تغيرت النظرة إلى المحاسبة على أنها وسيلة لتسجيل الأحداث المالية في حياة المؤسسة، بل أصبحت تلعب دوراً هاماً وفعالاً في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة وذلك من خلال المعلومات الكمية والنوعية التي توفرها خاصة على مستوى التكاليف.

كما أن الثورة التقنية وبيئة التصنيع الحديثة من الأنظمة التقليدية غير فعالة في معالجة وتبعية التكاليف، فاستخدام التقنية العالية في الإنتاج وانتشار استخدام الآلة المتطورة والمسيطر عليها إلكترونياً واستخدام نظم تصنيعية مرنة ومتكاملة وصولاً إلى المصنع الآلي هذا ما غير من هيكل التكاليف، حيث أدى هذا التغيير إلى :

فقدان الأنظمة التقليدية المستخدمة قدرتها على متابعة هذه التكاليف والتحكم عليها بشكل جعلها تعيق صنع القرار في المؤسسة لعدم تأمينها لحاجاتهم من المعلومات الدقيقة والسليمة.

فإدراك المؤسسات لحقيقة أن أنظمة التكاليف التقليدية أضحت لا تلائم بيئة الأعمال الحديثة جعلها تسارع إلى تدعيم الأبحاث بغية الحصول على أنظمة حديثة تزودها باحتياجاتها من المعلومات عالية الدقة.

كان لهذا التحرك الأثر الكبير في تطور أنظمة محاسبة التكاليف، ما أدى إلى ظهور أفكار جديدة غيرت من الفلسفة المتبعة في الأنظمة التقليدية، وفي معالجة وتبعية التكاليف، وقد تجلت هذه الأفكار في نظام جديد يعمل على تلافي نقائص أنظمة التكاليف التقليدية ومواكبة احتياجات الإدارة من المعلومات، اصطلاح عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث يركز هذا النظام على العلاقة السببية بين موارد وأنشطة ومنتجات المؤسسة وذلك من خلال فكرة أن الأنشطة تستهلك موارد وأن إنتاج منتجات وخدمات يستهلك الأنشطة، مما أجبر المؤسسات على تبني تطبيق هذا النظام لما فيه من جودة ودقة في المعلومات.

## ب - الإشكالية:

من خلال ما تقدم تكمن إشكالية البحث في:

فيما تتمثل أهمية تطبيق نظام التكاليف المسندة على النشاط (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مؤسسة سامحة نموذجاً؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع لا بد من طرح بعض التساؤلات الفرعية:

- 1- ما هي مقومات وآليات عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة سامحة؟
- 2- هل تتوفر المؤسسة الجزائرية على المتطلبات الفنية والإجرائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟
- 3- ما هي أهمية تطبيق نظام ABC في مؤسسة سامحة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي؟

## ت - الفرضيات:

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها، والتي تأتي على النحو التالي:

- 1- تتوفر مؤسسة ساحمة على كل الآليات لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة .
- 2- يتميز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بفلسفة جديدة، تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات والخدمات، بحيث يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص التبع والسيطرة على التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.
- 3- إن نظام ABC يقدم أهمية كبرى لشركة ساحمة مقارنة بنظام التقليدي.

## ث - مبررات اختيار الموضوع:

### المبررات الموضوعية

- التحولات الراهنة التي يمر بها الاقتصاد الجزائري بداية من بعث المؤسسات الاقتصادية الكبيرة، والسعي الجدي إلى الإنفتاح الكلي على التجارة العالمية هذا ما يقابله ضعف القدرات التنافسية للمؤسسات الوطنية وعدم إمتلاكها لميزات تنافسية خاصة على مستوى الأسعار والجودة.

### المبررات الذاتية

اهتمام الباحث بموضوع المحاسبة ومحاسبة التكاليف خصوصا وذلك إيمانا منه بضرورة الإهتمام بهذا الموضوع وجوانبه والذي يعتبر مهما في الجزائر.

- سعي الباحث إلى توسيع رصيده المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

- رغبة الباحث في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

## ج - أهداف الدراسة:

تنبع أهداف و أهمية هذه الدراسة من كونها محاولة يسعى من خلالها الباحث إلى:

- توضيح أهم الفروقات بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المسندة على أساس الأنشطة
- توضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة، وتبين مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار.
- استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.

## ح - حدود البحث

تمت الدراسة النظرية حول نظام التكاليف المسندة لنشاط (ABC)

أما الدراسة الميدانية فقد تمت في شركة سمحا (samsung) سطييف باعتبارها أحد الشركات الإنتاجية الكبرى الرائدة في صناعة و توزيع المنتجات الكهرومنزلية والإلكترونية، بالإضافة إلى ممارستها للوظيفة التجارية حيث تقوم بإستيراد و بيع مختلف منتجات samsung التي لا يتم إنتاجها على مستوى المركب ؛ ونظرا لكبر حجم المركب و ضيق الوقت تمت الدراسة على بعض أقسام الشركة فقط.

- تمت الدراسة للدورة المحاسبية لسنة 2013 في قسم المالية و المحاسبة.

### خ - منهج البحث:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسة واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي الذي نحال إسقاطه على مؤسسة إنتاجية.

**د- مرجعية البحث:** لقد إعتمدنا في دراستنا على مصدرين :

**1- الجانب النظري:** اعتمدنا على أهم الكتب المتخصصة في مجال البحث (نظام ABC)، الأطروحات والرسائل الجامعية، المقالات والملتقيات؛

**2- الجانب التطبيقي:** فقد إعتمدنا على إجراء دراسة ميدانية في شركة سمحا ( Samsung) بالإضافة إلى الوثائق المتحصل عليها في الشركة والمقابلات الشخصية؛

### ذ- صعوبات البحث:

هناك عدة صعوبات واجهناها نذكر منها

1- قلة المراجع المتوفرة؛

2- كبر حجم الشركة محل الدراسة وصعوبة تتبع تكاليفها حيث تنتج حوالي 70 منتج على مستوى المركب، بالإضافة إلى مختلف المنتجات التي تقوم بتسويقها وهي بالمجمل حوالي 626 منتج من فئة (Samsung)؛

3- ضيق الوقت المخصص للموضوع محل الدراسة ؛

### ر- هيكلية البحث:

سنتناول في هذا البحث فصلين ففي الفصل الأول نقوم بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع والمتمثلة في دراسة نظام التكاليف (ABC) نشأته، مفاهيم حوله وتقييم هذا النظام وكذا أهم الفروقات بينه وبين الأنظمة التقليدية وسنتناول أيضا في هذا الفصل الأدبيات التطبيقية سنحاول فيه التطرق لبعض الدراسات حول الموضوع، أما بالنسبة للفصل الثاني، فسنتناول في هذا الفصل طريقة إجراء الدراسة الميدانية وتقديم وتحديد مجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة فيها وكذا النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

الفصل الأول:

الدراسة النظرية

## تمهيد :

أدى التطور التكنولوجي والمعرفي في العديد من المجالات في بداية الثمانينيات من القرن الماضي خاصة، إلى ظهور اهتمامات جديدة وإعادة النظر في العديد من المفاهيم والأنظمة المعتمدة، فالتقدم الصناعي في اليابان أدى إلى التسابق نحو تطوير نظم إدارة الوقت وظهور ما يعرف بنظم الشراء والإنتاج الوقتي، في هذا الوقت تقهقر مستوى التطور في المؤسسات الأوروبية والأمريكية بالنسبة لمستوى المؤسسات الآسيوية خاصة اليابانية منها، ولكن إهتمام هذه المجتمعات بتطوير أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية جعلهم يقدمون مدخلا جديد في معالجة التكاليف أطلق عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وذلك بعد أن تولدت أفكار جديدة حول عدم ملائمة الأنظمة التكاليف المستخدمة للبيئة والظروف الحالية وهذا ما أكدته جل المؤلفات الأكاديمية والعلمية.

يقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والأهم في بنية التكاليف الإجمالية، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف التي تعد غير واضحة المسار لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتج أو بالخدمة واستخدام مفاهيم جديدة ساعدت على تخطي ثغرات الأنظمة التقليدية. حيث سنتناول في هذا الموضوع الجانب المفاهيمي والفلسفي لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وكذا مراحل وإجراءات تطبيقه، وتقييم هذا النظام وكذا المقارنة بينه وبين الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وذلك في المبحث الأول من هذا الفصل، أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد قمنا فيه بمراجعة أهم الدراسات السابقة حول الموضوع محل الدراسة.

### المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول نظام ABC، تطوره، تعريفه، أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام وكذا تقييمه والمقارنة بينه وبين الأنظمة المحاسبية التقليدية.

#### المطلب الأول: نشأة وتعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

نظرا للاهتمام المتزايد بهذا النظام، فقد أطلقت عليه عدة تعريفات تركز في مجملها على المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام، وقبل التطرق للتعريف المعطاة له يجب التذكير بخلفية نشأته.

#### أولاً: نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مسايرة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، ويعود الفضل في التوصل إلى تطبيق نظام <sup>1</sup>(ABC) إلى الأمريكيين كوبر وكابلان اللذين كشفوا عنه في بيان في مؤتمر في جوان 1986 بـ جامعة هارفورد للأعمال. حيث تم في المؤتمر دراسة نظام شبيهه متطور في شركة Weyerhaeuser لقياس ورقابة التكاليف غير المباشرة في الشركة، وبعد الملاحظات الأولية على المدخل الجديد للتكلفة الذي يسمى كذلك بنظام التكلفة على أساس المبادلة <sup>2</sup>TBC طور الأمريكيين كوبر وكابلان النظام وتم تطبيقه على عدة شركات صناعية مثل:

Hewlett Packard, Tec Tronix, بالوم.أ Siemens بألمانيا Kant Hal بالسويد، فشركتنا Hewlett Packard, Tec Tronix كانت فيهما نتائج تتعلق بكيفية تحسين قياس التكاليف الصناعية، وبينت أن معلومة النظام أكثر دقة ويمكن أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات.

أما شركة Kant Hal بينت أن فوائد النظام ليست فقط التأثير على قرارات تصميم المنتج، ولكن كذلك تخصيص تكاليف التسويق والتوزيع إلى الزبائن وتقسيمات الأعمال وقنوات التوزيع . فملاحظات وترجمة النظام الجديد للتكلفة قدمت في سلسلة مقالات في <sup>3</sup>JCM سنة 1988 و1989، وكذلك قدم كوبر وكابلان بحثاً أو مقالا في مجلة <sup>4</sup>HBR وقد تم فيه توضيح أسس ومبادئ النظام (ABC) بالإضافة إلى التطورات الجديدة في محاسبة التكاليف.<sup>5</sup>

#### ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام ABC

**1. مفهوم الأنشطة:** تعتبر الأنشطة مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية <sup>6</sup> وهو نقطة الارتكاز في ظل نظام ABC وتصنف هذه الأنشطة كما يلي :

أ- الأنشطة الداعمة : وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الشركة؛

ب- أنشطة على مستوى دفعات المنتجات : وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج؛

<sup>1</sup> Activity based costing

<sup>2</sup> Transaction Based Costing

<sup>3</sup> Journal of Cost Mangement

<sup>4</sup> The Harvard Business Review

<sup>5</sup> ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع: إدارة أعمال، جامعة باتنة، 2008، ص 44

<sup>6</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009، ص 354-355.



ج- أنشطة على مستوى وحدة المنتج : وهي أنشطة يتم أداؤها لدعم عمليات الإنتاج ويرتبط حدوثها بوحدة المنتج من كل نوع؛

- د- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات: وهي أنشطة يتم أداؤها لدعم العمليات الخاصة بكل نوعية من المنتجات على حدى.
2. مراكز النشاط: هي عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة؛
  3. معمم التكلفة: ويتم فيه تجميع وتوزيع التكاليف سواء ان كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد او مجموع متكاملة من الانشطة لها نفس معدلات الاستخدام ويستخدم في اعداد معدل التحميل؛
  4. مسبب التكلفة: يمثل المقياس الذي يعكس السبب الاساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط او وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة<sup>1</sup> كما يسمح لنا مسبب التكلفة بتخصيص تكلفة النشاط الى هدف التكلفة<sup>2</sup>؛

### ثالثا: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

وهو عبارة عن نظام جديد لتوزيع التكاليف حيث يتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية ويساهم في توفير معلومات أكثر دقة الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية. ويوجد العديد من التعاريف نذكر منها:

- **التعريف الأول:** تستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة<sup>3</sup>.
- **التعريف الثاني:** يعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تحسينها والتخلي على الأنشطة التي لا تعطي قيمة<sup>4</sup>.
- **التعريف الثالث:** يقوم نظام ABC على أساس تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة. وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة<sup>5</sup>. ويبنى مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2003، ص 272-273

<sup>2</sup> Déatice et Francis grandgvilat, comptabilité de gestion, 7<sup>édition</sup>, édition gualino, paris-

France, 2003, p109

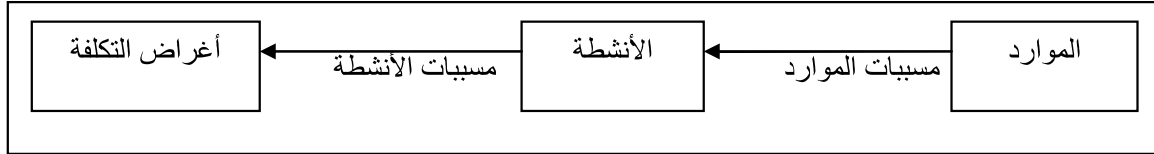
<sup>3</sup> هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في محاسبة الهالية، تكاليف، إدارية، الدر الجامعية للنشر والنويع، مصر، 2000، ص 317

<sup>4</sup> سعاد معاليم، " دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2005، ص 93

<sup>5</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر 15، العدد الأول، عمان، 2007، ص 217

- **التعريف الرابع:** يعرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم CAM-I<sup>2</sup> نظام ABC بأنه منهج يقيس تكلفة أداء النشاط والموارد وأغراض التكلفة، ويوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخدامها، ويميز العلاقات لمسببات التكلفة<sup>3</sup>.  
من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نقول أن نظام ABC يقوم على مبدأ أساسي وهو أن المنتجات أو أغراض التكلفة تستهلك الأنشطة وهذه الأنشطة تستهلك الموارد، كما في الشكل التالي:

الشكل رقم ( 1.1 ): المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة



sources : N. M. Panda, **Activity based costing for Indian Industries**, Éditions Mittal Publication, New Delhi- India, 1999, P74

من خلال الشكل رقم ( 1.1 ) نلاحظ أن الأنشطة تستهلك الموارد، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للأنشطة، ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب كل نشاط

**المطلب الثاني:** سنتناول في هذا المطلب خطوات و مبادئ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

**اولا : خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**

تتضمن خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

### 1- تحديد الأنشطة وتحليلها:

يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات ولأنشطة الأخرى، و يكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميًا، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يناير 2008، غزة، فلسطين، ص 218

<sup>2</sup> CAM-I: The Consortium For Advanced Manufacturing International

<sup>3</sup> علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصاريف الإسلامية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، 2010، ص 108

<sup>4</sup> محمد الخطيب نمر و هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، جامعة ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 74، 2013/ 04، ص 74

## 2 - تحديد تكلفة الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج ( الموارد ) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط ( مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج ( الموارد ) لكل وحدة مخرجات من النشاط<sup>1</sup>.

## 3- تحديد مراكز الأنشطة:

تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد أو ما يسمى بمجموع التكلفة. وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المركز، حيث تقوم عملية تجميع الأنشطة على أساس تجانس داخل كل مركز نشاط والتناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى الأنشطة<sup>2</sup>.

## 4- تحديد المسببات لكل نشاط:

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<sup>3</sup>. من خلال ما سبق يمكن إعطاء بعض الامثلة حول الانشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم ( 1-1 ) مثال توضيحي لمسببات التكلفة .

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

المصدر : هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص: 02.

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 1.1 ) بعض الامثلة لمسببات التكلفة لبعض الانشطة وتحدد عن طريق معرفة العلاقة بين النشاط و التكلفة التي يسببها فمثلا نشاط طلب المواد فتكلفتها تحدد عن طريق عدد أوامر الشراء التي تم الأمر بها، وبالتالي فإن مسبب التكلفة لهذا النشاط هو عدد أوامر الشراء. مسبب التكلفة يجب أن يتناسب مع النشاط.

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر و هواري سويسي، مرجع سابق، ص74

<sup>2</sup> نعيمة بجاوي، مرجع سابق، ص9

<sup>3</sup> هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص324

## 5- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات (أغراض التكلفة):

تتمثل هذه الخطوة في تعيين تكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر وذلك باعتماد على مسببات التكلفة (مسببات الأنشطة) والخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة، حيث يتحدد مستوى دقة وتميز مخرجات النظام على كفاءة تحديد مسببات التكلفة.

### ثانيا : مبادئ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مجموعة من المبادئ أو المقومات الأساسية وهي:

#### 1 - الموارد:

تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم إدارتها لتنفيذ وأداء الأنشطة فباستهلاك الموارد تحدث هناك تكلفة فهذه الأخيرة تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة الأنشطة للحصول على مخرجاتها أو بمعنى آخر فالموارد هي كل الوسائل المتمثلة أساسا في الأفراد والتجهيزات والمعدات والمواد والمعلومات والخدمات والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد مخرجات هذا النشاط.<sup>1</sup>

#### 2 - النشاط:

يعد النشاط جوهر نظام abc إذ يقدم المؤسسة كسلسلة من الأنشطة المتجانسة والمتراصة في إطار عمليات معرفة بوضوح، حيث يعرفه:

- تعريف X.Bouin : النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد ( الوقت، عمل الآلات، معلومات...) وتسمح بالحصول على نتيجة معينة<sup>2</sup>.

- تعريف Melyon: هو مجموعة من المهام الأساسية المتناسقة فيما بينها والتي تسعى لتحقيق هدف محدد مسبقا، وهذه المهام ناتجة عن توليفة من الموارد البشرية والتكنولوجية.

- تعريف M. Gervais: بأنه المهمة خاصة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة والتي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين في المدى القصير أو الطويل.<sup>3</sup>

- تعريف P. Lorino: هو مجموعة من المهام الأساسية:

- المنجزة من طرف فرد أو فريق.
- المتجانسة من وجهة نظر مضمون التكاليف و الأداء
- تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة و متميزة سواء كانت مادية أو غير مادية (عقد مع مورد. مخطط. اختبار جودة... إلخ).
- والمنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن ( داخليين أو خارجيين).
- والمنطلقة من مجموعة من الموارد ( ساعات يد عاملة. ساعات عمل الآلات...) <sup>4</sup>.

1 ساحري البزيد، مرجع سابق ذكره، ص 48

2 X.Bouin & F.X.SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2010, P164

3 Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, paris, 9 édition, Paris, 2009,p173.

4 M. Gervais, op cit,p176

من خلال التعاريف السابقة يظهر أن النشاط هو مجموعة من المهام والإجراءات المنسجمة فيما بينها والتي تهدف إلى إضافة قيمة، انطلاقاً من الموارد المستهلكة. وقد صنف كل من M. Porter و S.R. Kaplan et R. Cooper و P. Lorino الأنشطة حسب عدة معايير إلى ما يلي :

## 2. 1. تصنيف S.R. Kaplan et R. Cooper:

يعد كل من S.R. Kaplan et R. Cooper من أبرز رواد نظام ABC وقد قدما تصنيفاً للأنشطة بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة. ووفق لهذا المعيار تصنف الأنشطة إلى ما يلي هي<sup>1</sup> :

- **أنشطة ترتبط بوحدة المنتج:** وهي عبارة عن أنشطة تحدث عند تصنيع كل وحدة، ويتناسب حدوثها طردياً مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة والأجور المباشرة، فإذا زاد الإنتاج بنسبة معينة فإن استخدام العمل المباشر والمواد المباشرة سيزداد بنفس النسبة، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استناداً إلى استخدام أو استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة.

- **أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية:** وهي الأنشطة التي يتم عملها لكل دفعة إنتاجية، دون النظر إلى عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة، ومن أمثلتها تهيئة وتجهيز الآلات وطلب شراء مجموعة الأجزاء وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية، وبناء على ذلك فإن مسببات التكاليف الخاصة بتلك النوعية من الأنشطة قد تكون عدد أوامر الإنتاج أو عدد مرات التخصيص، وذلك لتسهيل عملية تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات المختلفة تعتبر تكلفة هذه النشاطات مشتركة (ثابتة) لجميع الوحدات ضمن المجموعة، فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد وعدد مرات فحوصات جودة الإنتاج.

- **أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي:** وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تفيد وحدات منتج واحد ومن أمثلتها تحضير وتنفيذ إشعارات وأوامر الإنتاج ووضع مواصفات المنتج وتحضير التصاميم وتحديد أساليب الاختيار لكل منتج، وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة.

- **أنشطة مرتبطة بالمنشأة ككل:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المنشأة بصورة كلية، وهي أنشطة عامة ومشتركة توفر البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية تقديم المنتجات أو الخدمات ممكنة ومن الأمثلة عليها رواتب إدارة التخطيط، اهتلاك المعدات، العلاقات العامة، والنظافة والأمن وكذلك التدفئة والإضاءة وغيرها. ولصعوبة تخصيص هذه التكاليف كونها لا ترتبط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين فإنه يتم تجميعها في مجموعة واحدة وخصمها من هامش الربح الكلي للمنتجات أو الخدمات من قائمة الدخل كتكاليف فترة، أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي<sup>2</sup>.

1 محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،

2008، ص 48

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 49

## 2 - 2. تصنيف M. Porter

قدم هذا الأخير تصنيفاً آخر للأنشطة، إذ قسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة والتي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين وهما<sup>1</sup> :

- **الأنشطة الرئيسية:** وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون وقد قام M. Porter بتصنيفها إلى خمس أنشطة تتمثل في:

**الإمداد الداخلي:** تتمثل في أنشطة الاستلام، المناولة، تخزين المواد ومراقبتها، جمع المعلومات... الخ.

**الإنتاج:** تتعلق بالأنشطة المرتبطة بعملية تحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة مثل صيانة الأجهزة، ومراقبة النوعية، إنتاج توليفة من العناصر، التجميع والتركيب... الخ  
**الإمداد الخارجي:** تنفيذ طلبيات، إعداد التقارير... الخ.

**التسويق:** يتمثل في الأنشطة التسويقية المادية وغير مادية اختيار القنوات التوزيعية، الإشهار، العلاقات العامة، ترقية المبيعات، تحديد السعر دعم البيع، منح تخفيضات، إشهار، البحث عن الأسواق الجديدة... الخ.

**خدمات ما بعد البيع:** الخدمات الضرورية التي يتطلبها المنتج الجديد من تركيب، صيانة، تكوين، إرشادات وغيرها، التي تدعم وتقوي قيمة المنتج لدى مستعمليه الحاليين والمراقبين بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع من مساعدة الزبائن، التركيب والتصليح.

- **الأنشطة الداعمة:** تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي وتتمثل في:

**التمويل:** شراء المواد، الآلات، الحصول على خدمات، الدعاية والإشهار... الخ.

**التطوير التكنولوجي:** تصور المنتجات، القيام بالاختبارات، تصور المسارات، الأبحاث على المواد، الدراسات السوقية... الخ.  
**تسيير الموارد البشرية:** توظيف، تكوين، منح المكافآت... الخ.

**بنية المؤسسة:** التمويل، التخطيط، العلاقات بالإضافة إلى المساهمات... الخ.

## 2 - 3. تصنيف P. Lorino :

اقترح P. Lorino تصنيفين أساسيين للأنشطة حسب طبيعة النشاط<sup>2</sup>:

**التصنيف حسب طبيعة النشاط :** لقد صنفت الأنشطة على هذا الأساس إلى ثلاث فئات:

**أنشطة التصور:** وتمثل أساساً في التصور أو تصميم منتج أو خدمة جديدة، القيام بتطوير أو تحسين عملية، وضع خطة ؛  
**تصميم نظام جديد للتكاليف... الخ؛** ومن أهم خصائصها:

<sup>1</sup> نعيمة بجاوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا تنافسية ، بحث مقدم للمشاركة في المنتدى العلمي الوطني حول " استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق ميزة تنافسية، سعيده الجوائز، 2009، ص60.

<sup>2</sup> سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص: تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 73

- المدخلات الرئيسية لهذه الأنشطة تتمثل في الموارد البشرية (وقت، أفكار...).
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حولها.
- قلة التكرار نظرا للبعد الزمني بين الإنفاق عليها والحصول على نتيجتها (إنشاء القيمة).
- يتم تقييم أداؤها من خلال أنشطة خارجية تؤثر عليها (أنشطة موالية).
- تتمثل مخرجاتها الأساسية في المعلومات؛
- صعوبة قياس النتائج (تحديد القيمة، والتأكد من الجودة).
- ارتفاع درجة عدم التأكد؛
- أنشطة الإنجاز:** تتعلق هذه الأنشطة بالمهام العملية الكلاسيكية مثل أنشطة الإنتاجية ، إعداد الفواتير، دفع الأجور، البيع والتوزيع ومن أهم خصائصها:
- المدخلات الرئيسية لهذه الأنشطة تتمثل في الموارد المادية (مواد مباشرة،...).
- إمكانية تتبع عملياتها وملاحظتها ماديا بالتفصيل؛
- ذات طبيعة متكررة؛
- سهولة قياس نتائجها (تحديد القيمة والتأكد من جودة المنتجات أو الخدمات).
- مستوى عدم التأكد متوسط أو بسيط؛
- أنشطة الصيانة:** تتمثل أنشطة الصيانة بمفهومها الواسع في صيانة جميع موارد الدائمة للمؤسسة مثل صيانة المعدات، الآلات، صيانة الأنظمة المعلوماتية، تكوين الأفراد... وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال الاقتصادي للمؤسسة وزيادة الاستغلال الحالي له وتميز هذه الأنشطة بكونها:
- أنها أنشطة بسيطة بين أنشطة التصور وأنشطة الإنجاز؛
- تتنوع إجراءاتها بين التكرار كالصيانة الدورية المبرمجة وعدم التكرار كالتشخيص؛
- التصنيف حسب تخصيص لأغراض التكلفة:**
- الأنشطة الأولية:** وهي الأنشطة التي يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة على أساس وحدة عمل منطقية وبطريقة ممكنة اقتصاديا.

**الأنشطة الثانوية:** وهي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها لأغراض التكلفة حيث أن مخرجاتها تكون تابعة لنشاط آخر كالصيانة مثلا

**3 - مسبب التكلفة:**

تعتبر من الإضافات التي جاء بها نظام ABC حيث يتوقف نجاحه أساسا على تحديد هذه المسببات بشكل الدقيق حتى تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج. ويمكن تعريفه على أنه أي متغير يؤثر بشكل سببي على التكاليف عبر فترة زمنية معينة ، مثلا وجود علاقة سببية بين التغير في مستوى النشاط والتغير في مستوى التكاليف<sup>1</sup>.

● **شروط اختيار مسببات التكلفة :** يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها :

<sup>1</sup>هورنجون تشارلز، فوستر جورج ودانار سريكانت، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة السعودية، 2008، ص 72

قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مسبب التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس<sup>1</sup>.

● **شروط تحديد عدد مسببات التكلفة :** كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة ( تكلفة القياس) .  
كما انه يوجد نوعين للمسببات التكلفة<sup>2</sup>.

**مسببات الموارد:** وهي المفاتيح التي تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة على مختلف الأنشطة مثل عدد الأفراد من أجل نشاط معين؛

**مسببات الأنشطة:** وهي المفاتيح التي تسمح بتوزيع تكاليف الأنشطة المستهلكة على مختلف أغراض التكلفة؛

الجدول رقم (2.1): مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسببات التكلفة	أمثلة على نوع التكاليف
أنشطة ترتبط بوحدة المنتج	- الفحص للوحدة الواحدة - العمل المباشر - قوى محرك لتشغيل الآلات	- كمية الإنتاج - ساعات العمل المباشر - ساعات اشتغال الآلات	- تكاليف الصيانة - تكاليف الوقود - تكاليف الزيوت - اهتلاك الآلات والمعدات
أنشطة ترتبط بالدفع الإنتاجية	- إعداد الآلات والمعدات - طلبيات لشراء - عملية مناولة المواد - جدول العملية الإنتاجية	- وقت التهيئة - عدد أوامر الشراء - عدد مرات المناولة - عدد مرات دورة الإنتاج	- تكاليف الأعمال المكتبية في المخازن - اهتلاك المعدات. - تكاليف عمال التوزيع
أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي	- تصميم المنتجات - الدائرة الهندسية - مراقبة النوعية	- كمية الإنتاج - الأوامر الهندسية - عدد مرات الفحص	- تكاليف السيطرة ومراقبة النوعية. - تكاليف أقسام هندسة الإنتاج.
أنشطة مرتبطة بالمؤسسة ككل	- الإدارة - شؤون الأفراد - الحاسبة - التدفئة والتبريد والإنارة	- المساحة - عدد العاملين	- الأجور والمرتبات. - اهتلاك المباني المصانع. - تكاليف الدورات التدريبية للعاملين.

المصدر: أمين بن سعيد، مرجع سابق، ص 92

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر و هواري سويسي، مرجع سابق ذكره، ص 75

<sup>2</sup> X.Bouin & F.X.SIMON, op.cit, p165



#### 4 - العمليات:

أعطيت لها تعريف عديدة نذكر منها :

**تعريف X.Bouin :** مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة وهدف محدد من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعميل داخلي أو خارجي، مثلاً عملية التموين ( تحديد مورد، طلب شراء، استلام المواد، تخزين)<sup>1</sup>.

**تعريف P.Lorino :** العملية هي مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات والمنتظمة لتعطي منتوج مادي أو غير مادي محدد وهام<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول أن العملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها البعض بتدفقات من معلومات والهادفة إلى تقديم منتج محدد يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي

#### 4 - مجتمعات التكلفة

ويقصد بمجتمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة

الوصل

بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من اجل انجاز المنتج النهائي<sup>3</sup>.

#### 5- أغراض التكلفة

هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء أكانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية ( قسم أو وظيفة...الخ)، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، ويمكن أن تصنف أغراض التكلفة إلى صنفين كما يلي:

**غرض التكلفة النهائي:** هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف؛

**غرض التكلفة المتوسط:** فهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف، بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق

المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط مصلحة الموظفين...الخ؛

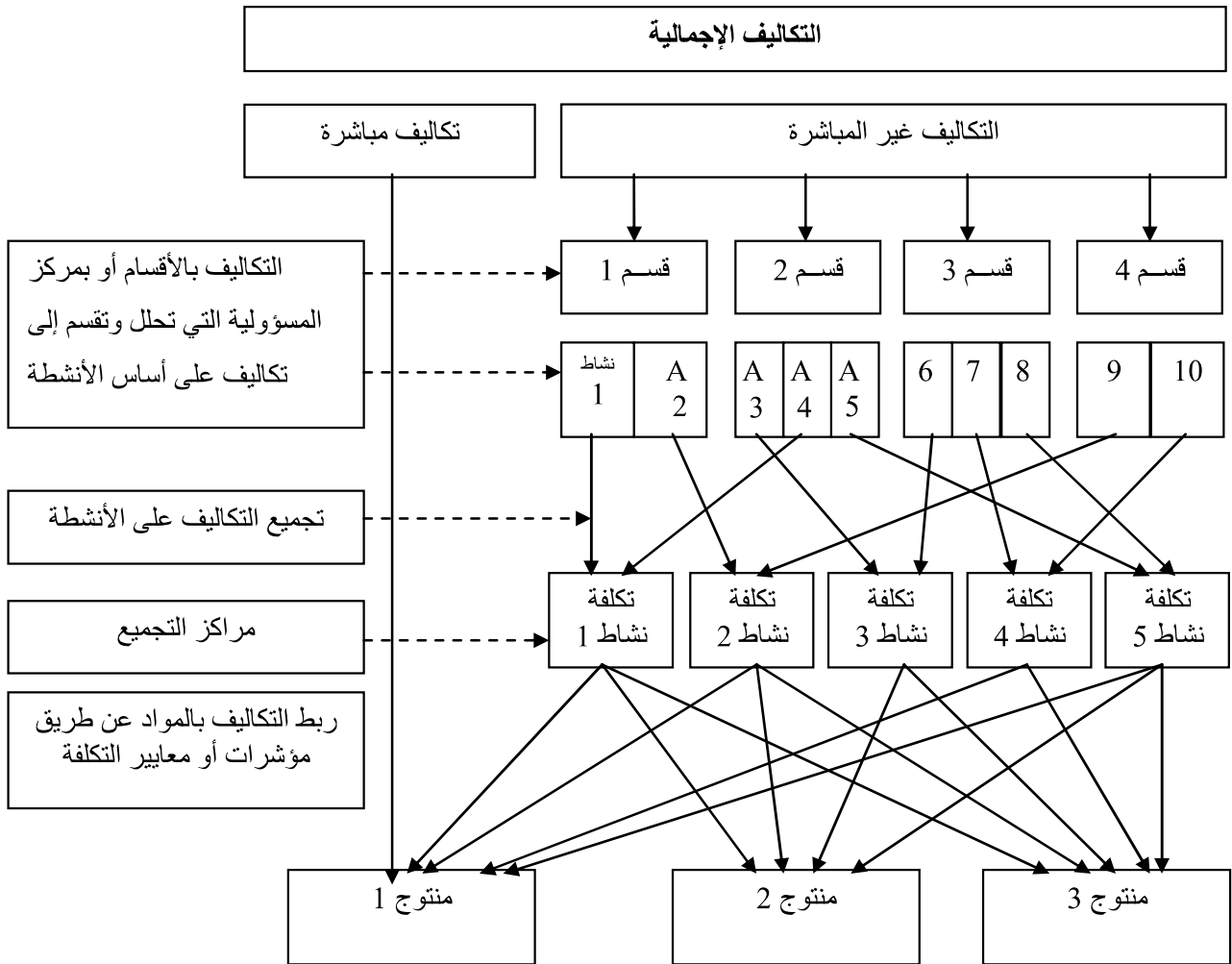
و كخلاصة لما سبق نستعرض في المخطط التالي أهم الخطوات التي يمر بها هذا النظام

<sup>1</sup> Philippe Lorino, **le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités**, Éditions Dunod, Paris-France, 1999, PP: 117-165.

<sup>2</sup> Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, **contrôle de gestion manuel et applications**, 5e édition, DUNOD, Paris, 2000. , p 589.

<sup>3</sup> محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق ذكره ، ص 53

الشكل رقم (3.1) يوضح منهجية نظام (abc)



source:toufik saada et les autres,comptabilité de gestion,édition, vuiber, Paris\_France,2008,p116

من خلال الشكل رقم ( 3.1 ) نلاحظ الخطوات التي يمر بها تطبيق نظام ABC ، حيث نلاحظ بأنه يتم تحديد التكاليف غير مباشرة لكل الأنشطة ،ومن ثم تجميع هذه التكاليف ،بعد ذلك يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة ،حيث تحتوي هذه المراكز على نشاط أو عدة أنشطة ،ومن ثم تحميل هذه التكاليف على المنتجات عن طريق مسببات التكلفة و التي يتم من خلالها ربط التكاليف بالمنتج.

المطلب الثالث: مقارنة و تقييم نظام ABC مع الأنظمة التقليدية

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مقارنة وتقييم نظام (ABC) مع الأنظمة التقليدية

اولا- مقارنة نظام ABC مع الأنظمة التقليدية:

من خلال ما تقدم يمكن استعراض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة كما في الجدول التالي:

جدول رقم ( 3.1 ) مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية

المعلومات	نظام ABC	الأنظمة التقليدية
المعلومات	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
الهدف	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس.	التركيز على الأقسام واعتبارها هدف التكلفة.
طريقة تحميل التكاليف	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المؤسسة أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
عدد مجتمعات التكاليف	تعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجتمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة.
طبيعة معدل التحميل	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
مجتمعات التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات التكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة.	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات التكلفة أو مراكز التكلفة وتكون التكاليف المجمع في المركز الواحد غير متجانس ولا تعود إلى عامل واحد.
تكلفة المنتج	تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببناؤه.	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق ص166

### ثانيا- مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

- يعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا ويمكن تلخيصها في مايلي:
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف هو فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة؛
- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم كما تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة؛
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
- تحديد الميزج الأمثل من للمنتجات والعملاء وهذا ما يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية؛
- يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، كما تساهم في إدارة التكلفة وإعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء؛
- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة<sup>1</sup>.

### ثالثا الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

- على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة على التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة منها:
- إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها التي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة؛
- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وهذا ليس بالأمر السهل، مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الموظفين المحاسبين؛
- إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامه؛
- إن تكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع.

<sup>1</sup> عيادي عبد القادر ونوى الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الصناعية الكبرى، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 2010، ص 11

- إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السببية.

### المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

سنتناول في هذا المبحث بعض الدراسات السابقة التي تمت على هذا الموضوع

#### المطلب الأول : الدراسات العربية

سنتناول في هذا المطلب بعض الدراسات السابقة حول الموضوع

أولا - أثر تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ( ABC ) على تعظيم الربحية- دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان- (أشرف عزمي مسعود أبو مغلي)، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية و المالقي، عمان 2008.<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المستشفيات.

وقد قامت الدراسة الميدانية على أربع فرضيات، وتم استخدام برنامج الرزم الإحصائية لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار الانحدار البسيط و تحليل التباين الأحادي.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج و أهمها ما يلي:

- إن انظمة التكاليف هي من الركائز الاساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الإدارة و صانعي القرار بالمعلومات المالية و غير المالية لتمكينها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- إن التنوع والتدخل في المزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات اظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات؛
- يساهم نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية؛
- تتوفر البنية الاساسية و الإمكانية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في هذه المستشفيات.

توحد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة المبنى على الأنشطة؛

ثانيا- - نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري - (أمين بن سعيد) رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2010.

<sup>1</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان-الأردن، 2008.

هدف هذه الدراسة هو تبين أهمية أنظمة المعلومات داخل المؤسسات بالإضافة إلى توضيح المحاسبة كنظام يعمل على توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والمصيرية بالنسبة للمؤسسة وتوضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة وتبيين مدى ضعف الأنظمة القائمة حالياً على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار، واستعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.

حاول استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدم المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدم المنهج التجريبي.

أما نتائج الدراسة فهي :

- تتكون المؤسسة من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق محدد من أجل تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تحتل أنظمة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة مكانة هامة، بحيث أصبحت من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح والتميز، لما توفره من معلومات تترجم بها مختلف أحداث ووظائف المؤسسة؛
- يتضح عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها والتي تتميز بالعشوائية وعدم الدقة والصحة؛
- تعتمد فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أن المنتجات والخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة بل تسهل الأنشطة اللازمة لإنجازها؛

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظاماً متكاملًا لتسيير وليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف<sup>1</sup>.

**ثالثاً : إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية - الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة- (صلاح مجدي عدس)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة 2007.**

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الفلسطينية وتحديد مدى تأثيره على دقة و موضوعية قياس التكاليف، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بوصف وتحليل النظام المحاسبي الحالي المطبق في الجامعات الإسلامية، وتم الاعتماد في تطبيق نظام التكاليف المبني على المقابلات الشخصية مع مدراء الوحدات الأكاديمية بالإضافة إلى جمع البيانات الثانوية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة.

أما نتائج الدراسة المتوصل إليها هي<sup>2</sup> :

- قصور للممارسة المحاسبية و تنوع الأنشطة الأكاديمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة في الجامعات، عوامل رئيسية تولد الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛
- أظهرت النتائج أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الجامعة بتقارير يبين فيها تكلفة كل الأنشطة التي يؤديها كل قسم أكاديمي بما فيها الأنشطة التي تخص كليات ودوائر أخرى داخل الجامعة؛

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهيئة الري، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2010.

<sup>2</sup> صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة 2007.



ثانيا -دراسة (Grandlich,2004) بعنوان " استخدام محاسبة تكاليف الانشطة في العمليات الجراحية

حيث يبين الباحث أنه ونتيجة للمنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الخدمات الصحية في عصرنا الحاضرة ومحدودية الموارد المتاحة ، والإتجاه العام لدى المنشآت إلى خفض موازنة الانفاق لديها وأنه لابد لها من اتخاذ قراراتها بالوقت الملائم لغايات تعظيم ربحيتها .

وقد وضع الباحث أنه وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات وذلك لمعرفة وتحديد كلفة عملية جراحية معينة فإنه لا بد من تحديد الإجراءات التالية<sup>1</sup>:

1. معرفة الأقسام (مراكز الكلفة) التي لها علاقة بإجراءات العملية الجراحية مثل فحوصات ما قبل الإدخال ، التخدير، مستهلكات العملية الجراحية ، العناية الحثيثة والمواد المستخدمة.
2. معرفة الموارد التي سيتم استخدامها مثل الجراحين ، الأجهزة ، المعدات والأدوية.
3. تحديد النشاطات التي سيتم ممارستها بشكل دقيق واستهلاكها للموارد المتاحة وذلك عن طريق استخدام قائمة مواد تبين المعدات والأجهزة المستخدمة ، الأدوات المستهلكة ، الأدوية وتحديد واجبات الأشخاص القائمين على إجراء العملية والوقت اللازم لهم للقيام بالنشاط المحدد.

احتساب كلفة كل نشاط تتم ممارسته ، فمثلا لا يتم احتساب اسعار المواد المستخدمة داخل غرفة العمليات بناءً على سعر إخراجها من المستودع وكذلك أجور العمال بناءً على رواتبهم ومنافعهم الأخرى ، حيث ينتج عن ذلك معرفة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تكبدها المستشفى لإجراء مثل هذه العملية الجراحية وبالتالي المقدرة على تسعيرها وتحقيق هامش ربحي معقول.

هذا وقد قام الباحث بتطبيق هذه الخطوات على إجراءات عملية جراحية في أحد مستشفيات ميلواكي في الولايات المتحدة حيث أدى تطبيق هذا النظام إلى تعزيز قدرة المستشفى على تحديد كلفة إجراء العملية الجراحية عدا عن قدرته على تحديد استخدام الموارد المتاحة وتعزيز فاعلية استخدامها وبالتالي تخفيض المصاريف سواء المباشرة منها او غير المباشرة بهدف تعظيم الربحية ، وقد استنتج الباحث من أن تطبيق نظام المنشآت الصحية (المستشفيات ) بالأمر التالي :

1. تمكين المنشآت الصحية ( المستشفيات ) من تحديد تكاليفها بشكل دقيق؛
2. تمكين المنشآت الصحية ( المستشفيات ) من وضع آلية تسعير ملائمة لخدماتها المقدمة للمرضى؛
3. تحديد الإنحرافات السعريّة للموردين؛
4. إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى مما يمكنه من مقارنة نتائج أعماله مع المنافسين؛

ثالثا - دراسة (Krishnan,2006) بعنوان " تطبيق محاسبة تكاليف الانشطة في منشآت التعليم العالي - دراسة ميدانية-

لقد بين الباحث بأن اقتصاد معظم دول العلم في الوقت الحاضر اصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التأمين، والخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي. وان بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت من الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها. وقد وضع الباحث بأن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى:

<sup>1</sup> Grandlich, Chery, "Using Activity – Based Costing In Surgery", **AORN Journal**, No.1, Jan. 2004.



إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المنشآت الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى كونه أداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك؛ كما بين الباحث بأن نظام محاسبة التكاليف يوفر أساساً لفرص خفض التكاليف واستبعاد أية أنشطة لا تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى التوفير في الموارد المتاحة. وقد نشأت أهمية الدراسة لدى الباحث من معاناة قطاع التعليم العالمي من شدة المنافسة مما تتطلب لدراسة تكاليف الأنشطة لديها لاستبعاد الأنشطة التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة دون التأثير على مخرجات التعليم من حيث الجودة.

وقد توصل الباحث أنه وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يتم توفير أساساً دقيقاً لتحديد واحتساب التكاليف الحقيقية للمنتج - تكلفة الطالب الواحد - وأنه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال إيجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية<sup>1</sup>.

#### المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بالرغم من أن الدراسات السابقة عالجت نفس الموضوع لكنها اختلفت نوعاً ما سواء من حيث طريقة المعالجة أو من حيث الأهداف والنتائج المتوصل إليها كما اختلفت من حيث أسلوب الدراسة والعينة المدروسة، ولذا سوف نتناول في هذا المطلب ما يميز هذه الدراسات عن الدراسة الحالية :

#### أولاً : من حيث الهدف

إن ما تتميز به هذه الدراسة أن معظم الدراسات السابقة كانت عبارة عن تصور فقط لتطبيق نظام التكاليف المسند للنشاط لكن إرتئينا في دراستنا إلى أحد الشركات الكبرى التي تبنت هذا النظام ثم محاولة مقارنة نتائج هذا النظام (ABC) المطبق على مستوى الشركة بنتائج المتوصل إليها من خلال محاولة تطبيق نظام التكاليف التقليدي.

#### ثانياً : من حيث العينة وطريقة المعالجة

لقد قمنا بالدراسة الميدانية في أحد الشركات المحلية الكبرى "شركة سامحة لإنتاج منتجات Samsung" سطيف التي تنتج وتوزع حوالي 626 منتج من فئة سامسونغ، أما طريقة المعالجة فقد تم جمع المعلومات من الشركة محل الدراسة عن طريق المقابلة والملاحظة بالإضافة إلى الإعتماد على وثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

ولكن نقول أنه بالرغم من الاختلاف بين هذه الدراسات إلا أنها أجمعت على أن الأنظمة التقليدية مكتملة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وأنه يتفق نظام التكاليف المسند للأنشطة مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف مباشرة وذلك لسهولة ووضوح علاقتها بالمنتجات أو الخدمات، أما بالنسبة للتكاليف غير مباشرة فإنه يختلف معها وذلك لإعتماده السببية كأساس لتحصيل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات.

<sup>1</sup> Krishnan, Anbalagan "An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study", **Contemporary Management Research**, 2006.

## خلاصة الفصل :

يعتبر تعقيد عملية تحميل تكاليف وبساطة إجراءات عمل الأنظمة التقليدية المستخدمة في معالجة التكاليف خاصة غير المباشرة منها أهم مميزات هذه الأنظمة، فهذه التكاليف تعتبر عامة بطبيعتها ولا يمكن ربطها بمنتج معين لأنها تتضمن عناصر مشتركة في أكثر من نشاط، ما جعل عملية جمعها وتخصيصها وتوزيعها أمر في غاية الصعوبة والتعقيد.

مع بداية فترة الثمانينيات شهد المناخ العالمي تطورات تكنولوجية ومعرفية سريعة جدا، هذا ما أثر على طريقة العمل في المصانع والورشات وأدى إلى التغيير في هيكلية التكاليف، حيث أصبحت تغلب عليها التكاليف غير المباشرة.

بالإضافة إلى هذه التغييرات كانت هناك أيضا تغييرات في البيئة التنافسية بظهور العديد من المؤسسات وخلق جو من المنافسة الكبيرة، ساعد كل هذا على نمو فكرة الاستغناء عن الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف وانتهاج طرق جديدة تكون أكثر دقة ومرونة.

وقد كان هذا الدافع لتبني أفكار جديدة التي كان من بينها نظام جديد في ما يخص الفلسفة وطريقة العمل وأيضا دقة وجودة مخرجاته من معلومات، أطلق عليه اسم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

و تتسم مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من المعلومات بالدقة والوضوح، هذا ما جعله نظاما إداريا وليس نظاما تكاليف فقط، فالإدارة أصبحت تعتمد على هذا النظام في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة.

الفصل الثاني :

الدراسة التطبيقية

تمهيد :

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف وتحسين التسيير من خلال محاربة الإسراف في استهلاك الموارد والوقت، تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها ومستقبلها.

بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة أسباب يمكن أن يكون أهمها عدم إلزامية القانون لها بالإضافة إلى عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إطارات المؤسسات.

فبعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى عرض لنظام محاسبة التكاليف على الأنشطة، فإننا سنحاول في هذا الفصل

إسقاط الجانب النظري على أحد الشركات الإقتصادية، وقد تم إختيارنا على شركة " سمحا " لإنتاج منتجات سامسونيغ .

فبداية سنقوم بالتعرف على الشركة محل الدراسة من خلال، تعريفها، تريحها، دراسة الهيكل التنظيمي لشركة، ثم نقوم

بالتطرق للنظام المستخدم لمعالجة التكاليف على مستوى الشركة بإعتبارها أحد الشركات التي تبنت هذا النظام، بعد ذلك نقوم بمحاولة تطبيق نظام التكاليف التقليدي .

### المبحث الأول: دراسة الطريقة والأدوات

سنتناول في هذا المبحث لتبيين الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية التي قمنا بها وتحديد المنهج والأدوات المستخدمة فيها، وكذا متغيرات الدراسة .

#### المطلب الأول : طريقة الدراسة.

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال اسقاط الدراسة النظرية على إحدى الشركات الاقتصادية الكبرى، والتي لها أهمية بالغة في الجانب الاقتصادي، لذلك سنتطرق إلى عرض لطريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة، تقديم عينة الدراسة، طبيعة متغيرات الدراسة.

#### أولا : منهج الدراسة.

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، وبقصد الإلمام بجوانب الموضوع و الوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا باستخدام منهج دراسة الحالة لجمع المعلومات و تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانيا : تقديم عينة الدراسة.

لقد وقع اختيارنا في إجراء هذه الدراسة على الشركة الاقتصادية الكبرى "سمحا" للإنتاج منتجات "samsung" باعتبارها إحدى الشركات الاقتصادية الكبرى التي تهتم بأنظمة التكاليف، نظرا لكبر حجم تكاليفها وصعوبة تتبعها الأمر الذي إستوجب تطبيقها لنظام ABC .

#### 1- التعريف بالمؤسسة

" سمحا " هي شركة ذات أسهم تابعة لمجمع سفيتال برأسمال يقدر بـ 5 مليار دينار تم إنشاؤها بالشراكة بين مجمع سفيتال و الشركة الكورية سامسونغ إلكترونيك سنة 2006، يعتبر مجمع سفيتال الرائد في القطاع الخاص في الجزائر، حيث شرع في برنامج مهم لتنمية وتطوير أنشطته وذلك من خلال إنشائه لشركة "سمحا"، وهي واحدة من خمسة فروع في العالم لتصنيع منتجات سامسونغ الكهرومنزلية والالكترونية، وهي تقع جنوب مدينة سطيف ( في المنطقة الصناعية) وتتربع مساحتها على 9.4 هكتار منها 4.5 هكتار عمران، ويبلغ عدد عمالها حوالي 3000 عامل منهم 1520 عامل داخلي اي بنشطون علي مستوى المصنع والجدول التالي يوضح تقسيم العمال داخل المؤسسة<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Cevital news, l'element humain, Drection Général, Adresse, llot D.N°6 Zhun Garidi ll, kouba, 16005, alger algérie

الجدول رقم (1.2) : يوضح تقسيم العمال في المؤسسة.

العمر		الوظيفة		الجنس		التقسيم
أكبر من 35 سنة	أقل من 35 سنة	مسير	إطار	أنثى	ذكر	التصنيف
360	1160	90	268	216	1304	العدد

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

تهدف مؤسسة سمحا إلى تغطية السوق المحلية والحصول على أكبر نسبة مبيعات، حيث تختص في إنتاج مختلف الاجهزة الكهرومنزلية: المكيفات ، الثلاجات، آلات الغسيل ، الأجهزة التلفزيونية وتوزيع بعض المنتجات من تشكيلة سامسونغ التي تقوم باستيرادها على مختلف نقاط البيع الخاصة بالشركة.

في بداية إنشائها كان نشاط سمحا مقتصر على تسويق منتجات سامسونغ المستوردة حتى سنة 2009 أطلقت المؤسسة المركب لصناعة وتركيب منتجات سامسونغ بالتدرج حتى أصبحت تتحكم في عملية الإنتاج.

وفيما يخص نوعية المنتجات فهي مطابقة لتلك التي تصنعها شركة سامسونغ والجدول التالي يوضح بعض هذه المنتجات:

الجدول رقم: ( 2.2 ) بعض المنتجات التي توفرها سمحا.

نوع المنتجات	تنتج على مستوى المركب	المستوردة
أجهزة التلفزيون	4 أنواع LED 5 أنواع LCD 3 أنواع PDP نوع واحد CRT.	
ثلاجة	6 أنواع	12 نوع
غسالة	4 أنواع	5 أنواع (WM <sup>1</sup> )
المبرد الهوائي	8 أنواع	9 أنواع (AC <sup>2</sup> )
مكنسة كهربائية		4 أنواع (ASP)
DVD		نوع واحد
غسالة		نوعان

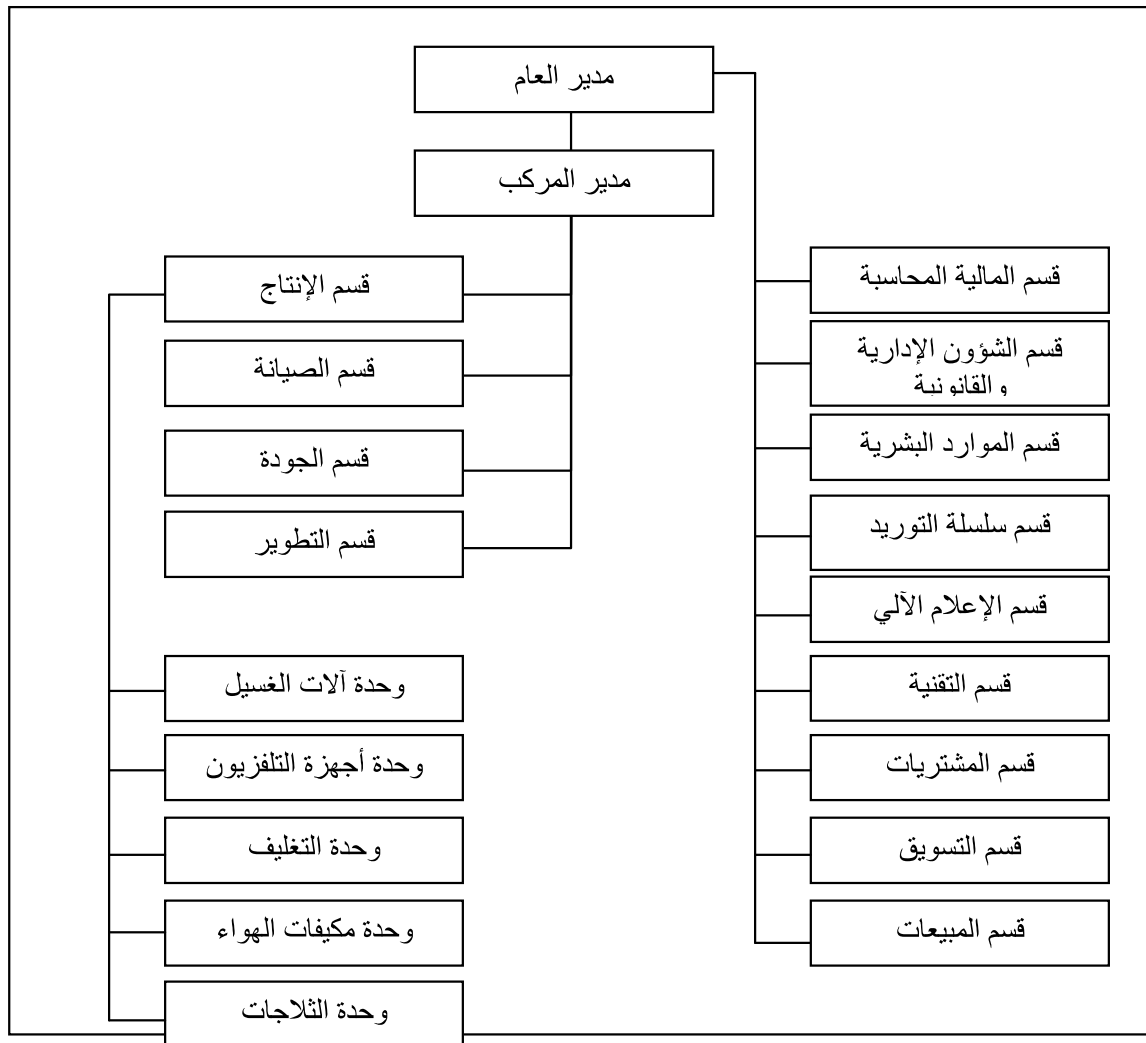
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

<sup>1</sup>Washing Machine  
<sup>2</sup> Air Conditionner

2 - الهيكل التنظيمي للشركة :

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم العناصر داخل أي مؤسسة اقتصادية، وذلك أنه يساعد في فهم سير العمل داخل المؤسسة ككل، وبشكل خاص فإنه يخدمنا في محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك أثناء مرحلة تحديد الأنشطة داخل المؤسسة لذلك يجب في الأول التعرف على الهيكل العام للوحدة، ويظهر الهيكل التنظيمي للشركة "سمحا" في الشكل الموالي<sup>1</sup> :

الشكل رقم ( 1.2 ) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة سمحا



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

<sup>1</sup> Cevital news, op cit,P.24

### 3- أنشطة المؤسسة:

تتركز أنشطة المؤسسة حول محورين : تجاري وصناعي، فيما يخص النشاط التجاري فهو يهتم بالاستيراد المنتجات التماة الصنع وخلق شبكة توزيع وتسويق كل المنتجات ذات تشكيلة سامسونغ في كافة أرجاء الوطن وذلك عن طريق متاجر ( Samsung Plaza) والموزعة على بعض الولايات: الجزائر، عنابة، وهران، غرداية... الخ، وكذلك مع وجود متاجر للخواص ( City Plaza ) بالإضافة إلى وجود عدة مراكز خاصة بخدمات ما بعد البيع تحت إدارة مهنيين مؤهلين ومدربين. أما فيما يخص النشاط الصناعي تقوم المؤسسة بتصنيع وبتكيب المنتجات من تشكيلة سامسونغ، وتعمل كذلك على نقل الدراية والتكنولوجيا المستخدمة في سامسونغ وأيضا السعي لتقديم المساعدة التقنية لإنتاج جزء من تشكيلة المنتجات ( آلات الغسيل، الثلاجات، المكيفات، أجهزة التلفاز).

#### ثالثا : طبيعة متغيرات الدراسة.

يتضمن هذا الموضوع والمتمثل في أهمية تطبيق ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال المقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية .

#### المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع المعلومات

بعد اختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات والمعلومات، ولهذا ارتأينا استخدام كل من أسلوب المقابلة الشخصية وكذا أسلوب الملاحظة.

**أولا : المقابلة الشخصية.**

لقد اخترنا في دراستنا وفي أغلب الأحيان أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رؤساء الأقسام للمؤسسة وبالأخص قسم المالية والمحاسبة، وذلك للحصول على معلومات بشكل دقيق وحتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل دقيق، خاصة فيما يخص كيفية تحديدها للأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط وعددها، فقد إعتدنا بشكل كبير على المقابلة الشخصية وبالأخص رئيس قسم المالية والمحاسبة .

**ثانيا : الملاحظة.**

وقد استخدمنا أسلوب الملاحظة كذلك، إلى جانب المقابلات الشخصية، وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها في مختلف مصالح المؤسسة محل الدراسة، ومن خلال الوثائق التي اعتمدنا عليها في جمع المعلومات.

**المبحث الثاني : عرض ومناقشة النتائج.**

سنتناول في هذا المبحث دراسة النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف في الشركة ومحاولة تطبيق نظام التكاليف التقليدي و ثم مناقشة النتائج.

**المطلب الأول : دراسة النتائج.**

سنقوم في هذا المطلب بتحديد مجال الدراسة وذلك من خلال التطرق للوظائف التي تتوزع عليها التكاليف في الشركة، وتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

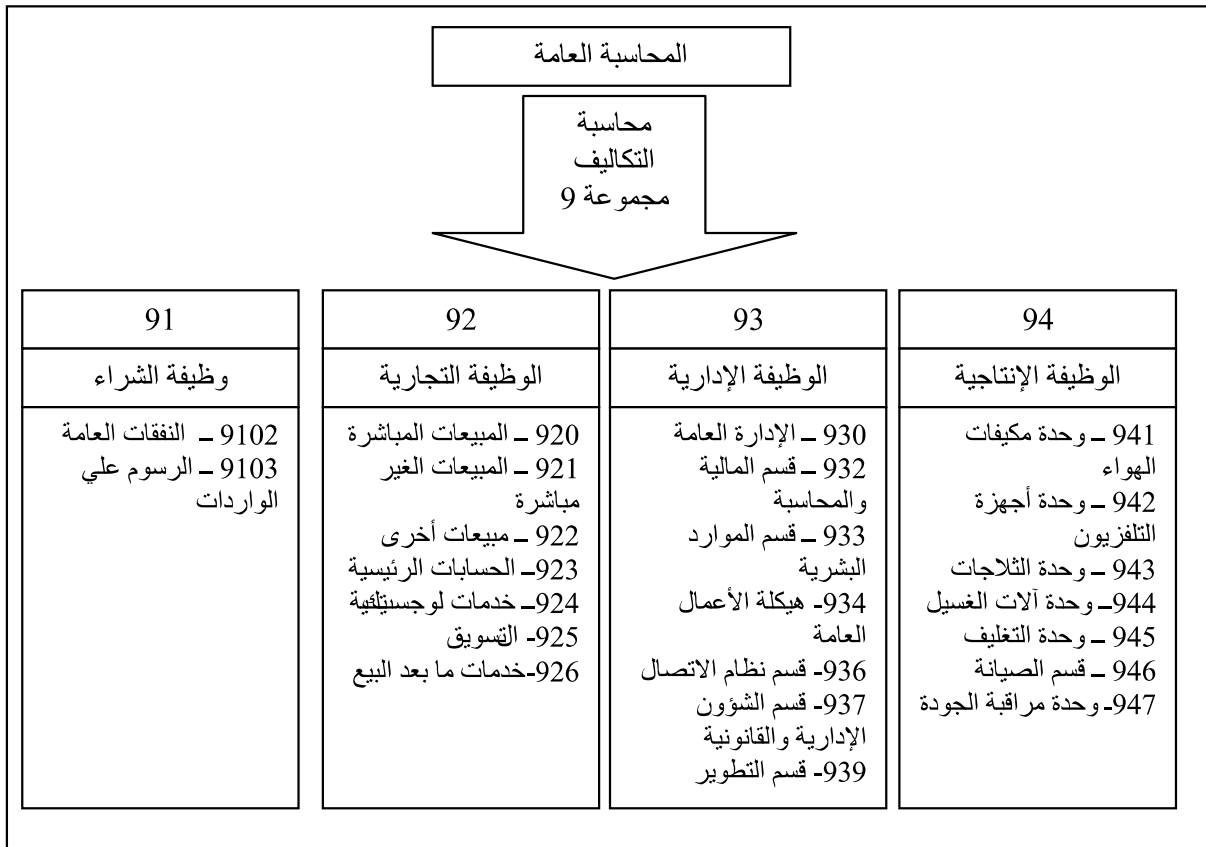


- 1- وظيفة التمويل؛
- 2- الوظيفة التجارية؛
- 3- الوظيفة الإدارية؛
- 4- الوظيفة الإنتاجية؛

أولاً : عرض وتحليل وظائف المؤسسة

من أجل الانتقال من المحاسبة العامة إلى محاسبة التكاليف لابد من عرض وتحليل لوظائف المؤسسة وهذا من خلال دراسة نشاط المؤسسة بهدف تسهيل وفهم عملية الانتقال، حيث يتمحور نشاط مؤسسة سمحا حول أربعة وظائف والتي تتفرع إلى مجموعة من الأقسام والتي بدورها تتكون من مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة فيما بينها والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم ( 2.2 ) : مخطط يبين كيفية الانتقال من المحاسبة العامة إلى التحليلية



من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق رقم (1)

كما قامت بتميز الوظائف من خلال حساب يتكون من رقمين أما الأقسام من ثلاثة أرقام.

1-1- تحميل التكاليف على وظائف المؤسسة

من خلال جدول حسابات النتائج نقوم بتحميل الأعباء على مختلف وظائف المؤسسة كما هو موضح في الجدول

الموالي:

الجدول رقم: ( 2.3 ): تحليل التكاليف حسب الوظائف

البيان	وظيفة الشراء	الوظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية	الوظيفة الإنتاجية	المجموع
ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى					
ح/68: محصنات الاهتلاك					
ح/61: الخدمات الخارجية					
ح/66: الأعباء المالية					
ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة					
ح/63: أعباء المستخدمين					
ح/62: خدمات خارجية أخرى					
ح/60: المشتريات المستهلك					
ح/69: الضرائب على النتائج وما يماثلها					
المجموع					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم : ( 2 )

من خلال هذا الجدول يمكننا تحديد تكاليف كل وظيفة داخل المؤسسة بتفصيل ودقة أكبر من جدول حسابات

النتائج العادي في المحاسبة العامة، ومعرفة رصيد كل حساب من كل وظيفة كما يمكننا من مقارنة التكاليف الخاصة بكل وظيفة والخاصة بكل حساب.

كما يمكننا التفصيل أكثر وهذا من خلال تقسيم الوظائف إلى مجموعة من الأقسام وتقسيم الحسابات إلى مجموعة من

الحسابات الفرعية، وهذه هي الإضافة التي جاء بها مخطط التحليلي حيث يمكننا معرفة وتتبع تكلفة حساب فرعي معين لقسم

معين فقط، ولا يمكننا من معرفة تكاليف الخاصة بكل نشاط علما بأن الأقسام تتكون من مجموعة من الأنشطة وهذا حسب ما

هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 4.2 ) : تحليل تكاليف الوظيفة التجارية إلى أقسام

المجموع	92: الوظيفة التجارية							البيان
	926	925	924	923	922	921	920	
	خدمات مابعد البيع	التسويق	خدمات لوجستية	الحسابات الرئيسية	مبيعات أخرى	مبيعات غ.مبا	المبيعات المباشرة	
								ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى
								ح/68: مخصصات الاهتلاك
								ح/61: الخدمات الخارجية
								ح/66: الأعباء المالية
								ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
								ح/63: أعباء المستخدمين
								ح/62: خدمات خارجية أخرى
								ح/60: المشتريات المستهلكة
								ح/69: الضرائب على النتائج وما يماثلها
								المجموع

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم: ( 2 )

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 4.2 ) أن عملية تحميل التكاليف علي مختلف أقسام كل وظيفة يمكننا من معرفة

الأقسام المكلفة ومختلف الحسابات المكونة لها.

كما يمكننا معرفة رصيد الحسابات الفرعية المكونة لكل قسم من الأقسام من كل وظيفة وهذا حسب ما هو موضح في الجدول

التالي :

الجدول رقم ( 5.2 ) : تحليل حساب / 681 مخصصات الاهتلاك

البيان	وظيفة الشراء	الوظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية	الوظيفة الإنتاجية	المجموع
ح/68115051000: معدات صناعية وحدة التغليف	.....	.....	.....	.....	.....
ح/68115022000: أدوات صناعية وحدة تلفزيون					
ح/68115012000: أدوات صناعية وحدة المكيفات	.....	.....	.....	.....	.....
ح/68511000000: مخصصات خسائر القيمة					
ح/68111090000: تجهيزات مكتب					
ح/68111301000: مباني صناعية					
ح/.....					
ح/.....					
ح/.....					
المجموع					

المصدر: بالاعتماد على الملحق رقم : ( 2 )

### 1-2- تشكيل مجتمعات التكلفة

نظرا للحجم الهائل من الحسابات الفرعية والذي فاق 300 حساب فرعي أصبحت عملية تحليل وتتبع التكاليف الخاصة بكل حساب فرعي أمرا معقدا، ومن أجل تسهيل هذه العملية لجأت المؤسسة إلى تشكيل مجتمعات التكلفة أو أحواض التكلفة، حيث يتكون كل مجمع تكلفة من مجموعة من الحسابات الفرعية المتناسقة فيما بينها والتي يجمعها عامل مشترك كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم ( 6.2 ) : مجمع التكلفة "مركبة"

الحسابات الفرعية	مجمع التكلفة
ح/631×××: مصاريف المستخدمين	"مركبة" (Véhicule)
ح/607×××: مشتريات غير مخزنة من المواد الوقود	
ح/681×××: مخصصات الاهتلاك	
ح/×××××: .....	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق ( 2 )

من خلال الشكل السابق وجدنا أن مجمع التكلفة الخاص بالمركبة Véhicule يتكون من مجموعة من الحسابات الفرعية مثل: ح/×××631:والذي يمثل تكاليف سائق المركبة و ح/×××607: الذي يمثل وقود المركبة و ح/×××681: الذي يمثل مخصصات اهتلاك المركبة كما أنه يوجد العديد من الحسابات الفرعية إلي لم نتطرق إليها. وفي المؤسسة محل الدراسة وجدنا أن هناك 37 مجمع تكلفة وكل مجمع تكلفة يتكون من عدد معين الحسابات الفرعية والتي تختلف من مجمع لآخر، كما وجدنا بأن المؤسسة لا تقوم بتحميل تكاليف الحسابات الفرعية على المنتجات مباشرة بل تقوم بتحميل مجوعات التكلفة على المنتجات.

### 2- عرض نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تعتمد المؤسسة محل الدراسة على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لحساب تكلفة منتجاتها وهذا نظرا لتعدد منتجاتها وحجم تكاليفها غير المباشرة الكبير وكذلك لدقة توزيع التكاليف غير المباشرة في هذا النظام وإمكانية التتبع الدقيق للتكاليف وتحليلها.

### 3- تحديد الأنشطة

بما أن دراستنا تقتصر على منتجين فقط من وحدة آلات الغسيل سوف نستعرض الأنشطة الخاصة بهما فقط مع العلم أن عدد الأنشطة الخاصة بالمؤسسة ككل 119 نشاطا تختلف من منتج لآخر ، وأن جميع العمليات الحسابية تمت على أساس كل المنتجات.

ولقد قمنا بتصنيف الأنشطة المتعلقة بالمنتجين على شكل عمليات والتي تحتوي على مجموعة من الأنشطة المتسلسلة والمتناسقة فيما بينها.

ويمكن إيضاح هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم ( 7.2 ) يوضح الأنشطة الخاصة بألات الغسيل

الأنشطة	الأقسام	
التركيب	قسم "آلات الغسيل"	
هندسة الطرق		
صناعة الهيكل		
صناعة Spin Drum		
قبل التركيب/تخصير CKD		
دراسة السوق	قسم "التسويق"	أقسام متعلقة بالمنتج
المزيج التسويقي		
إدارة عملية التسويق		
تحصيل المطالب	قسم "خدمات ما بعد البيع"	
تصليح		
متابعة الإدارية		
خ.م.ب إدارة عملية		
التموين	قسم "سلسلة التوريد"	
الشراء	قسم "الشراء"	أقسام الدعم وتنفيذ
المالية	قسم "المالية"	
الإعلام الآلي	قسم "الإعلام الآلي"	
الموارد البشرية	قسم "الموارد البشرية"	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم ( 3 )

- عملية "آلات الغسيل": تتعلق بوحدة آلات الغسيل فقط.
- عمليات "متعلقة بالمنتج": تميز فيها ثلاث عمليات: تسويق، خدمات ما بعد البيع ، سلسلة التوريد
- عمليات الدعم والتنفيذ: تتعلق بالمنتجات ككل، سواء التي تصنع في المركب أو التي يعاد بيعها.

#### 4- تحميل الموارد على الأنشطة

من أجل تحديد تكلفة كل نشاط نقوم بتحميل موارد المؤسسة إلى مختلف الأنشطة السابقة وفي المؤسسة محل الدراسة قمنا بتجميع الموارد على شكل مجمعات تكلفة قبل تحميلها على الأنشطة اعتماداً على مسببات الموارد والتي تختلف من مجمع لآخر والشكل الموالي يوضح بعض مجمعات التكلفة ومسبباتها.

الجدول رقم ( 8.2 ) : بعض الموارد ( مجموعات التكلفة) لوحدة آلات الغسيل

الوحدة دج

التكلفة وحدوية	مسبب الموارد	الموارد	المركبات الوظيفية الإنتاجية وحدة آلات الغسيل
55 576,41	المساحة م <sup>2</sup>	المباني إدارية وتجارية	
781 409,48	المساحة م <sup>2</sup>	المباني صناعية	
22 841,44	عدد المناصب	المكثبات	
-	100% تكاليف استثنائية	التكاليف الاستثنائية	
-	المساحة م <sup>2</sup>	الماء - الكهرباء	
6 575 929,37	عدد الأفراد	مصاريف المستخدمين	
3 345 471,02	% الاهتلاك	الآلات	
623 409,00	% الاهتلاك	الأدوات	
753,68	عدد الأفراد	علاوات المستخدمين	
-	المساحة م <sup>2</sup>	الحراسة والأمن	
8 457,27	حصة متساوية	المركبات	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم : ( 3 )

نظرا للعدد الكبير للأنشطة ( في دراستنا 17 نشاطا) وتعدد مجموعات التكلفة المكونة لها وإختلاف مسببات الموارد من مجمع لآخر سوف نقوم بتحديد تكلفة نشاط واحد لتوضيح طريقة تحديد تكلفة هذا النشاط.

تحديد تكلفة نشاط " قبل التركيب/تحضيرckd" (CKD) "

من أجل تحديد تكلفة هذا النشاط، نقوم بتحميله بمختلف مجموعات التكلفة الخاصة به ( 14 مجمع تكلفة) عن طريق مسببات الموارد. وسوف نأخذ مثلا لمجمع التكلفة الخاص بـ "المركبات" لتوضيح طريقة تحميله على النشاط.

مسبب الموارد الخاص بمجمع التكلفة " المركبة" هو " حصة متساوية" أي أن هذا المجمع سوف يتم توزيعه بالتساوي

بين الأنشطة المتعلقة بعملية "آلات الغسيل".

المبلغ الكلي لمجمع التكلفة = 8 457,27 دج عدد الأنشطة = 5

ومنه الجزء الذي يحمل إلى النشاط:  $1691,454 = 5 / 8 457,27$  دج

وتطبق على باقي مجموعات التكلفة مع مراعاة طبيعة مسبب الموارد وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم ( 9.2 ) : تحديد تكلفة نشاط " قبل التركيب/تحضير ckd "

الوحدة دج

التكلفة	مسبب الموارد	مجمعات التكلفة ( الأقسام )
1 757,03	عدد المناصب	المكتبيات
16 987,16	المساحة م <sup>2</sup>	المباني صناعية
-	المساحة م <sup>2</sup>	الماء - الكهرباء
-	المساحة م <sup>2</sup>	الحراسة والأمن
<b>1 691,45</b>	<b>حصة متساوية</b>	<b>المركبات</b>
505 840,72	عدد الأفراد	مصاريف المستخدمين
57,98	عدد الأفراد	علاوات المستخدمين
27 415,84	بالتساوي بين وحدات الإنتاج	دراسة وتخطيط
30 063,04	% استهلاك الكهرباء	إنتاج Production Utilités (Eau - vapeur)
35 773,06	% استهلاك الكهرباء	التوزيع
38 909,31	عدد الأفراد	عملية مراقبة الجودة
382 852,85	عدد أفراد في الوحدة	تدخل
38 418,61	عدد أفراد PQC	مراقبة الجودة
14 682,26	عدد المركبات المراقبة من IQC	مراقبة الجودة
<b>1 094 449,32</b>	—	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم ( 3 )

نلاحظ من خلال الجدول رقم (9.2) أن تكلفة كل نشاط تتكون من مجموعة من مجمعات التكلفة، ويتم حسابها بطريقة دقيقة، وذلك بإستعمال مسببات الموارد حيث أن تكلفة كل نشاط هي نسب في كل مجمع تكلفة.

5- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

من أجل تحميل تكاليف الأنشطة يجب تحديد مسببات الأنشطة الخاصة بها ( مسببات المرحلة الثانية) ومن خلال دراستنا وجدنا أن مصلحة مراقبة التسيير تقوم بتحديث دوري لمسببات الأنشطة وهذا من خلال استفسار عن هذه الأنشطة مع مسؤولين عنها، مثلا إذا كان مسبب الأنشطة هو عدد الأفراد تقوم المصلحة بالاستفسار عن عدد الأفراد المتعلقين بذلك النشاط، هل تغير عدد الأفراد أم لا ؟  
والجدول الموالي يظهر مسببات الأنشطة المتعلقة بكل نشاط.



الجدول رقم ( 10.2 ) : مسببات الأنشطة لمنتجات آلات الغسيل

الأقسام	الأنشطة	مسبب الأنشطة
قسم آلات الغسيل	التركيب	الزمن المستغرق لهذا النشاط
	هندسة الطرق	% إعادة تصنيع المنتجات الغير المطابقة
	صناعة الهيكل	الكمية المنتجة
	صناعة Spin Drum	الكمية المنتجة
	قبل التركيب/تحضير CKD	الزمن المستغرق لهذا النشاط
قسم التسويق	دراسة السوق	الوقت المستثمر في دراسات السوق
	المزيج التسويقي	الوقت المستثمر في المزيج التسويقي
	إدارة عملية التسويق	كمية المبيعات
قسم خدمات ما بعد البيع	تحصيل المطالب	كمية المنتجات التي أصلحت
	تصليح	كمية المنتجات التي أصلحت
	متابعة الإدارية	كمية المنتجات التي أصلحت
	إدارة عملية خ.م.ب	كمية المنتجات التي أصلحت
أقسام الدعم والتنفيذ	التموين	كمية المبيعات
	الشراء	عدد المراجع لكل منتج
	المالية	عدد فواتير البيع لكل وحدة
	الإعلام الآلي	كمية المبيعات
	الموارد البشرية	عدد الأفراد لكل منتج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم: ( 3 )

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 10.2 ) مختلف أقسام التكاليف الخاصة بعمليات آلات الغسيل مع العلم أن كل قسم مكون من مجموعة من مجتمعات التكلفة مع العلم أن هذه الأقسام خاصة بالمركب ككل بإستثناء قسم آلات الغسيل .

#### 6- تحميل التكاليف مباشرة على المنتج

يتم تحميل مختلف التكاليف مباشرة التي تدخل في عملية صنع المنتجين من ( مواد أولية، معدن، مواد تغليف، غاز ) بطريقة مباشرة وذلك لسهولة تتبع أثرها والجدول التالي يوضح تكلفة الوحدة للمواد ومختلف التكاليف مباشرة:

وهنا نقوم بترميز كلا المنتجين حيث النوع الأول من آلة الغسيل نرسم له بحرف A والنوع الثاني بحرف B

الجدول رقم ( 11.2 ) : تحميل التكاليف المباشرة للمنتج الواحد

الوحدة دج

B	A	نوع المنتج
15 475,76	7 541,92	مشتریات ckd
282,26	237,27	مواد التغليف
00,00	00,00	غاز
958,28	00,00	معدن
00,00	10,69	مواد كيميائية
00,00	00,00	رزین
2124.00	4300.00	منتجات نصف مصنعة
18840.30	12089.88	مجموع التكاليف المباشرة

من إعداد الطالب إعتقادا على الملحق رقم : ( 3 )

6- تحميل تكاليف غير مباشرة على المنتجات ( للوحدة )

- سوف نأخذ كمثال لتوضيح طريقة تحميل نشاط تلقي المطالب والذي مسببه هو كمية المنتجات التي أصلحت.

- تكلفة النشاط المحملة للمنتج A

تكلفة النشاط الكلية × ( كمية المنتجات التي أصلحت من A /المنتجات التي أصلحت )

$$1029089.06 \times ( 1654406 / 665264 ) = 25265 / 414031.36 = 66.09 \text{ دج للوحدة}$$

- تكلفة النشاط المحملة للمنتج B

تكلفة النشاط الكلية × ( كمية المنتجات التي أصلحت من B /المنتجات التي أصلحت )

$$1029089.06 \times ( 1654406 / 219109 ) = 3335 / 136296.13 = 40.87 \text{ دج للوحدة}$$

بالإعتماد على الملحق رقم : ( 4 )

أما بالنسبة لتكلفة مختلف الأنشطة الأخرى فهي موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم ( 12.2 ) : تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات للوحدة

الوحدة دج

B	A	نوع المنتج		
		العمليات	النشاط	مسبب النشاط
تكلفة وحدة النشاط	تكلفة وحدة النشاط			
495,56	434,50	التركيب	الزمن المستغرق لهذا النشاط	
480,76	00,00	هندسة الطريقة	% إعادة تصنيع المنتجات الغير المطابقة	
375,73	375,73	صناعة الهيكل	الكمية المنتجة	
169,29	169,29	صناعة SpinDrm	الكمية المنتجة	
123,71	78,20	قبل التركيب / تحضير ckd	الزمن المستغرق لهذا النشاط	
0,00	0,00	دراسة السوق	الوقت المستثمر في دراسات السوق	
10,11	6,30	المزيج التسويقي	الوقت المستثمر في المزيج التسويقي	
2,12	2,11	إدارة عملية التسويق	كمية المبيعات	
<b>40,87</b>	<b>66,09</b>	<b>تلقي المطالب</b>	<b>كمية المنتجات التي أصلحت</b>	
335,44	542,43	التصليح	كمية المنتجات التي أصلحت	
50,45	81,58	المتابعة الإدارية	كمية المنتجات التي أصلحت	
56,47	91,31	إدارة عملية خ.م.ب	كمية المنتجات التي أصلحت	
194,92	193,97	التموين	كمية المبيعات	
44,74	52,62	المشتريات	كمية المبيعات	
39,21	22,59	المالية	عدد المراجع لكل منتج	
50,10	49,86	الإعلام الآلي	عدد فواتير البيع لكل وحدة	
342,49	340,82	الموارد البشرية	كمية المبيعات	
2 811,99	2 507,39	مجموع التكاليف غير المباشرة		

من إعداد الطالب اعتمادا على الملحق رقم : ( 3 )

من خلال ما سبق نقوم بحساب النتيجة التحليلية كما يلي :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - ( المصاريف المباشرة + المصاريف الغير مباشرة ) ± الحسابات الإستثنائية.

جدول رقم ( 13.2 ) : جدول يوضح رقم الأعمال والنتيجة التحليلية

نوع المنتجات	A	B
الكمية المنتجة والمباعة/ وحدة	5946	1261
سعر البيع/دج للوحدة	16923.93	27264.96
سعر التكلفة/دج للوحدة	14597.27	21652.29
النتيجة التحليلية/دج	13834320.36	7077576.87

المصدر : من إعداد الطالب.

### ثانيا - تطبيق طريقة التكاليف الكلية

عرفنا من قبل أن تمارس مؤسسة سمحا نشاطين: تجاري وصناعي حيث تقوم بإعادة بيع عدة منتجات التي تستوردها، كما تقوم ببيع تشكيلة من المنتجات التي تقوم بتصنيعها. ومن خلال دراستنا وجدنا أن المؤسسة تتكون من 5 وحدات إنتاجية وهي : وحدة آلات الغسيل، وحدة أجهزة التلفزيون، وحدة المكيفات، وحدة الثلاجات، وحدة التغليف. ولكل وحدة منها عدة أنواع من المنتجات، ونظرا للعدد الكبير من المنتجات سوف تقتصر دراستنا على منتجين من وحدة آلات الغسيل.

### 1- تحديد التكاليف المباشرة

تتكون التكاليف المباشرة من العناصر التالية:

- CKD<sup>1</sup> مثل: الصفائح التي تشكل الغطاء المعدني وهي مواد التي لا تتغير في طبيعتها أي لا يتم تحويلها.

- المواد الأولية: مواد كيميائية، غاز، معدن،..... إلخ

- منتجات نصف مصنعة

<sup>1</sup>Ckd = Complet Knock Down

الجدول رقم ( 14.2 ) : التكاليف المباشرة لإنتاج آلة غسيل الوحدة دج

B	A	نوع المنتجات
15 475,76	7 541,92	مشتریات ckd
282,26	237,27	مواد التغليف
		غاز
958,28		معدن
	10,69	مواد كيميائية
		رزین
16 716,30	7 789,88	مجموع المواد الأولية/ للوحدة
2124.00	4300.00	منتجات نصف مصنعة / للوحدة
18840.30	12089.88	التكلفة المباشرة/ للوحدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم : ( 5 )

## 2- تحديد التكاليف غير المباشرة

قسمت التكاليف غير المباشرة في المؤسسة محل الدراسة على المراكز التالية: تكاليف خاصة بوحدة آلات الغسيل والتي قسمت على أساس الكمية المنتجة من كل منتج من وحدة آلات الغسيل، أما المبيعات، التوزيع، التموين، التسويق، خدمات ما بعد البيع، الإدارة. حيث اعتمدت في عملية التحميل على مفتاح توزيع واحد وهو رقم الأعمال خاص بكل منتج . حيث يتكون كل مركز من مجموعة من مجمعات التكلفة، كما هو موضح في الجدول الموالي وللتفصيل أكثر أنظر للملحق رقم : ( 8 ) . سوف نأخذ كمثال لتوضيح طريقة حساب تكلفة الوحدة للمستخدمين علماً أن وحدة القياس هي حجم الإنتاج القصوى لكل نوع .

تكلفة المستخدمين 95715852.17 دج

عدد الوحدات المنتجة 60500

حجم الإنتاج القصوى للنوع ( A ) هي 67800 وحدة

مجموع الإنتاج القصوى لألة الغسيل هي 205300 وحدة

إذن تكلفة المستخدمين بالنسبة للنوع ( A ) هي :

$$((67800) \div (205300)) \times 95715852.17 = 31610009 \div 60500 = 522.10 \text{ دج للوحدة}$$

أما بالنسبة للنوع الثاني ( B ) فهي كما يلي :

تكلفة المستخدمين 95715852.17

حجم الإنتاج القصوى للنوع (B) هي 54500  
 مجموع الإنتاج القصوى لألة الغسيل هي 205300 وحدة  
 إذن تكلفة المستخدمين بالنسبة للنوع (B) هي :  

$$961.64 = 26400 \div 25409225 = 95715852.17 \times ((205300) \div (54500))$$
  
 والجدول التالي يوضح تكلفة الوحدة لكل قسم بالاعتماد على الملحق (5)

جدول رقم ( 15.2 ) : توزيع التكاليف الغير المباشرة لإنتاج آلة غسيل الوحدة دج

B	A	المنتجات	
58,67	31,85	طاقة	التكاليف غير المباشرة الخاصة بوحدة "آلات الغسيل"
100,44	54,53	مواد استهلاكية مختلفة	
<b>961,64</b>	<b>522,10</b>	<b>مصاريف المستخدمين</b>	
26,51	14,39	الحراسة	
69,95	37,98	نفقات متنوعة	
52,18	28,33	تكاليف أخرى	
702,87	381,61	اهتلاك	
1 188,92	633,59	مصاريف على المبيعات	التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمركب
832,03	443,40	التوزيع	
787,33	419,58	التمويل	
635,93	338,90	التسويق	
350,66	186,87	خدمات ما بعد البيع	
415,52	221,44	الإدارة	
6 182,66	3 314,58	تكاليف غير المباشرة/ للوحدة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم: ( 5 )

بعد تحديد التكاليف غير المباشرة تجمع مع التكاليف المباشرة للحصول على سعر التكلفة الخاص بكل منتج من آلات الغسيل كما هو موضح الجدول الموالي:

جدول رقم: (16.2): سعر التكلفة آلة الغسيل

B	A	نوع المنتجات
1261	5946	كمية المنتجات
18840.30	12089.88	التكلفة مباشرة للوحدة
6 182,66	3 314,58	تكاليف غير مباشرة للوحدة
25022.96	15404.46	سعر التكلفة/ دج للوحدة

المصدر: من إعداد الطالب

بعد حساب قيمة التكاليف المباشرة وغير مباشرة تأتي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في حساب النتيجة التحليلية لشركة، حيث تحسب النتيجة التحليلية كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - ( المصاريف المباشرة + المصاريف الغير مباشرة )  $\pm$  الحسابات الإستثنائية

جدول رقم ( 17.2 ) يوضح رقم الأعمال والنتيجة التحليلية

B	A	نوع المنتجات
1261	5946	كمية المنتجات
27264.96	16923.93	سعر البيع/دج للوحدة
25022.96	15404.46	سعر التكلفة/دج للوحدة
2827159.59	9034750.93	النتيجة التحليلية/دج

من إعداد الطالب

ثالثا : نتائج الدراسة

سوف نقوم بعرض أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية من خلال عرض أهم الفروقات التي تم التوصل إليها بين النظام المطبق في الشركة ونظام التكاليف التقليدي .

أولاً- المقارنة من حيث مجموع التكاليف

تشابه أنظمة التكاليف التقليدية مع نظام ( ABC ) في محاسبة التكاليف المباشرة، في حين تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة، وهنا سوف نقوم بتوضيح الفروقات الناتجة عن التكاليف غير المباشرة بين النظامين في الشركة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم ( 18.2 ) : يوضح الفرق بين سعر التكلفة حسب النظام التقليدي و نظام ABC

الوحدة: (دج للوحدة)

الفرق (الإنحراف)	مجموع التكاليف حسب نظام ABC		مجموع التكاليف حسب نظام التكاليف التقليدي		سعر التكلفة
	التكلفة الغير المباشرة	التكلفة المباشرة	التكلفة الغير المباشرة	التكلفة المباشرة	
دج للوحدة					المنتج
807.19	2 507,39	12089.88	3 314,58	12089.88	<b>A</b>
3370.67	2 811,99	18840.30	6 182,66	18840.30	<b>B</b>

من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 18.2 ) إنخفاض تكلفة الوحدة بالنسبة لكلا المنتجين مقارنة بالنظام التقليدي وهذا يفسر أن كلا المنتجين كانا يتحملان تكاليف منتجات أخرى التي لم نتطرق إليها نظرا لتعدد المنتجات في الشركة " 626منتوج" وهذا يعود إلى طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة إذ إعتدنا في تحميل التكاليف الغير مباشرة في الطريقة التقليدية على مسببين الكمية المنتجة، ورقم الأعمال أما بالنسبة لطريقة ABC تم إستخدام ثمانية مسبب نشاط بالإضافة إلى مسببات الموارد . و يرجع هذا الانخفاض بالإضافة إلى ما سبق من أسباب، إلى عدم الدقة التي تمت على أساسها إختيار مسببات التكاليف، هذا ما يؤدي في اغلب الأحيان بتحميل خطوط الإنتاج لتكاليف غير مباشرة بزيادة عن ما هو مقرر وذلك لأن عدد الوحدات التي توزع على أساسها ليست دقيقة.

من الملاحظ أنه يوجد الكثير من الأنشطة تشترك في مسبب النشاط وذلك يرجع لأن هذه التكاليف مشتركة بين كل الخطوط الإنتاجية ومراكز الأنشطة، ولكن تختلف درجة الإستفادة منها حسب حجم وطبيعة العمل على مستوى كل خط إنتاجي أو مركز نشاط، بالإضافة إلى الخطتين الإنتاجيين محل الدراسة لديهما تقريبا نفس الخصائص.

ثانيا - المقارنة من حيث النتيجة

تختلف النتيجة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهنا سوف نقوم بتوضيح الفروقات في النتيجة بين النظامين في الشركة كما هو موضح في الجدول التالي :



جدول رقم (19.2) : يوضح الفرق بين النتيجة حسب النظام التقليدي ونظام ABC الوحدة دج

المنتوج	النتيجة حسب نظام التكاليف التقليدي	النتيجة حسب نظام التكاليف علي أساس الأنشطة	الإنحراف
A	9034750.93	13834320.36	4799569.43
B	2827159.59	7077576.87	4250417.28

المصدر : من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 19.2 ) أن كلا المنتجين يحققان ربح سواء في النظام التقليدي أو في نظام (ABC) بينما نلاحظ أيضا أن ربحية كلا المنتجين قد إرتفع، وهذا يفسر أن هناك منتجات تحقق أرباح غير حقيقية والتي لم نستطع التطرق إليها كلها بسبب حجم الشركة التي تتوفر على 626 منتج وهذا يعود إلى طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة إذ إعتدنا في تحميل التكاليف الغير مباشرة في الطريقة التقليدية على مسببين الكمية المنتجة، ورقم الأعمال أما بالنسبة لطريقة ABC تم إستخدام ثمانية مسبب نشاط بالإضافة إلى مسببات الموارد .

#### المطلب الثاني : مناقشة النتائج

بعد عرض النتائج الخاصة بالدراسة نتقل في المطلب الثاني إلى مناقشة هذه النتائج والتي من خلالها سنقوم بتفسير هذه النتائج وإختبار الفرضيات من خلال ربطها بالنتائج .

تقوم شركة "سمحا" بنشاطين أساسيين هما النشاط الإنتاجي والنشاط التجاري، فالنسبة لكلا النشاطين ينتج عنه تكاليف كبيرة "تكاليف مباشرة" في حين التكاليف الناتجة عن عملي ات الوظيفة التجارية والإدارية ووظيفة الشراء أقل وأغلبها غير مباشرة وهذا ما يفسر الفرق الكبير بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة لشركة.

#### الفرضية الأولى :

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات فعال في المؤسسات الإقتصادية، ولكن نظر للتغيرات التي طرأت على تقنيات الإنتاج أصبح استخدام أنظمة التكاليف التقليدية لا يخدم كثيرا إدارة المؤسسة.

عند تطبيق نظام التكاليف التقليدي على الشركة ومقارنة النتائج التي توصلنا إليها في كلا النظامين توصلنا إلى أن كلا النظامين يتفان في معالجة التكاليف المباشرة وذلك لسهولة و وضوح علاقتها بالمنتجات أما بالنسبة للتكاليف غير مباشرة فانه يختلف معها وذلك لإعتماده السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات وهذا ما يثبت الفرضية الأولى .

#### الفرضية الثانية :

يتميز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بفلسفة جديدة، تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات والخدمات، بحيث يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص التبع على التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.

من خلال عرضنا للطريقة المعمول بها فإن شركة "سمحا" أحد الشركات الجزائرية التي تعتمد في معالجة تكاليفها على نظام التكاليف ABC، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام الشركة عبر مرحلتين، حيث يتم تحميل موارد كل

قسم إلى مختلف الأنشطة عن طريق مسببات الموارد، ثم تحميل تكلفة كل نشاط لمختلف المنتجات عن طريق مسببات الأنشطة، وتتميز هذه الطريقة بالدقة في توزيع التكاليف غير مباشرة وهذا ما يثبت الفرضية الثانية .

**الفرضية الثالثة :**

إن نظام ABC يقدم أهمية كبرى لشركة ساححة مقارنة بنظام التقليدي.

عند قيمنا بهذه الدراسة على أحد الشركات الجزائرية الخاصة والتي تهتم بأنظمة التكاليف من خلال تطبيقها لنظام ABC وجدنا أن تطبيق هذا النوع من أنظمة التكاليف أصبح أمر لازم وذلك لما يوفره هذا النظام من جودة ودقة في المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة.

## خلاصة الفصل :

- لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة شركة " سمحا " لإنتاج منتجات سامسونغ، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى طريقة إجراء الدراسة وأهم الأدوات المستعملة لجمع المعلومات حول الدراسة، و تم التطرق إلى دراسة النتائج ومناقشتها في المبحث الثاني من الفصل، وعند إجراء الدراسة الميدانية في الشركة توصلنا إلى ما يلي :
- 1- أن شركة " سمحا " تعتمد في معالجة تكاليفها على نظام ABC، مما يسمح لها بتتبع تكاليفها، والإعتماد على السبب في حدوث التكلفة أو في استهلاك الموارد، جعل من عملية ربطها في غاية الدقة والوضوح .
  - 2- الإعتماد على العلاقة السببية ما بين استهلاك الأنشطة للموارد والعلاقة بين إستهلاك المنتجات للأنشطة وضح بصورة دقيقة مدى إستفادة كل منتج من الموارد المستهلكة.
  - 3- تعتبر شركة " سمحا " من الشركات الجزائرية التي اهتمت بنظام معالجة التكاليف وتبنت تطبيقه .
  - 4- تتوفر شركة " سمحا " على الإمكانيات البشرية والمادية التي سمحت بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، إلا أن الشركة لقت بعض المشاكل في هذا النظام الذي يمتاز بالمرونة وعدم الثبات

الخاتمة العامة

### الخاتمة :

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من ابرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وتبين لنا من أن الفلسفة التي جاء بها هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي نقائص وتدارك عجز أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو توضيح أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح ركائزه، بالإضافة إلى مدى توفر المؤسسات الجزائرية على المتطلبات الفنية والتنظيمية لتطبيقه واستخدامه، وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة والمثثلة في " فيما تتمثل أهمية تطبيق نظام التكاليف المسندة على النشاط (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مؤسسة سامحة نموذجا؟

وللإجابة على هذه الإشكالية والأسئلة الفرعية، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، خصص الفصل الأول للدراسة النظرية وعرض لأهم الدراسات السابقة حول الموضوع، والفصل الثاني للدراسة الميدانية لشركة " سمحا " لإنتاج منتجات سامسونغ . وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى جملة من الإستنتاجات والتوصيات كما فتحت لنا هذه الدراسة أفقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث و دراسات مستقبلية .

### أولا : الإستنتاجات

- 1- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، فظهوره في فترة الثمانينات من القرن الماضي والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية، بالإضافة إلى فلسفته وآلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمدة منذ زمن، جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط؛
- 2- تعتمد فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أن المنتجات والخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة بل تسهل الأنشطة اللازمة لإنجازها، وأن الأنشطة عند القيام بها تستهلك الموارد، وبالتالي فإن إستهلاك المنتجات للموارد لا بد أن يمر على الأنشطة؛
- 3- الإعتماد على السبب في حدوث التكلفة أو في إستهلاك الموارد جعل من عملية ربطها في غاية الدقة والوضوح. فالإعتماد على العلاقة السببية ما بين إستهلاك الأنشطة للموارد والعلاقة بين إستهلاك المنتجات والخدمات للأنشطة وضح بصورة دقيقة مدى إستفادة كل منتج أو خدمة من الموارد المستهلكة؛
- 4- إهتمام شركة "سمحا" بنظام التكاليف نظرا لكبر حجم الشركة وصعوبة تتبع هذه التكاليف حيث أصبح تطبيقها لهذا النظام ضرورة حتمية؛
- 5- يكمن الفرق بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير مباشرة، وتحميلها للمنتج.
- 6- يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد وليس المنتجات بل هذه الأخيرة تستهلك الأنشطة .

7- أصبح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الجزائرية ضرورة وهذا لتوفرها على جميع العوامل الفنية و التنظيمية وهذا ما لمسناه في شركة سامحة محل الدراسة؛

8- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظاما متكاملًا لتسيير وليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف، وذلك لشموله على مكونات النظام فمدخلاته تتمثل في بيانات مالية وبيانات غير مالية تسمح بعد معالجتها بالحصول على معلومات تخص كل من حساب وتتبع التكاليف بالإضافة إلى تقييم الأنشطة عن طريق دراسة مسببات حدوث إستهلاك الموارد،

## الخاتمة العامة

هذا ما يوضح الدور التحليلي لهذا النظام من خلال تحليله ودراسته للأنشطة وتقييمها على أساس مدى قدرتها على إضافة قيمة أم لا؛

### ثانيا : الإقتراحات

في ضوء الدراسة التي قمنا بها وإستنادا على النتائج المتحصل عليها سابقا، فقد تمت الإقتراح بما يلي:

1- من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة ودقيقة وغير مضللة؛

2- على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الكلفوية الحديثة نظرا لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات وذلك بتبني نظام (ABC) ؛

3- كما نقترح على الهيئات التعليمية والتكوينية الإهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف (ABC)، من خلال الإجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الأنظمة وأثر تطبيقها على المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة؛

4- كما نقترح على مختلف المؤسسات الجزائرية تبني نظام مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة انه يجب عليها توفير مقومات فنية من تكوين موظفين في آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه وتسييره، بالإضافة إلى الإمكانيات التنظيمية وذلك لإحتياجه معلومات وبيانات تفصيلية عن كل الأنشطة التي تقوم بها؛

**ثالثا-آفاق الدراسة:** خلال فترة الدراسة تبين للباحث عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة؛
- آثار تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على قرارات التسعير في المؤسسة؛
- دمج نظام التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتوجات المعدة وفق نظام "ABC".

# قائمة المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

الكتب

- 1- ناصر نور الدين عبد اللطيف، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009.
- 2- محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2003 .
- 3- هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، "دراسات في محاسبة مالية، تكاليف، إدارية، الدر الجامعية للنشر والنويع، مصر، 2000 .
- 4- سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر 15 ، العدد الأول، 2007.
- 5- سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية"، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يناير 2008 ، غزة، فلسطين.
- 6- هورنجون تشارلز، فوستر جورج ودانار سريكانت، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة السعودية، 2008.
- 7- خليل عواد أبو حشيش، "محاسبة التكاليف تخطيط و رقابة"، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

## المذكرات و الأطروحات

- 1- ساحري اليزيد، "أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع: إدارة أعمال ،جامعة باتنة، 2008.
- 2- علا أسامة الشعراي، "أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصاريف الإسلامية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، 2010.
- 3- محمد عبد الله محمود أبو رحمة، "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، 2008.
- 4- نعيمة يحيوي، مداخلة، " دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا تنافسية"، بحث مقدم للمشاركة في الملتقى العلمي الوطني حول " استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق ميزة تنافسية"، سعيده، 2009.
- 5- أمين بن سعيد، "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.
- 6- سعاد معاليم، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص: تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.
- 7- صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة 2007.
- 8- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، " اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان-الأردن، 2008 .



## قائمة المصادر والمراجع

- 9- إبراهيم فرزيزي، " دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك"، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006 .
- 10- سعاد معاليم، " دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2005 .
- 11- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لهيئة الري، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2010.

### المجلات و الملتقيات

- 1- محمد الخطيب نمر و هواري سويسي، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 04 / 2013.
- 2- نعيمة بجاوي، مداخلة: " دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا تنافسية"، بحث مقدم للمشاركة في الملتقى العلمي الوطني حول " استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق ميزة تنافسية، سعيدة، 2009.
- 3- عيادي عبد القادر ونوى الحاج، " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الصناعية الكبرى"، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 2010.

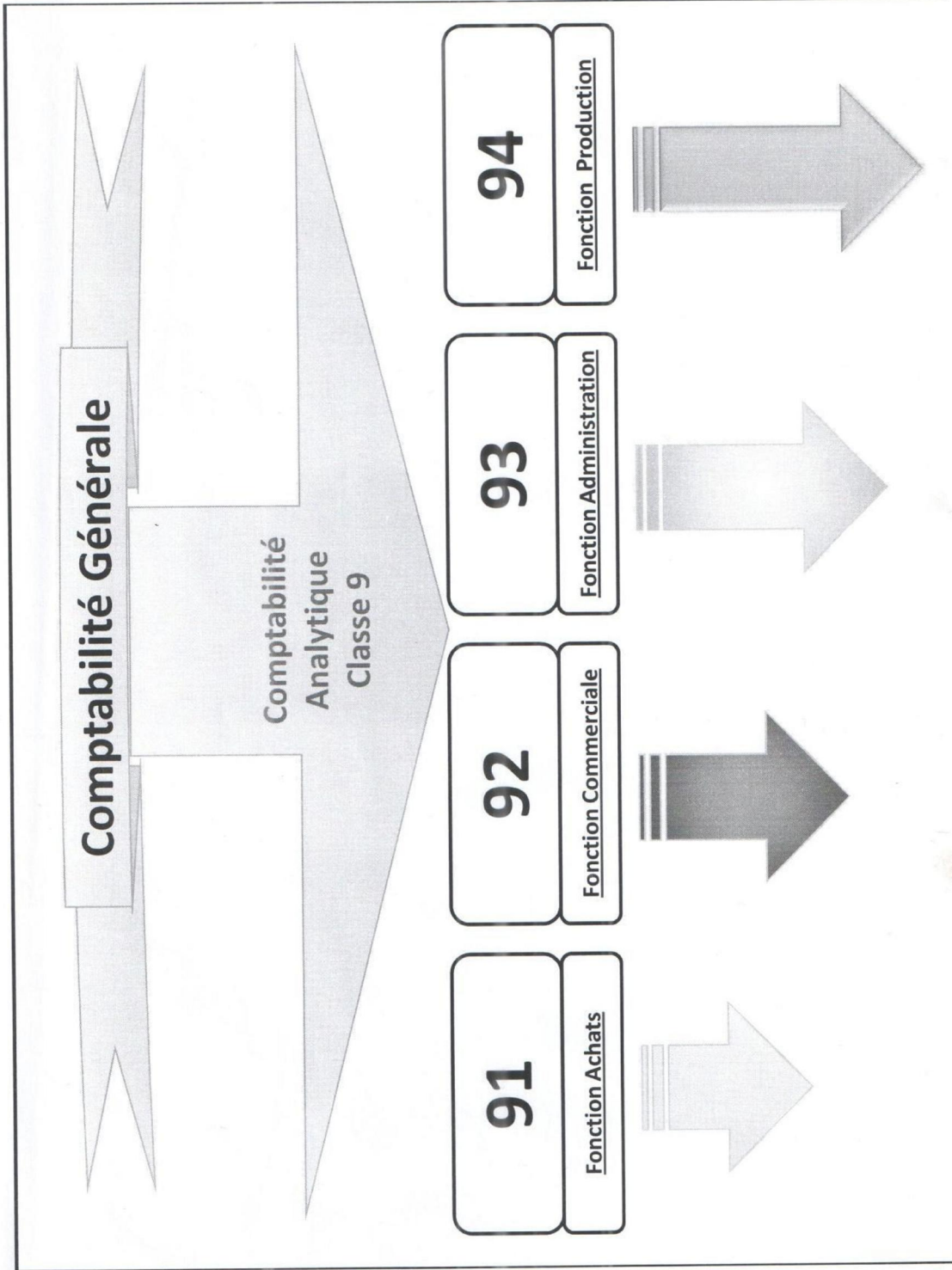
### المراجع الأجنبية

- 1 - Déatice et francis grandgvilat, "comptabilité de gestion", 7<sup>édition</sup>, édition gualino, paris- France ,2003
- 2 -N. M. Panda, "Activity based costing for Indian Industries ", Éditions Mittal Publication, New Delhi- India, 1999.
- 3 -CAM-I:The Consortium For Advanced Manufacturing International
- 4 -X.Bouin & F.X.SIMON, "Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion", DUNOD, Paris, 2010.
- 5 - Michel GERVAIS, " Contrôle de Gestion", édition Economica, paris, 9<sup>édition</sup>, Paris, .2009
- 6 - Michael Porter, "la concurrence selon Porter", Éditions Village Mondial, Paris-France, 1999.
- 7 - Philippe Lorino, le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités, Éditions Dunod, Paris-France, 1999.

## قائمة المصادر والمراجع

- 8 -Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, "**contrôle de gestion manuel et Applications**", 5e édition, DUNOD, Paris, 2000.
- 9 - toufik saada et les autres, "**comptabilité de gestion**",édition, vuiber, paris\_france,2008.
- 10 -Upda, Suneel, (2001), "**Activity Cost Analysis**" A Tool To Cost Medical Services And Improve Quality Of Care", Managed Care.
- 11 -Grandlich, Chery, (2004), "**Using Activity – Based Costing In Surgery**", AORN Journal, P189-192, Vol.79, No.1, Jan. 2004.
- 12 -Krishnan, Anbalagan, (2006) "**An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution**" A Local Case Study", **Contemporary Management Research**, P75-90, Vol.2, No.2.
- 13 -Cevital news, "**l'element humain**", Drection Général, Adresse, Ilot D.N°6 Zhun Garidi II, kouba, 16005, alger algérie

الملاحق



**91 FONCTION ACHATS**

910 Fonction Achats

Charges de structure   
Frais sur Importation

**9102000**  
9103000

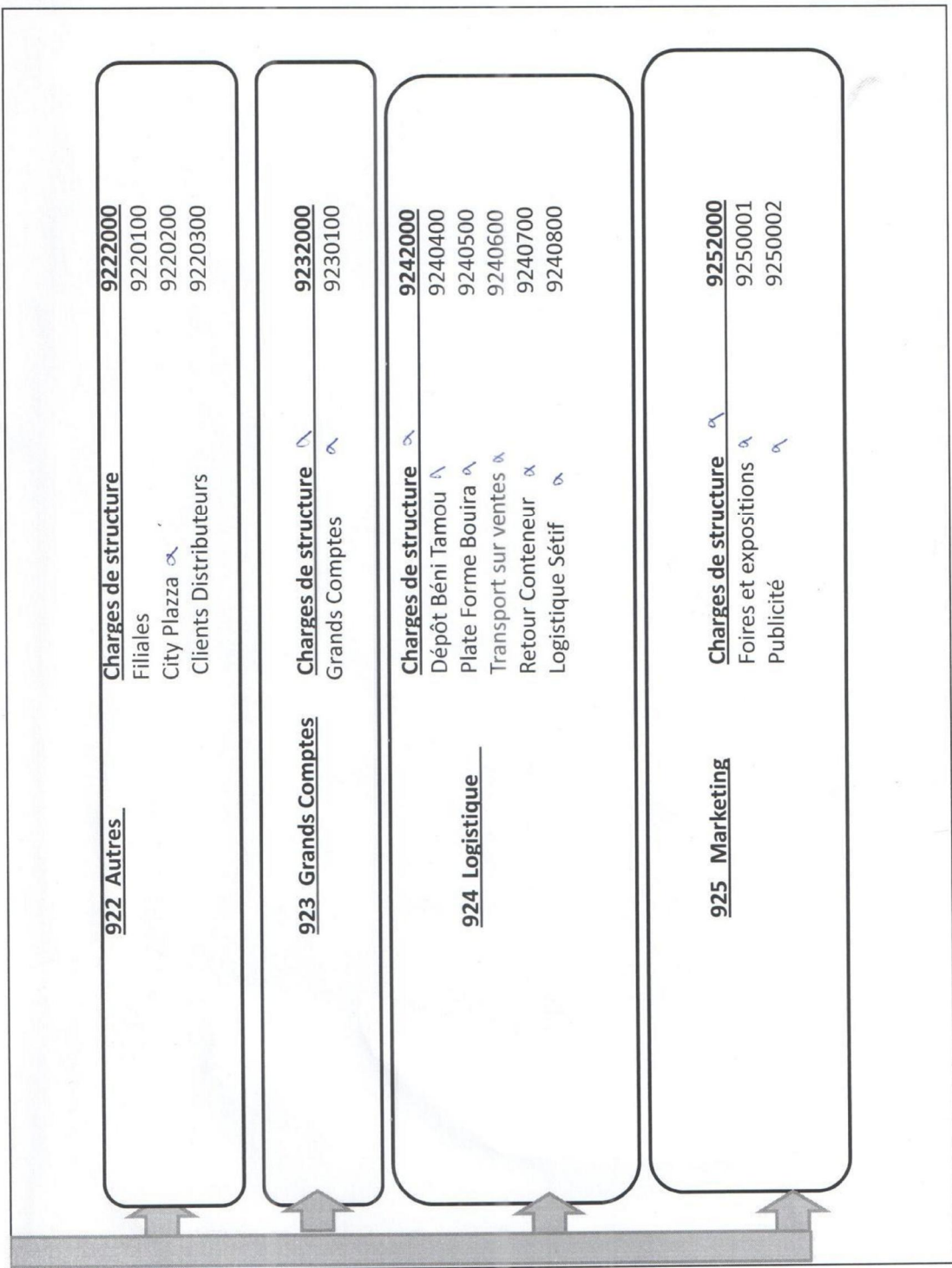
**92 FONCTION COMMERCIALE**

920 Ventes Directes

Charges de Structure Plaza

Plaza Hydra	9200100
Plaza Kouba	9200200
Plaza Annaba	9200300
Plaza Oran	9200400
Plaza Tiemcen	9200500
Plaza SBA	9200600
Plaza El-Eulma	9200700
Plaza Béjaïa	9200800
Plaza Blida	9200900
Plaza Ghardaïa	9201000
Plaza Sidi Yahia	9201100
Plaza Bab Ezzouar	9201200
Plaza Didouche Mourad	9201300

**9202000** *a*



**93 FONCTION ADMINISTRATION**

<u>930</u> Direction Générale	✓	9300000
<u>932</u> Direction des Finances	✓	9320000
<u>933</u> Direction Ressources Humaines	✓	9330000
<u>934</u> Structure Affaires Générales	✓	9340000
<u>936</u> Direction Système Information	✓	9360000
<u>937</u> Service Juridique	✓	9370000
<u>939</u> Direction Développement	✓	9390000

# 94 FONCTION PRODUCTION

Charges de structure *il Sive*  9402000 941

Charges de Structure  9412000

9000 BTU	AQ09 NAN	94101
	AQ09 MAX UGA	9410101
	AQ09 CRYSTAL ESA	9410102
		9410103
12000 BTU	AQ12 NAN	94102
	AQ12 MAX UGA	9410201
	AQ12 CRYSTAL ESA	9410202
		9410203
18000 BTU	AQ18 NAN	94103
	AQ18 MAX UGA	9410301
	AQ18 CRYSTAL ESA	9410302
		9410303
24000 BTU	AQ24 NAN	94104
	AQ24 MAX UGA	9410401
	AQ24 CRYSTAL ESA	9410402
		9410403

S.  
Z.  
A.  
G.

13



# 94 FONCTION PRODUCTION

942 LIGNE CTV  942  
Charges de Structure  9422000

## CTV-CRT

94201  
 9420101  
 9420102  
 9420103

CS21Z58  
 CS29Z40  
 CS29Z58

## CTV-LCD

94202  
 9420201  
 9420202  
 9420203  
 9420204  
 9420205  
 9420206  
 9420207  
 9420208

LA32B450  
 LA32C450  
 LA32C530  
 LA40C530  
 LA32D403  
 LA32D450  
 LA40D550  
 LA22D400

## CTV-LED

94203  
 9420301  
 9420302  
 9420303

UA32D4000  
 UA32D4003  
 UA32D5000

## CTV-PDP

94204  
 9420401  
 9420402  
 9420403

PS42C450  
 PS43D450  
 PS43D490

الملحق رقم (2) : تحليل الأقسام حسب طبيعة الأعباء

SAMHA SPA  
Suivi de l'activité et de la rentabilité  
Tableau de bord et Indicateurs clés

Analyse des sections analytiques par nature de charges de comptabilité générale (agrégats)

Période d'analyse du 01/01/10 au 31/12/10

Plan Analytique :

	91 : FONCTION ACHATS	92 : FONCTION COMMERCIALE	93 : FONCTION ADMINISTRATION	94 : FONCTION PRODUCTION	Somme:
65 : AUTRES CHARGES OPÉRATIONNELLE	-48 891 418,18	-51 154,59	-7 103 160,92	-22 684 207,89	-78 729 941,58
68 : DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,	-859 225 252,04		-142 686 592,44	-8 827 150,38	-1 010 738 994,86
61 : SERVICES EXTÉRIEURS	-147 699 524,45	-199 424 573,17	-9 118 665,86	-89 112 427,88	-445 355 191,36
66 : CHARGES FINANCIÈRES	-40 426 860,30	-292 072,37	-138 741 810,15	1 266,00	-179 459 476,82
64 : IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASS	-4 204 540,54	-107 036 452,30	-21 536 458,06	-6 201 720,98	-138 979 171,88
63 : CHARGES DU PERSONNEL	-68 563 876,13	-72 866 537,78	-575 585 823,40	-128 062 376,92	-845 078 614,23
62 : AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS	-59 080 224,05	-361 666 426,96	-68 225 988,34	-71 288 070,69	-560 260 710,04
60 : ACHATS CONSOMMÉS	-229 347 757,92	-6 226 581 570,10	-1 811 828 771,37	-76 621 886,04	-8 344 379 985,43
75 : AUTRES PRODUITS OPÉRATIONNELS	40 543 797,60	145 953 142,67	49 788 095,29	2 759 855,81	239 044 891,37
72 : PRODUCTION STOCKÉE OU DÉSTOCK		709 835 194,59	678 317 435,19	190 142 119,70	1 578 294 749,48
70 : VENTES DE MARCHANDISES ET DE PF	690 363 147,83	8 304 540 703,28		182 611 218,60	9 177 515 069,71
76 : PRODUITS FINANCIERS	10 875 165,47	2 001 362,21	1 250 538,18		14 127 065,86
69 : IMPÔTS SUR LES RÉSULTATS ET ASS			4 845 916,75		4 845 916,75
78 : REPRISES SUR PERTES DE VALEUR E		6 869 264,19	17 825 179,95	2 063 103,23	26 757 547,37
Somme:	-715 657 342,71	2 201 280 879,67	-2 022 800 105,18	-25 220 277,44	-562 396 845,66

sage

Catalogue © Sage France  
Document : 4. Analytique Nature.rep  
Mis à jour le 30/05/11 14:00

SAMHA SPA  
Suivi de l'activité et de la rentabilité  
Tableau de bord et Indicateurs clés

■ Analyse des sections analytiques par nature de charges de comptabilité générale (détail par compte)

Période d'analyse du 01/01/10 au 31/12/10

Plan Analytique :

	91 : FONCTION ACHATS	92 : FONCTION COMMERCIALE	93 : FONCTION ADMINISTRATION	94 : FONCTION PRODUCTION	Somme:
785100000000 : REPRISES D'EXPLOITATION SUR PE			17 825 179,95	2 063 103,23	2 063 103,23
781200000000 : REPRISES D'EXPLOITATION SUR PR					17 825 179,95
785200000000 : REPRISES D'EXPLOITATION SUR PE		440 000,07			440 000,07
781120000000 : IMMOBILISATION CORPORELLES		6 429 264,12			6 429 264,12
78 : REPRISES SUR PERTES DE VALEUR ET PR		6 869 264,19	17 825 179,95	2 063 103,23	26 757 547,37
692000000000 : IMPOSITION DIFFEREE ACTIF			4 845 916,75		4 845 916,75
69 : IMPÔTS SUR LES RÉSULTATS ET ASSIMIL			4 845 916,75		4 845 916,75
768000000000 : AUTRES PRODUITS FINANCIERS		76 418,78	3,58		76 422,36
766000000000 : GAINS DE CHANGE	10 875 165,47	1 924 943,43	1 250 534,60		14 050 643,50
76 : PRODUITS FINANCIERS	10 875 165,47	2 001 362,21	1 250 538,18		14 127 065,86
701011020000 : REFRIGERATEUR DECLASSE		3 917 269,73			3 917 269,73
709000000000 : RABAIS REMISES ET RISTOURNES	-149 660 442,00				-149 660 442,00
706030500000 : AUTRES REPARATIONS		2 579 761,05			2 579 761,05
706030400000 : REPARATION CTV		1 558 895,62			1 558 895,62
706030300000 : REPARATION MACHINE A LAVER		553 788,51			553 788,51
706030200000 : REPARATION CLIMATISEUR		879 761,20			879 761,20
706030100000 : REPARATION REFRIGERATEUR		351 104,62			351 104,62
701021010000 : CTV	322 230 433,47	1 680 640 356,73			2 002 870 790,20
701013010000 : MACHINE A LAVER	143 331 304,76	503 328 390,77		7 033 334,16	653 693 029,69

70101201000 : CLIMATISEURS	-19 225 875,43	1 492 863 027,10		100 644 958,94	1 574 282 110,61
70101101000 : REFRIGERATEURS	118 984 529,91	1 086 499 346,42		66 338 205,50	1 270 822 081,83
70002501000 : MOBILE		4 556 000,19			4 556 000,19
70002401000 : CAMCORDER	7 756 516,28	105 604 292,41			113 360 808,69
70002301000 : DVD	1 287 559,92	19 120 359,04			20 407 918,96
70002201000 : AUDIO	8 507 005,40	97 005 961,84			105 512 967,24
70002101000 : CTV	136 628 169,03	1 250 361 458,16			1 386 989 627,19
70001601000 : AUTRES FOURS	1 392 521,36	6 933 359,77			8 325 881,13
70001501000 : ASPIRATEURS	9 327 532,59	47 209 121,01			56 536 653,60
70001401000 : MICRO ONDES	35 778 608,27	169 525 797,50			205 304 405,77
70001301000 : MACHINE A LAVER	36 263 953,14	574 808 031,14			611 071 984,28
70001101000 : REFRIGERATEURS	-7 213 326,79	491 414 785,50			484 201 458,71
70602010000 : INSTALLATION CLIMATISEURS	17 933 320,67	753 965 557,76			771 898 878,43
70601010000 : PRESTATION D'INSTALLATION DE P	27 031 887,25	9 892 353,92			930 384,83
70300000000 : VENTES DE PRODUITS RESIDUELS	9 450,00			9 594 720,00	36 924 241,17
70004010000 : PETIT ELECTROMENAGER		0,00			9 604 170,00
70003010000 : INFORMATIQUE		41 538,46			0,00
70 : VENTES DE MARCHANDISES ET DE PRODUI	690 363 147,83	8 304 540 703,28		182 611 218,60	9 177 515 069,71
72311170000 : VAR PSF IMM EPS				14 104 330,00	14 104 330,00
72450040100 : VARIATION PF CTY DECLASSE				2 136 841,44	2 136 841,44
72450010100 : VARIATION PF REF DECLASSE				7 158 098,34	7 158 098,34
72450040000 : VARIATION DE STOCKS PF CTY		228 663 528,16		87 732 785,93	49 893 836,51
72450030000 : VARIATION DE STOCKS PF AC		286 776 530,62		358 497 456,41	366 290 150,60
72450020000 : VARIATION DE STOCKS PF WM		70 624 438,59		52 608 518,40	722 874 650,85
72450010000 : VARIATION DE STOCK PF REF		123 770 697,22		164 622 671,01	168 548 804,90
72311201000 : PSF CLIMATISEURS				551 423,66	305 725 139,89
72450020100 : VARIATION PF WM DECLASSE				-477 037,60	551 423,66
72315000000 : TRAVAUX EN COURS				-8 617 652,40	-477 037,60
72 : PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE		709 835 194,59		678 317 435,19	-8 617 652,40
75805000000 : FACTURES BMT	34 933 909,51				34 933 909,51
75804000000 : REMBOURSEMENT SAV		21 802 002,33			21 802 002,33
75803000000 : QUOTE PART SAMSUNG MARKET		110 907 330,13			110 907 330,13

**FUNCTION PRODUCTION**

	94 : FONCTION PRODUCTION	9400400 : DEPOT BEJAIA 1	9400400 : DEPOT BENI TAMOU	9400500 : FRAIS DE STRUCTURE	9400600 : FRAIS ENT EQUIPEMENTS	940 : INVESTISSEMENTS	Somme:
65 : AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES				-1 210,32		-22 682 997,57	-22 684 207,89
68 : DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVI				-8 827 150,38			-8 827 150,38
61 : SERVICES EXTERIEURS	-117 000,00	-3 266 102,58		-85 729 325,30			-89 112 427,88
60 : CHARGES FINANCIERES				1 266,00			1 266,00
64 : IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMIL	-5 600,00	-300,00		-6 195 820,98			-6 201 720,98
63 : CHARGES DU PERSONNEL				-128 062 376,92			-128 062 376,92
62 : AUTRES SERVICES EXTERIEURS		-1 128 014,61		-70 160 056,08			-71 288 070,69
80 : ACHATS CONSOMMES	-24 259 550,00	-97 570,34		-52 167 065,70	-97 700,00		-76 621 886,04
75 : AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS				2 759 855,81			2 759 855,81
72 : PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE				190 142 119,70			190 142 119,70
70 : VENTES DE MARCHANDISES ET DE PRODUJ				182 611 218,60			182 611 218,60
71 : REPRISSES SUR PERTES DE VALEUR ET PR				2 063 103,23			2 063 103,23
	-24 382 150,00	-4 491 987,53		26 434 557,66	-97 700,00	-22 682 997,57	-25 220 277,44

DIRECTION COMMERCIALE

		921 : FONCTION LOGISTIQUE				922 : DIRECTION MARKETING		926 : SERVICE APRES-VENTE		Somme:	
		921 : FONCTION LOGISTIQUE				922 : DIRECTION MARKETING		926 : SERVICE APRES-VENTE		Somme:	
62	FONCTION COMMERCIALE	-46 817,67	-4 877 794,43	-9 452 050,00	-48 931 088,46	-0,25	-79 417 853,47	-500,00	-3 836,67	-51 154,58	
64	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	47 543 909,67									
64	SERVICES EXTERIEURS	-19 819,77									
64	CHARGES FINANCIERES	-17 026 129,12									
64	IMPOTS-TAXES ET VERSEMENTS ASSIMIL	-15 420 541,37	-20 881,59	-6 188 707,51	-83 639 676,72	-22 182,27	-22 182,27	-223 346,84	-48 803,76	-292 072,37	
64	CHARGES DU PERSONNEL	-10 705 022,99	-19 486 041,54	-219 949,14	-1 131 296,85	-10 431 002,57	-5 567,84	-23 526 592,50	-133 307,25	-107 036 452,30	
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS	-1 236 975,26	-45 512 062,89	-587 971,98	-456 242,58	-144 156 361,46	-144 451 113,81	-15 797 626,47	-361 666 426,96	-72 866 537,78	
62	ACHATS COMMERCIAUX	58 327,47	6 212 604 728,02	325 865,00	-1 200,00	-1 831 101,27	-51 402,06	-10 530 798,40	21 807 039,91	-6 225 591 570,10	
62	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		10 363 773,04	2 294 066,32			1 401 033 347,60			445 933 142,67	
72	PRODUITS STOCKES OU DESTINES A LA VENTE	1 065 892 176,90	771 168 153,01	401 638 190,25	200 811 429,36					769 835 194,59	
76	PRODUITS FINANCIERS	6 429 264,12	6 990 467 427,32					1 764 707,17	160 236,26	2 001 382,21	
78	REPRISES SUR PERTES DE VALEUR ETR	970 191 975,43	-462 116 410,21	384 864 096,62	440 000,07					6 869 264,19	
					129 185 990,14	1 245 144 866,31	-34 786 550,72		-31 203 078,90	2 201 280 879,67	

**FUNCTION PRODUCTION**

	94 : FONCTION PRODUCTION	9400400 : DEPOT BEJAIA 1	9400400 : DEPOT BENI TAMOU	9400500 : FRAIS DE STRUCTURE	9400600 : FRAIS ENT EQUIPEMENTS	940 : INVESTISSEMENTS	Somme:
65 : AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES				-1 210,32		-22 682 997,57	-22 684 207,89
68 : DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVI				-8 827 150,38			-8 827 150,38
61 : SERVICES EXTERIEURS	-117 000,00	-3 266 102,58		-85 729 325,30			-89 112 427,88
60 : CHARGES FINANCIERES				1 266,00			1 266,00
64 : IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMIL	-5 600,00	-300,00		-6 195 820,98			-6 201 720,98
63 : CHARGES DU PERSONNEL				-128 062 376,92			-128 062 376,92
62 : AUTRES SERVICES EXTERIEURS		-1 128 014,61		-70 160 056,08			-71 288 070,69
80 : ACHATS CONSOMMES	-24 259 550,00	-97 570,34		-52 167 065,70	-97 700,00		-76 621 886,04
75 : AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS				2 759 855,81			2 759 855,81
72 : PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE				190 142 119,70			190 142 119,70
70 : VENTES DE MARCHANDISES ET DE PRODUJ				182 611 218,60			182 611 218,60
71 : REPRISSES SUR PERTES DE VALEUR ET PR				2 063 103,23			2 063 103,23
	-24 382 150,00	-4 491 987,53		26 434 557,66	-97 700,00	-22 682 997,57	-25 220 277,44

Méthode ABC

أنشطة وحدة الات الغسيل

	Machine à laver	
	1020010001 WA90F3W2P/YAM 5946	1020020001 WF8690NHG 1261
Kit CKD	7 541,92 DZD	15 475,76 DZD
Accessoire		
Emballage	237,27 DZD	282,26 DZD
Gaz		
Métal		958,28 DZD
Produits chimiques	10,69 DZD	
Résines		
<b>Matières Premières Total</b>	<b>247,96 DZD</b>	<b>1 240,54 DZD</b>
<b>Coûts Directs Total</b>	<b>7 789,88 DZD</b>	<b>16 716,30 DZD</b>
Machine à laver SF	6 689,42 DZD	2 569,31 DZD
<b>Produits Semi-Finis Total</b>	<b>6 689,42 DZD</b>	<b>2 569,31 DZD</b>
<b>Inducteur</b>	434,50 DZD	495,56 DZD
Assemblage		480,76 DZD
Engineering methodes	% de rework des non-conformes	375,73 DZD
Fabrication de la Frame	QIés produites	169,29 DZD
S-Processus WM	QIés produites	123,71 DZD
Fabrication du Spin Drum	Cycle Time pré-assemblage WM pondéré	
Pré-assemblages / Préparation CKD	S-Processus WM Total	<b>1 645,05 DZD</b>
<b>Factory Costs</b>	<b>15 537,02 DZD</b>	<b>20 930,66 DZD</b>
<b>Factory Costs Pondéré</b>	<b>14 725,40 DZD</b>	<b>21 593,16 DZD</b>
Processus Orientés Produits	<b>Processus Marketing</b>	
	Etude de marché	8,41 DZD
	Temps investis des études de marchés pondérés	0,00 DZD
	Mix marketing	6,30 DZD
	Manager le processus marketing	2,11 DZD
	<b>Processus SAV</b>	
	Recueil réclamations	781,41 DZD
	Réparation	QIés de produits réparés pondérés
	Suivi Administratif	QIés de produits réparés pondérés
	Manager le processus SAV	QIés de produits réparés pondérés
Processus Support et Réalisation	<b>Processus Supply Chain</b>	
	Approvisionnements	193,97 DZD
	Processus Orientés Produits Total	193,97 DZD
	<b>Processus Achats</b>	
	Achats	983,79 DZD
	Processus FINANCES	52,62 DZD
	Finances	52,62 DZD
	<b>Processus IT</b>	
	IT	22,59 DZD
	Processus RH	49,86 DZD
Ressources Humaines	340,82 DZD	
Processus Support et Réalisation Total	340,82 DZD	
<b>TYPE DE PROCESSUS x PROCESSUS x ACTIVITES</b>	<b>465,88 DZD</b>	<b>476,55 DZD</b>
<b>Coût de revient</b>	<b>1 449,67 DZD</b>	<b>1 166,94 DZD</b>
<b>Prix de vente</b>	<b>16 175,08 DZD</b>	<b>22 760,11 DZD</b>
<b>Prix de vente</b>	<b>16 923,93 DZD</b>	<b>27 264,96 DZD</b>



الملحق رقم (4) : طريقة تحميل نشاط تلقي المطالب

Methode ABC		
Nom	Référence	Coût calculé
Resources		1 394 437 575,31
FONCTION COMMERCIALE	92.0	136 355 589,25
Marketing	925.0	29 192 029,27
Logistique	924.0	18 788 951,50
Grands Comptes	923.0	660 894,64
Autres	922.0	2 488 228,58
Ventes Directes	920.0	10 263 360,57
Service Après Vente	926.0	12 432 883,41
Ventes Indirectes	921.0	62 529 241,28

Methode ABC			
Nom	Référence	Inducteur	Coût Calculé
Activites			156 009 844,55
TYPE DE PROCESSUS x PROCESSUS x ACTIVITES	TPROC.PROCE.ACTI V		156 009 844,55
Processus Orientés Produits	POP		
Processus SAV	POP,4		12 361 206,73
recueil réclamations	POP.4.1	Qtés de produits réparés pondérées	1 029 089,06
reparation	POP.4.2	Qtés de produits réparés pondérées	8 446 572,47
Installation	POP.4.3	Répartition par famille de produits pondérée	193 233,72
suivi Administratif	POP.4.4	Qtés de produits réparés pondérées	1 270 394,56
manager le processus SAV	POP.4.9	Qtés de produits réparés pondérées	1 421 916,92
Recueil réclamations	1 029 089,06		
Nom	Coût déversé	Quantité utilisée	Coût Unitaire
WF1792WQUU/YAM	-	1,00	-
WF8690NHG	-	1,00	-
WF1792W5SU/YAM	-	6,00	-
WF1792W5VU/YAM	-	14,00	-
WF8690NEU	-	333,00	-
WF8690NEGU/YAM	16 302,66	2 142,00	7,61
WF8690NHG	136 296,13	3 335,00	40,87
WA90F3W2P/YAM	414 031,36	6 265,00	66,09

Réparation	8 446 572,47		
Nom	Coût déversé	Quantité utilisée	Coût Unitaire
WF1792WQUU/YAM	-	1,00	-
WF8690NHG	-	1,00	-
WF1792W5SU/YAM	-	6,00	-
WF1792W5VU/YAM	-	14,00	-
WF8690NEU	-	333,00	-
WF8690NEGU/YAM	133 809,23	2 142,00	62,47
WF8690NHG	1 118 693,41	3 335,00	335,44
WA90F3W2P/YAM	3 398 292,75	6 265,00	542,43
	4 650 795,39		

Methode ABC			
<b>Suivi Administratif</b>	<b>1 270 394,56</b>		
Nom	Coût déversé	Quantité utilisée	Coût Unitaire
<b>WF1792WQUU/YAM</b>	-	1,00	-
<b>WF8690NHG</b>	-	1,00	-
<b>WF1792W5SU/YAM</b>	-	6,00	-
<b>WF1792W5VU/YAM</b>	-	14,00	-
<b>WF8690NEU</b>	-	333,00	-
<b>WF8690NEGU/YAM</b>	20 125,38	2 142,00	9,40
<b>WF8690NHG</b>	168 255,47	3 335,00	50,45
<b>WA90F3W2P/YAM</b>	511 115,33	6 265,00	81,58
	699 496,18		

Methode ABC			
<b>Manager le processus SAV</b>	<b>1 421 916,92</b>		
Nom	Coût déversé	Quantité utilisée	Coût Unitaire
<b>WF1792WQUU/YAM</b>	-	1,00	-
<b>WF8690NHG</b>	-	1,00	-
<b>WF1792W5SU/YAM</b>	-	6,00	-
<b>WF1792W5VU/YAM</b>	-	14,00	-
<b>WF8690NEU</b>	-	333,00	-
<b>WF8690NEGU/YAM</b>	22 525,78	2 142,00	10,52
<b>WF8690NHG</b>	188 323,62	3 335,00	56,47
<b>WA90F3W2P/YAM</b>	572 077,01	6 265,00	91,31
	782 926,41		



الملحق رقم (5) : التكلفة الوحيدة لكل نشاط في النظام التقليدي

Méthode classique		Machine à laver	
		1020010001	1020020001
		WA90F3W2P/YAM	WF8690NHG
		5946	1261
Kit CKD		7 541,92 DZD	15 475,76 DZD
Matières Premières	Accessoire		
	Emballage	237,27 DZD	282,26 DZD
	Gaz		
	Métal		958,28 DZD
	Produits chimiques	10,69 DZD	
	Résines		
Matières Premières Total		<b>247,96 DZD</b>	<b>1 240,54 DZD</b>
<b>Coûts Directs Total</b>		<b>7 789,88 DZD</b>	<b>16 716,30 DZD</b>
Machine à laver SF		4 300,00 DZD	2 124,00 DZD
Produits Semi-Finis Total		<b>4 300,00 DZD</b>	<b>2 124,00 DZD</b>
Charges directes	Energie	31,85 DZD	58,67 DZD
	Consommables PDR...	54,53 DZD	100,44 DZD
	Frais du Personnel	522,10 DZD	961,64 DZD
	(Gardiennage)	14,39 DZD	26,51 DZD
	Frais divers	37,98 DZD	69,95 DZD
	Autre Coûts	28,33 DZD	52,18 DZD
	Amortissements	381,61 DZD	702,87 DZD
	<b>Total charges directes</b>	<b>1 070,80 DZD</b>	<b>1 972,26 DZD</b>
<b>Factory Costs</b>		<b>13 160,68 DZD</b>	<b>20 812,56 DZD</b>
<b>CHARGES INDIRECTES</b>		<b>2 243,79 DZD</b>	<b>4 210,40 DZD</b>
COMMERCIAL (VENTES)	<u>Cost pool</u>	<b>633,59 DZD</b>	<b>1 188,92 DZD</b>
SCM DISTRIBUTION	<u>Cost pool</u>	<b>443,40 DZD</b>	<b>832,03 DZD</b>
SCM APPROX	<u>Cost pool</u>	<b>419,58 DZD</b>	<b>787,33 DZD</b>
MARKETING	<u>Cost pool</u>	<b>338,90 DZD</b>	<b>635,93 DZD</b>
SAV	<u>Cost pool</u>	<b>186,87 DZD</b>	<b>350,66 DZD</b>
ADMINISTRATION	<u>Cost pool</u>	<b>221,44 DZD</b>	<b>415,52 DZD</b>
<b>Cout de Revient Unitaire</b>		<b>15 404,46 DZD</b>	<b>25 022,96 DZD</b>
<b>Prix de vente Unitaire</b>		<b>16 923,93 DZD</b>	<b>27 264,96 DZD</b>

<b>CHARGES INDIRECTES</b>		<b>2 243,79 DZD</b>	<b>4 210,40 DZD</b>
COMMERCIAL (VENTES)	<u>Cost pool</u>	<b>633,59 DZD</b>	<b>1 188,92 DZD</b>
	Bureautique	1,61 DZD	3,02 DZD
	CHNI - Dépréciation	114,76 DZD	215,35 DZD
	Eau & Electricité	1,35 DZD	2,54 DZD
	Etudes, docs, congrès	21,94 DZD	41,17 DZD
	Frais de déplacement	7,82 DZD	14,68 DZD
	Frais de fonctionnement divers	9,16 DZD	17,18 DZD
	Frais de personnel	98,55 DZD	184,92 DZD
	Locaux administratifs et commerciaux	33,05 DZD	62,02 DZD
	Maintenance et entretien	0,56 DZD	1,04 DZD
	Matériels	49,12 DZD	92,18 DZD
	Prestations au personnel	0,21 DZD	0,39 DZD
	Rémunération distributeur	252,51 DZD	473,83 DZD
	Sécurité et gardiennage	14,78 DZD	27,74 DZD
	Structure	1,88 DZD	3,53 DZD
	Téléphone et internet	3,01 DZD	5,65 DZD
Véhicules	23,28 DZD	43,68 DZD	
SCM DISTRIBUTION	<u>Cost pool</u>	<b>443,40 DZD</b>	<b>832,03 DZD</b>
	Bureautique	0,03 DZD	0,05 DZD
	Frais de fonctionnement divers	2,47 DZD	4,64 DZD
	Frais de personnel	20,22 DZD	37,94 DZD
	Frais représentation distributeur	81,19 DZD	152,35 DZD
	Locaux administratifs et commerciaux	9,55 DZD	17,92 DZD
	Matériels	80,25 DZD	150,58 DZD
	Prestations externes industrielles	195,73 DZD	367,28 DZD
	Sécurité et gardiennage	6,44 DZD	12,08 DZD
	Téléphone et internet	3,39 DZD	6,36 DZD
	Transport sur vente	44,14 DZD	82,83 DZD
SCM APPROS	<u>Cost pool</u>	<b>419,58 DZD</b>	<b>787,33 DZD</b>
	Bureautique	0,27 DZD	0,50 DZD
	Consommables	0,91 DZD	1,70 DZD
	Frais de déplacement	1,74 DZD	3,26 DZD
	Frais de fonctionnement divers	5,95 DZD	11,17 DZD
	Frais de personnel	60,23 DZD	113,01 DZD
	Gaz	0,01 DZD	0,01 DZD
	Matériels	203,76 DZD	382,35 DZD
	Prestations au personnel	3,39 DZD	6,36 DZD
	Prestations externes industrielles	142,68 DZD	267,73 DZD
	Téléphone et internet	0,42 DZD	0,79 DZD
Véhicules	0,23 DZD	0,44 DZD	
MARKETING	<u>Cost pool</u>	<b>338,90 DZD</b>	<b>635,93 DZD</b>

	CHNI - Dépréciation	9,37 DZD	17,58 DZD
	Etudes, docs, congrès	26,85 DZD	50,38 DZD
	Frais de déplacement	2,46 DZD	4,62 DZD
	Frais de fonctionnement divers	1,09 DZD	2,04 DZD
	Frais de personnel	12,79 DZD	23,99 DZD
	Maintenance et entretien	0,51 DZD	0,95 DZD
	Matériels	2,88 DZD	5,40 DZD
	Publicité	133,42 DZD	250,36 DZD
	Relation client	66,19 DZD	124,20 DZD
	Remises obtenues	81,97 DZD	153,82 DZD
	Téléphone et internet	0,40 DZD	0,75 DZD
	Véhicules	0,99 DZD	1,85 DZD
SAV	<b>Cost pool</b>	<b>186,87 DZD</b>	<b>350,66 DZD</b>
	Bureautique	1,40 DZD	2,63 DZD
	Frais de déplacement	1,36 DZD	2,54 DZD
	Frais de fonctionnement divers	4,33 DZD	8,13 DZD
	Frais de personnel	45,52 DZD	85,42 DZD
	Locaux administratifs et commerciaux	4,64 DZD	8,70 DZD
	Maintenance et entretien	1,31 DZD	2,46 DZD
	Matériels	16,70 DZD	31,33 DZD
	PDR	35,79 DZD	67,16 DZD
	Prestations externes industrielles	70,26 DZD	131,85 DZD
	Sécurité et gardiennage	3,69 DZD	6,92 DZD
	Téléphone et internet	0,69 DZD	1,30 DZD
Véhicules	1,19 DZD	2,23 DZD	
ADMINISTRATION	<b>Cost pool</b>	<b>221,44 DZD</b>	<b>415,52 DZD</b>
	Bureautique	1,23 DZD	2,30 DZD
	Commissions bancaires	80,91 DZD	151,83 DZD
	Consommables	3,30 DZD	6,20 DZD
	Etudes, docs, congrès	9,40 DZD	17,64 DZD
	Frais de déplacement	22,79 DZD	42,77 DZD
	Frais de fonctionnement divers	8,26 DZD	15,51 DZD
	Frais de personnel	64,48 DZD	120,99 DZD
	Maintenance et entretien	0,07 DZD	0,14 DZD
	Matériels	26,42 DZD	49,57 DZD
	Prestations au personnel	0,33 DZD	0,62 DZD
	Structure	0,17 DZD	0,32 DZD
	Téléphone et internet	1,77 DZD	3,32 DZD
Véhicules	2,30 DZD	4,32 DZD	
<b>Cout de Revient Unitaire</b>		<b>17 793,88 DZD</b>	<b>25 468,27 DZD</b>

الملحق رقم (6) : تتبع التكاليف غير المباشرة الخاصة بوحدة آلات الغسيل "المحقق رقم :  
 Capacité de production annuelle

Répartition des charges directes sur les produits WM

CONSOLIDE PAR DIRECTION ET PAR NATURE	
WM	Total
Consommables et PDR	9 197 253,75
Eau & Electricité	5 547 226,04
Frais de personnel	89 972 901,04
Sécurité et gardiennage	2 638 524,82
Prestations au personnel	6 544 701,20
Autres Coûts	4 622 194,25
<b>Total</b>	<b>118 922 804,11</b>
Repartition Charge Fonctionnement Unité/OC/Dirc Complexe	
Consommables et PDR	799 761,20
Eau & Electricité	291 959,27
Frais de personnel	5 742 951,13
Sécurité et gardiennage	-
Prestations au personnel	417 746,89
Autres Coûts	571 282,44
<b>Total</b>	<b>7 823 700,93</b>
<b>Total Charges D</b>	<b>126 346 502,02</b>

	Capacité de production	Clef de répartition	Qts Produite	F. personnel Total	Coût FP Unitaire
WA90F3	67 800	33%	60 500	31 610 009	522
WF8690 NHGU	54 500	27%	26 400	25 409 225	962
WF8690 NEGU	22 000	11%	21 923	10 256 935	468
WF8690 NEUJ	15 000	7%	17 896	6 993 365	391
WF8690 NEGU (Eco)	11 000	5%	10 046	5 128 467	510
WFT1700WEUJ (Kg Eco)	16 000	8%	5 319	7 459 589	1 402
WFT1792WQR8 (Kg Eco)	19 000	9%	3 902	8 858 262	2 270
<b>Total</b>	<b>205 300</b>	<b>100%</b>		<b>95 715 852,17</b>	

CONSOLIDE PAR DIRECTION ET PAR NATURE	
WM	Total
Consommables et PDR	9 197 253,75
Eau & Electricité	5 547 226,04
Frais de personnel	89 972 901,04
Sécurité et gardiennage	2 638 524,82
Prestations au personnel	6 544 701,20
Autres Coûts	4 622 194,25
<b>Total</b>	<b>118 922 804,11</b>

	Energie Uts
Energie Total	1 928 382
	1 550 100
	378 282
Consommable Uts	54,57
	100,52
Sécurité et Gardiennage	14,40
	26,53
	70,01
Prestation Total	2 299 337,46
	1 848 287,49
	451 050
Autre Coût Uts	1 715 137
	1 378 687
	336 450

CONSOLIDE PAR DIRECTION ET PAR NATURE	
WM	Total
Amortissements WM	69 959 690,19

	Capacité de production	Clef de répartition	Qts Produite	Amortissement total	Amortis unitaire
WA90F3	67 800	33%	60 500	23 104 077	382
WF8690 NHGU	54 500	27%	26 400	18 571 861	703
WF8690 NEGU	22 000	11%	21 923	7 496 898	342
WF8690 NEUJ	15 000	7%	17 896	5 111 521	286
WF8690 NEGU (Eco)	11 000	5%	10 046	3 748 449	373
WFT1700WEUJ (Kg Eco)	16 000	8%	5 319	5 452 290	1 025
WFT1792WQR8 (Kg Eco)	19 000	9%	3 902	6 474 594	1 659
<b>Total</b>	<b>205 300</b>	<b>100%</b>		<b>69 959 690</b>	