

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

**مقياس: أدوات مراقبة التسيير**

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

السنة الأولى/ ماستر (01)

**مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء**

**تمهيد:**

المحاسبة التحليلية تخدم المؤسسة، وهي اختيارية. فلم تُقنن في النظام المحاسبي المالي وفي الأنظمة المحاسبية عموماً، لأن المسيرين يُقررون ما هم بحاجة إليه، فهم يلجؤون إلى الاستعانة بالمحاسبة التحليلية حسب حاجتهم، بمعنى أن المحاسبة التحليلية تختلف في المؤسسة الصغيرة عن المؤسسة الكبيرة.

**1- تعريف المحاسبة التحليلية:**

المحاسبة التحليلية عبارة عن طريقة أو أسلوب لمعالجة المعطيات والتي تسمح بإعادة ترتيب حسب التعريف أو الوظيفة أعباء ونواتج المحاسبة العامة (المحاسبة المالية). نهتم هنا بالنواتج التي ينتج عنها أرباح وكذا النواتج التي ينتج عنها خسائر. ونحلل أسباب (مسببات) هاته الأرباح وهاته الخسائر.

**2- أهداف المحاسبة التحليلية:**

هناك العديد من أهداف المحاسبة التحليلية يمكن أن نذكر منها:

- 1- معرفة تكاليف مختلف الوظائف في المؤسسة: يتم ترتيب وتبويب الأعباء والنواتج حسب الوظيفة في المحاسبة التحليلية (المشتريات، الإنتاج، التوزيع هي وظائف الأعباء)
- 2- تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول من الميزانية (التثبيات والمخزونات)
- 3- تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط وذلك بحساب التكاليف الكلية من أجل مقارنتها مع أسعار البيع.
- 4- إنشاء تقديرات للأعباء والنواتج: يمكن حساب النتيجة مسبقاً (تقديرياً).



5- تزويد المؤسسة بالمعلومات الضرورية لتسيير كل العناصر والمساعدة في اتخاذ القرارات.

### 3- المعالجة التحليلية للأعباء، النواتج والمخزونات

#### 3-1 تعريف التكلفة:

التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر معرّف داخل الشبكة المحاسبية. يمكن أن يكون هذا العنصر منتوجا، عملية (هل من الأفضل أن نشترى؟) أو وظيفة. يمكن أن تتحدد التكاليف بكيفية تاريخية، أي يتم حساب التكاليف بتاريخ سابق لتاريخ الأحداث التي أنتجت تلك التكاليف؛ أو تتحدد التكاليف سلفا، أي يتم حساب التكاليف لاحقا. يمكن أن تكون هاته التكاليف كلية عندما تُدمج كل أعباء المحاسبة العامة، ويمكن أن تكون جزئية كما هو الحال بالنسبة للتكاليف المتغيرة. التكاليف الثابتة يمكن الاستغناء عنها أو استبعادها.

#### 3-2 تعريف الأعباء:

الأعباء هي أجزاء سالبة من نتيجة السنة المالية. نأخذ بالحسبان الأعباء المدفوعة (décaissées) مثل (الإيجار، التامين) أو الأعباء المحصلة (encaissées) مثل (مخصصات الإهلاكات).

ليس للمحاسبة التحليلية نفس محيط الأعباء مثل المحاسبة العامة. فهناك بعض الأعباء التي يتم استبعادها من حساب التكاليف: ويتعلق الأمر بالأعباء غير المدمجة (non incorporables).

وعلى العكس، هناك بعض الأعباء التي ليس لها وجود في المحاسبة العامة ولكن يتم إدماجها في المحاسبة التحليلية: ويتعلق الأمر بالأعباء الإضافية (les charges supplétives). والفترة ليست نفسها في المحاسبة التحليلية مثل المحاسبة العامة، فالفترة تتوافق مع دورات الإنتاج. ولأن الدورة تختلف، نلجأ إلى اشتراك الأعباء والنواتج.

إن اشتراك (L'abonnement) الأعباء والنواتج يسمح بتوزيعها أو تقسيمها إلى أجزاء متساوية خلال كل السنة، عندما يمكن معرفة مبلغها مسبقا.



**أ- الأعباء غير المدمجة:**

هي الأعباء التي لا يُعتد بها في المحاسبة التحليلية لأنها لا تتوافق أو تعكس النشاط أو السير العادي للسنة المالية أو أنها تخص سنة مالية أخرى.

**مثال 1:** الإهلاكات المتناقصة لا تتوافق أو تعكس التدهور/الإنهاء الحقيقي للأصل، إذن فهي لا تتوافق أو تعكس السير العادي للسنة المالية.

**مثال 2:** اهتلاكات أو إطفاء المصاريف الإعدادية (في بعض الأنظمة المحاسبية) ليست بأعباء تتعلق بنشاط الإنتاج في المؤسسة.

**مثال 3:** الأعباء الاستثنائية

**ب- الأعباء المدمجة:**

الأعباء المدمجة تساوي إلى أعباء المحاسبة التحليلية مطروحا منها الأعباء غير المدمجة. وهي الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية والمعترف بها من طرف المحاسبة التحليلية.

وتُقسم هاته الأعباء إلى نوعين: مباشرة وغير مباشرة.

\* **الأعباء المباشرة:** تخص تكلفة واحدة. فيمكن توجيهها أو تخصيصها مباشرة إلى هاته التكلفة (sans ambiguïté)؛ مثال ذلك المواد الأولية واليد العاملة المباشرة.

\* **الأعباء غير المباشرة:** تخص العديد من التكاليف في وقت واحد. فهي تتطلب إجراء حسابات أولية قبل تحميلها على مختلف التكاليف.

**ج- الأعباء الإضافية:**

هي تخص استهلاكات لسلع وخدمات والتي لم تحدد المحاسبة العامة إطار الأعباء الخاصة بها لأسباب قانونية أو جبائية. هاته الأعباء تخص مكافأة عوامل أو عناصر تقود إلى السير الجيد للمؤسسة.

**مثال 1:** مكافأة الأموال الخاصة

**مثال 2:** مكافأة عمل الاستغلال (المستغل)

نتيجة المؤسسة تكافئ أجر ورأسمال المؤسسة. إذن، نضيف أعباء إضافية تكافئ

أجر المسير لو كان أجير.



أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المدمجة

### 3-3 تعريف النواتج:

تتمثل النواتج في زيادة الذمة المالية للمؤسسة أو ممتلكاتها (Le patrimoine)، فهي تلك العناصر التي تزيد أو ترفع من نتيجة المؤسسة.

نواتج دورة الاستغلال تُشير إلى المنافع والخدمات التي تنتجها للمؤسسة.

وحسب درجة الاكتمال (degré d'achèvement)، نميز بين المنتجات الوسيطة،

المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ (les encours).

#### أ- المنتجات الوسيطة:

هاته المنتجات بلغت مرحلة معينة من التصنيع وتوجّه لتدخل في مرحلة جديدة من مسار الإنتاج.

#### ب- المنتجات التامة:

هاته المنتجات بلغت المرحلة النهائية من دورة الإنتاج للمؤسسة.

#### ج- المنتجات قيد التنفيذ:

هي المنتجات المادية والخدمات قيد التصنيع والتشكّل خلال مسار العملية الانتاجية.

#### د- المنتجات المتبقية:

هي المنتجات المشكّلة من الفضلات والمهملات الخاصة بالإنتاج.

#### هـ- النواتج المدمجة:

هي نواتج المحاسبة العامة (المالية) والتي يُعتدّ بها في المحاسبة التحليلية (يتم أخذها

في الحسابان عند حساب مختلف التكاليف والتكلفة الكلية)، مثال ذلك: رقم الأعمال، المبيعات.

#### و- النواتج غير المدمجة:

هي النواتج التي تم تسجيلها في المحاسبة العامة (المالية)، ولكنها لا تعكس النشاط

العادي، مثال ذلك: النواتج الاستثنائية.



## ز - النواتج الإضافية:

هي النواتج (المنتجات) المنجزة من طرف المؤسسة لحاجتها الخاصة.

## 3-4 تعريف المخزونات:

المخزونات هي مجموع المنتجات والخدمات التي تدخل في دورة الاستغلال لكي: سواء تُباع على حالتها أو خلال مسار العملية الإنتاجية أو؛ تُستهلك عند أول استعمال. مثال عن المخزونات التي تُستهلك: التموينات بالمواد الأولية والمواد المستهلكة والتوريدات والتموينات الأخرى (توريدات ومواد مستهلكة)\*. كما يوجد أيضا مخزونات للمنتجات التامة، الوسيطة وقيده التنفيذ.

## 3-5 جرد المخزونات:

يوجد نوعين من الجرد، جرد متناوب وجرّد دائم.

## أ- الجرد المتناوب (Inventaire intermittent)

هو عبارة عن كشف لكل عناصر الأصول والخصوم، يُشار فيه إلى قيمة وكمية كل عنصر من تلك العناصر مرة واحدة في السنة.

## ب- الجرد الدائم: (Inventaire permanent):

هو الجرد المحاسبي، أي هو عبارة عن تنظيم لحسابات المخزونات والتي تُسجل الحركات (دخول وخروج) ويسمح بمعرفة في كل لحظة الموجودات بالقيمة وبالكمية. كما يسمح هذا الجرد بإعداد بطاقات للمخزونات.

\* الكثير من طلبتنا لا يميزون بين المواد الأولية والمواد المستهلكة. فالمواد الأولية هي أعباء مباشرة وتدخل في تركيبة المنتج بشكل أساسي؛ في حين أن المواد المستهلكة هي أعباء غير مباشرة وتدخل في تركيبة المنتج بشكل ثانوي.



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة  
**مقياس: أدوات مراقبة التسيير**

## طريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (01)

تمهيد:

هاته الطريقة تختلف بشكل جذري على الطرق الكلاسيكية:

- \* طريقة التكاليف الكلية
- \* طريقة التكاليف الجزئية
- \* طريقة التكاليف المتغيرة
- \* طريقة التكاليف المستهدفة
- \* طريقة التكاليف المباشرة
- \* طريقة التكاليف النوعية (الخاصة)

هاته الطرق الكلاسيكية، والتي تم دراستها (باستثناء طريقة التكاليف المستهدفة غير المقررة في هذا المقرر)، تعرضت إلى انتقادات من طرف بعض المسيرين، والذين اقترحوا مقارنة جديدة ترتكز على التكاليف، ليس حسب المنتج أو الخدمة، ولكن على التكاليف الخاصة بمختلف أنشطة المؤسسة.

إن نظام محاسبة التسيير الجديد هذا ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية، في نهاية الثمانينيات من القرن العشرين.

1- أسباب ظهور طريقة ABC

1-1 أتمتة العمليات الإنتاجية:

مع تطور أتمتة العمليات الإنتاجية، انخفضت الأعباء المباشرة الخاصة بالتصنيع بشكل مستمر. وخلال القرن الماضي، سمحت عمليات الإنتاج المكثف (بكميات كبيرة) للمنتجات النمطية (Produits standardisés) من تحقيق وفورات أو اقتصاديات حجم كبيرة.



ومن ذلك الحين، أصبحت أسعار التكلفة تتشكل أكثر فأكثر من نفقات (أعباء غير مباشرة) ترتبط بسير عمل مصالح البحث، التطوير، التسيير، مصالح وورشات التصنيع. فلم تعد محاسبة التسيير تركز على المنتجات أو الخدمات من خلال التمييز بين الأعباء المباشرة (للإنتاج) والأعباء غير المباشرة (أعباء الإدارة، الصيانة...الخ) فلم يعد حجم الإنتاج هو الذي يُفسر تطور أسعار التكلفة.

### 1-2 اللجوء إلى المناولة أو المقاول من الباطن

مع اللجوء أو الاستعانة بـ المناولة (La sous-traitance)، تراجع حجم التموينات من المواد الأولية الخام لصالح المشتريات من الأجزاء التي تُوجه للتجميع أو التركيب.

### 1-3 ظهور بعض الوظائف الجديدة

لقد تنامت أهمية بعض الوظائف مثل أنشطة التسويق، الهندسة، التوزيع الإلكتروني، تسيير المبيعات، الإشهار. كم ارتفعت تكاليفها بشكل كبير.

### 1-4 انخفاض مدة دورة حياة المنتجات

إن تزايد احتياجات المستهلكين وبحثهم على تحقيق الذاتية دفع المؤسسات إلى تمييز وتنويع منتجاتهم المعروضة وتصميم منتجات جديدة مما أدى إلى تخفيض مدة دورة حياة المنتجات. فقد أصبحت سلاسل الإنتاج شيئا فشيئا أقل مدة. وتطورت أنشطة: اللوجستيك، النقل، الإعلام الآلي، البحث في الجودة. وتطورت تكاليفها بشكل كبير.

### 1-5 تطور النشاط العام للمؤسسة

أصبح المنتج المادي المباع مجرد عنصرا من النشاط العام للمؤسسة. فالمؤسسة أصبحت في المقابل تهتم بأنشطة أخرى لا تقل أهمية من إنتاج وبيع المنتجات المادية من مثل: الخدمات\* المقدمة للعملاء أو الزبائن، الصيانة، الجودة، في الوقت المحدد (Just in time)، على المقاس (de sur mesure)، التسليم السريع، ضمانات لمدد أطول، مولدات القيمة.

### 1-6 العمل من خلال "في الوقت المحدد"

أصبحت المؤسسات تعمل من خلال نظام "في الوقت المحدد" (Flux tendus) الأمر الذي أدى إلى اختفاء المشاكل المتعلقة بتخزين المواد الأولية والمنتجات التامة

\* تعددت الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة لعملائها، فزيادة على خدمات ما بعد البيع، أصبحت المؤسسة تقدم خدمات إعلامية، تنقيفية، إرشادية تتعلق باستعمالات المنتج ومخاطره أو مخاطر المنتجات المُقدّدة...الخ.



## 1-7 تطور أعباء المستخدمين

بالنسبة لأعباء المستخدمين، شهدنا ظاهرتين: إحلال الأتمتة محل اليد العاملة. وإحلال أو استبدال اليد العاملة المباشرة باليد العاملة غير المباشرة.

### 2- خصائص طريقة ABC

تتميز طريق ABC بالخصائص الآتية:

- \* التخلي عن الاحتكام إلى المنتج كمرجع (référénce) وتفضيل الاحتكام لمرجعية النشاط؛
- \* تراجع المكانة المعطاة لوظيفة الإنتاج؛
- \* الأخذ بالحسبان للقيمة المولدة من بعض الأنشطة.

### 3- مبدأ عمل طريقة ABC

لقد رأينا كيف أن طريقة ABC تركز على مفهوم النشاط بدلا من مفهوم المنتج. ويعرف النشاط: بأنه مجموعة من المهام الأساسية.

المبدأ الأول يتمثل في إحصاء كل الأنشطة المولدة للقيمة (القيم)، ثم بعد ذلك نقوم بتقدير التكلفة الخاصة بكل نشاط. ويعتبر مؤلّد/مؤشر التكلفة (L'inducteur de coût) هو وحدة قياس النشاط\*. وتعرف العملية (Le processus) بأنها مجموعة من الأنشطة الضرورية لتقديم وعرض منتج أو خدمة معينة.

تركز طريقة ABC تحديدا على تكاليف الأنشطة والتي تُوجه أو (تُخصص) في مرحلة ثانية إلى تكاليف المنتجات المصنّعة والمباعة.

إن تكلفة نشاط ما يمكن أن يتشكل من تكاليف المهام الآتية: الطلب + التصنيع + الفوترة + الشحن + الصيانة.

وتهدف طريقة ABC إلى ما يلي:

- \* حساب أسعار تكلفة موضوعية (Pertinents)؛
- \* توضيح العلاقات بين: الأنشطة وأسعار التكلفة؛
- \* تقييم تكاليف "دورات الحياة" لمختلف الأنشطة.

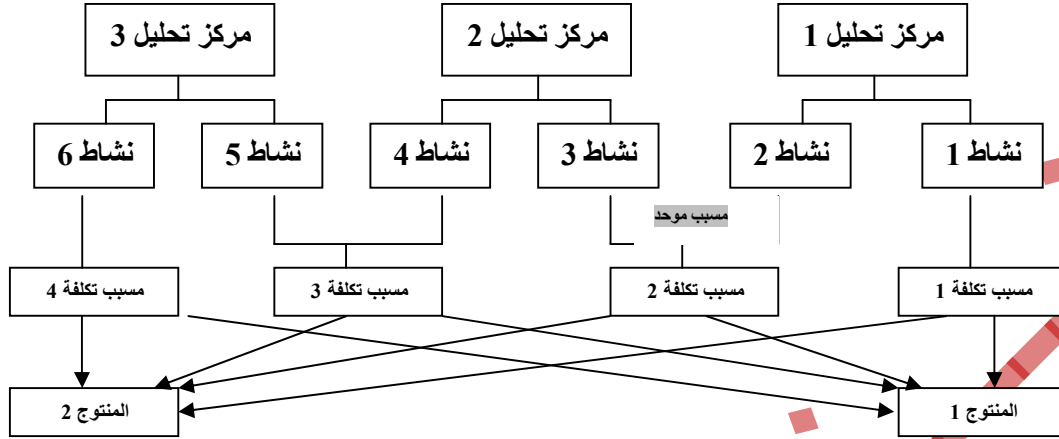
\* وفقا لطريقة التكاليف الكلية نقيس قسم أو مركز التحليل بواسطة وحدة العمل (L'unité d'œuvre)، وهي المقياس الذي نستعمله في توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز أو أقسام التحليل، أين نُميّز بين: طبيعة وحدة العمل، عدد وحدات العمل وتكلفة وحدة العمل. وفي المقابل، في طريقة ABC نقيس نشاط معين بواسطة: مسيب التكلفة (L'inducteur de coût)، وهو المقياس الذي نستعمله في توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأنشطة، أين نُميّز بين: طبيعة مسيب التكلفة، حجم مسيب التكلفة، تكلفة مسيب التكلفة.





ويمكن تمثيل مبدأ عمل طريقة ABC من خلال الشكل الآتي:

### مراحل توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة ABC



#### 4- تقنيات طريقة ABC

حسب طريقة ABC نعتبر أن:

\* المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة؛

\* الأنشطة تستهلك موارد (مادية، بشرية، مالية).

وتتميز هاته المقاربة بما يلي:

\* تقسيم تكاليف مراكز التحليل الموجودة إلى أنشطة؛

\* تحديد وحدات النشاط أو ما يُعرف بـ "مسببات التكلفة"، والتي يمكن تصنيفها إلى:

- مسببات الحجم: ساعات عمل الآلة، ساعات اليد العاملة، الكيلوغرام من المادة الأولية، الخ...

- مسببات التنظيم أو التسيير: عدد السلاسل المصنّعة، عدد الطلبات التي تم تنفيذها، عدد مرات التسليم، الخ...

- مسببات المنتجات أو الخدمات: عدد الأصناف (Nbre de références)، عدد الموردين، عدد الزبائن، الخ...

- مسببات خصائص المؤسسة: المساحة، رقم الأعمال، الخ...

مسببات التكلفة هاته يمكن أن تكون مشتركة بين عدد من الأنشطة (inducteurs de

coûts transversaux). كما أن الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة تُجمّع في "مركز تجميع".



وبالنسبة لكل مركز، يجب حساب التكاليف الوجودية لكل المؤشرات أو المسببات وذلك بتقسيم التكلفة الكلية على عدد المسببات.

تُحمل الأعباء غير المباشرة فيما بعد على أسعار التكلفة للمنتجات والخدمات انطلاقاً من تكاليف المؤشرات.

**ملاحظة:** يمكن تسمية مؤشرات التكلفة بمسببات التكلفة

غزي محمد العربي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة  
مقياس: أدوات مراقبة التسيير

طريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (02)

مثال عملي:

شركة إلكترونية متخصصة في تجميع الدارات الإلكترونية (C1, C2) انطلاقا من 03 أجزاء إلكترونية: (A,B,C) يتم شراؤها من عند مورد. وحوالي 3/1 من رقم الأعمال يتم تحقيقه من بيع الدارات الكهربائية (C1) لعميل مهم من قطاع الصناعات الإلكترونية المنزلية والذي يستعملها في مبرمجيات غسالات الأواني المنزلية (Lave-vaisselle). بينما يتم تصنيع وبيع الدارات الكهربائية (C2) حسب الطلب لعدد كبير من العملاء من قطاعات صناعية مختلفة: صناعة الألعاب، التجارة الصناعية، صناعة الساعات، الخ...

المطلوب:

- 1- حساب ثمن شراء الأجزاء الإلكترونية
- 2- تحديد الزمن والتكلفة لليد العاملة المباشرة
- 3- حساب تكلفة وحدة العمل (جدول توزيع الأعباء غير المباشرة)
- 4- حساب أسعار التكلفة (التكلفة الكلية) والنتيجة حسب طريقة الأقسام المتجانسة
- 5- حساب أسعار التكلفة (التكلفة الكلية) والنتيجة حسب طريقة ABC
- 6- المقارنة والتعليق على النتائج

الملحق 1: معلومات تتعلق بالإنتاج والمبيعات

أسماء وعدد الأجزاء الإلكترونية المستعملة في إنتاج دائرة كهربائية موضحة في

الجدول أدناه.

السعر الوحدوي (خارج الرسم)	C2	C1	الأجزاء الإلكترونية/ الدارات الكهربائية
25 دج	1	1	A <sub>o</sub>
50 دج	2	1	B
45 دج	1	---	C



هاته الأجزاء الالكترونية تمر داخل ورشة تجميع، وفي هاته الورشة تحتاج إلى أزمدة اليد العاملة الآتية (بالدقيقة):

C2	C1	الدارات الكهربائية
20 د	15 د	زمن اليد العاملة

تكلفة الساعة الواحدة من اليد العاملة المباشرة (متضمنة الأعباء الاجتماعية) تساوي 100 دج

بالنسبة للسداسي الأول من السنة (ن) الأعباء غير المباشرة توزع بين ثلاثة مراكز تحليل بالمبالغ الآتية:

مراكز التحليل	التموينات	التجميع	الإدارة/التوزيع
المجموع	202500	1200000	480000
طبيعة وحدة العمل (وعاء الأعباء)	1 دج من المشتريات	1 دقيقة يد عاملة	1 دج من المبيعات* (1)

(1) المؤسسة تعمل حسب أسلوب (في الوقت المحدد)، وقد تم تفضيل وعاء الأعباء هذا بالنسبة لتكلفة الإنتاج (المفترض استخدامها للمنتجات المباعة).  
فالمؤسسة تستخدم أسلوب (في الوقت المحدد)، بالنسبة لمختلف التموينات وكذا بالنسبة لمختلف التسليمات للعملاء. ويمكن غض النظر عن مشاكل التخزين.

والمبيعات المتعلقة بالفترة موضحة في الجدول الآتي:

7500	10000	الكميات المباعة
400 دج	180 دج	السعر الوحدوي خارج الرسم

## الملحق 2: تحليل نشاط مركز (التموينات)

هناك نشاطين أساسيين لهذا المركز:

يشمل النشاط الأول العديد من المهام المتعلقة ب: تسيير وإدارة الأسواق ومن تلك المهام نذكر (البحث عن الموردين، انجاز المناقصات، التفاوض، متابعة العقود، الخ...).

وبالنسبة لهذا النشاط يمكن اعتماد كمؤشر أو مسبب تكلفة: الدينار الواحد من المشتريات.

يسمى النشاط الثاني: الاستلام والرقابة للأجزاء المشتراة.

\* المؤسسة تعمل وفقا لأسلوب (في الوقت المحدد) أو ما يُعرف بالإنجليزية بطريقة (Just In Time) أو بالفرنسية (Flux Tendus). وهي طريقة لوجيستكية (تموينية) تستهدف تخفيض المخزونات إلى أدنى مستوى (0)، وتستخدم في الصناعة وتستدعي التصنيع حسب الطلب، فلا توجد تكاليف تخزين، ولا توجد مخاطر انخفاض قيمة المخزون. هاته الطريقة مستمدة من فلسفة مؤسسة "تويوتا اليابانية" (Toyotisme).



وبالنسبة لهذا النشاط يمكن اعتماد كمسبب تكلفة: الوحدة من المادة المشتراة. وبعد التحليل، تم التوصل إلى تقسيم أعباء مركز التموينات على الأنشطة كما يلي:

المبالغ	الأنشطة
81000 دج	تسيير وإدارة الأسواق
121500 دج	الاستلام والرقابة
202500 دج	مجموع أعباء التموينات

### الملحق 3: تحليل نشاط مركز (التجميع)

يمكن تمييز أساسيين متماتلين:

يسمى النشاط الأول: متابعة الطلب (Ordonnancement) وتحضير الإنتاج. ويقاس هذا النشاط بعدد السلاسل المنتجة (مؤشر التكلفة).

والجدول الآتي يبين عدد السلاسل المنتجة خلال نفس الفترة:

المجموع	C2	C1	
120	100	20	عدد السلاسل
	75	500	حجم السلسلة

يسمى النشاط الثاني: التجميع. ويقاس هذا النشاط ب: زمن اليد العاملة المباشرة. وبعد التحليل، تم التوصل إلى تقسيم أعباء مركز التجميع على الأنشطة كما يلي:

المبالغ	الأنشطة
360000 دج	متابعة الطلب وتحضير الإنتاج
840000 دج	التجميع
1200000 دج	مجموع أعباء التجميع

### الملحق 4: تحليل نشاط مركز (الإدارة/التوزيع)

يتضمن هذا المركز نشاطين أساسيين:

يسمى النشاط الأول: الشحن ويقدر مبلغ أعبائه بـ 180000 دج. ومؤشر تكلفته هو: عدد السلاسل المصنعة والمباعة (120 سلسلة/لا يوجد تخزين).

يسمى النشاط الثاني: إدارة المبيعات والإلواة العامة ويقدر مبلغ أعبائه بـ 300 دج. ومؤشر تكلفته هو: الدينار من رقم الأعمال.

### الملحق 5: تكلفة المسببات

الأنشطة	مبلغ الأعباء	طبيعة المؤشر	حجم المؤشر	تكلفة المؤشر
تسيير الأسواق	81000	1 دج من المشتريات	2025000	0.04 دج



الاستلام والرقابة	121500	1 وحدة من المواد	50000	2.43 دج
متابعة الطلب	360000	1 سلسلة مصنعة	120	3000 دج
التجميع	840000	1 دقيقة من يد. ع. م	300000	2.80 دج
الشحن	180000	1 سلسلة مصنعة	120	1500 دج
الإدارة	300000	1 دج من رقم الأعمال	4800000	0.0625 دج

**ملاحظة:** نلاحظ انه تم اختيار نفس المؤشر (السلاسل المصنعة) لنشاطين مختلفين ينتميان لمركزين مختلفين: متابعة الطلب والشحن. يتعلق الأمر بتعدي بعض المؤشرات المشتركة بين عدد من الأنشطة.

**ملاحظة:** نشاطي: متابعة الطلب والشحن لهما نفس المؤشر ومن ثمة يمكن تجميع تكلفتها حول المؤشر الوحيد.

**الحل:**

### 1- حساب ثمن الشراء للأجزاء الالكترونية (بالكمية وبالقيمة)

الأجزاء الالكترونية	C1			C2			المجموع		
	الكمية	ت. الوحدة	المبلغ	الكمية	ت. الوحدة	المبلغ	الكمية	ت. الوحدة	المبلغ
A	10000	25	250000	7500	250	187500	17500	25	437500
B	10000	50	500000	15000	50	750000	25000	50	1250000
C	---	---	---	7500	45	337500	7500	45	337500
المجموع	20000	---	750000	30000	---	1275000	50000	---	2025000

### 2- حساب زمن وتكلفة اليد العاملة المباشرة

المجموع		C2= 7500				C1= 10000			
المبلغ	الزمن	المبلغ	المعدل الساعي	الكمية	الزمن/ للوحدة	المبلغ	المعدل الساعي	الكمية	الزمن/ للوحدة
500000	300000 د	250000	100/60 دج	150000 د	بالدقيقة: 20 د	250000	100/60 دج	150000 د	بالدقيقة: 15 د
500000	5000 سا	250000	100 دج	2500 سا	بالساعة	250000	100 دج	2500 سا	بالساعة

### 3- حساب تكلفة وحدات العمل (جدول توزيع الأعباء غير المباشرة)

المراكز	التموينات	التجميع	الإدارة/التوزيع
المجموع	202500	1200000	480000
وحدة العمل	1 دج من المشتريات	1 دقيقة من اليد العاملة	1 دج من المبيعات
عدد وحدات العمل	2025000	300000	4800000
تكلفة وحدات العمل	0.10	4.00	0.10



## 4- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية حسب طريقة الأقسام المتجانسة

المجموع	C2			C1			العناصر
	المبلغ	ت. الوحدة	الكمية	المبلغ	ت. الوحدة	الكمية	
2025000	1275000	42.50	30000	750000	37.50	20000	سعر الشراء
202500	127500	0.10	1275000	75000	0.10	750000	أعباء غ م للتموين
<b>2227500</b>	<b>1402500</b>	<b>46</b>	<b>30000</b>	<b>825000</b>	<b>41</b>	<b>20000</b>	<b>تكلفة الشراء</b>
500000	250000	100/60	150000	250000	100/60	150000	اليد.ع.م (دقيقة)
1200000	600000	4.00	150000	600000	4.00	150000	أعباء غ م للتجميع
<b>3927500</b>	<b>2252500</b>	<b>300.33</b>	<b>7500</b>	<b>1675000</b>	<b>167.50</b>	<b>10000</b>	<b>تكلفة الإنتاج</b>
480000	300000	0.1	3000000	180000	0.1	1800000	أ غ م للإدارة/التوزيع
<b>4407500</b>	<b>2552500</b>	<b>340.33</b>	<b>7500</b>	<b>1855000</b>	<b>185.50</b>	<b>10000</b>	<b>سعر التكلفة</b>
<b>4800000</b>	<b>3000000</b>	<b>400</b>	<b>7500</b>	<b>1800000</b>	<b>180</b>	<b>10000</b>	<b>رقم الأعمال</b>
<b>392500</b>	<b>447500</b>			<b>55000-</b>			<b>النتيجة التحليلية</b>
	<b>%15</b>			<b>%3-</b>			<b>% من رقم الأعمال</b>

## 5- حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية حسب طريقة ABC

المجموع	C2			C1			العناصر
	المبلغ	ت. الوحدة	الكمية	المبلغ	ت. الوحدة	الكمية	
2025000	1275000	42.50	30000	750000	37.50	20000	سعر الشراء
81000	51000	0.04	1275000	30000	0.04	750000	تسيير الأسواق
121500	72900	2.43	30000	48600	2.43	20000	الاستلام/الرقابة
<b>2227500</b>	<b>1398900</b>	<b>46</b>	<b>30000</b>	<b>828600</b>	<b>41</b>	<b>20000</b>	<b>تكلفة الشراء</b>
500000	250000	100/60	150000	250000	100/60	150000	اليد.ع.م (دقيقة)
360000	300000	3000	100	60000	3000	20	متابعة الطلب
840000	420000	2.80	150000	420000	2.80	150000	التجميع
<b>3927500</b>	<b>2368900</b>	<b>315.85</b>	<b>7500</b>	<b>1558600</b>	<b>155.86</b>	<b>10000</b>	<b>تكلفة الإنتاج</b>
180000	150000	1500	100	30000	1500	20	الشحن
300000	187500	0.0625	3000000	112500	0.0625	1800000	الإدارة
<b>4407500</b>	<b>2706400</b>	<b>360.85</b>	<b>7500</b>	<b>1701100</b>	<b>170.11</b>	<b>10000</b>	<b>سعر التكلفة</b>
<b>4800000</b>	<b>3000000</b>	<b>400</b>	<b>7500</b>	<b>1800000</b>	<b>180</b>	<b>10000</b>	<b>رقم الأعمال</b>
<b>392500</b>	<b>293600</b>			<b>98900</b>			<b>النتيجة التحليلية</b>
	<b>%10</b>			<b>%5</b>			<b>% من رقم الأعمال</b>

## 6- المقارنة والتعليق على النتائج

مع طريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، يظهر أن النتيجة هي أكثر توازنا بين

المنتوجين. ويعود ذلك إلى أثر "حجم السلاسل"، ذلك أنها ذات أحجام مختلفة مما يؤدي إلى

تغيير توزيع الأعباء.



أيضا، نلاحظ أن أعباء كلا من: متابعة الطلب والشحن وزّعت بين السلسلتين المصنّعتين بمبلغ 4500 دج.

عندما تكون هاته السلاسل ذات حجم كبير (كما هو الحال بالنسبة لـ C1 بحجم 100 وحدة في السلسلة الواحدة)، فإن المبلغ المحمّل لكل وحدة منتجة سيكون إذن ضعيف جدا. بينما ستكون النتيجة المحققة من C1 مرتفعة جدا أكثر من النتيجة المحققة من C2 (75 وحدة فقط) مقارنة بطريقة الأقسام المتجانسة.

إن الأخذ بالحسبان لهذا الأثر يسمح لمحاسبة الأنشطة بإعطاء الاعتبار للحقيقة الاقتصادية للتكاليف في المؤسسات الإنتاجية.

### خلاصة:

- إن التكاليف المحسوبة على أساس الأنشطة ذات مصداقية أكثر لعدد من الأسباب:
- \* أن عملية توزيع الأعباء غير المباشرة حسب هاته الطريقة يصبح ذا أكثر مصداقية لأنها تُفسر أكثر الاستهلاكات من مختلف الموارد؛
- \* تأخذ أكثر بالحسبان عملية تعقيد مسارات العمليات الانتاجية وتعدد الأنشطة؛
- \* أنها تُفسر وتمثل أفضل تعقيد بعض المنتجات والتي تتميز بـ(وجود العديد من الأجزاء الالكترونية، تُنتج من خلال حصص)؛
- \* تتفادى عيوب الطريقة الكلاسيكية التي تؤدي أحيانا إلى "دعم منتج لمنتج لآخر"

