

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

R épublique Alg érienne D éocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Universit é Mohamed KHIDHER -Biskra
Facult é des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
D épartement des Sciences commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

الموضوع

دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرار
دراسة حالة مؤسسة مطاحن بن حوحو شتمة - بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص : محاسبة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر ب	د. سعدي عبد الحليم
مشرفا	أستاذ محاضر ب	د. غضاب رانية
مناقشا	أستاذ مساعد أ	د. دبابش محمد نجيب

الأستاذ المشرف:

د/غضاب رانية

إعداد الطالب(ة):

حشاني أشرف عبد الرحمان

سعدية أحمد أيمن

السنة الجامعية: 2021/ 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِهْدَاء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمَ لا؛ فلقد ضحّت من أجلي

ولم تدّخر جهدًا في سبيل إسعادي على الدّوام

أمّي الغالية

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.

والدي العزيز

إلى إخوتي من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب.

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني

إلى جميع أساتذتي الكرام الذين لم يتوانوا في مد يد العون لي

شحتاني عبد العالي و دبابش محمد نجيب

إلى فيروس كورونا الذي الغي مناقشتي

إهداء خاص إلى خالاتي راضية و أسماء و نبيلة

كذلك إلى عمتي الدكتورة حشاني سعاد

الطالب: حشاني اشرف عبد الرحمان

إِهْدَاء

إلى الذين لولاهم بعد فضل الله تعالى لما وجد العلم إلى عقلي طريقاً

ولا الفرح إلى قلبي درباً

ولا الأمان إلى نفسي سبيلاً

أمي الغالية و أبي العزيز

إلى سندي وعوني وقوتي ومن علموني حب الحياة

أخواتي أماني و أميرة و إيناس و أخي إسحاق

إلى كل من علمني حرفاً و أنار لي درباً

أساتذتي الأجلاء : شحتاني عبد العالي – هلايلي إسلام – دبابش محمد نجيب

إهداء خاص إلى الأستاذ الفاضل : قطاف نبيل

و إلى كل من ساهم بوقته وجهده لترى هذه الدراسة النور

إلى كل من مد لي يد العون والمساعدة .

الطالب: سعدية أحمد أيمن

شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

لا يسعني وأنا أقدم خلاصة مجهودي إلا أن أشكر الله وحده على توفيقه وعلى إمدادنا بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل .

أخص بالشكر مع اسمي آيات الاحترام و التقدير الأستاذة المشرفة الدكتورة غضاب رانية لإشرافها علي هذه المذكرة حيث كان لها دور كبير في إعانتنا و لم تبخل علينا من وقتها وظلت تمنحنا من علمها و ثمرة كدها و خلاصة تجربتها .

كما أتوجه بالشكر إلى إدارة مؤسسة مطحنة بن حوحو و اخص بالذكر السيد المدير على حسن استقباله و معاونته .

إلى هؤلاء جميعا أتقدم بجزيل شكري وتقديري و عرفاني بفضلهم متمني للجميع التوفيق في حياتهم .

الملخص:

يهدف موضوعنا هذا، إلى تقديم عرض عام عن ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* ودوره في توجيه القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية . و ذلك بتخصيص وتحديد التكاليف غير المباشرة، والتي تعد الجزء الأكبر من تكاليف المؤسسة بأكثر دقة وموضوعية .

وينبع أهمية البحث في أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* يمد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة والرقابة عليها وتقويم الأداء وكذلك يساهم في تحسين جودة اتخاذ القرارات وتطوير المؤسسات الاقتصادية . و عليه سنقوم من خلال هذه الدراسة، إلى استعراض كل من مفهوم نظام *ABC* مقوماته وخطوات تطبيقه، بالإضافة إلى عرض ماهية القرارات وذلك بالتطرق إلى طرق وخطوات اتخاذ القرار، بغرض تحديد علاقة نظام *ABC* في ترشيد قرارات داخل المؤسسة ، ومحاولة إسقاط هذه المفاهيم عمليا على الواقع الميداني، بمؤسسة مطحنة بن حوحو شتمة - بسكرة .

الكلمات المفتاحية:

نظام *ABC* - تخصيص وتحديد التكاليف - التكاليف غير المباشر - اتخاذ القرارات

Abstract :

Our theme is intended this search is to provide an overview of what the cost accounting system on the basis of activities and its role in guiding the decisions within the company. by allocating and determining indirect costs, which are the most important part in the company's costs more accurately and objectively,

The importance of research is that ABC's activity-based cost accounting system , It provides the management with information that helps in making rational decisions, controlling them, and evaluating performance ,It also contributes to improving the quality of decision-making and developing economic institutions.

And upon it we'll be through this study, to review all of the concept of ABC system , its components and steps to apply , addition to displaying what are the decisions And what are the decision-making steps, to determine the relationship of the ABC system in rationalizing decisions and try to practice these concept and project them on the reality on the ground for the semolina and flour unit, for BEN Houhou company

Key words:

(ABC) System - determination and allocation of costs - indirect costs - decision making

الفهرس

الصفحة	العنوان
I	البسمة
II-III	الإهداء
IV	شكر و عرفان
V	الملخص
VI	الفهرس
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X - XV	توطئة
الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i> ودورها في اتخاذ القرارات	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل نظري إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i>
3	المطلب الأول: ظروف نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i>
6	المطلب الثاني: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i>
16	المطلب الثالث: مقومات وأبعاد و مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i>
25-26	خلاصة
27	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة
27	المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة
28	المطلب الثاني: أساليب و مراحل عملية اتخاذ القرار و مسؤوليته
34	المطلب الثالث: خصائص عملية اتخاذ القرار
36	المطلب الرابع: نظريات و نماذج عملية اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيه
40	خلاصة
41	المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i> في اتخاذ القرارات
41	المطلب الأول: تحديد العلاقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i> و عملية اتخاذ القرار
45	المطلب الثاني: دراسة أهمية العلاقة بين تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i> و عملية اتخاذ القرار
46	المطلب الثالث: تحليل النتائج المتعلقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة <i>ABC</i> و عملية اتخاذ القرار
46	خلاصة
47	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة مطحنة بن حوحو طريق شتمة -بسكرة-	
49	المبحث الأول: نبذة عامة للمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن بن حوحو - بسكرة -
49	المطلب الأول: تقديم المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو)
52	المطلب الثاني: أهمية و أهداف المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو)
52	المطلب الثالث: التعريف بمنتجات الوحدة و تحديد تكلفة الإنتاج
54	المبحث الثاني: تجربة تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة
73	خلاصة الفصل الثاني
73-75	الخاتمة العامة
76-78	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
13	تصنيف و تبويب الأنشطة و تحديد مسببات تكلفة كل نشاط	1
18	أمثلة عن بعض الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية و الأنشطة التحتية لها	2
20	جدول تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة في المؤسسة الاقتصادية	3
22	حساب تكلفة المسبب لعملية الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية X	4
38	جدول النموذج العقلاني للنظر و العمل	5
53	حجم إنتاج وحدة مطاحن بن حوحو	6
53	تشكيلة منتجات وحدة مطاحن بن حوحو	7
55	تحديد سعر التكلفة الوحدوي لمنتج السميد الممتاز لحجم 25 كغ للوحدة محل الدراسة	8
56	تجميع التكاليف المباشرة للوحدة محل الدراسة لسنة 2019	9
57	توزيع التكاليف الغير مباشرة للوحدة محل الدراسة لسنة 2019	10
63-66	تحديد الأنشطة و مسببات التكلفة لسنة 2019	11
67	مصنوفة الأنشطة و مسببات التكلفة للوحدة محل الدراسة	12
67	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2019	13
68-70	حساب أحجام مسببات التكلفة و تكلفة كل نشاط	14
70-71	حساب تكلفة مسبب كل مركز للوحدة محل الدراسة لسنة 2019	15
72	تجميع التكاليف المباشرة و الغير مباشرة للوحدة	16
72	حساب سعر تكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	17
73	سعر التكلفة المطبق للوحدة و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	18

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
5	مقارنة بين نظام التكاليف <i>ABC</i> و النظم التقليدية	1
7	المبدأ الأساسي لطريقة نظام <i>ABC</i>	2
9	نموذج النشاط في المؤسسة الاقتصادية	3
11	سلسلة القيمة لـ <i>PORTER</i>	4
12	تصنيف التكاليف و الأنشطة حسب نظام <i>ABC</i>	5
15	كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات داخل المؤسسة الاقتصادية	6
15	أهداف نظام <i>ABC</i>	7
17	أبعاد نظام <i>ABC</i>	8
19	مصنوفة الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية	9
21	شبكة تحليل طريقة نظام <i>ABC</i>	10
23	مراحل تطبيق نظام <i>ABC</i>	11
30	شجرة القرار - تنقيب البيانات -	12
44	تحديد التكاليف ذات العلاقة لاتخاذ القرار	13
51	الهيكلة التنظيمي لشركة مطاحن بن حوحو - بسكرة -	14

1- توطئة

إن التطور الذي يتسم به عالمنا المعاصر في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه إن أنشأت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة مصاحبة بالضرورة استقلال علم التكاليف وبروز أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية والمعلومات الفورية لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة.

نتيجة للتطورات الاقتصادية والصناعية، وظهر تكنولوجيا إنتاج متطورة أدى ذلك إلى تزايد المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية في العالم حيث أصبحت المنافسة هي الفيصل في بيئة الأعمال، ولذا فإن المؤسسات بشكل عام والمؤسسات الصناعية بشكل خاص تعمل على مواجهة ذلك التطور ومسايرته من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي يتمثل في حسن إدارة مؤسساتها بالنظر للبيئة الخارجية (التنافسية) وأيضاً النظر إلى بيئتها الداخلية ومن خلال تحليل عناصر القوة والضعف، وإدارة التكلفة والتي تعتبر احد عناصر المنافسة في البيئة الحديثة من خلال الإنتاج بأقل تكلفة، و بأعلى جودة، وبأسعار منافسة لإرضاء الزبائن، و يهدف دعم إستراتيجيتها التنافسية.

وأن المؤسسات تسعى لإيجاد طريقة أكثر فعالية في تخفيض تكلفة منتجاتها، فإنه يتوجب عليها فرض رقابة وسيطرة على تكاليف المنتج أو الخدمة المقدمة ، من خال الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة وتخفيض التكاليف غير المباشرة ، التي تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الإجمالية للمؤسسات، ولكن مع المحافظة على جودة منتجاتها النهائية، ولتخفيض تلك التكاليف غير المباشرة يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة وواقعية أكثر وذلك لتعظيم قيمتها، من خال توفير معلومات دقيقة حول التكلفة، وتحقيق رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة.

هنا ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* كنظام حديث ومكمل لنظم محاسبة التكاليف التقليدية والذي يعتبر من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، حيث يتطلب تطبيقه ضرورة قياس تكلفة جميع عناصر المواد سواء كانت تكلفتها صريحة أو ضمنية.

2- إشكالية الدراسة :

ولدراسة هذا الموضوع والتطرق لبعض جوانبه، وللقيام بعملية التحليل الضرورية التي تسمح بتحقيق الهدف من دراسته، ارتأينا أن نقدم الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية ؟

بناء على ما تقدم يمكنك أن أضع أسئلة فرعية الإجابة على إشكالية الدراسة، وهي كالأتي ؟

- ما المقصود بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟
- ما هي مختلف أبعاد ونتائج تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟
- هل سيؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية إلى اتخاذ قرارات رشيدة ؟

3- الفرضيات :

و لإجابة على إشكالية حثنا سنقوم بطرح مجموعة من الفرضيات والي سنحدد من خلالها مدى صحتها أو لا ، وهي كالتالي :

- تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات المهمة داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة فعالة لتخفيض التكاليف داخل المؤسسة مقارنة بنظم التكاليف التقليدية
- التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية يسمح لنا بتوفير المعلومات اللازمة من أجل اتخاذ القرار الأمثل

4- الدراسات السابقة :

سيتم إلقاء نظرة على بعض الدراسات والبحوث التي سبق وان تناولت نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث تم تناوله من جوانب مختلفة، كما أن هناك بعض الدراسات السابقة تناولت اثر التكلفة على قرارات التسعير ودراسة قرارات التسعير من أوجه مختلفة إما من وجهة نظر اقتصادية أو من وجهة نظر محاسبية وسيتم معرفة أهداف ونتائج تلك الدراسات التي توصل إليها الباحثون ومن هذه الدراسات :

❖ غصاب رانية : استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس

الأنشطة لبناء الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش

- بسكرة رسالة دكتوراه الطور الثالث *LMD* في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيذر

بسكرة، 2013 / 2014

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض مقارنة تحفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية اعتمادا

بالدرجة الأولى على التكامل الناتج بين أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة كمصدر للضبط

المستمر للتكاليف بغرض تحليل سلسلة القيمة و وصف أنشطة المؤسسة و تقييم مدى إمكانية إسقاطها عمليا على الواقع

الميداني بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش - بسكرة - بما يساهم في تحسين تنافسية وأداء المؤسسة

من أهم النتائج التي تم الحصول عليها في هذا البحث :

■ يسمح استخدام التكامل بين الأنظمة القائمة على الأنشطة بإنتاج المعلومات المحاسبية لتتسع لتشمل المعلومات

غير المالية

■ يسمح اعتماد مؤسسة *GM Sud* للنظام *(ABC)* بالتغلب على العديد من الصعوبات التي لا تستطيع

الأنظمة التقليدية حلها في ضوء التغيرات الحالية وزيادة حدة المنافسة ، مما يؤكد مساهمتها الفعالة في خفض

التكلفة

■ ينتج نظام التسيير على أساس الأنشطة، كمحصلة عن إمكانية تطبيق نظام *(ABC)*، وذلك من خلال توفر

متطلبات تطبيقه؛

❖ درحون هلال: المحاسبة التحليلية نظام التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار ، أطروحة الدكتوراه ، جامعة

يوسف بن خدة الجزائر 2004-200

هدفت هذه الأطروحة إلى دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف وبعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة

التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث تناولت الدراسة محاولة لتطبيق نظام معلومات محاسبي لمحاسبة التكاليف يساعد

المسرين في اتخاذ قرارات التسيير، إضافة إلى تبيان واقع المحاسبة التحليلية بالمؤسسات الجزائرية

من أهم النتائج التي تم الحصول عليها في هذا البحث :

- يؤدي النظام المحاسبي التحليلي دوره الكامل كأداة حقيقية لصنع القرار والرقابة الإدارية إذا كان مرتبطا بشكل مباشر بالمديرية العامة وغير خاضع للمصالح المالية والمحاسبية كما هو الحال مع المؤسسات الجزائرية حيث أن يحد من فعاليته.
- عدم اهتمام وتجاهل معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (العامة والخاصة) بفائدة نظام المحاسبة التحليلي كأداة لمراقبة الإدارة واتخاذ القرار.
- المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ليس لديها تقريبا نظام محاسبة تحليلي لأن عينة البحث صغيرة جدا ويقدر أن هناك (12) مؤسسة اقتصادية كبيرة لديها هذا النظام على المستوى الوطني.

❖ صلاح مجدى عدس : إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة *ABC* في الجامعات

الفلسطينية. دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل .

الجامعة الإسلامية بقطاع غزة 2007

من أهم النتائج التي تم الحصول عليها في هذا البحث :

- يظهر نظام محاسبة التكاليف الطاقة غير المستخدمة لأنه يقدم تقريراً للجامعة يحتوي على تكلفة جميع الأنشطة التي يقوم بها كل قسم أكاديمي على حدة
- يعد نظام محاسبة التكاليف القائم على النشاط *ABC* أساساً مناسباً لاتخاذ قرارات إدارية عقلانية وسليمة
- يجب على إدارة الجامعة الاعتماد على مخرجات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من تقارير و معلومات من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة خاصة في مجال التسعير .

5- أهمية الدراسة:

تتمثل أهداف وأهمية هذه الدراسة من كونها محاولة يسعى من خلالها الباحث إلى :

- تحديد الإطار الفكري و المفاهيم الأساسية التي يبنى عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
- دراسة التكاليف غير المباشرة و تخصصها بأكثر واقعية و بصفة دقيقة
- إن الكثير من المؤسسات الجزائرية لا تزال تعاني من قصور و ضعف في أنظمتها المحاسبية التكاليفية

- يعتبر نظام *ABC* أداة لخلق المنافسة مع المؤسسات الأخرى .
- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل ،

6- منهج الدراسة :

من خلال مراجعة الدراسات السابقة وتحديد المتغيرات في هذه الدراسة ، وجدنا أن المنهج الوصفي والتحليلي هو الصحيح للمساعدة في تحقيق النتائج والتحقق من صحة الفرضيات المطروحة ، لأنه منهج يسمح بإجراء تحليل شامل ومتعمق للمشكلة قيد الدراسة ، بالإضافة إلى وصف تفصيلي شامل للمعلومات و يوضح العلاقة بين المتغيرات ب ، وبالنسبة للدراسة النظرية ، أجرينا مسحاً مكتيباً شاملاً للنظر في البحث النظري من خلال الاطلاع على عدة كتب و أطروحات من اجل بناء الإطار النظري للدراسة .

أما من الجانب التطبيقي فقد قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة مطحنة بن حوحو كذلك استخدام المنهج التحليلي من اجل تحليل النتائج المتوصل إليها

7- خطة البحث

الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* ودورها في اتخاذ القرارات

تمهيد

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC*

تمهيد:

المطلب الأول: ظروف نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC*

المطلب الثاني: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC*

المطلب الثالث: مقومات وأبعاد و مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC*

خلاصة

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة

تمهيد:

المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة

المطلب الثاني: أساليب و مراحل اتخاذ القرار و مسؤوليته

المطلب الثالث: : خصائص عملية اتخاذ القرار

المطلب الرابع: نظريات و نماذج عملية اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيه

خلاصة:

المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* في اتخاذ القرارات

تمهيد:

المطلب الأول: تحديد العلاقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* و عملية اتخاذ القرار

المطلب الثاني: دراسة أهمية العلاقة بين تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* و عملية اتخاذ القرار

المطلب الثالث: تحليل النتائج المتعلقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* و عملية اتخاذ القرار

خلاصة الفصل الأول :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة مطحنة بن حوحو طريق شتمة -بسكرة-

المبحث الأول: نبذة عامة للمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن بن حوحو - بسكرة -

المطلب الأول : المطلب الأول:تقديم المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو)

المطلب الثاني :أهمية و أهداف المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو)

المطلب الثالث : التعريف بمنتجات الوحدة و تحديد تكلفة الإنتاج

المبحث الثاني: تجربة تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة

خلاصة الفصل الثاني

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة *ABC* ودورها في

اتخاذ القرارات

تمهيد :

يمكن اعتبار محاسبة التكاليف مرحلة من تطور الفكر المحاسبي، بحيث ظهرت للوجود نتيجة قصور المحاسبة العامة عن توفير المعلومات الدقيقة التي يحتاج إليها المحاسبين و المسيرين ، مما دفع بهم إلى التفكير في أساليب حديثة لقياس التكاليف ومراقبتها بهدف تخفيضها، من جهة أخرى ظهر هذا النظام لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وما تستدعيه من ضرورة لإجراء تعديلات بما يساهم في الارتقاء بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى مستوى أحسن حيث يعتمد نجاح اتخاذ القرارات و السياسات إلى حد كبير على فعالية نظام المعلومات القائم في المؤسسة حيث أن المعلومات المحاسبية التي ترد في تقارير محاسبة التكاليف هي أداة هامة في صنع القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير و التصنيع و الشراء... الخ

و بناء على ما سبق، و لفهم أكثر لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول:مدخل نظري إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC**المبحث الثاني: مدخل نظري إلى عملية اتخاذ القرار في المؤسسة****المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في اتخاذ القرارات**

المبحث الأول: مدخل نظري إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يركز نظام التكاليف على أساس النشاط ABC على تحسين وتخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو أغراض التكلفة الأخرى. المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد بشكل مباشر ، ولكنها تستهلك الأنشطة ، والتي بدورها تستهلك الموارد. على هذا الأساس ، تعتبر الأنشطة بمثابة روابط بين المنتجات أو أهداف التكلفة وبين الموارد ، حيث يتم تعيين التكاليف لأهداف التكلفة. على سبيل المثال: تعتمد المنتجات ، بما في ذلك السلع والخدمات ، على الأنشطة المطلوبة لإنتاج كل منتج (Gosselin، 2007، صفحة 642)..

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى :

- ظروف نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
- الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
- مقومات وأبعاد و مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المطلب الأول: ظروف نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى مجمل الانتقادات الموجهة لنظم المحاسبة التقليدية، بالإضافة إلى تقديم فكرة عامة حول التطور التاريخي لنظام ABC.

(1) الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية:

واجهت نظم محاسبة التكاليف التقليدية انتقادات شديدة، وخصوصاً في مجال تخصيص، توزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات و بالتالي تتأثر حتى القرارات الإدارية ، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب، نلخص أهمها فيما يلي:

- اشتقت نظم محاسبة التكاليف التقليدية من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي فقد ركزت معلومات نظم محاسبة التكاليف، على تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة، بغرض إعداد القوائم المالية أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج (احمد، 2007، صفحة 339).
- عدم تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة، نتيجة تزايد نسبتها في كثير من الصناعات، وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة (لاسيما عنصر العمل المباشر) بسبب زيادة درجة الآلية، واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات (عطية و محمد محمود، 2000، صفحة 215).

- ارتفاع تكاليف إعداد وتطبيق نظم محاسبة التكاليف التقليدية، حيث قد تزداد أعداد الأنشطة، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التي تحتوي على أنشطة متعددة، مما يزيد من عدد موجبات الكلفة أيضا، وبذلك يصبح هذا النظام أكثر كلفة و إرهاقا في العمل المحاسبي (الشيخ، 2008، صفحة 123).
- إن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، تقوم على تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية، والذي ينجم عنه تشويه في تكلفة المنتج النهائي، وعلى وجه الخصوص عند تنوع المنتجات (Kaplan و Cooper، 1991، صفحة 130).

(2) التطور التاريخي لنظام ABC

لقد أدت شدة الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، إلى خلق تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر في إيجاد حل أكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة، وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، و كنتيجة لهذه التحديات، اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، تكون قادرة على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلائم المحيط الحالي لتوجيه واتخاذ القرارات. (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 96)

عند مطلع السبعينات، ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة كفكر سمي آنذاك، إدارة النشاط وكان اختياري التطبيق، حيث ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة *Chain Value* أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة ، تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء (غضاب، 2014، صفحة 13).

وفي سنة 1987 استطاع الباحثين روبرت كابلمن و روبن كوبر في مؤتمر مدرسة هارفارد للأعمال *Harvard Business School*، من أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، أصبح يعرف بنظام التكاليف المترکز على الأنشطة *Activity Based Costing* هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نمودجا أحادي البعد، بمعنى أنه كان موجهها لحساب سعر التكلفة بدقة أكثر فحسب، ولكن هذا النمودج سرعان ما تحول إلى نمودج ذو بعدين، حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى متعلقة بالعمليات (Kaplan و Copper، 1994، صفحة 68).

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسة الأمريكية تطبيق هذا نظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل: (François، 2005، صفحة 06)

- نظام الإدارة على أساس الأنشطة.
- نظام التكلفة المستهدفة.

- نظام الإنتاج في الموعد المضبوط .

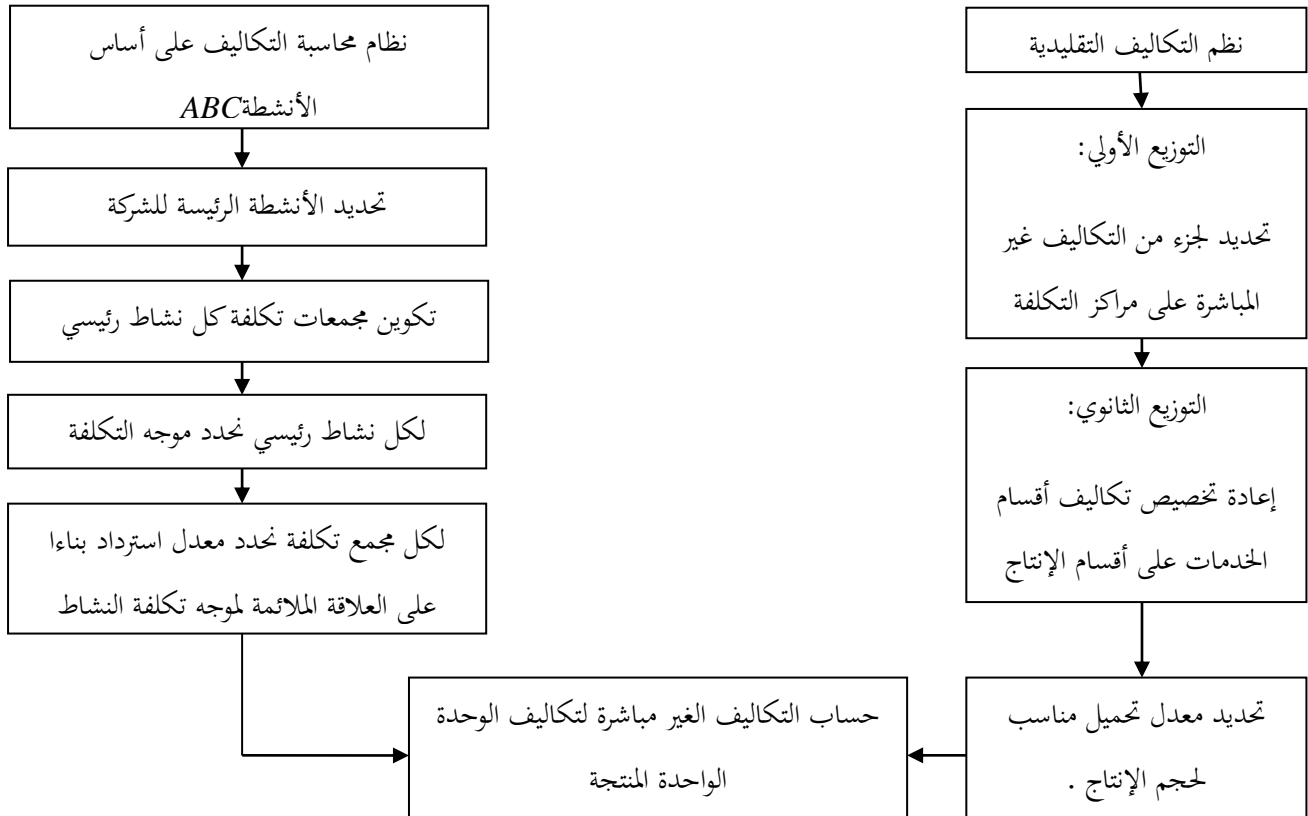
الشكل التالي يوضح ملخص للمقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظم محاسبة التكاليف التقليدية، حيث نلاحظ من خلال الشكل ما يلي:
إن نظم التكاليف التقليدية تعمل عن طريق نوعين من التوزيع هما :

- التوزيع الأولي: والذي يقوم بتحديد جزء من التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة.
- التوزيع الثانوي : ويتمثل في إعادة تخصيص تكاليف مراكز الإنتاج.

ومن ثم تقوم هذه النظم التقليدية، بتحديد معدل استرداد مناسب على حسب حجم إنتاج، والذي ينتج عنه حساب التكاليف غير المباشرة للوحدة الواحدة.

أما نظام ABC: فيقوم بتحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية، ثم تكوين مجموعات تكلفة لكل نشاط رئيسي، وبعدها يتم تحديد موجه التكلفة، وفي الأخير يقوم بتحديد معدل استرداد لكل مجمع تكلفة، بناء على العلاقة الملائمة لكل موجه تكلفة، والتي يتم على أساسها حساب التكاليف غير المباشرة للوحدة المنتجة .

الشكل رقم 1: مقارنة بين نظام التكاليف ABC وبين النظم التقليدية



المصدر :زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف - مدخل اتخاذ القرارات-، الرياض:السعودية، دار المريخ، 2013 ص 235

من خلال الشكل السابق نستنتج ما يلي :

- أن النظام التقليدي لمحاكاة التكاليف يقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة على الموارد، والتي تحملها مباشرة على المنتجات.
- أما نظام ABC فيقوم بتخصيص الموارد على الأنشطة، ثم تحميل الأنشطة على المنتجات، وعليه فإن الأنشطة هنا تمثل حلقة الوصل بين المنتجات والموارد .

المطلب الثاني: الإطار النظري لمحاكاة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولاً: تعريف نظام ABC:

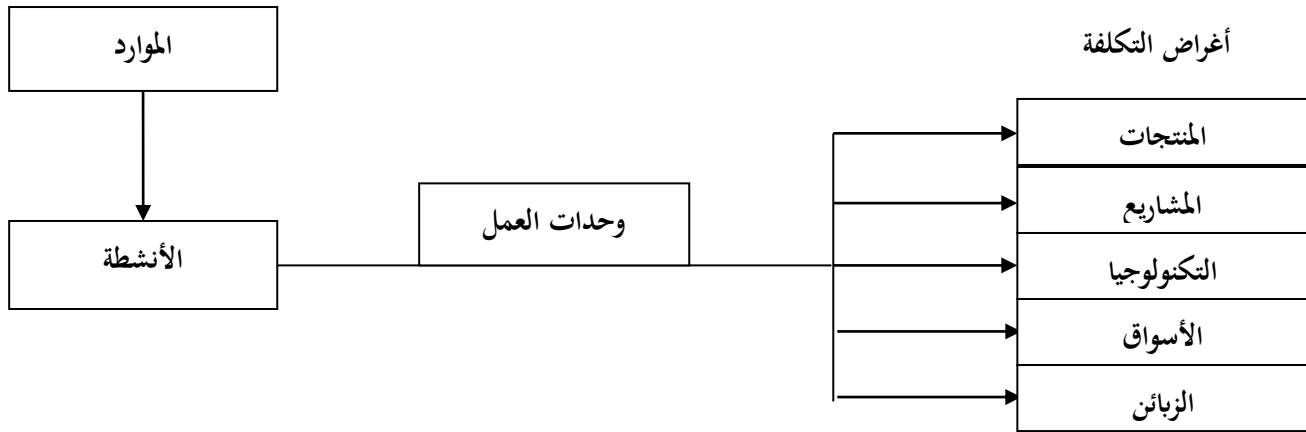
يعد نظام محاكاة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة بالإضافة إلى تحديد تكلفة الأوامر بدقة وفي كل مرحلة. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحديد الأنشطة داخل المؤسسة. (غضاب، 2014، صفحة 15)

- يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بأنه " مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات ". (بجياوي، 2009، صفحة 04)
- وعرف بأنه "نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي، والذي يتبع أنشطة الشركة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج" (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 99) .
- حسب Horngren أنه " مدخل لتعديل قيم التكلفة يركز على الأنشطة الرئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لاستعمالات أخرى مثل: السلع، الخدمات، العملاء" (بجياوي، 2009، صفحة 04) .
- حسب Alcouffe "ذلك النظام الذي يقوم على أساس تحميل التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة" (غضاب، 2014، صفحة 15) .
- وقد عرفه Dvidson بأنه " نظام لتبويب التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تقسيم عناصر التكاليف على مجموعات التكلفة والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية توزيع تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها" (إسماعيل بجي، 2008، صفحة 163) .

- تعريف *P.Mevellie* "محاسبة ABC هي مدخل نموذجي لتشغيل الاقتصادية أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة نستطيع استعمالها في بناء أدوات حساب سعرا لتكلفة للتحكم في قياس الأداء للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية". (احمد، 2007، صفحة 340)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا أن نعرف نظام *ABC* بأنه طريقة لتحسين الأنظمة التقليدية، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة .

الشكل رقم 2: المبدأ الأساسي لطريقة نظام *ABC*



المصدر : د/ إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة - عمان: الأردن دار أسامة ، 2013 ص99

ثانيا خصائص نظام *ABC*:

- ان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يقدم للمؤسسات العديد من المزايا، ويساعدها في تحقيق أهدافها
- ومن أهم خصائصه: (طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط إنتاج - رسالة ماجستير، 2003، صفحة 106)
- تعمل طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وتقوم باستخدام العديد من مسببات التكلفة حسب الحاجة، حيث تعتمد على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المتخصصة
- يقوم نظام *ABC* على فكرة توفير المنتجات والخدمات تحتاجها المؤسسات التي تقوم بممارسة أنشطة لتحقيق غاياتها، والأنشطة تحتاج إلى موارد والموارد تتطلب تكلفة إذن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة

وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع التكاليف غير مباشرة وتحميلها على منتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد عن طريق الأنشطة على أساس أكثر دقة .

■ تأثير نظام ABC بفعالية على قرارات الإدارة نظرا احتساب التكلفة بشكل دقيق والذي سينعكس أثرها إيجابيا على مختلف القرارات الإدارية.

■ إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاكاة التحليلية في ما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي هو أساس في مجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات هذا التطابق الذي يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد يرفق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا يفضل قدرتها على المنافسة بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة في ما بينها وعاقبتها بالموارد والأهداف، التكلفة ضمن شبكة او خريطة النشاطات وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات للتكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى ,

من أهم خصائصه أيضا : (صلاخ، 2007، صفحة 23)

- أن يلائم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري
- يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف
- نظام يعتمد على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع
- يقوم على التحليل الدقيق، المستمر والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية وبشكل معمق
- يتأقلم مع كل قطاعات النشاط، وقد أثبت مكانته خاصة في القطاعات الصناعية، التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير

ثالثا مبادئ نظام ABC:

نظام التكاليف حسب الأنشطة قائم على ثلاث مبادئ أساسية هي:

- ✓ النشاط
- ✓ مسبب التكلفة
- ✓ العمليات

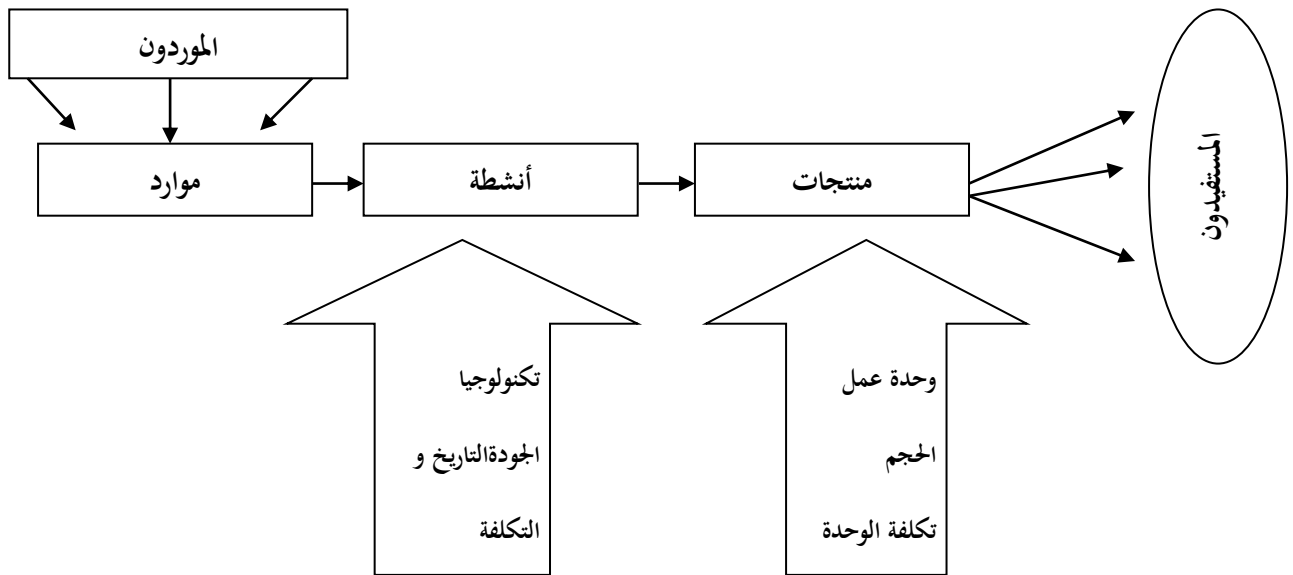
أولا النشاط:

❖ هناك مجموعة من التعاريف نذكر منها مايلي :

- يعرف هارينجتون "Harington" مفهوم النشاط بهدف تحسين الأداء، حيث يرى إمكانية تقسيم ممارسات أي المؤسسة إلى مجموعة من العمليات . كما يمكن تقسيم أي عملية منها إلى مجموعة من العمليات الفرعية التي بدورها تتكون من مجموعة من الأنشطة من خلال تحليل أداء وكيفية إنجاز العملية ثم يتم وضع خريطة لهذه العمليات يمكن من خلالها تحديد زمن وتكلفة كل نشاط(بيجاوي، 2009، صفحة 04)
- أما بريمسون Brimson ففي تعريفه للنشاط أشار بأنه " مزيج من أفراد والتكنولوجيا والمواد الخام والأساليب والبيئة الهادفة لتقديم المنتج، حيث يوضح النشاط إلى طريقة توظيف المؤسسة للزمن والموارد في سبيل تحقيق أهدافها. ويرى بريمسون أن تحميل الموارد لأنشطة يجب أن ينعكس التكلفة التي فعليا في النشاط وليس التكلفة التي يجب أو يمكن أن تدخل فيه وقد استخدم مصطلح النشاط عند ربطه بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة التكلفة تعني استخدام معلومات النشاط في صياغة الخطط الإستراتيجية واتخاذ القرارات التشغيلية والتعرف على فرص التحسين المضافة"(محمد يوسف، 1997، صفحة 03)
- ❖ يعرف النشاط أيضا على أنه:(غضاب، 2014، صفحة 16)
 - "مجموعة من المهام من أجل إنتاج المخرجات والتي يمكن ربطها معا ليشكل جزء من وجه التكلفة"
 - "مهمة خاصة مجمعة ومنجزة والتي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين"
 - "ما يمكن أن يقوم به الفرد أو الآلة أو مجموعة من الأفراد أو الآلات داخل المؤسسة كما يمكن أن يكون لشخص وحيد عدة مهام وبالتالي عدة أنشطة "

والشكل التالي يوضح نموذج النشاط في المؤسسة

الشكل رقم 3: نموذج النشاط في المؤسسة الاقتصادية



Source : Lorino Philippe, *Méthodes et Pratique de Performance*, Paris:France , édition d'organisation, 2001, P 30

تحديد الأنشطة يسمح لنا ب:

- تحديد سعر التكلفة
- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير
- تسهيل تنفيذ الإستراتيجية
- تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة
- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة

❖ تصنيف النشاط :

يتم تصنيف الأنشطة على عدة أسس و معايير ، نذكر منها:

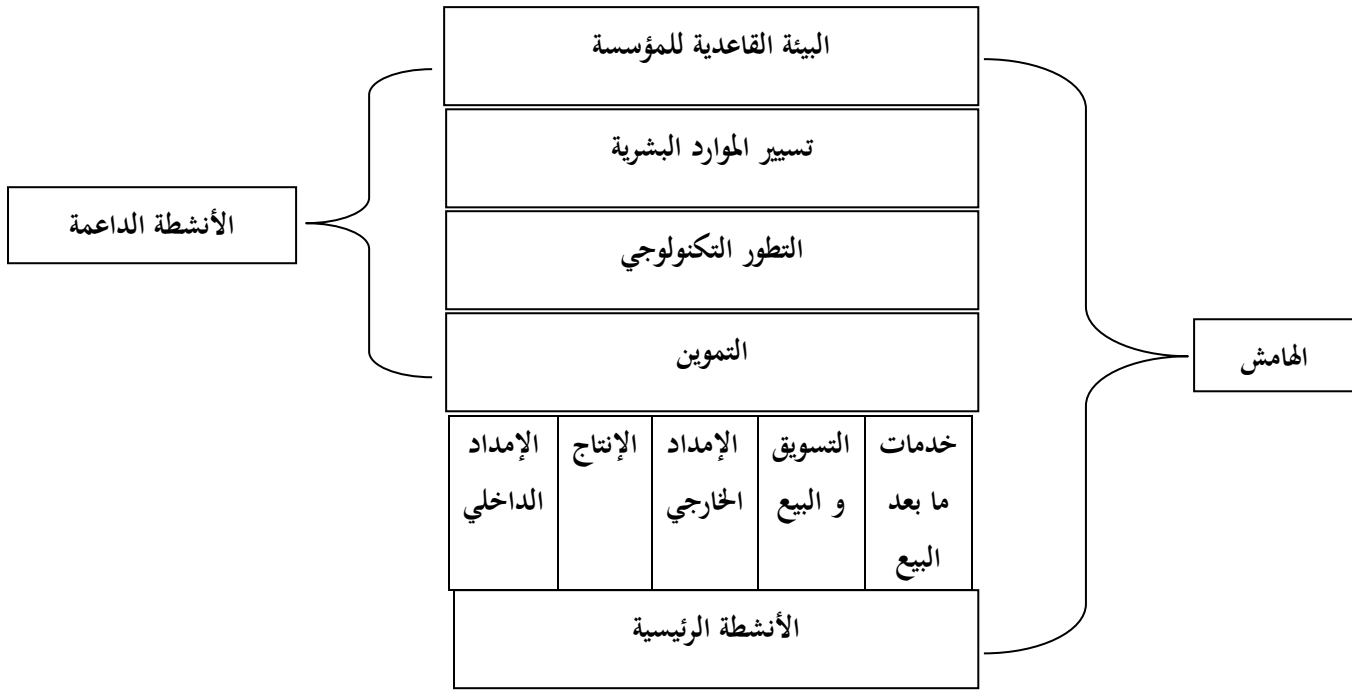
- تصنيف حسب طبيعة الأنشطة: (تشارلز، 2000، الصفحات 731-733)

- ✓ أنشطة التصور: وتتمثل أساسا في تصور أو تصميم منتج أو خدمة جديدة، أو القيام بتطوير أو تحسين عملية وضع خطة أو ميزانية، أو تصميم نظام جديد للتكاليف... الخ
- ✓ أنشطة الإيجار: تتعلق هذه الأنشطة بالمهام العملية الكلاسيكية، والتي تتركز على تقنين نتائج التشغيل وآثار التجربة، كالأنشطة الإنتاجية، إعداد الفواتير، دفع الأجور، البيع والتوزيع... الخ
- ✓ أنشطة الصيانة: تتمثل هذه الأنشطة بمفهومها الواسع، في صيانة جميع الموارد الدائمة للمؤسسة الاقتصادية، مثل: صيانة المعدات و الآلات صيانة الأنظمة المعلوماتية، تكوين الأفراد، صيانة وتحسين النظم... الخ

- تصنيف *M Porter*: قسم الأنشطة إلى :

- ✓ الأنشطة الرئيسية : وهي الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون وقد قام بتصنيفها إلى خمس أنشطة تتمثل في: الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع والخدمات ما بعد البيع(عماد، 2008، صفحة 116)
- ✓ الأنشطة الداعمة: تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية تسيير موارد البشرية المؤسسة الاقتصادية (سالم، 2007، صفحة 220)

الشكل رقم 4 سلسلة القيمة ل Porter

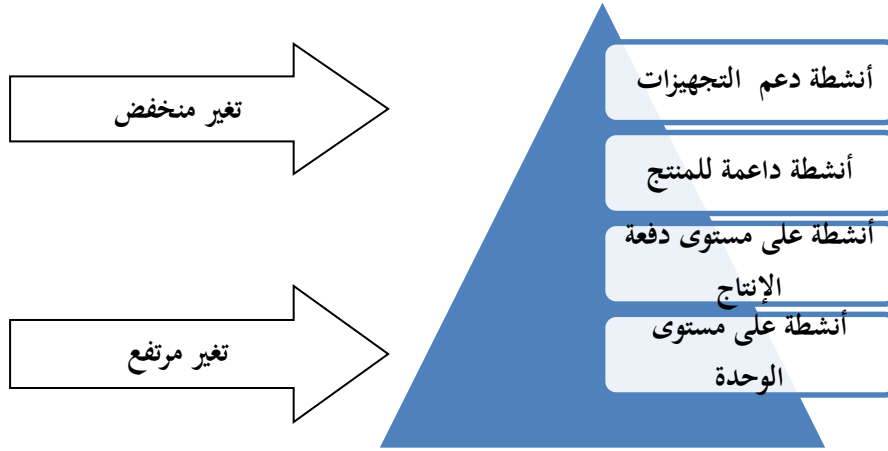


Source : Porter. M, *L'avantage des Nation Inter*, (Paris: France, édition d'organisation, 1993),

-تصنيف Cooper er Ralfen: وفقا لهذا المعيار تصنف الأنشطة إلى أربع فئات: (بكوش، 2011، صفحة 19)

- ✓ أنشطة على مستوى الوحدة: "هي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل وحدة من المنتج معين أو خدمة مقدمة وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤدات متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات"
- ✓ أنشطة داعمة للمنتج: "الأنشطة التي يتم أداءها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن الصيانة، تحديث المنتجات، التجارب الخاصة، توفير الآلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات و تقديم الدعم التقني لهم ."
- ✓ أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: "الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر إنتاج، أوامر حركات المعدات ، أوامر للزبون وأوامر الشراء) على منتجات الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث النشاط."
- ✓ أنشطة دعم التجهيزات: "هي الأنشطة التي يتم أدائها لحجم عمليات المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة بمعنى أن الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون مثل نشاط مدير التخطيط ومصاريف دعم القنوات، الطاقة، الأمن وكل ما يتعلق بالشؤون الإدارية ."

الشكل رقم 05: تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام ABC:



المصدر: غضاب رانية. "استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة لتكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة لاقصادية". رسالة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية بسكرة، 2014، ص 19

ثانيا: مسببات التكلفة

❖ تعريف مسببات التكلفة

تعرف "بأنها العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين، نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة. كما أنها تعتبر جوهر الإضافات التي جاءت بما طريقة ABC في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء" (هاشم و محمد محمود، 2000، صفحة 318)

كما يعرف بأنه "العامل المتعلق بالنشاط، والذي يؤثر بشكل مباشر في حجمه، وكذلك يؤثر في التكاليف المتعلقة به" (صلاح، 2006، صفحة 80)

تكون مسببات التكلفة على مرحلتين

المرحلة الأولى: في دورة تحميل التكاليف المتعلقة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات استخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها : عدد الأوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلواط المستهلكة

المرحلة الثانية: في دورة تحميل التكاليف وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجمع التكاليف (غضاب، 2014، الصفحات 19-20)

❖ تصنيف مسببات التكلفة:

صنفها كل من روبرت كابن وروبن كوبر، إلى أربعة مستويات (Ahmed Fethallah، 2008، صفحة 16)

- 1) مسببات التكلفة على مستوى الوحدات المنتجة: تعلق بالأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة، لاستهلاك الموارد من اجل الإنتاج
- 2) مسببات التكلفة على مستوى الدفعات: هي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة، يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات حيث أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات
- 3) مسببات التكلفة على مستوى نوعية المنتجات: تنشأ، نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة ترتبط بمنتجات دون الأخرى مثل الفحص لبعض المنتجات او تعديلها على حسب طلب الزبون
- 4) مسببات على مستوى المؤسسة الاقتصادية: هي التي تتعلق بأنشطة الدعم العام، والتي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة الاقتصادية ككل، وتشارك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها

الجدول رقم 01 : تصنيف و تبويب الأنشطة و تحديد مسببات تكلفة كل نشاط

تصنيف الأنشطة	الأنشطة	مسببات التكلفة
أنشطة على مستوى الوحدة	أنشطة الآلات مثل آلات الحفر و التقطيع و الصيانة أنشطة العمل	■ ساعات عمل آلات ■ ساعات العمل البشري ■ عدد الوحدات المنتجة
أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج	عمليات الأمر بالشراء عمليات الأمر بالإنتاج إعداد الآلات والمعدات مناولة المواد	■ عدد الأوامر المنفذة ■ عدد أذون استلام المواد ■ كمية المواد المتناولة ■ عدد مرات إعداد الآلات ■ عدد ساعات إعداد الآلات
الأنشطة الداعمة للمنتج	البحث عن الجودة اختبارات المنتج إدارة مخزون القطع تصميم المنتج	■ عدد مرات الفحص ■ عدد ساعات الفحص ■ عدد الاختبار ■ عدد ساعات الاختبارات ■ عدد أنواع القطع ■ عدد ساعات التصميم ■ عدد أوامر التغيير الهندسي
أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات	معدات المصنع العامة إدارة تدريب الأفراد	■ عدد ساعات الآلات ■ عدد ساعات العمل البشري ■ عدد العاملين ■ عدد ساعات التدريب

-المصدر : إيريك نوريس، ري اتش جاسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ السعودية، 2002، ص.230

❖ أنواع مسببات التكلفة:

يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين (سالم، 2007، صفحة 283)

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات: ويركز هذا نوع على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء والصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي .

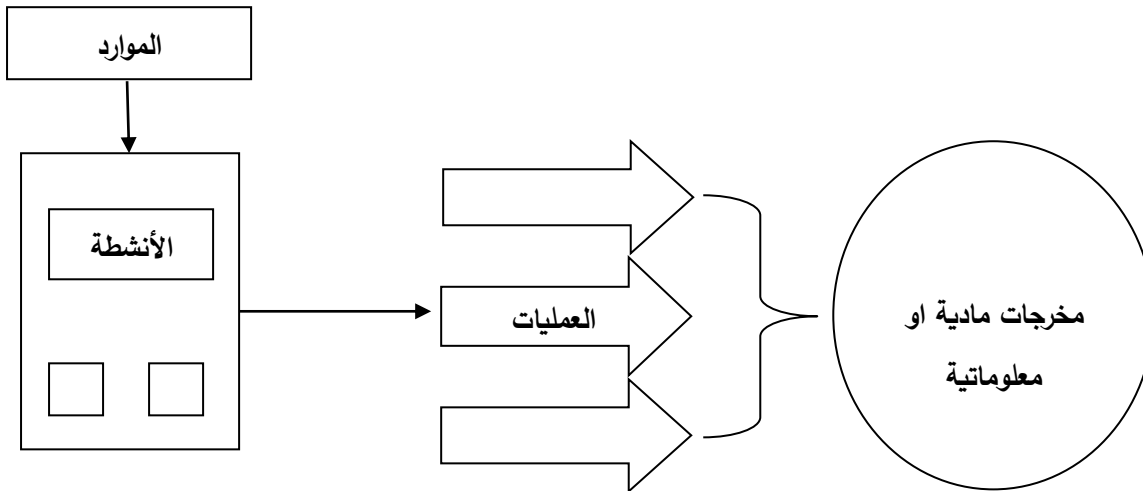
النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية: تحتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج المنتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف دعم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات المباشر ساعات الفحص، ساعات تهيئة آلات التشغيل.

ثالثا العمليات:

إن مصطلح العملية *Processus* أو *Proces* في الأصل هي كلمة لاتينية، تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن حيث عرفها *P Lorino* على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض، بواسطة تدفقات من المعلومات المنتظمة، لتعطي منتج مادي أو غير مادي محدد وهام (غضاب، 2014، صفحة 22)

كما تعرف على أنها "توليفة من الأنشطة المتصلة والمترابطة مع بعضها البعض بغية تحقيق هدف مشترك و هو تقديم منتج او خدمة ذو قيمة مضافة للزبون " (Michel، 2008، صفحة 48)

الشكل رقم 6: كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات داخل المؤسسة الاقتصادية



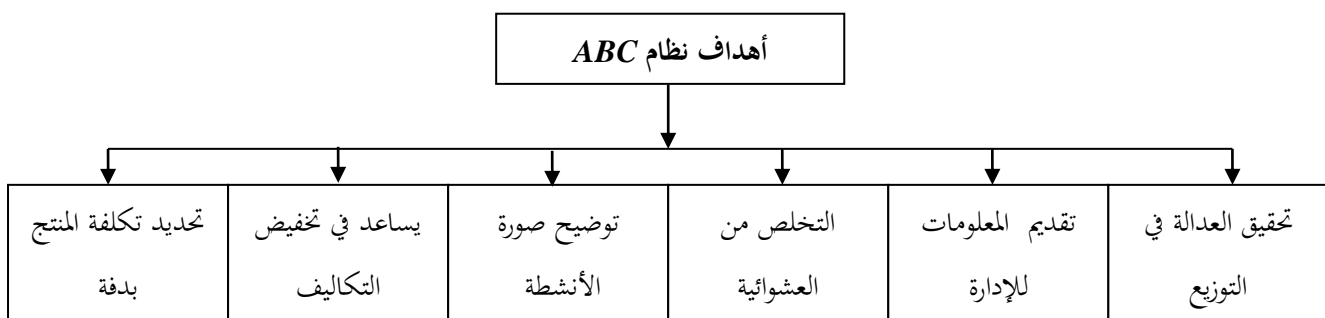
المصدر: إسماعيل حجازي و معالم سعاد. "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة". دار أسامة. عمان، 2013، ص 118

رابعا أهداف نظام ABC:

يهدف نظام ABC إلى تحقيق مجموعة من الأغراض أهمها: (محمد، 2011، صفحة 286)

- إضافة المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات المختلفة مثل التسعير وقرارات الدخول في صفقات جديدة... الخ
- تعظيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيفة للقيمة .

الشكل رقم 07: أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص

المطلب الثالث: مقومات وأبعاد و مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولا مقومات تطبيق نظام ABC :

هناك العديد من العوامل التي ساهمت في ظهوره كبديل عن نظم التكاليف التقليدية، وذلك بسبب التغيرات الهامة في بيئة الأعمال، والتي تجعلنا نفترض توفر المقومات الأساسية بحيث أشار الكثير من الباحثين إلى عدة مقومات، منها(ماهر موسى، 2007، صفحة 35)

- فناعة إدارة المؤسسة الاقتصادية بأن نظم التكاليف التقليدية التي تطبقها لا تعطي التكلفة الدقيقة للمنتجات أو الخدمات بسبب اعتمادها على العمل المباشر كوحدة قياس للنشاط.

- عدم نمطية المنتجات بحيث تختلف من حيث الحجم والكمية من وحدة أو سلسلة الأخرى، أو من طلبه الأخرى

- وجود أنظمة معلومات (محاسبة وتسيير...) توفر بيانات دقيقة و تفصيلية بأقل التكاليف عن استهلاك الموارد، او تسمح بإبراز العلاقة بين التكاليف ومسبباته

- وجود التكاليف المشتركة بسبب استخدام عناصر في إنتاج أكثر من منتج أو خدمة والتي قد تتسبب في ظهور الدعم الخفي بين المنتجات،

- اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تنشط فيه المؤسسة الاقتصادية محليا أو دوليا

ثانيا أبعاد نظام ABC:

بعد متعلق بتحميل تكلفة :

يهدف بعد تحميل التكلفة إلى تقديم معلومات تفصيلية عن تكلفة كل من الموارد و الأنشطة والمنتجات، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على ربط تكاليف بالمنتجات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من عناصر التكاليف غير المباشرة وذلك لتحقيق:

✓العدالة والدقة في قياس تكلفة المنتجات.

✓تحفيض والقضاء على مشكلة تحميل التكاليف غير مباشرة خاصة في مؤسسات خدمية حيث تكون

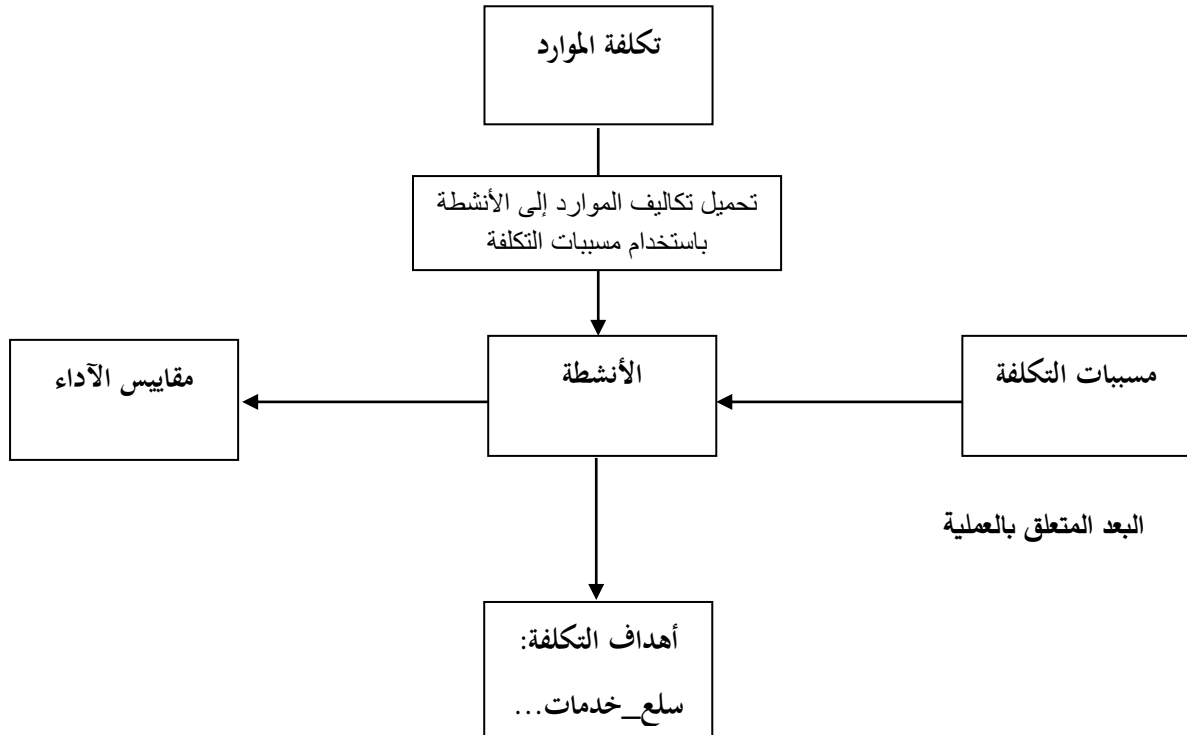
أغلب تكاليفها ثابتة وغير مباشرة.(بكوش، 2011، صفحة 30)

بعد متعلق بالعملية :

يهدف البعد المتعلق بالعملية إلى التعرف على مسبب التكلفة التي تحدد حجم العمل والمجهود اللازم لإتمام النشاط، حيث يقوم بتحديد مقاييس الأداء والتي تصف العمل الذي تم تنفيذهم تقييمه بالاعتماد على مقاييس محددة للتكلفة والجودة والزمن، وهذه المعلومات من مسببات التكلفة ومقاييس الأداء تساعد الإدارة في تحسين أداء النشاط من حيث كفاءة المعلومات غير المالية بالاعتماد على نواحي الخطأ والمهام أو الأنشطة أو العمليات التي ساهمت في حدوث هذا الخطأ ولذا تحديد المناطق التي يجب تركيز العمل عليها. (يكوش، 2011، صفحة 30)

الشكل رقم 08: أبعاد نظام ABC

البعد المتعلق بتحميل التكلفة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن . 2007 ص 368

ثالثا : مراحل تطبيق نظام ABC

إذا كان توزيع التكاليف غير المباشرة، حسب طريقة مراكز التحليل يتم على مرحلتين أساسيتين، فإن هذه العملية وفقا لنظام ABC تتم على العديد من المراحل، حيث يمكننا تلخيص هذه المراحل على النحو التالي:

❖ المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة وتحليلها:

تعتبر هذه المرحلة الأكثر أهمية و الأكثر تعقيدا إثناء تطبيق نظام ABC لأنها تتضمن تعيين كل أنشطة المؤسسة الاقتصادية وكذا التكاليف المرتبطة بها ولغرض تحديد وتحليل كل نشاط، يتم ما إعداد يسمى بطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع، منذ استلاما لمواد الخام، وإلى غاية فحص المنتج النهائي (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 130)

يسمح تحديد الأنشطة ب: (غضاب، 2014، صفحة 24)

- تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف
- توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط.

وللحصول على بطاقة أو خريطة التدفق لمختلف الأنشطة التي تحدث في المؤسسة، يستوجب المرور بعدة مراحل مهمة، وهي:

- تحديد الأهداف؛
- إحصاء كافة الأنشطة؛
- تحليل قيمة العملية؛
- التأثير على الأنشطة (Okamba، 2005، صفحة 47)

جدول رقم 02: أمثلة عن بعض الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية والأنشطة التحتية لها

الأنشطة التحتية	النشاط الرئيسي
نشاط التخطيط، متابعة ورشات العمل، مراقبة التسيير	سير الإنتاج
نشاط التخزين، التوزيع، المناولة، التغليف	تدفق المواد
أنشطة التصميم، تكاليف تجارب سابقة للانطلاق	صيانة وتطوير المنتجات
صيانة الآلات	صيانة وتطوير العملية الإنتاجية
نشاط مراقبة الجودة والتنوعية	تسيير الجودة

Source: G érandMelyon, *Comptabilité Analytique*, édition Br éal, 2eme édit, France, 2001, p (262.263).

❖ المرحلة الثانية: تحديد المسببات لكل نشاط:

مسبب التكلفة هو الحد الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة فهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوحديّة. فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل: ساعات العمل لئلاّ العاملّة المباشرة، ساعات عمل الآلات، وللاّشارة فإنّه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفسها لنشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط(غضاب، 2014، صفحة 25)

❖ المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة و مراكز التكاليف :

غالباً ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة، كم هائل ومتنوع منها، ونظراً لعدم الجدوى الاقتصادية استخدام عدد كبير من الأنشطة، نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل، وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدتها، يلجأ مصمم النظام إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي، في مركز تجميع واحد (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 135) تسمى أيضاً بأحواض التكلفة والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال:(غضاب، 2014، صفحة 25)

-وجود مسبب تكلفة مشترك: غالباً ما يتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية قد تتعارض والهيكل التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليدياً وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.

-وحدة عمل مشتركة: يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر تكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك

يتم الاستعانة أثناء هذه المرحلة مصفوفة التقاطع بين الأنشطة والموجهات، بحيث من خلالها يمكن تحديد الأنشطة التي تشترك في نفس الموجه و بالتالي يتم تجميعها في نفس مركز التجميع، ومن ثم يتم اعتبار موجه التكلفة أداة قياس تعبر عن مستوى هذا المركز، كما هو مبين في المثال التالي:

الشكل رقم 09: مصفوفة الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية

الموجهات الأنشطة	الكمية المشتريات	عدد الطلبيات	عدد الحصص	ساعة تصنيع آلة	ساعة يد عمل	زمن المراقبة	
							X
X							نحضير الالة

			X	X		عملية التصنيع
		X				الصيانة
X			X			تسيير الحصص
	X	X				تركيب يدوي و آلي

Source : Marc Ingham, *Management strat égique et comp áitivité élition Deboeck*
Universit é Belgique, 1995,P489

كما يمكننا أن نبين أمثلة عن مراكز الأنشطة، والتكاليف الممكن تتبعها .

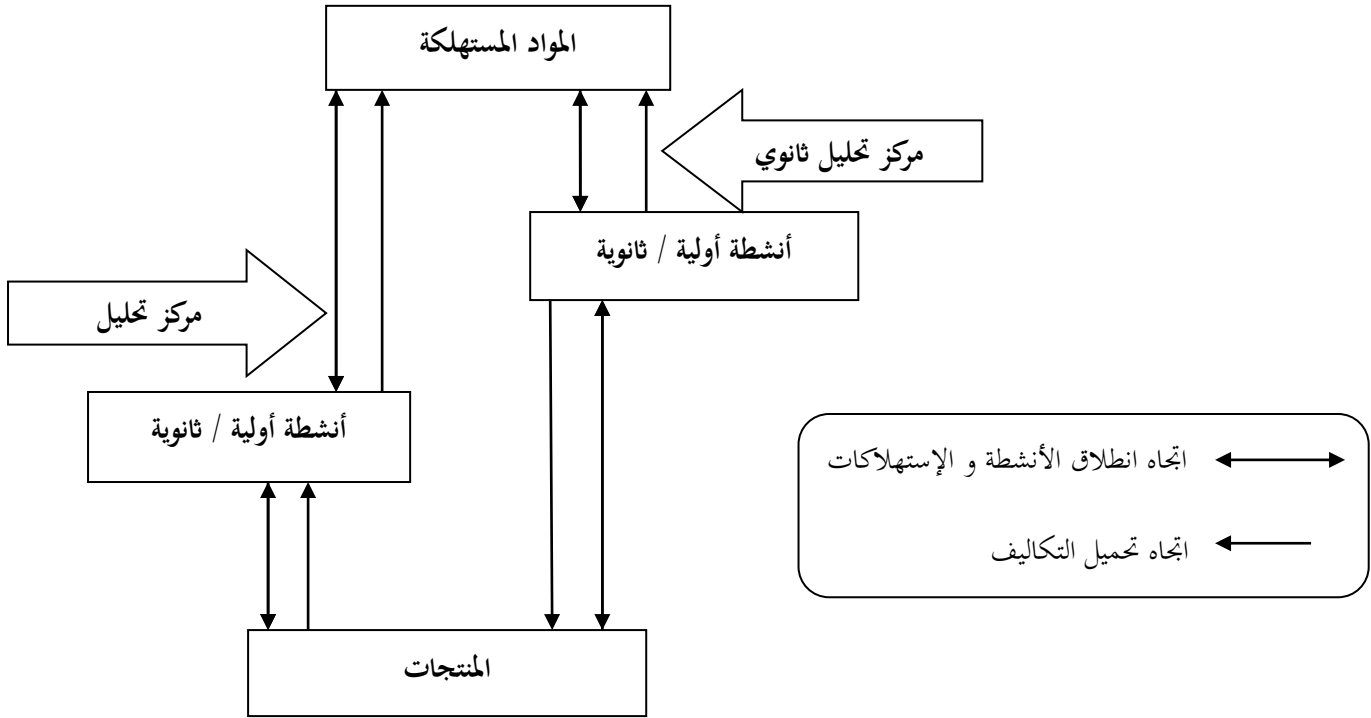
الجدول رقم 03: جدول تجميع الأنشطة في مراكز للتكلفة في المؤسسة الاقتصادية

التكاليف التي يمكن تتبعها	أنواع مراكز الأنشطة
<ul style="list-style-type: none"> -تكاليف القوى الدافعة -تكاليف الصيانة -تكاليف العمل تجهيزات المصنع 	<p><u>مراكز على مستوى الوحدات المنتجة</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -أنشطة مرتبطة بالآلات -أنشطة مرتبطة بالعمل
<ul style="list-style-type: none"> -إهلاكات الآلات و المعدات -إهلاكات آلات الصيانة -تكاليف الأعمال المكتبية 	<p><u>مراكز على مستوى الدفعة</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -عمليات الأمر بالشراء -عمليات الأمر بالإنتاج -عدد الآلات و المعدات
<ul style="list-style-type: none"> -تكاليف رقابة النوعية -تكاليف تجهيزات الاختبار -تكاليف هندسة المنتج -تكاليف التصميم -تكاليف تخزين المواد 	<p><u>مراكز على مستوى المنتج</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -أنشطة فحص الجودة -اختبارات المنتج -إدارة المخزون بكل أنواعه -تصميم المنتج
<ul style="list-style-type: none"> -مرتبات إدارة المؤسسة الاقتصادية -إهلاك المؤسسة الاقتصادية -الضرائب العقارية و التأمينات -تكاليف إدارة الأفراد -تكاليف تدريب و ترقية العمال 	<p><u>مراكز على مستوى الدعم العام</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -معدات المؤسسة الاقتصادية -تشغيل المؤسسة الاقتصادية -إدارة و تدريب الأفراد

المصدر: إيريك نوريس، ري أنتش جارسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، السعودية، دار المريخ، 2002، ص236،

ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة، وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الأولية إلى الأنشطة الثانوية، والتي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، وذلك باستخدام مسببات الموارد، إذن فرضية طريقة نظام ABC هي تحليل دقيق لأنشطة، وتعريف العاقات المباشرة وغير المباشرة مع المنتجات، ولاسيما العلاقات السببية بين الأنشطة الداعمة والمنتجات، التي تعد ذات أهمية كبيرة حالياً، وهذا ما يوضحه الشكل التالي: (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 138)

الشكل رقم 10: شبكة تحليل طريقة نظام ABC



المصدر: إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، عمان، دار أسامة، 2013، ص 139

❖ المرحلة الرابعة : تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

"يسعى مصممو نظام ABC إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة، في مخرجات النظام من المعلومات، وهذا يتوقف في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة، وعند اختيار هذه المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي": (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 139)

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها
- أن تكون قابلة للقياس (كمية)
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف النشاط

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام ABC بالاعتماد على الخطوتين التاليتين :

1- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة المحددة مسبقا: الخطوة الأولى : من خلال تحليل الأنشطة تصبح الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتجات (مواضيع التكلفة) مباشر بالنسبة إلى مراكز تجميع الأنشطة، وعلى هذا الأساس يتم تحميلها مباشرة للمركز الخاص بها دون إجراء أي توزيع بين مختلف المراكز"، كما هو حال الأعباء المباشرة بالنسبة للمنتجات في الطرق الكلاسيكية ، وهي أعباء تلك الأنشطة التي تنتمي لمركز تجميع واحد.(Sabine و Claud، 2004، صفحة 261)

2- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز، ويحتسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوحيدة لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج. وفقا للمعادلة الموالية(غضاب، 2014، صفحة 26)

$$\text{مجموع تكاليف التكلفة مراكز} = \frac{\text{التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة}}{\text{حجم مسببات كل مركز}}$$

للتوضيح ندرج المثال الموالي:

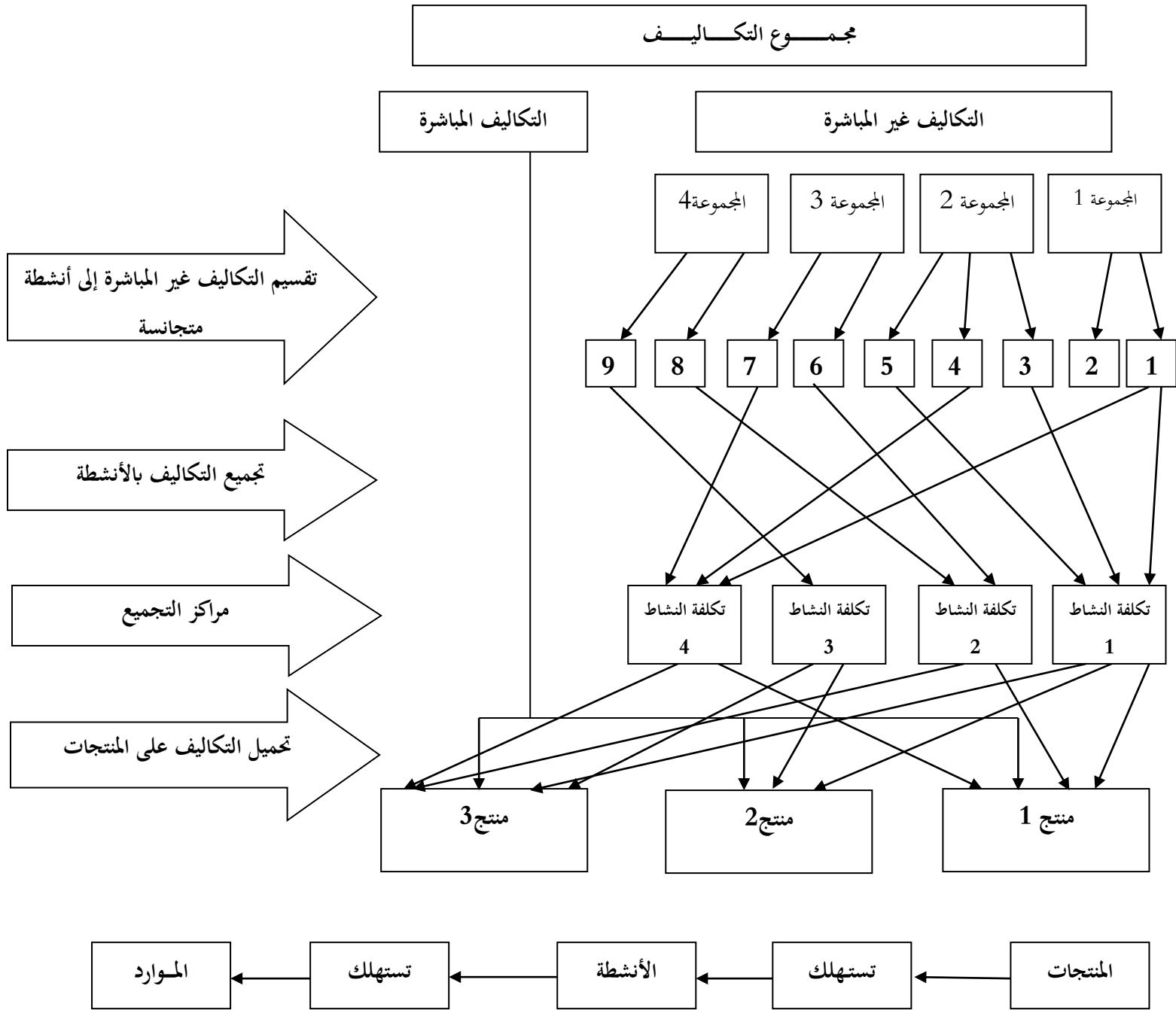
تمتلك المؤسسة الاقتصادية X مخبرا مرخصا لتصنيع الأدوية خاصة بالأمراض المزمنة حيث تتبع نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC لحساب سعر تكلفة منتجاتها، كما أنها توزع منتجاتها على شكل دفعات أدوية تامة الصنع مقدمة لمختلف العملاء، ونظرا لكثرة وتعقد عمليات المؤسسة تقوم بتحليل واحدة من العمليات الرئيسية وهي عملية الإنتاج والتي تضم سلسلة من أربع أنشطة تحتية متجانسة فيما بينها نذكر منها : الجدولة والإطلاق، إدارة الجودة، التغليف والتغليف، صيانة الآلات

جدول رقم 04 : حساب تكلفة المسبب لعملية الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية X

دفعات المنتجات تامة الصنع				
الأنشطة	الجدولة والإطلاق	إدارة الجودة	التغليف والتغليف	صيانة الآلات
التكاليف	200000 دج	400000 دج	500000 دج	300000 دج
المجموع	1400000 دج			
مسبب التكلفة	عدد الدفعات			
حجم مسبب التكلفة	70			
تكلفة المسبب	20000 دج			

Source : Fr éric ENGEL, Fran çois Kletz, op.cit, p54.

الشكل رقم 11: مراحل تطبيق نظام ABC



المصدر: غضاب رانية. "استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة لتكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة

الاقتصادية". رسالة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية بسكرة، 2014، ص 28

❖ المرحلة الخامسة : حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل

التكاليف للمنتجات (أغراض التكلفة)

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة والتكاليف غير المباشرة وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحدوي وفقا للمعادلة أدناه:

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحدوية لمسببات

يوضح الإطار الشامل لنظام ABC الاختلاف في كمية الموارد المستخدمة بواسطة كل منتج من التكاليف المباشرة وغير المباشرة من كل نشاط. ومن خلال هذه الخطوات نستشف سمة أساسية لنظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة وهي الاعتراف بأن التسلسل الهرمي للتكاليف يعتبر مهما عند تخصيص التكاليف على المنتجات، وعليه يجب استخدام هرمية التكلفة لحساب التكاليف الإجمالية. حيث يجمع لتسلسل الهرمي للتكلفة التكاليف في مجموعات مختلفة على أساس درجات الصعوبة في تحديد علاقات السبب / النتيجة وتتكون السلسلة الهرمية للتكلفة من أربع أجزاء تشمل التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج ، دفعة الإنتاج ، أنشطة دعم المنتج ودعم التسهيلات (احمد حامد، 2009، صفحة 279)

رابعا. مزايا و عيوب نظام ABC

إن لنظام ABC العديد من المزايا التي تنتج عن عملية تطبيقه، بالإضافة إلى أنه لا يخلو من العيوب التي تظهر عند تطبيقه على أرض الواقع .

❖ المزايا:

- فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بأنظمة التكلفة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما أنه يأخذ بعين الاعتبار التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج وأو تقديم الخدمات النهائية الأمر الذي يزيد من إمكانية إيجاد الانحرافات. (ماهر موسى، 2007، صفحة 692)
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بأنظمة التكلفة التقليدية حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة. (ماهر موسى، 2007، صفحة 692)
- على الصعيد الاستراتيجي يسمح نظام ABC بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة و المتعلقة بأي قرار ، كما يمكن من خلال هيكل التكاليف تقييم مختلف مراكز المسؤولية (اسماعيل يحيى، 2008، صفحة 182)

- يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبة في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة. كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق حيث لم يقتصر نطاق تطبيق نظام ABC على المحاسبين فقط بل امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق... (غضاب، 2014، صفحة 30)
- إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية غير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المعقولة والمنخفضة وهي بمثابة طريقة لإدارة الأنشطة والرقابة عليها (ماهر موسى، 2007، صفحة 693)
- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام ABC في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد (غضاب، 2014، صفحة 30)

❖ العيوب

- تطبيقه مكلف ومعقد يتطلب عوامل سلوكية لنجاحه وإبراز فعاليته حيث هناك صعوبة في تحديد الأنشطة واختيار المسببات ونجاحه مرتبط بقبول المستخدمين للنظام، فبعض الأفراد يقاومون النظام على أنه تهديد لاستقلالهم (غضاب، 2014، صفحة 31)
- يستبعد نظام ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة، مثل: التسويق، خدمة ما بعد البيع، ولذلك يجب تعديل التحليل في نظام، ABC لكي يتضمن مثل هذه التكاليف، وحتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج، وذلك يتوقف أساسا على قاعدة التكلفة والمنفعة (الخطيب و معاينة، 2009، صفحة 36)
- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الموارد الاقتصادية المستهلكة. بالإضافة إلى استبعاد أنواع التكاليف غير ممكنة التخصيص على المنتجات والخدمات مثل: تكاليف التطوير والبحث (ماهر موسى، 2007، صفحة 694)
- يرى نظام ABC أن العلاقة بين الأنشطة واستهلاك الموارد خطية مطلقة وأكيدة. وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية تخلف تكاليف إضافية بينما مستويات النشاط المنخفضة تؤدي إلى تخفيض التكلفة وهذا من غير الممكن عمليا وليس من واقع التكاليف وبالتالي فالعلاقة غير خطية (غضاب، 2014، صفحة 31)

خلاصة:

تناول هذا المبحث البسيط لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC يقوم على دعامة أساسية تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالمنتج، وطالما أمكن تحديد مسبب التكلفة فإن استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة يصبح من الأمور الأكثر موضوعية في زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات، وذلك لأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعمل على تعقب جميع التكاليف إلى مصدرها حتى أقصى حد ممكن خلال عملية تخصيص التكاليف.

نستنتج أيضا مدى قصور المدخل التقليدي في معالجة ومواكبة التطورات الصناعية وما تبعها من أعباء القياس والتحليل للمعلومات حول التكلفة وتقديمها لمعلومات مضللة ينتج عنها قرارات خاطئة

كما أن التطبيق الناجح لنظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتمد على الفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية، مصاحباً ذلك كله دعم وتشجيع الإدارة العليا في المؤسسة الاقتصادية وفي الأخير يمكن القول بأنه لا بد للإدارة الحديثة أن تستهدف أداءها لاختيار الأفضل والسعي نحو التحسين والتطوير فليس كل الأنشطة التي تضيف قيمة ولم يتم استبعادها تؤدي بكفاءة فلا بد هنا للإدارة أن تهدف إلى الوصول نحو الأداء المستهدف.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة

تمهيد :

تعد عملية اتخاذ القرار إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المؤسسة الاقتصادية ، حيث تواجه الإدارة العديد من المشاكل في محاولتها في إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها و تحليلها و تقييمها جيدا ، وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات إحدى المهام الإدارية الصعبة والمعقدة والتي يجب على الإدارة ممارستها ، وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المؤسسة الاقتصادية و تستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف و الإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة و يجب على إدارة المؤسسة الاقتصادية أن تكون قادرة على تمييز و تحديد التكاليف و الإيرادات و كافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرار .

المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة

يقول هيربرت سايمون *Herbert Simon* إن القرار هو القلب النابض للنشاط الإداري (دانكان، 1989، صفحة 98) و إن كان القلب هو المركز الحيوي لجسم الإنسان و يحدد حياته ، فالقرار يسد المكان نفسه بالنسبة للمؤسسة .

و يجدر الإشارة إلى أن هناك مصطلحين في هذا البحث يمكن التطرف إليهما و هما اتخاذ القرار وصناعة القرار و تعتبر عملية اتخاذ القرار جزءا او مرحلة أخيرة من مجموعة المراحل التي تشكل عملية صنع القرار كما يمكن التمييز في هذا الصدد بين القرار وعملية صنع القرار دون إظهار محل صنع القرار منهما ، حيث يمكن اعتبار الأول هو النتيجة النهائية للعملية أما الثاني يتعلق بكل الأحداث التي تسبق وتلي لحظة الاختيار وقد ذكر فيزجيرالد *Stephen P. Fitzgerald* في نفس السياق أنه من الصعب الفصل بين السبب و النتيجة و يعني بما اتخاذ القرار وصنع القرار ، لأن العملية في أصلها تحدث في العقل البشري و هناك لا يمكن فصل السبب عن النتيجة .

يعرف القرار بأنه الفكرة المرتبطة بعملية الاختيار و الالتزام ، و يركز هذا التعريف على المعنى اللغوي للكلمة بحيث حصرها في فكرة لكنه قيدها بشرتين اثنتين و هما الاختيار و الالتزام. بينما القرار بالنسبة للفكر الإداري هو " النقطة التي وضعها لاختيار بديل من مجموعة من البدائل" (الخرامي، صفحة 9) . بمعنى النتيجة المنطقية لعدد من الإجراءات التي يتم وضعها لاختيار و تحديد العوائد المتوقعة لمجموعة من البدائل (الشرقاوي، 2002، الصفحات 128 - 129)

يعرف القرار على أنه: " الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختيار الحل الأمثل من بينها " (خليل محمد، 2006، صفحة 21) ، و يركز هذا التعريف على عملية الاختيار من بين مجموعة من البدائل و بناءا على ما يتوفر من بدائل.

أما عملية اتخاذ القرار فتعرف أنها "إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما و ذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها". أو هي "لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة ، وفقا لتوقعات مختلفة لمتخذ القرار"(الشرقاوي، 2002، صفحة 129).

تركز التعارف السابقة على عملية اتخاذ التي تتم بناءا على البدائل المتوفرة بعد تقييمها وقف معايير محددة أبحصرها العملية في الاختيار بين مجموعة من البدائل . إلا أنه يجب على متخذي القرار فيها مراعاة اتخاذها على مستوى جميع الوظائف التي تخدم المؤسسة الاقتصادية كمنسق تنظيمي متكامل ، أما بالنسبة لهربرت سايمون فقد عرف عملية اتخاذ القرار بأنها "قلب الإدارة و أن المفاهيم يجب أن تستند على منطق و سيكولوجيا الاختيار الإنساني"(الشرقاوي، 2002، صفحة 129) ، و ركز سايمون في تعريفه هذا على متخذ القرار أي على الجوانب النفسية للمدير عند اتخاذه القرار.

و من خلال التعارف السابقة ، يمكن التوصل إلى تعريف شامل و موحد لعملية اتخاذ القرار باعتبارها العملية التي يحل من خلالها متخذ القرار المشكلة ما ضمن حدود اختصاصه و هو على أن عملية اتخاذ القرار هيا لاختيار السليم لأنسب بديل من أجل حل المشكلة بما يتناسب مع طبيعة المشكلة والمنظمة والبيئة المحيطة بها

المطلب الثاني: أساليب و مراحل اتخاذ القرار و مسؤوليته

أ) أساليب اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

تندرج القرارات المتخذة على مستوى المؤسسة من حيث الأهمية والخطورة بين البساطة والتعقيد وتختلف طريقة معالجة مشكلات المؤسسة الاقتصادية عبر هذه القرارات بين الماضي والحاضر من حيث العشوائية والعلمية حيث كان الاعتماد في الماضي مقتصرًا على الأساليب التقليدية ومن أهمها الحكم الشخصي بناء على خبرة المدير السابقة(أبو قحف، 2002، صفحة 149) ، أما اليوم فأصبح متخذ القرار يواجه وضعيات صعبة ومعقدة تتطلب أساليب أكثر تطورًا لمعالجتها وفي ما يلي بعض التفاصيل عن كل أسلوب :

أولاً: الأساليب التقليدية (الكيفية)

1. القرارات الفطرية أو الحكم الشخصي:

كما تدل عليه تسميته ، فان هذا الأسلوب يعتمد على الفطرة أو على الخبرة ، و سواء أعتد على هذا أو ذاك فقد ساد في الماضي لكنه قد يحظى ببعض القبول في ظروف معينة ، ويعود الارتياح من هذا الأسلوب إلى اعتماده على إجراءات واضحة و دقيقة في جمع المعلومات وتصنيفها هذا ما جعله قد يشكل أضرارا جسيمة خصوصا في القرارات الهامة و الجديدة و المعقدة (الشرقاوي، 2002، الصفحات 133-134) .

2. المحاولة و الخطأ:

تعتبر هذه الطريقة تطبيقاً للطريقة السابقة ، و يتم خلالها التحديد و التحليل بطريقة تقديرية ، إلا أن ما يميزها عن الحكم الشخصي أنها تتبع إجراءات للتنفيذ إلى غاية تحقق النتائج ، فإذا كانت النتائج ايجابية استمرت المؤسسة في ذلك وأصبح قرارها نموذج يحتذى به ، أما إذا لم يحقق هذا القرار النتائج المرغوبة يتم استبعاده و اختيار بديل آخر ، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تعتمد العشوائية ، فقد تختار قراراً جيداً وقد لا تفعل ، كما أن القرارات الناجحة تتخذ كنماذج لا يراعى في تطبيقها تغير الظروف والأحوال (الشرقاوي، 2002، صفحة 134) .

3. التقليد أو إتباع القادة:

وتعني أن تسير المؤسسة الاقتصادية في قراراتها الروتينية على خطى مؤسسة اقتصادية أخرى قائدة في مجال نشاطها أو على الأقل تمارس نفس النشاط الذي تمارسه الأولى ، ما يؤخذ على هذه الطريقة أنها لا تعتمد على أي نوع من أنواع الدراسة والتحليل للمشكلة ، بل تنفذ قرارات المؤسسة الاقتصادية المتبعة دون أي مراعاة لظروفها ومشاكلها الخاصة (أبو قحف، 2002، الصفحات 149 - 150).

ثانياً: الأساليب الحديثة (الكمية)

إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتسابها لطابع المخاطرة وعدم التأكد ، أين تكون خبرة المدير وحده غير كافيين لاتخاذ قرارات سليمة ، وبعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري ، أصبح واضحاً أن هذه الأسباب تصلح لتنفيذها في المجال الاقتصادي ، وقادر على تحسين فعالية المؤسسة من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار خصوصاً في القرارات غير الروتينية (الشماع)

1. أسلوب نظرية الاحتمالات

يواجه متخذ القرار أي كان موقعه مشاكل مختلفة ، بعضها يتخذ قرارها فيه بناء على معرفة وإطلاع كامل بالمشكلة ، والبعض الآخر لا تتوفر له المعلومات الكاملة حولها (برناردو، 2002، صفحة 698) ، و لقد اعتمدت النظرية الاحتمالية أسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطرة التي تواجهها ولقد أثبتت هذه الطريقة جدواها ، و يرجع ذلك لاعتمادها على كل التقديرات الشخصية و الموضوعية للأحداث المستقبلية ، حيث تعتمد الموضوعية منها على البيانات التاريخية أما الشخصية على المدير وحده ، و تعتمد هذه النظرية على عدة معايير للتغلب على حالة المخاطرة وذلك باستخدام القيمة المتوقعة في المتغيرات العشوائية ، وبتعويض القيمة المتوقعة محل القيم الغير مؤكدة تصبح المشكلة يقينية ويصبح حلها أمثل (العبد، 2004، صفحة 86) ، و يستخدم نموذج الاحتمالات باعتماد على الخطوات التالية: (الشماع، صفحة 138)

- تشخيص البدائل للمشكلة
- تحديد النتائج المقدرة لكل بديل

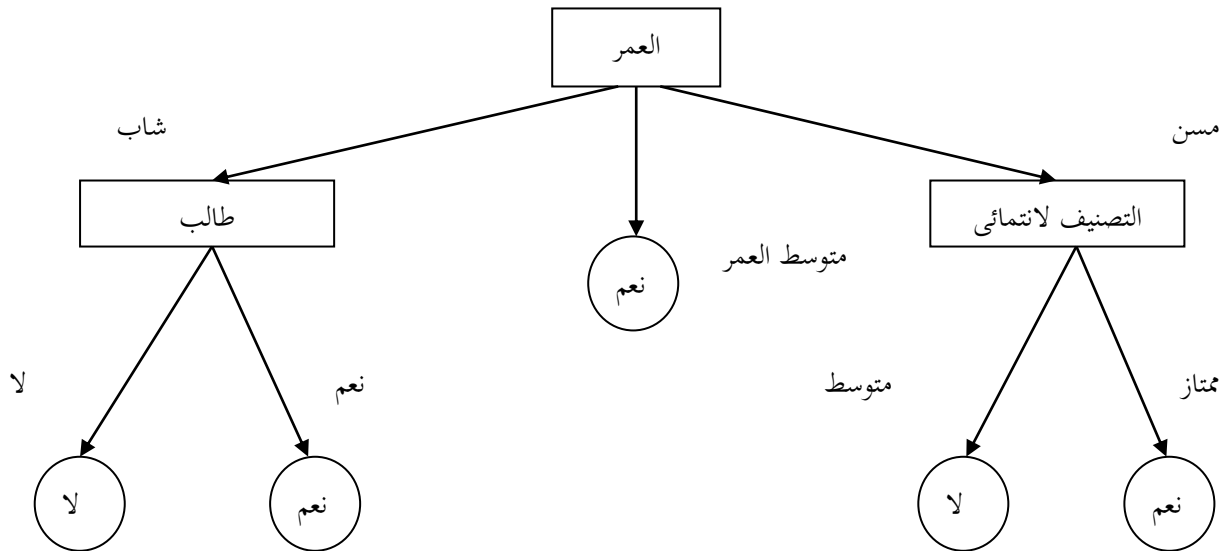
- تقدير احتمال الحدوث لكل نتيجة
- حساب القيمة المتوقعة لكل بديل
- اختيار أفضل قرار و هو البديل الذي يحمل أكبر قيمة متوقعة

تستخدم هذه الطريقة في مجالات عدة منها التأمين والمضاربة أين يظهر مردودها العالي.

2. أسلوب تحليل القرار (شجرة القرار):

في ظل ظروف عدم التأكد، أين تتعامل المنظمة مع المعلومات على درجة مختلفة من الالاقين (مبدأ الشك) وبيئة غير محددة وتعدد المشاكل وتنوع البدائل المتوفرة لحلها ، ظهرت أهمية استخدام تحليل القرار للوصول إلى الأهداف المرغوبة بالمدخل العقلاني المساعد على اتخاذ القرار(الليثي و لويز، 2005، الصفحات 255-256) ، و يمكن تحليل مسائل اتخاذ القرار بيانيا باستخدام التحليل الشجري حيث تأتي فائدة استخدام شجرة القرار لشفافية و سهولة التحليل ، و تعرف شجرة القرار على أنها " رسم بياني يوضح الأفعال الممكن اتخاذها ، حالات الطبيعة و احتمالاتها ، و المنافع المرتبطة بكل زوج من الأفعال و حالات الطبيعة " (بابكر)، ويستخدم تحليل القرار في قضايا مهمة في المنظمة مثل: إطلاق منتج جديد ، الاختيار بين البدائل الإستراتيجية ، اختيار الاستثمارات ، قرارات التمويين ويمكن معالجة مثل هذه القضايا يدويا عندما يكون عدد الأحداث والبدائل المحدودة، على سبيل المثال إذا أردنا تصنيف الزبائن الذين يمكن أن يقبلوا على شراء جهاز الكمبيوتر في احد محلات الأجهزة الالكترونية الخاصة بهذا الشأن قد تظهر بالشكل التالي: (عبيد، 2017)

الشكل رقم 12: شجرة القرارات -تنقيب البيانات



المصدر: عبيد، مصطفى -مرجع سبق ذكره

ففي الشكل أعلاه ، يتم تصنيف الزبائن إلى ثلاثة أصناف من خلال سؤال الأول عن عمر الزبون ، ثم تتم عملية التصنيف مرة أخرى من خلال المزيد من الأسئلة في الفروع ، وهكذا إلى أن يتم الحصول على التصنيف النهائي بأن الزبون سيقدم على شراء جهاز كمبيوتر أم لا .

3. أسلوب نظرية المباراة:

هي إحدى الأساليب الرياضية التي تحاول حل المشكلة الإدارية في ظروف عدم التأكد أن للمشكلة طرفين أو فاعلين (*Actors*) يعملان وفق قواعد اللعبة ، وكل طرف منهما يحاول تحقيق منفعة على حساب الطرف الآخر ، من خلال توقعات كل طرف ، ومعرفة بقوة الطرف الآخر ، حيث يقوم كل واحد منهما برسم إستراتيجيته و معالم قراراته ، والعوامل المؤثرة فيها والوقت والتكلفة والمكاسب المحتملة ، ولقد لخصت موسوعة العلوم السياسية عناصر نظرية المباريات في النقاط التالية:

- عدد أطراف المشكلة
- نتيجة المباراة النهائية الصغرى والنهائية العظمى
- عدد الخطوات التي تمر بها المباراة
- حجم و نوع المعلومات ، والحقائق المتوفرة لكل طرف
- عدد الاستراتيجيات والبدائل المحتملة والمتاحة لكل طرف

و بالرغم من وجود المحددات السابقة فان عامل المخاطرة يبقى قائما ، وظروف عدم التأكد تبقى الخاصة المميزة للموقف ، والمهيمنة على السلوك الرشيد للقائد ، ثم إن الذي يزيد الأمر تعقيدا هو المحاولات الدائمة من الطرفين لتعظيم منفعتهم ، و لهذا وصفت المباراة بالمباراة الصفرية ، إذن طبقا لهذه النظرية يستطيع المدير او الرئيس الإداري أن يفاضل بين أكبر ربح ممكن واقل تكلفه ووقت ، وبين تفادي أكبر خسارة محتملة.(محمد محمود، 1994، صفحة 79)

4. أسلوب نظرية بحوث العمليات

تتميز الإدارة الحديثة بالقدرة الكبيرة على توظيف واستخدام الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرار ، وتعالج نظرية بحوث العمليات المشكلات الإدارية المعقدة ، بالطرق والنماذج الرياضية ، ويضاف إلى هذه النظريات مختلف الأساليب الحاسوبية ، والحاسبة الإدارية الدقيقة ، حيث أن المراجعة والتقييم تشكل أساس الإقدام على المشاريع والمخططات الجديدة ، بحيث أن نظرية بحوث العمليات تشكل إطارا منهجيا للتعامل مع المشكلات المعقدة البحث في أسباب القرار بموضوعية ، من ثم توظيف مختلف النظريات ونتائج البحوث الميدانية للوصول إلى ترشيد القرار .

الإشكال في مثل هذه النظريات هو ما مدى علم ومعرفة مدير المؤسسات العامة بالجزائر بهذه النظريات ، ومدى إمكانية هؤلاء في القدرة على التنفيذ ، بحيث أن تطبيقات العديدة لنظرية بحوث العمليات جعلتها تتميز بجملة من الخصائص التي توضح مدى استيعابها وفهمها في وسط معين ، أهمها مايلي:

- النظرة الكلية والشاملة للموقف محل القرار .
- استعمال مختلف التخصصات التي لها علاقة بالموقف موضوع القرار
- استخدام شامل لمداخل ونتائج البحوث العلمية في مختلف حقول المعرفة العلمية
- التركيز على العوامل الكمية باستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية في اتخاذ القرار

إن مراعاة هذه الخصائص تمكننا من فهم و استعمال نظرية بحوث العمليات ، للتغلب على المشكلات المعقدة والمتداخلة الجوانب والأسباب ، أما غياب احد الخصائص السابقة فانه يفقد نظرية بحوث العمليات أهميتها في ترشيد القرارات المعقدة و يمكن إعطاء بعض الأمثلة عن أساليب التي تعتمد على بحوث العمليات منها : .(رابح، 2012، الصفحات 101 - 102)

- البرمجة الخطية: تعتبر البرمجة الخطية أهم الأدوات الكمية لحل المشاكل واتخاذ القرارات و من أكثر تطبيقات بحوث العمليات ويرجع ذلك لاستخدامها لمعالجة الأداء الإداري عندما يكون الهدف المرغوب فيه وحيدا او العلاقة بين الهدف والمتغيرات المؤثرة فيه خطية ويستخدم هذا النموذج في ظروف التأكد التام ، إذ يتوصل للحل الأمثل في صياغة البيانات المتوفرة في نموذج رياضي (العبد، 2004، الصفحات 175 - 177)

- خطوط الانتظار: عندما يحتشد طالب الخدمات أمام مركز عرض الخدمة او تحتاج المواد الاولية او نصف المصنعة أمام وحده من وحدات الإنتاج فهو تضيق الوقت وتكلفة إضافية و خسارة للزبون وأفضل طريقه لتخفيض التكلفة وتقليص وقت الانتظار وتحسين الخدمات المقدمة هو استخدام خطوط الانتظار(العبد، 2004، صفحة 421)

خط الانتظار هو تراكم الأفراد والآلات أمام مركز خدمه او وحده إنتاجيه معينه لإمدادهم بالخدمة او النشاط المطلوب ولقد أصبح هدف تحسين الخدمة أفضل من تخفيض وقت الانتظار في ظل الاتجاهات التنافسية الحديثة إلى الاهتمام بجوده الخدمات وفي نفس الوقت يجب أن يكون وقت الانتظار اقصر ما يمكن لتفادي خسارة العميل او عدم عودته وبذلك فعلى مدير الإنتاج المبيعات أن يقايض بين تكاليف الخدمة الجيدة ووفقا لهذه التقديرات يمكن لمتخذ القرار أن يقرر بزيادة عدد مراكز تقديم هذه الخدمة او تنظيم الوصول إليها (جلال، 1992، صفحة 180)

ب) أسلوب المحاكاة *Simulation*: تعتبر المحاكاة تمثيل لمشكلة واقعيه في نموذج رياضي حيث يحملها هذا النموذج من التفاصيل ما يقربه بطاقة إلى الواقع العملي متخذ القرار إن يتوصل إلى حلول للمشاكل الواقعية وهذه الاخيره تقدم نتائج قيمه لتمثيلها لجميع العوامل المؤثرة على المشكلة ولكن كلفتها المرتفعه تسمح بتجربة بديل واحد فقط(العبد، 2004، صفحة 455)

ت) مراحل عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل و هي على النحو التالي:

1. مرحلة تحديد المشكلة: و تعني تحديد المشكلة او الحالة التي لا يرضى عنها المدير بالجهاز الإداري ويريد التخلص منها ويجب على المدير التحري عن السبب الرئيسي بشأها ، لذلك يقع على من له سلطه في اتخاذ القرار واجب الاستعانة بأهل الخبرة الفنية او المتخصصة في تحديد المشكلة و الخطأ في تحديد المشكلة يؤدي إلى أخطاء في جميع المراحل التالية لها ، اي يجب التعرف على مشكلة القرار ووضع أولويات لحل المشكلات وإعادة صياغة المشكلة .(الشرقاوي، 2002، صفحة 137)

2. مرحلة البحث عن البدائل: وفي هذه المرحلة يتم البحث عن الحلول المختلفة لحل المشكلة القائمة و يتطلب من المدير الاستعانة بآراء الغير مثل المختصين وعليهم دراسة جميع البدائل الممكنة و استطاع التعرف عليها من خلال :

- خبراتهم السابقة في المواقف المماثلة .
- أن يعمل المتخصصون قدر طاقتهم في الوصول إلى البدائل وحلول ابتكاريه وفعالة .

غير أنه يلاحظ إذا كان على المدير مواجهة الموقف أن يدرس جميع الحلول الممكنة فإن مواجهة موقف معين يقتضي منه ألا يتخذ قرارا ، ففي هذه الحالة فعدم اتخاذه القرار قد يكون هو الحل الأمثل .(حنفي و الصحن، 1991، صفحة 170)

3. مرحلة تقييم البدائل: عندما يصبح للمدير البدائل المتاحة وحب عليه بعد ذلك أن يقوم بتقييم كل بديل في النقاط التالية

- أمكانيه تنفيذ البديل ومتى توافر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذه
- تكاليف تنفيذ البديل ومدى الكفاية التي يحققها من حيث الاقتصاد السرعة والإنتقان
- الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل
- مناسبة الوقت والظروف لتبني هذا البديل
- استجابة المرؤوسين للبديل

ومن الطبيعي أن نجاح المدير في تقييم البدائل أمر يتوقف على مدى الصدق وحادثة البيانات التي يجب أن يحاط بها علما وعلى مدى وصول هذه المعلومات في الموقف قبل إصدار القرار .(الشرقاوي، 2002، الصفحات 140-141)

4. مرحلة الاختيار بين البدائل: تتم مقارنة البدائل من حيث المزايا والعيوب ثم اختيار البدائل الأفضل والأحسن طبقا عن النواحي التي ذكرت في مرحله التقييم ، ويتوقف الاختيار على الكفاءة وقوة الشخصية و القدرة على التصرف السليم كذلك الحالة النفسية لمتخذ القرار والظروف المحيطة بالعمل ويتطلب هذه الخبرة و دراسة عملية .(توفيق، 2000، صفحة 118)

المطلب الثالث: خصائص عملية اتخاذ القرار

اختلفت معايير التصنيف و تباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات و كل تصنيف يهدف إلى جانب أو معيار الأكثر أهمية و تأثيرا بالنسبة له ، و من هذه التصنيفات مايلي:

أولا: القرارات المبرجة و غير مبرجة:

تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات الداخلية من حيث درجة يقينها، ويرجع ذلك إلى مدى تكرار حدوثها فكلما تكررت تكونت لدى متخذي القرار خبرة ومعرفة أكبر بهذه المشاكل (إدريس ثابت، 2005، صفحة 246)، و تخضع هذه القرارات من هذا النوع لمجموعة من القواعد والسياسات والإجراءات (رزيق، 2001، الصفحات 58 - 59)، وهذا ما جعل البعض يطلق عليها اسم القرارات المبرجة أو القرارات العامة المتكررة (Generic) (محمد، 2001، صفحة 272). بينما يفضل آخرون تسميتها بالقرارات الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الأدنى من الالآتأكد (الشماع، صفحة 110)، ويستخدم هذا النوع من القرارات عادة في ظروف الحد الأدنى في المستويات التشغيلية الدنيا على قنوات معلوماتية جاهزة وفق معايير ثابتة (محمد، 2001، صفحة 272).

أما النوع الثاني في هذا الصنف ، يعكس الأول في تسميته ، صفاته، مستويات التنفيذ ونوع المعلومات التي يحتاجها ، ويطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها القرارات الغير مبرجة او الفريدة من نوعها او الغير روتينية ، حيث تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام او أسلوب واضح لمعالجتها وذلك بسبب طبيعتها الجديدة والغير متكررة والغير مألوفة مثل القرارات الإستراتيجية كقراراتها للتوسع والاندماج او دخول أسواق جديدة ، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا (أبو قحف، 2002، صفحة 143) و (محمد، 2001، صفحة 272)، و تعتبر القرارات الغير مبرجة لأنها لا تعتمد على القواعد والإجراءات فقط ولكنها تستخدم أيضا الاجتهاد والأحكام الشخصية فهي تتطلب الخبرة و مهارة المديرين (إدريس ثابت، 2005، صفحة 247).

ثانيا: القرارات حسب المستويات الإدارية:

يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية للمؤسسة الاقتصادية، و يكون التصنيف الأكثر شيوعا في هذا السياق كالتالي:

1. القرارات الإستراتيجية:

تتميز هذه القرارات بأنها غير متكررة وتحظى بدرجة عالية من المركزية في اتخاذها ، كما أنها من قبل الإدارة العليا و من أمثلتها:

- قرارات اختيار مزيج السلعة
- قرارات تخصيص الموارد على استخدامها البديلة أو الخاصة بالفرص المرتبطة بالسلعة و السوق

- قرارات اختيار توقيت أزمنا البدء في التوسع غير المتكرر (هاني خلف، 2011، صفحة 195)

و تحدد هذه القرارات أهداف المؤسسة الناجمة عن الخطط الطويلة الأمد ، و تطابق في مصدرها و صفاتها القرارات الغير مبرمجة و القرارات الفريدة من نوعها(أبو قحف، 2002، الصفحات 143 - 144)، كما تتميز بالندرة و تتطلب الأولوية في التنفيذ و درجة عالية من الالتزام ، بالإضافة إلى تميزه بارتفاع درجة المخاطرة و التكلفة و العائد. (جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبو بكر، 2007، الصفحات 23 - 24)

2. القرارات التنظيمية و الإدارية

تتصف هذه القرارات بالتكرار إذا قورنت بالقرارات الإستراتيجية ، كما أنها تصدر عن الإدارة الوسطى ، و من أمثلتها:

- القرارات الخاصة بإجراءات توزيع الموارد على استخداماتها البديلة.
- القرارات الخاصة بتنظيم الموارد و تملكها و تنميتها.
- القرارات المتعلقة بتدفق المعلومات و تحديد الحريات و الصلاحيات المخولة للأفراد و كذلك للمسؤولين.
- قرارات تنفيذ و تدفق العمال و الأنشطة و توزيع الخدمات و التسهيلات بين الأقسام أو الوحدات التنظيمية.(هاني خلف، 2011، صفحة 197)

تتم قرارات هذا المستوى بفعالية و كفاءة الاستخدام و الرقابة على الوحدات الإدارية و أدائها في سياسات و أهداف القرارات الإستراتيجية.(إدريس ثابت، 2005، صفحة 246)

3. القرارات التشغيلية:

و تتصف هذه القرارات بدرجة عالية من المركزية و التكرار ، و تتضمن تنفيذًا للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا و الوسطى ، و ذلك بإصدار قرارات تفصيلية.(أبو قحف، 2002، صفحة 144)

و هناك من يضيف مستوى رابع للمستويات الإدارية و بالتالي يقابله بنوع رابع من القرارات و هو القرارات المعرفية ، بحيث تهتم هذه القرارات بانتقال المعلومات بين الأجزاء المكونة للمنظمة ، و أساليب الاتصال المستخدمة في هذا الانتقال ، كما تهتم بتقييم الأفكار.(إدريس ثابت، 2005، صفحة 246)

ثالثا: القرارات المتوقعة و غير متوقعة

تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين القرارات المفاجئة والغير مفاجئة لمتخذ القرار حيث يكون عنصر المفاجأة مرتفعا بالنسبة للقرارات غير متوقعة، بسبب عدم توفر الوقت الكافي لمتخذ القرار للقيام بالمراحل اللازمة، مما يجعله يقوم بهذه العملية تحت تأثير

الضغوط ، أما القرارات المتوقعة غالباً ما تستمد من الخطط المقررة مسبقاً أو تكون ناتجة عن تنفيذ الخطة ، ويتعرض متخذ القرار في هذه الحالة لضغوط أقل .

إن طبيعة قرارات من حيث درجه توقعها تتطلب مواصفات معينه من المعلومات التي تتلاءم مع حاجه متخذ القرار وظروف اتخاذها (إدريس ثابت، 2005، الصفحات 247 - 248) .

رابعاً: القرارات من حيث المدى الزمني

تصنف القرارات وفق المدى الزمني إلى قصيرة وطويلة الأجل ، وتتلائم القرارات الطويلة الأجل مع القرارات الإستراتيجية وخصائصها ، وتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل ، مما يطبعها بطابع اللاتأكد واحتمالات التغيير، وهذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبه التوفير وقليل الكفاية والدقة بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل في قصر مداها وارتفاع درجه اليقين منها وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي تحتاجها مما يمكن القرار من التحكم بها (إدريس ثابت، 2005، صفحة 248) .

المطلب الرابع: نظريات و نماذج عملية اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيه

(أ) نظريات عملية اتخاذ القرار

أولاً: نظرية القرار الكلاسيكي

ظهرت هذه النظرية في بداية القرن العشرين ، و يرى أصحابها أن المديرين عقلانيون ، و يعود ذلك لامتلاكهم معلومات تامة حول المشاكل التي يريدون حلها و الأهداف التي يرجون تحقيقها ، مما يعني أن لديهم القدرة على اختيار أفضل بديل بناء على معرفة كاملة بكل البدائل المتاحة ، و ثقة كبيرة في نتائج و احتمالات كل بديل و مدى مساهمته في إنجاز الهدف ، و يشاطروهم ماكس فايبر الرأي في ذلك بأسلوبه "البيروقراطية النموذجية أو المثالية" ، حيث يرى من خلال نتائج أسلوبه أن صور العقلانية تسود القدر الأكبر من نظرية اتخاذ القرار ، و أن العقلانية تقاس بلغة المعلومات ، بمعنى من يملك المعلومات فهو عقلائي و من لا يملكها فهو غير عقلائي ، بالتالي فإن أصحاب هذه النظرية يقيسون فعالية القرار بمدى عقلانية متخذه ، ولا يكون له ذلك إلا إذا كان مطلعاً على كافة المعلومات المتاحة ، إلا أن هذا الأمر لا يكوم متاحاً في كل الأحوال. (علاء عبد الرزاق، 2005، صفحة 42)

ثانياً: نظرية القرار السلوكي

إن ما يؤخذ على النظرية الكلاسيكية افتراضها كمال المعرفة و التفاصيل لدى متخذ القرار ، و اتخاذها للقرارات في ظل الوثوق التام و وضوح الأهداف ، إلا أن الواقع لا يتصف بهذه الصفة ، فالغموض و عدم اليقين الذي يواجهه متخذ القرار في الواقع دفع

بعض المفكرين إلى تبسيطه في نماذج وصفية تسهل اتخاذ القرار في هذه الظروف في محاولة لفهم و وصف سلوك متخذ القرار لا غير ، باستخدام الأساليب الكمية كبحوث العمليات و الرياضيات و الإحصاء(دانكان، 1989، صفحة 112)، و لقد انتقد الكثير من الكتاب مفهوم الكلاسيكية و من بينهم ، أنتوني Robert N. Anthony الذي يرى أن أفضل هدف هو العائد المرضي على رأس المال المستثمر أما Armen A. Alchian فرأى أن أفضل هدف هو الهدف المطلوب و المتميز بأرباح متزايدة بشكل(Steiner George A، 1982، صفحة 235).

أما من كان له الأثر الأكبر على زيادة إدراك البشرية لحل المشكلات الإدارية و اتخاذ القرارات فهو هيربرت سايمون الذي أتى بمفهوم " الربح المرضي " أو " العقلانية المحددة " الذي توصل من خلالها إلى أن متخذي القرارات لا يعلمون في ظل المعرفة التامة ، و أنهم يعملون في ظل حالة معينة هي حالة اللاتأكد .

ب) نماذج عملية اتخاذ القرار

تعتبر هذه النماذج نسبية و غير كاملة ، بحيث تتميز الظواهر المحيطة بالمنظمات الاقتصادية ، و بإتباع هذه النماذج سيزيد احتمال صناعة قرارات ناجحة ، و تصبح من الطرق التي تصنع بها القرارات في العالم الحقيقي .

أولاً: النموذج العقلاني

يعتبر المدخل العقلاني النموذج الأكثر اتساعاً و تأثيراً لصناعة القرار ، و الذي يتكون من تتابع منطقي لخمس مراحل(S.Fitzgerald ، 2002، صفحة 12):

- التحديد الواضح للمشكلة ، تحليل الفجوة كمدخل قياسي لتحديد المشكلة
- توليد الحلول المحتملة ، و بالنسبة للقرارات الروتينية يمكن تحديد بدائل متنوعة بسهولة و اعتدالها من خلال قواعد قرار محددة مسبقاً.
- استخدام مداخل التحليل المناسبة ، اختيار الحل من بين البدائل المتوفرة.
- تنفيذ الحل ، و غالباً ما تكون مشكلة التنفيذ ناجمة عن عدم فهم المسؤولين عن التنفيذ.
- تقييم فعالية القرار المنفذ.

في النموذج العقلاني يجب التثبت بمعنى الاعتقاد بان المسيرين يتفعلون فعلاً بسلوكياتهم في صناعة القرار عن طريق اختيار و تنفيذ أفضل البدائل تدريجياً ، و لكن هذا الاعتقاد في التفاؤل مبني على مجموعة من الفرضيات الغير مؤكدة، وتتضمن(S.Fitzgerald ، 2002، الصفحات 12 - 13):

- من الأفضل معرفة كل البدائل و الحلول الممكنة (قبل اختيارها).
- يوجد في الحقيقة حل واحد أفضل ، و هذا الحل متضمن في البدائل المحددة.

- من الممكن تدقيق و حساب البدائل المختلفة رقميا.
- صانعوا القرارات دائما ما يتصرفون بعقلانية، بالتالي تكون قراراتهم متحررة من العواطف.

ثانيا: النموذج العقلاني لسامبون

يرى هيربرت سامبون بأن " فرضيات العقلانية الكاملة مناقضة للحقيقة، لست مسألة تقريب ، فهي لا توصف و لو قليلا العمليات التي تستخدمها الكائنات البشرية لصناعة القرارات في الوضعيات المعقدة" ، و أقترح بأن صناعة القرار مقيدة بالقدرة المحدودة للمديرين في تشغيل المعلومات ، و هذا ما سماه " العقلانية المحددة " ، وتفترض نظيرته أن المديرين في الحياة العملية لا يبحثون عن الحل الأفضل بقدر ما يبحثون عن الحل المرضي ، بمعنى أنهم يختارون الحل الذي يكون جيدا كفاية لحل المشكلة و التعامل معها ، و يعتبر هذا النموذج الوصفي و يحاول صاحبة من خلاله توضيح كيفية صناعة المديرين للقرارات فعلا في العالم الحقيقي(خلفي، 2009، صفحة 52).

ثالثا: التفكير، النظر و العمل

على الرغم من ملاحظات هيربرت سامبون حول النموذج العقلاني ، إلا أنه متماسكا ، و استمر في توسيع مداخل الإدارة في صناعة القرار على الرغم من أن حدوده واضحة و موثقة، و في هذا السياق أقترح *Henry Mintzberg* و *Frances Westley* إضافة مدخلين إلى المدخل العقلاني " التفكير أولا " *Thinking first* " و هما " النظر أولا " *Seeing first* " و " العمل أولا " *Doing first* " ، و يتضمن " النظر أولا " التخيل بمعنى عالم الفن و الأفكار ، ويستلزم " العمل أولا " التعامل من خلال العمل ، و يعني فعليا اكتشاف البدائل و تجربتها لاختيار البديل الذي يعمل أفضل ، فهو إذن عالم الخبرة و المهارة ، و بالمقابل تعود جذور " التفكير أولا " للحقائق و عمليات التخطيط المنطقية ، بمعنى أنه علم أكثر منه فنا او مهارة و هذا ما يوضحه الجدول التالي : (خلفي، 2009، صفحة 53)

الجدول رقم 05: النموذج العقلاني للنظر و العمل

التفكير أولا	النظر أولا	العمل أولا
يوضح فوائد العلم مثل: تخطيط و برمجة الحقائق الفعلية	يوضح فوائد الفن مثل: تخيل و تصور الأفكار المنظورة	يوضح فوائد المهارة مثل: المخاطرة و التعلم من خلال الخبرات العلمية

Source: Mark Chun-hsueh Chen, Chu-ching Wang and Shen-yeh Yu, "A Comparative Study on Decision Making Approach in a Dilemma between Taiwanese and Italian Business Managers ", p. 7.

www.hicbusiness.org/biz2003proceedings/Mark%20Chun-hsueh.pdf

ت) العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي يتخذها المدير في اليوم الواحد فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة و كلفة هذه العملية ، و إذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة ، لذا عند اتخاذ أي قرار مهما كان لاسيما وذا أثر و مدى محدودين ، فإنه داخل التنظيم و بعضها من خارج التنظيم ، و بعضها سلوكي بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة و العوائد المتوقعة.

أولاً: عوامل البيئة الخارجية

تتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة و تتمثل في العوامل التالية:

- الظروف الاقتصادية و السياسية و المالية السائدة في المجتمع.
- التطورات التقنية و التكنولوجية و القاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين و الموردين و المستهلكين.
- العوامل التنظيمية الاجتماعية و الاقتصادية مثل النقابات و التشريعات و القوانين الحكومية.
- درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق. (إدريس ثابت، 2005، صفحة 273)

ثانياً: عوامل البيئة الداخلية

تتمثل في العوامل التنظيمية و خصائص المنظمة ، و من أهم هذه العوامل:

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد و الإدارات و الأقسام.
- درجة المركزية ، و حجم المنظمة و مدى انتشارها الجغرافي.
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.
- مدى توافر الموارد المالية و البشرية للمنظمة و القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى. (إدريس ثابت، 2005، صفحة 272)

ثالثاً: عوامل شخصية و نفسية

و هذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداء من متخذ القرار إلى مساعديه و مستشاريه و تنقسم إلى نوعين هما:

- العوامل نفسية و التي تتعلق بالبواعث الداخلية للفرد ، و منها ما يتعلق بالمحيط النفسي المتصل به و أثره في عملية اتخاذ القرار.

- العوامل الشخصية و التي تتعلق بشخصية متخذ القرار و قدراته حيث أن السلوك الشخصي يؤثر في كيفية صناعة القرار ، فكل مدير لديه أبعاد و أساسيات مثل أسلوبهم في تجميع المعلومات و استخدامها و كذا أسلوبهم في الإحساس بالمشكلة و التي ينقسم المديرون فيها إلى نوعين ، منهم متجنب المشكلة ، و حلال المشكلات و باحث عنها.(الفاعوري، 2002، صفحة 121)

خلاصة:

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر النشاط الاقتصادي و محوره لارتباطه بكل المشكلات ، فحيثما كانت هناك مشكلة استدعت قرارا لحلها ، و تختلف معالجة هذه المشاكل بين الأساليب التقليدية التي تعتمد على الحكم الشخصي المتجلي من الخبرة أو فطرة المرؤوسين في المؤسسة أو التقليد و الإلتباع و الذي يتركز على الروتينية في إيجاد البدائل و الحلول ، إلا أن ما يعيب عن الطرق التقليدية هي اكتسائها لطابع لمخاطرة و اللاتأكد أين يكون حدس المدير و خبرته غير كافيين لاتخاذ قرارات سليمة ، لذا طرحت الأساليب الحديثة الكمية و التي باعتمادها على الطرق الرياضية و الإحصائية نجحت في تحسين فعالية القرارات و تقليل مخاطر اتخاذ القرارات .

و تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل بدايتها من تحديد المشكلة من ثم البحث عن البدائل و الحلول الممكنة و ذلك بالاستعانة بالخبرات السابقة للمسؤولين و بذلهم أقصى جهد للوصول إلى بدائل فعالة ، و عندما يكون البديل متاحا و جب على متخذ القرار تقييمه و مقارنته مع غيره من حيث العيوب و المزايا. و ما يقال عن القرار يقال عن المشكلة ، لكن يختلف فيها القرار من حيث التصنيفات و المستويات فمنها المبرجة و الغير مبرجة أو المتوقعة و الغير متوقعة ، الإستراتيجية و التنظيمية ، وكل منها على حسب التصنيف الإداري للقرار.

و ترتبط عملية اتخاذ القرار بالمدارس الإدارية التي لا يمكن اتخاذ القرارات دون الإلهام بها ، و نذكر من هذه المدارس المدرسة الكلاسيكية و التي يتزعمها ماكس فايبر ، روبرت أنتوني و أرمن أليشان في وصفهم للقرار من منظورهم الخاص " العائد المرضي " و الهدف المطلوب بأرباح متزايدة أما من كان له الأثر الأكبر في زيادة إدراك البشرية لحل المشكلات الإدارية و اتخاذ القرارات فهو هيربرت سايمون كونه أول من توصل من خلال "العقلانية المحددة" أن متخذي القرار يعملون في ظل الغموض و عدم اليقين بالنسبة ، و هذا ما يعاب على المدرسة الكلاسيكية و الذي دفع ببعض المفكرين إلى تبسيط مفهومها من خلال وصف سلوك متخذ القرار باستخدام الأساليب الكمية الحديثة كبحوث العمليات و نظريات التحليل (شجرة القرار) .

المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في اتخاذ القرارات

سنحاول من خلال هذا المبحث، التطرق إلى العلاقة التي تربط نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بقرارات المؤسسة الاقتصادية وكيفية توجيهها، وذلك من خلال تحديد العلاقة بين نظام ABC وعملية اتخاذ القرار ، بالإضافة إلى دراسة أهمية العلاقة بين تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و عملية اتخاذ القرار و كذلك تحليل النتائج المتعلقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و عملية اتخاذ القرار

المطلب الأول: تحديد العلاقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و عملية اتخاذ القرار

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات , كما تساعد في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية. المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية. وكونها نظام يشير إلى إنها تمثل مجموعه من المبادئ العلمية والطرق العملية التحليلية، لها صفة التكامل والترابط وتهدف إلى تحقيق هدف أو أهداف محدد تلخص في ترشيد القرارات الإدارية

المعلومات المحاسبية في المؤسسة الصناعية: تعد عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة، وتواجه الإدارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيدا. وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات إحدى المهام الإدارية الصعبة والمعقدة والتي يجب على الإدارة ممارستها، وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المنشأة. وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ويجب على إدارة المنشأة أن تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات (حسين، 2000، صفحة 250)

ويمكن تحديد الخطوات الآتية اللازمة لاتخاذ القرار المناسب

- تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرار المناسب.
- تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة على تلك البدائل ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل.
- اختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها.
- تنفيذ القرار باختيار البديل الأفضل.
- تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار من ناحية الفاعلية والتي هي مقياس لتحقيق الغاية المرجوة والكفاءة والتي تعني مدى الكفاءة في استخدام المدخلات للحصول على المخرجات (مبارك، براهيم، و محمد، 2008، صفحة

الخصائص الواجب توفرها في المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات

هناك خاصيتين يجب توافرها في المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات هما خاصيتي الملائمة والثقة ويمكن إيضاح ذلك بالآتي:

— **الملائمة:** يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع التطبيق، حيث إن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على أحداث تغيير في اتجاه القرار وغياب تلك المعلومات يؤدي عادة إلى اتخاذ قرارات خاطئة

— **المصدقية:** تشير هذه الخاصية إلى أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وخلوها من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة و أنها تمثل بصدق ما تزعم به (قاسم، 2006، صفحة 26)

التكاليف المتعلقة باتخاذ القرارات: التكاليف التي يجب استخدامها في عملية اتخاذ القرار، هي التي يشار إليها بأنها تكاليف ذات الصلة بالقرار، كما أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف مستقبلية متعلقة بالتدفقات النقدية، حيث:

(أ) القرار يكون متعلق بالمستقبل، وبالتالي لا يمكن أن تشير إلى ما حدث فعلا، أي أن التكاليف التي حدثت في الماضي هي تكاليف ليس لها علاقة بأي قرار سوف يتم اتخاذه الآن

(ب) التكاليف التي حدثت لا تحتوي فقط على التكاليف المدفوعة، ولكن تشمل أيضا التكاليف المستحقة بموجب عقود أو اتفاقيات مسبقة، حتى إذا كانت هذه التكاليف لم تدفع بعد.

التكاليف المتعلقة بالقرار التي تتمثل في التدفقات النقدية: التكاليف التي لا تعكس التدفقات النقدية الإضافية، يجب إهمالها لأغراض اتخاذ القرار، وهي تشمل ما يلي:

- الاستهلاك كتكاليف ثابتة

- الفوائد والإيجارات الوهمية كتكاليف ثابتة.

- كل تكاليف الصنع الإضافية المحملة، حيث إن هذه التكاليف دائما ما تكون تكاليف ليس لها علاقة باتخاذ القرار

التكاليف المتعلقة بالقرار هي تكاليف متزايدة: التكاليف المتعلقة بالقرار هي التكاليف التي تزداد كنتيجة مباشرة للقرار. وهكذا، فإن التكاليف الوحيدة التي تختلف في ظل بعض أو كل الفرص المتاحة، هي التي يجب الاهتمام بها. وبالتالي، فإن التكاليف ذات العلاقة هي تكاليف في بعض الأحيان يتم الإشارة إليها على أنها تكاليف متزايدة، وبمعنى آخر، هي "التكلفة التي تتغير بسبب إجراء أو قرار مقترح يعبر عنها بالزيادة في التكاليف (سعر متزايد) المتعلقة بهذا الإجراء أو هذا القرار

وبالتالي، فإن التكاليف ذات الصلة هي تكاليف مستقبلية، وتأخذ صورة تدفقات نقدية متزايدة، كما يوجد مصطلح آخر يستخدم لوصف التكاليف ذات الصلة، وهذا المصطلح هو التكاليف الممكن تجنبها وهي التكاليف التي لا يمكن أن تحدث إذا

كان النشاط المتعلق بما لم يحدث بعد، ومن إحدى الحالات التي من الضروري معرفتها لتوضيح التكاليف الممكن تجنبها، هي حالة تحديد ما إذا كنا سنستمر في إنتاج منتج ما أو لا. وبالتالي، فإن التكلفة الوحيدة التي يمكن توفيرها هي التكاليف التي يمكن تجنبها والتي عادة ما تكون في صورة تكاليف متغيرة، وفي بعض الأحيان بعض من التكاليف الثابتة الخاصة، أما التكاليف التي تحدث بغض النظر عن الاستمرار، فإن إنتاج المنتج أو التوقف عن الإنتاج، تعرف بالتكاليف التي لا يمكن تجنبها

تكلفة الفرصة البديلة: هي العوائد التي قد يتحصل عليها المشروع، ولكن تم فقدانها أو خسارتها، نظرا لاختيار المشروع أحد البدائل الأخرى دون ذلك البديل.

تحديد التكاليف ذات العلاقة باتخاذ القرار:

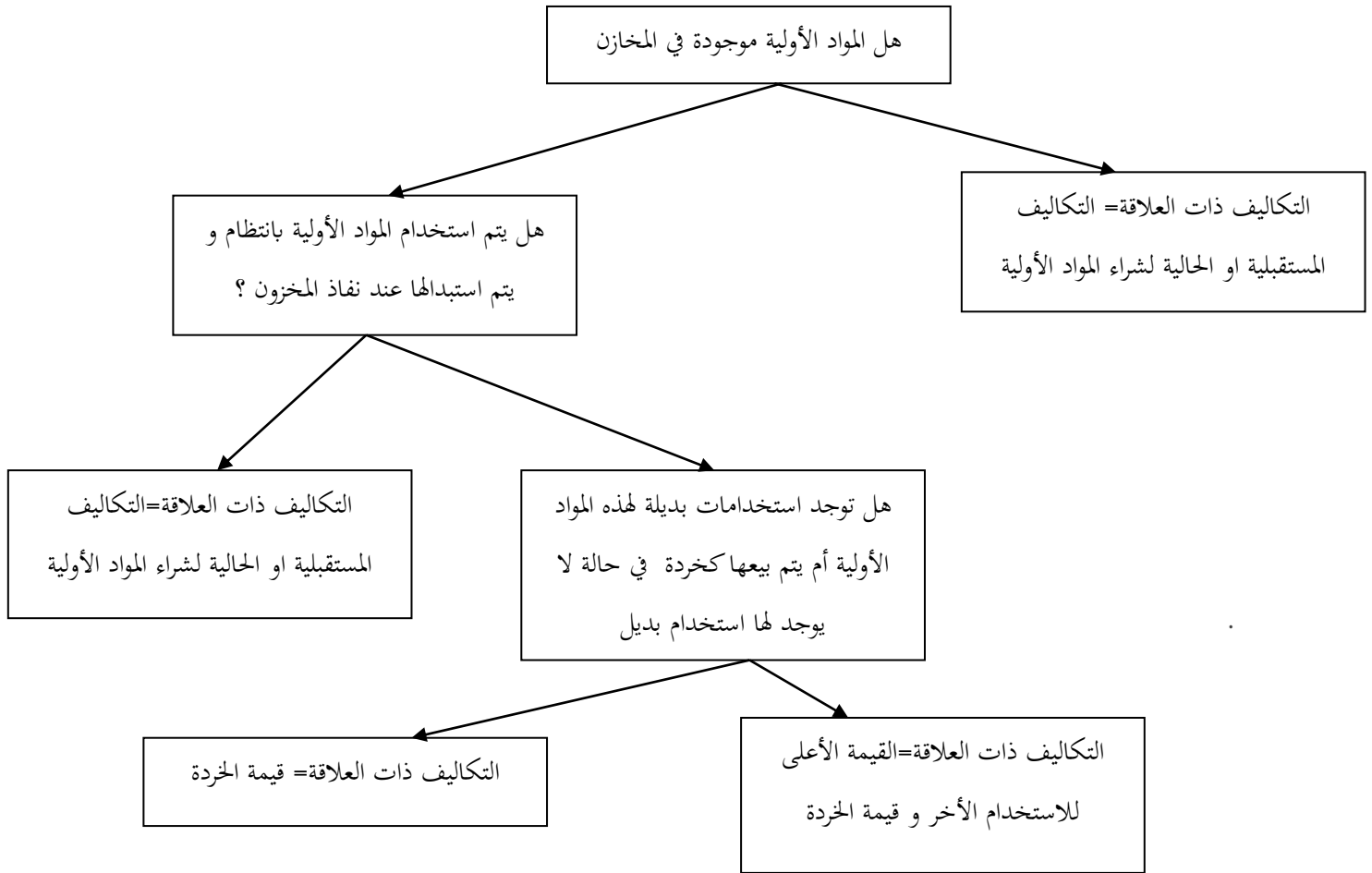
- تحديد تكلفة المواد الأولية: تكاليف المواد الأولية ذات العلاقة باتخاذ القرار، عادة ما تمثل تكاليف الاستبدال الجارية، إلا إذا تم شراء هذه المواد ولم يتم استبدالها، وعليه، فإن التكلفة ذات العلاقة، والتي سيتم استخدامها أو أخذها في الاعتبار، ستكون القيمة الأكبر من القيم الآتية :

(أ) القيمة البيعية الجارية (السعر الجاري).

(ب) القيمة التي يمكن الحصول عليها في حالة استخدامها في بديل آخر.

وإذا كانت المواد الأولية لا قيمة لها عند إعادة بيعها، أو لا يمكن استخدامها في عمل آخر، فإن التكاليف ذات العلاقة باتخاذ القرار، ستكون قيمتها صفرا، والشكل التالي يبين كيف يمكن تحديد ما إذا كانت تكاليف المواد الأولية لها علاقة باتخاذ القرار، وتحديد أن تلك المواد الأولية لم يتم شراؤها لفترة قصيرة، ولا يوجد لها تكلفة فرصة بديلة داخل المشروع.

الشكل رقم 13: تحديد التكاليف ذات العلاقة باتخاذ القرار



المصدر : زهير عمرو دردر : محاسبة التكاليف:مدخل اتخاذ القرارات _ دار المريخ _ الرياض _ 2013 _ ص 299

تكاليف عمل الآلات ذات العلاقة باتخاذ القرار: تعتبر تكلفة شراء الآلات من التكاليف الغارقة، كما أن تكلفة استهلاكها لا تعتبر من التكاليف التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرار، نظراً لأنها لا تمثل تدفقات نقدية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، استهلاك الآلات قد يتضمن بعض التكاليف المتزايدة، وهذه التكاليف قد تعود تكاليف المستخدم، وتكاليف الإيجار، وأي خسائر أو انخفاض في قيمة إعادة البيع للأصول المملوكة خلال استخدامها.

تكاليف العمل ذات العلاقة باتخاذ القرار: عادة ما يتم دفع تكاليف العمل بغض النظر عن القرار الذي سوف يتم اتخاذه، وبالتالي فإن التكلفة لا تعتبر تكاليف متزايدة، مع مراعاة إذا كان العمل يمكن استخدامه في بدائل أخرى، والتي يكون فيها التكاليف ذات العلاقة هي التكاليف المتغيرة للعمل، و تكاليف الصنع الإضافية المصاحبة مضافاً إليها المساهمة الضائعة من خلال عدم استخدامها في البدائل الأخرى.

الافتراضات التي يتم وضعها عند حساب التكاليف ذات العلاقة باتخاذ القرارات:

- معرفة وتحديد سلوك التكاليف، فإذا تم إغلاق قسم ما، فإن حصة هذا القسم من التكاليف الثابتة، والتي سيتم توفيرها، يجب أن تكون محددة ومعروفة
- تحديد قيمة التكاليف الثابتة، والتكاليف المتغيرة للوحدة، وسعر البيع، وطلبات البيع بأكبر درجة دقة ممكنة
- الهدف من اتخاذ القرار في المدى القصير، هو رفع مستوى الرضا عن أداء الشركة، والذي عادة ما يعرف على أنه إيرادات قصيرة الأجل.
- المعلومات التي اعتمد عليها القرار، هي معلومات موثوق بها وكاملة.

المطلب الثاني: دراسة أهمية العلاقة بين تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و عملية اتخاذ القرار

إن المؤسسات الكبرى التي تستخدم نظام ABC بدلا من النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، تكون تكاليفها أكثر دقة، وبذلك فإن القرارات التي يتم اتخاذها فيها هي قرارات ملائمة، من خال تحليل العاقبة بين التكاليف والأرباح، وهنا تصل هذه المؤسسات إلى عملية صنع القرار (Jawahar، 2009، صفحة 19)

يوفر نظام ABC معلومات أكثر تفصيلاً حول تكلفة المنتج أو الخدمة مقارنة بسعر المنتج. والخدمات ، وحيث أنه من السهل على المؤسسة تحديد سعر يضمن استدامتها وبقائها ، ومعرفة التكلفة وأسبابها. يتيح نظام (ABC) معرفة استغلال قدرات المؤسسة ، ثم تحديد الهامش المناسب الذي يسمح بذلك لذلك ، فإن الهدف الرئيسي من اعتماد نظام ABC من قبل المؤسسات هو اتخاذ القرارات . (Plowman، 2001، صفحة 16)

يقول *R. Kaplan* عن اتخاذ القرار على المدى الطويل: "لا توجد تكاليف ثابتة بخلاف التكلفة. متغير ، ولا يوجد تغيير في المتغير باستثناء قيمة المتغير في الثابت ، حيث يتم تطبيق قيمة المتغير في الآتي على النظام (ABC) إنه تفاعل غير مباشر ، ويستخدم النظام (ABC) لاتخاذ قرارات طويلة المدى ، أو نهج غير مباشر. ما هو الأكثر فائدة في عملية تقييم الأسهم الخاصة بي (Vlasselaser، 2000، صفحة 89)

طريقة ABC هي الطريقة الأكثر دقة لاتخاذ قرارات التسعير وتوجيهها على المدى الطويل ، بدلاً من الطرق التقليدية مثل طريقة التكلفة الآلية ، فهي مفيدة لاتخاذ قرارات قصيرة المدى. (Robert، 1998، صفحة 297)

المطلب الثالث: تحليل النتائج المتعلقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و عملية اتخاذ القرار

يعتمد نظام ABC على تخصيص الموارد للأنشطة عن طريق تحديد الجوانب الرئيسية للنشاط ، الأمر الذي يتطلب تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية ، بحيث يصف كل نشاط جانبًا واحدًا من العمليات التي يتم تنفيذها. يتم تخصيص تكاليف الأنشطة لمخرجات وحدات النشاط ، سواء كانت سلعة أو خدمات تستخدم محركات التكلفة. يجب معرفة أسباب التكاليف من أجل التحكم في التكاليف والتحكم فيها ، حيث يتيح ذلك تخصيص التكاليف بشكل جيد (البستكي و اصايل، 1998، صفحة 20)

إن من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل إلى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به، وهذا الأمر يؤدي إلى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والإيرادات التي حققها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الأولى إلى معرفة مقدار التكاليف المحملة والإيرادات المتحققة لكل نشاط. وترتبط عملية اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف، لكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض للنتائج المتوقعة إذا ما اتخذت قرارات بديلة، وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى إداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسب. (جمعة، عطا الله، و خالد، 1999، صفحة 365)

وهكذا نستطيع القول إن من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات

خلاصة:

باستغلال المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن للمؤسسة الاقتصادية تطبيق نظام إعادة هندسة العمليات التي من خلالها يتم الاستغناء عن تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك عن طريق إعادة تصميم هيكل العمل و ذلك بغية ترشيد و اتخاذ أحسن القرارات

حيث إن أهمية التكاليف في صنع القرار يشير إلى حقيقة أن أفضل قرارات الإدارة تستند إلى أنسب الطرق لمعالجة المعلومات المالية والمحاسبية.

خلاصة الفصل الأول :

كخلاصة للفصل الثاني، نجد أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يركز على أنشطة كمحور أساسي يقوم عليه، وكذلك فهو يبحث بشكل واسع في العاقبة السببية، وهذا ما جعله من أساليب إدارة التكلفة، إذ يساهم في تحقيق قرارات جد ملائمة للمؤسسة،

حيث يحتل نظام التكاليف حيزاً كبيراً ومهماً في المنشآت الصناعية بما يقدمه من بيانات ومعلومات تعتمد عليها الإدارة بصورة أساسية في التخطيط واتخاذ القرارات بالإضافة للمساعدة في الرقابة وتقييم الأداء وتقديم محاسبة التكاليف العديد من الأدوات لتساعد الإدارة على اتخاذ القرار ومنها ورقة التكلفة والتي تعرض التكلفة بناءً على أساس زمني لعرض التغير في التكلفة ليتمكن صاحب القرار من اتخاذ قرار صائب و رشيد .

الفصل الثاني :

دراسة حالة مؤسسة مطاحن بن

حوحو طريق شتمة - بسكرة -

المبحث الأول: نبذة عامة للمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن بن حوحو - بسكرة -

تمهيد:

بعد التطرق للجانب النظري في الفصل السابق لمفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و اتخاذ القرار و طبيعة العلاقة بينهما ، ارتأينا في هذا الجانب محاولة تطبيق تلك المفاهيم على الواقع الحقيقي و ذلك من خلال المؤسسات الجزائرية ، في محاولة لاختبار مدى دقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إعطاء النتائج الدقيقة لتكاليف المؤسسة .

المطلب الأول: تقديم المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو)

سنحاول في هذا المطلب إلقاء نظرة على المؤسسة عينة الدراسة من خلال التعريف بها، من الناحية القانونية و التنظيمية، إضافة إلى إبراز دورها، في المجال الاقتصادي، و أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولاً: التعريف بالشركة و إطار نشاطها

تأسست المؤسسة في 12/02/2008 على شكل مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ، برأس مال قدره 200.000 دج ، بحيث تتربع على مساحة إجمالية لما يقارب 4912 م منها 1670 م مغطاة ، يقع مقرها ببلدية بسكرة تحت العنوان التجاري قطعة رقم 191 منطقة الحظائر طريق شتمة ومدة حياتها 99 سنة، وموضوع نشاطها الرئيسي هو إنتاج و تجارة منتج السميد و الفرينة، حيث تقوم بشراء المواد الأولية و من ثم إنتاجها و تحويلها من أجل أن تباعها للموزعين في مختلف أنحاء القطر الوطني، وقد توسعت المؤسسة وازدهر نشاطها في الوقت الراهن و هذا ما ساعدها على رفع رأسمالها إلى 90.300.000 دج .

أما من الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع للنظام الحقيقي، حسب رمز النشاط 107101 و لذلك فهي مجبرة على مسك محاسبة حقيقية و تخضع إلى مختلف اقتطاعات الصناديق و الضرائب و الرسوم .

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

لمؤسسة مطاحن بن حوحو عدة مصالح تنظيمية و إدارية ، بحيث تشغل المؤسسة 47 عاملاً منهم شخص وحيد يتمثل في المسير الرئيسي و هو المسؤول الأول و الأخير لتسيير النظام الداخلي للمؤسسة ، كذلك بتظافر باقي العمال من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

أما من ناحية الهيكل التنظيمي لها، فتتشابه مهام و وظائف هذه المؤسسة محل الدراسة و بعض المصالح في معظم المؤسسات الأخرى مثل مهام المسير و مصلحة المحاسبة و المالية و التجارة و مصلحة تسيير الموارد البشرية و التخزين ، و فيما يلي توضيح للمهام التي تقوم بها مصالح المؤسسة :

1- **المسير:** يعتبر المسير المسؤول الأول و الأخير في المؤسسة من الناحية القانونية، ومن مهامه ما يلي:

- حسن التسيير و التخطيط .
- اتخاذ القرارات اللازمة و الصحيحة التي تخدم أهداف المؤسسة .
- التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة .
- الإشراف على عمليات تنفيذ القرارات الإستراتيجية و ضمان مردوديتها .
- التنظيم و الرقابة الجيدة في الإطار الذي يخدم المؤسسة .

2- **مصلحة المحاسبة و المالية:** تقوم هذه المصلحة بتقيد كل العمليات المالية و المحاسبية و في الغالب تتكون من :

- **المحاسب الرئيسي:** وهو موظف يقوم بعملية التقيد المحاسبي لكل ما هو متعلق بالعمليات المالية و المحاسبية من إعداد للكشوف و القوائم المالية، و كذلك التصريحات الجبائية و شبه الجبائية المطلوبة إلى مختلف المصالح والإدارات العمومية.
- **المكلف بالمالية:** و هو موظف يقوم بتسيير أموال المؤسسة و يعتبر المسؤول الأول عن كل العمليات المالية، و التي تتمثل في تسيير أموال المؤسسة ، تمويلات المؤسسة المالية الداخلية و الخارجية ، تسيير الديون البنكية و كذا الفوائد المترتبة عن ذلك ، إدارة مختلف التكاليف و المصاريف المتعلقة بنشاط المؤسسة .

3- **مصلحة التجارة :** باعتبار أن المؤسسة تنشط في مجال التجارة أيضا فالمصلحة تنقسم إلى قسمين رئيسيين وهما:

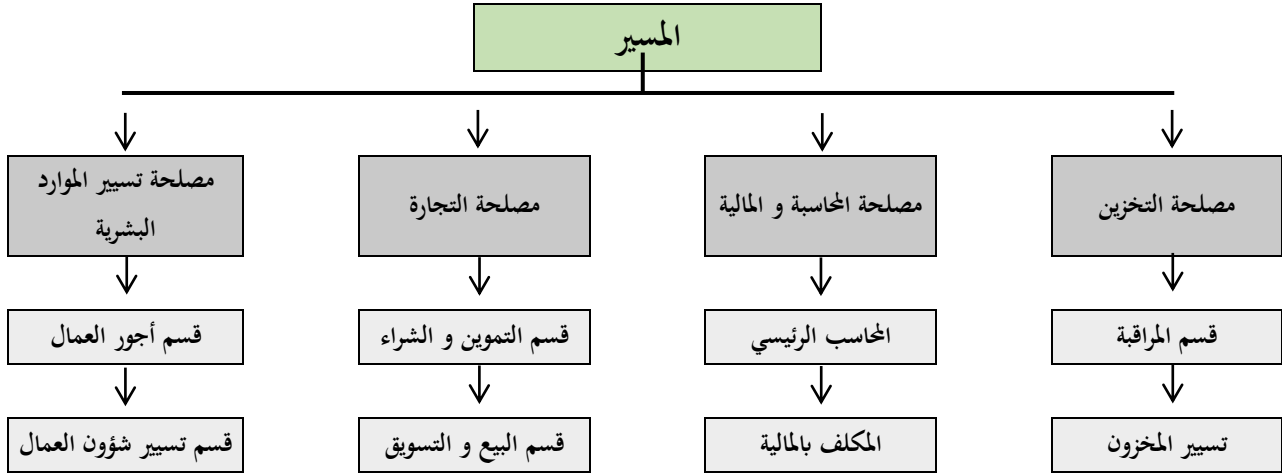
- **قسم التموين والشراء:** يقوم هذا القسم بتوفير كل احتياجات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم، كما يحرص هذا القسم على اختيار أحسن الموردين من حيث الجودة و السعر المناسبين .
- **قسم البيع والتسويق:** يقوم هذا القسم بتسويق منتجات المؤسسة المتمثلة في السميد و الفرينة و التي تصل إلى 125 طن في اليوم بالنسبة لمنتج الفرينة و 52.5 طن في اليوم بالنسبة إلى منتج السميد إلى نقاط البيع المعتمدة و التي تحرص هي بذاتها على استقطاب أكبر كم من الزبائن بتقديم العروض المغرية لهم .

4- **مصلحة تسيير الموارد البشرية :** تهتم هذه المصلحة بشكل أساسي بالمصالح الاجتماعية لعمال المؤسسة بحيث يختص هذا القسم بحساب أجور العمال و إعداد كشوف أجورهم و جميع المستحقات و التصريحات لمختلف الصناديق و الهيئات الإدارية و الاجتماعية ، إضافة إلى تسييره لشؤون العمال و حرصه على تطبيق سياسات النظام الداخلي للمؤسسة حسب عقود العمل المعمول بها ، و أيضا مختلف المعالجات التي تخص حوادث العمل و النزاعات و التسريح .

5- **قسم التخزين :** يتكفل هذا القسم في المقام الأول بالمراقبة اليومية لتحركات المواد الأولية و المنتجات و السهر على الحرص توفير الوقاية اللازمة لعملية التخزين بهدف الحماية و المحافظة عليها ، حيث تتسع المساحة المغطاة لعملية التخزين لقدرة تخزين تصل إلى 900 طن في اليوم، إضافة إلى كشوف المبيعات و جداول الشراء و البيع الخاصة و ذلك طيلة 6 أيام عمل في الأسبوع .

و في ما يلي الشكل التوضيحي للهيكل التنظيمي المعمول به داخل المؤسسة محل الدراسة :

الشكل(14): الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن بن حوحو- بسكرة -



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية للشركة.

يتابع المسير سلسلة مراحل الإنتاج في المؤسسة و ذلك منذ الدخول الأول للمواد الأولية و المتمثلة في القمح اللين و الصلب و ذلك مستعينا بالمخبر الخاص بالمؤسسة و المخصص لفحص نوعية التموينات التي تدخل المؤسسة .

تمثل أهمية المخبر في المؤسسة في الرقابة الذاتية للشركة للمادة الأولية و كذلك المنتج الأخير و النهائي و تحديد الخصائص التحليلية للمنتج بحيث تتم مراقبة و التأكد من التالي:

- مراقبة الجودة و مواصفات التموين بالمادة الأولية .
- معرفة إمكانيات حجم تخزين و ما إلى ذلك من الحذر في عملية التخزين.
- فحص الرطوبة و الوزن النوعي للمنتج .
- التأكد من خلوه من الشوائب (تربة , أوساخ , تعفن ...) .

و بعد القيام بالتحاليل اللازمة و توفر المواصفات اللازمة في عملية الشراء أو الإنتاج (المواصفات التنافسية) ترسل عينة إلى مدير الإنتاج و من ثم عينة أخرى مخبر آخر متعاقد مع المؤسسة لمراقبة مدى مطابقة مواصفاته للمقاييس المعمول بها.

ملاحظة:المخبر الخاص المتعاقد مع المؤسسة تحت أسم *DARIN MOUB* .

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المؤسسة

يقتصر نشاط مؤسسة مطاحن بن حوحو على إنتاج مادتي السميد و الفرينة و التجارة بهم ، من خلال تسويقها إلى مختلف بقاع الوطن ، إضافة إلى تسويقها متوجات أخرى موجهة كتنغذية للأنعام و المتمثلة في الأعلاف (النخالة) و المصنعة من بقايا العمليات الإنتاجية لمادتي السميد و الفرينة ، و بذلك و بالنظر إلى منافسيها في النشاط فهي تشغل موضع لا بأس به من حيث المرودية على اقتصاد الوطن ، و لكنها من خلال قدرتها الإنتاجية الوفيرة تساهم مساهمة فعالة ، و ذلك من خلال تلبيةها لحاجيات و متطلبات السوق المحلية من هذه المواد و المنتجات و تخفيض الاستيراد ، و هذا ما جعلها قد ساهمت أيضا من جهة أخرى في تقليص حجم البطالة في الولاية من خلال تشغيلها لليد العاملة و إرضاء المستهلك الجزائري .

تهدف مؤسسة مطاحن بن حوحو إلى تحقيق عدة أسباب و نذكر منها :

- من الناحية الإنتاجية: رفع الحجم الإنتاجي للمؤسسة و ضمان وصوله إلى أقصى ربوع الوطن ، و كذا رفع رأسمالها و تركية مردوديتها في النتائج المالية .
- من ناحية المنافسة و رضا المستهلك: حسب تصريحات المسير أن أثناء عملية الإنتاج ، متطلبات و مواصفات الجودة التي يطلبها المستهلك هي الهدف الأول في العملية الإنتاجية و لا بد من إرضاءه في المقام الأول ، و من بعدها يلي منافسونا في النشاط الإنتاجي من حيث المكانة في السوق و السعر و الجودة.

المطلب الثالث : التعريف بمنتجات الوحدة و تحديد تكلفة الإنتاج

(1) منتجات الوحدة (المطحنة)

تركزت إنتاجية المؤسسة في طحن مادتي القمح اللين و الصلب و تحويلهما من خلال العملية الإنتاجية في منتجين اثنين هما السميد و الفرينة ، و يليها تعبئتها في أكياس مختلفة الحجم حسب المواصفات المعمول بها في السوق ، بحيث تقدر الإنتاجية النظرية لمادة الفرينة ب 440 طن في اليوم بينما الفعلية 125 طن في اليوم ، أما بالنسبة لمتوج السميد فتقدر الإنتاجية النظرية 200 طن في اليوم و الفعلية 52,5 طن في اليوم ، أي بمجموع إنتاج فعلي 177,5 طن كإنتاج يومي في المؤسسة ، و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم: (6) حجم إنتاج وحدة مطاحن بن حوحو

المنتج	الحجم النظري طن/اليوم	الحجم الفعلي طن/اليوم	سعة الكيس / الرزم
السميد	200	52,5	10 كلغ / 25 كلغ / 40 كلغ / 50 كلغ
الفرينة	440	125	25 كلغ / 50 كلغ
المجموع	640	177,5	6 رزم

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات الوحدة

و من خلال المعلومات المصرح بها من طرف الوحدة سنركز دراستنا على منتج السميد الممتاز لرزم ذات الحجم 25 كغ ، و ذلك نظرا لحجم إستهلاكيتها في السوق المحلية و كذا توفر منتجات أخرى مثيله له و منافسة من حيث الجودة مثل منتجات المنافس الأول للشركة الإخوة حوحو الكائن مقرها ببلدية الوطاية و التي تنشط في نفس الإنتاج.

و في مايلي مجموعة المنتجات بشكل تفصيلي:

الجدول رقم (7) : تشكيلة منتجات وحدة مطاحن بن حوحو

المنتج	النوع	الرزم المنتجة
الفرينة	عادية	25 كلغ / 50 كلغ
السميد	عادية	25 كلغ
	ممتاز	10 كلغ / 25 كلغ / 50 كلغ
	سمولات SSSF	25 كلغ
	سمولات ممتازة	10 كلغ / 25 كلغ
	الخشن	25 كلغ / 40 كلغ
	الرفيع	25 كلغ / 40 كلغ
النخالة	الحمراء	50 كلغ
	البيضاء	50 كلغ

المصدر : من إعداد الطالبان من خلال معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

ملاحظة: تنتج المؤسسة الأعلاف (النخالة) الموجهة إلى الأنعام ، إلا انه يبقى منتج ثانوي في الشركة كونه يرتبط ببقايا إنتاج المواد الأساسية و المؤسسة لا تتحكم بإنتاجه كتحكم إنتاج السميد و الفرينة .

ملاحظة: يبقى الديوان الوطني المورد الوحيد للمادة الأولية القمح ، لذلك فعملية التموين تبقى مرتكزة عليه وحده في السوق ، و نوعية و جودة المنتج الموجه إلى المستهلك تبقى محصورة على الشركة المنتجة.

(2) تحديد تكلفة منتجات الوحدة :

من خلال المعلومات المصرح بها من طرف المحاسب الأساسي في المؤسسة تبين لنا إن المؤسسة لا تحتوي على قسم خاص بتحليل التكاليف و أن العملية تقتصر على عاتقه وحده من دون الأقسام الأخرى ، و يتم حساب التكلفة من خلال حساب تكلفة الإنتاج الفعلي ، أي ما تحملته الشركة فعلا من تكاليف في العملية الإنتاجية و ذلك وفقا لما يلي :

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة القمح الصلب} - \text{سعر بيع الأعلاف (النخالة)} + \text{تكلفة الأكياس و الخيط و البطاقات}$$

أما باقي التكاليف فيتم إدراجها عند حساب سعر التكلفة كمايلي :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{التكلفة المتغيرة الوحودية} + \text{التكلفة الثابتة الوحودية}$$

المبحث الثاني: تجربة تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة

سنحاول في هذا المطلب تجربة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC على الشركة محل الدراسة " المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن بن حوحو - بسكرة - " و ذلك قصد اختبار مرودية هذا النظام في تحسين مرودية المؤسسة و كذا التعرف على المزايا التي قد يمنحها هذا النظام من تخفيض لتكاليف المؤسسة إضافة إلى دقة و توزيع و تحميل التكاليف المتعلقة بعملية الإنتاج .

حساب سعر تكلفة إنتاج السميد الممتاز لحجم 25 كغ بطريقة المؤسسة:

سعر تكلفة منتج السميد الممتاز لوزن 25 كغ لسنة 2019

تحسب تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج السميد الممتاز بالعلاقة التالية:

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من السميد الممتاز = تكلفة شراء القمح الصلب - ثمن بيع السمولات SSSF - ثمن بيع النخالة

الكمية المنتجة للسميد الممتاز 25 كغ

- ثمن بيع السمولات SSSF وزن 25 كغ:

ثمن بيع السمولات SSSF = الكمية المنتجة × ثمن البيع / القنطار

ثمن بيع السمولات SSSF = 12474000 = 12474 × 1000 دج

- ثمن بيع النخالة وزن 40 كغ :

ثمن بيع النخالة (الحمراء + البيضاء) = الكمية المنتجة × ثمن البيع / القنطار

النخالة الحمراء:

$$\text{ثمن بيع النخالة الحمراء} = 19277 \times 800 = 15421600 \text{ دج}$$

النخالة البيضاء:

$$\text{ثمن بيع النخالة البيضاء} = 52103 \times 800 = 41682400 \text{ دج}$$

وعليه فإن التطبيق العددي لحساب تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج السميد الممتاز تكون كالتالي:

$$\text{تكلفة إنتاج القنطار الواحد من السميد الممتاز} = 294266285 \text{ دج} - 12474000 \text{ دج} - 57104000 \text{ دج}$$

$$\text{دج } 80641$$

و منه نجد أن تكلفة إنتاج القنطار الواحد من السميد الممتاز لرزم 25 كلغ = 2786,27 دج

الجدول رقم (8) : تحديد سعر التكلفة الوحدوي لمنتج السميد الممتاز لحجم 25 كغ للوحدة محل الدراسة

التعيين	وحدة القياس	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
السميد الممتاز	القنطار	1	2786,27	2786,27
الكيس	كيس	4	7,68	1,92
الخيط / 1 غ	غرام	4	1175,48	293,87
البطاقات	بطاقة	4	0,44	0,11
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لمنتج السميد الممتاز لحجم 25 كغ				
التكلفة المتغيرة ⁽¹⁾				
التكلفة الثابتة ⁽²⁾				
سعر التكلفة الوحدوي لمنتج السميد الممتاز لحجم 25 كغ				
				3082,17
				13,48
				80,22
				3175,87

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المالية و المحاسبة

يظهر لنا الجدول أعلاه ، عملية حساب سعر تكلفة منتج السميد الممتاز 25 كلغ ، و قد تم حساب تكلفة إنتاج المواد اللازمة كالتالي:

- 1 قنطار من السميد الممتاز قبل وضعه في الأكياس = 2786,27 دج

- 4 أكياس حجم 25 كغ .

- 4 غ خيط لإنتاج 4 أكياس ، 1 غ لكل كيس .

- 4 بطاقات لكل قنطار منتج ، بمعدل بطاقة لكل كيس .

(1) يتم حساب التكلفة المتغيرة الوحديّة من طرف مصلحة المحاسبة و المالية و ذلك بجمع قيمة المصاريف البنكية و الضرائب و الرسوم , الكهرباء و الماء , البنزين , و يتم قسمتها على إجمالي الكمية المنتجة .

(2) نفس الأمر بالنسبة للتكاليف الوحديّة الثانية و ذلك بجمع كل من المصاريف المختلفة الثابتة من الأجر و الإهلاكات , و بعدها تقسم على إجمالي الكمية المنتجة .

- تحديد التكاليف المباشرة:

سنقوم بتحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بالعملية الإنتاجية , و ذلك من أجل تتبع التكاليف و تحميلها مباشرة على أغراض التكلفة و الذي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (9) : تجميع التكاليف المباشرة للوحدة محل الدراسة لسنة 2019

المبلغ (دج)	سعر الوحدة / دج	الكمية / قنطار	البيان
262 148 928,00	1 285,00	229 001,00	المادة الأولية القمح (اللين + الصلب)
22 986 155,41	20,91	1 099 073,50	الأكياس
161 491,96	293,87	549,54	الخيط
598 669,85	0,47	1 271 135,50	البطاقات
285 895 245,22	المجموع التكاليف المباشرة		

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مصلحة المحاسبة و المالية للوحدة

- تحديد التكاليف الغير مباشرة:

تبرز أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توزيعها العادل و الدقيق للتكاليف الغير مباشرة , و سنقوم بتحديد و بتوزيع التكاليف الغير مباشرة المتعلقة بالعملية الإنتاجية في الجدول التالي:

الجدول رقم (10) : توزيع التكاليف الغير مباشرة للوحدة محل الدراسة لسنة 2019

العمليات الرئيسية و الثانوية :

التموين															
الصيانة				تخزين القمح على حاله	إدارة التموين	المورور على غرفة التحكم تموين					نقل القمح				
قوة اطفاء الحريق	مصاريف الصيانة الخارجية معدّات	مصاريف الصيانة الداخلية	مصاريف اليد العاملة	اهلاك المخازن	أجرة مستخدمي الإدارة	مصاريف المستخدمين	قوة اطفاء الحريق	الكهرباء المستهلكة	اهلاك غرفة التحكم	اهلاك الجسر الوزان	مصاريف المستخدمين (سائقين)	مصاريف نقل القمح	المبالغ	الأعضاء	الحساب
												174 204 560,70	580 681 869,00	مواد أولية مستهلكة	601000
							280 877,08						2 340 642,30	كهرباء	607100
													75 409,08	الماء	607200
4 392,65							1 464,22						23 427,46	تكاليف عملية تصفية القمح	608000
													19 600,00	الخدمات الخارجية	610000
	-												-	الإيجارات	613000
													38 080,00	الإصلاحات والصيانات	615000
		9 040,25											36 161,00	أقساط التأمين	616000
													-	الدراسات و الإبحاث	617000
													244 902,00	مخبر التحليل	620100
													294 902,00	اتعاب الملقق ومكافأة الوسطاء	622000
													3 491 951,13	نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين	624000
													-	التنقلات و الإستقبالات و المهتمات	625000
													35 140,67	رسوم البريد والاتصالات	626000
													170 023,78	خدمات بنكية ومساهمتها	627000
													16 501 073,00	أجور المستخدمين	631000
			58 317,50		29 158,75	17 495,25					11 663,50		583 175,00	ضرائب ورسوم غير قابلة للإسترجاع	642000
													712 948,00	أعفاء التشغيل لأخرى	650000
				1 074 962,84				57	1 074 962,84	1 074 962,84			10 749 628,39	مخصصات الاهلاك	681000
4 392,65	-	9 040,25	58 317,50	1 074 962,84	29 158,75	17 495,25	1 464,22	280 877,08	1 074 962,84	1 074 962,84	11 663,50	174 204 560,70	615 998 932,81	الاجموع	

الأنتاج											
والغربية الطحن			التنظيف القمح تخزين		التنظيف					الجودة إدارة	
اهلاك الآلات	قرورة اطفاء الحريق	إجرة مستخدمي آلطحن وأغربية	مصاريف الكهرباء	اهلاك مخازن القمح التنظيف	إجرة مستخدمي تنظيف	المياه	مصاريف الكهرباء	اهلاك آلات التنظيف	الغربية، الغسل، نزع الشوائب والتنظيف	مصاريف الكهرباء	مخابر التحليل
			117 032,12				187 251,38			117 032,12	
						75 409,08					
	5 856,87										
									19 600,00		
											244 902,00
		58 317,50			29 158,75						
1 074 962,84				1 612 444,26				1 074 962,84			
1 074 962,84	5 856,87	58 317,50	117 032,12	1 612 444,26	29 158,75	75 409,08	187 251,38	1 074 962,84	19 600,00	117 032,12	244 902,00

الأنتاج											
الإنتاج إدارة		والمباني آلات صيانة						التنظيف			
كهرباء لإدارة	أجور المستخدمين	مصاريف الصيانة الخارجية مباني صناعية	مصاريف الصيانة الداخلية	مصاريف المستخدمين صيانة	مواد ولوازم مختلفة	مصاريف الصيانة الخارجية لرافعة	مصاريف الصيانة الخارجية لآلات	مصاريف الكهرباء	قرورة اطفاء الحريق	مصاريف عمال التغليف	اهتلاك آلة التغليف
					156 784 104,63						
468 128,46								468 128,46			
									7 321,08		
		-				-	-				
			9 040,25								
	29 158,75			23 327,00						34 990,50	
											537 481,42
468 128,46	29 158,75	-	9 040,25	23 327,00	156 784 104,63	-	-	468 128,46	7 321,08	34 990,50	537 481,42

التوزيع												
الصيانة			التحكم غرفة على المرور				المبيعات نقل			المبيعات إدارة		
مواد ولوازم مختلفة	مصاريف الصيانة خارجية معدات	مصاريف الصيانة الداخلية	مصاريف اليد العاملة	مصاريف عمال غرفة التحكم	الكهرباء المستهلكة	اهلاك غرفة التحكم	اهلاك الجسر الوزان	مصاريف المستخدمين (سائقين+ حمالين)	مصاريف التحميل	ضرائب ورسوم	مصاريف اجور إدارة التوزيع	الإيجار والأعباء لإيجارية
145 170 467,25												
					351 096,35							
	-											
												38 080,00
		18 080,50										
										35 140,67		
										170 023,78		
									16 501 073,00			
			29 158,75	17 495,25				29 158,75			11 663,50	
						537 481,42	752 473,99					
145 170 467,25	-	18 080,50	29 158,75	17 495,25	351 096,35	537 481,42	752 473,99	29 158,75	16 501 073,00	205 164,45	11 663,50	38 080,00

الجموع	الدعم													
	الإدارة											والأمن الوقائية		
	التأمينات	البحث العلمي	قرورة اطفاء الحريق	الهاتف	مصاريف بنكية	الكهرباء المستهلكة	اتعاب	مواد ولوازم مختلفة	مصاريف الصيانة تجارية معدات	إهلاك التجهيزات المكتبية	إهلاك المباني	أجور المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)	مصاريف مستخدمي الوقاية والأمن	إهلاك مقصورات أمن
580 681 869,00							104 522 736,42							
2 340 642,30					351 096,35									
75 409,08														
23 427,46			4 392,65											
19 600,00														
-														
38 080,00														
36 161,00														
-														
244 902,00														
294 902,00						294 902,00								
3 491 951,13				3 491 951,13										
-														
35 140,67														
170 023,78														
16 501 073,00														
583 175,00											174 952,50	29 158,75		
712 948,00	712 948,00													
10 749 628,39										322 488,85	1 074 962,84			537 481,42
615 998 932,81	712 948,00	-	4 392,65	3 491 951,13	-	351 096,35	294 902,00	104 522 736,42	-	322 488,85	1 074 962,84	174 952,50	29 158,75	537 481,42

• حساب تكلفة الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC للوحدة محل الدراسة:

تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالأنشطة و لتطبيق هذا النظام على وحدة الدراسة طبقنا المراحل التالية:

1- تحديد الأنشطة و مسببات التكلفة:

الجدول رقم (11) : تحديد الأنشطة و مسببات التكلفة لسنة 2019

ملاحظة	التكلفة	النسبة	المسببات	الأنشطة			الرمز	النشاط
				الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان		
	11 663,50		عدد القناطير المشتراة	A12	مصاريف المستخدمين (سائقين + حمالين)	انقل المشتريات	A1	التموين
	174 204 560,70	28,282%	عدد القناطير المشتراة	A13	مصاريف نقل القمح (الأخرجة)			
	1 074 962,84	0,175%	عدد القناطير المشتراة	A20	اهتلاك الجسر الوزان	المرور على غرفة التحكم (دخول)	A2	
	1 074 962,84	0,175%	عدد القناطير المشتراة	A21	اهتلاك غرفة التحكم			
	280 877,08	0,046%	عدد القناطير المشتراة	A22	الكهرباء والغاز			
	1 464,22	0,000%	عدد القناطير المشتراة	A23	قارورات إطفاء الحريق			
	17 495,25	0,003%	عدد القناطير المشتراة	A24	مصاريف المستخدمين			
	29 158,75	0,005%	عدد العمال	A30	أجرة مستخدمي الإدارة	إدارة التموين	A3	
	1 074 962,84	0,175%	عدد القناطير المشتراة	A40	اهتلاك المخازن	تخزين القمح على حاله	A4	
-	58 317,50	0,009%	ساعة العمل	A60	مصاريف اليد العاملة	الصيانة	A6	
	9 040,25	0,001%	ساعة العمل	A61	مصاريف الصيانة الداخلية			
	-	0,000%	ساعة العمل	A62	صيانة الآلات (خارجيا)			
	4 392,65	0,001%	ساعة العمل	A63	قارورة إطفاء الحريق			

	244 902,00	0,040%	عدد القطار المنتج	A70	مخابر التحليل	إدارة الجودة	A7	الإنتاج
	117 032,12	0,019%	عدد القطار المنتج	A71	مصاريف الكهرباء			
	19 600,00	0,003%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A80	الغريلة، الغسل، نزع الشوائب والتجفيف	التنظيف	A8	
	1 074 962,84	0,175%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A81	اهتلاك آلات التنظيف			
	187 251,38	0,030%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A82	مصاريف الكهرباء			
	75 409,08	0,012%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A83	المياه			
	29 158,75	0,005%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A84	مصاريف مستخدمى نشاط التنظيف			
	1 612 444,26	0,262%	عدد قنطار منتج	A90	اهتلاك مخازن القمح النظيف	تخزين القمح النظيف	A9	
	117 032,12	0,019%	عدد الآلات	A100	مصاريف الكهرباء	الطحن والغريلة	A10	
	58 317,50	0,009%	عدد الآلات	A101	أجرة مستخدمى الطحن والغريلة			
	5 856,87	0,001%	عدد الآلات	A102	قارورة إطفاء الحريق			
	1 074 962,84	0,175%	عدد الآلات	A103	اهتلاك الآلات			
	537 481,42	0,087%	عدد قنطار منتج	A120	اهتلاك آلة التغليف	التغليف		
	34 990,50	0,006%	عدد قنطار منتج	A121	مصاريف عمال التغليف			
	7 321,08	0,001%	عدد قنطار منتج	A122	قارورة إطفاء الحريق			

	468 128,46	0,076%	عدد قنطار منتج	A123	مصاريف الكهرباء		A12	
	-	0,000%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A130	مصاريف الصيانة الخارجية لآلات	صيانة آلات الإنتاج	A13	
	-	0,000%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A131	مصاريف الصيانة الخارجية لرافعة			
	156 784 104,63	25,452%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A132	مواد ولوازم مختلفة			
	23 327,00	0,004%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A133	مصاريف المستخدمين صيانة			
	9 040,25	0,001%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A134	مصاريف الصيانة الداخلية			
	-	0,000%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A135	مصاريف الصيانة الخارجية مباني صناعية			
	29 158,75	0,005%	ساعة عمل	A140	أجور المستخدمين			
	468 128,46	0,076%	ساعة عمل	A141	كهرباء لإدارة			
	38 080,00	0,006%	عدد العمال	A160	الإيجار ولأعباء الإيجارية	إدارة المبيعات	A16	
	11 663,50	0,002%	عدد العمال	A161	مصاريف أجور إدارة التوزيع			
	205 164,45	0,033%	عدد العمال	A162	ضرائب ورسوم			
	16 501 073,00	2,679%	قنطار مباع	A170	مصاريف التحميل	نقل المبيعات	A17	التوزيع
	29 158,75	0,005%	قنطار مباع	A171	مصاريف المستخدمين (سائقين + حمالين)			
	752 473,99	0,122%	قنطار مباع	A180	اهتلاك الجسر الوزان	المرور على غرفة التحكم (دخول)	A18	
	537 481,42	0,087%	قنطار مباع	A181	اهتلاك غرفة التحكم			
	351 096,35	0,057%	قنطار مباع	A182	الكهرباء المستهلكة			
	17 495,25	0,003%	قنطار مباع	A183	مصاريف عمال غرفة التحكم			

	29 158,75	0,005%	ساعة العمل	A190	مصاريف اليد العاملة	الصيانة	A19	
	18 080,50	0,003%	عدد التدخلات	A191	مصاريف الصيانة الداخلية			
	-	0,000%	عدد التدخلات	A192	مصاريف الصيانة خارجية معدات			
	145 170 467,25	23,567%	عدد التدخلات	A193	مواد ولوازم مختلفة	الوقاية والأمن	A20	
	537 481,42	0,087%	عدد التدخلات	A200	إهلاك مقصورات لأمن			
	29 158,75	0,005%	عدد التدخلات	A201	مصاريف مستخدمي الوقاية والأمن	الإدارة	A21	الأنشطة الداعمة
	174 952,50	0,028%	ساعة عمل	A210	أجور المستخدمين			
	1 074 962,84	0,175%	ساعة عمل	A211	إهلاك المباني			
	322 488,85	0,052%	ساعة عمل	A212	إهلاك التجهيزات المكتبية			
	-	0,000%	ساعة عمل	A213	مصاريف الصيانة خارجية معدات			
	104 522 736,42	16,968%	ساعة عمل	A214	مواد ولوازم مختلفة			
	294 902,00	0,048%	ساعة عمل	A215	أتعاب			
	351 096,35	0,057%	ساعة عمل	A216	الكهرباء المستهلكة			
	-	0,000%	ساعة عمل	A217	مصاريف بنكية			
	3 491 951,13	0,567%	ساعة عمل	A218	الهاتف			
	4 392,65	0,001%	ساعة عمل	A219	قارورة إطفاء الحريق			
	-	0,000%	ساعة عمل	A220	البحث العلمي			
	712 948,00	0,116%	ساعة عمل	A221	التأمينات			
	615 998 932,81	100%	المجموع					

المصدر: من إعداد الطالبان من خلال معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

الجدول رقم (12) : مصفوفة الأنشطة و مسببات التكلفة للوحدة محل الدراسة

الدعامة		التوزيع				الأنتاج					التموين				الأنشطة			
الادارة	الوقاية والأمن	الصيانة	المرور على غرفة التحكم	نقل المبيعات	إدارة المبيعات	إدارة الإنتاج	صيانة آلات والمباني	التغليف	الطحن والغربلة	تخزين القمح النظيف	التبطين	إدارة الجودة	الصيانة	تخزين القمح على حاله	إدارة التموين	المرور على غرفة التحكم تامين	نقل القمح	مسببات التكلفة
X						X							X					ساعة العمل
														X		X	X	عدد القناطير المشتراة
																		عدد كغ المستهلك
																		عدد الوحدات المستهلكة من القارورات
							X											1000 دج من تكلفة الأصل المصلح
									X									عدد الآلات
											X							لتر من الماء المستعمل للتنظيف
								X		X		X						عدد قطار منتج
					X										X			عدد العمال
	X	X																عدد التدخلات
			X	X														قطار مباع

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات الوحدة

2- تجميع التكاليف بمراكز التكلفة:

بعد تحديد الأنشطة و الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة (مسببات التكلفة) يجري في ما يلي تجميع الانشطة بالمراكز المتعلقة بتكلفتها و التي تعطي بدورها مجموع الأنشطة المتجانسة بوجود مسبب تكلفة مشترك و يتم ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (13) : تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2019

تكاليف مراكز التكلفة	الأنشطة المجمعة	مسببات التكلفة	مراكز التكلفة
111481269,34	A60;A61;A62;A63;A140; A141;A160;A161;A162;A210;A211;A212;A213;A214;A215 ;A216;A217;A218;A218;A219;A220;A221	ساعة العمل	مراكز المستخدمين
177740949,26	A12;A13;A20;A21;A22;A23;A24;A40	عدد القناطير المشتراة	مركز القناطير المشتراة

156816471,88	A130;A131;A132;A133;A134;135	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	مراكز تكلفة الأصل المصلح
1256169,32	;A100;A101;A102;A103	عدد الآلات	مركز اهتلاك الآلات
1386382,05	A80;A81;A82;A83;A84	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	مراكز المياه المستعملة
3022299,83	A70;A71;A90;A120;A121;A122;A123	عدد قطار منتج	مركز القطار المنتج
254907,95	A160;A161;A162	عدد العمال	مراكز العمال
145755187,92	A191;192;193;193;A200;A201	عدد التدخلات	مراكز التدخلات
18188778,75	;A170;A171;A180;A181;A182;A183	قطار مباع	مراكز المبيعات
615 998 932,81	المجموع		

المصدر : من إعداد الطالبان من خلال معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

3- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز ، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة ، بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج ، و تحسب التكلفة الوحيدة لمسببات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} \div \text{حجم مسبب كل مركز تكلفة}$$

و الجدول التالي يوضح كيفية حساب أحجام مسببات التكلفة و تكلفة كل نشاط :

الجدول رقم (14) : حساب أحجام مسببات التكلفة و تكلفة كل نشاط

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	نوعية مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مراكز المستخدمين	A12	نشاط نقل المشتريات	ساعة العمل	124608	124608
	A24	نشاط المرور على غرفة التحكم		124608	
	A30	نشاط إدارة التموين		124608	
	A60	نشاط الصيانة المتعلقة بالتمرينات		124608	
	A61	نشاط الصيانة المتعلقة بالتمرينات		124608	
	A84	نشاط التنظيف		124608	
	A101	نشاط الطحن والغريلة		124608	
	A133	نشاط صيانة آلات الإنتاج		124608	
	A140	نشاط إدارة الإنتاج		124608	

124608	124608		نشاط إدارة المبيعات	A161	
	124608		نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع	A183	
	124608		نشاط الصيانة متعلق بالتوزيع	A190	
	124608		نشاط الوقاية والأمن	A201	
	124608		نشاط الإدارة	A210	
	124608		نشاط الإدارة	A220	
	124608		نشاط الوقاية والأمن	A200	
	124608		نشاط الإدارة	A211	
	124608		نشاط الإدارة	A212	
	124608		نشاط الإدارة	A218	
	124608		نشاط الإدارة	A220	
	124608		نشاط الإدارة	A221	
	165719,54		165719,54	عدد القناطير المشتراة	
165719,54		نشاط المرور على غرفة التحكم	A20		
165719,54		نشاط المرور على غرفة التحكم	A21		
165719,54		نشاط تخزين القمح	A40		
165719,54		نشاط إدارة الجودة	A70		
27661596	2766159,6	عدد كيلوات المستهلك	نشاط المرور على غرفة التحكم	A22	مركز الخدمة الكهربائية
	1383079,8		نشاط إدارة الجودة	A71	
	5532319,2		نشاط التنظيف	A82	
	5532319,2		نشاط الطحن والغربلة	A100	
	4149239,4		نشاط التغليف	A123	
	2766159,6		نشاط إدارة الإنتاج	A141	
	3596007,48		نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع	A182	
	1936311,72		نشاط الإدارة	A216	
16	1	عدد الوحدات المستهلكة	نشاط المرور على غرفة التحكم	A23	مراكز الوحدات المستهلكة
	3		نشاط الصيانة المتعلق بالتموينات	A63	
	4		نشاط الطحن والغربلة	A102	
	5		نشاط التغليف	A122	
	3		نشاط الإدارة	A219	
2095,76	2095,76	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	نشاط الصيانة المتعلق بالتموينات	A62	مراكز تكلفة الأصل المصلح
	2095,76		نشاط صيانة آلات الإنتاج	A130	
	2095,76		نشاط صيانة آلات الإنتاج	A131	
	2095,76		نشاط صيانة آلات الإنتاج	A134	
	2095,76		نشاط صيانة آلات الإنتاج	A135	
	2095,76		نشاط الصيانة متعلق بالتوزيع	A191	
	2095,76		نشاط الصيانة متعلق بالتوزيع	A192	
12	2	عدد الآلات	نشاط التنظيف	A81	مركز اهتلاك الآلات
	7		نشاط الطحن والغربلة	A103	
	3		نشاط التغليف	A120	
15000	10000	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	الغربلة، الغسل، نزع الشوائب والتجفيف	A80	مراكز المياه المستعملة
	5000		نشاط التنظيف	A83	
172847	172847	عدد قنطار منتج	نشاط تخزين القمح	A90	مركز القنطار المنتج

59	40	عدد العمال	نشاط التغليف	A121	مراكز العمال
	19		نشاط نقل المبيعات	A171	
5050	1000	عدد التدخلات	نشاط صيانة الآلات الإنتاج	A132	مراكز التدخلات
	1000		نشاط الصيانة المتعلق بالتوزيع	A193	
	1000		نشاط الإدارة	A213	
	1000		نشاط الإدارة	A214	
	550		نشاط الإدارة	A215	
	500		نشاط الإدارة	A217	
121004,8	121004,8	قنطار مباع	نشاط إدارة المبيعات	A160	مراكز المبيعات
	121004,8		نشاط إدارة المبيعات	A162	
	121004,8		نشاط نقل المبيعات	A170	
	121004,8		نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع	A180	
	121004,8		نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع	A181	

المصدر : من إعداد الطالبان من خلال معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

و من هنا يستوجب علينا حساب تكلفة مسبب كل مركز و التي تحسب وفق العلاقة السابقة ، و عليه فإن التطبيق العددي للتكلفة الوحودية تكون كمايلي:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة ÷ حجم مسبب كل مركز تكلفة

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = 528066,00 ÷ 124608,00

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = 4,24 دج

و الجدول التالي يوضح كيفية حساب باقي التكاليف الوحودية لمسببات التكلفة :

الجدول رقم (15) : حساب تكلفة مسبب كل مركز للوحدة محل الدراسة لسنة 2019

مراكز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة	حجم مسبب كل مركز	تكلفة مسبب كل مركز
---------------	----------------	-----------------	----------------------	------------------	--------------------

4,24	124 608,00	528 066,00	A12,A24,A30,A60, AA61,A84,A101, ,A133,A140,A161, A183,A190,A201,A210	ساعة العمل	مراكز المستخدمين
1 072,14	165 719,54	177 674 351,22	A13,A20,A21,A40,A70	عدد القناطير المشتراة	مركز القناطير المشتراة
0,08	27 661 596,00	2 340 642,30	A22,A71,A82,A100, A123,A141,A182,A216	عدد كيلوات المستهلك	مركز الخدمة الكهربائية
1 464,22	16,00	23 427,46	A23,A102,3, A219,A122;A63	عدد الوحدات المستهلكة	مراكز الوحدات المستهلكة
12,94	2 095,76	27 120,75	A62,A130,A131, A134,A135,A191,A192	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	مراكز تكلفة الأصل المصلح
223 950,59	12,00	2 687 407,10	,A81,A103,A120	عدد الآلات	مركز اهتلاك الآلات
6,33	15 000,00	95 009,08	A80,A83,	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	مراكز المياه المستعملة
9,33	172 847,00	1 612 444,26	A90	عدد قنطار منتج	مركز القنطار المنتج
1 087,28	59,00	64 149,25	A121,A171	عدد العمال	مراكز العمال
80 548,95	5 050,00	406 772 210,30	A132,A193,A213, ,A214,A215,A217	عدد التدخلات	مراكز التدخلات
149,04	121 004,80	18 034 272,86	A160,A162, A170,A180,A181	قنطار مباع	مراكز المبيعات
322 488,85	5,00	1 612 444,26	A200,A211	عدد المباني	مراكز اهتلاك المباني
26 874,07	12,00	322 488,85	A212	عدد المكاتب	مراكز معدات وأدوات المكاتب
436 493,89	8,00	3 491 951,13	A218	عدد الخطوط السلكية الهاتفية	مراكز الخدمات الهاتفية
-	63 000,00	-	A220	1000 دج من تكلفة البحث العلمي	مراكز البحث العلمي
12,26	58 134,45	712 948,00	A221	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطالبان من خلال معلومات مصلحة المحاسبة و المالية للوحدة

4- حساب سعر التكلفة للوحدة وفقا لنظام ABC

بعد تحديدنا لتكلفة مسبب كل مركز ، سنقوم بحساب سعر التكلفة و ذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} \div \text{مجموع التكاليف الوحودية لمسببات التكلفة}$$

- حساب إجمالي التكاليف المباشرة التكاليف الغير مباشرة للوحدة:

الجدول رقم (16) : تجميع التكاليف المباشرة و الغير مباشرة للوحدة

البيان	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسبب كل مركز	تكاليف مراكز التكلفة
إجمالي التكاليف المباشرة		317 982 867,28	
التكاليف الغير مباشرة	1094174,22	28389167,55	615998932,8
إجمالي التكاليف الغير مباشرة		645482274,6	
المجموع		963 465 141,86	

المصدر : من إعداد الطالبان من خلال معلومات الوحدة

و الجدول التالي يوضح طريقة حساب سعر تكلفة منتج السميد الممتاز لرزم حجم 25 كغ :

الجدول رقم (17) : حساب سعر تكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

البيان	الكمية / قنطار	سعر الوحدة / دج	المبلغ (دج)
المادة الأولية القمح (اللين + الصلب)	229 001,00	1 285,00	262 148 928,00
الأكياس	1 099 073,50	20,91	22 986 155,41
الخيط	549,54	293,87	161 491,96
البطاقات	1 271 135,50	0,47	598 669,85
مجموع التكاليف المباشرة			285 895 245,22
التكاليف الغير مباشرة وفق طريقة ABC	-	-	645 482 274,60
مجموع التكاليف الغير مباشرة			645 482 274,60
تكلفة إنتاج منتج السميد الممتاز 25 كغ	340131,00	2 738,29	931 377 519,82
سعر تكلفة منتج السميد الممتاز 25 كغ	340131,00	2 738,29	931 377 519,82

المصدر: من إعداد الطالبان

إن للوحدة سعر تكلفة المنتج السميد الممتاز ، حسب النظام التقليدي لها يقدر بـ **3175,87** دج ، و ذلك حسب المعلومات المصرح لنا بما من مصلحة المالية و المحاسبة ، و عليه نقوم باستنتاج المعلومات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (18) : سعر التكلفة المطبق للوحدة و نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**

المبلغ / دج	سعر الوحدة / دج	الكمية / القنطار	البيان
1080211839	3 175,87	340131	سعر التكلفة حسب نظام الموحدة
931 377 519,82	2 738,29	340131	سعر التكلفة حسب نظام ABC
	437,58		الانحراف

المصدر : من إعداد الطالبان

ملاحظات:

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن سعر تكلفة المنتج قد انخفض ، بالمقارنة بالنظام المطبق في وحدة مطاحن بن حوحو بسكرة ، حيث انخفض سعر تكلفة المنتج من **3175,87** دج حسب النظام المطبق للوحدة ، إلى **2738,29** دج حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة **ABC**، أي بانحراف قدره **437,58** دج .
- من خلال النتيجة المتحصل عليها بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ، نرى مساهمة و دقة هذا النظام **ABC** في تخفيض التكاليف بوحدة مطاحن بن حوحو - بسكرة -

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا التطبيقية للوحدة ، تبين لنا كيفية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** و كذلك كيفية استخدامه في تخفيض تكلفة الإنتاج ، باعتباره النموذج الأحدث في التحليل الدقيق للتكاليف الغير مباشرة ، بحيث أن هذا النظام يقوم على فكرة أن المنتجات تستهلك الأنشطة ، و هذه الأخيرة تستهلك الموارد ، على غرار الأنظمة التقليدية .

من خلال المعلومات المصرح لنا بما من طرف مصلحة المحاسبة و المالية للوحدة ، تبين لنا أن المؤسسة لها قاعدة معلومات يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في تطبيق نموذج الدراسة .

و عليه يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** ، يوفر إمكانية كبيرة لتحديد التكاليف بدقة أكبر ، و بالتالي فهو يؤثر على قرارات الوحدة محل الدراسة ، و مع الحرص على ترشيد هذه الأخيرة ، يؤثر بشكل مباشر على زيادة الطلب على منتجاتها مما يمكننا من الوصول إلى مكانة مرموقة في السوق التنافسية .

الخاتمة العامة

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم التقنيات في مراقبة المؤسسة فمن خلالها يمكن لمتخذ القرار أن يقف على أهم الاستنتاجات بطريقة تتيح اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ، و حتى وإن لم تكن أكثر أهمية للمؤسسة فهي تفيدها في الكثير من عمليات القياس والتحليل وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة، وهذا ما عمدنا إلى إيضاحه من خلال دراستنا هذه ، إذ حاولنا تطبيق طريقة نظام *ABC* لحساب تكلفة المؤسسة الأمر الذي يفيد في اتخاذ القرار المناسب والوقت المناسب والمكان المناسب.

النتائج:

- على ضوء ما توصلنا إليه نستنتج ، أن القرارات المطبقة من طرف الوحدة محل الدراسة ، تخضع للعديد من العوامل و ذلك حسب المعلومات المصرح لنا بما من خلال مصلحة المحاسبة و المالية ، و باعتبار أن الديوان الوطني للحيوب ، فعملية التموين تبقى مرتكزة عليه وحده في السوق ، و ذلك لأن الدولة تعتبر القمح من المواد الأولية المدعومة ، و عليه فإن الوحدة مرغمة على إتباع قوانين و أسعار الدولة .
- من خلال الدراسة الميدانية للوحدة ، يمكن لوحدة مطاحن بن حوحو - بسكرة - تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* ، و ذلك بالاعتماد على القواعد المعلوماتية المتوفرة لدى مصلحة المحاسبة و المالية ، و التي صرحت لنا بما لتمكيننا من تطبيق هذا النظام على الوحدة .
- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر عدالة في توزيع التكاليف بين المنتجات ، وذلك بالاستناد على المسبب الرئيسي لنشوء التكلفة ، و هذا ما توصلنا إليه من خلال تطبيقنا للنظام على وحدة الدراسة .
- تطبيق وحدة مطاحن بن حوحو - بسكرة - لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ، سيمكنها من تخفيض تكاليف منتجاتها ، و الذي سيؤدي بدوره إلى تخفيض سعر المنتجات ، و بالتالي زيادة الطلب على منتجات الوحدة .

التوصيات:

- ضرورة تبنى الوحدة محل الدراسة ، تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة *ABC* ، و التكفل بجميع المستلزمات الإدارية و المقومات التي يقوم عليها هذا النظام و نذكر مايلي :
- استحداث مكتب خاص و مستقل بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* .
- محاولة توفير برمجيات خاصة بتحليل التكاليف و التي بدورها تساعد على تخصيص التكاليف بأكثر دقة .
- ضرورة توفير الكادر المحاسبي الكفاء القادر على القيام بالمهمة على أكمل وجه والعمل على رفع كفاءة الكادر العامل بإدخالهم في دورات تطويرية و تدريبية متخصصة .

- دراسة الأنشطة الرئيسة والمساعدة التي يتم إنجازها في سبيل إنتاج منتجات الوحدة وتحليلها بالشكل الذي يفيد في تحديد الأنشطة .
- الأخذ بعين الاعتبار المصاريف الغير مباشرة للوحدة ، و ذلك عن طريق تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط و تحميلها للمنتج ، مثل مصاريف الكهرباء و الماء .

قائمة المراجع باللغة العربية :

أولاً: الكتب

- طاهر محسن الغالبي. وائل محمد إدريس. التفكير الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية. الدار الجامعية . الاسكندرية ,سنة 2007
- احمد حامد .محاسبة التكاليف مدخل اداري، دار المريخ . الرياض 2009
- احمد حسين.. المحاسبة الادارية المتقدمة. دار المعرفة الجامعية. الاسكندرية: 2000
- احمد حلمي جمعة، خليل ،عطا الله، و ابراهيم خالد. (1999). محاسبة التكاليف المتقدمة.: دار صفاء للنشر و التوزيع. عمان 1999
- أحمد فهمي جلال. مقدمة في بحوث العمليات و العلوم الإدارية.: دار الفكر العربي. القاهرة 1992
- أحمد الخطيب,عادل معاينة إدارة الحديثة نظريات ونماذج حديثة . جدار للكتاب العالمي عمان 2009
- ادريس ثابت , نظريات و نماذج و تطبيقات في إدارة الأعمال الدار الجامعية. الاسكندرية , 2005
- اسماعيل يحيى التكريتي , محاسبة التكاليف المتقدمة ,جامعة عمان الأهلية ,عمان , 2008
- إسماعيل جازي ,معالم سعاد محاسبة التكاليف الحديثة -من خلال الانشطة :دار اسامة. 2013
- تيلور الثالث برناردو.. مقدمة في علم الإدارة. (إبراهيم سرور سرور على، المترجمون) دار المريخ. الرياض
- تشارلز هورنجون .محاسبة التكاليف -مدخل إداري دار الثقافة للنشر , 2000
- جميل احمد توفيق , إدارة الأعمال -مدخل وظيفي , الدار الجامعية , الإسكندرية 2000
- جاك دانكان. أفكار عظيمة في الإدارة - دروس من مؤسسي و مؤسسات العمل الإداري الدار الدولية للنشر و التوزيع. القاهرة 1989
- جلال إبراهيم العبد. إستخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية. دار الجامعة الجديدة للنشر. الإسكندرية 2004
- حنقي عبد الغفار , إدارة الأعمال., الدار الجامعية , الإسكندرية 1991
- عبد الحكم أحمد الخزامى . فن إتخاذ القرار مدخل تطبيقي , دار مكتبة ابن سينا القاهرة 1998
- خليل محمد حسين الشماع. مبادئ الإدارة - مع التركيز على إدارة الاعمال. دار المسيرة. عمان 2016

- خليل محمد, إدارة اتخاذ القرار الإداري , دار كنوز المعرفة للنشر , عمان 2006
- ربيع محمد محمود.. موسوعة العلوم السياسية. جامعة الكويت. 1994
- رزيق, إ. إدارة العمليات و اتخاذ القرارات السليمة. القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع. 2001
- سرير عبد الله رابع.. القرار الإداري..: دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع. عمان 2012
- سليم بطرس بطرس. أساليب إتخاذ القرارات الإدارية الفعالة. : دار الراية للنشر و التوزيع. عمان 2009
- الشرفاوي ,علي ,العملية الإدارية وظيفة المديرين :دار الجامعة الجديدة للنشر. الاسكندرية 2002
- الشيخ, عماد يوسف , محاسبة التكاليف :ثراء للنشر والتوزيع. عمان 2008
- صلاح مبارك، عثمان براهيم، و محرم محمد محمد.. محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض ادارية . القاهرة: دار المطبوعات الجامعية. 2008
- صلاح عطية .. محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الادارية .الاسكندرية :الدار الجامعية. 2006
- الطروانة هاني خلف. نظريات الإدارة الحديثة و وظائفها. عمان: دار أسامة للنشر و التوزيع. 2011
- عبد الرزاق محمد قاسم. تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2006
- عبد السلام أبو قحف. أساسيات التنظيم و الإدارة. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة. 2002
- عطية ,هاشم أحمد محمد محمود عبد ربه , دراسات في :المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية . الاسكندرية، الدار الجامعية 2000
- الفاعوري رفعت .تحليل اسباب الخطا في اتخاذ القرارات في البنوك التجارية جامعة اليرموك. 2002
- محمد السلمي علاء عبد الرزاق. نظم دعم القرارات. عمان: دار وائل. 2005
- محمد علي الليثي، و لطفى سيقين لوزير. الإتجاهات الحديثة في إقتصاديات الإدارة. تأليف مدخل إلى الألفية الثالثة. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2005
- محمد نور احمد مبادئ محاسبة التكاليف - في بيئة أعمال المعاصرة. الإسكندرية : الدار الجامعية. 2007
- محمد العشماوي . محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث . الطبعة الاولى عمان دار اليازوري. 2011
- موفق حديد محمد.. الإدارة. تأليف المبادئ و النظريات و الوضائف . الأردن: الحمد للنشر و التوزيع. 2001

- يوسف الشيخ عماد. محاسبة التكاليف. عمان: إثراء للنشر والتوزيع،. 2008

ثانيا: الرسائل و الأطروحات

- بكوش لطيفة . مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسة -رسالة ماجستير .. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و التجارة ,الوادي :المركز الجامعي بالوادي. 2011
- خلفي اسمهان دور نظم المعلومات في إتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسس نقاوس -رسالة ماجستير . كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , باتنة : جامعة لحاج لخضر . 2009
- صلاح مجدي عدس , اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية،- رسالة ماجستير . كلية الاقتصاد الاسلامي , غزة : الجامعة الاسلامية . 2007
- طويبية, احمد المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج -رسالة ماجستير . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,الجزائر العاصمة : جامعة الجزائر. 2003
- غضاب. رانية . استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأتممة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية، اطروحة دكتوراة . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير , بسكرة : جامعة محمد خيضر . 2014

ثالثا: المجلات

- حاج قويدر قورين نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية .مجلة العلوم الانسانية 2007
- حسن البستكي، و رمضان اصايل. تطبيقات نظام ABC. مجلة الادارة والاقتصاد، 1998
- سالم عبد الله حلس . نظام تكاليف الانشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، .مجلة الجامعة الاسلامية 2007
- ماهر موسى درغام ..مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المستشفيات الفلسطينية في قطاع غزة .مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية 2007
- محمد يوسف . التكلفة وفقا للنشاط كمدخل لقياس تكلفة الجودة وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة , المجلة المصرية للمؤسسة التجارية 1997

رابعاً: المنتقيات و المداخلات

- نعيمة محمد يجاوي. دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية . بحث علمي مقدم إلى الملتقى الوطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية . جامعة الطاهر مولاي سعيدة 2009

خامساً: المواقع

عبيد مصطفى فؤاد مركز البحوث و الدراسات متعددة التخصصات

<https://www.mdrscenter.com/%D8%AE%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%B2%D9%85%D9%8A%D8%A9-%D8%B4%D8%AC%D8%B1%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1/>

قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

- ALAZARD, C., & Sabine, S. (2004). *ontrôle de gestion*. Paris: DUNOD.
- François Frederick .(2005) .cours de comptabilité g é n é rale .Paris: rinestechfech.
- Gosselin, M. (2007). *A Review of Activity based costing, technique, implementation and consequences*. Amesterdam: Elsevier.
- Michel, M. (2008). *gestion des entreprises touristiques*. Paris: edition breal.
- Okamba, E. (2005). *Contrôle de Gestion des Ressources Humaine*. Paris: Publi book.
- Rahmouni Ahmed Fethallah .(2008) .la Mise en Oevre de la Comptabilité par Activité dans les Entreprises-these doctorale .16 .Toulon ‘Institut d’administration des Entreprises: Universit é du Sud Toulon-UAR.
- Robin Cooper ،Rebert Kaplan .(1991) .*Profit Priorities From Activity-Based Costing* Harvard Business Review .(Massachusetts.
- Robin Copper و ،Rebert Kaplan .(1994) .*Management Accounting (1984/1994) Développement of Practice and Th é o r y* .USA: Management Accounting Research.
- A comparative Study on Decision making Approach in a Dilemma
- Henry Mintzberg و ،Bazu Kunal .*Analysis .Framing and frame breaking* .
- Miner John Steiner George A .(1982) .*Menagment Policy and Strategy* تأليف *Test Reading and Cases* .New York: Second Edtion Macmillan Published.
- Stephen P. Fitzgerald .(2002) .*Decision Making* .London Oxford: Capstone Published.

- Brian Plownan .(2001) *Activity Based Management, Improving Process and Profitability* .Nex York: Grower Publishing Limited.
- Kaplan Robert .(1998) *Advanced Management Accounting* .Hoboken New Jersey : Prentice Hall International.
- Lal Jawahar .(2009) *Advanced Management Accounting Cases* .Rhode Island: University of Waruick.
- Michel Vlasselaser .(2000) *le Pilotage D 'entreprise, des Outils Pour G é r é e la Performance Future* .paris: Union é dition.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 24 - 05 - 2021
إلى السيد: مدير مؤسسة مطحنة
بن حوجو - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 190 / ك.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلالان:

1- سعدية أحمد أيمن

2- حشاني أشرف عبد الرحمان

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر تخصص: محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ودورها في اتخاذ القرار "

تحت إشراف: د/ غضاب رانية

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقلة



SARL MINOTERIE BEN HOUBOU

ZONE DES PARCS LOT N° 191 Rte DE CHETMA
BP N° 421/RP B I S K R A – ALGERIE

Production et Commercialisation de Farine

SARL au Capital de 200 000.00 DA

R.C. N°: 08 B 00-0242770 / 07 M/E, N°: 000807019001958 ART/IMP, N°: 07018103067

CB/BEA N°: 0562200077/86 BADR N°: 00393-012138-300-0-02-00

TEL/P: 0661 37 87 32 - 0661 41 70 28

TEL/FAX: 033 74 32 48

E-mail: sarlbenhouhou@gmail.com

بطاقة تقنية للمطحنة

1/ معلومات خاصة بالمتعامل الاقتصادي:

- التسمية الاجتماعية: مطاحن بن حوجو
- النشاط: مطحنة لإنتاج الفريضة والسميد
- رمز النشاط: 107101
- الشكل القانوني: شركة ذات مسؤولية محدودة
- اسم ولقب المسير: حوجو بشير
- رقم السجل التجاري: R.C. N°: 08 B 00-0242770 / 07
- العنوان التجاري: قطعة رقم 191 منطقة الحظائر طريق شتمة بسكرة
- تاريخ التسجيل: 2008/02/12

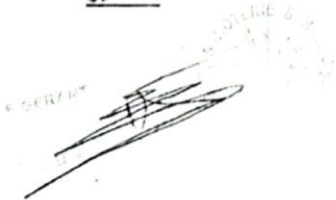
2/ معلومات خاصة بالوحدة (المطحنة):

- المساحة الإجمالية: 4 912 م
- المساحة المغطاة: 1670 م
- نوع المنتج: فريضة
- القدرة الإنتاجية النظرية (قنطار/اليوم): 440 طن/اليوم
- القدرة الإنتاجية الفعلية (قنطار/اليوم): 125 طن / اليوم
- نوع المنتج: سميد
- القدرة الإنتاجية النظرية (قنطار/اليوم): 200 طن/اليوم
- القدرة الإنتاجية الفعلية (قنطار/اليوم): 52.5 طن / اليوم
- قدرة التخزين: 900 طن / اليوم
- عدد أيام العمل في الأسبوع: 06
- عدد العمال: 47
- الرقابة الذاتية (وجود مخبر النوعية):
- مخبر خاص: DARIN MOUB

3/ معلومات خاصة بالمنتج:

الرز (أكياس، 25 كغ، 50 كغ)

المسير



SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

ZONE DES PARCS LOT N° 191 Rte DE CHETMA
BP N° 421/RP BISKRA – ALGERIE

Production et Commercialisation de Farine

R.C. N°: 08 B 00-0242770 / 07 M.F. N°: 000807019001958 ART/IMP. N°:07018103067

CB/ BEA N°: 0562200077/86 BADR N°:00393-012138-300-0-02-00

TEL/P: 0661 37 87 32 - 0661 41 70 28

TEL/FAX: 033 74 32 48

E-mail: sarlbenuhouhou@gmail.com

FICHE TECHNIQUE

Raison sociale	SARL MINOTERIE BEN HOUHOU	
Adresse	Siège social : Zone des parcs lot n° 191 route CHETMA - BISKRA	
Téléphone / Fax	213 (0) 33-54-93-63 – Portable :06-61-37-87-32/06-61-41-70-28	
Cadres dirigeants	Gérant	HOUHOU BACHIR
Forme juridique	SARL MINOTERIE	
N° Registre Commerce	RC N° 08 B 0242770-00-07	
Date de création	12/02/2008 (suivant R.C)	
Date d'inscription	05/08/2009	
Déclaration d'existence en exploitation	12/10/2009 suivant le PV de constat de l'inspection des impôts de Biskra EL ALIA	
Objet social	1) Minoterie et semoulerie	
Superficie Totale	2) 10912 M2 (terrain propriété de la SARL)	
Superficie Couvert	2570 m2	
Permis de construire (APC)	N°362/08 du 11/03/2008	
Production	Farine et Semoule	
production théorique	Minoterie : 250 T/J minoterie + extension Semoulerie : 105 T/J extension	
Production réel	Minoterie : 100T/j (blé tendre) Semoulerie : 52.5T/j (blé dur)	
Capacité de stockage	900 Tonnes produit finis et 1150 tonnes matière première	
Jours de travail /Semaine	06 jours	
Nombre de travailleurs	42	
Sacs Farine	Sac de 50 Kg et Sac de 25 Kg	
Sacs Sons	Sac de 40 Kg	
Sacs Semoule	Sac de 25 Kg	

المسير
حوضو بشير
Le Gérant





Capital social de

640000000000A

FACTURE N°

821911001352

Période:

Novembre 201

Direction Distribution Biskra

Adresse :

N° RC : 09/000805455B06

N° IS : 096916010012742

Dépannage Electricité : 033656273

N° RIP : 00799999000038010626

N° RIB : BNA

00100386030030016118

Fax :

Tél. : 033656270

Tél. : 033656273

Référence : 079011101671130

N° Client :

8291671

N° Poste 922

N° RC : 0880242770

N° IS : 000607019001358

Tél. : 661378732

Désignation du lieu de consommation : MINOTERIE Z/PARCS

Fax :

033743248

Nom et Adresse du Destinataire de facture :

SARL MINOTERIE BEN HOUDOU

BP NO421 BP BISKRA

07000

BISKRA BP

Tarif : 42 Comptage :

Période de consommation du :

au :

CONSOMMATION :

Compteurs	Numéro	Coeff. de lecture	Index Premier cadran		Index Second cadran		Index Troisième cadran	
			Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau
ACTIF-T-TARIF	6305	1.00	1118838	1126082	2064623	2082119	8140149	8274732
REACTIF-S-T	6305	1.00	57608161	5982777				
IND PUISSANCE	6305	1.00		768.00				

Energies	Consommations			Périodes tarifaires	
	Cadran 1	Cadran 2	Cadran 3	H. POINTE	POINTE
CONSUM. ACTIVE	7244	17496	134583	141828	17496
P.E.C ACTIVE	0	0	1		
P.A.V ACTIVE	0	0	0		
CONSUM. REACTIVE	221961			221963	
P.E.C REACTIVE	2				
P.A.V REACTIVE	0				

FACTURATION

Veillez régler avant
le ----- par :

- Virement au compte CCP ou bancaire sus indiqué.
- Chèque CCP ou bancaire / esse à notre unité.

Biskra , le 04-12-2019

Le Directeur de Distribution

Energie consommée	Quantité	P.U (CDA)	A déduire	A ajouter
H. POINTE	141828	180.64		256198.10
POINTE	17496	872.02		152568.62
Facteur de puissance 139.32%				
MAJORATION	142301	45.53		64788.88
Puissance mise à disposition	1000	3870.00		38700.00
Puissance maximale atteinte	768	18058.00		138688.44
Primes fixes				315.88
Montant énergie HT				651457.46
TVA énergie taux 19 %				123776.92
Location (comptage, transformateur)				
Entretien de poste transformateur				
Frais de coupure et remise				
Montant prestation HT				
TVA prestation taux				
Taxe d'habitation				200.00
Taxe sur vente de produits énergétiques				4779.72
Intérêts moratoires				

Contribution aux coûts permanents du système : 1194.93 DA

TOTAL FACTURE

780214.10

DA

Coupon détachable à joindre à votre correspondance

La présente facture est arrêtée à la somme de :

Sept Cent Quatre Vingt Mille Deux Cent Quatorze
Dinars Dix Centime(s)

AVIS : Un délai de paiement de 15 jours à dater de la réception de la présente facture vous est accordé. Passé ce de nous serons dans l'obligation d'entamer la procédure de suspension de la fourniture d'énergie.

Client n° : 8291671

Facture n° : 821911001352

Reference : 079011101671130

Montant : 780214.10





المنطقة : BAINA
الوحدة : BISKRA
العنوان : BISKRA

التعريف الجبائي : 00011618080/261

المادة الجبائية : 0/01/501339

فاتورة

رقم الفاتورة : 25 09/8/2019-03 الفاتورة : 1° TRIM/2019

المقطع :	BISKRA
مرجع البنك :	003003930000/5230040
مرجع حساب :	BADR BISKRA
الهاتف :	033.74.64.96

الاسم و المقب : SARL MINOTERIE DEN HOUHOU
رمز الزبون : 07 10 12 25 0978
عنوان الإيصال : ZONE DES PARCS
هوية العميل بالعميل : - BISKRA -
الدليل : Compteur N°:292011/En marche
القديد : 3 476
الجديد : 3 913

الوصف	الكمية	الواحد	المجموع	الواحد	المجموع	الواحد	المجموع
الماء	457	34.65	15 742.05	3 2	1 262.78	15 504.83	
اتوة التاشنة			450.00	3 2	40.50	490.50	
لتشيد	457	12.93	5 909.41	3 2	508.54	6 417.95	
اتوة التاشنة			60.00	3 2	3.40	63.40	
اتوة التوعية 2%						302.84	
اتوة الإقتصادية 2%						302.84	
اتوة التسيير 3 دج/أيا						1 314.00	

مبلغ الفاتورة : 25 136.36

0.00

الديون السابقة



الرجاء منكم ذكر رقم الزبون عند التسديد

رقم الحساب
التسديد

الجزائريه للمياه
لغير الاجتماعى: المنطقة الصناعيه والى المسار (الجزائر) السجل التجارى 01B0017164



N°: 0327227

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

ل :

المبلغ	التعيين
25 136.36	11/04/2019/E
252.00	
25 388.36	

المجموع:
الطابع الجبائي:
المبلغ المسدد:

الوحدة:
الصندوق: ADE
رمز الإشتراك: 25 0978
نوع الإشتراك: E

(خاتم و إمضاء المكلف)

الجزائريه للمياه * ADE
الصندوق
الوكالة التجارية العاليه ببنكركه
وحدة بنكركه
SARL MINOTERIE

تاريخ التسديد 21/04/2019

وسيلة التسديد

ES: ESPECES

يحتفظ بهذا لواء لانه برمانكم ان الفاتورة المعنيه قد مددت

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/19 AU 31/12/19		SOLDE AU 31/12/19	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
101	Capital émis (capital social)	0,00	200 000,00	0,00	0,00		200 000,00
11	Report à nouveau	0,00	208 037 449,11	0,00	27 659 349,95		235 696 799,06
12	Résultat de l'exercice	0,00	27 659 349,95	27 659 349,95	0,00		0,00
204	Logiciel informatique	190 008,00	0,00	107 100,00	0,00	297 108,00	
211	Terrains	5 775 800,00	0,00	0,00	0,00	5 775 800,00	
213	Constructions	11 969 840,88	0,00	0,00	0,00	11 969 840,88	
215	Installations techniques, maté	143 521 306,68	0,00	153 000,00	0,00	143 674 306,68	
2150	Installations techniques, maté	2 598 700,92	0,00	0,00	0,00	2 598 700,92	
2184	matériel de transport	3 050 500,00	0,00	0,00	0,00	3 050 500,00	
2185	Equipement de bureau	531 178,00	0,00	0,00	0,00	531 178,00	
232	Immobilisations corporelles en	11 158 241,01	0,00	0,00	0,00	11 158 241,01	
274	Prêts et créances sur contrat	150 000 000,00	0,00	10 000 000,00	0,00	160 000 000,00	
2750	CAUTION POST TRANSFOU	405 675,45	0,00	0,00	0,00	405 675,45	
2804	Amortissement des logiciels in	0,00	190 008,00	0,00	3 000,00		193 008,00
2813	Amortissement constructions	0,00	5 536 051,37	0,00	598 492,04		6 134 543,41
2815	Amortissement installations te	0,00	71 427 066,98	0,00	9 732 370,09		81 159 437,07
28150	Amortissement installations te	0,00	1 815 026,85	0,00	259 870,09		2 074 896,94
28184	Amort.materiel de transport	0,00	2 948 333,33	0,00	101 666,67		3 050 000,00
28185	Amortissement équipement burea	0,00	418 507,00	0,00	54 229,50		472 736,50
310	stocks ble tendre	1 287 056,00	0,00	294 264 229,00	294 266 285,00	1 285 000,00	
3101	BLE DUR	1 212 504,00	0,00	261 894 024,00	262 148 928,00	957 600,00	
3110	SAC DE FARINE 50KG	1 226 069,97	0,00	4 103 643,60	3 781 374,60	1 548 338,97	
31110	NYLON DE COUVERTURE	51 480,00	0,00	0,00	0,00	51 480,00	
31111	SAC DE 25 KG (F+SC+SS ...)	5 692 892,61	0,00	10 907 962,45	13 835 094,84	2 765 760,22	
31112	SACS SUMOULE SUP	0,01	0,00	0,00	0,00	0,01	
31114	ETIQUETTE ALIM BETA	12 802,73	0,00	0,00	0,00	12 802,73	
3112	SAC DE FARINE 01 KG	436 127,50	0,00	0,00	0,00	436 127,50	
3114	SAC DE SON 40 KG	2 645 064,98	0,00	3 856 675,00	5 369 685,99	1 132 053,99	
31140	ETIQUETTE SEMOULE SUP 25	115 848,27	0,00	118 156,52	155 293,81	78 710,98	
31141	ETIQUETTE SEMOULE COURANT	22 946,97	0,00	0,00	0,00	22 946,97	
31142	ETIQUETTE SEMOULE SSSF	14 385,35	0,00	18 310,77	20 014,84	12 681,28	
3115	ETIQUETTE DE FARINE	24 692,07	0,00	77 862,18	74 050,59	28 503,66	
3116	ETIQUETTE DE FERINE 25	58 305,22	0,00	143 896,71	184 615,40	17 586,53	
3117	ETIQUETTE DE SON 25	27 575,15	0,00	0,00	0,00	27 575,15	
3118	ETIQUETTE DE SON 40	53 209,30	0,00	47 828,48	83 451,99	17 585,79	
3119	FILS A COUDRE	11 947,12	0,00	390 202,50	161 520,25	240 629,37	
313	autres stocks	4 838 214,46	0,00	167 671,00	0,00	5 005 885,46	
3550	Produits finis farine	2 889 000,00	0,00	314 722 800,00	316 144 800,00	1 467 000,00	
	TOTAL A REPORTER	349 821 372,65	318 231 792,59	928 632 712,16	934 634 093,65	354 569 619,55	328 981 420,98

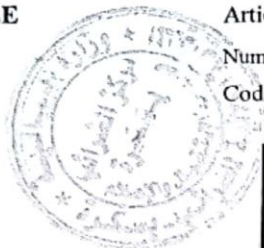
COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/19 AU 31/12/19		SOLDE AU 31/12/19	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	349 821 372,65	318 231 792,59	928 632 712,16	934 634 093,65	354 569 619,55	328 981 420,98
3551	Prod.fini son	736 799,99	0,00	56 751 200,00	57 104 000,00	383 999,99	
3552	Prod.fini SEMOULE	1 666 500,00	0,00	270 454 800,00	266 115 300,00	6 006 000,00	
3553	Prod.fini SSSF	140 000,00	0,00	12 570 000,00	12 474 000,00	236 000,00	
3810	ACHATS BLE TENDRE	0,00	0,00	294 264 229,00	294 264 229,00		0,00
38101	BLE DUR	0,00	0,00	261 894 024,00	261 894 024,00		0,00
38110	SAC DE FARINE 50 KG	0,00	0,00	4 103 643,60	4 103 643,60		0,00
381111	SAC DE 50 KG (F+SC+EXT....)	0,00	0,00	10 907 962,45	10 907 962,45		0,00
38114	SAC DE SON 40 KG	0,00	0,00	3 856 675,00	3 856 675,00		0,00
38115	ETIQU FARINE 50	0,00	0,00	77 862,18	77 862,18		0,00
38116	ETIQUETTE FARINE 25 KG	0,00	0,00	143 896,71	143 896,71		0,00
38118	ETIQUETTE SON 40 KG	0,00	0,00	47 828,48	47 828,48		0,00
38119	FIL A COUDRE	0,00	0,00	390 202,50	390 202,50		0,00
3813	autres fournitures	0,00	0,00	167 671,00	167 671,00		0,00
38140	ETIQUETTE SEMOULE SUP 25 G	0,00	0,00	118 156,52	118 156,52		0,00
38142	ETIQUETTE SEMOULE SSSF 25 KG	0,00	0,00	18 310,77	18 310,77		0,00
401	Fournisseurs de stocks	0,00	8 076 532,64	584 706 799,06	576 724 217,15		93 950,73
4012	FOURNISSEURS DE SERVICES	0,00	6 666 016,77	12 996 467,72	15 554 805,67		9 224 354,72
404	Fournisseurs d'immobilisations	0,00	0,00	108 171,00	108 171,00		0,00
408	Fournisseurs factures non parv	0,00	289 125,00	0,00	0,00		289 125,00
41102	BOULASSEL HOUCINE	0,00	0,00	12 820 810,00	12 820 810,00		0,00
41103	EURL TAMGUIT COMMERCE MULTIPLE	0,00	0,00	6 757 876,00	6 757 876,00		0,00
41105	BOULASSEL HOCINE	0,00	0,00	5 651 480,00	5 651 480,00		0,00
41106	EURL TAMGUIT COMMERCE MULTIPLE	138 740,00	0,00	9 116 260,00	9 255 000,00		0,00
41110	ASALI ALI	0,00	0,00	349 593 914,60	349 593 914,60		0,00
41112	MANSOURI MAHDI	1 332 000,00	0,00	7 920 000,00	7 200 000,00	2 052 000,00	
41116	OTHMANE REBIE	0,00	0,00	454 500,00	454 500,00		0,00
41127	ABEELLA MOHAMED	0,00	0,00	390 000,00	390 000,00		0,00
41129	BELMEHBOUI NABIL	1 004 000,00	0,00	1 620 000,00	2 265 000,00	359 000,00	
41132	BEN MOUSSA SALEK	0,00	0,00	825 000,00	825 000,00		0,00
41135	BAALI ABDELKARIM	186 080,00	0,00	1 209 120,00	1 395 200,00		0,00
41136	BAALI ABDELKRIM	46 580,00	0,00	5 929 600,00	3 967 600,00	2 008 580,00	
41145	SAADA NADIR	0,00	0,00	168 072,29	168 072,29		0,00
41146	TAEBI SALEM	0,00	0,01	0,00	0,00		0,01
41147	SAADA BACHIR	6,79	0,00	645 438,75	645 438,75	6,79	
41152	CHAABNI MOHAMED	0,00	0,00	234 880,00	234 880,00		0,00
41164	ZERHOUNI HAIBALLAH	0,00	0,00	15 300 000,00	15 300 000,00		0,00
41169	BEN TAMER SLIMANE	0,00	0,00	11 520 000,00	11 520 000,00		0,00
	TOTAL A REPORTER	355 072 079,43	333 263 467,01	2 872 367 563,79	2 867 149 821,32	365 615 206,33	338 588 851,44

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MMDU 01/01/19 AU 31/12/19		SOLDE AU 31/12/19	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	355 072 079,43	333 263 467,01	2 872 387 563,79	2 867 149 821,32	365 615 206,33	338 588 851,44
41170	SAADAQUI SALAH	12 083,12	0,00	403 399,26	415 390,00	92,38	
41176	LIABES NABIL	0,00	0,00	6 565 840,00	6 565 840,00		0,00
41178	MEGRAH MOHAMED EL AMINE	0,00	0,00	6 103 760,00	6 103 760,00		0,00
41181	MESSAOUD LAOUAR ABDELHAK	0,00	0,00	7 149 600,00	7 149 600,00		0,00
41182	MADI ABDERAHMANE	0,00	0,00	6 924 056,00	6 924 056,00		0,00
41183	AMARI SOUHAIB	0,00	0,00	6 310 240,00	6 310 240,00		0,00
41184	HARKAT HOCINE	0,00	0,00	10 604 104,00	10 604 104,00		0,00
41185	GAHMOUS ABDESLEM	0,00	0,00	225 468,00	225 468,00		0,00
41187	GUERROUDJI DJILLALI	0,00	0,00	49 421 544,00	48 600 000,00	821 544,00	
41188	LAYEB ALI	0,00	0,00	39 431 620,00	37 700 000,00	1 731 620,00	
41189	BIDI KHALIL	0,00	0,00	28 802 160,00	28 802 160,00		0,00
41190	GHIBOUS ABDELKADER	0,00	0,00	45 798,00	45 798,00		0,00
41191	AHMED BOUDOUDA KAMEL	0,00	0,00	34 812 248,00	34 812 248,00		0,00
41192	GUESSOUM OUAHID	0,00	0,00	42 875 768,00	41 980 000,00	895 768,00	
41193	DILEKH DRIDI	0,00	0,00	61 651,00	61 651,00		0,00
419	Clients créditeurs -avances re	0,00	15 396 336,12	15 396 336,12	11 999 373,12		11 999 373,12
421	Personnel, rémunérations dues	0,00	0,00	11 416 031,65	11 416 031,65		0,00
431	Sécurité sociale	0,00	0,00	1 101 086,43	1 101 086,55		0,12
4310	Sécurité sociale	0,00	661 165,71	4 606 617,14	4 282 002,94		336 551,51
444	Etat, impôts sur les résultats	678 152,70	0,00	5 024 331,00	0,00	5 702 483,70	
445	Etat, taxes sur le chiffre d'a	0,00	591 586,98	5 601 816,25	5 182 260,66		172 031,39
4470	Autres impôt tax. vers IRG/S	0,00	119 422,67	853 829,00	803 038,41		68 632,08
44701	IMPOT TAP	0,00	97 866,00	97 866,00	51 249,00		51 249,00
4471	Autre impo.vers.D timbre due	0,00	1 928,00	9 729,00	7 801,00		0,00
4550	Associés houhou bachir	0,00	30 074 400,00	1 814 400,00	0,00		28 260 000,00
4551	Associe-houhou ali	0,00	30 333 600,00	2 073 600,00	0,00		28 260 000,00
47	Comptes transitoires ou d'atte	25 485,06	0,00	2 054 669,07	2 055 026,07	25 128,06	
486	Charges constatées d'avance	6 085,92	0,00	2 736,63	6 058,92	2 763,63	
487	Produits constatés d'avance	12 441 023,02	0,00	3 491 951,15	0,00	15 932 974,17	
5121	BADR BISKRA	8 959 843,57	0,00	21 285 000,00	29 559 000,43	685 843,14	
5122	BEA BISKRA	208 700,16	0,00	0,00	0,00	208 700,16	
5125	BANQUE TRUST	0,00	0,00	309 750 489,00	292 375 605,54	17 374 883,46	
5127	Banq elbaraka	23 062 547,29	0,00	319 633 302,59	312 005 266,32	30 690 583,56	
51270	Banq baraka Batna	20 995,55	0,00	0,00	0,00	20 995,55	
53	Caisse	10 052 776,67	0,00	5 834 985,00	12 969 126,13	2 918 635,54	
581	Virements de fonds	0,00	0,00	5 100 000,00	5 100 000,00		0,00
601	Matières premières blé	0,00	0,00	294 266 285,00	0,00	294 266 285,00	
	TOTAL A REPORTER	410 539 772,49	410 539 772,49	4 121 519 881,08	3 792 363 063,06	736 893 506,68	407 736 688,66

COMpte	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/19 AU 31/12/19		SOLDE AU 31/12/19	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	410 539 772,49	410 539 772,49	4 121 519 881,08	3 792 363 063,06	736 893 506,68	407 736 688,66
60101	COSOMATION BLE DUR	0,00	0,00	262 148 928,00	0,00	262 148 928,00	
60110	MAT PREMIERS SAC FARINE 50KG	0,00	0,00	3 781 374,60	0,00	3 781 374,60	
601111	MAT PREMIERS SAC(F+SC+...)	0,00	0,00	13 835 094,84	0,00	13 835 094,84	
60114	MAT PREMIERS SAC SON 40KG	0,00	0,00	5 369 685,99	0,00	5 369 685,99	
60115	MAT PRE ETIQUETTE FARINE 50KG	0,00	0,00	74 050,59	0,00	74 050,59	
60116	MAT PRE ETIQUETTE FARINE 25KG	0,00	0,00	184 615,40	0,00	184 615,40	
60118	MAT PRE ETIQUETTE SON 40KG	0,00	0,00	83 451,99	0,00	83 451,99	
60119	MAT PRE FILS A COUDRE	0,00	0,00	161 520,25	0,00	161 520,25	
60140	CONSOMATION ETIQ S SUP 25	0,00	0,00	155 293,81	0,00	155 293,81	
60142	CONSOMATION ETIQ SSSF	0,00	0,00	20 014,84	0,00	20 014,84	
607	Achats non stockés de matières	0,00	0,00	10 975 157,58	0,00	10 975 157,58	
615	Entretien, réparations et main	0,00	0,00	38 080,00	0,00	38 080,00	
616	Primes d'assurances	0,00	0,00	36 161,98	0,00	36 161,98	
6220	KHAZANISIFEDDINE	0,00	0,00	50 000,00	0,00	50 000,00	
6224	BOUADJADJA NESRINE	0,00	0,00	244 902,00	0,00	244 902,00	
624	AUTRES FRAIS ET TRANSPORTS	0,00	0,00	3 491 951,13	0,00	3 491 951,13	
627	Services bancaires et assimilé	0,00	0,00	170 023,78	0,00	170 023,78	
631	Rémunération du personnel	0,00	0,00	6 605 174,85	0,00	6 605 174,85	
6310	HEURES SUPP	0,00	0,00	1 416 118,56	0,00	1 416 118,56	
6311	CONGE	0,00	0,00	987 792,72	0,00	987 792,72	
6312	PRIMES	0,00	0,00	2 923 983,73	0,00	2 923 983,73	
635	Cotisations aux organismes soc	0,00	0,00	3 180 916,51	0,00	3 180 916,51	
638	Autres charges de personnel	0,00	0,00	1 387 086,75	0,00	1 387 086,75	
642	Impôts et taxes non récupérabl	0,00	0,00	575 803,00	0,00	575 803,00	
645	Autres impôts et taxes (hors i	0,00	0,00	7 372,59	0,00	7 372,59	
6570	FRAIS D'AGRIAGE	0,00	0,00	506 513,64	0,00	506 513,64	
658	Autres charges de gestion cour	0,00	0,00	149 908,73	0,00	149 908,73	
681	Dotations au amortissements. p	0,00	0,00	10 749 628,39	0,00	10 749 628,39	
701	Ventes de produits finis	0,00	0,00	0,00	315 524 800,00		315 524 800,00
7010	Ventes semoule superieur	0,00	0,00	0,00	266 076 300,00		266 076 300,00
7011	s.s.s.f de 25 kg	0,00	0,00	0,00	13 133 000,00		13 133 000,00
702	Ventes de produits intermédiaire	0,00	0,00	0,00	57 580 673,12		57 580 673,12
724	Variation de stocks de produit	0,00	0,00	651 838 100,00	654 498 800,00		2 660 700,00
757	Produits exceptionnels sur opé	0,00	0,00	0,00	3 491 951,15		3 491 951,15
	TOTAL GENERAL	410 539 772,49	410 539 772,49	5 102 668 587,33	5 102 668 587,33	1 066 204 112,93	1 066 204 112,93

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE
DES IMPÔTS
Cachet du Service



Numéro d'Identification Fiscal : 0000807019001358
Article d'imposition : 07018103067
Numéro du registre de commerce :
Code Activité :

DECLARATION DE L'IMPÔT
SUR LES BENEFICES DES SOCIETES
(TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE)

Structure auprès de laquelle
la déclaration à été déposée
(Numéro et date)

2020 09 04

ANNEE D'IMPOSITION : 2020
RESULTAT DE L'ANNEE:.....2019
DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE CLOS LE: 31-12-2019
PERIODE DU :.....01-01-2019.....AU.....31-12-2019.....

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE

1) Désignation de l'entreprise (Raison sociale, forme et nationalité)..... SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) :..... MOULIN

3) Adresses en Algérie :
— du siège social ou du principal établissement :.....

— Au 1^{er} janvier 2019..... ZONE DES PARCS ROUTE DE CHETMA ,BISKRA

Téléphone :.....Fax :.....Email :.....

— Au 1^{er} janvier 2020.....(en de changement d'adresse en cours d'année).....

Téléphone :.....Fax :.....Email :.....

4) Nom, Prénom et Adresse du représentant légale en Algérie pour les entreprises non résidentes :.....

Téléphone :.....Fax :.....Email :.....

NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE DONT L'ENTREPRISE A UTILISE LES SERVICES
(préciser si ce ou ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

KHAZANI SIFEDDINE CAC/CA
CITE FERHATE, BISKRA

Numéro d'Identification Fiscale : 198107010065242
(cabinet comptable indépendant)



B RECAPITULATION DES ELEMENTS D'IMPOSITION :

1 - IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES SOCIÉTÉS:

a) Résultat comptable (1)	Bénéfice : <input checked="" type="checkbox"/>	Perte : <input type="checkbox"/>	DA.	Ct.
			27 513 597	00
b) Résultat fiscal (2)	Bénéfice : <input checked="" type="checkbox"/>	Perte : <input type="checkbox"/>	DA.	Ct.
			34 171 700	00

Dont:

- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice taxé au taux de %.....
- Bénéfice exonéré (3) : (taux d'exonération :%).....
- MONTANTS REINVESTIS AU COURS DE L'EXERCICE (4) :
- LA SOCIÉTÉ RELEVÉ DU RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS
- MEMBRE OU SOCIÉTÉ MÈRE

2 - TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE :

NATURE DES OPERATIONS	Nature des opérations réalisées	Montant brut du chiffre d'affaires avant application de la réfaction
		DA. Ct.
OPERATIONS IMPÔSABLES :		
Montant des opérations de ventes en gros portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects.....
Montant des ventes en détail, portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects.....
Opérations de ventes en gros.....30%
Opérations de ventes en gros.....50%	.. VENTES SON	57 580 673,00
Ventes et opérations ne bénéficiant pas de réfaction.....
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE (1)		57 580 673
OPERATIONS EXONÉRÉES :		
. VENTE EN GROS	VENTES FARINE	316 144 800
. VENTE EN GROS	VENTES SEMOULE	266 115 300
. VENTE EN GROS	VENTES SSSF	12 474 000
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES EXONÉRÉ (2)		594 734 100
MONTANT GLOBAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES RÉALISÉ (1) + (2)		652 314 773

- (1) et (2) cochez la case vide appropriée dans le cas d'un bénéfice ou d'une perte;
 - (3) résultats bénéficiant d'exonérations ou d'abattements (totales ou partielles) à quel que titre que ce soit;
 - (4) réinvestissements réalisés en vertu des dispositions de l'articles 142 du CID et celles de l'articles 57 de la LFC pour 2009

C IMPUTATION

1 - Crédit d'impôt :

IBS retenu à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers perçus :

— Valeurs mobilières		
— Revenus des créances, dépôts et cautionnement		
— TOTAL à imputer à titre de crédit d'impôts(*)		

2 - Avoir fiscal

Le Montant à imputer est égal à 30% des dividendes perçus(à reporter ci-contre).....

(*) Joindre Justificatif

D Répartition Des Produits Des Actions Et Parts Sociales Ainsi Que Des Revenus Assimilés Distribués

1) Montant global brut des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres parts sociales payables aux associés; actionnaires et porteurs de parts, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons (1).

Payé par la société elle même(a)

Payé par un établissement chargé du service des titres.....(b)

2) Montant des distributions correspondants à des rémunérations ou avantages dont la société ne désigne pas les bénéficiaires(2).....(c)

3) Etat nominatif détaillé des prêts, avances ou acomptes consentis aux associés actionnaires et porteurs de parts soit directement, soit par personne ou sociétés interposées: (si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

Nom, Prénom, qualité(associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions	Nature du versement	Année du versement	Montant des sommes versées
N I S			
N I S			
N I S			
N I S			
TOTAL			(d)

4) Etat nominatif détaillé des distributions autres que celles visées aux lignes 1, 2, et 3 ci-dessus: (si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

Nom, Prénom, qualité(associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions	Nature du versement	Année du versement	Montant des sommes versées avant la retenue à la source de l'impôt
a) Distribution correspondant aux produits des parts sociales dans les SARL			
N I S			
N I S			
TOTAL			(e)
b) autres distributions (3)			
N I S			
N I S			
TOTAL			(f)
5) Montant total des revenus répartis (total a+b+c+d+e+f..)			(g)

1) Il s'agit des intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales dont le paiement donne lieu à l'établissement d'un relevé de coupon;
 2) Il convient de porter dans ce cadre le montant des sommes versées ou des avantages alloués au titre de ces distributions au cours de l'exercice.
 3) Ces distributions comprennent notamment :
 - Les tantièmes ordinaires et autres rémunérations allouées aux administrateurs et non déductibles pour le calcul du bénéfice .
 - Les distributions ne résultant pas de déclarations régulières des organes compétents de la société, notamment : intérêts excédentaires des comptes courants d'associés, dons et subventions non admis dans les charges
 - Les dépenses de caractère somptueuses , rémunérations excessives ou non déclarées exclues des charges déductibles

E REMUNERATION VERSEES AUX MEMBRES DE CERTAINES SOCIETES

Ce cadre concerne les SARL, les sociétés en commandite par action, les sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés par actions (si le cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle).

Nom, Prénom, domicile, qualité et Matricule fiscal de : - Tous les associés pour les SARL - Tous les associés des sociétés en commandite par actions. - Tous les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions - Tous les associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux.	Pour les SARL Nombre de parts Sociales ou de bénéfices appartenant à chaque associé	Sommes versées, au cours de la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, à chaque associé gérant ou membre associé désigné col.1 à titre de traitement, émoluments indemnités, remboursement forfaitaires de frais ou autres rémunérations de ses fonctions dans la société.					
		année de versement	A titre de traitement émolument et indemnités proprement dits	MONTANT DES SOMMES VERSEES			
				A titre de frais de représentation, de missions et de déplacements		A titre de frais professionnels autres que ceux visés dans les colonnes 5 et 6	
				indemnités forfaitaires	Remboursements	indemnités forfaitaires	Remboursements
1	2	3	4	5	6	7	8
NIS							
NIS							
NIS							
NIS							
NIS							
NIS							

F BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT DU SOLDE DE LIQUIDATION IBS

ANNEE/PERIODE :

Bénéfice ou déficit déclaré :

(Ligne n°49 ou 24, tableau 1 Liasse fiscale)

solde crédits imputables	Montant	Excédant
Crédits imputables *		
Avoir fiscal		
SOLDE DE LIQUIDATION		

* Joindre tous justificatifs

Cadre Réserve au Receveur :

BAV n°

Payé par chèque :

- Bancaire n°

Tirée sur l'agence :

- Postal n°

Quittance n°

Cachet et timbre à date

Cadre réservé au contribuable :

Certifié sincère et véritable le contenu du présent bordereau et conforme aux écritures comptables.

A..... BISKRA Le13/04/2020

Cachet et signature

(Signature and official stamp of the taxpayer)

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 0 7 0 1 9 0 0 1 3 5 8

Désignation de l'entreprise: SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

Activité: MOULIN

Adresse: ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA BISKRA

Exercice clos le

31/12/19

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2019			2018
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	297 108	193 578	103 530	
Immobilisations corporelles				
Terrains	5 775 800		5 775 800	5 775 800
Bâtiments	11 969 840	6 134 543	5 835 297	6 433 789
Autres immobilisations corporelles	149 854 685	86 895 983	62 958 701	73 092 751
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	11 158 241		11 158 241	11 158 241
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	160 405 675		160 405 675	150 405 675
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	339 461 350	93 224 105	246 237 245	246 866 257
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	21 132 714		21 132 714	23 163 421
Créances et emplois assimilés				
Clients	7 868 512		7 868 512	2 719 489
Autres débiteurs	27 891		27 891	31 570
Impôts et assimilés				678 152
Autres créances et emplois assimilés	15 932 974		15 932 974	12 441 023
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	51 373 389		51 373 389	42 304 863
TOTAL ACTIF COURANT	96 335 481		96 335 481	81 338 521
TOTAL GENERAL ACTIF	435 796 832	93 224 105	342 572 727	328 204 778

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 0 7 0 1 9 0 0 1 3 5 8

Désignation de l'entreprise: SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

Activité: MOULIN

Adresse: ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA BISKRA

Exercice clos le

31/12/19

BILAN (PASSIF)

	2019	2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	200 000	200 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	27 513 597	27 659 349
Autres capitaux propres - Report à nouveau	235 696 799	208 037 449
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	263 410 396	235 896 799
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	9 224 354	15 031 674
Impôts	1 082 051	810 803
Autres dettes	68 855 924	76 465 501
Trésorerie passif		
TOTAL III	79 162 331	92 307 979
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	342 572 727	328 204 778

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 0 7 0 1 9 0 0 1 3 5 8

Désignation de l'entreprise: SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

Activité: MOULIN

Adresse: ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA BISKRA

Exercice du 01/01/19 au 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2019		2018	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue				
Produits fabriqués		652 314 773		646 551 130
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		652 314 773		646 551 130
Production stockée ou déstockée		2 660 700		3 127 960
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		654 975 473		649 679 090
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	580 681 869		574 410 197	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	10 918 631		10 916 583	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale				
Locations				
Entretien, réparations et maintenance	181 356		388 475	
Primes d'assurances	36 161		15 629	
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	294 902		478 084	
Publicité				
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services	3 661 974		3 611 859	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	595 774 895		589 820 830	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		59 200 577		59 858 260

... la suite sur la page suivante

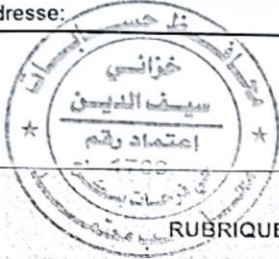
IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 8 0 7 0 1 9 0 0 1 3 5 8

Désignation de l'entreprise: SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

Activité: MOULIN

Adresse: ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA BISKRA



Exercice du 01/01/19 au 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT ...

RUBRIQUES	2019		2018	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	16 501 073		17 244 321	
Impôts et taxes et versements assimilés	583 175		587 619	
IV-Excédent brut d'exploitation		42 116 329		42 026 319
Autres produits opérationnels		3 491 951		5 458 459
Autres charges opérationnelles	712 948		876 412	
Dotations aux amortissements	10 889 111		12 612 921	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		34 006 220		33 995 445
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		34 006 220		33 995 445
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	6 492 623		6 336 095	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		27 513 597		27 659 349

(*) A détailler sur état annexe à joindre

TABLEAU DES MOUVEMENTS DES STOCKS
PERIODE DU 01/01/19 AU 31/12/19

DOSSIER : MINOTERIE BEN HOUBOU EX 2019
EDITION DU : 14/06/21
SARL MINOTERIE BEN HOUBOU

Page: 00001
DEBUT EXERCICE:01/01/19
FIN EXERCICE :31/12/19

! Reference	! Designation 1	! Qte au Debut	! Entree Periode(Q)	! Sortie Periode(Q)	! Qte ... la Fin
! !	! Designation 2	! Valeur au Debut	! Entree Periode(V)	! Sortie Periode(V)	! Valeur ... la Fin
! 3100101	! BLE TENDRE	! 1001.60	! 228999.40	! 229001.00	! 1000.00
! !	! !	! 1287056.00	! 294264229.00	! 294266285.00	! 1285000.00
! 3100102	! BLE DUR	! 531.80	! 114865.80	! 114977.60	! 420.00
! !	! !	! 1212504.00	! 261894024.00	! 262148928.00	! 957600.00
! 3100103	! MAIS	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100201	! SAC DE FARINE 50 KG	! 51523.00	! 167400.00	! 155762.00	! 63161.00
! !	! !	! 1226069.98	! 4103643.60	! 3781374.59	! 1548338.99
! 3100202	! SAC DE FARINE 25 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100205	! SAC DE FARINE 1 KG	! 202850.00	! 0.00	! 0.00	! 202850.00
! !	! !	! 436127.50	! 0.00	! 0.00	! 436127.50
! 3100301	! SAC DE SON 25 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100302	! SAC DE SON 40 KG	! 79463.75	! 137500.00	! 177347.50	! 39616.25
! !	! !	! 2645064.99	! 3856675.00	! 5369685.98	! 1132054.01
! 3100401	! SAC DE 25 KG (F+SC+SS+EXT+SSS)	! 316670.00	! 602200.00	! 765964.00	! 152906.00
! !	! !	! 5692892.61	! 10907962.45	! 13835094.84	! 2765760.22
! 3100402	! SAC SSSF DE 25 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100403	! SAC SEMOULE 25 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100404	! SAC SEMOULE 10 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100501	! ETIQUETTE DE FARINE 50 KG	! 52078.00	! 163576.00	! 155762.00	! 59892.00
! !	! !	! 24692.07	! 77862.18	! 74050.59	! 28503.65
! 3100502	! ETIQUETTE DE FARINE 25 KG	! 122497.00	! 302304.00	! 387860.00	! 36941.00
! !	! !	! 58305.22	! 143893.98	! 184615.40	! 17583.80
! Total Page en Quantites	! !	! 826615.15	! 1716845.20	! 1986674.10	! 556786.25
! Total Page en Valeurs	! !	! 12582712.37	! 575248290.20	! 579660034.41	! 8170968.17
! Total Reporte en Quantites	! !	! 826615.15	! 1716845.20	! 1986674.10	! 556786.25
! Total Reporte en Valeurs	! !	! 12582712.37	! 575248290.20	! 579660034.41	! 8170968.17

TABLEAU DES MOUVEMENTS DES STOCKS
PERIODE DU 01/01/19 AU 31/12/19

DOSSIER : MINOTERIE BEN BOUHOU EX 2019
EDITION DU : 14/06/21
SARL MINOTERIE BEN BOUHOU

Page: 00002
DEBUT EXERCICE:01/01/19
FIN EXERCICE :31/12/19

! Reference	! Designation 1	! Qte au Debut	! Entree Periode(Q)	! Sortie Periode(Q)	! Qte ... la Fin
!	! Designation 2	! Valeur au Debut	! Entree Periode(V)	! Sortie Periode(V)	! Valeur ... la Fin
! 3100503	! ETIQUETTE DE SEMOULE SUP 25 KG	! 245229.00	! 248228.00	! 327824.00	! 165633.00
!	!	! 115848.27	! 118156.53	! 155293.81	! 78710.99
! 3100504	! ETIQUETTE SSSF DE 25 KG	! 40784.00	! 38468.00	! 50280.00	! 28972.00
!	!	! 14385.36	! 18310.77	! 20014.84	! 12681.29
! 3100505	! ETIQUETTE SEMOULE COURNT 25 KG	! 62500.00	! 0.00	! 0.00	! 62500.00
!	!	! 22946.97	! 0.00	! 0.00	! 22946.97
! 3100506	! ETIQUETTE DE SEMOULE SUP 10 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
!	!	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 3100601	! ETIQUETTE DE SON 25 KG	! 79250.00	! 0.00	! 0.00	! 79250.00
!	!	! 27575.15	! 0.00	! 0.00	! 27575.15
! 3100602	! ETIQUETTE DE SON 40 KG	! 113848.75	! 100480.00	! 177347.50	! 36981.25
!	!	! 53209.30	! 47828.48	! 83451.99	! 17585.79
! 3100603	! ETIQUETTE ALIM/BETAI MAIS 50KG	! 4300.00	! 0.00	! 0.00	! 4300.00
!	!	! 3773.25	! 0.00	! 0.00	! 3773.25
! 3100604	! ETIQUETTE ALIM/BETAI SON 40KG	! 5040.00	! 0.00	! 0.00	! 5040.00
!	!	! 4422.60	! 0.00	! 0.00	! 4422.60
! 3100605	! ETIQUETTE ALIM/BETAI FIN CROIS	! 5250.00	! 0.00	! 0.00	! 5250.00
!	!	! 4606.88	! 0.00	! 0.00	! 4606.88
! 3100701	! FILS A COUDRE	! 42.04	! 1312.03	! 549.54	! 804.53
!	!	! 11947.12	! 390202.50	! 161491.96	! 240657.66
! 3100801	! NYLON DE COUVERTURE	! 396.00	! 0.00	! 0.00	! 396.00
!	!	! 51480.00	! 0.00	! 0.00	! 51480.00
! 7100101	! FARINE DE 50 KG DE BLE TENDRE	! 1205.00	! 77881.00	! 78271.00	! 815.00
!	!	! 2169000.00	! 140185800.00	! 140887800.00	! 1467000.00
! 7100102	! FARINE DE 25 KG DE BLE TENDRE	! 400.00	! 96965.00	! 97365.00	! 0.00
!	!	! 720000.00	! 174537000.00	! 175257000.00	! 0.00
! 7100103	! SEMOULE DE 25 KG SUPERIEUR B/D	! 505.00	! 81956.00	! 80641.00	! 1820.00
!	!	! 1666500.00	! 270454800.00	! 266115300.00	! 6006000.00
!	Total Page en Quantites	! 558749.79	! 645290.03	! 812278.04	! 391761.78
!	Total Page en Valeurs	! 4865694.90	! 585752098.28	! 582680352.60	! 7937440.58
!	Total Reporte en Quantites	! 1385364.94	! 2362135.23	! 2798952.14	! 948548.03
!	Total Reporte en Valeurs	! 17448407.27	! 1161000388.48	! 1162340387.00	! 16108408.74

TABLEAU DES MOUVEMENTS DES STOCKS
PERIODE DU 01/01/19 AU 31/12/19

DOSSIER : MINOTERIE BEN HOUHOU EX 2019
EDITION DU : 14/06/21
SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

Page: 00003
DEBUT EXERCICE:01/01/19
FIN EXERCICE :31/12/19

! Reference	! Designation 1	! Qte au Debut	! Entree Periode(Q)	! Sortie Periode(Q)	! Qte ... la Fin
! !	! Designation 2	! Valeur au Debut	! Entree Periode(V)	! Sortie Periode(V)	! Valeur ... la Fin
! 7100104	! SSSF DE 25 KG	! 140.00	! 12570.00	! 12474.00	! 236.00
! !	! !	! 140000.00	! 12570000.00	! 12474000.00	! 236000.00
! 7100105	! SEMOULE DE 25 KG COURANTE B/D	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 7100106	! SEMOULE DE 10 KG SUPERIEUR B/D	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 7100201	! SONS DE 25 KG DE BLE TENDRE	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 7100202	! SONS DE 40 KG DE BLE TENDRE	! 724.00	! 51769.00	! 52103.00	! 390.00
! !	! !	! 579200.00	! 41415200.00	! 41682400.00	! 312000.00
! 7100203	! SONS DE 25 KG DE BLE DUR	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! 7100204	! SONS DE 40 KG DE BLE DUR	! 197.00	! 19170.00	! 19277.00	! 90.00
! !	! !	! 157600.00	! 15336000.00	! 15421600.00	! 72000.00
! 7100301	! ALIMENTS BETAIL MAIS 50 KG	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! !	! !	! 0.00	! 0.00	! 0.00	! 0.00
! Total Page en Quantites	! !	! 1061.00	! 83509.00	! 83854.00	! 716.00
! Total Page en Valeurs	! !	! 876800.00	! 69321200.00	! 69578000.00	! 620000.00
! Total General en Quantites	! !	! 1386425.94	! 2445644.23	! 2882806.14	! 949264.03
! Total General en Valeurs	! !	! 18325207.27	! 1230321588.48	! 1231918387.00	! 16728408.74