



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

شعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور تقنية التكلفة على أساس النشاط (ABC)

في ترشيد قرارات التسعير

-دراسة حالة مؤسسة كوندور -

تحت إشراف الأستاذة:

- د. عبد الواحد نسيمة

إعداد الطالبتين:

- زيتوني مريم

- صيفي شيماء

أعضاء لجنة التقييم

رئيسا	أستاذة محاضرة - ب - جامعة برج بوعريريج	د. بن سراج إيمان
مشرفا	أستاذة محاضرة - ب - جامعة برج بوعريريج	د. عبد الواحد نسيمة
مناقشا	أستاذة محاضرة - أ - جامعة برج بوعريريج	د. بونقيب أحمد

السنة الجامعية: 2022/2021

# شكر وتقدير

أحمد الله عز وجل الذي أنعم علي بنعمة العقل ، أن أدني بالعزيمة والإرادة لإتمام  
هذا العمل ...

الشكر والإمتنان والعرفان بالجميل للوالدين الكرميين جمعني الله وإياهما فيجنات  
الفردوس الأعلى إنه على كل شيء قدير...

أتوجه بخالص الشكر والتقدير للأستاذة المحترمة "نسيمة عبد الواحد" على شكرها  
بالإشراف على هذه المذكرة ، وكذا أعضاء لجنة المناقشة

كما لا يفوتني من هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم برأيه  
وشجعني ولو بكلمة طيبة أو قدم لي يد العون من قريب أو بعيد...

شكرا لكل من دعاني في ظهر الغيب ...

## الهداء



الحمد لله الذي وفق وأعان وشكر له على توالي توفيقه والصلاة والسلام على خير خلق الله  
وخاتم الأنبياء محمد صلى الله عليه وسلم

أما بعد

الى القلب الذي ينبض في كل لحظة بالحب والرحمة على التي أثارت قلبي وكتبت إسمي على  
حداقات عيونها الى التي جعل الله المجنة تحت أقدامها  
الى أروع كلمة نطق بها لساني "أمي الغالية"

الى الذي لفني بين ذراعيه وسقاني من حنانه الى مسكن الأمل أطال الله في عمرك الغالي "أبي العزيز"  
الى العزيرة على قلبي الى التي دعواتها سر نجاحي "جدتي الريح" حفظها الله وأطال في عمرها.  
الى أبي الثاني الى سندي في الحياة "جدي كمال" حفظه الله ورعاها.

الى كل من أهمهم أمري كل من اخوتي بهيتم وتاج الدين وأخواتي رنا ورتيل وبنات خالاتي اميمة وآية ودعاء وفقهم الله وسدد  
خطاهم.

الى صديقتي وتوأم روجي التي شاركتني سنوات حياتي "مريم زيتوني"  
الى من ساندني ووقف بجاني وأمدني بالقوة وقت ضعفي.

الى من احبهم قلبي وأسكنهم بجواره الى من فقدتهم روجي وهم تحت التراب جدي مبارك وجدتي ثلجية رحمهم الله وأسكنهم فسيح جناته.

الى كل من يذكرهم قلبي ونسيم قلبي  
الليكم اهدي هذا العمل المتواضع

شيماء

# الاهداء



الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم الأنبياء محمد وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد

إلى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف إلى من تجرعت الكأس فارغاً لتسقيني قطرة حب إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها  
بلسم جراحي "أمي الحبيبة"

إلى من علمني العطاء دون إنتظار إلى من أحمل اسمه بكل إفتخار إليك يا من جعل نفسه شمعة تحترق لتضيئ لنا درب النجاح أرو من  
الله أن يد في عمرك يا أعلى الناس "أبي العزيز"

إلى أمي الثانية إلى مصدر الحنان الذي ينبع من القلب إلى التي أعانتني بالصلاوات والدعوات إلى أعلى إنسانة جدتي العزيزة  
"مباركية فطيمة" حفظها الله واطال في عمرها.

إلى من أرى التفاؤل بأعينهم والسعادة في صحتهم إلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي يونس، منار، أماني.

إلى صديقتي ورفيقتي دربي التي قضيت معي معظم مشوار حياتي والتي شاركتني في إنجاز هذه المذكرة "صيفي شيماء".

إلى اللواتي عشت معهن أجمل اللحظات والأيام "صديقاتي الوفيات".

إلى كل من أهتمهم أمري من قريب وبعيد إلى جميع الابهل والأقارب.

أهدي هذا العمل المتواضع

## فهرس المحتويات:

شكر وعرفان

الاهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول والأشكال

أ.....	مقدمة.....
6.....	الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات و أدبيات الدراسة.....
6.....	تمهيد.....
7.....	المبحث الأول: الإطار النظري لمتغيرات وأدبيات الدراسة.....
7.....	المطلب الأول: الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط.....
7.....	الفرع الأول: الطرق التقليدية.....
7.....	أولاً: طريقة التكاليف الكلية:.....
8.....	ثانياً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف.....
8.....	ثالثاً: طريقة التكاليف المتغيرة.....
9.....	رابعاً: طريقة التكاليف المعيارية.....
9.....	الفرع الثاني: نقد الطرق التقليدية.....
10.....	الفرع الثالث: مفهوم تقنية التكلفة على أساس النشاط.....
10.....	أولاً: نشأة تقنية التكلفة على أساس النشاط.....
12.....	ثانياً: مراحل تطور تقنية التكلفة على اساس الانشطة.....
12.....	ثالثاً: مفهوم تقنية التكلفة على اساس النشاط.....
14.....	رابعاً: مبادئ التكلفة على اساس النشاط.....

## فهرس المحتويات

15	الفرع الرابع: مفاهيم أساسية وأهداف التكلفة على أساس النشاط
15	أولاً: مفاهيم أساسية لل ABC
17	ثانياً: أهداف طريقة التكلفة على أساس النشاط
17	الفرع الخامس: خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط
17	أولاً: تحديد الأنشطة
18	ثانياً: تحديد تكلفة الأنشطة
18	ثالثاً: تحديد مسببات التكلفة
18	رابعاً: تحديد مراكز الأنشطة
19	خامساً: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات
20	الفرع السادس: مقارنة بين التكلفة على أساس النشاط و الأنظمة التقليدية
20	أولاً: مقارنة بين التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية
21	ثانياً: مزايا وصعوبات تطبيق طريقة (ABC)
23	المطلب الثاني : الإطار النظري للتسعير
23	الفرع الأول: مفهوم التسعير
23	الفرع الثاني : أهداف التسعير
25	الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على التسعير
28	الفرع الرابع: طرق التسعير
30	المطلب الثالث: التكلفة على أساس النشاط والتسعير
31	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
31	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
31	الفرع الأول: المذكرات

## فهرس المحتويات

33	الفرع الثاني: المقالات
34	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
36	المطلب الثالث: الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
37	خلاصة الفصل
38	الفصل الثاني: الدراسات التطبيقية
39	تمهيد
40	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة كوندور
40	المطلب الأول: التطور التاريخي للمؤسسة الأم
40	1- تقديم لمؤسسة CONDOR
41	2- لمحة جغرافية
41	المطلب الثاني: التعريف بالوحدة محل الدراسة
41	المطلب الثالث: مهام وأهداف مؤسسة CONDOR
41	الفرع الأول: مهام المؤسسة
41	الفرع الثاني: أهداف المؤسسة
45	المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة
45	المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة
45	المرحلة الأولى: تحليل وتحديد الأنشطة
46	المرحلة الثانية: تحديد تكاليف الأنشطة
51	المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة
52	المرحلة الرابعة: تحديد مراكز النشاط
54	المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

## فهرس المحتويات

---

56	المطلب الثاني: نتائج تطبيق نظام ABC وقرارات التسعير
58	خاتمة
63	قائمة المراجع:
63	أولاً: المراجع باللغة العربية
63	الكتب
63	الأطروحات و الرسائل الجامعية:
64	المقالات:
64	ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية
65	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
20	مقارنة بين التكلفة على أساس النشاط و الأنظمة التقليدية	1
21	مزايا و صعوبات تطبيق ABC	2
27	العوامل المؤثرة في قرارات تحديد الأسعار	3
36	الفرق بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية.	4
47	الاهتلاكات الشهرية للمؤسسة	5
48	الأجور الشهرية للمؤسسة	6
49	المصاريف الأخرى للمؤسسة	7
50	تكاليف المصالح	8
51	تكاليف الأنشطة	9
52	مسببات التكلفة	10
53	نسب المسببات حسب كل ورشة	11
53	توزيع التكاليف على الورشات	12
54	تكلفة الكلف لكل منتج في الورشات	13
55	تكلفة الكلف لكل منتج	14
56	سعر تكلفة المنتجات	15

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
14	سيرورة عمل التكلفة على أساس الأنشطة.	1
19	ملخص تقنية التكلفة على أساس النشاط	2
25	العوامل المؤثرة على عملية التسعير	3
30	طرق التسعير	4
42	الميكال التنظيمي لوحدة انتاج البلاستيك و البولستران	5

مقدمة

تعتبر المؤسسة العنصر الأساسي في اختيار الموارد الضرورية، حيث تكمن أهميتها الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة و ذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة و مقنعة و تقديم المنتجات وخدمات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة وهذا مما دفع الى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات.

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، و من العلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبيا و قد ظهرت أهميتها و ضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية اواخر القرن 18، حيث صاحبها تضخم و اتساع حجم المؤسسات و تعقد بيئة الأعمال .

نتيجة للتطورات الاقتصادية والصناعية مما أدى الى تزايد المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية في العالم. حيث أصبحت كل مؤسسة تسعى و بشكل خاص لمواكبة هذا التطور و الخروج بأقل تكلفة أو أعلى انتاج وفي ظل هذا التطور و العوامل السابقة كان لا بد من ظهور نظام جديد للتكاليف بحيث يلي الكثير من الاحتياجات التي لا غنى عنها.

إن تقنية التكلفة على أساس النشاط تعد من الأدوات الإدارية الإستراتيجية التي تستخدم بشكل رئيسي لتحسين الكفاءة التشغيلية حيث تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف و تحسين فعالية التسيير، وتنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلتها و سلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل و يعتبر بمثابة بديل مقترح لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، و الذي يتيح للمؤسسات التحكم في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج بأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات و الأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها.

## 1-مشكل الدراسة :

يمكن تحديد مشكلة الدراسة بشكل عام في عدم توفر نظام تكاليف كفوء يضمن تقديم المنتجات "سلعة أو خدمة" بشكلها الأمثل و كون الشركات الصناعية المعتمدة على أنظمة التكاليف التقليدية لحساب تكلفة المنتجات لازالت تعاني قصور بسبب عدم الدقة في التخصيص والتوزيع وبالتالي كان لابد من الضروري السعي وراء إيجاد تقنية تكاليف تتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة و إلزامية ترشيد نفقاتها، والمتمثلة في تقنية التكلفة على أساس النشاط ، والتي تعد أكثر دقة في احتساب تكلفة المنتجات كونها تقوم على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد و أن المنتج أو الخدمة يستهلك تلك الأنشطة، لذا فإن الإشكالية العامة المطروحة في هذه الدراسة هي :

كيف تساهم تقنية التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير في المؤسسة؟

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية :

- ما المقصود بتقنية التكلفة المبنية على أساس النشاط؟
- هل تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية طريقة التكلفة على اساس النشاط؟
- كيف يمكن أن تقوم تقنية التكلفة على أساس النشاط بإتخاذ قرارات تسعير رشيدة ؟

## 2- فرضيات الدراسة :

من خلال الاطلاع على هذا الموضوع يمكن تبني فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة للتساؤلات السابقة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها، والمتمثلة في:

- 1 - تقوم تقنية التكلفة على أساس النشاط على فكرة جديدة تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات مما يحدد تكلفة المنتج " سلعة " أو " خدمة " النهائية وتحديد السعر المناسب لها؛
- 2 - تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية طريقة التكلفة على أساس النشاط؛
- 3 - تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى إتخاذ قرارات تسعير رشيدة؛

## 3- أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على تقنية التكلفة على أساس النشاط و أيضا التعرف على أهم الخصائص التي إتسمت بها و كيفية مساهمتها في ترشيد قرارات التسعير .

## 4- أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من النقاط :

- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية الى حديثة من أجل اعطاء تفسير دقيق للنتائج.
- دعم المكتبات بمرجع اضافي في هذا الموضوع .
- تحديد نقاط القوة و الضعف للأسلوبين التقليدي و الحديث.
- التعرف على دور استخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط في تحسين دقة تكاليف المنتجات والخدمات.
- إبراز العلاقة بين التكاليف و ترشيد القرارات.

## 5- حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في اطارين زماي ومكاني، الزماي يتمثل في الفترة الممتدة من فيفري 2022 إلى غاية جوان 2022، أما المكاني فيتمثل في المؤسسة الجزائرية الخاصة التي تعمل في مجال تصنيع الأدوات الكهرو منزلية CONDOR و بالتحديد وحدة انتاج البلاستيك وبوليستران.

## 6- المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

في هذه الدراسة سنتبع المنهج الوصفي يتلائم مع الجانب النظري، وذلك بالاعتماد على المصادر الثانوية لجمع البيانات "كتب، دوريات ...." ومن جهة أخرى تم اعتماد المنهج التحليلي لتحليل الوقائع المتعلقة بالدراسة ومنهج دراسة الحالة.

## 7- اسباب اختيار الموضوع :

إن إختيار الموضوع يرجع لعدة أسباب هي:

- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات و البيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات التسعيرية.
- الرغبة في البحث في هذا الموضوع الذي يندرج ضمن تخصص الطلبة أصحاب البحث.

# الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات

وأدبيات الدراسة

## الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات و أدبيات الدراسة

تمهيد:

إن المؤسسة الاقتصادية تشهد تنافسية كبيرة تجبرها على زيادة في تنوع منتجاتها وإرتفاع تكاليفها بشكل عام وخصوصا غير المباشرة منها، وهذا ما يجدها من تحقيق ربحية عالية تضمن لها الإنسجام والتأقلم مع السوق، ومن هنا توجب عليها أن تنتهج أحدث الطرق لتخفيف تكاليفها من خلال معرفة أدق التفاصيل عن تكاليف الإنتاج لمحاولة تخفيف وإزالة كل التكاليف الغير ضرورية في عملية الإنتاج، كل هذا أدى الى ظهور تقنية التكلفة على أساس النشاط(ABC) الذي تتوقع المؤسسة الاقتصادية منها تخفيف تكاليف الإنتاج عند تطبيقها. ومن خلال هذا الفصل يتم التطرق لأدبيات متغير الدراسة وخصوصا ما تعلق بالأساسيات والمفاهيم الخاصة، ومن أجل محاولة الوصول لتحقيق الهدف المسطر والإجابة على جزء من الاشكالية، تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين حسب ما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري لمتغيرات و أدبيات الدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

## المبحث الأول: الإطار النظري لمتغيرات وأدبيات الدراسة

جاءت تقنية التكلفة على أساس النشاط نتيجة للعيوب التي شابت الطرق التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك الطرق نسبياً، حيث لم تكن قادرة على مواجهة التطور الحالي الحاصل في أنشطة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عملت تقنية التكلفة على أساس النشاط على كيفية تحسين قياس التكاليف وأصبحت المعلومة أكثر دقة يمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي و مهندسي المنتجات والخدمات

### المطلب الأول: الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى طريقة التكلفة على أساس النشاط هي العيوب التي سادت في الطرق التقليدية وتعتبر طريقة التكلفة على أساس النشاط من أبرز التطورات التي نالت إهتمام الباحثين خلال السنوات الأخيرة وسنقوم فيما يلي بالتعرف على الطريقتين والمعلومات المتعلقة بها .

#### الفرع الأول: الطرق التقليدية

#### أولاً: طريقة التكاليف الكلية:

تعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية تشتمل على جميع عناصر التكاليف ، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة المنتجات.

يتم تبويب عناصر التكاليف إلى اعباء مباشرة وهي التي يمكن تخصيصها مباشرة لوحدات المنتج النهائي ، وحدوثها يتطابق مع إنتاج تلك الوحدات كالمواد الأولية واللوازم واليد العاملة المباشرة وغيرها من الأعباء، وإلى أعباء غير مباشرة والتي يمكن تخصيصها لمنتج معين بل ترتبط بأكثر من غرض ، ومجموعها يشكل التكلفة الإجمالية "سعر التكلفة" متضمنة أعباء التسويق والبيع ، ويتم حسابها حسب تسلسل مراحل النشاط الإنتاجي وفق الترتيب التالي:

تكلفة مباشرة أولية = تكلفة المواد الاولية + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة

تكلفة الإنتاج = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة المنتجات تحت التشغيل اول مدة - تكلفة المنتجات تحت التشغيل

آخر مدة.

تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج التام أول مدة - تكلفة الإنتاج التام آخر مدة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء وتطويرها حت تسيير التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات

الإنتاجية وعلى الرغم من هذا إلا أن هذه الطريقة لا تخلو من عيوب نذكر منها :

صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف الغير مباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، وتزداد بنقصان حجم الإنتاج، وهذا ما ينعكس على سعر البيع.<sup>1</sup>

ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف

هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجد مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من الغير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية .

يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، اذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات و تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة .

التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة × معامل التحميل .

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الإقتصادي / المستوى العادي للنشاط الإقتصادي

ويعرف النشاط الإقتصادي بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات. أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل في: من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة وحتى إن أمكن قياسه فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستعمال أسس العملية.<sup>2</sup>

ثالثا: طريقة التكاليف المتغيرة

تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من

<sup>1</sup> محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، ط01، دار البازوري، عمان، الأردن، 2011، ص281.

<sup>2</sup> عبد الرزاق بلعياضي، فطيمة الزهرة زيتوني، تخفيض التكاليف بالإعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة برج بوعريج، 2016-2017، ص09.

استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي . وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا سنة 1936.

وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينيات الى أوروبا وبالضبط الى إنجلترا باسم "Direct costing"<sup>1</sup>

#### رابعاً: طريقة التكاليف المعيارية

تعتبر التكاليف المعيارية بمثابة تكاليف محددة مقدما بدقة وعناية، ويتم إستخدامها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف تحديد ثم تحليل الانحرافات في مختلف عناصر التكاليف، وبالتالي يجب على إدارة الوحدة الإقتصادية على ضرورة التأكد من أن المعايير المستخدمة في قياس وإحتساب التكاليف المعيارية تعتبر مقاييس مناسبة. و الغرض من دراستها تقييم تحركات المنتج و تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على سعر التكلفة لكن لهذه الطريقة عدة عيوب منها :

صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية .  
مراجعة المعايير يمكن أن تقتضي الحاجة الى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: نقد الطرق التقليدية

- معلومة التكاليف لا يمكن الإعتماد عليها؛
- التركيز على النتائج المالية الإجمالية، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج، والتي تعطي نتائج غير دقيقة حول تقييم قدرة الأقسام على تقديم التحسينات التشغيلية؛
- صعوبة معالجتها وتخصيصها للأعباء غير المباشرة "عدم الدقة في التحميل" ومما زاد من هذا التعقيد هو ارتفاع نسبة تلك الأعباء مع توسع في النشاطات الصناعية والغير صناعية داخل المؤسسة ؛
- توحيد ومساواة التكاليف بغض النظر عن السببية او الاستفادة من تلك التكاليف ، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص التحميل للبعض الأخر والمحصل في النهاية هو حدوث أخطاء في بيانات التكاليف، مما يؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات ، مما يؤدي إلى المغالاة في تسعير بعض المنتجات، ومن ثم تخفيض قدرتها التنافسية

<sup>1</sup> محمد توفيق بلوغ، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1982، ص102.

<sup>2</sup> حمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص219.

او توقف إنتاج بعض المنتجات التي من الممكن أن تكون منتجات مربحة ، وعلى الجانب الآخر فان نقص التحميل لبعض المنتجات يؤدي إلى الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة . مما يؤثر في النهاية على استمرارية المؤسسة .<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: مفهوم تقنية التكلفة على أساس النشاط

#### أولاً: نشأة تقنية التكلفة على أساس النشاط

لمدة من الزمن ظلت المؤسسات الصناعية تتبع النظام التقليدي للتكاليف في تخصيص التكاليف الإضافية (التكاليف الغير مباشرة) بهدف تحديد التكلفة الكلية لمنتجاتها ، لكن في ظل التطورات الصناعية التي شهدتها معظم المؤسسات العالمية فقد باتت الأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف لا توفى بالغرض، حيث أصبحت غالباً ما تقدم نتائج مظلمة عن التكاليف الكلية الحقيقية للمنتج، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة في أغلب الأحيان، إلا أن معلومات هذا النظام أصبحت غير ملائمة لترشيد القرارات الإستراتيجية نتيجة مجموعة الانتقادات المصاحبة له والتي من أهمها ضعف عملية تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الحالية المستندة إلى مجموعة من أسس التوزيع والتحميل المبنية على ساعات أو تكلفة اليد العاملة التي تضاءلت تكلفته نتيجة التحول إلى الآلية ، فضلاً عن خضوع هذه الأسس الحالية للحكم و الاجتهاد الشخصي الأمر الذي يقلل من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج و ايضا في تسعير المنتجات المتعددة و المستفيدة من هذه التكلفة ، هذا بالإضافة إلى الفشل في تفهم الأنشطة المسببة لهذه التكاليف باعتبارها جوهر العلاقة السببية بين تكاليف الإنتاج وبين ما يستهلك من موارد، وللتغلب على هذا القصور انتهى الأدب المحاسبي التكاليفي إلى وجود مدخل حديث يعمل على إنتاج معلومات تكاليفية أكثر دقة و موضوعية وعدالة ، وأطلق على هذا المدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) أو إختصاراً Activity-Based Costing<sup>2</sup>

فقد أبدى المحاسبون اهتماماً كبيراً بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات .

حيث بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة ( Shubk 1963 et Bekett1951 ) .

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط02، دار الحامد، عمان، الاردن 2008، ص155.

<sup>2</sup> عبد الله عباس، أثر تطبيق التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص22.

وفي نفس الفترة يشير (johnson) أن محاسبي الشركة الأمريكية ( Genereral Electric ) قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف سنة 1963 حيث عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة و اقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف الغير مباشرة.

و يعتبر ستوبس هو أول من اقترح تسمية النظام 1971 و بناء على ذلك فقد اعتبر من اهم اسباب فشل الأنظمة التقليدية في أداء مهامها نظرا لما يترتب عن ذلك نتائج من شأنها أن تفقد النظام الاهداف المرجوة منه<sup>1</sup>

وبعد ذلك وفي سنة 1986 أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر The computer aided manufacturing the international الذي أنشأ في سنة سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف CMS الذي يعتبر حصيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين و المراجعين كذا الجامعيين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة الخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

في سنة 1987 : تم الظهور الفعلي لتقنية ABC على يد الأكاديميين Kaplan Robert و Robincooper في مؤتمر جوان 1987 ب: Harvard busniss school بعنوان: كيف يقوم محاسب التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات .... للكاتبين kaplan et cooper طبق هذه التقنية بالولايات المتحدة الأمريكية ثم اشترط استخدامه في الكثير من الدول منها بريطانيا، اروبا، كندا و حتى الاتحاد السوفياتي، حيث كان هناك العديد من الأفكار التي تتفق ومضمون ABC ، ولعل أهم ما يجدر إليه الإشارة هنا بأن الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت بأنه يساهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية و الأهم من هذا كله التأثير على قرارات التسعير .

في البداية كانت تقنية ABC تمثل نموذجا احادي البعد بمعنى انه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول الى نموذج ذو بعدين حيث اظهر نجاعته بتزويد الادارة بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة و الاخرى حول العمليات<sup>2</sup>

<sup>1</sup>إسماعيل يحي النكريتي، مرجع سابق، ص156.

<sup>2</sup>إسماعيل يحي النكريتي، مرجع سابق، ص157.

ثانيا: مراحل تطور تقنية التكلفة على اساس الانشطة

لقد مر تكوين تقنية التكلفة على اساس الانشطة بما يلي :

1. مرحلة ادارة الانشطة: لقد ركزت هذه المرحلة على سلسلة القيمة اكثر من التحليل المحاسبي و المالي و لقد هدفت ادارة الانشطة الى ما يلي:

- اكتشاف و استبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الانتاج الفوري
- الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تعيين جودة و سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

2. مرحلة محاسبة التكاليف الأنشطة : ولقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال :

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالانشطة.
- تتبع علاقاتها مع الانشطة<sup>1</sup>

3- مرحلة نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC: وتمثل هذه المرحلة الشكل المكتمل لنظام التكاليف المستندة للنشاط.

ثالثا: مفهوم تقنية التكلفة على اساس النشاط

مفهوم تقنية التكلفة على اساس النشاط: لقد حُضيت تقنية ABC بعدة تعريفات نذكر منها :

"هي منظور وفكرة لقياس ادق للتكاليف، حيث في ظل هذا النظام يتم التركيز على الانشطة وهذا ليس بالأمر السهل، حيث يتم النظر الى المنتجات بكونها لا تستهلك الموارد مباشرة و انما تستهلك انشطة"

"هذه التقنية تقوم على افتراض مؤداه ان المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة و انما تستهلك انشطة (فحص، جودة، المنتجات النهائية، اعداد تجهيز الآلات، طلبيات الشراء...) و ان هذه الانشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة، لذلك فان تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة يجب ان يكون على اساس الانشطة التي استهلكتها هذه المنتجات وهو ما يؤدي الى دقة وتخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب التكاليف"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص158.

<sup>2</sup>صحراوي ياسمين، عيشاوي مسعودة، التكاليف على أساس الانشطة ( ABC ) وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة المسيلة 2019-2020 ص28.

تعريف Davidson : على انه : " نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الاولى :تخصيص عناصر التكاليف لصناعية غير المباشرة على احواض الكلف (Cost pool) والتي تمثل الانشطة ثم يتم المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الانشطة اللازمة لإنائها".<sup>1</sup>

كما عرف هذا النظام بانه اسلوب اكثر دقة يحدد تكلفة جميع الانشطة التي نفذت ثم يجد قاعدة مناسبة لتخصيص هذه التكاليف الى منتجات او الخدمات و يتكون ذلك من مرحلتين هما :

المرحلة الاولى: يتم تخصيص الموارد للأنشطة بناء على كمية الموارد المستهلكة في اداء النشاط.

المرحلة الثانية: فيتم تخصيص تكاليف النشاط الى المنتجات (الخدمات و الزبائن) وفقا للاستخدام هدف تكلفة للنشاط.

يشمل نموذج (ABC) وجهتي نظرها وجهة نظر التكلفة و وجهة نظر العملية.<sup>2</sup>

وجهة نظر التكلفة: من خلال تدفق التكاليف من الموارد الى الانشطة و من الانشطة الى المنتج او الخدمة ويركز على كيفية التي يتم بها توزيع التكاليف على الانشطة المختلفة في المؤسسة وفق الاهداف المخططة .

وجهة نظر العمليات: والتي تبين مدخلات المعلومات التي تم ملاحظتها التي تم ملاحظتها والمتعلقة بالنشاط واللازمة لتحديد تكلفة المنتجات كما يتم توفير البيانات التي تمكن من تقييم الاداء.

حيث يتم توضيح مصادر ABC ملخص وجهة نظر التكلفة هي تتضمن الخطوات الأساسية لعملية التكاليف أولاً، ثم تخصص هذه التكاليف باستخدام موجهاً التكلفة الى الانشطة واخيراً التكاليف تخصص الى اغراض التكلفة الى الأنشطة، وأخيراً التكاليف تخصص إلى أغراض التكلفة.

ومنه نقول:

ان اسلوب التكلفة على اساس الانشطة يعتبر نظاما متكاملًا و ليس مجرد اسلوب او طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة وذلك لشمولية النظام من مدخلات والتي تتمثل في البيانات المالية و الغير مالية و عمليات التشغيل والمعالجة والمتمثلة في كافة العمليات الحسابية لاستخراج تكلفة كل نشاط و المخرجات المتمثلة في تحديد تكلفة أهداف التكلفة المتمثلة في تحديد تكلفة كل منتج و التغذية العكسية.

<sup>1</sup>عبد الحكيم الرجعي (محمد تيسير)، مبادئ محاسبة التكاليف، ط04، دار وائل، الكويت، 2009، ص285.

<sup>2</sup>شرفي زكرياء، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية باستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2014-2015، ص55.

أما **Horngren** عرف طريق التكلفة على أساس النشاط على أنها طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة ، يركز على الانشطة كأغراض تكلفة رئيسية كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع و الخدمات و العملاء

وقد عرف كل من **Kaplan** و **Cooper** طريقة التكلفة على اساس النشاط على انها اداة استراتيجية للشركة تساعدها في الحصول على تكلفة اكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج والخدمة وقرارات توظيف الموارد.<sup>1</sup>

وفي الاخير يمكن صياغة تعريف شامل وذلك من خلال ما سبق التطرق إليه:

تقنية التكلفة على أساس النشاط هي نظام اداري ومحاسبي متطور، يعتمد على التخصيص حسب الانشطة المسببة لحدوث التكلفة بدلا من التخصيص وفقا للمنتجات، وان هذا النظام مبني على مبدأ أساسي مراده الربط بين الموارد المستخدمة والانشطة التي تستهلك تلك الموارد .

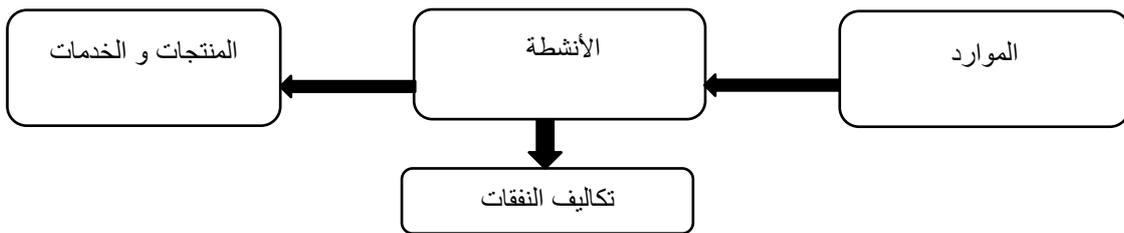
#### رابعا: مبادئ التكلفة على اساس النشاط:

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الانشطة والمنتج وذلك من خلال الربط بين الموارد والانشطة التي تستخدم الموارد وهذا ما يساعد الادارة على تركيز اهتمامها على المنتجات والانشطة والمنتجات الاكثر فعالية وتأثير على زيادة الارباح كما يعتبر نظام التكلفة على اساس النشاط حلقة وصل بين التكاليف (الموارد) وبين اغراض التكلفة .

ولتقنية محاسبة التكلفة على اساس النشاط مبدئين يعمل عليهما و هما كالتالي:

- أن الانشطة تستهلك الموارد و ان اقتناء الموارد بسبب حدوث التكاليف .
- أن المنتجات والخدمات تستهلك الانشطة.

#### الشكل رقم (01) سيرورة عمل التكلفة على أساس النشاط



<sup>1</sup> - شرطي زكرياء ، مرجع سابق ذكره، ص57-58

المصدر: صحراوي ياسمين، عيشاوي مسعودة، التكاليف على أساس الانشطة (ABC) وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة المسيلة 2019-2020 ص 25

#### - الأنشطة تستهلك الموارد:

إن تحليل أساس الأنشطة تسمح بالتحكم في التكاليف، فهي تعتمد على مفهوم أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، وللتأثير على تكلفة منتج معين يجب :

تحديد الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج (بهدف إلغاء كل الأنشطة التي لا تؤثر على قيمة المنتج).

تحديد العناصر المسببة للتكلفة للأنشطة **COST DRIVER**: إن استهلاك الموارد من طرف أي نشاط يمكن أن يترتب على العديد من العوامل التي لا يمكن قياسها كمياً مثل: (مستوى نوعية الكميات، مستوى مهارة العمال، تصميم المنتج، مستوى فعالية تقنية معينة التنسيق السيئ) التي يمكن قياسها كمياً مثل: (زمن العمال، عدد التدخلات، عدد المصادر).

#### -المنتجات تستهلك الأنشطة:

بطريقة غير مباشرة يتم تحميل تكلفة الموارد في المنتجات وذلك بواسطة الأنشطة حيث يتم اختيار بالنسبة لكل نشاط وحدة قياس معينة أو ما يسمى بمسبب النشاط والتي عن طريقها يتم تحميل تكلفة النشاط إلى المنتج، وبالتالي تصبح التكاليف غير المباشرة بالنسبة للمنتج تكاليف مباشرة بالنسبة للنشاط، كما أن طريقة سلوك التكاليف وتأثير قرارات التسيير تصبح معروفة أكثر على مستوى النشاط منها على مستوى المنتج<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: مفاهيم أساسية وأهداف التكلفة على أساس النشاط

#### أولاً: مفاهيم أساسية لل ABC

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاث مفاهيم أساسية وهي:

**المهمة tach** : هي عبارة عن الخطوة الأولى في توصيف الأفعال ، لا تسمح بحساب التكاليف مثل : كتابة مراسلة، تصنيف وثائق محاسبية .....

- **النشاط Activité**: تتركز طريقة ABC على تكلفة الأنشطة حيث يعرف النشاط على أنه مجموعة

المهام المنظمة المرتبطة ببعضها البعض لتحقيق هدف معين .

<sup>1</sup> صحراوي ياسمين ، عيشاوي مسعودة ،مرجع سابق ،ص 29.

يعرف النشاط على حدث او عملية او اجراء يتسبب في نشأة او وجود تكاليف في النظام ومن أمثلة الانشطة المسببة لوجود التكاليف في الشركات الصناعية أنشطة: إعداد الآلات للتشغيل، فحص الجودة، جدولة الإنتاج، الصيانة ... ويتوقف عدد الأنشطة في الشركة المعينة على درجة العمليات الإنتاجية فكلما كانت عمليات التصنيع أكثر تعقيد كلما زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكلفة. أي عدد الأنشطة يتناسب طرديا مع درجة تعقيد الانتاجية .

- **سيرورة العملية Processus**: إن مجموع الأنشطة التي تهدف الى غاية واحدة و تكون بما يسمى بالعملية والتي تساهم فيها عدة اطراف حيث يمكن تعريف المؤسسة على انها شبكة من المعلومات العرضية.

- **العملية**: هي توليفة من الأنشطة المسلسلة والمرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات و الهادفة الى تقديم منتج محدد يحمل قيمة لزبون داخلي او خارجي.

بالإضافة الى مفاهيم اخرى وهي كالتالي :

- **مركز النشاط**: ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف نشاط المنشأة .

- **مسبب التكلفة**: هو وحدة قياس لتحديد المستوى او الكميات التي ينجزها النشاط، اي انه الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين مثل ساعات تحويل الآلات او عدد الوحدات المصممة او عدد ساعات فحص نوعية المنتج، ومن ثم فإن محرك تكلفة النشاط هي تعبير عن اسباب نشوء التكلفة لدى نشاط معين .

- **وحدة التكلفة**: هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته.

إن نجاح تقنية التكلفة على أساس النشاط يرتكز على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات والتي تستخدم في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج.

مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة التكلفة على أساس النشاط في مجال تحسين حساب التكلفة وتحسين الأداء وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة ويؤثر عليها.

مسبب التكلفة هو السبب الجوهرى الذي أدى إلى حدوث التكلفة بالفعل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> صحراوي ياسمين، عيشاوي مسعودة، مرجع سابق ص 31.

## ثانيا: أهداف طريقة التكلفة على أساس النشاط

إن طريقة التكلفة على أساس النشاط يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
  - البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج؛
  - تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
  - يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف؛ ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى (تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة)؛
  - المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج والعمل على تقليل تكاليفها؛
  - تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الاستراتيجية والعملية للمؤسسة.
- فالهدف من نظام التكلفة على أساس النشاط يمثل الناتج النهائي من تطبيق مجموعة من الإجراءات المتتابعة لتجميع التكاليف وتوزيعها في ما بين المنتجات المستفيدة. فالهدف النهائي من التكلفة هو تجميعها وتخصيصها على المنتجات النهائية المحولة إلى خارج المشروع (إلى المستهلك)، بينما تتمثل الأهداف الوسيطة التي يعاد تشغيلها (تكلفة المنتجات تحت التشغيل) أو ربما ما اصطلح على تسميته بتحديد أسعار التحويل فيما بين مراكز التشغيل المختلفة.<sup>1</sup>

### الفرع الخامس: خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يجب المرور بالخطوات التالية:

#### أولاً: تحديد الأنشطة

تعد هذه المرحلة بداية تطبيق نظام للتكلفة على أساس النشاط، حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية تسيير العملية الإنتاجية فيها، فمن خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، إلا أن الدراسات العملية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة زاد درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ هذه الطريقة، وتصنف الأنشطة إلى:

**1 - أنشطة مضيقة للقيمة:** وهي تلك الأنشطة التي يعتبر وجودها أساس لإتمام عمليات إنتاج وتسويق وبيع المنتج في الأسواق إلى العملاء. ومن أمثلتها شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لان المؤسسة بدونها لن تستطيع تصنيع المنتج، وكذلك دهان سيارة بجودة معينة هو نشاط ذو قيمة لأن العملاء يتوقعون ذلك ويرغبون فيه وغيرها.

<sup>1</sup> شرفي زكرياء، مرجع سابق، ص58.

## 2 - أنشطة غير مضافة للقيمة

و هي تلك الأنشطة التي لا يؤدي تنفيذها إلى إضافة قيمة إلى المنتج ، بمعنى أن التخلص من هذه الأنشطة وإلغائها لا يؤدي إلى التأثير في قيمة المنتجات المقدمة إلى العملاء ، ومن أمثلتها تخزين المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع يعد نشاطا غير مضيف للقيمة من وجهة نظر العميل ، لذلك كان السعي لتطبيق سياسة الإنتاج في الوقت المحدد ، وكذلك إعادة تصنيع الوحدات المعيبة فهو نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء، لذلك يمكن استبعاده.

### ثانيا: تحديد تكلفة الأنشطة

تقوم إدارة التكاليف بقياس تكلفة كل نشاط تقوم به المؤسسة سواء كان رئيسيا أو فرعيا وهذا عن طريق تخصيص وعاء للتكلفة يستوعب بنود التكلفة التي استنفدت في سبيل تنفيذ هذا النشاط من تكلفة مواد وتكلفة عمالة و تكلفة خدمات .

إن حساب تكلفة الأنشطة هو التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة، ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

### ثالثا: تحديد مسببات التكلفة

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، فمسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة و عواملها المفسرة فهي بمثابة أسس لسير نظام وحساب التكلفة الوحدوية، فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل ( Unité D'oeuvre ) مثل: ساعات العمل لليد المباشرة، ساعات عمل الآلات ، ولإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط.

### رابعا: تحديد مراكز الأنشطة

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

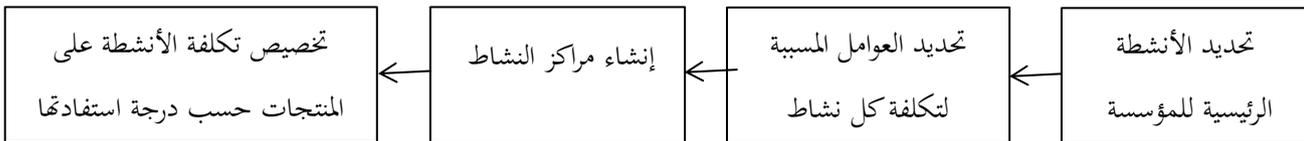
إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)، إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلاً: 50 دينار، أو يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و20 دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.

#### خامساً: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

يتركز نظام التكلفة على أساس النشاط كما سبق على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكاليف المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك لكل منتج من الأنشطة، وذلك باستخدام مؤشر تكلفة مناسب وفي هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكلفة على أساس النشاط يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سبباً في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات صلة بهذه الوحدة، وبعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.<sup>1</sup>

الشكل (02) ملخص تقنية التكلفة على أساس النشاط



المصدر: من إعداد الطالبتين

<sup>1</sup> سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2009، ص74.

الفرع السادس: مقارنة بين التكلفة على أساس النشاط و الأنظمة التقليدية

أولاً: مقارنة بين التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية

يمكن لنا المقارنة بين تقنية التكلفة المبني على أساس النشاط ونظام محاسبة التكاليف التقليدي من خلال عقد جدول مقارنة بين أهم العناصر التي يتم أخذها بعين الإعتبار عن تصميم نظام محاسبة التكاليف وكما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول(01): المقارنة بين تقنية التكلفة على أساس النشاط و الأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	تقنية التكلفة على أساس النشاط
يقدم معلومات تكلفة متكاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها .	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.	التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساس
يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل او يتم استخدام معدل تحميل متخصص كل قسم انتاجي ، ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف الغير المباشرة المخططة على اساس التحميل المختار	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، اي المعامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم او عدة مجمعات التكاليف	تعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط
قد تكون اسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشرة في كل قسم او عدة مجمعات للمؤسسة .	في الغالب لا يستند العامل المسبب الى متغيرات مالية ، بل متغيرات اخرى مثل الوقت، عدد الأجراء كمية

	الإنتاج.
تحديد تكلفة المنتج بتجميع الأنشطة التي قامت ببنائه. الإنتاج .	تحديد تكلفة المنتج بتجميع الأنشطة التي قامت ببنائه. الإنتاج .
قد تكون اسس التوزيع أ التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)
يمكن أن يكون التشغيل يدويا او بالحسابات .	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.

المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة )، ط02، دار الحامد، عمان، الاردن 2008، ص166.

ثانيا: مزايا وصعوبات تطبيق طريقة (ABC)

هناك مزايا وصعوبات لتطبيق طريقة ABC نلخصها في الجدول الموالي

الجدول(02): مزايا و صعوبات تطبيق ABC

صعوبات تطبيق طريقة ABC	مزايا تطبيق طريقة ABC
<ul style="list-style-type: none"> <li>● هناك بعض الصعوبات والمشاكل التي تصاحب عملية تصميم النظام وتطبيقه</li> <li>● نقص المعرفة عن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.</li> <li>● ارتفاع تكلفة تطبيقه مقارنة بمنافعه.</li> <li>● الافتقار الى موظفين مؤهلين ومدربين لتشغيل النظام.</li> <li>● تعقد الإجراءات وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى إقناع المديرين بأهمية ومنافع نظام</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● تعمل طريقة ABC على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذه الطريقة عن غيرها من الطرق التقليدية.</li> <li>● فعالية الدور لنظام الABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي بتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت</li> </ul>

<p>ABC مع بطئ الاستجابة من المديرين والعاملين.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● صعوبة تحديد موجهات التكلفة بدقة في المؤسسة إلا بعد دراسات تحليلية لمجمل الأنشطة التي تمارسها سواء أكانت رئيسية أم جزئية، ومن ثم تحديد درجة أولويتها في المسار التشغيل للمؤسسة.</li> <li>● يحتاج نجاح النظام إلى دعم كاف من الإدارة العليا ونظرا لعدم سهولة فهم النظام من غير المتخصصين فقد تتردد الإدارة العليا في توفير الدعم الكافي لإنجاح النظام.</li> <li>● عدم وجود المؤهل المحاسبي في بعض المنظمات الذي تقع على عاتقه وظيفة أسلوب التكلفة على أساس النشاط إعدادا و تطبيقا.</li> </ul>	<p>المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● التحسين المستمر و تجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي ، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة ، أو إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج أو الخدمة.</li> <li>● يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالنشاط والغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختبار صحة الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.</li> <li>● يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة، الوقت، الجودة . كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية.</li> <li>● محاربة الضياع و تحسين إدارة العمليات بأفضل قياس الأداء وتحليل هامش المساهمة الحدي للمنتجات، إدارة الأنشطة والتكاليف ومعرفة هرمية للتكلفة.</li> </ul>
---	---

المصدر: سليمة حفاف، تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014، ص144.

## المطلب الثاني : الإطار النظري للتسعير

يختلف التسعير من مكان إلى آخر ومن شركة إلى أخرى حسب الظروف والأهداف والقدرة الاقتصادية لكل مؤسسة، وتوجد ثلاث أطراف تتأثر بالسعر وهي : المستهلك، المجتمع ، ورجال التسويق .

### الفرع الأول: مفهوم التسعير

للتسعير عدة مفاهيم نختصر منها :

**تعريف "كوتلر":** كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة أو كم من القيم التي يبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها المنتج المستعمل من قبل المستهلك. يركز هذا التعريف على كمية النقد المدفوعة من أجل الحصول على المنافع فهو يربط بين المنفعة المتوقعة والنقد المدفوع للحصول على تلك المنفعة.

**التعريف الثاني:** " يعتبر السعر أحد المحددات الرئيسية للقيمة والتي هي جوهر عملية التبادل حيث تتحدد قيمة السلع والخدمات التي يقدمها المنتج للسوق على أساس المنفعة التي يدركها المشترين لهذه السلع والخدمات وكذلك على أساس الثمن الذي يجب على المشترين دفعه مقابل الحصول على السلعة، ويتبين من ذلك إن العلاقة بين المنفعة والسعر هي التي تحدد "القيمة" .

**التعريف الثالث:** يعرف التسعير على أنه فن ترجمة قيمة السلعة في وقت ما إلى قيمة نقدية، والقيمة هنا مسألة مرنة وشخصية فقد تكون القيمة محددة وهو الثمن الذي يدفع مقابل الحصول على السلعة، وقد تكون القيمة غير ملموسة مثل الشعور بالفخر عند امتلاك سلعة معينة وغالبا ما يكون لنفس السلع أكثر من قيمة بالنسبة إلى المستهلكين المختلفين وقد تختلف هذه القيمة بالنسبة للمشتري الواحد في الأوقات المختلفة.<sup>1</sup>

من التعاريف السابقة، هناك نقطة ارتكاز بينها وهي القيمة سواء كانت تلك القيمة ملموسة من ناحية العوامل التسويقية مثل تفضيل علامة مشهورة على أخرى ودفع ما يقابلها كون العلامة الأولى تدعو التفاخر وتحقق إشباع نفسي وليس استعمالي أي هذه القيمة ليست ملموسة ويمكن القول أن السعر هو التعبير عن قيمة السلعة أو الخدمة (سواء ملموسة أو غير ملموسة) فيما يتعلق بالبائع أو المشتري.

### الفرع الثاني : أهداف التسعير

<sup>1</sup> أشرف جاوة، الطيب شايب، دور التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة برج بوعرييج، 2020-2021، ص15.

تعني أهداف التسعير الغايات التي تسعى عليها المنظمة من وراء التسعير ولما كانت قرارات التسعير و أهدافه تتصل وتؤثر بشكل كبير على المجالات الوظيفية الأخرى كالمالية والمحاسبية والإنتاج لذا من الضروري أن تنسجم هذه الأهداف مع غايات المؤسسة وفيما يلي أهم الأهداف مع غايات المؤسسة لتحقيقها.

### 1-تحقيق البقاء:

تسعى المؤسسات بشكل عام إلى هدف البقاء حيث أصبح هذا الهدف أمرا ضروريا بالنسبة لها لان نجاحها في السوق يعني بقائها واستمرارها في العمل و خاصة الشركات التي تمتلك علامة تجارية متغيرة.

### 2-تعظيم الربح:

الذي يحقق أعلى ربح ممكن غير أن هذا الهدف ليس في السهولة تحقيقه لسبب صعوبة الدقة في تقدير الطلب و التكلفة وردود أفعال المنافسين ولسبب القيود المفروضة على الأسعار.

### 3-قيادة جودة المنتج:

تقدم بعض المنظمات منتجات ذات جودة عالية جدا و بأسعار خيالية لتحقيق هدف قيادة جودة المنتج في السوق وهذا ناتج عن الاستثمار العالي في تكلفة إنتاج السلعة مثل سيارة رولزرويس يدوية الصنع .والخدمات المقدمة من الفنادق خمسة نجوم والطيران بالدرجة السياحية المختارة ، إذ تكون أسعارها عالية جدا من أجل التميز في الجودة والزبائن.

### 4-زيادة الحصة السوقية :

تؤمن المنظمات المتميزة في السوق بأن كلما كان حجم مبيعاتها في السوق كبيرا وهذا يؤدي الى تخفيض التكاليف و بالتالي تحقيق ربحية على المدى البعيد في سوق حصتها فيه عالية .وهنا على هذه المنظمات أن تطبق في حالات معينة وهي:

- السوق حساس بشكل عالي نحو الأسعار .
- زيادة المبيعات تؤدي الى انخفاض تكاليف الانتاج و التوزيع.
- إن تخفيض الأسعار سيبعد المنافسة الحالية و المتوقعة .

## 5- المسؤولية الاجتماعية:

تحمل المؤسسات على عاتقها مسؤولية ذات أبعاد كبيرة من خلال إنتاج و تقديم منتجات تهدف لإشباع رغبات الأفراد و تقليل الأضرار الاجتماعية التي تنجم من خلال تقديم منتجات صحية، ترقية، حضارية، منتجات لا تتعارض مع عادات وديانات المجتمع الموجهة له.

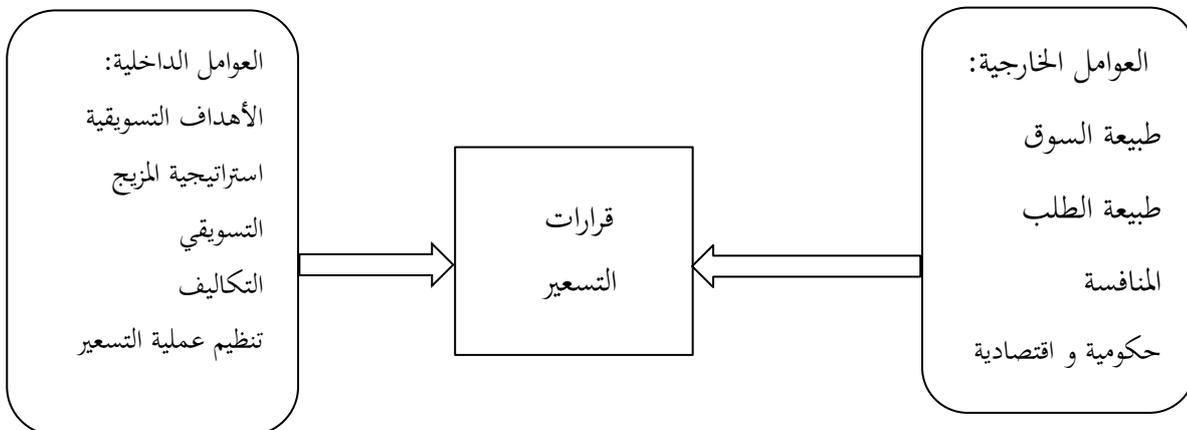
6- اختراق اسواق جديدة : جميع الشركات تهدف الى الدخول الى أسواق جديدة لأنها تحاول تحقيق نمو مستقبلي، وفي نفس الوقت تعلم هذه الشركات بأن اختراق أسواق جديدة تتطلب التعرف على حاجات و رغبات هذه الأسواق و القوة الشرائية لكي تتمكن من رسم سياستها التسعيرية ونجد اهداف أخرى منها :

- الاستخدام الكامل و الفعال للموارد المتاحة .
- إشباع حاجيات المستهلك مع مراعاة دخله.
- استقرار الأسعار.
- مقابلة المنافسة أو تجنبها .
- الحد من المخالفات ،من خلال الرقابة الحكومية على الأسعار وهذا لحماية المستهلك.<sup>1</sup>

## الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على التسعير

عندما تقوم الشركة بعملية التسعير يجب أن تأخذ في اعتبارها مجموعة العوامل داخل الشركة واعتبارات أساسية من البيئة الخارجية والشكل الثاني يوضح هذه العوامل:

الشكل رقم (03): العوامل المؤثرة على عملية التسعير



<sup>1</sup> أشرف جاوة، الطيب شايب، مرجع سابق، ص 17-18 .

المصدر : أشرف جاوة، الطيب شايب، دور التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة برج بوعرييج، 2020-2021، ص 19.

### 1- العوامل الداخلية:

#### 1-1- الأهداف التسويقية:

إذا كان الهدف السوقي محدد هو إنتاج منتج ذو جودة عالية بهدف الصمود بوجه المنافسة والتنافس مع المنتجات المماثلة في السوق في قطاع الأرباح، فإن ذلك السوق يقترح المطالبة بأسعار مختلفة إما إذا كان الهدف الوصول إلى أكبر عدد ممكن من المستهلكين و بالأخص ذوي الدخل المحدود فإن هذا يتطلب فرض أسعار منخفضة، وبذلك تكون استراتيجية الأسعار المحددة بشكل واسع من قبل القرارات الخاصة بالأهداف التسويقية، وكلما كانت الأهداف واضحة كلما كان من السهل تحديد الأسعار، فمثلا إذا كانت شركة ما تواجه منافسة شديدة يوجب عليها أن تحدد أسعار واطئة (دنيئة) من أجل زيادة الطلب على منتجاتها، ففي هذه الحالة الربح أقل أهمية من البقاء وهذا على المدى القصير، أما على المدى الطويل فوجب على الشركة أن تتعلم كيفية إضافة القيمة وإلا ستواجه الانقراض.

#### 1-2- استراتيجية المزيج التسويقي : يرى خبراء التسويق أن قرارات التسعير يجب ان تتخذ بالتكامل مع العناصر

الأخرى لاستراتيجية التسويق، فقد تلجأ بعض الشركات الى تخفيض أسعارها كوسيلة تسويقية لدعم كامل استراتيجيات التسويق، فقرار التسويق لا يتخذ بمعزل عن بقية العناصر بل قد تلجأ الشركة الى منح هوامش سعرية للوسطاء من أجل إنجاح نشاط التوزيع للمنتج و حثهم على الترويج له وتبني توزيعه، وبالمثل فإن استراتيجية المنتج ذو الجودة العالية تدفع الشركة أن تقدم المنتج بسعر أعلى من أجل تغطية التكاليف، ولكن بعض الشركات التي لا تتصف بالتميز تضع السعر أولا ومن ثم تقوم بتصميم المنتج الذي يتوافق مع السعر المحدد كونها تستهدف جزء معين من السوق و هم الباحثون عن السعر الأقل كما هو الحال في شركات Hyndai حيث يساهم هذا المستوى في إحلال المنتج في السوق وعلى المخطط الاستراتيجي ان يدرك ماهية سوق المنتج وهل يتصف بالمنافسة السعرية .

#### 1-3- التكلفة : تشكل الكلفة الأساس الذي يعتمد عليه عند تحديد الأسعار لأن جميع المنتجات تهدف على

تغطية كل تكاليف الإنتاج وبيع المنتج وغيرها من الأنشطة من تحقيق مردود طيب لجهودهم ومجازفتهم من خلال تحديد الأسعار ، وإن الكثير من المؤسسات تعمل كي تكون منتجات ذات تكلفة منخفضة في مجال نشاطها حتى يمكنها ان تضع أسعار منخفضة تؤدي بدورها الى مبيعات أعلى أن تأخذ بعين الاعتبار عدم التضحية بالجودة،

وتقسم الكلف إلى كلف ثابتة والتي تتغير أو تتناسب مع كمية الإنتاج أو المبيعات مثل تكاليف التدفئة، فاتورة الإيجار الشهري، رواتب العاملين ... أما التكاليف المتغيرة فهي

### الكلفة الإجمالية = مجموع الكلفة الثابتة + الكلف المتغيرة

ترتبط بصورة مباشرة مع مستوى الانتاج حيث كل وحدة واحدة تحتاج نفس الكمية من المواد والموارد الأخرى الداخلية في الإنتاج حيث أن تكاليف هذه المواد تميل إلى أن تكون ذاتها في كل وحدة واحدة يتم إنتاجها فإنها تسمى بالكلفة المتغيرة وذلك أن مجموعها الكلي يختلف مع إختلاف عدد الوحدات المنتجة.

#### 1-4- التنظيم :

هناك مستويان أساسيان لقرارات التسعير، جزء منها يختص به مستويات دنيا في التنظيم إلا أن استراتيجية التسعير لا بد أن تكون في أيدي الإدارة العليا مثل مجلس الإدارة أو لجنة من مديري الغدارة المختصة ، وتختلف طريقة التسعير من شركة إلى شركة، وفي بعض الشركات يكون لرأي مدير الإنتاج ومدير التسويق دافع ملموس عند التسعير، وفي شركات أخرى تحدد الأسعار بطريقة مركزية، وفي شركات أخرى تعطى لمستويات دنيا في التنظيم أو حتى المستويات الوسطى كطريقة لتطبيق الأسلوب اللامركزي.

#### 2- العوامل الخارجية:

توجد الكثير من العوامل خارج حدود الشركة تأثر و بشكل كبير على استراتيجية الأسعار، من أبرزها نجد:

**1-2- السوق و الطلب:** الحدود العليا للأسعار ونذكر هنا أن حرية التسعير بالنسبة للبائع تتنوع وتتحدد باختلاف الأسواق مثل السوق في حملة المنافسة، المنافسة الاحتكارية، المنتجات الاحتكارية... إلخ.

**2-2- النواحي القانونية:** عند تحديد الأسعار يراعي الجانب القانوني فقد تفرض الدولة بعض الحدود والشروط القانونية التي يجب أن تلتزم بها المنظمات وهذا بهدف حماية المستهلك و المجتمع.

**2-3- النواحي الاقتصادية:** هناك بعض العوامل الاقتصادية التي لها الأثر البالغ على استراتيجية المنظمة التسعيرية، حيث نجد أن هناك تأثير مباشر على تكاليف الإنتاج مثل : الحركات الاقتصادية النشطة، التضخم، أسعار الفائدة، القوانين الاقتصادية السائدة ، تحولات أسعار المنتجات البديلة .

فيما يلي جدول يوضح أهم العوامل المؤثرة على قرارات تحديد الأسعار.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الله عباس، مرجع سابق، ص25.

الجدول 03 : العوامل المؤثرة في قرارات تحديد الأسعار.

المجتمع	
الظروف الاقتصادية	الظروف الاجتماعية
المنافسة	الحكومة
المستهلك: إدراك ما يقدمه السوق. ارتفاع وانخفاض الدخل. مستوى الأسعار. السعر و الجودة.	إدارة التسويق: الأهداف و التكاليف الرقابة السعرية. السوق، المنظمة، الحكومة

المصدر: عبد الله عباس، أثر تطبيق التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص28.

الفرع الرابع: طرق التسعير

يعتمد اختيار طريقة التسعير للسلعة أو الخدمة على مجموعة من الإجراءات والسياسات الهادفة إلى وضع السعر المقبول والمناسب لكل من البائع والمشتري، وتوجد عدة طرق للتسعير منها على أساس التكلفة وعلى أساس الطلب وعلى أساس المنافسين.

1- طريقة التسعير على أساس السوق: تكون البداية بسعر السوق السائد، وقد يكون سعر البيع مساوي أو أقل أو أكثر من سعر السوق وذلك حسب ما تتميز به سلعته من مزايا خاصة، ولتحديد السعر المناسب لبيع منتج الشركة السعر الذي يحقق العائد المناسب للشركة يجب تطبيق :

أ- دراسة السوق: للكشف عن الأسعار المقبولة في السوق للأصناف المماثلة والبديلة

ب- دراسة مجال الاسعار المنافسة: على أساس النوعية ودرجة إقبال المستهلكين عليها.

ج- دراسة وجهات نظر شركات التوزيع: يقصد تحديد هيكل الخصومات التي تحصل عليها شركات التجزئة والجملة.

د- اختبار السوق: لتحديد السعر المناسب الذي يناسب منتجات الشركة.

هـ- دراسة السوق: للتعنبؤ بالمبيعات على أساس عدة مستويات للأسعار.

و-دراسة تكاليف التسويق (صغيرة و ثابتة): وذلك لبحث أثرها على السعر النهائي مثل النقل، التخزين، الترويج.

ي-تقديم باقي عناصر سعر البيع : و ذلك لتغطية تكاليف الانتاج ومصاريف الادارة والارباح.

2-طريقة التسعير على أساس المنافسة : تعتمد هذه الطريقة على أساس المنافسين وليس الطلب أو الكلفة وقد

تحدد الشركة اسعارها بأقل او أكثر او وفقا لسعر المنافسين و هذا يعتمد على نوع الزبائن والتصور الذهني للعلامة

التجارية و الميزج التسويقي و درجة ولاء الزبون ولهذا الطريقة عدة خيارات منها :

- سهولة و سرعة تحديد السعر من خلال السوق او المنافسين فقط .

- الانصاف و المنطق في التسعير

- وضوح مستويات السعر لكل من الزبون و الشركة .

- تجاوز حساسية المنافسين للشركات القائمة والتابعة.

- خلق التعاون بين الموزعين و المنتجين.

3-طريقة التسعير على أساس التكلفة :

تعتبر من أبسط الطرق التي يمكن أن تتبعها معظم الشركات في تسعير منتجاتها ، فهي تعتمد على إضافة هامش

معين الى مجمل التكاليف (الثابتة و المتغيرة) التي تتحملها الشركات اثناء عملية الانتاج كما يكون هذا الهامش نسبة

من سعر بيع المنتج نفسه ، و يخضع هذا الهامش لاعتبارات المديرين الشخصية البعيدة عن ظروف المنافسة والسوق،

وبالتالي فإن السعر الفعلي قد يكون أبعد ما يمكن عن السعر العادل الذي يعكس المنتج و خصائصه بشكل واضح

والمعادلة التي تلخص هذه الطريقة هي :

السعر = التكلفة المتغيرة للوحدة + نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة + هامش الربح

اهمية طريقة التكلفة في التسعير :

● السعر يعزز ربح الشركة

● السعر يحفز الزبون على الشراء

● زيادة عدد الوحدات المنتجة والمباعة.

4- التسعير على أساس الطلب :

إن طلب المستهلك على سلعة أو خدمة يمثل قدرته ورغبته على الشراء بأسعار مختلفة خلال فترة زمنية معينة مع بقاء

العناصر الأخرى ثابتة، حيث ان المستهلك سوف يزيد من مشترياته من منتج معين إذا ما انخفض سعره والعكس

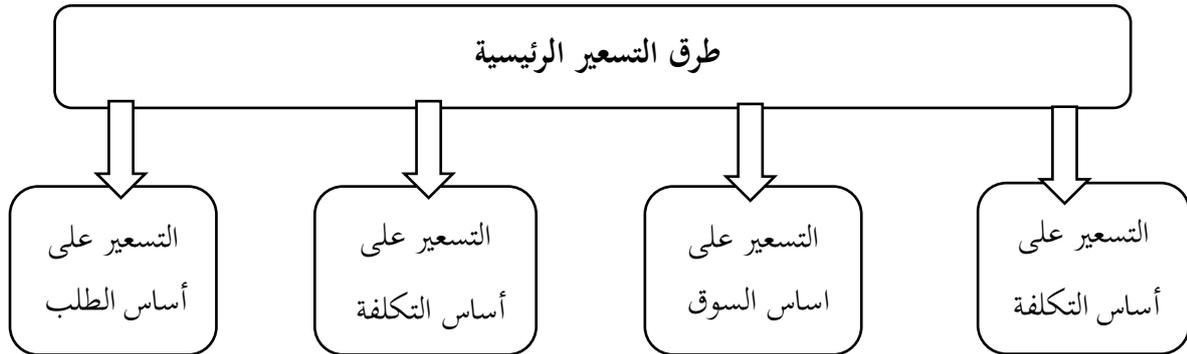
صحيح، فالعلاقة بين السعر و الطلب عكسية على الرغم من وجود بعض الاستثناءات والتي منها الخبز والخدمات الصحية والتي ما انخفض او ارتفع سعرها لا يؤدي الى خفض او زيادة الطلب عليها، كما يتأثر الطلب على المنتجات بعوامل أخرى غير السعر كالدخل وأذواق المستهلكين واسعار المنتجات الاخرى و ممتلكات المستهلكين والتسهيلات الحكومية المتاحة و غيرها، ويتأثر ايضا بالتغيرات في اسعار المنتجات البديلة مثل (لحوم ، دجاج ،سمك) او المنتجات المكملة مثل : ( شاي، سكر ) .

**مرونة الطلب السعرية:** من أكثر مقاييس المرونة شيوعا و يعنى التغير النسبي في الكميات المطلوبة مقسوما على التغير النسبي في سعر ذلك المنتج على ان يبقى كل شئى ثابتا على حاله و يستخدم العلاقة :<sup>1</sup>

$$م.ط.س = \frac{\text{التغير النسبي في الكمية}}{\text{التغير النسبي في السعر}}$$

و الشكل الموالي يلخص طرق التسعير المذكورة سابقا

الشكل: (04) طرق التسعير



المصدر: من اعداد الطالبتين

**المطلب الثالث: التكلفة على أساس النشاط والتسعير**

تتعدد أساليب المنتجات والخدمات بالنسبة لجميع المؤسسات، حيث يتم التسعير على أساس التكلفة أو التسعير على أساس الطلب أو التسعير على أساس المنافسة، ولكل من هذه الأساليب مزاياه وعيوب ودوره كما رأينا في المطلب السابق، إلا أن التسعير على أساس التكلفة يعتبر أكثر هذه الأساليب قبولا لعدة أسباب قبولا لأسباب عديدة منها :

<sup>1</sup> أشرف جاوة، الطيب شايب ، مرجع سابق ص21.

- تقليل عوامل عدم التأكد في حالة التسعير على أساس التكلفة عنها في حالة التسعير على أساس الطلب الذي يتطلب تكرار المراجعة للسعر كلما تغير مستوى الطلب.
- أن التسعير على أساس التكلفة سوف ينتج عنه أساليب متقدمة او متقاربة لكل خدمة، مما يقلل من المنافسة السعرية التي تحدث ارتباكاً للمستفيدين من الخدمة وجميع الاطراف الاخرى .
- أن التسعير على أساس التكلفة يؤدي الى تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية حتى لا يستغل مقدمو المنتج أو الخدمة حاجة الزبائن عند زيادة حدة الطلب على هذه المنتجات او الخدمات، كما انه يؤدي الى تحقيق عائد مناسب بالنسبة للمنتجين على استثماراتهم.
- ونظراً للمزايا السابقة التي يتمتع بها أسلوب التسعير على أساس التكلفة، فقد لقي قبولا من قبل العديد من المؤسسات بالعديد من الدول المتقدمة.
- ويختلف أساس التسعير باختلاف المدى الزمني المرتبط به فالتسعير في الأجل الطويل يرتبط بعدة عوامل تستهدف تغطية جميع عناصر التكاليف الجارية والرأسمالية وذلك تطبيقاً لسياسة التغطية الشاملة للتكاليف، في حين أن التسعير في الأجل القصير يرتبط بعوامل أخرى كالمنافسة والعقود المبرمة والتقدم التقني للأصول الرأسمالية.<sup>1</sup>
- من خلال ما سبق فإن التكلفة على أساس النشاط تمنحنا الدقة في حساب التكاليف و الحصول على نتائج دقيقة التي ينشأ عنها قرارات رشيدة من بينها قرارات التسعير .
- أما الطرق الكلاسيكية تزودنا بمعلومات تكاليفية مشوهة و غير دقيقة ينشأ عنها قرارات خاطئة و غير رشيدة.

#### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

اعتمدنا في دراستنا على بعض الدراسات المتوفرة باللغة العربية واللغات الأجنبية ذات صلة بموضوع الدراسة منها دراسة مقالات ودراسة مذكرات والفرق بين دراستنا والدراسات السابقة، يمكن تلخيصها في هذا المبحث.

#### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

##### الفرع الأول: المذكرات

- 1 . إلهام محيريق، بعنوان: "متطلبات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي، 2014.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>عبد الله عباس، مرجع سابق، ص43.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم إجراء دراسة حالة في ولاية الوادي كنموذج، ويتبين من خلال هذه الدراسة أن متطلبات تطبيق نظام (ABC) متوفرة لدى المؤسسات الاقتصادية هذا ما يعني أن هذه المتطلبات هي حقيقية وموجودة فعلا في الواقع العملي والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة.

2. عبد الرزاق بلعياضي فطيمة الزهرة زيتوني، بعنوان: "تخفيض التكاليف بالإعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC -دراسة تطبيقية-، مذكرة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، 2017. <sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى مدى مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أخذت مؤسسة كوندور كنموذج لتطبيق هذا النظام ومدى اعتباره بديل للأنظمة المعمول بها حالياً في المؤسسة محل الدراسة، حيث أظهرت هذه الدراسة أن نظام حساب التكاليف المبني على أساس الأنشطة يضمن دقة أكبر في احتساب التكاليف وهذا ما تفتنت له المؤسسة محل الدراسة حيث بدأت بالتحول للنظام الجديد من خلال برمجته كمشروع و تزويده بالموارد البشرية المؤهلة علمياً وعملياً.

3. هادي خالد، بعنوان "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، 2012. <sup>3</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وجود نظام للمحاسبة التحليلية ودوره الأساسي في تسيير المؤسسة الاقتصادية حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها و خدماتها المقدمة بكل دقة وموضوعية و بالتالي يمكنها من بناء القاعدة الأساسية لأسعار منتجاتها وتحديد سياسة التسعير المناسبة لها وفق إمكانياتها الاقتصادية وطبيعة منتجاتها كما أنها لها دور مساعد في ترشيد قرارات التسعير في حالة ارتفاع التكاليف.

<sup>1</sup> إلهام محيريق، بعنوان: "متطلبات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014.

<sup>2</sup> عبد الرزاق بلعياضي فطيمة الزهرة زيتوني، بعنوان: "تخفيض التكاليف بالإعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC -دراسة تطبيقية-، مذكرة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، 2017.

<sup>3</sup> هادي خالد، بعنوان "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، 2012.

4. عيشاوي مسعودة ، صحراوي ياسمين، 2020 بعنوان " التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقاتها بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة المسيلة، 2020.<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق لأحد أحدث نظم التكاليف و المتمثل في نظام التكاليف على أساس النشاط والذي ظهر نتيجة الانتشار الواسع للحاسوب والاعتماد الكبير على تكنولوجيا داخل المؤسسات، وهذا كله من خلال التعريف بنظام ال ABC وتحديد أهم المقومات والأسس التي يعتمد عليها، وكذلك تحديد جميع الخطوات اللازمة والمتبعة أثناء تطبيقها .

### الفرع الثاني: المقالات

يمكن تلخيصها فيما يلي :

1. براهيمية إبراهيم ،التكلفة على أساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد قرارات في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف.<sup>2</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بنظام إدارة التكلفة وأهميته في المؤسسة الاقتصادية وكذا التطرق إلى الدور الذي تلعبه أدواتها في دعم عملية اتخاذ القرار وترشيده من خلال توفير بيانات ليفية على درجة كبيرة من الدقة، خاصة أداة التكلفة على أساس النشاط التي توفر معلومات هامة حول أنشطة المؤسسة وتكاليفها مما يعني مساعدة الأنظمة الإدارية على إتخاذ قرارات مناسبة بشأن تخفيض تكاليف تلك الأنشطة ،بما يخدم مصلحة أهداف المؤسسة ،وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن أداة التكلفة على أساس النشاط تؤثر على نظام إدارة التكلفة من خلال تتبع بشكل أدق تكلفة المنتجات انطلاقا من التحكم في الأنشطة المسببة للتكاليف و التي لها دور كبير في دعم ترشيد قرارات.

2. مسعودي سارة، سماش كمال ، دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، دراسة حالة عينة للمؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>. عيشاوي مسعودة ، صحراوي ياسمين ، 2020 بعنوان " التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقاتها بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية"،

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة المسيلة ،2020.

<sup>2</sup>. براهيمية إبراهيم ،التكلفة على أساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد قرارات في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف.

هدفت الدراسة الى تبيان اهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف ودوره في تعزيز القدرة التنافسية من خلال تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإبراز أهم العقبات التي دون تطبيقه، وتحقيقا لهذا الهدف استخدمت هذه الدراسة استبانة لرصد آراء المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية عنابة، وتحليل هذه الآراء باستخدام البرامج الإحصائية للوصول الى نتائج سليمة كقاعدة تبني عليها نتائج الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط يوفر معلومات دقيقة للمسيرين حول التكاليف مما يؤهلهم الى اتخاذ قرارات سليمة و رشيدة في الوقت المناسب مما يسمح بتحقيق التفوق التكاليفي وتعزيز مكائنها وتنافسيتها إلا أن التطبيق الفعلي للنظام على مستوى المؤسسات يكاد يكون منعدم نظرا لوجود العديد من الصعوبات التي تؤول دون تطبيقه .

#### المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة: El Aoufir Houda et Al 2005 بعنوان: " Sur l'application de la méthode (ABC)/ABM au calcul des coûts de la maintenance " (2)

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من خلال استخدامه في حساب تكاليف الصيانة، كانت عينة الدراسة متمثلة في أكبر شركة في المغرب لصناعة الغذائية، والمتخصصة في إنتاج تجارة المشروبات الغازية، تمت الدراسة سنة 2004 ،وقد تم استخدام منهج دراسة حالة؛ وتمثل الهدف من الدراسة في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة لحساب تكاليف الصيانة وكذا حصر أنشطتها للوصول إلى إستراتيجية مثلى لتسيير تكاليف الصيانة؛ وقد توصلت الدراسة بعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، إلى محدودية نظام التسيير التكاليف التقليدي، بالإضافة إلى اقتراح استعمال نظام التكلفة على أساس النشاط، لتسيير تكاليف الصيانة، بعد ما اثبت فوائد من تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة؛

<sup>1</sup>. مسعودي سارة ، سماش كمال ، دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية ، دراسة حالة عينة للمؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة.

(2) -El Aoufir Houda et al., « Sur l'application de la méthode ABC/ABM au calcul des coûts de la maintenance », Revue française de gestion, 2004/5 no 152,

## 2. دراسة Cooper and Kaplan 2002 بعنوان "Cost Cutting Activity" (1)

بحثت هذه الدراسة ما إذا كان تطبيق نظام (ABC) يؤدي إلى تخفيض التكاليف. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان باتباع أسلوب دراسة الحالة، حيث قاما بتطبيق هذا النظام على دائرة المشتريات في إحدى الشركات كبديل لنظام التكاليف التقليدي المستخدم فيها، حيث تم تقسيم هذه الدائرة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة وحساب تكلفتها، ومن ثم تحليل النتائج، وقد توصلوا إلى أن نظام (ABC) يؤدي إلى خفض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة عديمة الفائدة من تكلفة المنتج، والإبقاء على الأنشطة ذات الفائدة للمنتج مما يؤدي بالنتيجة إلى خفض تكاليف المنتجات.

## 3. دراسة Innes et al 2001 بعنوان " Activity-Based Costing in the UK largest Companies: Acomparison of 1994- 1999 survey result " (2)

قام الباحث في هذه الدراسة بإجراء مسح على الشركات الصناعية الكبرى في المملكة المتحدة والتي تطبق نظام (ABC) حيث بين أن معدل تطبيق نظام الأنشطة يختلف اختلافا بسيطاً ما بين الأعوام 1994-1999 ولكن الاختلاف الجوهرى لتطبيق هذا النظام في الشركات الكبيرة لا زال يمثل نسبة عالية وأوضح الدراسة أنه لا يوجد انتشار سريع على مستوى الشركات بالإضافة إلى أن النتائج أشارت إلى أن انخفاض التكلفة وأسعار المنتجات والخدمات هي التي تفرض على الشركات تطبيق النظام. كما أوضح أن نجاح نظام (ABC) مرتبط بالعديد من العوامل أهمها:

1 -تقييم وتحسين الأداء؛ 2- دعم الإدارة العليا؛ 3- الاهتمام بدعم الجودة.

## 4. دراسة Carlos Manuel Ferreira Lima 2009 بعنوان "تطبيق مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة في التربية والتعليم العالي" (3)

(1) Robin Cooper and Robert Kaplan 2002 , “ The Design of costing management systems : text and cases ” , second edition , Prentice - Hall International Inc.

(2) Innes, J. and Mitchell, F. and D.Sinclair, **Activity-Based Costing in the UK largest Companies: Acomparison of 1994-1999 survey result**, Management Accounting, 2001, Vol.11 pp. 349- 362.

(3) Carlos Manuel Ferreira Lima, **The Applicability of the Principles of ActivityBased Costing System in a Higher Education Institution**, Economics and Management Research Projects An International Journal – ISSN: 2184-0309 Open Access International Journals Publisher .

الهدف من هذه الدراسة هو تقديم نموذج لتقييم التكاليف وتأثير نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مؤسسات التعليم العالي وتم التوصل إلى نتائج تتمثل في أن نظام (ABC) يسمح بإسناد كل النفقات إلى الأنشطة المتعلقة بها وهذا للحصول على معلومات موثوق بها لتطبيقها في مؤسسات التعليم العالي .

### المطلب الثالث: الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

هناك فرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية نوجزه في الجدول الآتي:

الجدول 04: الفرق بين الدراسات السابقة والحالية

البيان	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
إلهام محيريق	التطرق في الجزء النظري إلى نفس المتغير وهو التكلفة على أساس النشاط.	دراسة حالة في ولاية الوادي كنموذج أما دراستنا فكانت مؤسسة كوندور وحدة حقن البلاستيك برج بوعريريج.
عبد الرزاق بلعياضي فطيمة الزهرة زيتوني	تطرق في الجزء النظري إلى نفس المتغير وهو التكلفة على أساس النشاط.	في دراستنا تم ربط التكلفة على أساس النشاط مع متغير ترشيد قرارات التسعير أما دراستهم فتم ربطها مع متغير تخفيض التكاليف.
هادفي خالد	دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية.	في دراستنا تم التطرق إلى طريقة واحدة في حساب التكاليف وهي التكلفة على أساس النشاط أما دراسته فتم التطرق إلى العديد من طرق التكاليف وتسعير المنتجات.
براهمية إبراهيم	تطرق في الجزء النظري إلى نفس المتغير وهو التكلفة على أساس النشاط.	في دراستنا تم ربط التكلفة على أساس النشاط مع متغير ترشيد قرارات التسعير أما دراستهم فتم ربطها مع متغير ترشيد قرارات في المؤسسة.
سماش كمال	تطرق في الجزء النظري إلى نفس المتغير وهو التكلفة على أساس النشاط.	في دراستنا تم ربط التكلفة على أساس النشاط مع متغير ترشيد قرارات التسعير أما دراسته فتم ربطها مع متغير ميزة التكلفة اقل.

المصدر: من إعداد الطالبتين

### خلاصة الفصل :

لقد أدى ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط إلى تجاوز كثير من العيوب التي كانت تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية ، فقد بني هذا النظام مبدأ أساسي وهو أن المؤسسة تقوم بمجموعة من الأنشطة، هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ، تستهلك هذه الأنشطة من طرف المنتجات، هذا المنطلق يجب على المؤسسة التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة للمؤسسة والتي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة ورقابة هذه الأنشطة ومحاولة تقويم هذه الأنشطة، هذه العمليات تدخل في إطار الإدارة على أساس الأنشطة لتقليل الموارد المستهلكة من طرفه ، وبالتالي التحديد الدقيق للتكاليف التي تحملها كل منتج ، ومن ذلك يمكن القول أن ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أدى إلى ظهور مفهوم الإدارة على أساس النشاط ABM الذي يعتمد على مخرجات نظام في اتخاذ مجموعة من القرارات والتي تحد من أهمها قرارات التسعير ، حيث أن التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتج يؤدي إلى التحديد الجيد لسعر المنتج ، مع عدم إهمال العوامل الأخرى المؤثرة على القرارات.

# الفصل الثاني: الدراسات التطبيقية

## تمهيد

سنقوم في الفصل الثاني بمحاولة تطبيق هذا النظام على إحدى المؤسسات الوطنية والمتمثلة في مؤسسة كوندور (وحدة حقن البلاستيك والبولستران) لمعرفة دور التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير داخل المؤسسة يتميز نشاط هذه المؤسسة بالطابع الإنتاجي و المتمثل في إنتاج البلاستيك والبولستران و نشاط المؤسسة يتوافق مع الفرضيات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وقبل محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على هذه الوحدة يجب التطرق أولاً إلى تقديم عام لهذه المؤسسة وبشكل خاص وحدة حقن البلاستيك ومن ثم دراسة الوحدة بشكل خاص من حيث الهيكل التنظيمي و سير الأنشطة داخل الوحدة ، ومن ثم محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وعلى أساس ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة كوندور

المبحث الثاني: تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة

## المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة كوندور

من خلال هذا المبحث سوف نقوم باستعراض المؤسسة محل الدراسة بصفة عامة وتبيين الهيكل التنظيمي لها ثم التحول الى الوحدة المطبق عليها النظام، مع توضيح المنهج المتبع في إعداد البحث والأدوات المستخدمة في جمع المعلومات.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمؤسسة الأم

#### 1- تقديم لمؤسسة CONDOR

هي شركة جزائرية خاصة تابعة لمجموعة بن حمادي، تأسست في 09 فيفري عام 2002، وسجلت علامتها التجارية في 30 أبريل 2002، بدأت نشاطها في 23 نوفمبر 2002، ويتمثل نشاطها الأساسي في صناعة وتسويق وضمان خدمات ما بعد البيع للأجهزة الالكترونية والكهرومنزلية وأجهزة الإعلام الآلي، يقع مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعريريج بالشرق الجزائري، ويمكن الإشارة إلى أن تسمية كوندور تعود لاسم طائر من فصيلة الصقور يعيش في أمريكا الجنوبية.

ولكون هذه العلامة تنشط في بيئة صناعية تتميز بالمنافسة الشديدة، فإنها تسعى إلى تطوير قدراتها التنافسية من أجل تحقيق أهدافها الاستراتيجية بفضل السياسات الصارمة على السعر، والموثوقية وخدمة العملاء، استطاعت الشركة أن تكون من أهم المؤسسات الجزائرية، وهي تلقب بعنتر المؤسسات الجزائرية لقوتها ومكانتها في السوق الجزائرية وهي العلامة التجارية المعروفة بقدرتها على الابتكار، وتقديم منتجات ذات جودة عالية والتزامها المستمر تجاه رضا العملاء، وهي تعمل على ان تكون في مستوى الشعارات التي تبناها فشعارها الحالي انطلق بعد ما كان الحياة ابتكار، كما تحتل مكانة رائدة في معظم أنشطتها، وهي واحدة من العلامات التجارية الأكثر شهرة وهي متواجدة عبر مختلف التراب الوطني بهدف ضمان تسويق أحسن لمنتجاتها والتقرب من الزبون الجزائري وتسخر إمكانيات مادية وبشرية كبيرة من أجل ذلك وتسعى إلى أبعد ما وراء الحدود الوطنية وتعتمد في ذلك على جودة التصنيع وكفاءة أجهزتها، وانضمت إلى منظمة التجارة العالمية وهي متحصلة على شهادة الجودة ISO ومن اجل التسيير الجيد لمثل هذه المنظمة والتحكم في مختلف أجزائها لجأت هذه الأخيرة إلى خيار نظام تسيير الموارد ERP رغم ما تتطلبه هذه التقنية من موارد مادية وبشرية كبيرة.

وحققت رقم أعمال بقيمة 90 مليار جزائري خلال 2015 ما يعادل نسبة نمو 53 % لتستحوذ على حصة 35 % من السوق الجزائرية مما يؤهلها لتصدر ريادة المؤسسات الناشطة في مجالها ومن اجل الحفاظ على هيمنتها على السوق الجزائرية تسعى الى توسع نطاق أعمالها أكثر من أي وقت مضى من خلال المزيد من المنتجات

المبتكرة التي تجلب الراحة وسهولة الاستخدام والسلامة لزيائنها تكون مواكبة للتكنولوجيا والتطور السريع الذي يشهده العالم او المحيط التنافسي للمؤسسة وهي متواجدة على المستوى الخارجي في عدد من الدول كتونس، السنغال، الكونغو، السودان، فرنسا، اسبانيا... الخ

## 2- لحة جغرافية :

يتواجد مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية برج بو عريريج يقدر رأس مالها ب 4277.000.000 ،تقدر مساحتها الإجمالية 89700 م2 منها 237178م2 تعمل على ترقية وتطوير نشاطاتها القاعدية والمتمثلة أساسا في تركيب وتصنيع المنتجات الكهرو منزلية والإلكترونية وهذا بموجب المرسوم الوزاري رقم 74 /200 المؤرخ في 2000/04/02 المحدد للصناعة والإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي منتوج المؤسسة المتنوعة مثل أجهزة التلفاز و الاستقبال الرقمي ،الثلاجات ،أجهزة الكمبيوتر، الألواح الشمسية ، المكيفات الهوائية ، آلات الطبخ..... إلخ

وتعتمد نظام تسيير ممنهج يخضع للهيكل التنظيمي المبين ادناه:

### المطلب الثاني: التعريف بالوحدة محل الدراسة

وحدة إنتاج البلاستيك والبوليستران تعتبر من أهم وحدات الشركة وهي وحدة مكملة للوحدات الأخرى وتتكون من ثلاث ورشات ورشة البلاستيك 01، ورشة البلاستيك 02، ورشة البوليستران .

يعتمد تقسيم العمل في وحدة إنتاج البلاستيك والبوليستران في الترتيب السلمي والإداري لمصالح وفق المسؤوليات ومهامها حيث يتمثل هذا الهيكل كما هو موضح في الشكل التالي :

### المطلب الثالث: مهام وأهداف مؤسسة CONDOR

ستعرض في هذا المطلب إلى تقديم مهام و أهداف المؤسسة.

#### الفرع الأول: مهام المؤسسة

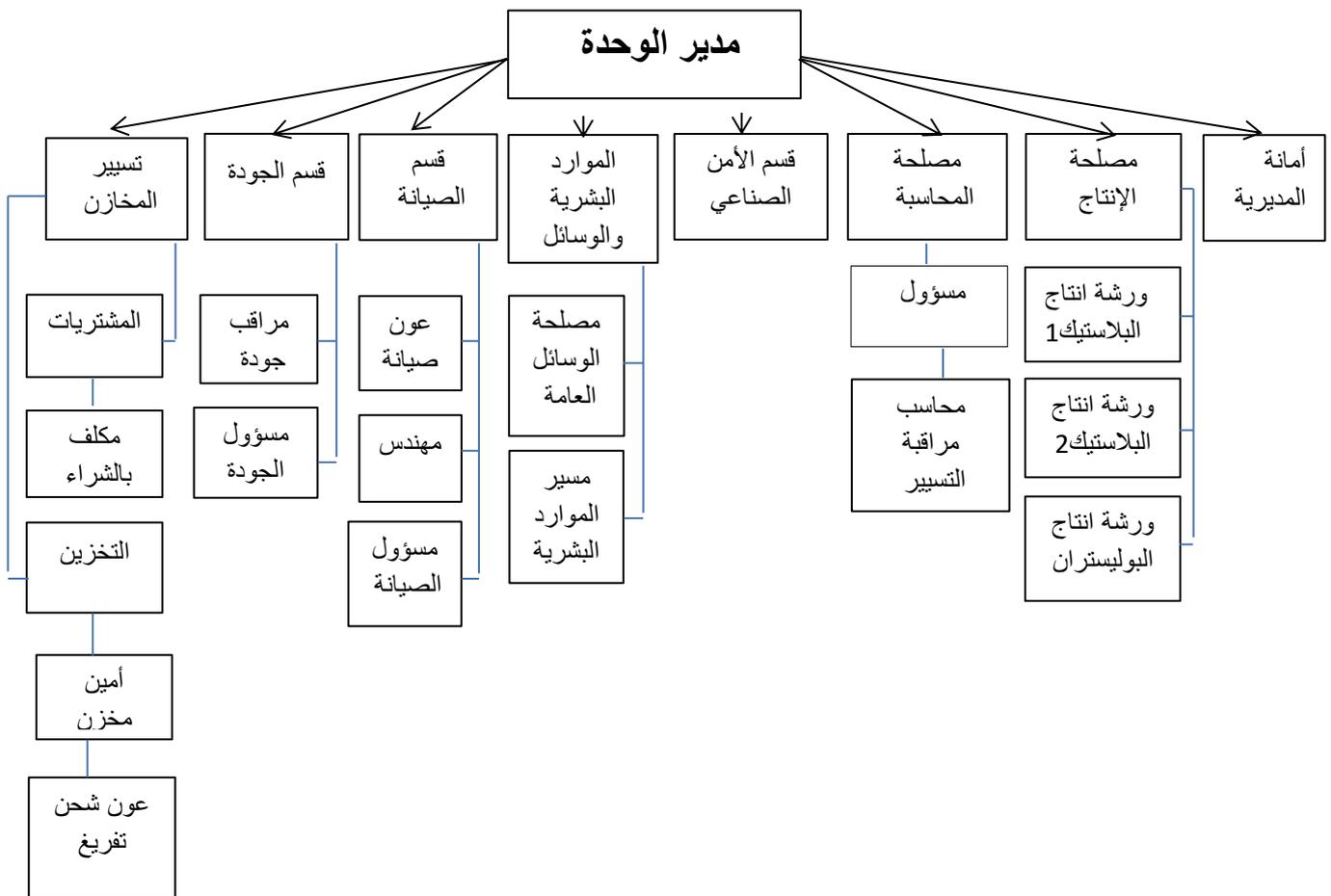
- تقديم منتجات مبتكرة و عالية الجودة.
- ضمان استدامة الشركة و تطويرها.
- العمل بأمان و الحد من التأثيرات البيئية.
- المشاركة في التنمية المحلية ( مثل التعاقد مع الجمعيات ).
- زيادة معدل التكامل.

#### الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

- تحقيق أعلى قدر من الأرباح.

- تخفيض تكاليف الإنتاج.
- زيادة حصتها في السوق من خلال جذب عملاء جدد.
- الإبداع و الابتكار باستمرار.
- تعزيز علامة CONDOR في السوق الجزائرية و العالمية.
- بناء ولاء للعملاء.

الشكل 05: الهيكل التنظيمي لوحدة حقن البلاستيك والبوليستران



المصدر: وثائق المؤسسة

يتمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في:

- مدير الوحدة: وهو عبارة عن الرأس المدبر للمؤسسة وهو أداة الربط والتنسيق بين المصالح من اجل تحقيق هدف و استراتيجيات المؤسسة.

-أمانة المديرية: تعتبر من الوظائف الإدارية في ترتيب و تنظيم المواعيد كذلك استقبال وارسال الرسائل.

- مصلحة الإدارة والوسائل العامة: تتولى تسيير المارد البشرية والمادية، حيث تسهر على تسيير الموارد البشرية من توظيف وتكوين وتسيير للشؤون الاجتماعية و تسيير الموارد الوظيفية من جهة وتقوم بوضع القوانين والتعليمات داخل المؤسسة من جهة أخرى .

- مصلحة المحاسبة : تقوم بتتبع وتسجيل جميع العمليات التي تحدث على مختلف مستويات المؤسسة، فقسم المالية يقوم يتتبع الفواتير بالإضافة الى الأمور المالية المختلفة، حيث يقوم هذا القسم بتسجيل العمليات التي تتم على مستوى مختلف مديريات وأقسام و مصالح المؤسسة بالإضافة الى تتبع الاستثمارات والخزينة والمشتريات والبيع، ويقوم قسم الجباية والتحصيل بإعداد القوائم الموجهة الى مصلحة الضرائب، متابعة تحصيل الشيكات والتسديدات من مختلف الزبائن، وتقوم قسم المحاسبة التحليلية بتحليل و حساب سعر تكلفة المنتجات وتتبع مختلف التكاليف .

-قسم الصيانة: وهو القسم المسؤول عن صيانة الآلات والمعدات المتوفرة في المؤسسة والتي تستعملها للعمليات الإنتاجية.

قسم الأمن الصناعي: يسهر على الحفاظ على سلامة الموظفين بتوفير مستلزمات الأمن والقيام بالعمليات التحسيسية.

قسم الجودة: يقوم بالسهر على على تطبيق معايير الجودة و السلامة للمستهلك و يكمن ذلك في التدخلات الرقابية في كل من مصالح الانتاج و تسيير المخزونات و مراقبة التالف من المواد الأولية والمنتجات النهائية .

-مصلحة المشتريات: تحتم بعملية شراء كل ما يتعلق باحتياجات المؤسسة من مواد أولية وتموينات للقيام بالعملية الانتاجية.

-قسم تسيير المخزونات: يلعب دورا مهما في المؤسسة حيث:

فرع المواد الأولية : يقوم هذا القسم باستقبال جميع المشتريات وافراغها وحسابها وتخزينها واعادة اخراجها الى مصلحة الانتاج وفقا للأوامر المقررة.

فرع المنتجات النهائية : يقوم باستقبال المنتجات النهائية من مصلحة الانتاج وتخزينها ثم اخراجها وفقا للأوامر المقدمة .

-مصلحة الإنتاج: تتكون من عدة ورشات وهي :

ورشة انتاج البلاستيك1: تقوم هذه الورشة بإنتاج المواد البلاستيكية لوحدة الثلجات والمجمدات .

ورشة انتاج البلاستيك2: تقوم بإنتاج المواد البلاستيكية لوحدة المكيفات الهوائية والغسالات.

ورشة انتاج البولستران : تقوم بإنتاج البولستران لجميع الوحدات.

### المطلب الثالث: المنهج الإنتاجي المتبع في المؤسسة

تقوم الشركة بشراء المواد الأولية من طرف المورد حيث يقوم بإرسالها إلى ميناء الجزائر (بجاية ،سكيكدة ،الجزائر)ومنه يتم إستقبالها في المؤسسة من طرف قسم تسيير المخزونات فرع المواد الأولية، حيث يقوم المختصون في مصلحة الإنتاج بحساب كمية وكيفية الإنتاج والوقت المستغرق لذلك الإنتاج بالنسبة للطاقات المتاحة وعدد العمال ثم تصنيفها وإرسالها للقيام بعملية الإنتاج.

يتم إرسال المادة الأولية بعد تحضير الآلات التي وضعت عليها القوالب بعد تنظيفها والتحضير المسبق لها ، ثم يتم وضع المادة الأولية في القالب بعد ذلك الآلة تقوم بإذابة المادة الأولية في درجة حرارة عالية مع إستهلاك كبير للكهرباء تفرغ في القوالب المخصصة لها حيث تتكون من جزئين جزء متصل بالآلة والآخر منفصل عنها، بعد إنتهاء الوقت المحدد للإنتاج يتم فتح الجزء المنفصل للقالب ونزع المنتج النهائي وهذا الأخير يتم مراقبته من طرف مسؤول الجودة ومعرفة مدى مطابقتها لمعايير الجودة ثم تصنف وتصنف في صناديق ليتم إرسالها للمخزن ليأتي مسؤول المخزن لإستقبال المنتجات النهائية ثم توزع على الوحدات الإنتاجية الأخرى حيث يعتبر منتج نصف مصنع لها. أمافي حالة عدم مطابقة المنتج لمعايير الجودة يرسل إلى الرحي ثم الرسكلة للتحويل إلى مادة أولية لصناعة منتجات ذات جودة ثانية.

أما عملية إنتاج البولستران فتمر على ثلاث آلات :

الآلة الأولى : تقوم بتسخين المادة الأولية.

الآلة الثانية : تدويرها لتصبح في شكل حبيبات.

الآلة الثالثة : تضعها في القالب وتقوم بعصرها بكثافة معينة.

وكل الأعمال المتعلقة بالآلات والقوالب والتحضيرات يقوم بها الأمن الصناعي، وفي النهاية تقوم مصلحة المحاسبة بحساب تكلفة المنتج .

### المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بعد استعراض الجانب النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الفصل السابق يكون هذا الفصل بمثابة محاولة لتطبيق هذا النظام وإسقاط الجانب النظري، حيث كان من الضروري قبل اللجوء إلى تطبيق هذا النظام المعرفة الكاملة لمحيط المؤسسة ومعرفة مراحلها الإنتاجية.

#### المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة

بعد معرفة المقومات التي تساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتم الشروع في تطبيق هذا النظام باتباع مجموعة من الاجراءات والخطوات اللازمة التي تم التعرف عليها في الجانب النظري وبشكل متسلسل كما يلي:

#### المرحلة الأولى: تحليل وتحديد الأنشطة

من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يتم التطرق إلى مرحلتين مرحلة تحديد الأنشطة في المؤسسة وتكلفة كل نشاط

وتعتبر المؤسسة الإنتاجية لإنتاج البلاستيك والبوليستران متعددة الأنشطة منها أنشطة إنتاج والانشطة الإدارية وطبيعة كل نشاط مختلف عن الآخر، وسوف نقوم بتحليل و إحصاء الأنشطة في كل قسم وذلك بالشكل التالي:

قسم الإدارة: وهو بدوره ينقسم إلى عدة مصالح:

مصلحة الموارد البشرية (الوسائل العامة): تقوم هذه المصلحة بالنشاط الرئيسي التالي :

- تسيير الموارد البشرية والمصالح العامة.

مصلحة المحاسبة: تقوم هذه المصلحة بالنشاط الرئيسي التالي: أعمال المحاسبة

مصلحة المشتريات: تقوم هذه المصلحة بالنشاط الرئيسي التالي: تقديم طلبيات الشراء

قسم تسيير المخازن: وبدوره ينقسم إلى مصلحتين:

مصلحة المواد الأولية: تقوم بالعمليات التالية:

• استلام وتفريغ المواد الأولية

• حساب وإخراج المواد الأولية

مصلحة المنتجات النهائية: تقوم بالعمليات التالية:

- استلام وتفريغ المنتجات النهائية
- حساب وشحن المنتجات النهائية

قسم الصيانة : يقوم بالنشاط الرئيسي التالي : صيانة الآلات والمعدات

قسم الأمن والسلامة: توفير الأمن والسلامة الخاص بالموظفين وكذلك بالمؤسسة.

قسم الجودة: يقوم بمراقبة جودة المواد و اللوازم عند الشراء.

مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج والبيع.

قسم الإنتاج: يتكون هذا القسم من ثلاث ورشات

ورشة إنتاج البلاستيك 01: تقوم هذه الورشة بإنتاج المواد البلاستيكية لوحدة الثلجات والمجمدات

ورشة إنتاج البلاستيك 02 : تقوم بإنتاج المواد البلاستيكية لوحدة المكيفات الهوائية والغسالات.

ورشة إنتاج البوليستران: تقوم بإنتاج البوليستران لجميع الوحدات.

قسم المناهج : يقوم هذا القسم بالنشاط الرئيسي التالي :

دراسة المنتج والوقت

منهجية الطريقة الإنتاجية .

يعتبر نشاط الإنتاج من الأنشطة الرئيسية و تعتبر تكاليفها كلها مباشرة بالنسبة للمنتجات

ولقد تم تقسيم المؤسسة الإنتاجية الى 15 نشاط موزعون على 8 أقسام .

المرحلة الثانية: تحديد تكاليف الأنشطة

يتم تحديد تكاليف الأنشطة سالفه الذكر من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط على حدا حيث تتكون

عناصر التكاليف من ثلاث عناصر أساسية: الاهتلاكات ، الأجور و الرواتب، مصاريف

أولاً: الاهتلاكات

تمثل الاهتلاكات في اهتلاكات الآلات والمعدات والتجهيزات اللازمة للعمل ويحسب حسب طريقة الاهتلاك

الثابت مقسمة على كل قسم من أقسام الشركة .

الجدول 05: الاهتلاكات الشهرية للمؤسسة

المصلحة	الاهتلاكات
الإدارة	1 982 278,26
الامن والسلامة	-
التموين	3 346,34
مصلحة الجودة	68 000,66
مصلحة الصيانة	1 407 322,06
مصلحة المناهج	-
ورشة انتاج البلاستيك 1	4 008 609,04
ورشة انتاج البلاستيك 2	1 872 106,24
ورشة انتاج البولستران	8 158 967,73
المجموع	17 500 630,32

المصد: من وثائق المؤسسة

ثانيا: الأجور و الرواتب

تعتبر الأجور والرواتب من أكثر التكاليف دقة في الحساب حيث تعتمد المؤسسة طريقة الكترونية في تحديد دخول وخروج الموظفين

الجدول 06: يمثل الأجور الشهرية للمؤسسة

المصلحة	الاجور و الرواتب	عدد العمال
الإدارة	2 126 060,38	52
الامن والسلامة	306 541,00	04
التموين	2 687 887,81	57
مصلحة الجودة	1 743 280,34	25
مصلحة الصيانة	3 777 126,37	60
مصلحة المناهج	558 014,86	05
ورشة انتاج البلاستيك 1	2 624 556,87	64
ورشة انتاج البلاستيك 2	2 280 818,70	64
ورشة انتاج البولستران	1 627 829,10	41
المجموع	17732115.42	372

المصدر: من وثائق المؤسسة

### ثالثا: مصاريف أخرى

تتمثل هذه المصاريف في التكاليف الأخرى ما عدا الاهتلاكات والأجور والرواتب مثل (مصاريف الهاتف، مصاريف خاصة بالصيانة، معدات نقل...)

الجدول 07: المصاريف الأخرى للمؤسسة

المصاريف الأخرى	المصلحة
2 084 358,41	الإدارة
335 565,52	الامن والسلامة
125 442,49	التمويل
15 280,63	مصلحة الجودة
342 846,18	مصلحة الصيانة
	مصلحة المناهج
93 367,22	ورشة انتاج البلاستيك 1
276 124,66	ورشة انتاج البلاستيك 2
	ورشة انتاج البولستران
<b>3 272 985,10</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من وثائق المؤسسة

ومن خلال المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة قمنا بإنشاء جدول يشمل جميع المصاريف وذلك لمعرفة المصاريف  
المجملة لكل مصلحة:

الجدول 08: تكاليف المصالح

المصلحة	المصاريف الأخرى	الاهتلاكات	الاجور و الرواتب	المجموع
الإدارة	2 084 358,41	1 982 278,26	2 126 060,38	6 192 697,05
الامن والسلامة	335 565,52	-	306 541,00	642 106,52
التموين	125 442,49	3 346,34	2 687 887,81	2 816 676,63
مصلحة الجودة	15 280,63	68 000,66	1 743 280,34	1 826 561,62
مصلحة الصيانة	342 846,18	1 407 322,06	3 777 126,37	5 527 294,60
مصلحة المناهج	-	-	558 014,86	558 014,86
ورشة انتاج البلاستيك 1	93 367,22	4 008 609,04	2 624 556,87	6 726 533,14
ورشة انتاج البلاستيك 2	276 124,66	1 872 106,24	2 280 818,70	4 429 049,60
ورشة انتاج البولستران	-	8 158 967,73	1 627 829,10	9 786 796,83
المجموع	3 272 985,10	17 500 630,32	17 732 115,42	38 505 730,85

المصدر: من اعداد الطلبة

من خلال جدول المصاريف سنقوم بتقسيمها على الأنشطة المتعلقة بكل قسم من أقسام المؤسسة:

الجدول 09: تكاليف الأنشطة

المصلحة	الانشطة	تكلفة الانشطة
الإدارة	تسيير المستخدمين	6 067 634,67
المحاسبة	حساب التكاليف	125 062,38
الامن والسلامة	توفير معدات الامن والسلامة	642 106,52
التمويل	شراء المواد الاولية	197 661,52
التمويل	استقبال و المواد الاولية	370 615,35
التمويل	اخراج المواد الاولية للانتاج	370 615,35
التمويل	استقبال المنتجات النهائية	938 892,21
التمويل	شحن المنتجات الموجه للبيع	938 892,21
مصلحة الجودة	مراقبة جودة المنتوجات	1 826 561,62
مصلحة الصيانة	صيانة المعدات و الالات	5 527 294,60
مصلحة المناهج	انشاء شجرة المنوجات	279 007,43
مصلحة المناهج	تخطيط سيرورة الانتاج	279 007,43
ورشة انتاج البلاستيك 1	انتاج البلاستيك للات الغسيل	6 726 533,14
ورشة انتاج البلاستيك 2	انتاج البلاستيك للثلاجات	4 429 049,60
ورشة انتاج البولستران	انتاج البولستران	9 786 796,83

المصدر: من وثائق المؤسسة

المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة

هناك علاقة بين تكاليف الأنشطة ومسبباتها وتكون هذه المسببات في شكل (ساعات عمل، عدد الأوامر ..) ومن خلال المعلومات التي أفادنا بها مسؤولو المصالح و أقسام المؤسسة تم تحديد مسببات التكلفة

الجدول 10: مسببات التكلفة

ساعات عمل	عدد الوحدات المنتجة	كلغ مستهلك	عدد اوامر الانتاج	عدد الوحدات المباعة	الانشطة
X					تسيير المستخدمين
X					حساب التكاليف
X					توفير معدات الامن و السلامة
					شراء المواد الاولية
					استقبال و المواد الاولية
		X	X		اخراج المواد الاولية للانتاج
	X				استقبال المنتجات النهائية
				X	شحن المنتجات الموجه للبيع
X					مراقبة جودة المنتوجات
X					صيانة المعدات و الالات
X					انشاء شجرة المنوجات
X					تخطيط سيرورة الانتاج
	X				انتاج البلاستيك للات الغسيل
	X				انتاج البلاستيك للثلاجات
	X				انتاج البولستران

المصدر من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

#### المرحلة الرابعة: تحديد مراكز النشاط

بعد تحديد تكلفة كل نشاط و وكذلك تحديد مسببات كل تكلفة يجب تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات حسب العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات} = \text{اجمالي تكاليف النشاط/مسببات التكلفة}$$

من أجل توزيع عدد المسببات على الورشات نقوم بإنشاء الجدول التالي وفق النسب كما يلي:

الجدول 11: نسب المسببات حسب كل ورشة

الانشطة	التكلفة مسببات عدد	البلاستيك اذناج ورشة 1	البلاستيك اذناج ورشة 2	البولسوان اذناج ورشة
المستخدمين تسيير	عمل ساعات	41%	32%	27%
التكاليف حساب	عمل ساعات	41%	32%	27%
السلامة و الامن معدات توفير	عمل ساعات	41%	32%	27%
الاولية المواد اشراء	مشوارة كلغ	39%	46%	15%
الاولية المواد و استقبال	مشوارة كلغ	39%	46%	15%
للانذناج الاولية المواد اخراج	مستهلك كلغ	37%	43%	21%
النهائية المنتجات استقبال	المنتجة الوحدات عدد	51%	27%	22%
للبيع الموجه المنتجات شحن	المباعة الوحدات عدد	51%	27%	22%
المنتوجات جودة مراقبة	عمل ساعات	41%	32%	27%
الالات و المعدات صيانة	عمل ساعات	41%	32%	27%
المنوجات شجرة انشاء	عمل ساعات	41%	32%	27%
الانذناج سيورة تخطيط	عمل ساعات	41%	32%	27%
للالذناج البلاستيك اذناج	مستهلك كلغ	100%		
الغسيل للالذناج البلاستيك اذناج	مستهلك كلغ		100%	
البولسوان اذناج	مستهلك كلغ			100%

المصدر: من اعداد الطلبة

بعد التوزيع السابق نقوم بتوزيع تكلفة النشاطات لكل ورشة حسب النسب كما هو موضح في الجدول سنقوم

بالتوزيع التالي وهو توزيع تكلفة الأنشطة على مسببات التكلفة لكل نشاط حسب كل ورشة

الجدول 12: توزيع التكاليف على الورشات

الانشطة	الذشاط تكلفة	البلاستيك اذناج ورشة 1	البلاستيك اذناج ورشة 2	البولسوان اذناج ورشة
المستخدمين تسيير	عمل ساعات	2 469 751,39	1 965 146,96	1 632 736,32
التكاليف حساب	عمل ساعات	50 905,01	40 504,41	33 652,96
السلامة و الامن معدات توفير	عمل ساعات	261 361,07	207 961,38	172 784,07
الاولية المواد اشراء	مشوارة كلغ	77 338,16	90 055,06	30 268,30
الاولية المواد و استقبال	مشوارة كلغ	145 009,05	168 853,23	56 753,07
للانذناج الاولية المواد اخراج	مستهلك كلغ	135 305,01	157 553,53	77 756,81
النهائية المنتجات استقبال	المنتجة الوحدات عدد	479 738,95	254 984,64	204 168,62
للبيع الموجه المنتجات شحن	المباعة الوحدات عدد	479 732,65	254 984,64	204 168,62
المنتوجات جودة مراقبة	عمل ساعات	743 478,04	591 575,17	491 508,41
الالات و المعدات صيانة	عمل ساعات	2 249 813,03	1 790 145,05	1 487 336,52
المنوجات شجرة انشاء	عمل ساعات	113 566,33	90 363,15	75 077,95
الانذناج سيورة تخطيط	عمل ساعات	113 566,33	90 363,15	75 077,95
للالذناج البلاستيك اذناج	مستهلك كلغ	6 726 533,14		
الغسيل للالذناج البلاستيك اذناج	مستهلك كلغ		4 429 049,60	
البولسوان اذناج	مستهلك كلغ			9 786 796,83

المصدر: من اعداد الطلبة

من خلال هذا الجدول تم توزيع التكاليف على الورشات في المؤسسة، تم الحساب كما يلي:  
مثلا:

تكلفة النشاط \* النسبة الورشة

$$2\ 469\ 751,39 * 41\% = 6\ 067\ 634,67$$

المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

من خلاله سنقوم بحساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة للمنتجات بإنشاء الجدول التالي الذي يحتوي على الأنشطة مع تكلفة كل نشاط ومسببات التكلفة الوحدوي للمنتجات كما يلي:

الجدول 13: تكلفة الكلف لكل منتج في الورشات

الأنشطة	الدشاط تكلفة	البلاستيك إنتاج ورشة	مسببات عدد	شدة في الكلف إنتاج تكلف	البلاستيك إنتاج ورشة	مسببات عدد	شدة في الكلف إنتاج تكلف	مسببات عدد	مسببات عدد
المستخدمين نسبي	6 067 634,67	2 469 751,39	3 328,58	741,98	1965146,96	2648,50	741,98	2200,50	741,98
التكاليف حساب	125 062,38	50 905,01	3 328,58	15,29	40504,41	2648,50	15,29	2200,50	15,29
السلامة والامن معدات توفرو	642 106,52	261 361,07	3 328,58	78,52	207961,38	2648,50	78,52	2200,50	78,52
الاولية المواد شراء	197 661,52	77 338,16	260 618,90	0,30	90055,06	303473,10	0,30	102000,00	0,30
الاولية المواد استقبال	370 615,35	145 009,05	260 618,90	0,56	168853,23	303473,10	0,56	102000,00	0,56
للإنتاج الأولية المواد اخرج	370 615,35	135 305,01	81 486,49	1,66	157553,53	94885,51	1,66	46828,49	1,66
النهائية المنتجات استقبال	938 892,21	479 738,95	377 090,00	1,27	254984,64	200426,00	1,27	160483,00	1,27
للبيع العوجه المنتجات شحن	938 892,21	479 732,65	263 965,00	1,82	254984,64	140301,11	1,82	112340,43	1,82
المنتجات جودة مراقبة	1 826 561,62	743 478,04	3 328,58	223,36	591575,17	2648,50	223,36	2200,50	223,36
الالات و المعدات صيانة	5 527 294,60	2 249 813,03	3 328,58	675,91	1790145,05	2648,50	675,91	2200,50	675,91
المنتجات شجرة انشاء	279 007,43	113 566,33	3 328,58	34,12	90363,15	2648,50	34,12	2200,50	34,12
الإنتاج سبورة تحطيط	279 007,43	113 566,33	3 328,58	34,12	90363,15	2648,50	34,12	2200,50	34,12
للإنتاج البلاستيك إنتاج	6 726 533,14	6 726 533,14	81 486,49	82,55	-	0,00	82,55	0,00	0,00
الغسيل لالت البلاستيك إنتاج	4 429 049,60	-	-	0,00	4429049,60	94885,51	46,68	0,00	0,00
البلاستيك إنتاج	9 786 796,83	-	-	0,00	-	0,00	0,00	46828,49	208,99

المصدر: من اعداد الطلبة

قمنا في الجدول السابق بتقسيم الأنشطة وتكلفتها على كل ورشة حسب عدد مسبباتها حيث كانت طريقة الحساب كالتالي:

$$\text{مثلا: عدد المسببات} = \text{عدد مسببات التكلفة ل} \times \text{نسبة كل ورشة}$$

$$\text{لساعات العمل} \times \text{نسبة الورشة 1} = \text{عدد المسببات} = \text{عدد مسببات التكلفة الخاصة بالورشة}$$

$$41\% = 3328.58 \times 8177.58$$

$$\text{تكلفة إنتاج الكلف في الورشة} = \text{تكلفة ورشة الإنتاج} / \text{عدد المسببات}$$

مثلا: بالنسبة لورشة انتاج البلاستيك

$$2469751.39/3328.58=741.98$$

وبنفس الطريقة تتم حساب بقية الأنشطة

المنتج	انتاج في الساعة	كلغ مستهلك
350101000473 FRONT CONG	56	0.4955
35011000409 outre tube	31	3.053
350401000896 TOP FOME	120	0.21

المصدر: من اعداد الطلبة

يمثل الجدول السابق ثلاث منتجات حيث قمنا بحساب الكميات المنتجة و الكلغ المستهلك في الساعة لكل منتج

وكانت طريقة الحساب كمايلي:

$$\text{مثلا: } 350101000473 \text{ FRONT CONG}$$

انتاج في الساعة = تكلفة انتاج كلغ في الورشة / تكلفة المنتج

$$741.98/13.25=56$$

الجدول 14: تكلفة الكلغ لكل منتج

الانشطة	ورشة في الكلغ انتاج تك	350101000473 fr	ورشة في الكلغ انتاج تكلفه	350110000409	بولسون في الكلغ انتاج	350401000896 to
المستخدمين تسيير	عمل ساعات	741,98	741,98	23,93	741,98	6,18
التكاليف حساب	عمل ساعات	15,29	15,29	0,49	15,29	0,13
السلامة و الامن معدات توفرو	عمل ساعات	78,52	78,52	2,53	78,52	0,65
الاولية المواد شراء	مشقوة كلغ	0,30	0,30	0,91	0,30	0,06
الاولية المواد استقبال	مشقوة كلغ	0,28	0,56	1,70	0,56	0,12
للانتاج الاولية المواد اخراج	مستهلك كلغ	1,66	1,66	5,07	1,66	0,35
النهائية المندجات استقبال	المنتجة الوحدات عد	1,27	1,27	1,27	1,27	1,27
للبيع الموجه المندجات شحن	المباعة الوحدات عد	1,82	1,82	1,82	1,82	1,82
المنتجات جودة مراقبة	عمل ساعات	223,36	223,36	7,21	223,36	1,86
الالات و المعدات صيانة	عمل ساعات	675,91	675,91	21,80	675,91	5,63
المنوجات شجرة انشاء	عمل ساعات	34,12	34,12	1,10	34,12	0,28
الانتاج سيوروة تخطيط	عمل ساعات	34,12	34,12	1,10	34,12	0,28
للتلاجات البلاستيك انتاج	مستهلك كلغ	82,55	40,90	0,00	0,00	0,00
الغسيل للات البلاستيك انتاج	مستهلك كلغ	-	46,68	142,51	0,00	0,00
بولسون انتاج	مستهلك كلغ	-	0,00	0,00	208,99	43,89
المنتج تكلفة		77,44		211,44		62,53

### المطلب الثاني: نتائج تطبيق نظام ABC وقرارات التسعير

من خلال النتائج التي توصلنا إليها نتيجة تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط لكل منتج ، بالأسعار المعتمدة في المؤسسة يمكن أن نوضح دور التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير.

والجدول التالي يوضح سعر تكلفة كل منتج.

#### الجدول 15: سعر تكلفة المنتجات

المواد	تكلفة الشراء	تكلفة الانتاج	تكلفة المنتج
350101000473 FRONT CONG	309.76	77.44	387.20
35011000409 outre tube	704.81	211.44	916.25
350401000896 TOP FOME	521.11	62.53	583.65

المصدر: من إعداد الطلبة

وكانت طريقة الحساب كالتالي

تكلفة المنتج = تكلفة الشراء+تكلفة الانتاج

مثلا: 350101000473 FRONT CONG تكلفته:

$$387.20=77.44+309.76$$

وبنفس الطريقة تتم حساب باقي المنتجات.

تقوم المؤسسة بتسعير منتجاتها من خلال تحديد تكلفة الإنتاج وسعر الشراء ودراسة حالة السوق لتحقيق هامش ربح وتحديد السعر المناسب من أجل كسب ميزة تنافسية ضد منافسيها، حيث تقوم بتخفيض تكاليف الإنتاج مع توفر شروط التسعير .

**التخفيض في الأسعار:** بناء على قانون العرض و الطلب في السوق الذي يعتبر أنه كلما انخفض سعر السلعة يزيد الطلب عليها وبالتالي الزيادة في حجم المبيعات بالاعتماد على العلاقة التالية:

$$CA= P \times Q$$

غير أن التغيير في السعر لا يجب أن يكون أكبر من الزيادة في الكمية، بل يجب أن يكون أقل وهذا مرتبط بمرونة الطلب السعرية لكل منتج أو سلعة.

وفي هذه الحالة يمكن أن نقول أن عملية اتخاذ قرارات التسعير مرتبطة بعاملين هما :

-هامش الربح الذي يغطي تكاليف المنتج.

-نسبة التغير في السعر بالنسبة للتغير في الكمية.

عند حساب المختصون لسعر تكلفة المنتج و مراقبة حالة السوق ووضع سعر بيع الوحدة و تخفيض تكاليف الانتاج

فمثلا زيادة تكلفة الانتاج مثلا 50 وفي السوق 60 لا يمكن المنافسة في السوق و تخسر مكانتها و ربحها

وعند انخفاض تكلفة الانتاج مثلا 40 تنخفض ايراداتها .

فاتمة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في ترشيد قرارات التسعير، فمن خلال دراستنا لنظام ABC كان لابد من التطرق إلى مختلف طرق حساب التكاليف و ذلك بالتركيز على أهم الطرق التقليدية والتي كانت بمثابة الممهدة لطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة فعملت هذه الأخيرة على تدارك العجز والنقائص التي شهدتها الأنظمة التقليدية في مواكبة التغيرات وتطورات المحيط الداخلي للمؤسسة بالإضافة إلى التطرق إلى مفهوم التسعير ومختلف أساسياته و العلاقة بين نظام محاسبة كل المبنى على أساس الأنشطة و التسعير.

ولقد ركز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أساسا على التكاليف الغير مباشرة و توزيعها على الأنشطة وذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات، إذ أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف عكس ما كانت عليه سابقا.

كما ساعد هذا النظام في الإستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الكفاءة و الفعالية في تخصيصها بإضافة إلى إهتمامه بإدارة الأنشطة من خلال معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومحاولة إيجاد حلول لاتخاذ القرارات اللازمة.

أولا: اختبار صحة الفرضيات:

1. "تقوم تقنية التكلفة على أساس النشاط على فكرة جديدة تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات مما يحدد تكلفة المنتج" سلعة أو خدمة" النهائية وتحديد السعر المناسب له بدقة"، إن تقنية محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تقوم على مبدأ أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد، واقتنائها يسبب حدوث التكاليف، فلحساب تكلفة المنتجات يجب الاعتماد على تكاليف الأنشطة وبالتالي يتم تحديد الكلفة بدقة أكبر وخاصة الدراسات السابقة وأكدته الدراسة، ومنه يمكن القول أن الفرضية صحيحة.

2-تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية طريقة التكلفة على أساس النشاط؛ من خلال ما تم الإطلاع عليه من دراسات و بحوث و ما هو موجود في الميدان " التبرص في المؤسسة محل الدراسة" تبين أن المؤسسة لا تطبق تقنية التكلفة على أساس النشاط لذلك نقوم برفض الفرضية الصفرية و تبني الفرضية البديلة و عليه توجد صعوبة في تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط بالنسبة لتطبيق النظم المحاسبية التقليدية .

3- تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى إتخاذ قرارات تسعير رشيدة؛وقد توصلنا من خلال نتائج المبحث الثالث في الفصل التطبيقي إلى صحة هاته الفرضية، وذلك من خلال النتائج المتوصل إليها في الفوارق

الموجودة في سعر تكلفة المنتجات قبل وبعد تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط، فهذه الفوارق ستعطي للمؤسسة حرية أكبر للمؤسسة في التحكم في السعر من خلال الهامش المتحصل عليه من إجراء تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط.

### ثانيا: نتائج الدراسة

- كحوصلة لما جاء به مضمون هاته الدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج وذلك من خلال النقاط الآتية :
- يؤدي الإعتماد على مخرجات أنظمة التكاليف التقليدية إلى بيانات مشوهة وغير دقيقة ينجر عنها إتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يتعلق بالتسعير .
- من الطرق الحديثة لنظام التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعمل على تحديد موارد المؤسسة وتوزيعها على الأنشطة كل حسب الإستفادة ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات أو المنتجات .
- الهدف الأساسي للتكلفة على أساس النشاط هو ربط الأنشطة بالتكاليف ثم ربط الخدمات أو التكاليف بالأنشطة.
- تشكل تقنية التكلفة على أساس النشاط بديلا قويا للأنظمة التقليدية ويقدم حلا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف المساندة وبشكل يقود إلى تجاوز عيوب أنظمة التكاليف التقليدية
- عند تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة كوندور، فإن الإعتماد على مسبب التكلفة كأساس لتحميل التكاليف على المنتجات أدى إلى معرفة مدى إستفادة كل منتج من الموارد المستهلكة بشكل أدق

### ثالثا: الإقتراحات

توصلت الدراسة إلى أنه من الضروري التركيز على الأمور التالية

- تغير نظام محاسبة التكاليف نظرا لقدمه و تعقيده .
- العمل على تبني تقنية جديدة وهي تقنية التكلفة على أساس النشاط.
- إنشاء أقسام متخصصة في الإعلام الآلي لسهولة تبني هذه التقنية لمواكبة التغيرات والتطورات التكنولوجية القائمة.
- ضرورة وضع تقنية التكلفة على أساس النشاط كمقياس يدرس في الجامعات لضرورة العمل به في المؤسسات الجزائرية .
- العمل على وضع قسم خاص بمحاسبة التكاليف.

- توفير المقومات و الآليات اللازمة لتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

رغم الإتمام بحوثات الدراسة التي تناولت التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة الإقتصادية إلا أنه تبقى بعض النقاط التي تحتاج المزيد من البحث و هناك آفاق أخرى للموضوع

- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الصناعية الجزائرية.

- آثار تبني محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على قرارات التسعير في المؤسسة.

- تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق ABC في المؤسسات الاقتصادية.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب :

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان، الأردن، 2011.
2. محمد توفيق بليغ، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1989 .
3. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
4. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي و الحديث، دار اليازوري، عمان الأردن، 2011.
5. عبد الحكيم الرجبي "محمد تيسير"، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، الكويت، 2009.

2- الأطروحات و الرسائل الجامعية:

1. عبد الله عباس، أثر تطبيق التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2011-2012.
2. شرفي زكرياء، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية باستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2014-2015
3. صحراوي ياسمين عيشاوي مسعودة، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة المسيلة، 2019-2020
4. أشرف جاوة الطيب شايب، دور التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة برج بوعرييج، 2020-2021.
5. سليمة حفاف، تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014.

6. عبد الرزاق بلعياضي فطيمة الزهراء زيتوني، تخفيض التكاليف بالإعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة برج بوعرييج، 2016-2017.

### 3- المقالات:

1. براهيمية إبراهيم، التكلفة على أساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد قرارات في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف.

2. مسعودي سارة، سماش كمال، دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، دراسة حالة عينة للمؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1..Carlos Manuel Ferreira Lima, **The Applicability of the Principles of ActivityBased Costing System in a Higher Education Institution.**

Economics and Management Research Projects

An International Journal –

ISSN: 218400309 Open Access International Journals Publisher.

2.El Aoufir Houda et al., **Sur l'application de la méthode**

**(ABC)/ABM au calcul des coûts de la maintenance**, Revue française de gestion, 2004/5 no 152

3.Innes, J. and Mitchell, F. and D.Sinclair, **Activty-Based Costing in the UK largest Companies: Acomparison of 1994–1999 survey result**, Management Accounting, 2001, Vol.11.

4.Robin Cooper and Robert Kaplan 002 , **The Design of costing management systems : text and cases**, second edition , Prentice – Hall International Inc.

الملاحق



الملحق رقم 02

Étiquettes de lignes	Article	Désignation article	Qts produit	Cadance/H	effectif	heur travaillé
Atelier injection 1	350101000473	FRONT CONG T600 / XO2010	4 291,00	55,94	2,00	76,71
Atelier injection 1	350101000474	FRONT CONG T420 / XO2011	2 735,00	59,10	2,00	46,28
Atelier injection 1	350101000132	TOP COUVERT 320L	3 789,00	59,19	2,00	69,45
Atelier injection 1	350102000107	BAC LEGUME T600 /R877	8 336,00	53,61	2,00	155,48
Atelier injection 1	350102000109	BRAQUETTE 600L / R862	17 540,00	119,01	2,00	147,38
Atelier injection 1	350102000111	BAC LEGUME T420 /R876	2 309,00	57,07	2,00	40,46
Atelier injection 1	350102000113	BRAQUETTE 420L / MO5001	13 050,00	119,73	2,00	109,00
Atelier injection 1	350102000235	BRAQUETTE 320L	14 260,00	122,25	2,00	116,65
Atelier injection 1	350102000236	BAC LEGUME 320L	5 765,00	52,59	2,00	109,62
Atelier injection 1	350103000434	CACHE VIS M02002 G	25 200,00	502,33	1,00	50,17
Atelier injection 1	350103000571	CACHE AVANT VENTILATEUR /FO2002	1 300,00	166,15	1,00	7,82
Atelier injection 1	350103000572	BAR DECORATIF SUP REF 600L / MO2010 B	1 334,00	105,99	2,00	12,60
Atelier injection 1	350103000577	COUVERT PORTE SUP REF 600L / MO2023 B	1 250,00	102,86	2,00	12,15
Atelier injection 1	350103000578	BAR DECORATIF INF 600L / MO2025 B	1 280,00	99,39	2,00	12,88
Atelier injection 1	350103000582	BAR DECORATIF SUP 600L / MO2010 G	5 694,00	109,27	2,00	52,11
Atelier injection 1	350103000583	COUVERT PORTE SUP INF 600L / MO2022 G	13 870,00	121,99	2,00	114,25
Atelier injection 1	350103000584	COUVERT PORTE SUP REF 600L / MO2023 G	4 291,00	101,53	2,00	42,26
Atelier injection 1	350103000585	BAR DECORATIF INF 600L / MO2025 G	6 110,00	96,90	2,00	63,05
Atelier injection 1	350103000586	CACHE VIS M02026 G	11 200,00	720,00	1,00	15,56
Atelier injection 1	350103001025	COUVERT PORTE SUP CONG 600L / MO2021 G	5 110,00	106,67	2,00	47,91
Atelier injection 1	350103001069	COUVERT PORTE SUP CONG 420L / MO2003 G	5 940,00	109,09	2,00	54,45
Atelier injection 1	350103001070	CACHE CABLE G	17 920,00	811,27	1,00	22,09
Atelier injection 1	350103001147	COUVERT PORTE CONG T13/T19	6 332,00	144,97	2,00	43,68
Atelier injection 2	350103001159	FRONT CONG T19	1 775,00	52,94	2,00	33,53
Atelier injection 1	350110000773	Chambre compresseur T420	1 100,00	53,73	2,00	20,47
Atelier injection 1	350110000774	Chambre compresseur 320L	8 329,00	49,51	2,00	168,21
Atelier injection 1	350110000780	PROTECTEUR CONDENSEUR	25 950,00	451,98	1,00	57,41
Atelier injection 1	350110000781	RESERVOIR DISTRIBUTEUR EAU 20L	1 334,00	105,99	2,00	12,60
Atelier injection 1	350101000668F	TOP COUVERT 320L B	1 407,00	54,79	2,00	25,68
Atelier injection 1	350103000755	BAR DECORATIF SUP 420L / MO2001 G	1 026,00	144,00	2,00	7,13
Atelier injection 1	350103000757F	BAR DECORATIF INF 420L / MO2008 G	6 160,00	106,93	2,00	57,61
Atelier injection 1	350103000758F	COUVERT PORTE SUP REF 420L / MO2005 G	10 350,00	106,93	2,00	75,93
Atelier injection 1	350103000760F	COUVERT PORTE INF 420L / MO2004 G	9 690,00	132,11	2,00	73,35
Atelier injection 1	350103001576F	CONTROL PANEL WS5-C100	4 849,00	52,13	2,00	93,02
Atelier injection 1	350103001577F	CONTROL PANEL GLASS SUPPORT WS5-C100	2 819,00	69,90	2,00	40,33
Atelier injection 1	350103001645F	PRESS COVER C200/C210	4 034,00	96,43	2,00	41,83
Atelier injection 1	350103002005F	COUVERT PORTE SUP T24 BLANC	2 883,00	144,00	2,00	14,23
Atelier injection 1	350103002069F	Damper Box Cover-L WL10-MS35	90,00	276,92	1,00	0,33
Atelier injection 1	350103002070F	Damper Box Cover-R WL10-MS35	90,00	276,92	1,00	0,33
Atelier injection 1	350103002076F	COUVERT PORTE T24 INF	3 530,00	112,50	2,00	31,38
Atelier injection 1	350103002077F	COUVERT PORTE SUP INF T24 BLANC	2 730,00	112,50	2,00	24,27
Atelier injection 1	350103002208F	Support-L WL10-MS35	70,00	133,33	2,00	0,53
Atelier injection 1	350103002209F	Support-R WL10-MS35	70,00	133,33	2,00	0,53
Atelier injection 1	350103002294F	Couver sup aérateur blanc P-REF/RFDK410	40,00	60,00	2,00	0,67
Atelier injection 1	350103002297F	Couver inférieur blanc P-CONG/RFDK410	40,00	60,00	2,00	0,73
Atelier injection 1	350103002435F	Button Operation Plate WL10-MS35	78,00	60,00	2,00	1,30
Atelier injection 1	350103002436F	Front Cover WL10-MS35	70,00	57,14	2,00	1,23
Atelier injection 1	350103002437F	Drawer WL10-MS35	80,00	75,00	2,00	1,07
Atelier injection 2	350103002441F	Top case TR400	32 525,00	103,24	1,00	315,06
Atelier injection 1	350103002442F	bottom case TR400	32 525,00	103,24	1,00	315,06
Atelier injection 1	350103002446F	Plastic bracket TR400	32 525,00	103,24	1,00	315,06
Atelier injection 1	350110000326F	COUVERT COMPRESSEUR	8 355,00	116,96	2,00	71,44
Atelier injection 1	350110000406F	Spillway Hole Cover MS35	54,00	240,00	1,00	0,23
Atelier injection 1	350110000410F	Back Cover Plate WL10-MS35	142,00	72,00	2,00	1,97
Atelier injection 1	350110000785F	BOTTOM BASE WS5-C100	3 095,00	54,07	2,00	57,24
Atelier injection 1	350110000820F	BACK COVER C200/C210	2 922,00	87,10	2,00	33,56
Atelier injection 1	350110001100F	Outer Tub Hole Cover WL10-MS35	7 540,00	54,00	2,00	62,23
Atelier injection 1	350110001165F	Breakwater Plate WL10-MS35	70,00	72,00	2,00	0,97
Atelier injection 1	350110001250F	Nozzle Decorative Cover WL10-MS35	70,00	120,00	2,00	0,58
Atelier injection 1	350110001406F	Filtrng cover WL10-MS35	106,00	60,00	2,00	1,77
Atelier injection 1	350110001407F	Filtrng bag clip WL10-MS35	112,00	138,46	2,00	0,81
Atelier injection 1	350110001409F	Middle Hose In WL10-MS35	162,00	240,00	2,00	0,68
Atelier injection 1	350110001410F	Spray organ cover WL10-MS35	106,00	60,00	2,00	1,77
Atelier injection 1	350201000033F	Rear Cover WL10-MS35	77,00	78,26	2,00	0,98
Atelier injection 2	3501100001159	FRONT CONG T19	533,00	40,00	2,00	31,05
Atelier injection 2	350110000409	OUTER TUB WM CWF08-MS33	11,00	30,64	2,00	0,36
Atelier injection 2	350110000563	FRONT TUB CWD1408-M10	4 566,00	33,48	2,00	133,38
Atelier injection 2	350110000564	CLVE ARRIÀÊRE CWD1408-M10	3 934,00	26,18	2,00	150,25
Atelier injection 2	350110000594	BASE CWT08-FP30	114,00	31,82	2,00	3,58
Atelier injection 2	350110000625	DOUBLE CLVE CWT08-FP30	4 083,00	40,83	2,00	196,33
Atelier injection 2	350110000699	PALETTE EN PLASTIQUE 1300X1100X145MM	203,00	27,91	2,00	7,27
Atelier injection 2	350110001253	DOWN BALANCE RING CWF08-MS33	40,00	37,11	2,00	1,08
Atelier injection 2	350103001554F	CONTROL PANEL COVER CWT12-EP26	84,00	67,76	2,00	1,24
Atelier injection 2	350103001555F	WASH COVER CWT12-EP26	120,00	104,41	2,00	2,11
Atelier injection 2	350103001575F	BIG WASH COVER FRAME WS5-C100	3 727,00	59,02	2,00	63,15
Atelier injection 2	350103001576F	CONTROL PANEL WS5-C100	221,00	53,13	2,00	4,24
Atelier injection 2	350103001579F	UPPER FRAME WS5-C100	4 708,00	53,53	2,00	87,95
Atelier injection 2	350103001642F	WASH COVER C200/C210	3 632,00	44,00	2,00	103,38
Atelier injection 2	350103001643F	SPIN COVER C200/C210	4 652,00	45,00	2,00	103,38
Atelier injection 2	350103001644F	UPPER FRAME C200/C210	3 778,00	38,68	2,00	97,69
Atelier injection 2	350103001646F	CONTROL PANEL C200/C210	2 954,00	40,89	2,00	72,25
Atelier injection 2	350103001647F	KNOB C200/C210 C/W/310	3 934,00	32,10	2,00	25,29
Atelier injection 2	350103001648F	DAMPING SEAT WASH (RIGHT)C200/C210	915,00	55,27	2,00	16,56
Atelier injection 2	350103001649F	DAMPING SEAT WASH (LEFT)C200/C210	915,00	55,27	2,00	16,56
Atelier injection 2	350103001652F	SCREW CAP C200/C210	9 304,00	90,00	2,00	103,38
Atelier injection 2	350103001653F	DAMPING SEAT SPIN (RIGHT)C200/C210	915,00	55,27	2,00	16,56
Atelier injection 2	350103001656F	DAMPING SEAT SPIN (LEFT)C200/C210	915,00	55,27	2,00	16,56
Atelier injection 2	350104000072F	AXIAL FLOW FAN ODU 09/12AL54/12EX240	3 078,00	78,57	2,00	39,18
Atelier injection 2	350110000359F	CHAMBRE COMPRESSEUR 600L	2 714,00	35,29	2,00	76,90
Atelier injection 2	350110000628F	BASE FOOT 1 F200	1 741,00	121,01	2,00	47,44
Atelier injection 2	350110000609F	BASE FOOT 2 FP30	5 741,00	121,01	2,00	47,44
Atelier injection 2	350110000782F	BODY CABINET WS5-C100	1 897,00	34,43	2,00	55,11
Atelier injection 2	350110000783F	PULSATOR WS5-C100	3 390,00	54,55	2,00	62,15
Atelier injection 2	350110000784F	BACK COVER WS5-C100	2 894,00	76,60	1,00	37,06
Atelier injection 2	350110000786F	S-STEEL TUB TOP FIX RING WS5-C100	3 302,00	114,29	2,00	46,39
Atelier injection 2	350110000787F	FILTER BOTTOM WS5-C100	2 900,00	105,88	1,00	31,11
Atelier injection 2	350110000788F	FILTER PANEL WS5-C100	3 294,00	105,88	1,00	31,11
Atelier injection 2	350110000789F	WATER LEVEL BOARD WS5-C100	6 104,00	83,72	2,00	72,91
Atelier injection 2	350110000790F	PRESS COVER WS5-C100	2 560,00	102,97	2,00	57,93
Atelier injection 2	350110000791F	S-STEEL TUB DOWN FIX RING WS5-C100	4 463,00	65,50	2,00	68,13
Atelier injection 2	350110000814F	PULSATOR C200/C210	4 258,00	49,87	2,00	85,38
Atelier injection 2	350110000818F	SPIN BASKET C200/C210	4 592,00	33,76	2,00	136,01
Atelier injection 2	350110000819F	BALANCE RING C200/C210	2 560,00	25,00	2,00	83,33
Atelier injection 2	350110000821F	BACK WATER INLET C200/C210	9 744,00	220,86	1,00	44,12
Atelier injection 2	350110000822F	SAFETY COVER C200/C210	2 079,00	74,38	2,00	27,95
Atelier injection 2	350110000825F	F-PIPE C200/C210	1 454,00	73,47	2,00	19,79
Atelier injection 2	350110000827F	F-PIPE C200/C210	1 454,00	73,47	2,00	19,79
Atelier injection 2	350110000830F	PULSATOR CAP C200/C210	16 214,00	266,67	1,00	60,80
Atelier injection 2	350110000831F	LEACH (FILTER) BOARD C200/C210	16 214,00	313,04	1,00	51,79
Atelier injection 2	350110000905F	WATER COLLECTOR ODU 9/12/18AL54/EX240	3 772,00	154,44	2,00	24,42
Atelier injection 2	350110000906F	OUTER TUB WM WL10-MS35	3 972,00	31,82	2,00	61,33
Atelier injection 2	350110001324F	BASE WTB-K200	1 904,00	31,65	2,00	60,16
Atelier injection 2	350110001325F	PLASTIC MACHINE FOOT 1 WTB-K200	6 417,00	119,50	2,00	53,70
Atelier injection 2	350110001326F	PLASTIC MACHINE FOOT 2 WTB-K200	6 417,00	119,50	2,00	53,70
Atelier injection 2	350401000820	BASE POLY CRF-T36GH07A	4 753,00	47,14	2,00	24,93
Atelier polystyrène	350401000873	TOIT POLY CRF-T36GH07A	4 753,00	47,14	2,00	100,82
Atelier polystyrène	350401000875	COINS POLYSTYRENE T36/CRDN430/560/630	21 045,00	270,86	2,00	77,70
Atelier polystyrène	350401000876	Call side T36GH07A A (nouveau)	9 506,00	94,29	2,00	100,82
Atelier polystyrène	350401000877	Call porte POLY T36GH07A	4 753,00	47,14	2,00	100,82
Atelier polystyrène	350401000880	CoinÀ POLY Communs T13&T19&T39	8 120,00	497,14	2,00	16,33
Atelier polystyrène	350401000881	Base POLY T19	917,00	43,57	2,00	21,05
Atelier polystyrène	350401000882	Top POLY T19	917,00			

الملحق رقم 03

عدد العمال	الأجور والرواتب	المصلحة
52	2 126 060,38	الإدارة
4	306 541,00	الامن والسلامة
57	2 687 887,81	التموين
12	866 1 583,15	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 1
9	606 2 570,97	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2
4	270 126,22	الجودة ورشة انتاج البولستران
20	1 408 1 497,88	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 1
25	1 563 2 685,81	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2
15	804 942,68	صيانة ورشة انتاج البولستران
5	558 014,86	مصلحة المناهج
64	2 624 556,87	ورشة انتاج البلاستيك 1
64	2 280 818,70	ورشة انتاج البلاستيك 2
41	1 627 829,10	ورشة انتاج البولستران
<b>372</b>		<b>Total</b>

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة أحدث نظم التكاليف، والمتمثل في تقنية التكلفة على أساس النشاط التي ظهرت نتيجة لوجود قصور في النظم التقليدية، وذلك من خلال التحديد الدقيق لمفهوم هذه التقنية وتحديد جميع الخطوات المتبعة أثناء تطبيقها، لقد حاولنا في هذه الدراسة الإجابة على الاشكالية التالية و المتمثلة في : كيف تساهم تقنية التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير داخل المؤسسة ؟ ولتحقيق هذا الهدف قمنا بمحاولة تطبيق هذه التقنية على مؤسسة كوندور .

وقد أظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها على المؤسسة أن تكلفة المنتجات تختلف من الطرق التقليدية الى طريقة التكلفة على أساس النشاط التي تضمن دقة أكبر في احتساب التكاليف. وهذا يؤدي الى الاعتماد على نتائج جديدة لطريقة التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة و بالخصوص قرارات التسعير .

## Abstract

This study aims to know the latest cost systems, which is represented in the activity-based costing technique that emerged as a result of the shortcomings in the traditional systems, and that is through precise definition of the concept of this technology and identifying all the steps followed during its application, we have tried in this study to answer the following problem And represented in: How does activity-based costing technology contribute to rationalizing pricing decisions within the organization? To achieve this goal, we have tried to apply this technology to the Condor Foundation. The results of the study that was applied to the institution showed that the cost of products differs from the traditional methods to the activity-based costing method, which ensures greater accuracy in calculating costs. This leads to relying on new results of the activity-based costing method in making many rational decisions, especially pricing decisions.