

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



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

من إعداد الطالبة : حدة بوخيرة
بـعـنـوان:

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
على اتخاذ قرارات التسعير

”حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير – وحدة الأشغال
الثانوية ورقلة – لسنة 2013”

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/محمد الأمين شرابي	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الأستاذ /محمد الخطيب نمر	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا
الاستاذ/ خالد مقدم	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا

السنة الجامعية: 2014/2013

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالبة : حدة بوخيرة

بـعـنـوان:

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
على إتخاذ قرارات التسعير
”حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال
الثانوية ورقلة - لسنة 2013“

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/محمد الأمين شربي	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الأستاذ /محمد الخطيب نمر	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا
الاستاذ/ خالد مقدم	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا

السنة الجامعية: 2014/2013

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى...

من أحببني أكثر من نفسه.... لأحيا وأعطى في هذه الدنيا على حسبه....
أبي العزيز الغالي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى...

من علمتني أن العطاء ليس له حدود.... والحنان كل الحنان من قلبها مولود....
أمي العزيزة الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى...

الشموع التي أضاءت لي مشوارتي إخوتي وأخواتي الأعماء كل باسمه والى أبناء أخواتي
إلى...

رفيقات دربي صديقاتي العزيزات

إلى...

كل خير على دينه ووطنه

إلى...

كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي، من دون أن أنسى زملاء الدفعة سنة الثانية
ماستر دراسات محاسبية وجبانية معمقة

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي .

الشكر

الحمد لله الذي منا علي بالوصول إلى هذه المنزلة التي ما كنت لأبغها إلا بفضلها فالحمد لله عز وجل الذي الصبر والثبات ومدني بالقوة والعزم علي مواصلة مشواري الدراسي. أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف محمد الخطيب نمر الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، حول الموضوع، وأرائه السديدة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات .

كما أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى جميع عمال مؤسسة البناء الجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- التي تمت فيها الدراسة، على كل ما أبدوه من صبر جميل ونصح وإرشاد كان لهم

عظيم الأثر في إنجاز هذا البحث، فجزاهم الله عنا جميعاً خير الجزاء وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل..

"حسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا"

الملخص

(على قرارات التسعير ، ومعالجة abc أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (استخلاص هذه الدراسة خلال حاولنا من الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لسنة 2013. بهدف التوصل إلى فهم أوضح للإشكالية والمتمثلة في ما مدى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير في مؤسسة البناء الجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية-، وبالاعتماد على دراسة الحالة واستناد إلى النتائج المتوصل إليها نجد أن المؤسسة تفتقر إلى وجود نظام يساعدها أن الدراسة بينت في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن معظم منتجاتها تعتمد على الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، كما وهذا المتبعة في المؤسسة، التقليدية الخاصة بالطرق هي عليه عما تختلف الأنشطة على لنظام التكاليف المبني طبقاً المنتجات تكلفة المحددة التكلفة اختلاف إلى أدى مما التكلفة، وحدات على الرئيسية مراكز النشاط تكلفة عناصر تخصيص إعادة إلى يؤدي بدوره الجديدة لنظام النتائج على الاعتماد يمكن وبالتالي النظام الخاص المطبق في المؤسسة، في المحددة التكلفة عن من المنتجات منتج لكل الإدارية السليمة. القرارات من العديد اتخاذ في الأنشطة التكاليف على

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف المبني على أنشطة، أنشطة، التكاليف غير مباشرة، مسببات الأنشطة، قرارات التسعير.

Abstract

We tried through this study to extract the impact of the application of system costs based on activities (abc) on pricing decisions , and to address the issue we relied on case study of economic institution , and try to apply the activities based costs system for the year 2013. In order to reach a clearer understanding of the problem and of how the impact of the application of system costs based on activities on the pricing decisions in institution building south and south-large - unit Works secondary - and depending on the case study and based on the results obtained , we find that the institution lacks a system helps in the process of pricing foud post simple their products , and that most of this products based on competitive prices when pricing process , as the study showed that the cost of products in accordance with the system of cost -based activities are different than it is with tradihonl methods used in the inshtitution , and this in turn leads to the re-allocation of cost elements activity centers main units cost, which led to the difference in specific cost per producer of products for the specific cost of the existing system , and can therefore rely on the results of the new system, the costs of activities to take many of the sound management decisions.

Key words: activities based costing system, activities, indirect costs, causes of activities , pricing decisions .

الملخص

حاولنا من خلال هذه الدراسة استخلاص اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (abc) على قرارات التسعير، و معالجة الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لسنة 2013. بهدف التوصل إلى فهم أوضح للإشكالية والمتمثلة في ما مدى اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير في مؤسسة البناء الجنوب والجنوب الكبير – وحدة الأشغال الثانوية–، وبالاعتماد على دراسة الحالة واستناد إلى النتائج المتوصل إليها نجد أن المؤسسة تفتقر إلى وجود نظام يساعدها في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن معظم منتجاتها تعتمد على الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، كما بينت الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية الخاصة المتبعة في المؤسسة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في النظام الخاص المطبق في المؤسسة، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الجديدة لنظام التكاليف على الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة. الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف المبني على أنشطة، أنشطة، التكاليف غير مباشرة، مسببات الأنشطة، قرارات التسعير.

Abstract

We tried through this study to extract the impact of the application of system costs based on activities (abc) on pricing decisions , and to address the issue we relied on case study of economic institution , and try to apply the activities based costs system for the year 2013. In order to reach a clearer understanding of the problem and of how the impact of the application of system costs based on activities on the pricing decisions in institution building south and south-large - unit Works secondary - and depending on the case study and based on the results obtained , we find that the institution lacks a system helps in the process of pricing foud post simple their products , and that most of this products based on competitive prices when pricing process , as the study showed that the cost of products in accordance with the system of cost -based activities are different than it is with tradihonl methods used in the inshtition , and this in turn leads to the re-allocation of cost elements activity centers main units cost, which led to the difference in specific cost per producer of products for the specific cost of the existing system , and can therefore rely on the results of the new system, the costs of activities to take many of the sound management decisions.

Key words: activities based costing system, activities, indirect costs, causes of activities , pricing decisions .

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
1	الفصل الأول : مدخل حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) إيرانيم 1
3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وقرارات التسعير
12	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
17	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة البناء الجنوب والجنوب الكبير – وحدة الاشغال الثانوية-
19	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
20	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج
35	خاتمة
39	قائمة المصادر والمراجع
43	الملاحق
52	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	مثال توضيحي على مسببات التكلفة	(1.1)
25	تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة	(1.2)
26	تحديد المسببات وحجم كل نشاط	(2.2)
27	تحديد التكلفة الوحيدة لكل مسبب	(3.2)
28	عدد مسببات التكلفة المحددة لكل منتج	(4.2)
29	حساب مجموع التكاليف الغير المباشرة المخصصة لكل منتج	(5.2)
30	حساب التكاليف المباشرة لكل منتج	(6.2)
30	تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	(7.2)
31	المقارنة بين السعر حسب النظام المطبق في المؤسسة والسعر حسب نظام (ABC)	(8.2)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	(1.1)

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ABC	Activity Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
44	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(01)
45	الميزانية جانب الأصول لسنة 2013	(02)
46	الميزانية جانب الخصوم لسنة 2013	(03)
47	جدول حسابات النتائج لسنة 2013	(04)
48	تكلفة الساعة الواحدة لكل عامل	(05)
49	مشتريات الدورة	(06)
50	بطاقة تفصيلية للأعباء	(07)
51	عدد عمال المؤسسة	(08)

المقدمة

طرح الإشكالية:

نتيجة التطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للمؤسسات من تغيير جذري في هيكل تكاليف الإنتاج والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها ، والرقابة الشاملة على الجودة و بإضافة إلى الانتقادات التي وجهت إلى نظم التكاليف التقليدية ، وعدم إنتاج معلومات تفيد اتخاذ قرارات استراتيجية للمؤسسة.

بالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة وحدة المنتج وحجم الموارد التي استنفدت في إنتاجه، ولهذا ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كتجسيد واضح وتعميق لاستخدام معيار السبب نتيجة تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به.

لذلك كان الدافع للمهتمين في هذا المجال التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، لما يوفره من دقة في احتساب التكاليف والتي تعتبر من العوامل المهمة في مساعدة المؤسسة ليس فقط بإعداد تقارير التكاليف بل وحتى في إعادة النظر بتسعير منتجاتها وربط هذه الأسعار بحجم الطلب والمنافسة.

إشكالية البحث:

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

"ما مدى تأثير تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على اتخاذ قرارات التسعير؟".

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- ماهي طرق التكاليف المطبقة في المؤسسة وهل هي فعالة ؟
- هل ينتج عن تحميل التكاليف غير المباشرة بالطرق التقليدية قرارات تسعيرية خاطئة في المؤسسة ؟
- هل نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة يؤدي إلى توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرار تسعيري مناسب ؟
- هل يعتبر نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) أساسا ملائما لتقييم دقيق لتكلفة المنتجات وبذلك يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة ؟

الفرضيات المقترحة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

- تستخدم المؤسسة محل الدراسة طريقة تقليدية خاصة بها في تسعير منتجاتها، حيث لا تعتبر فعالة؛
- تعتبر طرق التكاليف التقليدية اده قاصرة على تحميل التكاليف فاستعمالها يؤدي اتخاذ قرارات تسعيرية خاطئة؛
- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة يمكنها من توفير أهم المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات التسعيرية؛

- يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة من تحديد تكاليفها تحديدا دقيقا وبذلك اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة.

مبررات اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب دعت الباحثة لاختيار الموضوع ومن أهم هذه الأسباب ما يلي:
- البحث له علاقة بمجال تخصصي؛
- غياب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسات؛
- البحث في مجال محاسبة التكاليف، وذلك لأهمية تكلفة المنتجات في المؤسسة؛
- أهمية دراسة التكاليف في المؤسسة وتبيان أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

أهمية الدراسة وأهدافها:

1. أهمية الدراسة

تتم هذه الدراسة بالمعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة، في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية-، والتي تساعد إدارة المؤسسة على معرفة الطريقة التي تتوفر فيها معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات، لتحسين عملية اتخاذ القرارات المختلفة، والخاصة بقرارات التسعير وقياس التكلفة.

2. أهداف الدراسة

- دور استخدام نظام تكاليف الأنشطة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات وتوفير المعلومة اللازمة ، لتسعير تلك المنتجات؛
- عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة من كافة جوانبه من حيث المفهوم والمقومات، وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه ومقارنته بالأنظمة التقليدية؛
- معرفة المكاسب التي يحققها تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- بورقلة

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة للدورة المحاسبية (2013)، وذلك لحداثة وتوفير المعلومات مقارنة بالسنوات الماضية.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني فيما يخص الدراسة الميدانية يقوم على المنهج التطبيقي "منهج دراسة الحالة مؤسسة" باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة.

صعوبات البحث:

- صعوبة إيجاد مؤسسة لإجراء الدراسة الميدانية؛
- عدم مراعاة أقسام المؤسسة بالتكاليف الخاصة بكل قسم؛
- قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف غير المباشرة بصفة عامة؛
- صعوبة تحديد مسببات الأنشطة للمؤسسة، وجمع المعلومات التفصيلية الخاصة بكل نشاط.

هيكل البحث:

الفصل الأول: تناول الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وقرارات التسعير، تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين شمل الأول ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة وقرارات التسعير، تم فيه التطرق لماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة من حيث (تعريفه وأهدافه، مقوماته وخطواته، ومزاياه وعيوبه)، كما تم التطرق لماهية قرارات التسعير من حيث (تعريفها، أهدافها، الاعتبارات الأساسية لها، والعوامل المؤثرة على قرارات التسعير، لينتهي بدور نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير)، أما المبحث الثاني فقد تناول دراسات سابقة لها علاقة بشق دراستنا الحالية، كما تم ذكر أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

الفصل الثاني: تناول دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- ، وهو بدوره قسم إلى مبحثين تطرق الأول للطريقة والأدوات المستخدمة، حيث تضمنت الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة بالإضافة إلى الأدوات التي استعانت بها، أما المبحث الثاني شمل النتائج والمناقشة حيث تطرق إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية أضف إلى ذلك مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.

الفصل الأول:

مدخل حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة وقرارات التسعير

تمهيد:

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة هي العيوب التي شابت الطرق التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك الطرق نسبياً، ويعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أبرز التطورات والمستجدات التي نالت اهتمام الباحثين خلال السنوات الأخيرة، حيث توفر هذا الطريقة أساس أفضل وأكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي يساهم في تحقيق خفض حقيقي للتكاليف مما ينعكس على صحة القرارات التسعيرية التي تعتمد على التكلفة، من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة وقرارات التسعير

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وقرارات التسعير

نال نظام التكاليف المبني على الأنشطة اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم لتحديد تكاليف المنتجات بدقة، وسنحاول من خلال هذا المطلب عرض عموميات حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة

ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة لمعالجة أوجه القصور الموجودة في الطرق التقليدية، وتعتبر طريقة التكلفة المبني على الأنشطة من أبرز التطورات والمستجدات، حيث توفر هذه الطريقة أساس أفضل وأكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، كما تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة¹.

الفرع الأول: تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأهدافه

أولاً: تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

هو أسلوب للتعرف على التكلفة بصورة أكثر دقة في تخصيص التكاليف غير مباشرة²، من خلال تحديد الأنشطة المؤداة في الأقسام المختلفة، وتوضيح كيفية استهلاك هذه الأنشطة للموارد، وماهي المسببات التي أنشأت الحاجة للأنشطة³، حيث تركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ومن ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وتحميلها للمنتج النهائي، كم يتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها⁴.

ثانياً: أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يسعى نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية⁵:

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛

¹ احمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 03، 2011، ص 61.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 269.

³ صلاح مجدي علس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 22.

⁴ هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 21.

⁵ اسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية (فضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007، ص 164.

- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

الفرع الثاني: مقومات وخطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

أولاً: مقومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على عدة عناصر كمايلي:

- 1- **الموارد:** تمثل مدخلات الأنشطة، التي يتم تخصيصها لإنجاز الأنشطة، وهي مصدر للتكلفة (كالرواتب والإستهلاكات).
- 2- **الأنشطة:** تعرف بأنها وحدات العمل منجزة من قبل موارد المؤسسة، أو أنها سلسلة من المهمات المصممة التي تضيف قيمة للمنتجات، وتؤدي إلى إنجاز العمل، وزيادة التكلفة¹.
- 3- **المخرجات:** تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال مسببات تكاليف الأنشطة².
- 4- **مسببات التكاليف:** مسبب التكلفة يعرف على انه عامل يسمح بتفسير التغير في تكلفة النشاط، لذلك يجب وجود ترابط بين المحرض و النشاط، فمسبب او محرض التكلفة يسمح لنا بتخصيص تكلفة النشاط إلى هدف التكلفة³.

ثانياً: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ما يلي:

- 1- **تحديد الأنشطة:** يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية⁴، والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس

¹ Rebischke, s,a, activity based information for financial institutions, journal of performance management 2005, p5.

² سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة - فلسطين، 2007، ص222.

³ Béatrice et Francois grandguillot, comptabilité de gestion, 7eme édition, editions gualino, paris-Frane, 2003, p109.

⁴ الحاج قويدر قوارين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، نسخة الكترونية، الشلف، ص16.

المسبب للتكلفة¹، ومن أهم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال: إعداد أوامر الشراء، شراء المواد الأولية والقطع، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة.

2- تحديد تكلفة الأنشطة: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط².

3- 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، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتنوع المنتجات وتعقد العمليات.

الجدول رقم (1.1): مثال توضيحي على مسببات التكلفة

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعات عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد تعبئة	عدد أوامر الشراء
المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر : هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص28

¹ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، 2006، ص56.

² هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص28.

3-1. تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط وذلك حسب المعادلة التالية¹:

$$\text{معدل تحميل التكاليف الغير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط}}{\text{عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط}}$$

4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، ويتم فيها تحديد سعر التكلفة لفترة معينة، ونتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة².

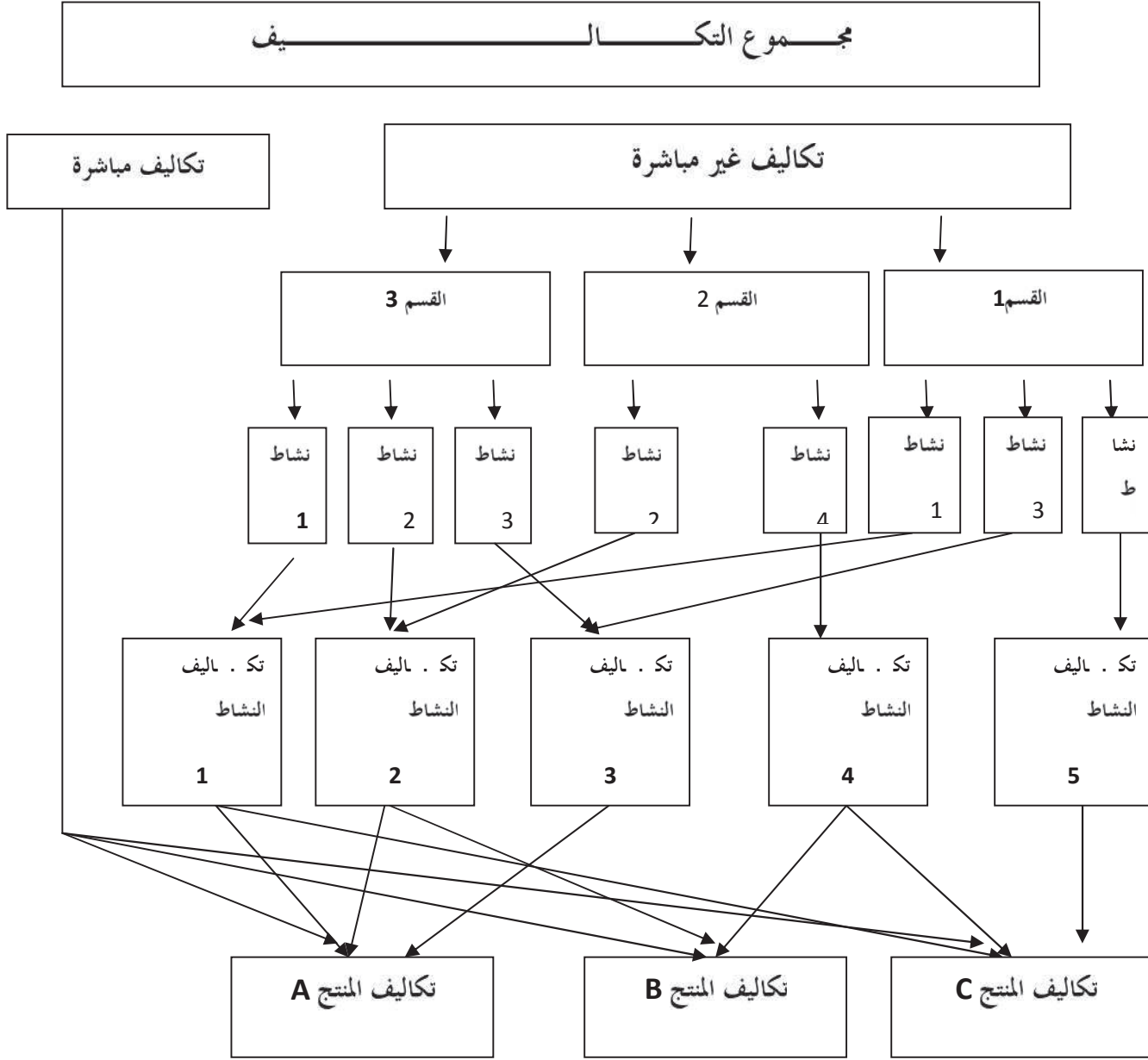
ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج .

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال الشكل التالي:

¹ خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 72.

² هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

الشكل رقم (1.1): المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر : Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Éditions Vuibert, Paris-France : 2005, P204

يوضح الشكل رقم (1.1) نموذج تطبيق طريقة عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة ويوضح الجانب العملي لهذا النظام، فهو نظام يهتم بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة، فالأقسام أو مراكز المسؤولية في المؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك هذه الأخيرة الموارد مما يخلق تكاليف ومن ثم فإن عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات تستلزم القيام بعدد معين من الأنشطة مما يخلق استهلاك هذه الأنشطة وتكاليفها.

الفرع الثالث: مزايا وانتقادات نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة محاسبية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، وعلى الرغم من مزايا هذا النظام والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة، وتساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:

أولاً: مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة

إن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحقق المزايا التالية¹:

- ✓ يستفاد من نظام التكاليف على الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- ✓ يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- ✓ يؤدي تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط؛
- ✓ التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، نتيجة تخصيص التكاليف غير مباشرة بين اغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة²؛
- ✓ استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي في تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة³.

ثانياً: انتقادات نظام التكاليف المبني على الأنشطة

هناك بعض الانتقادات التي وجهت الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة نذكر منها:

- ✓ إن كفاءة نظام التكاليف على الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية له⁴؛

¹ حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 213.

² صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 10.

³ يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف الطبعة الأولى، الرء النشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 122.

⁴ احمد محمد نور واخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في البيئة المعاصرة الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 347.

- ✓ إن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه، والمنافع الذي يدرها¹؛
- ✓ تركز طريقة التكاليف المنية على النشاط على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير²؛
- ✓ كما يتطلب إعداد نظام تكاليف الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة والإنتاج والتسويق والإدارة³.

المطلب الثاني: ماهية قرارات التسعير

تعتبر قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية من أهم وأصعب القرارات التي تتخذها على مستوى الإدارة وهذا نظرا لحيوية وحساسية السعر، فنجاح المسير في اتخاذ قرار التسعير بصورة ملائمة يساهم في تحقيق الربح وتعظيمه ووضع أسعار مناسبة.

الفرع الأول: تعريف وأهمية قرارات التسعير

أولا : تعريف قرارات التسعير

يعرف التسعير على انه قرار وضع الأسعار و الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تدخل في مفهوم السعر ، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على أرباح من جانب، ووضع أسعار رخيصة لاجتذاب الزبائن من جانب آخر، كما انه يمثل طريقة لتغطية تكاليف التشغيل وإحداث غطاء ايجابي⁴.

ثانيا : أهداف قرارات التسعير

تستخدم المؤسسات الأسعار كأداة لتحقيق مجموعة من الأهداف، بحيث يتم تحديد هذه الأهداف حسب إمكانيات المؤسسة الداخلية وظروف السوق والمنافسة المحيطة بها، بحيث تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة، وقد تكون متداخلة ومكاملة لبعضها البعض⁵، وتمثل الأهداف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية فيمايلي:

¹ عبادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبرى، المنتدى الدولي الرابع عشر حول المنافسة للمؤسسات الصناعية خارج قطاع الخروقات في الدول العربية، جامعة حسينية بن بو علي الشلف، الجزائر، 2010، ص11.

² أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، مذكرة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن، 2008، ص35.

³ حسام الدين بشير الرظمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الانشطة في صناعة الانشاءات في قطاع غزة، مذكرة الماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص62.

⁴ ثامر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار البازوري، عمان، الأردن، 2006، ص261.

⁵ حميد الطائي، بشير العلاق، تطوير المنتجات و تسعيرها، دار البازوري للطباعة و النشر، عمان، الأردن، 2008، ص118.

- 1- **تغطية التكلفة أو جزء منها:** تسعر المؤسسات منتجاتها بغرض استرداد التكلفة أو جزء منها خلال فترة زمنية معين، والتي تقترن بأهداف المؤسسات¹؛
- 2- **تعظيم الربح:** يعني وضع الأسعار التي يمكنها تحقيق أقصى فرق بين الإيراد الكلي والتكاليف الكلية، ويلاحظ أن هدف تعظيم الربح لا يعني دائما تحديد أسعار مرتفعة وغير عادلة، حيث نجد أن كلا من الأسعار والأرباح يعتمد على نوع البيئة التنافسية التي تواجهها المؤسسة²؛
- 3- **تنشيط السوق :** قد تعتمد المؤسسة إلى تحديد سعر منخفض لمنتجاتها بهدف جذب أكبر عدد من المستهلكين في أقصر وقت ممكن، وتوزيع أكبر كمية من المنتجات لقطاعات السوق، الأكثر حساسية للسعر، وتسمى أيضا هذه العملية باختراق السوق؛
- 4- **مقابلة أو منع المنافسة :** يعتبر هذا الهدف مناسباً للعديد من المؤسسات، وبصفة خاصة التي تعمل في الصناعة، التي تتميز بنمطية منتجاتها ووجود شركات قائدة للسوق، وأخيرا إذا كانت الشركات لا تستطيع التحكم في العوامل المحددة لأسعارها وبالتالي تتبع الأسلوب الذي اتخذته القائدة حتى يتسنى لها مقابلة المنافسة أو الحد منها؛
- 5- **البحث عن الصورة :** المؤسسة تسعى إلى الحفاظ على صورتها المتميزة وذلك بتبني سياسة السعر المرتفع³.

الفرع الثاني: الاعتبارات الأساسية لقرارات التسعير

أولا: الاعتبارات الأساسية لقرارات التسعير

- ينبغي على إدارة المؤسسة عند اتخاذ قرارات التسعير أن تدرك البعد الاستراتيجي لمثل هذه القرارات، وأن تأخذ بعين الاعتبار مايلي⁴:
- ✓ عند صياغة قرارات التسعير المتخذة يجب أن تغطي كافة الأهداف والاستراتيجيات المحددة مسبقا من قبل الإدارة العليا للشركة؛
 - ✓ ارتباط القرارات السعرية المرتبطة بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي انطلاقا من نظرية النظم والتأكيد على صيغ التفاهم المتبادل بينهما؛
 - ✓ الأخذ بعين الاعتبار وعدم تجاهل العناصر التنافسية غير السعرية عند اتخاذ قرارات التسعير؛

¹ محمد الخطيب غمر، مرجع سبق ذكره، ص65.

² خالد هادي، مرجع سبق ذكره، ص91.

³ محمد الخطيب غمر، مرجع سبق ذكره، ص65.

⁴ ثامر البكري، مرجع سبق ذكره، ص170.

✓ القرارات السعرية المتخذة يجب أن لا تتعامل مع حالات التأكد فقط كأساس وحيد في تلك القرارات بل يجب أن نخطط وتأخذ بعين الاعتبار حالات عدم التأكد؛

✓ القرارات السعرية يجب أن لا تأخذ صياغتها الروتينية كعملية حسابية فقط بل يجب أن تأخذ بعدها الاستراتيجي بالتشاور والتفاعل مع الأقسام والجهات ذات العلاقة بتقديم المنتج بشكله النهائي.

ثانياً: مسؤولية عملية التسعير

إن المؤسسات تستعمل طرقاً مختلفة لتسعير منتجاتها، فعلى سبيل المثال الشركات الصغيرة تضع أسعارها من طرف شخص واحد وهو المدير أو الرئيس، لكن الشركات الكبيرة والضخمة تقوم بذلك بشكل جماعي، عن طريق التشاور والمشاركة بين رؤساء خطوط الإنتاج ومدراء أقسام المالية والمشتريات والتسويق.

و بشكل عام لا بد أن تتوفر لدى القائمين على عملية التسعير مهارات كافية حول مسائل التكلفة بجوانبها المتنوعة، بالإضافة إلى خبرات كافية في مجال التسويق، وذلك لارتباط عملية تسعير السلع والخدمات بشكل مباشر بقضايا المحاسبة والتسويق.

ولهذا فان مسؤولية التسعير تضع على المسؤولين مهمة وضع عمليات التخطيط وتحديد الأهداف الخاصة بالإستراتيجية التسويقية، بالإضافة إلى إجراء عملية التنظيم وتحديد المسؤوليات والواجبات والمهام للأفراد أو الجهات المسؤولة عن وضع الاستراتيجيات التسعيرية¹.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على قرارات التسعير

يعتبر قرار التسعير الخاص بالسلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة من أكثر القرارات التي تواجه الإدارة صعوبة وأهمية، كون هذا القرار يتأثر بالعرض والطلب، ومن أهم هذه المؤثرات نذكر منها²:

✓ **العملاء:** يؤثر العملاء على السعر من خلال تأثيرهم على الطلب على المنتج أو الخدمة، ويجب أن تفحص الشركات دائماً قرارات التسعير من خلال أعين عملائها، فزيادة السعر قد تؤدي بالعملاء لأن يرفضوا منتج الشركة واختيار أحد منافسيها أو منتجاً بديلاً.

✓ **المنافسون:** لا يعمل رجال الأعمال والمستثمرون في فراغ بل يجب أن تدرك المؤسسات دائماً ردود أفعال المنافسون، فمن ناحية نجد أن منتجات المنافسون البديلة أو المثيلة يمكن أن تؤثر على الطلب، وتجبر المؤسسة في هذا المجال على

¹ محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص43.

² نشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ، 2009، ص176.

تخفيض أسعارها، ومن الناحية الأخرى فإن المؤسسة بدون منافس يمكن أن تحدد أو تضع أسعارا مرتفعة وعندما يكون هناك منافسون

فإن المعرفة عن تكنولوجيا المنافس وطاقته الإنتاجية وسياساته التشغيلية يمكن المؤسسة من تقدير تكاليف منافسيها والتي تعد معلومات مهمة للغاية عند وضع أسعار تنافسية.

✓ **التكاليف:** تؤثر التكاليف في الأسعار لأنها تؤثر في العرض والاختصاص فتكلفت المنتج مرتبط بالسعر الذي يدفعه العملاء والكمية الكبيرة التي ترغب المؤسسة في عرضها من المنتج والمديرون الذين يحددون بشكل دقيق تكلفة منتجات مؤسستهم، ويحددون الأسعار التي تجعل المنتجات أكثر جاذبية للعملاء، وتعظم دخول تشغيل مؤسستهم، وعند تحديد التكاليف الملائمة لقرار التسعير يجب أن يأخذ المدير في اعتباره التكاليف الملائمة لقرار التسعير عبر كل وظائف سلسلة القيمة بداية من البحوث والتطوير وحتى خدمة العميل.

هذا وقد أوضحت الاستقصاءات والمسوح الميدانية - المتعلقة بكيفية اتخاذ الإدارة لقرارات التسعير أن هناك وزنا نسبيا مختلفا يمكن أن تعطيه المؤسسات إلى العملاء والمنافسين والتكاليف عند اتخاذها هذه القرارات السعرية، فالمؤسسات التي تباع منتجات سلعية استهلاكية، لا تتحكم في تحديد الأسعار، ويجب أن تقبل السعر المحدد بواسطة قوى السوق، وتساعد معلومات التكلفة الشركة فقط في التقرير عن مستوى المخرجات الذي يعظم دور التشغيل، أما في الأسواق الأقل منافسة، هذه المنتجات تعتبر متميزة، وكل العوامل المؤثرة الثلاثة تؤثر في أسعارها، فمنفعة العملاء من المنتج والأسعار المحددة للمنتجات المنافسة تؤثر في الطلب وتكاليف الإنتاج والتسليم تؤثر في العرض.¹

الفرع الرابع: دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في اتخاذ قرارات التسعير

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فلسفة إن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للمؤسسة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.

كما يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة مما يوفره من معلومات على اتخاذ قرارات التسعير، لان التسعير يتأثر بتكلفة المنتج، والمؤسسة التي تحدد بدقة تكاليف منتجاتها وخدماتها تكون في وضع أفضل أمام منافسيها، حيث يسهل على إدارة المؤسسة اختيار وتطبيق سياسات سعريه ملائمة.²

¹ نشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، مرجع سبق ذكره، ص 762.

² احمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، صص 246-247.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت جوانب مختلفة حول موضوع نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ومن أهم هذه الدراسات نذكر منها:

المطلب الأول: دراسات تتضمن موضوع الدراسة

أولاً: دراسة (أشرف عزمي أبو مغلي، 2008)، بعنوان: " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم ربحية المؤسسة دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، وهذا من خلال توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان، وقياس تكلفة الخدمات الصحية وكذلك فيما إذا كانت هناك معوقات لتطبيق هذا النظام في المستشفيات، حيث كانت عينة الدراسة متكونة من مجموعة مستشفيات تم اختيارها، وذلك بالاعتماد على أداة الاستبيان من خلال استخدامه برنامج الرزم الإحصائية SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساهم بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية، وإن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكينها من اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ثانياً: دراسة (أمير إبراهيم المسحال، 2005)، بعنوان: " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة، حيث تكون مجتمع الدراسة من الشركات الكبيرة العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، ومن ثم تطبيق هذا التصور على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية ومستحضرات التجميل بقطاع غزة، وتوصلت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف

تساعدنا على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتنا، وأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر أساساً ملائماً لتقييم دقيق لتكلفة المنتجات، وبالتالي يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة.

ثالثاً: دراسة (صلاح مجدي عدس، 2007)، بعنوان: "إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

(ABC) في الجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس لتكاليف، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بوصف وتحليل النظام المحاسبي الحالي المطبق في الجامعة الإسلامية، وتم الاعتماد في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على المقابلات الشخصية مع مدراء الوحدات الأكاديمية بالإضافة إلى جمع البيانات الثانوية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة، وتقسيمها على مجموعات التكلفة، واختيار مسببات التكاليف الملائمة، لتطبيق الإطار المقترح على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى اختلاف كل من تكلفة الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة باختلاف التخصص العلمي بسبب التفاوت فيما بينها في الطلب على الأنشطة، وهو ما يشير إلى موضوعية ودقة نظام (ABC) في قياس التكاليف، وكذلك يقيس تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام الأكاديمية، ويحدد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة.

رابعاً: دراسة (محمد الخطيب نمر وهواري سويسي، 2013)، بعنوان: "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على

الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، بالاعتماد على إحدى الإقامات التابعة له كعينة، وهذا نظراً للأهمية المتزايدة التي أخذت تحتلها هذه الأخيرة في الوسط الجامعي والمجتمع بنظره أشمل، وحاجتها لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، التي من شأنها توفير الاستخدام الأمثل لمواردها مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الاجتماعي والخدمي المهم المنوط إليها، ومن خلال هذه الدراسة تبين أنه بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق نظام والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها، ولتعرف على الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها وابتعاد من عشوائية الإنفاق، دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

خامسا: دراسة (عبد العزيز الرومي، 2011)، بعنوان: "اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب القياس وتخصيص التكاليف الغير المباشرة في الجمعيات التعاونية بدول الكويت"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب القياس وتخصيص التكاليف الغير المباشرة في الجمعيات التعاونية بدول الكويت، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع فروع الجمعيات التعاونية المنتشرة في دول الكويت، كما اعتمد الباحث على الاستبانة في جمع المعلومات من عينة الدراسة التي تكونت من ثلاثة فئات رئيسية مكونة من مدققين داخليين، ومدراء مالين، ومدققين حسابات خارجيين، وتمت الاستعانة برنامج الرزم الإحصائية SPSS، وتوصلت نتائج الدراسة ان استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) يحسن من أساليب القياس وتخصيص التكاليف الغير مباشرة، وان تتوفر لدى الجمعيات في دول الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في القياس وتخصيص التكاليف غير مباشرة.

المطلب الثاني: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة والدارسة الحالية

يمكن القول أن إضافة لما سبق ذكره أن دراسة الحالية كغيرها من الدراسات تنفق معها في بعض الأمور وتتميز عنها في أمور أخرى.

أولاً: أوجه الاتفاق

- ✓ تنفق الدراسة الحالية مع غيرها من الدراسات السابقة في أنها توضح مفهوم نظام تكاليف المبني على الأنشطة وخطوات تطبيقه؛
- ✓ مدى حاجة المؤسسات لنظم تكاليف حديثة، وذلك من اجل تقييم دقيق لتكلفة مخرجاتها؛
- ✓ أثر وأهمية البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة لمتخذي القرارات في المؤسسات؛
- ✓ مدى حاجة الإدارة سواء كانت المؤسسة إنتاجية أو خدمية وتجارية للبيانات الدقيقة؛

ثانياً: أوجه الاختلاف

- ✓ اختلفت كل من الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت فنجد أن مجتمع الدراسة الحالية العمل على تطبيق النظام كحالة دراسية بتطبيقه في مؤسسة إنتاجية، أما فيما يخص العينات فقد اعتمدت على منتجات المؤسسة؛
- ✓ ركزت الدراسة الحالية على أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير؛
- ✓ بينت الدراسة كيف يمكن الاستفادة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس التكلفة الفعلية للمنتجات.

خلاصة:

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة احد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المعتبرة في بيئة الأعمال، فهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الأرباح، كما يعتبر هذا النظام متميز ودقيق في تحديد التكاليف خاصة في المؤسسات ذات الحجم الكبير، ويساعد في عملية اتخاذ القرارات التسعيرية من خلال مخرجاته التي تتميز بالدقة والمصداقية.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة البناء الجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية-

تمهيد

من خلال هذا الفصل نسعى إلى تطبيق التصور المقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- ، بهدف التحديد الدقيق للتكلفة، حيث نسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح، كما تنفيذ في عملية اتخاذ القرارات التسعيرية وسوف نقوم بدراسة للتكاليف من كل جوانبها.

سنحاول في هذا الفصل تحليل النظام المتبع في المؤسسة، وإسقاطه على نظام التكاليف المبني على الأنشطة، واستخراج النتائج المتحصل عليها من المقارنة بين أسعار النظام المستعمل ونظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة والقيام بتحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية بناء على دراسة حالة مؤسسة اقتصادية بورقلة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

لكل ظاهرة منهج يرتبط بقصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، أما الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل لتساعدنا على الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها.

المطلب الأول: الطريقة التي اعتمدت عليه الدراسة

أولاً: المنهجية المتبعة

من أجل معالجة الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وهو الأسلوب الذي تتمثل فيه معالم الطريقة العلمية بشكل صحيح والذي يحاول وصف وتحليل وتقييم (دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في اتخاذ قرارات التسعير) فاعتمادنا على هذا المنهج كان من أجل المقارنة والتفسير والتقييم أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد الموضوع هذا فيما يخص الإطار النظري، أما الثاني تمثل في الاعتماد على منهج التطبيقي "دراسة حالة مؤسسة اقتصادية" وذلك من أجل ربط وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وقد استخدمنا مصدرين أساسيين للمعلومات.

✓ المصادر الأولية:

لمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة لجأنا إلى مؤسسة اقتصادية لدراسة حالتها، وكان ذلك بجمع المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

✓ المصادر الثانوية:

من أجل معالجة الإطار النظري للبحث أجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والمجلات والمقالات، التي لها علاقة بموضوع البحث، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة المتمثلة في الأطروحات والمذكرات، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ثانياً: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

✓ **مجتمع الدراسة:** تمثل مجتمع الدراسة في دراسة حالة مؤسسة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير – وحدة الأشغال الثانوية – ورقلة.

✓ **عينة الدراسة:** بخصوص عينة الدراسة فقد قمنا بإجراء دراسة حالة مؤسسة اقتصادية من أجل دراسة عينة والمتمثلة في المنتجات التي تنتجها المؤسسة، ورؤية إذا كانت المؤسسة محل الدراسة قد تم فيها تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة الذي يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة خلال فترة زمنية.

ثالثا: تحديد المتغيرات

يتضمن هذا الموضوع والمتمثل في اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في اتخاذ قرارات التسعير، على متغيرين احدهما تابع والآخر مستقل، حيث يتمثل المتغير التابع في القرارات التسعيرية، إما المتغير المستقل فيتمثل في نظام التكاليف المبني على الأنشطة

المطلب الثاني: الأدوات التي استعانت بها الدراسة:

من أجل معالجة الموضوع اعتمدنا في دراستنا على أداتين متمثلتان في:

أولا: الوثائق

نستطيع من خلال دراستنا وتحليلها و التوصل إلى نتائج مهمة ومفيدة، كما أن الاعتماد على الوثائق المهمة التي تساعد الدراسة في تطبيقها، سوف يمكننا هذا من الوصول إلى نتائج عديدة ومتنوعة بالإضافة لكونها تساهم في وضع استنتاجات.

ثانيا: المقابلة الشخصية

تفيدنا في التأكد من الحقائق الخاصة بالبحث عن طريق المقابلة مع رؤساء الأقسام للمؤسسة للتأكد من صدق المعلومات الموجودة في الوثائق المقدمة، وتحليل الأنشطة المؤداة في الأقسام وعمل كل نشاط، كما تتيح لنا هاته الأداة فرصا أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها، وتسمح بتكوين صورة واقعية عن الإشكالية.

المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

من خلال هذا المبحث سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من اجل استخلاص النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: النتائج التي توصلت إليها الدراسة

إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والذي يؤدي إلى قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة، وبالتالي سنحاول من خلال تطبيقه في المؤسسة فيما إذا كان تطبيق هذا النظام يؤثر على تخفيض أو زيادة تكلفة المنتج.

الفرع الأول: تصور ووضع نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير – وحدة الأشغال الثانوية-

سنحاول من خلال هذا الجزء تصور وضع نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وذلك تماشيا مع ما تم التطرق له في الجزء النظري من خطوات منتهجة في تطبيقها.

أولاً: تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- ، متعددة الأنشطة، منها أنشطة الإنتاج وأنشطة الانجاز والأنشطة الإدارية، وطبيعة كل نشاط تختلف عن الآخر، ومن اجل تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة فلا بد من تقسيم المؤسسة إلى مراكز ومن ثم تقسيم المراكز إلى مجموعة من الأنشطة الخاصة بالمتوجات في كل قسم.

1 - تحديد مراكز النشاط:

يمكن تحديد مراكز المؤسسة من اجل تسهيل عملية تطبيق النظام إلى:

- قسم المحاسبة والمالية ؛

- قسم الإدارة و المستخدمين؛

- قسم التقنية؛

- قسم التمويل؛

- قسم العتاد؛

- المصنع؛

- قسم التجارة.

2 - تحديد الأنشطة وتحليلها:

يبدأ نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية بتحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج، حيث يتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة تبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي، مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة خاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة المورد التي يستهلكها المنتج. تحلل هذه الأنشطة تحليل دقيق، كما يتم تقسيم مراكز المؤسسة إلى هذه الأنشطة وفق ما يتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة وسير التكلفة بين المراكز، لذا تم التقسيم إلى 17 نشاط، مثل: نشاط الشراء، نشاط النجارة، نشاط الصيانة.

ثانياً: تحديد تكاليف الأنشطة

تتضمن تكلفة كل نشاط جميع العوامل الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، حيث تتكون من عدة عوامل إنتاجية، يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط، ويعد مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة، فهو مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط، حيث أن في المؤسسة لا يفرق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وأن كل التكاليف يتحملها المنتج، وذلك لتغطية النفقات، ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان كمايلي:

1 - تحديد التكاليف المباشرة: وهي تكاليف يمكن تتبع أثرها بسهولة وتمثل في:

- مشتريات المستهلكة: وهي المشتريات من المواد واللوازم التي تم استهلاكها في عملية الإنتاج لضمان سير نشاط المؤسسة وفق ما هو مخطط له؛

- أعباء المستخدمين: يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للمؤسسة من أجور ورواتب، كما يعتبر من أكثر التكاليف دقة، حيث تعتمد هذه المؤسسة في تحديد أجور العمال على عدد ساعات العمل، وكذلك سواء كان هذا العامل دائم أو مؤقت ويكون ذلك حسب تتبع الأنشطة.

2 - تحديد التكاليف الغير مباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبع أثرها بسهولة في كل مراحل المؤسسة، أي كل التكاليف التي تخص المنتجات وتمثل في:

- الخدمات الخارجية: يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من وجهة خارجية عنها أي من الغير، كعمال خارجيين عن المؤسسة نفسها كعتاد إعلام ألي ولوازم مكتبية، و مصاريف الكهرباء و الغاز والماء.. ويكون ذلك حسب تتبع الأنشطة.

- الخدمات الخارجية الأخرى: جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال المؤسسة و لم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة.

- الضرائب والرسوم: يقصد به جميع الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة كعبء ضريبي نتيجة ممارسة نشاطها والمخصص للمنتجات.

- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات: يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتداركها المؤسسة كعبء لتخفيض، ويكون ذلك حسب تتبع الأنشطة.

3 - الربط بين التكلفة والنشاط: وذلك من خلال تتبع سير التكاليف، وتحميلها على أساس المساهمة في تأدية هذه الأنشطة.

ثالثا: تحديد مسببات التكلفة وأساس اختيارها:

بعد الحصول على هيكله الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها، بعدها نحاول اقتراح مسببات التكلفة لكل نشاط في المؤسسة، والتي هي عبارة عن أهم العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط كما ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة، ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط.

ومن أمثلتها: نشاط الشراء مسببه عدد أوامر الشراء، نشاط الإنتاج مسببه عدد أوامر الإنتاج، نشاط مراقبة النوعية مسببه ساعات المراقبة، نشاط الفوترة مسببه عدد الفواتير، إلى غير ذلك من الأنشطة ومسبباتها.

رابعاً: تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط في المؤسسة، نقوم بعملية حساب معدل التكاليف الغير المباشرة باستخدام مسبب التكلفة المناسب، وذلك بقسمة تكاليف النشاط على مسببات النشاط. وبعد ذلك يتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها والتي تسبب فيها، فتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة نشاط الشراء في عدد أوامر الشراء.

الفرع الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة لتحديد التكاليف السنوية للمنتج في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- 2013

بعد تصور ووضع نظام التكاليف المبنى على الأنشطة والذي سيساعدنا في تطبيقه سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في المؤسسة لسنة (2013)، وذلك من خلال تطبيق الخطوات الأربعة الأساسية للنظام، واستخراج الفوارق بين هذا النظام والنظام المستعمل في المؤسسة في حساب تكلفة المنتج واتخاذ قرار التسعير المناسب.

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- متعددة الأنشطة منها أنشطة الإنتاج وأنشطة الانجاز والأنشطة الإدارية، وطبيعة كل نشاط تختلف على الآخر، وسوف نقوم بتحليل وإحصاء الأنشطة التي تخص الإنتاج في كل قسم وذلك بالشكل التالي:

1 - قسم المحاسبة والمالية: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- تسير العمليات المالية؛

- تسير العمليات المحاسبية العامة؛

2 - قسم الإدارة والمستخدمين: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- تسير المصالح العامة؛

- تسير الموارد البشرية؛

3 - قسم التقنية: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- الرسومات والدراسات التقنية؛

- المتابعة التقنية؛

4 - قسم التمويل: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- تسير المخزون؛

- الشراء والتمويل؛

5- قسم العتاد: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- مناولة المواد؛

- صيانة المعدات والآلات؛

6 - قسم الإنتاج: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- النجارة؛

- التلحيم؛

- الدهن؛

- تشغيل الآلات؛

- التركيب؛

7 قسم التجارة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية

- مراقبة النوعية؛

- الفوترة.

تعتبر أنشطة الإنتاج وأنشطة إنجاز المشاريع هي أنشطة الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة وتعتبر تكاليف المؤسسة مقسمة على المنتجات والمشاريع ، لذلك تم تخصيص التكاليف التي تخص المنتجات فقط في هذه الدراسة وسوف نعمل على توزيع التكاليف الغير المباشرة والتي تخص أقسام الإدارة والوحدات المنتجة داخل المؤسسة والمصنع.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، وذلك من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم، ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف لكل نشاط، ولتحديد هذه التكاليف نمر بالخطوة التالية:

جدول رقم (1.2): تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة

الوحدة: الدينار الجزائري

المجموع	ح/68	ح/64	ح/62	ح/61	الاقسام / الأنشطة
182384,45	30117.232	9400.825	136725.709	6140.684	تسيير العمليات المالية
229108,61	36140.6797	-	187509.544	5458.386	تسيير العمليات المحاسبية العامة
188665,861	24093.796	6267.2166	156257.953	2046.895	تسيير المصالح العامة
145220,394	18070.339	3133.608	117193.465	6822.982	تسيير الموارد البشرية
207162,775	6023.446	-	199228.890	1910.439	الرسومات والدراسات التقنية
529394,039	1204.689	-	527370.5921	818.758	المتابعة التقنية
91833,529	84328.249	-	-	7505.280	تسيير المخزون
38159,068	-	31336.083	-	6822.985	الشراء والتمويل
11250,475	-	4700.412	-	6550.063	مناولة المواد
444194,392	60234.464	17234.846	320328.804	46396.278	صيانة المعدات والآلات
251318,777	72281.357	16451.443	152351.504	10234.473	النحار
263529,895	48187.571	14101.237	191415.993	9825.094	التلحيم
500606,029	10842.203	15668.041	468773.859	5321.926	الدهن
548054,022	150586.16	-	390644.88	6822.982	تشغيل الآلات
434027,999	60234.464	18801.649	351580.3945	3411.491	التركيب
28710,0144	-	-	27345.418	1364.5964	مراقبة النوعية
477833,003	-	19585.052	449241.615	9006.336	الفوترة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء عن معطيات المؤسسة والملحق رقم 07.

من خلال معطيات المؤسسة وخبرة موظفين قسم المحاسبة وتحليل الأنشطة في كل قسم توصلنا إلى حصر تكاليف كل نشاط ومدى الاستفادة من كل التكاليف على حسب الاحتياج لهذا النشاط.

المرحلة الثالثة: اختيار مسببات التكلفة

بعد دراسة وتحليل الأنشطة وتكلفتها تأتي هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والتي يتم فيها إعداد معامل الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف، حيث تعتمد هذه المرحلة على المعرفة الجيدة للأنشطة،

وكذلك ما هو المسبب الأقرب لكل نشاط والذي يعطي أفضل نتيجة دقيقة، وتم تحديد بعض هذه المسببات من خلال معرفة عمل كل نشاط في كل قسم ومعرفة السبب الذي انشأ هذا النشاط.

الجدول رقم(2.2): تحديد مسببات وحجم كل نشاط

حجم المسببات	مسببات الأنشطة	تكلفة الأنشطة	الأنشطة	الأقسام
4992	ساعة عمل مباشر	182384.45	تسيير العمليات المالية	قسم المحاسبة والمالية
4992	ساعة عمل مباشر	229108.609	تسيير العمليات المحاسبية العامة	
4992	ساعة عمل مباشر	188665.851	تسيير المصالح العامة	قسم الإدارة
61	عدد المستخدمين	145220.394	تسيير الموارد البشرية	والمستخدمين
210	عدد الدراسات	207162.775	الرسومات والدراسات التقنية	قسم التقنية
430	عدد تدخلات المتابعة	529394.039	المتابعة التقنية	
1540	عدد الطلبات	91833.529	تسيير المخزون	قسم التموين
580	عدد اوامر الشراء	38159.065	الشراء والتموين	
41885	متر مستعمل	11250.475	مناولة المواد	قسم العتاد
300	عدد تدخلات الصيانة	444194.392	صيانة المعدات والآلات	
460	عدد أوامر الإنتاج للنجارة	251318.777	النجار	قسم الإنتاج
190	عدد أوامر الإنتاج للتلميم	263529.895	التلميم	
60	عدد الطلبات	500606.029	الدهن	
9984	ساعة عمل الآلة	548054.022	تشغيل الآلات	
3744	ساعة عمل مباشر	434027.998	التركيب	قسم التجارة
1640	ساعات المراقبة	274816.014	مراقبة النوعية	
251	عدد الفواتير	477833.003	الفوترة	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

بعد تحديد تكلفة كل الأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد عدد مسببات التكاليف الخاصة بكل نشاط أو مركز أنشطة، يجب أن نحدد تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات والتي تتم حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات} = \text{مجموع تكاليف النشاط} / \text{تدبيرات النشاط}$$

الجدول رقم (3.2): تحديد التكلفة الوحودية للمسبب

الوحدة: الدينار الجزائري

التكلفة الوحودية للمسبب	عدد المسببات	تكلفة النشاط	النشاط
36.535	4992	182384.45	تسيير العمليات المالية
45.895	4992	229108.609	تسيير العمليات المحاسبية العامة
37.794	4992	188665.851	تسيير المصالح العامة
2380.662	61	145220.394	تسيير الموارد البشرية
986.489	210	207162.775	الرسومات والدراسات التقنية
1231.149	430	529394.039	المتابعة التقنية
59.632	1540	91833.529	تسيير المخزون
65.632	580	38159.065	الشراء والتمويل
0.267	41885	11250.475	مناولة المواد
1480.648	300	444194.392	صيانة المعدات والآلات
546.345	460	251318.777	النجار
1386.999	190	263529.895	التلحيم
8343.434	60	500606.029	الدهن
54.893	9984	548054.022	تشغيل الآلات
115.926	3744	434027.998	التركيب
167.571	1640	274816.014	مراقبة النوعية
1903.717	251	477833.003	الفوترة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

بعد تحديد التكلفة الوحودية لكل نشاط، نقوم بتحديد عدد المسببات لكل منتج على حدة (نافذة حشب (1) ، باب حشب (2)، باب حديد (3) ، نافذة شبك من حديد (4).

الجدول رقم (4.2): عدد مسببات التكلفة المخصصة لكل منتج

الوحدة: الدينار الجزائري

شباك حديد	باب حديد	باب خشب	نافذة خشب	نوع المسبب
990	760	1472	1770	ساعة عمل مباشر
990	760	1472	1770	ساعة عمل مباشر
990	760	1472	1770	ساعة عمل مباشر
14	15	14	18	عدد المستخدمين
45	35	55	75	عدد الدراسات
78	90	140	122	عدد تدخلات المتابعة
260	270	480	530	عدد الطلبيات
114	140	145	185	عدد اوامر الشراء
240	250	9720	31680	متر مستعمل
60	69	94	77	عدد تدخلات الصيانة
-	-	190	270	عدد أوامر الإنتاج للنجارة
90	100	-	-	عدد أوامر الإنتاج للتلحيم
11	14	15	20	عدد الطلبيات
2180	2320	2788	2696	ساعة عمل الآلة
525	560	1230	1430	ساعة عمل مباشر
250	320	410	660	ساعات المراقبة
53	48	65	85	عدد الفواتير

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول (4.2) يتم فيه تقسيم عدد المسببات على المنتجات.

المرحلة الرابعة: تحميل التكاليف الغير مباشرة والمباشرة على المنتجات

1 - تحميل التكاليف الغير مباشرة: بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة، بالإضافة إلى تحديد كمية مسببات التكلفة لكل منتج وذلك لتحديد مدى استفادة كل منتج من التكاليف، سنقوم بحساب تكاليف كل منتج على حدا، ومن خلال هذا فان التكاليف الغير مباشرة تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الغير مباشرة للمنتج} = \text{عدد المسببات} \times \text{تكلفة الوحدة}$$

الجدول رقم(5.2) : حساب مجموع التكاليف الغير مباشرة المخصصة لكل منتج

الوحدة : الدينار الجزائري

شباك حديد	باب حديد	باب خشب	نافذة خشب	تكلفة الوحدة للمسبب	الأنشطة
36169,99309	27766,86338	53780,03013	64667,5634	36,53534655	تسيير العمليات المالية
45436,20251	34880,31708	67557,66676	81234,42266	45,89515405	تسيير العمليات المحاسبية العامة
37415,70362	28723,16642	55632,23812	66894,74284	37,79364002	تسيير المصالح العامة
33329,27075	35709,93295	33329,27075	42851,91954	2380,662197	تسيير الموارد البشرية
44392,02321	34527,12917	54256,91726	73986,70536	986,4894048	الرسومات والدراسات التقنية
96029,61638	110803,4035	172360,8499	150200,1692	1231,148928	المتابعة التقنية
15504,36204	16100,68366	28623,43761	31605,04569	59,63216169	تسيير المخزون
7500,230017	9210,808793	9539,76625	12171,42591	65,79149138	الشراء والتموين
64,46493972	67,15097887	2610,830058	8509,372042	0,268603915	مناولة المواد
88838,8784	102164,7102	139180,9095	114009,8939	1480,647973	صيانة المعدات والآلات
0	0	103805,5818	147513,1952	546,3451674	التجار
124829,9503	138699,9447	0	0	1386,999447	التلحيم
91777,77198	116808,0734	125151,5073	166868,6763	8343,433817	الدهن
119667,2444	127352,2968	153042,3291	147992,1518	54,89323137	تشغيل الآلات
60861,2978	64918,71765	142589,3263	165774,5826	115,9262815	التركيب
41892,68506	53622,63688	68704,0035	110596,6886	167,5707402	مراقبة النوعية
100897,0086	91378,42288	123741,6143	161815,9572	1903,717143	الفوترة
539925,9581	992734,2585	1333906,279	1546692,512		المجموع التكاليف الغير مباشر

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال تحديد الأنشطة وتحديد تكاليفها واختيار مسببات لها، استطعنا حساب تكلفة كل نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية الغير مباشرة لكل منتج على حدا.

2 - تحميل التكاليف المباشرة : والتي هي عبارة عن كل الاستهلاكها في عملية الإنتاج لضمان سير نشاط المؤسسة، واليد العاملة المباشرة لكل منتج، وتم تخصيص 61 عامل والذي له علاقة بإنتاج المنتجات داخل المؤسسة.

الجدول رقم(6.2): حساب التكاليف الإجمالية المباشرة لكل منتج

الوحدة: الدينار الجزائري

البيان	نافذة خشب	باب خشب	باب حديد	شباك حديد
الاستهلاكات	8726130	4224960	1324800	588000
اليد العاملة المباشرة	13993574.4	8396144.64	510480	638680
المجموع	22719704.4	12621104.64	1835280	1226680

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم 5 و 6

الجدول رقم (7.2): تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة لنظام تكاليف المبني على الأنشطة

الوحدة: الدينار الجزائري

المنتجات	نافذة خشب	باب خشب	باب حديد	شباك حديد
الأعباء المباشرة	22719704.4	12621104.64	1835280	1226680
الأعباء غير مباشرة	1546692,512	1333906,279	992734,2585	539925,9581
مجموع التكاليف	24266396,91	13955010,92	2828014,258	1766605,958
عدد الوحدات المنتجة	1890	1620	90	140
تكلفة الوحدة	12839,36345	8614,204271	31422,38065	12618,61399

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

يمثل الجدول (7.2) التكلفة الحقيقية لكل منتج، والمتمثلة في تكلفة الاستهلاكات واليد العاملة(الأعباء المباشرة)، وتكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير مباشرة).

الفرع الثالث: الفرق بين الأسعار حسب النظام التقليدي الخاص المطبق في المؤسسة والأسعار حسب نظام التكاليف

المبني على الأنشطة

من خلال الجدول أدناه نقوم بحساب الفرق بين السعر المنتجات حسب النظام التقليدي المطبق في المؤسسة والسعر المنتجات حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

الجدول رقم (8.2): المقارنة بين السعر حسب النظام المطبق في المؤسسة وحسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة

الوحدة: الدينار الجزائري

المنتجات	نافذة خشب(1)	باب خشب(2)	باب حديد(3)	شبا ك حديد(4)
السعر حسب النظام التقليدي	13000.00	9500.00	28000.00	15000.00
السعر حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة	12839,363	8614,204	31422,380	12618,613
الفرق بين السعر(الانحراف)	160,63	885,795	3422,380-	2381,386

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة

أولا: المقارنة بين نتائج النظام التقليدي المطبق في المؤسسة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة

- نلاحظ من خلال الجدول (8.2) أن هناك فروقات واضحة ناتجة عن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وهي انخفاض إجمالي التكاليف وزيادة الربح بالنسبة للمنتج رقم (1) و(2) و(4)، وكذلك زيادة إجمالي التكلفة وانخفاض الربح بالنسبة للمنتج رقم (03)، ومن الواضح أن سبب هذه الفروقات هو الاختلاف في أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق نظام التكاليف المبني على الأنشطة عن الأسلوب المتبع حسب النظام التقليدي، والمشكلة في النظام التقليدي لتخصيص التكاليف هي استخدام أسس مرتبطة بحجم التكاليف المباشرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك بالرغم من أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه الأسس، وعلى هذا فإن النظام التقليدي ينتج قيمة غير دقيقة لعناصر التكاليف الغير مباشرة، وهذا يقلل من فاعلية قياس التكلفة.

- ويلاحظ أن نظام التكاليف حسب الأنشطة يساهم في توضيح كيف أن كل منتج قد استخدم الموارد المتاحة بشكل مختلف لكل نشاط من الأنشطة المتعلقة بعملية تنفيذه، وإن اعتماد النظام التقليدي على علاقة مبسطة في توزيع التكاليف الغير مباشرة و تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية أمر يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج وخاصة أن المؤسسة تنتج أكثر من منتج واحد.

- مما سبق يلاحظ أن استعمال نظام تكاليف الأنشطة يعطي معلومات عن التكاليف أكثر دقة من النظام التقليدي، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات تسعيرية أفضل، وبذلك يستطيع المدير التعرف على المنتجات الأكثر ربحية، ومن ثم التركيز على بذل

جهد بشكل أكبر لمثل هذه المنتجات مثل المنتج رقم (1) و(2) و(4)، في حين أن الإدارة قد تعطي قرارات تسعير خاطئة وخسارة بالاعتماد على الأسلوب التقليدي، إذ أن المنتج رقم (3)، يحقق خسارة فعلى المؤسسة القيام بإجراء التوقف عن إنتاجه أو تغيير في سعره.

- وبهذا يمكن القول بأن قرارات التسعير وتقدير التكلفة المعتمدة على التكاليف الناتجة عن الأسلوب الحديث أي تكاليف الأنشطة تكون أكثر دقة من الأسلوب التقليدي المتمثل أيضا بتقدير التكلفة غير المباشرة للمنتج بنسبة مئوية من التكلفة المباشرة، كما أن استعمال عدة مجموعات للتكاليف غير المباشرة وهو الأسلوب الحديث مقابل مجموعة واحدة في الأسلوب التقليدي، سوف يؤدي إلى تعزيز الرقابة على التكاليف، والأسلوب الحديث يساعد في تحديد تكلفة كل منتج ويعطي القدرة على تحليل الأسعار بشكل أفضل، وبالتالي تفهم العملاء و المالكين لأسعار المنتجات وتكاليفها وبالتالي تستطيع المؤسسة اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة ومعلومات دقيقة.

- وباختصار نستطيع القول أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو أفضل كثيرا من النظام التقليدي المطبق في المؤسسة الذي يستخدم معدل واحد و يطبقه على كامل نشاطات، مما ينتج عنه عدم دقة في تجميع التكاليف، وقد تم بيان ذلك باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومقارنته بنظام التقليدي المطبق في المؤسسة، ويلاحظ أن تجميع التكاليف بدقة أكثر يؤثر على كثير من القرارات التي تتخذها المؤسسة في مجالات التسعير وتطوير الخدمات والمنتجات التي تعطي ربحا أكثر.

الفرع الثاني: النتائج

من خلال المقارنة بين تكاليف المنتجات حسب النظام التقليدي المطبق داخل المؤسسة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة التي تمت دراستنا توصلنا إلى النتائج نلخصها فيما يلي:

- ✓ عدم إتباع المؤسسة أحد طرق تحديد التكاليف، ينتج عن ذلك قيم غير دقيقة للتكاليف الغير مباشرة، وهذا ما يقلل من فعالية قياس التكلفة؛
- ✓ لا يوجد إعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات وبالأخص التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ عدم توفر المؤسسة على نظام محاسبة تحليلية، والذي يساعدها في تقييم منتجاتها المختلفة، مما يصعب عليها مهمة حساب التكاليف الخاصة بكل منتج، حيث أنها تستعمل طريقة خاصة بها؛
- ✓ نقص عمليات المراقبة على التكاليف؛
- ✓ بشكل عام تتم عملية اتخاذ قرارات التسعير من طرف مدير المؤسسة بشكل غير مدروس بناء فقط على مستوى الأسعار السائدة واستنادا لبعض الحسابات البسيطة في مجال التكاليف من خلال إضافة نسبة ربح معينة؛
- ✓ يساعد تطبيق النظم الحديثة، على تحديد التكاليف ومن ثم اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة؛

✓ من بين الآثار السلبية الناتجة عن عدم الالتزام المؤسسة بتطبيق طرق حديثة في تحديد تكاليفها يؤدي صعوبة وتعقيد عملية اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة لمنتجاتها، وبالتالي معلومات غير دقيقة.

الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج المتوصل إليها توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات متمثلة فيما يلي:

- ✓ إن تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى معرفة أفضل في تسعير المنتجات، وقدرة أكبر على تقدير دقيق لكل تكلفة منتج؛
- ✓ يوفر نظام التكاليف المبني على الأنشطة معلومات دقيقة لتخصيص التكاليف المباشرة؛
- ✓ أن استخدام النظام التقليدي المطبق داخل المؤسسة كطريقة وحيدة للتسعير وتقدير التكلفة يمكن أن تؤدي إلى معلومات مضللة عن ربحية المنتجات؛
- ✓ إن اعتماد المؤسسة في تسعير منتجاتها على المعلومة الخاصة بالمنافسة أو الطلب في السوق، لا تكفي لوحدها كأساس لوضع أسعار ناجحة لمنتجاتها؛
- ✓ إتباع تطبيق طريقة حديثة ومناسبة في تحديد تكاليفها تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها.

من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير - وحدة الأشغال الثانوية- بورقلة بناء على دراسة تقييم تكلفة منتجات المؤسسة، ومحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والذي يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح.

فعند المقارنة بين النظامين نجد أن نظام المطبق دخل المؤسسة يعتبر قاصراً أمام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحديد التكاليف الحقيقية لما يتميز به هذا النظام الجديد من التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وتحسين الرقابة على التكاليف الغير المباشرة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة كتسعير المنتجات، والاستمرار أو التوقف على إنتاج منتجات معينة، وتغيير أسعار بعض المنتجات.

الانتماء

لقد قمنا في هذه الدراسة بمعالجة موضوع اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات، حيث حاولنا معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول مدى تأثير تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير لدورة (2013)، وتطلب ذلك الاعتماد على فصلين وفقا للمناهج المذكورة سابقا وحاولت هذه الدراسة قدر المستطاع إبراز هذا الأثر من اجل التوصل إلى تحديد الاختلاف بين تكلفة المنتج حسب النظام المطبق في المؤسسة وحسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وبذلك اتخذ قرارات تسعيرية مناسبة للمؤسسة، على ضوء هذا الأمر ارتأينا أن يتضمن مسك الختام توزيع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، التوصيات والاقتراحات، ثم أفاق البحث.

اختبار الفرضيات ونتائج البحث:

أسفرت هذه الدراسة عن جملة من النتائج التي خلص إليها البحث الأمر الذي مكنا من نفي أو إثبات كل فرضية تم وضعها في مستهل البحث.

أولاً: اختبار الفرضيات البحث

لقد مكنا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخصها في ما يلي:

أ/ حسب الفرضية الأولى:

من خلال دراستنا للمؤسسة محل الدراسة استنتجنا أن المؤسسة تفتقر إلى وجود طريقة تكاليف تساعدها في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأما تعتمد في التسعير على الأسعار السائدة في السوق، حيث أنها تطبق طرق تقليدية غير فعالة، والتي تتميز بالعشوائية وعدم تحميل التكاليف بشكل دقيق، وهذا مايبث صحة الفرضية الأولى؛

ب/ حسب الفرضية الثانية:

إن تطبيق طرق التكاليف التقليدية والتي تعتمد على تقدير تحميل تكاليف غير مباشرة، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف المباشرة، وتكثيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياسا غير علمي وبالتالي يشكل تسعير منتجات غير حقيقية، وهذا مايبث صحة الفرضية الثانية؛

ج/ حسب الفرضية الثالثة:

إن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة، ويمكنها من اتخاذ قرارات تسعيرية أفضل في ظل المنافسة، وقد بينت الدراسة أن تطبيق هذه الطريقة قد ساهمت بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة بعدالة وتحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالطريقة التقليدية المطبقة، وهذا مايبث صحة الفرضية الثالثة والرابعة.

ثانيا: نتائج البحث

توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها كمايلي:

- ✓ أن المؤسسات الاقتصادية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، كذلك فإن معظمها تعتمد على أسعار المنافسة عند عملية التسعير؛
- ✓ أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والذي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير؛
- ✓ أن استخدام النظام التقليدي كطريقة وحيدة للتسعير وتقدير التكلفة يمكن أن تؤدي إلى معلومات مضللة عن ربحية المنتجات، وأنه يمكن تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة كمنهج إداري أفضل؛
- ✓ يتفق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة وذلك لسهولة ووضوح علاقتها بالمنتجات، أما بالنسبة للتكاليف غير مباشرة فإنه يختلف معها وذلك لاعتماده السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات؛
- ✓ أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة أساسا ملائما لتقييم دقيق لتكلفة المنتجات في المؤسسات الإنتاجية؛
- ✓ يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة أساسا ملائما للتسعير عن طريق ما يوفره من معلومات دقيقة مما يساهم في عملية اتخاذ قرارات تسعيرية؛

ثالثا: اقتراحات البحث

قادنا هذا البحث وبصفة خاصة نتائجه إلى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

- ✓ نوصي المؤسسات الإنتاجية بإتباع احد طرق تحديد التكاليف المناسبة، وهذا يعود عليها بمجموعة من الفوائد؛
- ✓ الاهتمام بتطبيق نظام التكلفة المبني على النشاط في المؤسسات؛
- ✓ إعادة هيكلة نظم التكاليف في الشركات الإنتاجية والتحول السريع إلى مدخل الأنشطة؛
- ✓ الاهتمام بأنظمة التكاليف الحديثة، لما تتميز له من فوائد تعود على المؤسسة خاصة فيما يتعلق بدقة تحديد التكاليف وتعظيم ربحية المؤسسة، وكذا المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة.

رابعاً: أفاق البحث

وفي الأخير نجد أن البحث مازل مفتوحاً للتعلمق وتعميم الدراسة على جميع المؤسسات الخاصة والعمومية، الخدمية، والصناعية أو التجارية.

وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات؛
- توفير نظام التكاليف المبني على الأنشطة لقياس الأداء وتحسينه؛
- دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحليل ربحية العميل؛
- الزمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات.

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب :

1. احمد محمد نور واخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في البيئة المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
2. احمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
3. اسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007.
4. تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ، 2009 .
5. ثامر البكري ، تسويق الخدمات الصحية ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 .
6. حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002 .
7. صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2006.
8. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الابراهيمية، مصر، 2003.
9. محمد إبراهيم عبيدات ، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
10. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
11. يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، اثناء النشر والتوزيع، الاردن، 2008.
12. حميد الطائي ، بشير العلاق ، تطوير المنتجات و تسعيرها ، دار اليازوري للطباعة و النشر ، عمان، الأردن، 2008.

II- البحوث الجامعية :

13. احمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2011.
14. امير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، 2005.

15. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010 .
16. أشرف عزمي أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم ربحية المؤسسة دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
17. خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
18. حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص62.
19. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
20. عبد العزيز الرومي، اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين اساليب القياس وتخصيص التكاليف الغير المباشرة في الجمعيات التعاونية بدول الكويت، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الاعمال، 2011.
21. عزمي مسعود أبو مغلي أشرف، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، مذكرة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008
22. سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009.
23. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

III- المجالات :

24. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة - فلسطين، 2007.

25. محمد الخطيب نمر، هواري سويسي محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع، 2013.

26. ماهر موسى درغام و تحليل إبراهيم شقفة ، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10 ع، 01، غزة، فلسطين، 2007.

29. محمد يس عبد اللطيف، تحليل ربحية باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبير في المملكة العربية السعودية مجلة المحاسبة، ع07، السعودية، 2012.

30. الحاج قويدر قوارين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، نسخة الكترونية، الشلف.

-IV الملتقيات:

31. عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبرى، الملتقى الدولي الرابع عشر حول المنافسة للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2010، ص11.

ثانيا : المصادر والمراجع باللغة بالأجنبية

-I الكتب:

32. béatrice et francis grandguillot, comptabilité de gestion, 7eme édition, editions gualino, paris-france, 2003.

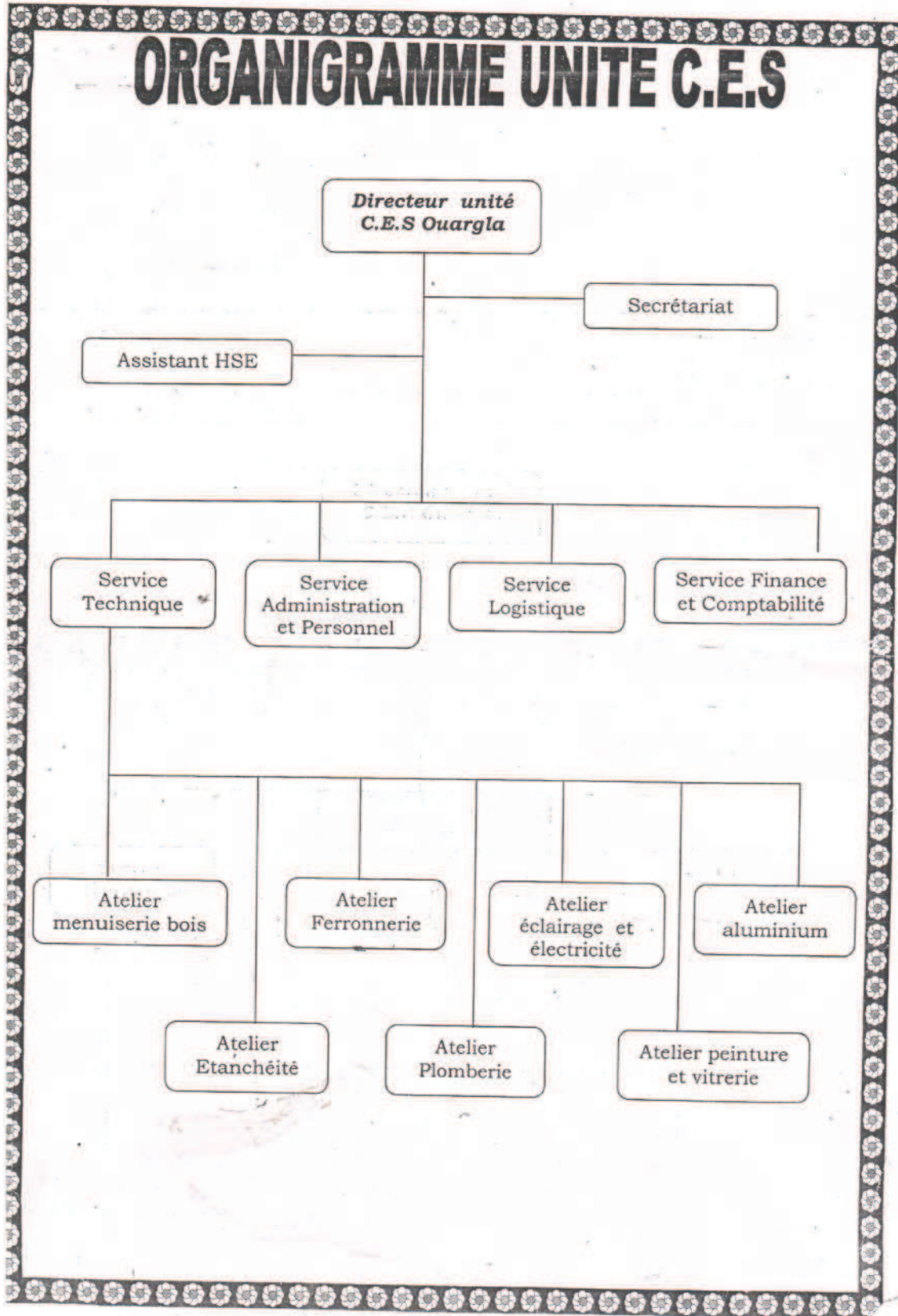
33. Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Editions Vuibert, Paris-France 2005.

-II المجالات :

34. Rebischke, s,a, activity based information for financial institutions, journal of performance management 2005.

الملاحق

الملحق رقم (1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناء الجنوب والجنوب الكبير - وحدة الاشغال الثانوية ورقلة-



الملحق رقم: (2)

BATISUD CES 2013**BILAN (ACTIF) : 01/01/2013 au 31/12/2013**

Page : 1

Date - Tirage : 24/03/2014

Actif	Note	Brut (N)	Amor / Prov. (N)	NET (N)	NET (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		215 794 249,16	120 867 065,07	94 927 184,09	
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associé		200 000,00		200 000,00	
Titres immobilisés autres que les titres immobilisés					
Titres représentatifs de droit de créance (obligatoire)					
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille					
Prêts et créances sur contrat de location-financier					
Dépôts et cautionnements versés		7 123 698,81		7 123 698,81	
Autres créances immobilisées (impôts différés actif)		2 462 066,57		2 462 066,57	
TOTAL ACTIF NON COURANT		225 580 014,54	120 867 065,07	104 712 949,47	
ACTIF COURANT					
Stocks en cours		19 574 031,06		19 574 031,06	
Clients		187 879 002,55	6 029 342,10	181 849 660,45	
Autres débiteurs		1 438 056,12		1 438 056,12	
Impôts		3 799 817,53		3 799 817,53	
Autres actifs courants					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		2 334 568,47		2 334 568,47	
TOTAL ACTIF COURANT		215 025 475,73	6 029 342,10	208 996 133,63	
TOTAL GENERAL ACTIF		440 605 490,27	126 896 407,17	313 709 083,10	

الملحق رقم (3)

BATISUD CES 2013**BILAN (PASSIF) 01/01/2013 au 31/12/2013**

N°Page : 1

Date - Tirage : 24/03/2014

Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N-1)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (réserves consolidées		19 082 897,86	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net / (résultat net part du grou		42 755 003,30	
Autres capitaux propres - report à nouveau		170 138 088,79	
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires			
TOTAL (I)		231 975 989,95	
Passif non -courants			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisé. D'avan		15 550 103,31	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS (II)		15 550 103,31	
Passifs courants			
Fournisseurs et comptes rattachés		10 336 941,43	
Impôts		12 106 033,06	
Autres dettes		43 739 009,91	
Trésorerie passif		1 005,44	
TOTAL PASSIFS COURANTS (III)		66 182 989,84	
TOTAL GENERAL PASSIF		313 709 083,10	

الملحق رقم: (4)

BATISUD CES 2013

COMPTÉ DE RESULTAT 01/01/2013 au 31/12/2013

Page : 1

Date - Tirage : 24/03/2014

Code	Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N - 1)
70	Ventes et produits annexes		101 607 503,61	
72	Variation stocks produits finis et en cours		1 909 780,58	
73	Production immobilisée		21 645 609,72	
74	Subventions d'exploitation			
897	Ventes entre Unité			
	I - Production de l'exercice		125 162 893,91	
60	Achats consommés		70 706 471,52	
61	Services extérieurs		257 470,68	
62	AUTRES consommations		8 878 292,79	
896	Consommations entre Unité			
	II - Consommation de l'exercice		29 842 234,99	
	III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		95 320 658,92	
63	Chare de personnel		52 063 241,26	
64	Impôts et taxe et versement assimilés		248 699,07	
	IV, EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		43 008 718,57	
75	Autres Produits opérationnels			
65	Autres charges opérationnelles			
66	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes		602 344,64	
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions			
	V RESULTAT OPERATIONNEL		42 406 373,93	
76	Produits financiers		348 629,37	
66	Charges financières			
	VI RESULTAT FINANCIER		348 629,37	
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		42 755 003,30	
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires			
692	Impôts différés sur résultats ordinaires			
	TO TAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		125 511 523,28	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		82 756 519,98	
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES		42 755 003,30	
77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)			
67	Eléments extraordinaires (charges) (A préciser)			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		42 755 003,30	
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
	XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
	Dont part des minoritaires (1)			
	Part du Groupe (1)			

الملحق رقم: (5)

FROM : BAT.I.SUD>DARGLA

PHONE NO. : 029 71 85 73

OCT. 18 1999 04:28A



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'HABITAT ET DE L'URBANISME
CENTRE NATIONAL D'ETUDES ET D'ANIMATION DE L'ENTREPRISE
DU BATIMENT, DES TRAVAUX PUBLICS ET DE L'HYDRAULIQUE



CANEVA RELATIF A L'ENQUETE SUR LES INDICES SALAIRES
DEVANT SERVIR A LA REVISION DES PRIX DES MARCHES PUBLICS
ENTREPRISE : BATISUD

LOT : TCE

PREMIER TRIMESTRE - 2013

LOTS	MOIS	EFFECTIF EMPLOYE DANS LE MOIS				TAUX HORAIRES DE BASE HORS PRIMES			
		OHQ	OQ	OS	MO	OHQ	OQ	OS	MO
GROS ŒUVRE	Décembre-2012		2		2		136,08		93,92
	Janvier-2013		2		2		136,08		93,92
	Février-2013		2		3		136,08		93,92
	Mars-2013		2		2		136,08		93,92
ELECTRICITE	Décembre-2012	1	13			125,38	148,04		
	Janvier-2013	1	12			125,38	148,04		
	Février-2013	1	12			125,38	148,04		
	Mars-2013	1	12			125,38	148,04		
PEINTURE VITRERIE	Décembre-2012	1	21			121,38	144,92		
	Janvier-2013	1	18			121,38	144,92		
	Février-2013	1	15			121,38	144,92		
	Mars-2013	1	7			121,38	144,92		
PLOMBERIE	Décembre-2012	1	7			168,83	99,10		
	Janvier-2013	1	3			168,83	99,10		
	Février-2013	1	2			168,83	99,10		
	Mars-2013	1	3			168,83	99,10		
MENUISERIE	Décembre-2012	6	27			123,15	146,44		
	Janvier-2013	6	22			123,15	146,44		
	Février-2013	5	22			123,15	146,44		
	Mars-2013	5	21			123,15	146,44		

Important : Merci de commenter les raisons des augmentations éventuelles :

Légende : OHQ : Ouvrier Hautement Qualifiés
OQ : Ouvrier Qualifier
OS : Ouvrier Spécialise
MO : Manœuvre Ordinaire

Nom et qualité du signataire :
(Cachet de l'entreprise)

الملحق رقم: (6)

BATISUD CES 2013**GRAND LIVRE GENERAL**

BATISUD CES 2013 OUARGLA

Période début : 1 Janvier 2013

Date - Tirage : 06/04/2014

Période Fin : 31 Décembre 2013

N°Page : 1

Compte : 381000 ACHAT DE BOIS

MM	JRL	Num	NSQ	Libelle	Date	Réf piece	Tiers	C.Couts	MNT - Débit	MNT - Crédit
2	35	2	1	S/FACT N° 103/2013 ENAB OGX	10/02/2013	103			163 173,34	0,00
4	35	2	1	S/FACT N° 183 ENAB SKIKDA	02/04/2013	183			999 936,05	0,00
4	35	1	1	S/FACT N°000259	09/04/2013	259			16 431,53	0,00
5	35	5	1	S/FACT N° 334/2013 ENAB SKIK	28/05/2013	334			1 320 153,67	0,00
5	35	6	1	S/FACT N°335/2013 ENAB SKIKD	28/05/2013	335			1 071 632,94	0,00
8	35	1	1	S/FACT ENAB JIJEL N° 557/2013	21/08/2013				1 104 382,03	0,00
8	35	2	1	S/FACT ENAB JIJEL N° 558/2013	21/08/2013				28 000,00	0,00
11	35	1	1	S/FACT ENAB JIJEL N° 817/2013	11/11/2013				2 846 640,25	0,00
11	35	1	4	S/FACT ENAB JIJEL N° 817/2013	11/11/2013				84 000,00	0,00
12	35	1	1	S/FACT ENAB OGX N° 672/2013	02/12/2013				36 458,33	0,00
12	35	3	1	S/FACT N° 497/2013 ENAB ORA	05/12/2013				475 195,17	0,00
6	92	3	11	S/ETAT P/ SOLDE CPT ACHATS	01/06/2013				0,00	3 561 327,53
12	92	6	2	VIRT COMPTE A COMPTE BOUD	31/12/2013				22 000,00	0,00
12	92	7	2	S/ETAT VIRT COMPTE A COMPT	31/12/2013				0,00	4 596 675,78
MOUVEMENT TOTAL DU COMPTE									8 158 003,31	8 158 003,31
SOLDE FINAL DU COMPTE									0,00	0,00
MOUVEMENT GLOBAL COMPTE									8 158 003,31	8 158 003,31
SOLDE GLOBAL DU COMPTE									0,00	0,00
Nombre de lignes : 14										

الملحق رقم: (7)

BATISUD CES 2013

BALANCE DES COMPTES GENERAUX

EXERCICE : 2013

Période début : 1 Janvier 2013

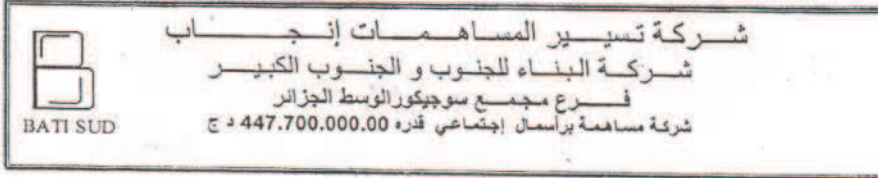
N°Page : 1

Période Fin : 31 Décembre 2013

Date - Tirage : 02/04/2014

LIBELLE COMPTE	SOLDE- REOUVERTURE		MOUVEMENTS PERIODE DEMANDEE		SOLDE - BALANCE	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
0 Consom. Mat Bois	0,00	0,00	8 331 036,22	0,00	8 331 036,22	0,00
0 Consom. Mat Alum	0,00	0,00	49 500,00	0,00	49 500,00	0,00
0 Consom. Mat Etanch	0,00	0,00	383 619,07	0,00	383 619,07	0,00
0 Consom. Mat Elect.	0,00	0,00	5 347 578,40	0,00	5 347 578,40	0,00
0 Consom. Mat Plomb	0,00	0,00	1 984 235,09	0,00	1 984 235,09	0,00
0 Consom. Mat Quincaill.	0,00	0,00	785 358,72	0,00	785 358,72	0,00
0 CONSOMATION CARBURANT	0,00	0,00	352 875,00	0,00	352 875,00	0,00
0 Consom. Mat Four. Pneu	0,00	0,00	85 717,70	0,00	85 717,70	0,00
0 CIMENT/ CPA CONSUMMES	0,00	0,00	158 628,80	0,00	158 628,80	0,00
0 Consom. Mat Piece ou rechan	0,00	0,00	246 918,40	0,00	246 918,40	0,00
1 Consom. Mat four Protection	0,00	0,00	2 670,00	0,00	2 670,00	0,00
0 Consom. Mat Ferron	0,00	0,00	1 875 535,87	0,00	1 875 535,87	0,00
0 Consom. Mat four Petit Vitr	0,00	0,00	1 102 798,25	0,00	1 102 798,25	0,00
0 Entretien et Reparation	0,00	0,00	60 097,00	0,00	60 097,00	0,00
0 Autres Frais Divers	0,00	0,00	197 373,68	0,00	197 373,68	0,00
10 CHARGE PUNITE	0,00	0,00	5 692 928,60	0,00	5 692 928,60	0,00
10 CONTROLES TECHNIQUES	0,00	0,00	468 318,82	0,00	468 318,82	0,00
10 FRAIS D'JUSTICE	0,00	0,00	168 346,06	0,00	168 346,06	0,00
10 FORCES ET EXPOSITIONS	0,00	0,00	101 885,33	0,00	101 885,33	0,00
10 FISCALITE	0,00	0,00	2 214 784,95	0,00	2 214 784,95	0,00
10 P.T.T	0,00	0,00	49 956,07	0,00	49 956,07	0,00
10 COMMISSIONS DIVERSES	0,00	0,00	182 072,96	0,00	182 072,96	0,00
10 Traitement et Salaires	0,00	0,00	20 581 988,02	0,00	20 581 988,02	0,00
10 Primes Imposables	0,00	0,00	13 520 949,60	0,00	13 520 949,60	0,00
10 Indemnité de Zone	0,00	0,00	3 938 827,00	0,00	3 938 827,00	0,00
10 Salaires Uniques	0,00	0,00	1 497 600,00	0,00	1 497 600,00	0,00
10 COTISATIONS ASSURANCE	0,00	0,00	8 507 755,31	0,00	8 507 755,31	0,00
10 CHARGE CACUBATON	0,00	0,00	4 016 121,35	0,00	4 016 121,35	0,00
10 Taxe Commune Siege	0,00	0,00	214 290,07	0,00	214 290,07	0,00
10 DROITS INDIRECTS	0,00	0,00	2 000,00	0,00	2 000,00	0,00
10 Droit Impôts et Taxe Divers	0,00	0,00	32 449,00	0,00	32 449,00	0,00
10 Dotation aux Amort.	0,00	0,00	602 344,64	0,00	602 344,64	0,00
CLASSE 6	0,00	0,00	82 756 519,98	0,00	82 756 519,98	0,00
CLASSE : 6	0,00	0,00	82 756 519,98	0,00	82 756 519,98	0,00
AL BALANCE	0,00	0,00	82 756 519,98	0,00	82 756 519,98	0,00
AL SOLDE BALANCE	0,00	0,00	82 756 519,98	0,00	82 756 519,98	0,00
AL DE LA BALANCE	0,00	0,00	82 756 519,98	0,00	82 756 519,98	0,00

الملحق رقم: (8)



UNITE C.E.S OUARGLA

OUARGLA LE.....

TABLEAUX DE EFFECTIF PARC SECTION MOIS DE Decembre - 2013

N°	DESIGNATION	PERMANENAT	CONTRACT-	ENSEMBL
1	ADMINISTRATION	05	06	11
2	APPROVISIONNEMENT	02	-	02
3	PARC - TRANSPORT	03	04	07
4	CHAUDRONNERIE	03	04	07
5	FROID	-	-	-
6	PEINTURE	04	14	18
7	MENUISERIE	11	06	17
8	ELECTRICITE	04	08	12
9	PLOMBERIE	02	03	05
10	ETANCHEITE	02	-	02
11	CHANTIER	01	04	05
12	GARDIENNAGE	03	06	09
13	UNITE TOUGGOURT	07	03	10
	TOTAL	47	58	105

7 STAGIAIRE
1 M,L,D

الفهرس

الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
1	الفصل الأول : مدخل حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وقرارات التسعير
2	تميد:
3	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وقرارات التسعير
3	المطلب الأول : ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
3	الفرع الأول : تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأهدافه
4	الفرع الثاني : مقومات وخطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
8	الفرع الثالث : مزايا وانتقادات نظام التكاليف المبني على الأنشطة
9	المطلب الثاني : ماهية قرارات التسعير
9	الفرع الأول : تعريف وأهمية قرارات التسعير
10	الفرع الثاني : الاعتبارات الأساسية لقرارات التسعير
11	الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على قرارات التسعير
12	الفرع الرابع : دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إتخاذ قرارات التسعير
13	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
13	المطلب الأول : الدراسات السابقة
15	المطلب الثاني : اوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
16	خلاصة الفصل

17	الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية حول نظام (ABC).....
18	تمهيد.....
19	المبحث الاول : الطريقة والادوات المستخدمة.....
19	المطلب الأول: الطريقة التي اعتمدت عليه الدراسة.....
20	المطلب الثاني: الأدوات التي استعانت بها الدراسة:.....
20	المبحث الثاني : نتائج الدراسة التطبيقية، ومناقشتها.....
20	المطلب الاول: النتائج التي توصلت إليها الدراسة.....
20	الفرع الاول: تصور ووضع نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في المؤسسة.....
23	الفرع الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة لتحديد التكاليف السنوية للمنتج في المؤسسة.....
31	الفرع الثالث: الفرق بين الاسعار حسب النظام التقليدي المطبق في المؤسسة والاسعار حسب نظام التكاليف المبنى على الأنشطة.....
31	المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.....
31	الفرع الاول: المقارنة بين نتائج النظام التقليدي ونظام التكاليف المبنى على الأنشطة.....
32	الفرع الثاني: النتائج.....
33	الفرع الثالث: الاستنتاجات المتوصل إليها.....
34	خلاصة الفصل:.....
35	خاتمة.....
39	قائمة المصادر والمراجع.....
43	الملاحق.....
52	الفهرس.....