



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1 فرحات عباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم المالية والمحاسبة



مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد قرارات التسعير -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين الكبيرة-

من إعداد الطلبة:
سمش الدين نسرین
رجاب امال
صادقي حلیمة

تحت إشراف:
رفیق قلو

تاریخ المناقشة:.....

لجنة المناقشة		
الرئيس	سعدی سکينة ایمان	
المشرف	رفیق قلو	
المناقش	سترة العلبة	



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1 فرحات عباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم المالية والمحاسبة



مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد قرارات التسعير -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين الكبيرة-

من إعداد الطلبة:

سمش الدين نسرین

رجاب امال

صادقي حلیمة

تحت إشراف:

رفیق قلو

تاریخ المناقشة:.....

لجنة المناقشة		
	سعدی سکينة ایمان	الرئيس
	رفیق قلو	المشرف
	سترة العلبة	المناقش





شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم، قال الله تعالى: "وَإِذَا تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِنْ كَفَرْتُمْ
إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ" الحمد لله على ما بارك الله لنا في سعيينا فلك الشكر على نجاحنا ولك
الفضل في الأول والآخر. نتقدم بجزيل الشكر إلى والدينا الذين هم السبب الأساسي لتحقيق
هذا النجاح. نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف "رفيق قلو" على العطاء
الدائم وقبوله لإشراف العمل المتواضع.
كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة وكل ما قدموا من إثرائهم وملاحظاتهم
وأفكارهم القيمة.

وفي الأخير نتقدم بالشكر إلى عمال مؤسسة الإسمنت جيكا عين الكبيرة الذين لم يخلوا عنا
بالمعلومات وأخص مدير مصلحة المالية والمحاسبة السيد حرفوش والسيد رئيس مصلحة
المالية والمحاسبة التحليلية السيد فارس خالد.

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضل عطائه تكللت رحلتي بالنجاح والإنجاز .
إلى نور عيوني أُمي الحبيبة، دعواتك كانت السلاح الذي لا يهزم وسر التوفيق
في كل خطوة إلى أبي الغالي نبض العطاء وقدوة الصبر .
إلى من شاركوني حلو الحياة ومرها، إلى من يحلو الكلام بذكرهم وتقترح العين برؤيتهم إخوتي
الأعزاء "ربيع" " زكرياء " زينب "إلى كل خالاتي وعماتي لكن كل الامتتان على دعواتكن.
إلى بنات خالاتي وبنات عماتي شريكات الفرح ورفيقات الأيام الجميلة إلى
"صباح" "وحيدة" " هاجر " هيثم " مريم " إلى بنت عمي شهنار .
إلى كل صديقاتي شكرا لوجودكن الثابت ولقلوبكن البيضاء
إلى "كلثوم" "منال" "أسماء" " مروة " "أمال" " نسرين".
إلى كل صغار وكتاكيت العائلة "عبد الباسط" "أنس" "معاذ" "سرين".
وفي الختام أهدي هذا الإنجاز لكل من كان نورا في طريقي ويدا امتدت لتساندني، شكرا من قلبي.
وباسم الحب والامتتان والوفاء أضع هذا التخرج وسام على صدور من أحبوني ووقفوا لجانبي.

حليمة



بسم الله الرحمن

والحمد لله الذي ما نجحنا وما علونا ولا تفوقنا إلا برضاه الحمد لله الذي

ما اجتزنا دربا وما تخطينا جهدا إلا بفضلته وإليه ينسب الفضل

" وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين "لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق

محفوفا بالتسهيلات فالحمد لله يسير البدايات وبلغنا النهايات بفضلته وكرمه

وها قد شارفت النهايات بكل حب أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي إلي:

أبي الذي ذهب وحمله قلبي بالدعاء ومشاعري بالفقد والحزن إلى من لو يكمل المشوار

معي هاد أنا أشاركك تخرجي، أتمنى أن تصلك مشاعري ونفتخر بمن تحمل اسمك وتخرجت

يا أبي وأي فرحة بدونك ناقصة كنت أتمنى أنك أول من يسمع بتخرجي،

لقد فعلتها يا أبي لتتم قرير العين.

أمي إلى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي إي من كانت لي أما وأبا في آن واحد إلى

من كانت ملجأ يدي اليمنى في هذه المرحلة إلى من أبصرت بها طريق حياتي إلى من

كانت دعواتها تحيطني .إلى أخواتي وإخواني إلى مصدر قوتي الداعمين والساندين إلى

خيرة أيامي وهفوتها إلى من كانوا لي عوناً وسندا في هذا الطريق .إلى صديقاتي وأساتذتي

شكرا لكم

من ساعدوني ووقفوا بجانبني.

أمال

الإهداء

بسم الله خالقي ومسير أموري وعصمة أمري لله الحمد والامتنان أهدي هذا النجاح
لنفسي أولاً ثم إلى من دعمتني بلا حدود وأعطتنا بلا مقابل إلى من علمتني أن الدنيا كفاح
وسلاح إلى من غرست في روحي مكارم الأخلاق التي ربنتي أُمي "مباركة مغرواي."
إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت لي شدائد بدعائها الإنسانية العظيمة أُمي العزيزة "
قروات نادية .

إلى من أنار دربي ومن بذل جهده عليا والنفيس واستهديت منه قوتي والذي الغالي توفيق.
إلى من رسم لي المستقبل بخطوط من الحب والثقة تحلو الحياة بقربك وابتسمت لي الأيام يا
أجمل إنسان وأجمل عطايا الرب ظلعي الثابت الذي لا يميل زوجي حبيبي "يوسف بوفرمة"
إلى من شد الله بهم ظهري وأجير معين المؤنسات الغاليات "فلة وأمينة" وأخي الغالي محمد.
إلى أعز وأقوى وأحب كتلة إلى قلبي من ساندوني عند ضعفي وسأقوى بالحب إلى من رسم إلى
خطوط من الثقة ومشاعر عائلتي الثانية أُمي الثانية رزيقة وأبي الغالي محمد .
ولا أنسى كذلك من دعمني بكل خطوة من شجعني إلى طريق المثابرة وإكمال المسيرة "طاطة
مونة" وخالاتي حبيباتي وكل أخوالي وعماتي وأعمامي وأخوات روحي....
وفي الأخير إلى صديقتي شريكاتي وهذا كله بفضل الله سبحانه وتعالى فالحمد لله والشكر
.... " الحمد لله رب العالمين "

نسرین

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(01)	يوضح وظائف محاسبة التكاليف	07
(02)	تصميم نظام التكلفة المستهدفة	13
(03)	يوضح تحديد الربح المستهدف	14
(04)	يمثل الشكل أنواع قرارات التسعير	17
(05)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	27
(06)	مراحل إنتاج الإسمنت	30
(07)	يوضح أنشطة المؤسسة على طول الإنتاج	38

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الجدول	العنوان	رقم الصفحة
الجدول رقم 01	يوضح أمثلة عن مراكز الأنشطة والعوامل التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها.	09
الجدول رقم 02	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية	11
الجدول رقم 03	التعريف بالمؤسسة "جيك" عين الكبيرة	26
الجدول رقم 04	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في شركة الإسمنت	31
الجدول رقم 05	مجموعات الأعباء المباشرة لشركة الإسمنت بعين الكبيرة	33
الجدول رقم 06	مجموعات الأعباء غير المباشرة للشركة محل الدراسة ومسبباتها	34
الجدول رقم 07	إحصاء الأنشطة الداعمة العامة للمؤسسة شركة الإسمنت عين الكبيرة	39
الجدول رقم 08	إحصاء ومن الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية للمؤسسة	40
الجدول رقم 09	إحصاء الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية للمؤسسة	41
الجدول رقم 10	أسعار المنافسين المحليين لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة	42
الجدول رقم 11	هامش الربح المستهدف للمؤسسة محل الدراسة	43
الجدول رقم 12	التكلفة المستهدفة للإسمنت العادي (CEM II/A-L 42.5N)	44
الجدول رقم 13	فجوة التكلفة للإسمنت العادية (CEM II/A-L 42.5N)	46



أولاً

الإطار العام للدراسة

تمهيد

تمهيد إن القضايا الراهنة في العقدين الأخيرين تشهد طفرة هائلة في مجال العلمي والاقتصادي وقد قادت ثورة الاتصالات الإنتاج وما نتج عنها من اندماج الأسواق المالية في السوق العالمية بالإضافة إلى اتجاه العديد من المؤسسات إلى فتح فروع لها في الدول الأخرى لزيادة المنافسة العالمية حيث أصبحت المؤسسات تنافس بشكل كبير لاستقطاب العملاء و زيادة حد المنافسة داخل الأسواق، الأمر الذي حتم على المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار الأساليب الحديثة أي تحول أو استغناء عن الأساليب التقليدية المألوفة في الإدارة و تبني أنظمة حديثة التي تمكنها من التعامل مع التحديات التي تواجهها و التركيز على كيفية التغلب عليها لتحقيق التطور المستمر في أدائها نحو الأفضل للمستقبل.

حيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة حيوية في عالم الأعمال الحديثة التي تحتاجها الشركة لاتخاذ قرارات التسعير المناسبة تضمن لها تحقيق الربحية والاستدامة.

إن المعلومات الدقيقة والصحيحة في قياس تكاليف الإنتاج يكون لها دور مهم في عملية التخطيط واتخاذ قرار التسعير اللازم، ولابد من وضع قرارات تسعير المنتجات في أساس علمي مخطط له اعتماداً على كلفة المنتجات وبالتالي يكون التسعير أكثر كفاءة لأن قرار التسعير يعتبر من أصعب القرارات التي تواجهها المؤسسة لأنه يتعلق بالعوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر بشكل أساسي على مكونات التكلفة.

ومن أجل تحقيق ذلك يمكن الاعتماد على طرق وأساليب للحصول على معلومات دقيقة وصحيحة تساعد المؤسسة على اتخاذ قرارات وتطبيق أساليب حديثة التي تسمح لها بتحقيق الميزة التنافسية في الوسط الاقتصادي في عصر عولمة يضمن الاستمرارية والنمو.

الإشكالية:

تعد محاسبة التكاليف الركيزة الأساسية في نظام محاسبة الشركات نظرا لما توفره من المعلومة الدقيقة والموثوقة التي تساهم في اتخاذ قرارات استراتيجية وعلى رأسها قرارات التسعير مع تعظيم حد المنافسة في الأسواق لأن الأساليب التقليدية أصبحت غير قادرة على تحقيق المنافسة لذا كانت الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف الحديثة ومما سبق يمكن أن نتطرق إلى الإشكالية التالية:

الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير؟

الأسئلة الفرعية :

وبناء على الإشكالية المطروحة ارتئينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما هي الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف؟
- 2- ماهي أسس اتخاذ قرارات التسعير في مؤسسة الإسمنت؟
- 3- هل اعتماد المؤسسة الإسمنت عين الكبيرة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف له دور في اتخاذ قرار التسعير أو لا؟

الفرضيات:

- 1- هناك العديد من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أهمها طريقة على أساس الأنشطة ABC و طريقة التكلفة المستهدفة TC.
- 2- أسس اتخاذ قرارات التسعير تتمثل في العوامل الداخلية والعوامل الخارجية.
- 3- نعم تقوم مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة في اتخاذ قرار التسعير بالاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

الأهداف:

- التعرف على مفاهيم ومقومات تطبيق الأساليب الحديثة والتحديات التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على أهمية استخدام منهج طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة اقتصادية.
- التعرف على أهمية طريقة التكلفة المستهدفة في التسعير في ظروف المنافسة المشددة في الاقتصاد المعاصر.

- التعرف على طرق وأنواع التسعير والعوامل المؤثرة .
 - التعرف من خلال الدراسة الميدانية على واقع التسعير المستخدم في مؤسسة اقتصادية والتعرف على مقومات التطورات الجارية في العصر الرقمي وتعدد أشكال السوق المنافس.
 - التعرف على مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للتسعير تتمركز مع التغيرات الاقتصادية المعاصرة .
 - محاولة تسليط الضوء على كيفية تحويل النتائج الخاصة بالمؤسسة من خلال تطبيق أسلوب تقليدي (التكاليف الكلية إلى أسلوب الحديث التكلفة المستهدفة TC أو التكلفة على أساس الأنشطة ABC)
- أهمية الدراسة :**

- تتضح أهمية الدراسة في اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الارتقاء باعتمادها الطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف وإبراز دورها في مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ قرار التسعير من أجل تحديد سعر التكلفة .
- يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات المناسبة في تسويق المنتج وتحديد هامش الربح .
- كما تظهر أهمية هذه الدراسة في تفعيل دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي توفر المعلومة الصحيحة و الموثوقة لاتخاذ قرارات تسعيرية في المجال.

حدود

الدراسة:

يتم

تقسيم الدراسة إلى ثلاث حدود كالاتي:

الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية بمؤسسة الإسمنت- عين لكبيرة-بلدية أولاد عدوان سطيف.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة في الإطار الزمني الممتد من 2025/01/01 إلى 2025/06/06.

الحدود الموضوعية: تم التطرق إلى أسلوبين فقط من الأساليب الحديثة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC وأسلوب التكلفة المستهدفة TC في عملية التسعير، و لم يتم التطرق إلى أساليب حديثة أخرى و المتمثلة في محاسبة التكاليف على أساس القيمة VBC و محاسبة التكاليف المبنية على الوقت Time Driven ABC التكاليف وفق دورة الحياة Life cycle costing التكاليف المستمرة Kaizen costing

الموازنة على أساس الأنشطة Activity based budgeting التكاليف القائمة على الجودة Quality costing إدارة على أساس الأنشطة Activity based management ABM .

صعوبات الدراسة:

لقد واجهنا مصاعب عديدة في إعداد المذكرة تمثلت في النقاط التالية:

- عدم توفر المعلومات الأساسية الضرورية في المؤسسة.
- صعوبة تحويل المعطيات الخاصة بالمؤسسة إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC لأن المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية.
- تعترض المؤسسة محل الدراسة عن إعطاء المعلومات الخاصة بدراستنا.
- عدم وجود دراسات تطبيقية حول موضوعنا.
- صعوبة تحديد الأنشطة في المؤسسة نظرا لكبر حجم الشركة.

نموذج الدراسة:

يركز نموذج الدراسة على العلاقة التي تربط بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وقرارات التسعير، حيث يبدأ النموذج بتحديد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف كركيزة أساسية التي تنفرع منها مفهومان مثال: التكلفة المستهدفة TC والتكلفة على أساس الأنشطة ABC تتجه هذه الأساليب الحديثة جميعها نحو دعم قرارات التسعير التي تمثل الركيزة الثانية لمحور دراستنا.

التعريف الإجرائي :

في هذه الدراسة يقصد بأسلوب التكلفة المستهدفة عملية تخطيط استراتيجية يعتمد عليها لتحديد تكلفة المنتج قبل الإنتاج استنادا على سعر البيع التنافسي المرغوب به مطروحا منه هامش الربح المستهدف . يحدد هذا الأسلوب من خلال مدى التزام المؤسسة باستخدام هذا المنهج في مراحل التصميم والتخطيط لتحديد السعر الملائم الذي يحقق الربحية، وذلك عبر استبيانات ومقابلات مع المختصين، وتحليل آليات التسعير المتبعة فعليا في المؤسسة.

بالإضافة إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الذي يقصد به أنه طريقة محاسبية جديدة تستخدم لتخصيص التكاليف الغير المباشرة بشكل أدق، من خلال تتبع الأنشطة التي تستهلك الموارد وربطها بالمنتجات، يتم تقييم هذا الأسلوب من خلال مدى استخدام المؤسسة له في تحليل تكلفة الأنشطة التشغيلية

وربطها بتحديد أسعار المنتجات وذلك من خلال آليات تتمثل في الاستبيانات، تحليل التكاليف وتقارير التسعير الفعلية.

ثانياً

أدبيات الدراسة

تمهيد

تعد محاسبة التكاليف أحد العناصر الأساسية في اتخاذ القرارات المالية والاستراتيجية داخل الشركات خاصة عندما يتعلق الأمر بتحديد قرارات التسعير، مع التطور المستمر في بيئة الأعمال والتقنيات، ظهرت الأساليب الحديثة والمتطورة محاسبة التكاليف التي تهدف إلى تحسين دقة وكفاءة عمليات تحديد الأسعار.

1: عموميات محاسبة التكاليف

1.1. تعريف محاسبة التكاليف

هو ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة. (نائل عدس، نضال الخلف، 2013، ص14)

2.1. وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف على عدة وظائف نذكر أهمه. (مراوى رشيدة 2023 ص05).

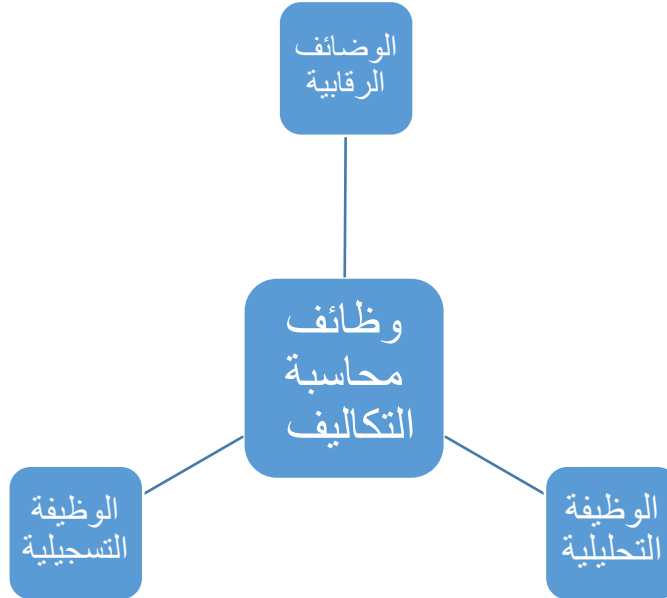
1- **الوظيفة التسجيلية:** وهي أول الوظائف التي تستند عليها محاسبة التكاليف أي أن المؤسسة هي التي تختار الطريقة الصحيحة للتسجيل لاسيما أن هناك طريقتين ما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول لسجلات المحاسبة (العامة) خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية (العامة) خاصة بمحاسبة التكاليف.

2- **الوظيفة التحليلية:** تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستهدفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر.

3- **الوظيفة الرقابية:** تعتبر من الوظائف المهمة التي تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز التكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة.

تساهم محاسبة التكاليف في توفير بيانات دقيقة وواضحة تساعد إدارة المؤسسة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتتوزع وظائفها كما يبين الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): يوضح وظائف محاسبة التكاليف.



المصدر: من إعداد الطلبة.

يوضح الشكل السابق وظائف محاسبة التكاليف تتمثل في: الوظيفة التحليلية، الوظيفة الرقابية، و الوظيفة التسجيلية.

3.1. أهداف محاسبة التكاليف:

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية: (عماد زودة، 2022 ص 592).

- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج.
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة.
- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.
- اتخاذ قرار توقيف خط معين أو الاستمرارية.
- المساعدة في رسم السياسة التسعيرية لمنتج معين أو خدمة معينة.

2: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

1.2. تعريف أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة: ABC Activity Based costing

يعرف بأنه مدخل لتحسين قيم التكلفة مركز على الأنشطة كأغراض رئيسية ويستخدم التكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة الأغراض الأخرى كالمنتجات والخدمات. (بن سوسي عثمان، بن خليفة حمزة، 2023 ص 222)

تعرف أيضا على أنه طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذا يتم تخصيص التكاليف الغير المباشرة أو ما يسمى تكلفة الموارد التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات. (الحاج مسكين، خليفة، 2020 ص39)

2.2. الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يمكن تحديد الخطوات التي تعمل بها أسلوب الأنشطة ABC كالآتي: (محمد الصديق الفضيل جوان 2018 ص271).

- تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد ويتم تحديد الأنشطة من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات الإنتاجية، فتحدد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة واعتبارها أحواض ومراكز كلفة، وإن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة.
- تحديدا لمسببات التي تسبب تكاليف النشاط ويستخدم مصلح موجه للتكلفة لوصف الأحداث والعوامل المسببة لتكاليف النشاط. تتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لطلب المنتج لتلك النشاطات خلال العملية الإنتاجية، باستخدام موجه التكلفة كمقياس للطلب، فطلب المنتجات للأنشطة يقاس بعدد المعاملات التي يولدها موجه التكلفة لكل نشاط يتم تحديد مقدار الاستهلاك لكل منتج من موجهات التكلفة من حامل ضرب موجه التكلفة في حجم وحدات موجه التكلفة المستهلكة من قبل المنتج.

الجدول رقم (01): يوضح أمثلة عن مراكز الأنشطة والعوامل التكلفة والتكاليف

الممكن تحويلها.

مستوى النشاط	مركز النشاط	التكلفة	التكاليف المحولة
وحدة المنتج	الآلات	عدد ساعات العمل، الآلات، عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشرة	تكاليف الصيانة، مواد التعبئة، الأجور المباشرة، المواد الخام المباشرة
التوزيع	وسائل النقل	عدد الشحنات وزن أو حجم الشحنات	تكاليف الوقود أجور سائقي الصيانة المتغيرة
المنتج	فحص جودة المنتج تصميم واختيار المنتج	ساعات الفحص، عدد الاختبارات والساعات	تكاليف الجودة، تكاليف التصميم، استهلاك المعدات الخاصة
الإدارة العامة	ساعات العمل عدد العمال، عدد ساعات المدربين.	العمال الموظفين أشغال المصنع	رواتب، التأمين على الأشغال أو المباني، استهلاك الأثاث المكتبي.

المصدر: من إعداد الطلبة.

3.2. تقييم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC

1.3.2. مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يمكن توضيحها في النقاط التالية: (نعيمه مخلوفي، 2023، ص535)

- استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة معدلات التحميل بعضها مرتبط بحجم المنتج وبعضها الآخر لا يرتبط به.

- يزيد عدد مسببات التكلفة بكثير عما هو مستخدم في النظم التقليدية، مما يساهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج.
- يوفر معلومة هامة حول أنشطة المنظمة وتكاليفها، تساعد الأنشطة الإدارية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض الأنشطة وتبسيط وتنميط الأداء في بعضها البعض.
- إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة.
- إن قياس التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على ترشيد إدارة التكلفة وربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج أو توجهات مختلفة للربحية، أضف إلى ذلك أن هذا القياس يساعد على إمكانية ودقة وقياس الإدارة لأداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة للمخرجات.
- التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل للتوصل إلى الربح المنشود.
- التحسين في رقابة التكاليف غير المباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف، وبالتالي إخضاعها إلى الرقابة بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.
- يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

2.3.2. عيوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة: ABC

يمكن تلخيص عيوب في نقاط التالية: (الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، 2020، ص41)

- صعوبة تحديد مسببات التكلفة خاصة في حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة؛
- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية، وهذا لا يتوفر في كل الأحيان مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة
- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة وذلك لصعوبة تحديد مسببات التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة...

4.2. الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

فيما يلي يوضح الجدول التالي أهم الاختلافات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

جدول رقم (02): مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في الأقسام.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي
يستخدم معامل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة أو يتم استخدام معدل التحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجموعات للمؤسسة	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل المسبب للتكلفة لذلك النشاط
قد تكون أسس التوزيع أو 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
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تتمثل في تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج....

المصدر: نعيمة خلوفي أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف الغير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 01، العدد 01، جوان 2023، ص 539.

4.2. أسلوب التكلفة المستهدفة (Target costing) (TC)

في الحقيقة ليست تقنية لتقدير التكاليف إنها مخطط متكامل يهدف إلى تخفيض التكاليف يبدأ حتى قبل وجود التصميم الأولى المنتج. (زواوي مهدي، 2009، ص 210)

- تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم "CAMI" إن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وذلك من خلال التعامل النشاط مع سلسلة القيمة الكلية. (نوايدي مهدي، 2009، ص210)

5.2. الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمقصود التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لو يعد معنى في عالم الأعمال الحديثة والآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق) بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش

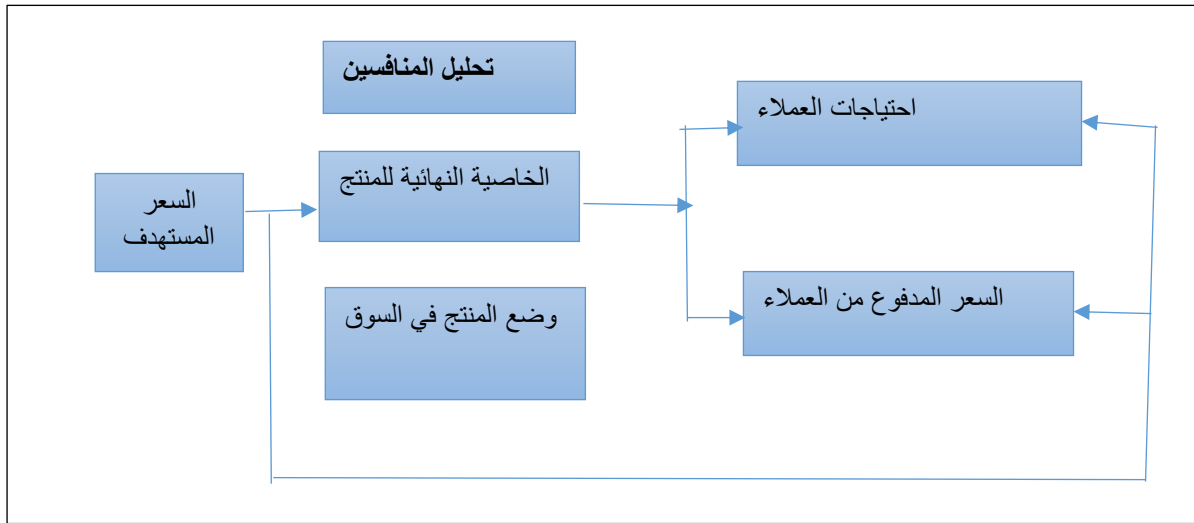
الربح بعبارة أخرى السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع نتيجة للمنافسة، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

- تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق بهذه العملية ويتم ذلك بناءً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودوره حياته وكمية المبيعات المتوقعة بالإضافة إلى أفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس انخفاض المنتج المعني.

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أسلوب حديث يركز على تحقيق التكاليف قبل إنتاج المنتج، يوضح الشكل التالي مراحل تصميم هذا النظام لتحقيق كفاءة أكبر وتلبية متطلبات السوق.

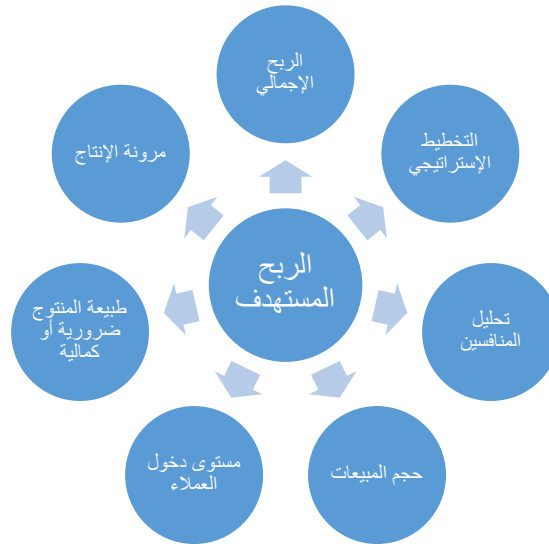
الشكل رقم (02): تصميم نظام التكلفة المستهدفة.



المصدر: محمد الصديق فضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل مقدم لتحليل وتخصيص التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، مجلد 05، العدد 01، 2021، ص 267.

التعليق: نلاحظ من خلال الشكل السابق يهدف تصميم التكلفة المستهدفة إلى تحديد سعر المنتج الذي يرغب العميل في دفعه مع ضمان الربحية، وذلك بالتركيز على احتياجات العميل وتحليل السوق والمنافسين. يعد تحديد الربح المستهدف خطوة أساسية ومهمة في التخطيط المالي، حيث يبنى عليه تحديد الأسعار والتكاليف يوضح الشكل التالي آلية تحديد الربح المستهدف ضمن إطار إستراتيجي متكامل.

الشكل رقم (03): يوضح تحديد الربح المستهدف.



المصدر: محمد الصديق فضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل مقدم لتحليل وتخصيص التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، مجلد 05، العدد 01، 2021، ص 267.

- تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء استراتيجيات المؤسسة المتعلقة بالأرباح أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.
- تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرض تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا على كامل المراحل والنشاطات ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة.
- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق للتكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر أو أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة. (بونابي باهي، مخوخ محمد الأمين، 2022، ص 45، 46)

6.2. نقاط ضعف طريقة التكلفة المستهدفة: تتمثل فيما يلي: (محمد فضيل، 2006، ص 268)

- صعوبة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- مشكل كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة في الواقع، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.
- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل، وعدم القدرة على تقدير تفضيلات العملاء المستقبلية تؤدي إلى عدم القياس الدقيق للتكلفة المستهدفة.
- عندما يكون النظام مفهوماً، متكاملًا وفعالاً ومتعلقاً بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيماً أساسياً، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة زيادة أنه من غير السهل التنبؤ بحجم السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

هناك مشكل آخر أيضاً يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تسبق عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، و تتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية، يجب التنبؤ بهذه الذخيرة و بما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة و إنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

7.2. نقاط القوة لطريقة التكلفة المستهدفة:

يوفر هذا المدخل العديد من المزايا منها: (محمد الصديق فضيل، 2021، ص 269).

- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق، فإنه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءاً من تطوير مفهوم المنتج والانتهاؤ بخدمات ما بعد البعد بما يؤدي إلى استغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للزبائن للمساهمين بل أيضاً على مستوى الاقتصادي الكلي.

- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة، وهو ما أكدته بعض الباحثين على حتمية إتباعه وهو في معرض انتقاده لمدخل ABC وتأبيده لنظرية القيود كمدخل لتعظيم القيمة المنجز .التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الاستراتيجية للمؤسسة.
- أسلوب للتكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلية سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة.

3: قرارات التسعير

1.3. تعريف التسعير

تعرف عملية التسعير بأنها قرار تحديد السعر الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعات جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو وضع أسعار عالمية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على أرباح منخفضة بما يكفي لاجتذاب الزبائن من جانب آخر، والتسعير الأمثل هو استراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ بعملية الاعتبار كل الأهداف التسويقية خلال عملية التسويق. (عبد الله عباس، 2012 ص132)

2.3. أنواع قرارات التسعير

تختلف البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات التسعير باختلاف المعنى الذي تغطيه هذه القرارات (بن سويس عثمان، بن خليفة حمزة، 2023، ص 226).

1.2.3. قرارات التسعير قصيرة الأجل: وهي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب

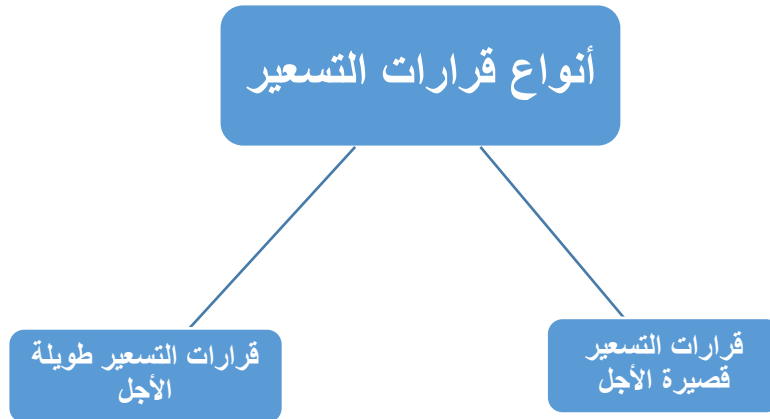
اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المؤسسة.

2.2.3. قرارات التسعير طويلة الأجل: وهي التي يجب أن تغطي التكاليف الكلية للمؤسسة

في الأمد لتتمكن من الاستمرار في نشاطها وغالبا ما يتم إضافة نسبة معينة أم مبلغ معين عن التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف للتأمين.

إن قرارات التسعير من أهم القرارات الإستراتيجية في أي مؤسسة حيث يوضح الشكل التالي أنواع قرارات التسعير:

الشكل رقم (04): يمثل الشكل أنواع قرارات التسعير



المصدر: من إعداد الطلبة.

نلاحظ من خلال الشكل السابق أنواع قرارات التسعير التي تتمثل في قرارات التسعير قصيرة الأجل و قرارات التسعير طويلة الأجل.

3.3. طرق التسعير:

تعتمد المؤسسات عموماً على إحدى الطرق الأساسية التالية: (بن سويسى عثمان، بن خليفة حمزة المرجع السابق ص 277).

1.3.3. طريقة إجمالي التكاليف: يتم تحديد سعر البيع وفق هذه الطريقة عن طريق حساب إجمالي التكاليف للمنتج وإضافة نسبة تمثل هامش الربح وبالتالي المؤسسة وفق هذه الطريقة تقرر مستوى معين يمثل الأرباح التي عند تحقيقها تعتبر كبديل عام لقرارات التسعير، طريقة التكاليف الحديثة مضاف إليها نسبة بدلا من تسعير المنتجات بإضافة الربح الحدي إلى التكاليف الحديثة فتسمى هذه الطريقة بطريقة السعر المرتفع.

2.3.3. طريقة تحديد السعر الأدنى: هو السعر الذي يجب تحقيقه والذي يغطي التكاليف المجمعة للإنتاج وبيع المنتج.

4.3. العوامل المؤثرة في قرارات التسعير :

لعملية التسعير عوامل مؤثرة داخلية وخارجية نوضحها من خلال الجدول التالي: (بلحاج طه، 2020، ص33-34)

1.4.3. العوامل الداخلية

1.1.4.3. **المزيج التسويقي:** يعتبر السعر أحد العناصر الرئيسية في المزيج التسويقي، ولكن

يجب عند تحديد السعر ألا ينظر إليه كعنصر مستقل بل يتم معالجته داخل إطار استراتيجية التسويق والعناصر المكونة لها فالشركة حين تقرر تسعير منتجاتها بسعر مرتفع فيجب أن تكون جودة السلعة مرتفعة ويصاحب ذلك جهود ترويجية مكثفة لإقناع المستهلكين بما يبرر السعر المرتفع .

2.1.4.3. **التكلفة:** تمثل التكلفة عنصر حيوي في تحديد سعر المنتجات فالكثير من الشركات

تحدد سعرها بإضافة هامش ربح معين على التكلفة الإجمالية اللازمة لإنتاج المنتج وتأخذ تكلفة المنتجات شكلين أساسيين هما:

أ-التكلفة الثابتة: وهي التي لا تتغير باختلاف مستوى الإنتاج والمبيعات، كتكلفة الإيجارات والإثارة فوائد القروض.

ب-التكلفة المتغيرة: وهي التي تتغير باختلاف مستوى الإنتاج والمبيعات، مثل تكلفة المواد الأولية . أما التكلفة الكلية: فهي مجموع التكلفة الثابتة والمتغيرة.

يتأثر سعر المنتج بكلفته، فالمنتج ذو التكاليف العالية يكون سعره مرتفعاً ولا يمكن لمخطط السعر أن يتجاهل الكلفة كونها القاعدة الأساس لقرار التسعير في غالبية المنشآت باعتبارها منطقة التحديد هامش الربح وبالتالي فإن السعر سيتأثر بالتكلفة.

1.3.4.3. **الأهداف التسويقية:** حيث يحدد مدراء التسويق الأسعار للمنتجات التي يتعاملون بها

انسجاماً مع أهداف ورسالة المنظمة فإذا ما كانت تسعى إدارة الشركة إلى أن تضع لها مكانة وقيمة خاصة في السوق فإن الأسعار الموضوعة للمنتجات منطقياً يجب أن تتوافق مع مستوى نوعيتها ولكن في هذه الحالة عند وضع الأسعار يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الهدف الذي وضعت الشركة لها أصلاً، وبالتالي فإن القرارات التسعير تأخذ أهداف الشركة ابتداءً ولا تسعى إلى زيادة السعر على أساس الارتباط بالتنوع .

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

2.4.3. العوامل الخارجية :

هناك مجموعة من العوامل الخارجية المؤثرة على قرارات التسعير في الشركة وهي:

1- **طبيعة السوق والطلب:** التكاليف تشكل الحد الأدنى للسعر والسوق والطلب الحد الأعلى له.

2- **السعر وعروض المنافسين:** يحدد السعر على أساس المنافسة السائدة لتحقيق أعلى عائد

من الاستثمار والاهتمام قليل بالتكلفة وحالة الطلب في السوق .

3- **المرونة السعرية للطلب:** على السوقيين معرفة كيف يستجيب الطلب عندما يتغير السعر

وهذه هي المرونة السعرية، إن المرونة السعرية للطلب = معدل التغير في الكمية المطلوبة

مقسوما على معدل تغير السعر.

4- **التسعير على أساس العوامل البيئية المحيطة:** ومن هذه العوامل الآتي:

أ- **العوامل الاقتصادية:** مثل تضخم، ازدهار، تراجع، معدلات فائدة.

ب- **العوامل القانونية مثل:**

- القوانين والتشريعات والأنظمة الصادرة.

- معدلات الفائدة رمزية للقروض

- الإعفاء من الضرائب للمواد الأولية.

5- **المنافسة:** للمنافسة دور مهم ومؤثر في عملية وضع السعر، لذلك يجب ألا يكون الاهتمام

بها أنيا وإنما التنبؤ للفرات القادمة حول دخول أو خروج المنافسين.

يختلف تأثير المنافسة من شركة لأخرى، فالشركات الرائدة تكون أقل تأثرا، ولا يتعلق تأثير المنافسة على

الأسعار بالسلع المنافسة من نفس النوع فقط إنما بالسلع البديلة التي يمكن أن تكون بديلا عن السلعة أيضا.

ثالثًا

الدراسات السابقة

3. الدراسات السابقة :

1.3. باللغة العربية:

- عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة لنظام نشاط ABC على قرارات التسعير، غير منشورة، دراسة حالة مؤسسة وطنية للغازات الصناعية، سنة 2011، رسالة ماجستير -جامعة ورقلة-، 2012.

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس النشاط ABC وتأثيرها على قرارات التسعير ولقد اعتمدت في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الاعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط حتما يؤدي إلى قرارات التسعير الحكيمة، عند تطبيق التكلفة على أساس النشاط يحدد الفرق الموجود في سعر التكلفة قبل وبعد تطبيق هذه التكلفة.

- مجيد نيبو، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير دراسة تطبيقية بشركة الجزائرية للتأمين CAAT وكالة أدرار مجلة الاجتهاد، للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد 08، العدد 05، سنة 2019.

هدفت الدراسة إلى كيفية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كطرق محاسبة التكاليف الحديثة لترشيد قرارات التسعير في قطاع خدمات التأمين وتوصلت إلى بعض النتائج أهمها أن الوكالة تطبق النظام التقليدي الذي لا تسمح بتوفير معلومات دقيقة، إن قرارات التسعير تأخذ بعين الاعتبار أسعار الشركات التي تنتج خدمات مشابهة أو مقارنة يجب الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف جيد كي يضمن القدرة على تطبيق الطرق الحديثة وخفض التكلفة وفرض أسعار تنافسية كل هذا يؤدي إلى استمرارية الشركة.

- بونابي باهي، ومخوخ محمد لمين، دور محاسبة التكاليف في تحديد سياسة التسعير بمؤسسة اقتصادية كندور الكترونيكس، برج بوعريريج، 2021.

هدفت الدراسة إلى التعرف على محاسبة التكاليف بشكل عام ودورها في تحديد سياسة التسعير وكيفية تحديدها في مؤسسة اقتصادية وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت إلى جملة من النتائج أهمها أنها تعتبر وسيلة رقابية فعالة، إن قدرة المؤسسة في تحديد تكاليفها وتحليلها تعتبر خطوة لنجاحها. تحديد قرارات التسعير يجب أن يكون مبنيا على قرارات دقيقة وصحيحة، إن دراسة الأسواق المستهدفة تعتبر ضرورية لسياسة التسعير.

- **بن موفقي علي**، قاسم حدة، مساهمة الأساليب الحديثة للتكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، سنة 2023.

هدفت الدراسة إلى دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين الأداء المالي لمؤسسة اقتصادية حيث طبقت على المؤسسة دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة، و قد اعتمدت على جميع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أولاً أسلوب تكاليف المبني على الأنشطة ABC و أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة للوقت TDABC و نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد JAL، نظام إدارة الجودة الشاملة TQM، و قد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها استخدام النظامي لأسلوبي ABC و ABM، أعطى صورة واضحة أكثر من الأساليب الأخرى في مؤسسة اتصالات الجزائر.

- **بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة**، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنطقة الجزائرية، مجلة اقتصادية والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 01، سنة 2023.

هدفت الدراسة إلى التركيز على أهمية الدراسة الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير، حيث تناولت هذه الدراسة الأساليب الحديثة، واعتمدت على أسلوبين، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وأسلوب التكلفة المستهدفة وقرارات التسعير، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تساعد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في قياس كلفة المنتج بشكل دقيق لاتخاذ قرار تسعير سليم يمكن الاعتماد على أحد طرق محاسبة التكاليف الحديثة.

- **مراوي رشيدة**، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بيسكوفوري -بسكرة -أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2023.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية بيسكوفوري -بسكرة- حيث أسقط دراستها على ثلاث أساليب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، أسلوب التكلفة المستهدفة TC ، أسلوب سلسلة القيمة واعتمدت في دراستها على الأسلوب الوصفي ودراسة حالة مؤسسة .وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC يقوم بتخصيص التكاليف الغير المباشرة من خلال التخصيص الدقيق لها على

المنتج النهائي أو الخدمة، يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد التكاليف التي تميز المؤسسة على المؤسسات النظرية لها في القطاع من خلال دراسة المنتجات، وأسعارها من ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة: أغلب الدراسات السابقة حاولت تطبيق أسلوب واحد من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ولم تطبق أكثر من تقنية في آن واحد في حين دراستنا تطرقت إلى أغلب الأساليب الحديثة. الدراسات السابقة ركزت على المؤسسات الصغيرة والتي قطاعاتها أقل تعقيد من حيث هيكل التكاليف أما بالنسبة لدراستنا تطبق الأساليب الحديثة محاسبة التكاليف في قطاع الصناعة الإسمنت وهو قطاع معقد من حيث التكاليف (مواد خام، الطاقة) وجاءت هذه الدراسة لتطبيق هذه الأساليب من أجل تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، الدراسات السابقة هي نقطة انطلاق لهذه الدراسة من خلال الخلفية النظرية والتطبيقية.

2.3. باللغة الإنجليزية

(Laith Acram Mofleh AL- oudah) The implementing activity based costing technique (ABC and it's impact on profitability a study of listed manufacturing companies in Jordan

تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتأثيره على الربحية، دراسة للشركات الصناعة في بورصة عمان، المجلة الدولية لقضايا الإقتصاد 7، 2017، العدد 2 الصفحات 271-276.

هدفت هذه الدراسة إلى تبسيط مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط ومساعدة الشركات الصناعية على تحسين قراراتها.

وقد توصلت إلى جملة من النتائج أهمها: تحديد التكاليف بدقة يساعد نظام ABC للشركات في تحديد التكاليف الحقيقية يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة للشركات الصناعية في تحسين بعض مؤشرات الربحية خاصة في أداء التعليب.

يعتمد نجاح تطبيق نظام ABC على طبيعة الشركة، مدى التزامها بالتنفيذ أو القدرة على دمج النظام مع باقي العمليات الإدارية والمحاسبية، توصي الدراسة باستخدام ABC كنظام داعم لاتخاذ القرارات خاصة في الشركات التي تعاني من ضعف في دقة توزيع التكاليف.

(Ahmed Msaadah, Tarek jerah) The impact of applying the target cost approach and products structure products pricing, development and quality

أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتجات تسعير المنتجات، تطويرها و جودتها، المجلة الدولية لمراجعة الأعمال المهنية، International journal of professional business previous، سنة 2023.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على هيكل المنتجات في الشركات الصناعية من خلال تأثيره على ثلاث عناصر رئيسية، تسعير المنتجات وتطويرها وجودتها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، تحسين في تطوير المنتجات من خلال تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة على تطوير المنتجات تأثير إيجابي على التسعير من خلال التكلفة المستهدفة . أظهرت نتائج الانحدار البسيط وجود تأثير إيجابي ودلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على التسعير .

رابعاً

الطريقة والإجراءات

رابعاً: الطريقة والإجراءات

تمهيد

استخدمنا حالة دراسة مؤسسة الإسمنت - عين لكبيرة- قد تحصلنا على بيانات وحاولنا تحويلها وتحليلها المعمق والشامل لوضعية هذه المؤسسة في بنيتها الداخلية والخارجية تهدف إلى فهم نقاط قوتها وضعفها والفرص والتحديات التي تواجهها والوصول إلى توصيات لتحسين وتحقيق أهدافها المرجوة.

2.2. المنهج الدراسي:

تتناسب طبيعة الدراسة وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال بعض الدراسات المختلفة التي تمثلت في المراجع والكتب والأطروحات الدكتوراه والمقالات والتركيز على تحليل بصيغة الإطار النظري الذي يحل المشكلة المدروسة من خلال المفاهيم القرارات والخصائص تمت بمحاولة أسقاطه على الجانب التطبيقي على واقع المؤسسة، شركة الإسمنت عين الكبيرة . تم الاعتماد على مصدرين.

2.4. مصادر جمع البيانات:

1.2.4. مصادر مباشرة: حيث تم استخدام كتب لتغطية جزء من الجانب النظري للدراسة والتطرق

إلى عدد من بعض المقالات كما كانت الاستعانة قليلة لمذكرات الماستر وأطروحة الدكتوراه.

2.2.4. مصادر غير مباشرة: تم اللجوء إلى مؤسسة الإسمنت عين لكبيرة- وإجراء مقابلة شخصية

مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية السيد خالد فارس ومقابلة خاصة مع مدير المالية السيد حرفوش.

قدم لنا الوثائق اللازمة والمساعدة في دراستنا، كما قدم لنا معلومات فيما يخص مفاتيح التوزيع الأولى والثانوي تحديد مسببات التكلفة، مراكز الأنشطة الرئيسية التي تساعدنا في طريقة ABC .

3.4. أداة الدراسة :

دليل أسئلة المقابلة:

- ✓ ماهي الطرق المعتمدة في اتخاذ قرار التسعير داخل المؤسسة؟
- ✓ ما هي سبل تخفيض التكاليف لبلوغ التكلفة المستهدفة؟ ما هو هامش الربح المحقق لسنة 2024؟
- ✓ ما هو نمط الإنتاج المستخدم في الشركة؟ ماهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها؟
- ✓ لماذا ظهرت طريقة ABC ؟

✓ هل يمكن للمؤسسة تطبيق طريقة ABC في المستقبل؟

✓ هل يمكن تفريغ بعض الأقسام المتجانسة؟

2.3. تقديم عام للشركة محل الدراسة

1.4.4. التعريف بالشركة محل الدراسة

تعد شركة الإسمنت عين الكبيرة بشركة اقتصادية عامة يتمثل نشاطها في الصناعة وبيع الإسمنت وهي شركة ذات أسهم تعود ملكيتها للدولة.

الجدول رقم(03): التعريف بالمؤسسة.

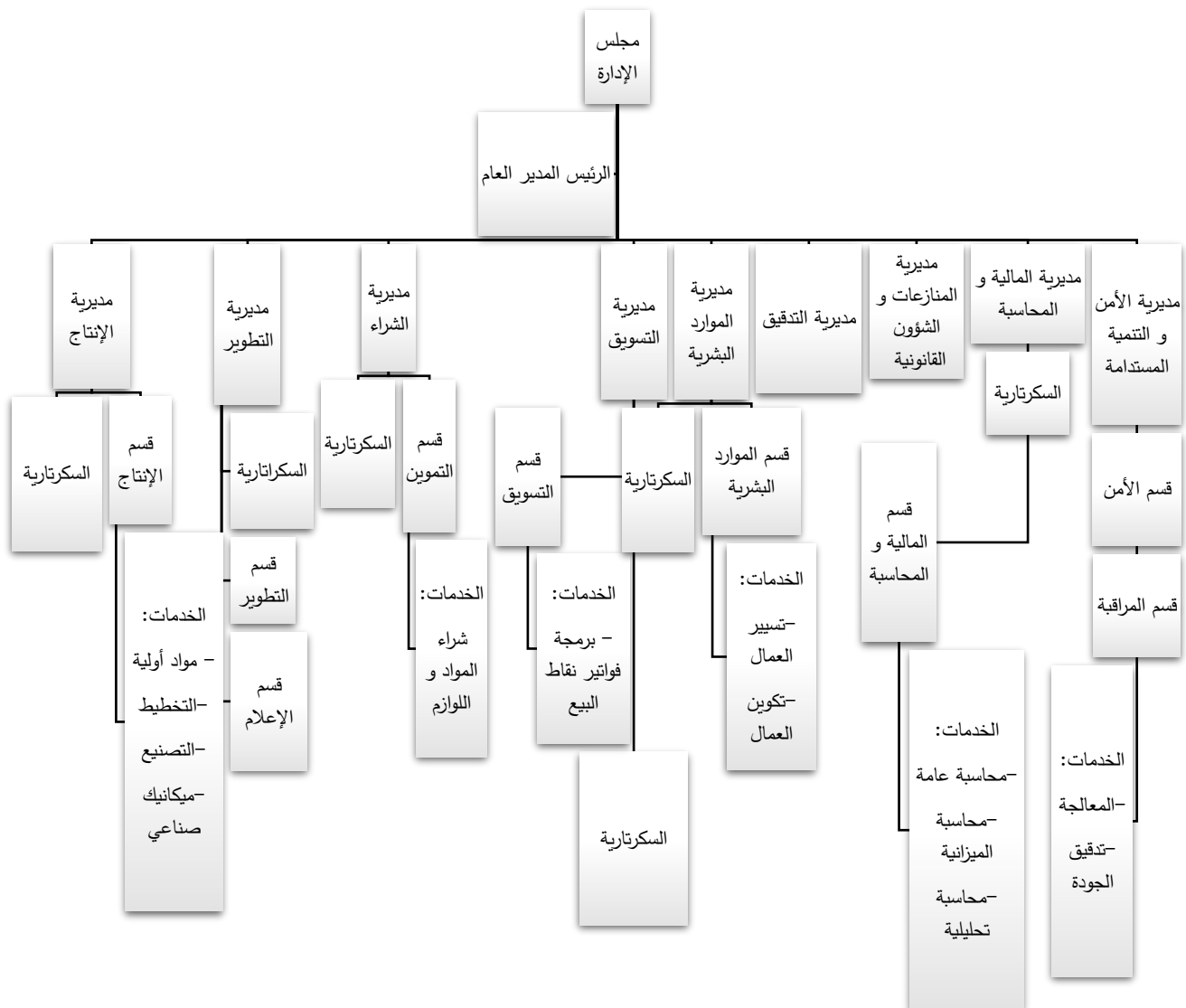
التسمية	شركة الإسمنت عين الكبيرة . Société des Ciments de Ain El Kbira
الصيغة القانونية	شركة ذات أسهم SPA
رأس مال الاقتصادي	22000000000 دج
عدد الأسهم	11000 سهم نقدية رئيسية تقدر ب: 200000 دج
المساحة الرئيسية	المجمع الصناعي للإسمنت الجزائري بمساحة groupe industriel des Ciments 1200 d'Algérie
الموقع	تقع في الرقعة الجغرافية لبلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة وبمحذات الطريق الوطني رقم 139
الطاقة الإنتاجية	تقدر ب 3100000 طن سنويا
عدد العمال	571 عامل
المساهم الرئيسي	إنتاج وتسويق الإسمنت بأنواعه CEM II/A-L425N CEM II/A-L 425R CEMI42.5N-LH/5R5 CEMT52.5N-LH/5R5 CLASSE G-HSR
الموقع الإلكتروني	/https://www.sco ek.dz

يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة الإطار العلم الذي تنظم من خلاله الوظائف والمهام وتوضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية بين الأقسام، ويعرض فيما يلي الشكل الذي يجسد الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة.

5.4. التعريف بالقسم محل الدراسة:



1.5.4. **مديرية المالية والمحاسبة:** هي القسم المسؤول عن التخطيط المالي لتنفيذ الميزانية وإعداد التقارير المالية وتسجيل العمليات المالية وإدارة الأموال والموارد المالية.

2.5.4. **قسم المحاسبة التحليلية:** هي وحدة تنظيمية مسؤولة عن تجميع وتبويب وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكاليف والإرادات حيث هي الأداة الأساسية للإدارة المالية والمحاسبة الفعالة حيث تساعد في تحسين كفاءة العمليات، تعزيز الربحية، تحسين عملية اتخاذ القرارات وزيادة القدرة التنافسية وتحقيق أهداف المؤسسة.

3.5.4. **مديرية الإنتاج:** هي القسم المسؤول عن تنظيم وتوجيه ورقابة جمع العمليات الإنتاجية من خلال إدارة خطي الإنتاج القديم والجديد حيث تعمل على تزويد مصلحة المبيعات والتسويق لمنتجات عالية الجودة (الكمية المنتجة، السن وتوقف النشاط الخ).

4.5.4. **قسم الموارد الأولية:** تعمل على الإشراف على الخططين القديم والجديد من خلال عملية استخراج وتكسير وتقجير وتفتيت المادة الأولية.

6.4. مراحل إنتاج الإسمنت:

1.6.4. **مرحلة التكسير (الممكن):** يتم في هذه المرحلة استخراج المواد الأولية الخام المتمثلة في الحجر الجيري (الكلس) والصلصال بمعالجة ميكانيكية، حيث يتم تحطيم الصخور بالمتفجرات على مستوى المحجر ثم نقلها بواسطة شاحنات تفريغ -35 50 طن إلى ورشات تكسير منفصلة أين يتم سحقها لتصبح بين 10 - 25 مم وبعدها يتم نقلها إلى المصنع عبر سكتين ناقلتين بغرض تخزينها، لكي يتم استخدامها فيما بعد في إنتاج الإسمنت وفق النسب التالية: 88% كلس، 08 صللصال، 04% خامات الحديد ركاز الحديد.

2.6.4. **مرحلة الطحن:** في هذه المرحلة يتم طحن الحجر الجيري والصلصال مع إضافة 04% من خام الحديد بواسطة ثلاث مطاحن من أجل الحصول على مسحوق يطلق عليه اسم الفريشة، أما الجزيئات الدقيقة المتبقية فتتقل هوائياً نحو الصهاريج .

3.6.4. **مرحلة الطهي:** بعد الحصول على الفريشة يتم تسخينها ثم حرقها وصولاً إلى الفرن الدوار ذو طول 80 متر، وقطر 5.4 متر ودرجة حرارة 1450 درجة مئوية، ليخرج في الأخير الكلنكر الذي يتم تبريده ثم تخزينه في الصهاريج .

4.6.4. **مرحلة طحن الكلنكر إنتاج الإسمنت:** في هذه المرحلة يتم طحن الكلنكر والجيس مع بعض الإضافات حسب النوع المراد إنتاجه بواسطة مطحنتين قدرة الواحدة منها 90 T/H، للحصول على نوعين من الإسمنت.

- إسمنت برتلند بالإضافة 75% : (CPI) كلنكر، 5 حبس، 20% إضافات.

- إسمنت مقاوم للكبريت 95% (CRC) كلنكر، 5% جيس .

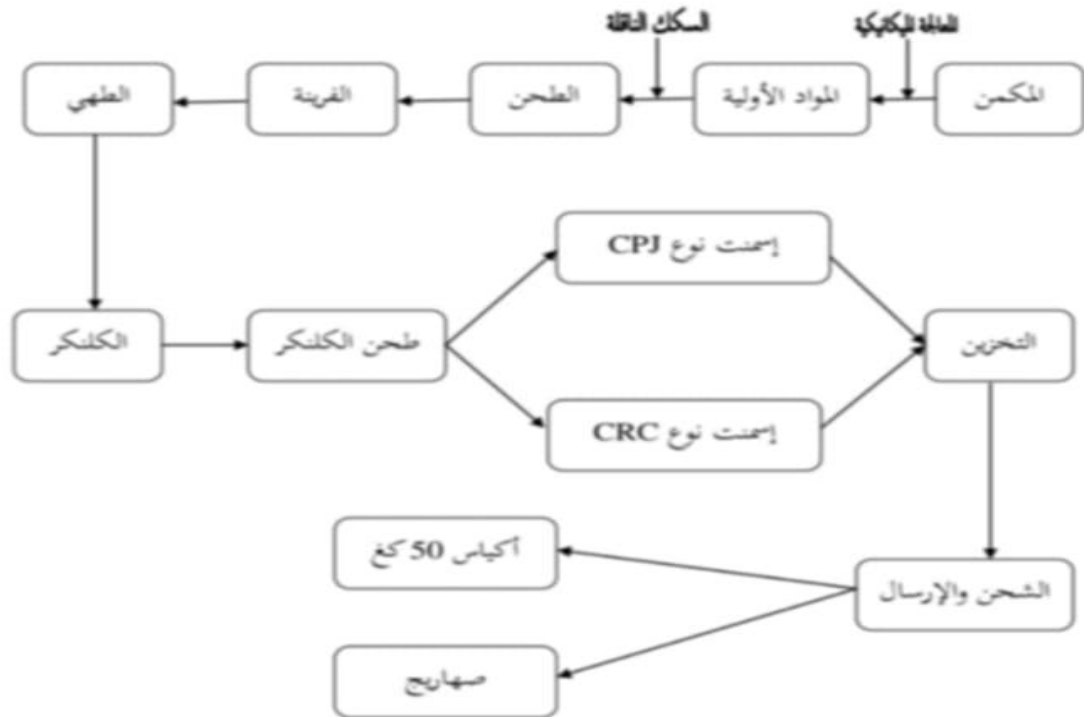
مع العلم أنه خلال المرحلة الإنتاجية يقوم المخير بمراقبة كل المواد الأولية، الكلنكر، الإسمنت.

5.6.4. **مرحلة تخزين الإسمنت:** يتم نقل الإسمنت الناتج عن طريق المضخات الهوائية ليخزن في صوامع إسمنتية، ذات طاقة تخزينية تقدر بـ 40000 طن .

6.6.4. **مرحلة الشحن والإرسال:** خلال هذه المرحلة يتم توزيع الإسمنت في أكياس ذات وزن 50 كغ، أو يعبأ في صهاريج شاحنات معدة لهذا الغرض.

وتتم عملية إنتاج الإسمنت بمراحل متسلسلة لضمان جودة المنتج النهائي، يوضح الشكل التالي المراحل الأساسية في صناعة الإسمنت من المواد الخام حتى التعبئة.

الشكل رقم (06): مراحل إنتاج الإسمنت.



المصدر: بولحبيب عمر دور تطبيق المحاسبة التحليلية في تسعير المنتجات الصناعية مذكرة
مجتهدة، متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة سطيف 01،
2017، ص 113.

خامسا

نتائج الدراسة

خامسا: نتائج الدراسة

4.6. دوافع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في شركة الإسمنت :

بعد الاطلاع على طبيعة نشاط شركة الإسمنت بعين الكبيرة اتضح لنا ضرورة تبنيها لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة استنادا على ما يلي:

الجدول رقم(04): أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في شركة الإسمنت

خط الانتاج	نوع الإسمنت	المكونات								النسبة المئوية حسب الإنتاج الإجمالي
		الفرينة				الإسمنت				
		حصى الجيري %	صلصال مفتت %	%حصى خامات الحديد	%حصى جيري مشتري	%كلنكر عادي	%كانكر خاص	حصى جيري %	%الجبس	
الخط	CEM II A- L425N	%87.58	%7.93	%4.48		%88.72		%5.40	%5.88	32%
	CEM I 425N- LH SRS	%87.57	%7.93		%4.48		%94.12	%0.00	%5.88	1%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

1.3. آليات إعداد قواعد البيانات الأولية لتصميم نظام معلومات التكلفة على أساس الأنشطة:

يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط تعاوننا بين الإدارة العليا وموظفي مختلف المديريات والأقسام، ولإنشاء قاعدة بيانات شاملة نقترح الخطوات التالية :

✓ تكوين فريق عمل متعدد الوظائف: ارتأينا إلى ضرورة تشكيل فريق عمل يضم ممثلين عن جميع الأطراف المعنية الذين سيقدمون البيانات بمن فيهم مسؤول التكاليف، مدير التدقيق، مدير الصيانة.

- ✓ أساليب جمع البيانات: يتم جمع البيانات عبر الوسائل التالية
- المقابلات الشخصية: قمنا بإجراء مقابلات منظمة ومتسلسلة مع أعضاء فريق العمل لجمع معلومات حول الأنشطة الرئيسية والداعمة للشركة ووصفها، مخرجات الأنشطة.
 - الفحص: حيث قمنا بعملية الفحص لسجلات المحاسبة.
- 3.5. تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط للمؤسسة.

إن عملية التكاليف غير المباشرة وتتم وفق أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة عبر مرحلتين مرحلة تحميل التكاليف غير مباشرة على الأنشطة ومرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية.

1.3.5. تحديد مصادر التكلفة مباشرة وغير مباشرة وأساس توزيعها:

استنادا على ميزان المراجعة التفصيلي بعد الجرد والسجلات والتقارير المحاسبية جرى تحليل الأعباء المباشرة وغير المباشرة للمؤسسة وعرضها في تجمعات تكلفة ذات تجانس داخلي من حيث خصائص الصفات.

مجموعات الأعباء المباشرة: تضم هذه المجموعات الأعباء التي يمكن تتبعها مباشرة كالاتي :

1- مجموعات الأعباء المباشرة: يمثل جدول الأعباء المباشرة

الجدول رقم (05): مجموعات الأعباء المباشرة لشركة الإسمنت بعين الكبيرة.

رقم الحساب	تقنية الحساب	أساس التوزيع
A-1	الأعباء المباشرة مثل	نسبة الاستخدام

	المواد الأولية المستهلكة رسوم استغلال المحاجر (حصى جيري مستخرج مستهلك) جبس مستهلك	645210 601221
نسبة الاستخدام	أغلفة مستهلكة مثل أكياس مستهلكة 50 كلغ	A -2 602610

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3- مجموعات الأعباء الغير المباشرة: يمثل جدول الأعباء الغير المباشرة

الجدول رقم (06): مجموعات الأعباء غير المباشرة للشركة محل الدراسة ومسبباتها.

نسبة الاستخدام	أعباء الصيانة الوقائية والتصحيحية والأدوات الصناعية	B-1 602121
----------------	--	---------------

	الكرات الحديدية المستهلكة أدوات صغيرة مستهلكة	602122 602240
نسبة الاستفادة	مصاريف الشراء التابعة مثل: مصاريف شراء تابعة للمشتريات المشحونة	2-1-B 608220
نسبة الاستفادة	أعباء خدمات الصيانة والإصلاح للمعدات والأدوات الصناعية. صيانة المباني صيانة المعدات الصناعية صيانة معدات أخرى	3-1-B 615131 615211 615219
نسبة الاستفادة	أعباء التنظيف والصيانة التنظيف والصيانة	4-1-B 611200
نسبة الاستفادة	أعباء الطاقة البنزين المستهلك غاز صناعي مستهلك ماء مستهلك	2-B 602255 607130 607150
نسبة الاستفادة	أعباء المستخدمين من الداخل والخارج أجور المستخدمين عمال خارجون من المؤسسة	3-B 631110 621
نسبة الاستفادة	أعباء المسؤولية الاجتماعية للمستخدمين مثل: مساهمات الألبسة في المؤسسات الاجتماعية اشتراكات الضمان الاجتماعي	4-B 1-4-B 635101 635105

التأمين ضد البطالة		
أعباء المسؤولية الاجتماعية الأخرى مثل: لوازم الصحة والسلامة المهنية ملابس العمل المستهلكة	نسبة الاستخدام	2-4-B 602271 602273
أعباء التأمين مثل: التأمين على النقل الجوي التأمين على النقل البحري	نسبة الاستفادة	5-B 616230 616220
أعباء التستيف وشحن السلع تستيف	نسبة الاستفادة	6-B 611300
أعباء الدعاية والإعلان مثل: الإعلانات والمعارض هدايا العملاء	نسبة الاستفادة	7-B 623300 62360
أعباء مراقبة الجودة مثل: مواد كيميائية ومخبرية مستهلكة	نسبة الاستخدام	8-B 602221
أعباء الاستثمار في الرأس المال البشري مثل: مصاريف التكوين والتربصات	نسبة الاستفادة	9-B 637300
مخصصات الهلاك مثل: مخصصات هلاك البنايات مخصصات هلاك أصول أخرى	نسبة الاستفادة	10-B 681213 681218
الأعباء الإدارية والمالية والضرائب التجهيزات المكتبية المستهلكة لوازم مكتبية مستهلكة	نسبة الاستخدام	11-B 602261
أعباء الحراسة والأمن مثل: حراسة وأمن	نسبة الاستفادة	12-B 611100

نسبة الاستفادة	أعباء التوثيق والمصاريف العامة مثل: التوثيق العام	13-B 618100
نسبة الاستفادة	أتعاب الوسطاء مثل: أتعاب محافظ الحسابات أتعاب المحامين	14-B 622230 622250
نسبة الاستفادة	أعباء التنقلات والمهمات والاستقبالات مصاريف التنقل والسفر في الجزائر مصاريف سيارة الأجرة والنقل العمومي	15-B 625010 625113
نسبة الاستفادة	أعباء البريد والاتصال مثل: الهاتف الثابت رسوم البريد والمواصلات	16-B 62611 62660
نسبة الاستفادة	أعباء الخدمات البنكية مثل: مصاريف بنكية عمولات ومصاريف أخرى على فوائد الخدمات البنكية	17-B 62712 62790
نسبة الاستفادة	أعباء الاشتراكات والمصاريف المتنوعة دفتر مواصفات المشتريات	18-B 622220
نسبة الاستفادة	أعباء الضرائب والرسوم مثل: الرسم على النشاط المهني الرسوم العقارية	19-B 642100 645150
نسبة الاستفادة	أعباء الأتاوى المترتبة للامتيازات والبراءات مثل: حقوق المؤلف	20-B 65120

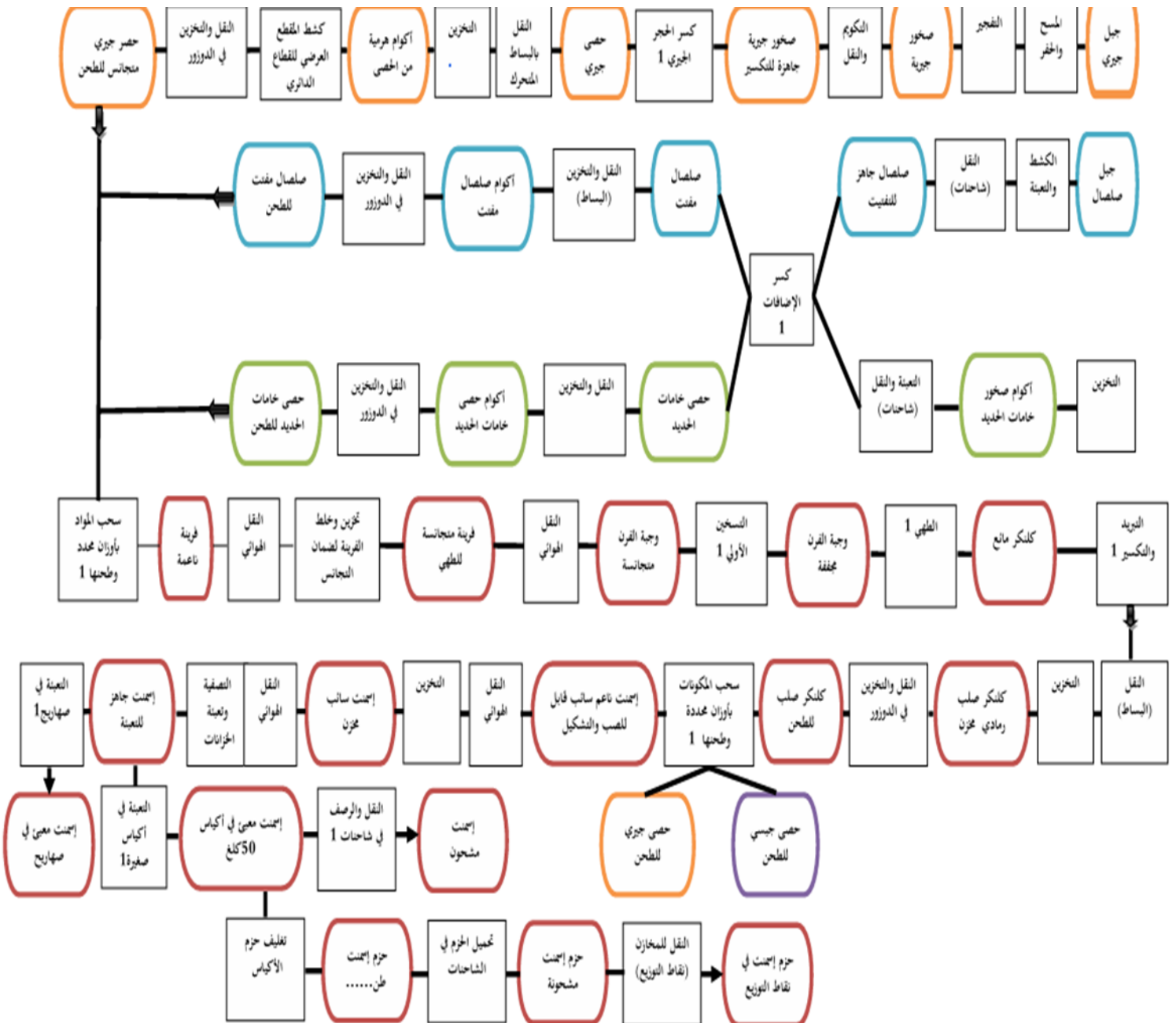
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2.3.5. وصف أنشطة المؤسسة محل الدراسة من بداية الطلب على المواد إلى غاية تسليم المنتج العميل:

من خلال الجولات الميدانية التي قام بها الطلبة الباحثين للمؤسسة بهدف معاينة كل المديريات والدوائر والمصالح الواردة ضمن هيكلها التنظيمي وكذا إجراء مقابلات متكررة مع مسؤوليها عمل على توصيفها على أنها مجموعة من الأنشطة الرئيسية والداعمة المترابطة فيما بينها من خلال مجموعة من مراكز التكلفة (العمليات) لهدف خلق قيمة تحقق هامش الربح المنصف، كما هو مبين من خلال الشكل رقم (07)

وتظهر أنشطة المؤسسة التي تضيف قيمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، يوضح الشكل التالي أنشطة على طول خط الإنتاج

الشكل رقم (07): يوضح أنشطة المؤسسة على طول الإنتاج



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من الشكل السابق نلاحظ أن المؤسسة تمارس النشاط الإنتاجي من خلال كسر الحجر الجيري 1- تخزين طحن الخليط الأولي (إنتاج الفرينة) طهي الفرينة، طحن الخليط الثانوي، شحن في صهاريج و أكياس- تغليف- وفق خط إنتاجي لذا يجب علينا وصف أنشطة.

الجدول رقم(07): وصف الأنشطة الداعمة العامة للمؤسسة شركة الإسمنت عين الكبيرة:

أنشطة المؤسسة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط			
رقم النشاط	اسم النشاط	نوع المسبب	تكلفة المسبب/دج
B1	الإدارة	الكتلة الأجرية DA	807.441.604.8
B2	التمويل	عدد الطلبات	509
B3	إدارة الموارد البشرية	عدد العمال (N)	555
B4	التسويق	عدد الفواتير (N)	98775

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج التسيير خاص بالمؤسسة.

الجدول رقم(08): وصف الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية للمؤسسة.

أنشطة المؤسسة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط			
الرقم النشاط	اسم النشاط	نوع المسبب	تكلفة المسبب / دج
A1	إدارة المواد الأولية	مدة النشاط(h)	109.450.661
A2	إدارة تصنيع الإسمنت	مدة النشاط(h)	352.899.8
A3	إشراف على خط	مدة النشاط(h)	188.304.5
A4	اختبار الجودة	عدد الاختبارات(n)	885.9
A5	تسيير المخزون	عدد أفونات الصرف(N)	122.84
A6	ميكانيك	عدد ساعات العمل صيانة(N)	853.740.448
A7	كهرباء صناعية	عدد ساعات العمل(h)	350.595.12
A8	برمجة	عدد ساعات العمل	111.667.256
A9	مصلحة المنافع	عدد مرات تأدية النشاط	625
A10	صيانة عامة	نسبة الأنشطة	100
A11	خدمة العمال	عدد العمال	574

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (09): وصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية للمؤسسة.

الأنشطة الرئيسية			
رقم النشاط	اسم النشاط	نوع المسبب	تكلفة المسبب/دج
C1	استخراج الصخور	مدة الحفر	446.1
C2	نقل المواد الخام	مدة النقل	469.99
D1	تكسير الصخور	مدة التكسير h	214.9
D2	تكسير إضافات	مدة تكسير	206.55
D3	طحن الخليط	مدة طحن h	155.63
D4	طهي الفريضة	مدة طهي (h)	754.342
D5	طحن الخليط ثانوي	مدة الطحن	672.2
D6	الشحن في صهاريج	مدة التعبئة (h)	216.65
D7	شحن في أكياس	مدة التعبئة h	251.85
D8	تغليف	/	/

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج التسيير الخاص بالمؤسسة.

4.5. حساب التكلفة المستهدفة:

1.4.5. دراسة السوق (تحديد سعر البيع المستهدف في الشركة)

1.1.4.5. تحديد سعر البيع المستهدف للمؤسسة محل الدراسة

الجدول رقم (10): أسعار المنافسين المحليين لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة.

الشركة	الطاقة الإنتاجية المتاحة	أكياس صهاريج	نوع السعر	الإسمنت العادي 42.5N كغ	
				الطن	كيس 50 كغ
شركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف	3 ملون طن في السنة	SAC /كيس	السعر في المصنع	632.82	316.41
		VRAC /صهاريج	السعر في المصنع	564.72	/
شركة لافارج هوليم المسيلة	4.5 مليون طن في السنة	SAC /كيس	السعر مع التوصيل	721.3	360.65
		VRAC /صهاريج	السعر مع التوصيل	579.867	/
شركة بسكرية بسكرة	5مليون طن في السنة	SAC /كيس	السعر مع التوصيل	663.867	331.933.5
		VRAC /صهاريج	السعر مع التوصيل	537.815	/
سعر البيع المستهدف SAC				600.0	300
سعر البيع المستهدف VRAC				510.0	/

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول يتضح أن:

السعر الأدنى المتاح لبيع الإسمنت العادي SAC هو سعر الشركة المعنية بالدراسة في حين أن السعر الأدنى المتاح لبيع الإسمنت العادي vrac هو سعر شركة بسكرية التي تتكفل بمصاريف النقل مع تقديم التخفيضات و المترجحات لزيائنها، و لتمكين المؤسسة محل الدراسة من مواجهة المنافسة وجب عليها أن تتخذ السعر 5900 دج لبيع SAC CEM II 1A-L 42.5N و السعر 5000 دج لبيع CEM II (vrac) A-L 42.5 N مع تغليف مبيعاتها من أكياس الإسمنت بشريط بلاستيكي لحمايتها من العوامل الطبيعية و تقديم التخفيضات التجارية لزيائنها للحفاظ على زيائنها الحاليين و كسب زيائن جدد.

2.1.4.5. قياس فجوة التكلفة للمؤسسة محل الدراسة:

بغرض تمكين المؤسسة محل الدراسة من عرض منتجاتها بسعر تنافسي وجب عليها قياس الفجوة بين تكلفتها المحققة والتكلفة التي تستهدفها للعمل على التخلص من التكاليف الغير مضييفة للقيمة والبيع وفق السعر المستهدف الذي يحقق لها رقم أعمال يمكنها من بلوغ الربح الذي يضمنون لها الاستمرار والنمو في بيئة الأعمال التنافسية.

2.2.4.5. تحديد هامش الربح للمؤسسة محل الدراسة:

بناءا على المقابلة التي قمنا بإجرائها مع مسؤول دائرة التسويق ثم تحديد هامش الربح المستهدف للشركة وفق ما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): هامش الربح المستهدف للمؤسسة محل الدراسة.

البيان		هامش الربح المستهدف من التكلفة	
		SAC / كيس	VRAC / صهاريج
CEM II/A-L42.5N (الاسمنت العادي)	62%	68%	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

إن سياسة المؤسسة تحدد نسبته 68% و 62% من التكلفة الكلية للمنتج كربح مستهدف للإسمنت

CEM II A-L 42.5N(sac50Kg) CEMII A-L 42.5N(vrac)

نلاحظ أن الإسمنت العادي CEMII A-L 42.5N يستخدم على نطاق واسع في البناء وله خصائص قوة معينة داخل المؤسسة، حيث يمثل هامش الربح المستهدف الذي يتعلق بتكلفة الإنتاج يمثل 68% من

SAC هذا يعني أن المؤسسة تهدف إلى بيع مستهدف 68% من تكلفة الإنتاج أو البيع لتحقيق ربح يعادل هذا النوع من الإسمنت.

أما بالنسبة لهامش الربح المستهدف 62% من VRAC هذا يشير إلى أن هامش الربح المستهدف يكون أقل عندما يتم بيع الإسمنت بالجملة مقارنة ب SAC.

3.2.4.5. حساب التكلفة المستهدفة للإسمنت العادي للمؤسسة محل الدراسة

إن استراتيجية المؤسسة محل الدراسة تحدد نسبة 62% و 68% من التكلفة الكلية كربح مستهدف للإسمنت العادية CEM II/ A-L 42.5N و على هذا الأساس تكون التكلفة المستهدفة كما يلي :

- التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - (التكلفة المستهدفة × هامش الربح المستهدف)
- التكلفة المستهدفة CEM II/A-L42.5N = (5100 دج - (التكلفة المستهدفة - CEM II/A-L42.5N * 0.62)).
- التكلفة المستهدفة CEM III/AL42.5N + (التكلفة المستهدفة CEM II/A-L42.5N * 0.62) - 5100 دج.
- التكلفة المستهدفة CEM II/AL -42.5N - 5100 دج.
- التكلفة المستهدفة CEM II/AL -42.5N = 1.62/5100 = 3148.14815.

الجدول رقم (12): التكلفة المستهدفة للإسمنت العادي (CEM II/A-L 42.5N)

البيان		CEM/A-L 42.5N (الاسمنت العادي)	
		SAC / كيس	VRAC / صهاريج
سعر البيع المستهدف DA/TONNE-N		300	5100
سعر الربح المستهدف DA/TONNE-N		0.68	0.62
التكلفة المستهدفة DA/TONNE-N		178.571	3148.14815

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق حساب التكلفة المستهدفة والتي تمثل أن سعر البيع أكبر من التكلفة المستهدفة مما يتيح إلى تحقيق هامش ربح معقول.

أ- مقارنة التكلفة الحالية بالتكلفة المستهدفة لتحديد الفجوة.

اعتمادا على المعلومات المتحصل عليها عن المؤسسة محل الدراسة والنتائج المتحصل عليها من تطبيق التكلفة على أساس النشاط (حساب تكلفة إنتاج الإسمنت العادي CEM II/AL-42.5N وبعد تحديد التكلفة المستهدفة فإن الفجوة الفعلية ل **SAC** تحسب بالطريقة التالية:

حساب التكلفة الفعلية ل SAC 50 Kg:

$$1 \text{ طن} \longrightarrow 1000 \text{ Kg}$$

$$50 \text{ Kg} \longrightarrow 1 \text{ SAC}$$

$$1000 \text{ Kg} \longrightarrow x$$

$$X = (100 \times 1) / 50 = 20 \text{ sac}$$

ومنه التكلفة الفعلية الإجمالية = 519.835

والتكلفة الفعلية ل SAC 1 هي: 259.917 = 20 / 519.835

حساب فجوة التكلفة: CEM II/A-L 42.5N VRAC

التكلفة الحالية = 392.743 دج

التكلفة المستهدفة = 314.814.815 دج

ومنه الفجوة 779.281.85 = 314.814.815 - 392.743 دج

حساب فجوة التكلفة ل CEM II/A-L 42.5N SAC

التكلفة الحالية 259.917.5 دج

التكلفة المستهدفة 178.571.12 دج

ومنه فجوة التكلفة

$$259.917.5 - 178.571.42 = 813.4 \text{ دج}$$

سوف نوضح هذه النتائج:

الجدول رقم(13): فجوة التكلفة للإسمنت العادية (CEM II/A-L 42.5N)

CEM II/A-L 42.5N		البيان
SAC	VRAC	
259.917.5	392.743	التكلفة الفعلية DA/TONNE.N
178.571.42	314.814.815	التكلفة المستهدفة DA/TONNE.N
813.4	779.281.85	فجوة التكلفة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول بأن هذا المنتج للمؤسسة محل الدراسة سجل فجوة موجبة تقدر ب 779.28185 دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5N VRAC و 81.34 دج ل CEM II/A-L 42.5N SAC.

نلاحظ أن التكلفة الفعلية أكبر من التكلفة المستهدفة مما أدى إلى ظهور الفجوتين بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5N SAC وهي 81.34 دج.

وبالنسبة ل CEM II/A-L 42.5N VRAC هي: 779.28185 دج يشير إلى أن المؤسسة بحاجة إلى تدابير لازمة للتحكم في تكاليفها.

سادسا

مناقشة النتائج

6-مناقشة:

3.3. مناقشة النتائج

اعتمادا على النتائج الحسابية والمقارنات المتحصل عليها من معطيات المؤسسة استنتجنا أن السعر المستهدف للشركة محل الدراسة يحدد على أساسين :

الأساس الأول: الأسعار التي يقدمها المنافسين (السعر الأدنى) وجدنا أن السعر الأدنى للبيع للإسمنت العادي CEM II A-L 42.5N في المؤسسة محل الدراسة.

الأساس الثاني: مستوى رضا الزبون بين ما يتوقعه وبين ما يجده فعليا في ظل المنافسة التي يشهدها هذا المجال نجد أن منتجات المؤسسة تتمتع بجودة عالية مقارنة مع منافسيها وهذا الأمر الذي يؤدي إلى تبني قرار التسعير على أساس قيمة معينة أو من خلال دراسة السوق.

لا حضنا من خلال النتائج أن التكلفة الفعلية التي تم إنفاقها أكبر من المبلغ المستهدف للوصول إليه حيث تشير إلى وجود زيادة في النفقة والتقدير الغير ملائم للتكاليف وهذا الأمر يستدعي معرفة الأسباب واتخاذ الإجراءات السليمة تتمثل في تخفيض التكاليف (تخفيض سعر البيع) لتصل المؤسسة إلى زيادة الحصة السوقية.

نضرا لعدم توفر البيانات التفصيلية وضيق الوقت تم الاعتماد على المعلومات الألفوية الخاصة بنظام التكاليف المعتمد من قبل المؤسسة محل الدراسة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC. إن اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة محل الدراسة يكون معتمد على نظام محاسبة التكاليف الكلية والتكلفة المستهدفة بطريقة غير مباشرة .عدم اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرغم من أنه يمكن تطبيقها لأنها سهلة التطبيق.

إن الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تقم معلومات دقيقة مبنية على أساس عملية تسمح للمؤسسة بالاعتماد عليها في اتخاذ قرار التسعير الرشيد هناك علاقة تكاملية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، أسلوب التكلفة المستهدفة تطبق المؤسسة بطريقة غير مباشرة لأن لها دور فعال في تخفيض التكاليف والمساهمة في تفعيل عملية اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة.

عدم استغلال المؤسسة محل الدراسة معدات صناعية بطريقة إيجابية وهذا ما إلى انحرافات سلبية للطاقة الإنتاجية إن السعر المستهدف يحدد من طرف لجنة معينة تدرس أهم المنافسين والأسعار التي يحددها من

خلال دراسة السوق .إدراك المؤسسة على إن تطبيق منهج التكلفة على أساس الأنشطة ليس له أهمية بارزة داخل المؤسسة مقارنة مع الطريقة التقليدية.

1.4. اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال الدراسة لهذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية يكن اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- بالنسبة للفرضية الأولى التي كان مضمونها "هناك العديد من الأساليب الحديثة للمحاسبة التكاليف أهمها طريقة على أساس الأنشطة ABC وطريقة للتكلفة المستهدفة فمن خلال الدراسة النظرية تبين لنا أن هذه الفرضية صحيحة لأن هذان الأسلوبين يمكن من خلالهما الوصول إلى نتائج دقيقة.
- بالنسبة للفرضية الثانية التي كان مفادها "أسس اتخاذ قرارات التسعير تتمثل في العوامل الداخلية والخارجية"

من خلال الدراسة النظرية تظهر لنا هذا العوامل تؤثر بشكل أساسي في اتخاذ قرار التسعير و من بين هذه العوامل الداخلية التي تؤثر على سياسة التسعير داخل المؤسسة محل الدراسة تمثلت في كيفية السيطرة والتحكم في الأنشطة أما العوامل الخارجية تمثل في الظروف الاقتصادية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

- بالنسبة للفرضية الثالثة التي كان عبارة عن "نعم تقوم المؤسسة محل الدراسة تطبيق الطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة"

ومن خلال جولات الميدانية اتضح أن مؤسسة الاسمنت جيكا يتم تحديد سعر منتجاتها من خلال تشكيل لجنة تدرس السوق دراسة معمقة وهذا يعني أنها به عن أن تطبق التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرار تسعير وهذا ما يثبت صحة جزء أولى للفرضية أما بالنسبة للتكلفة على أساس الأنشطة لا يمكن تطبيق رجوع إلى أنشطة مؤسسة وهذا ما ينفي صحة الفرضية.

3.6. التوصيات:

- لكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة عليها القيام بتطبيق الأسلوب الاستراتيجي للمؤسسة.
- على المؤسسة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على منتجاتها لأنها تعتبر أساليب دقيقة مقارنة مع الطريقة التقليدية.
- يجب الاهتمام أكثر بعملية تخطيط التكاليف للوصول إلى قرار التسعير يكون أقل من سعر المنافسين .تحديد سعر البيع المستهدف يكون إطار مرضي للزبون المستهدف.

- يجب تحديث الأنظمة المحاسبية الجديدة لمواكبة التطورات الحديثة فيما يخص حساب التكلفة المستهدفة.
 - يجب على المؤسسة القيام بدورات تدريبية تكثيفية للموظفين بهدف التطبيق الجيد لهذه الأساليب.
 - يجب على الشركة انتهاج سياسة تسويقية لمواجهة المنافسة.
 - يجب اعتماد المؤسسة في عملية بيعها على المواقع الإلكترونية لتسهيل عملية البيع بدون تنقل.
- 3.4. أفاق الدراسة:**

وبهدف توسيع نطاق هذا البحث نقترح بعض المواضيع التي من شأنها تكون إنطلاقة لبحوث مستقبلية ونذكر منها :

- تطبيق نظام محاسبة التكاليف الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية ذات أنشطة متعددة.
- واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية.
- التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة TC والتكلفة على أساس الأنشطة ABC لإدارة التكاليف الاستراتيجية بالمؤسسات الصناعية.
- أهمية الأساليب الحديثة الأخرى كنظام للإدارة على أساس النشاط ABM في اتخاذ القرارات الإدارية.
- تطبيق نظام التكلفة المستهدفة TC و أثره على ربحية المؤسسة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

• الكتب:

✓ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

• المقالات:

✓ بن سوسي عثمان، بن خليفة حمزة دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 2023.

✓ بن سوسي عثمان، بن خليفة حمزة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير، دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنطقة الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 01، 2023، ص 226.

✓ نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، 2009.

✓ مراوى رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بيكسو فري -بسكرة-تدقيق محاسبي جامعة بسكرة، 2023.

• أطروحات:

✓ بولحليب عمر، دور تطبيق المحاسبة التحليلية في تسيير منتجات المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة سطيف 1، 2017.

✓ بونابي باهي، مخوخ محمد الأمين، دور محاسبة التكاليف في تحديد سياسة التسعير في مؤسسة اقتصادية، دراسة حالة مؤسسة كندور الكترونيكس برج بوعريرج، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معمقة جامعة برج بوعريرج، 2022.

✓ الحاج طه دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية، دراسة ميدانية حدة الأنابيب، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2020.

✓ الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، جودة نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 19، العدد 01، 2020.

✓ عبادلية شرف الدين، مازوني أيوب، نظام التسعير وتأثيره على المردودية المالية، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز -قائمة-، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة العلوم الاقتصادية، اقتصاد وتسيير المؤسسات، 2022.

✓ عبد الله، عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية، سنة 2011، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

• مجلات:

✓ عماد زودة، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج لمؤسسة صناعية حالة الشركة الأوراسية للبسكويت (باتنة)، مجلة الاقتصاد الصناعي المجلد 12، العدد 01، 2022.

✓ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسة، العدد 13، جوان 2018.

✓ نعيمة مخلوفي، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف الغير المباشرة للمنتجات في المؤسسة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، 2009.

• باللغة الأجنبية:

✓ Ahmed M, Msaabah M, Jerah T 2023 the impact of applying the target cost approach on product pricing development, and quality journal of cost management 35(2), 45.

✓ AL-Dudah L.A.M (2009) the implementary activity based technique, jordan journal of business administration, 5(4), 533-553.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الملحق رقم (01): يمثل جدول توزيع الأعباء

SCAEK - CIMENTERIE AIN EL KEBIRA											
Comptabilité Analytique d'Exploitation											
Fiche de Stocks											
Cumul à Decembre 2024											
Designation	Stock Initial		Production			Consommation			Stock Final		
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	CMP	Quantité	Valeur	CMP
Abattage Calcaire	378094.00	99 414 626.02	3259000.00	946 279 213.29	290,36	3077178.00	884 713 476.49	287,51	559916.00	160 980 362.82	287,51
Extraction Argile	0.00	0.00	0.00	0.00	0,00	0.00	0.00	0,00	0.00	0.00	0,00
Extraction Sable	0.00	0.00	0.00	0.00	0,00	0.00	0.00	0,00	0.00	0.00	0,00
Concass. Calcaire	86100.00	57 273 302.99	2866715.00	1 692 630 319.97	590,44	2699169.00	1 718 111 814.21	592,62	53646.00	31 791 808.75	592,62
Concass. Argile	3120.00	140 512.70	682891.00	25 729 392.36	37,68	680223.00	25 651 635.95	37,71	5788.00	218 269.11	37,71
Traitement Sable	0.00	0.00	0.00	0.00	0,00	0.00	0.00	0,00	0.00	0.00	0,00
Broyage Cru	32980.00	40 009 987.63	4112799.00	5 052 720 367.09	1 228,54	4121660.00	5 063 102 252.64	1 228,41	24119.00	29 628 102.08	1 228,41
Cuisson	20860.00	61 656 134.75	2512325.00	8 055 732 258.07	3 206,48	1615890.09	4 857 548 351.72	3 204,42	1017294.91	3 259 840 041.10	3 204,42
Broyage Clincker	51950.00	210 484 703.61	1793664.19	6 398 306 754.62	3 567,17	1749666.91	6 265 222 597.56	3 580,81	95947.28	343 568 960.68	3 580,81
Expedition Vrac	0.00	0.00	911763.84	3 580 886 157.15	3 927,43	911763.84	3 580 886 157.15	3 927,43	0.00	0.00	0,00
Expedition Sac	0.00	0.00	837903.07	4 355 715 969.93	5 198,35	837903.07	4 355 715 969.93	5 198,35	0.00	0.00	0,00
Totaux		468 979 267.70		30 108 000 432.48			26 750 952 255.64			3 826 027 444.54	

الملحق رقم (02): يمثل جدول بطاقة المخزون

SCAEK - CIMENTERIE AIN EL KEBIRA											
Comptabilité Analytique d'Exploitation											
Tableau de Repartition des Charges											
Cumul à Decembre 2024											
Lib	Montant	ADM	Appro	Comm	Prod	Mat P	Maint	Ab Cal	Ex Ar	Ex Sab	Con Cal
60	50258989.75	33911001.41	6169004.31	140681.71	42635820.70	1884286.47	4747589.96	37633068.53	0.00	0.00	243061301.72
61	976155489.72	40176488.89	2448435.72	2389428.69	57270811.51	1693617.32	58735338.34	50287608.05	0.00	0.00	171830044.31
62	336957590.58	54035180.57	9183617.64	1250702.05	1899585.31	0.00	20596060.00	13351950.00	0.00	0.00	0.00
63	1441773491.73	28834102.40	56277586.24	68187158.03	1543968.83	43783776.83	1809481.73	189054824.57	0.00	0.00	18613634.99
64	118204103.66	5737335.89	18027.00	0.00	0.00	0.00	0.00	99210000.00	0.00	0.00	14340711.00
65	900000.00	640000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	260000.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66	388648160.05	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
68	2917024561.40	41337277.91	27247963.50	3575348.50	72079221.70	14361565.98	86207072.72	89212528.05	0.00	0.00	0.00
Tot	11293650303.92	464757391.94	63342724.41	76809365.29	513425809.4	61713300.58	36109762.75	61964719.20	0.00	0.00	635484064.19
Adm	464757391.94	0.00	26834719.12	04295068.97	723663587.3	79362606.61	962104341.38	895856412.76	0.00	0.00	642987462.86
App	126834719.12	0.00	0.00	04342138.61	725654236.6	79424580.08	85273489.63	908261929.53	0.00	0.00	649364202.17
Com	104342138.61	0.00	0.00	0.00	79424580.08	85273489.63	908261929.53	0.00	0.00	0.00	649364202.17
Prod	1725654236.61	0.00	0.00	0.00	0.00	79424580.08	85273489.63	908261929.53	0.00	0.00	649364202.17
M P	79424580.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	940279213.25	0.00	0.00	682805355.18
Maint	585273489.63	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	940279213.25	0.00	0.00	682805355.18
Tot	11293650303.92	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	940279213.25	0.00	0.00	682805355.18
NUO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	290.36	0.00	0.00	281.83
CUO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	290.36	0.00	0.00	281.83

قائمة الملاحق

الملحق رقم (03): يمثل بطاقة الأسعار

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN EL KEBIRA
NOUVEAU PRIX DU CIMENT CRS
APPLICABLE A COMPTER DU 01/01/2017



QUANTITE	NATURE	ANCIEN PRIX EN TTC	NOUVEAU PRIX EN TTC	ECART
05 T	EN SAC	54 405,00	55 335,00	930,00
10 T	EN SAC	108 810,00	110 670,00	1 860,00
15 T	EN SAC	163 215,00	166 005,00	2 790,00
20 T	EN SAC	217 620,00	221 340,00	3 720,00
20 T	EN VRAC	208 260,00	211 820,00	3 560,00

LE CHEQUE DE BANQUE DOIT ETRE LIBELLE A L'ORDRE DE :
SOCIETE DES CEMENTS DE AIN EL KEBIRA

OU : **SCAEK**

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN EL KEBIRA
NOUVEAU PRIX DU CIMENT CPJ CEM II A 42,5
APPLICABLE A COMPTER DU 01/01/2017



QUANTITE	NATURE	ANCIEN PRIX EN TTC	NOUVEAU PRIX EN TTC	ECART
05T	EN SAC	37 019,97	37 652,79	632,82
10 T	EN SAC	74 039,94	75 305,58	1 265,64
15 T	EN SAC	111 059,91	112 958,37	1 898,46
20 T	EN SAC	148 079,88	150 611,16	2 531,28
20 T	EN VRAC	132 180,05	134 439,54	2 259,49

LE CHEQUE DE BANQUE DOIT ETRE LIBELLE A L'ORDRE DE :
SOCIETE DES CEMENTS DE AIN EL KEBIRA

OU : **SCAEK**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس سطيف (01)
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

طلب اشراف - خاص بالتربص الميداني لإنجاز مذكرة ماستر -

في إطار إعداد مذكرة ماستر والتي تتطلب إجراء دراسة تطبيقية تمكن الطالب من الإحتكاك بالبيئة الاقتصادية الجزائرية، فإن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وحرصا منها على تحسين كفاءة طلبتها المتخرجين تطلب من سيادتكم الموافقة الإشراف على تربص الطلبة الواردة أسمائهم أدناه، وتزويدهم بالمعلومات اللازمة لانجاز مذكرتهم (وثائق محاسبية ومالية، تقارير سنوية ومرحلية، مقابلات ...)، ونحن على ثقة تامة بمساهمتهم القيمة في هذه المهمة النبيلة.

وعليه نضع بين أيديكم الطلبة الآتية أسماءهم

01. درجہ ب. ا. ما. ا. س. رقم التسجيل : 202035058617

02... هـ. د. ق. حليمه رقم التسجيل: 202035054558

03... لمدى (الدين) ... سنة ... رقم التسجيل: 20.20.35.05.86.17

- عنوان المذكرة: دور النشاليين.. المحاضرة.. لمحات من التاريخ.. (3) - محمد

ق. ا. و. ا. م. ا. الس. م.

.....الأستاذ المشرف على المذكرة:قَلْبُو رَحِيمٌ

السنة الجامعية: 2025/2024

تأشيرة رئيس القسم

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

رئيس القسم
 قسم
 العلوم المالية
 والمحاسبية
 كلية العلوم الاقتصادية
 جامعة القاهرة
 د. شوقي طارق



Ami

MELABROUBAkeur
Chef de Département
Ressources Humaines

قائمة الملاحق

الملحق رقم (05): يوضح محضر التربص



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
GROUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE
SOCIETE DES CEMENTS D'AIN EL KEBIRA
« S.C.A.E.K »

S.P.A au Capital Social de : 2 200 000 000,00 DA

N° Identification fiscale : 0998 19008236319 / N° Article d'imposition : 1902.20.10.011 / N° Registre de commerce : 98 B 0082363

عين الكبيرة في: 2025-03-09

مرجعاً رقم: 2025/م.ب.ش.إ.ع.ك. 017

محضر تنصيب لمتربص

من شهر: مارس

في اليوم: التاسع

سنة: ألفان وخمسة وعشرون

تقدم (ت) أمامنا: شمس الدين سيرين

بصفته (أ) متربص (ة) ضمن اختصاص علوم المالية والمحاسبة

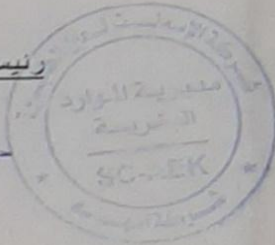
تاريخ نهاية التربص: 2025/03/23

تاريخ بداية التربص: 2025/03/09

يوم الحضور: الاحد من 08:00 الى 12:00

رئيس دائرة الموارد البشرية

ب. م. م. م.



فهرس المحتويات:

أ.....	شكر وعرفان	1
ب.....	الإهداء	2
أ.....	الملخص:	3
أ.....	قائمة الأشكال:	4
أ.....	قائمة الجداول:	5
2.....	تمهيد	6
6.....	أولاً: عموميات محاسبة التكاليف	7
6.....	1.1 تعريف محاسبة التكاليف	8
7.....	2.1 وظائف محاسبة التكاليف	9
7.....	3.1 أهداف محاسبة التكاليف:	10
7.....	ثانياً: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	11
7.....	1.2.1 تعريف أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة: ABC Activity Based costing	12
98.....	2.2 الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	13
10.....	3.2 تقييم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: ABC	14
10.....	1.3.2 مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	15
10.....	2.3.2 عيوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	16
10.....	4.2 الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية...	17
12.....	4.2 أسلوب التكلفة المستهدفة Target costing (TC)	18
13.....	5.2 الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:	19
16.....	6.2 نقاط ضعف طريقة التكلفة المستهدفة:	20
16.....	7.2 نقاط القوة لطريقة التكلفة المستهدفة:	21
17.....	ثالثاً: قرارات التسعير	22

17	تعريف التسعير	1.3.
16	أنواع قرارات التسعير	2.3.
17	طرق التسعير:	3.3.
18	العوامل المؤثرة في قرارات التسعير:	4.3.
22	الدراسات السابقة:	3.
27	رابعاً: الطريقة والإجراءات	
27	المنهج الدراسي:	1.4.
27	مصادر جمع البيانات:	2.4.
27	أداة الدراسة:	3.4.
28	تقديم عام للشركة محل الدراسة	4.4.
29	التعريف بالقسم محل الدراسة:	5.4.
28	مراحل إنتاج الإسمنت:	6.4.
34	خامساً: نتائج الدراسة	
34	1.5.دوافع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في شركة الإسمنت	
34	2.5.آليات إعداد قواعد البيانات الأولية لتصميم نظام معلومات التكلفة على أساس الأنشطة:...	
35	3.5.تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط للمؤسسة.	
32	1.3.5.تحديد مصادر التكلفة مباشرة وغير مباشرة وأساس توزيعها:	
	2.3.5. إحصاء ووصف أنشطة سلسلة قيمة المؤسسة محل الدراسة من بداية الطلب على المواد	
40	إلى غاية تسليم المنتج العميل:	
42	حساب التكلفة المستهدفة:	4.5.
42	1.4.5. دراسة السوق (تحديد سعر البيع المستهدف في الشركة)	
46	2.4.5. قياس فجوة التكلفة للمؤسسة محل الدراسة:	
51	6- نتائج:	

47	مناقشة النتائج	1.6.
48	اختبار فرضيات الدراسة	2.6.
52	التوصيات:	3.6.
53	الأفاق:	4.6.
50	قائمة المصادر والمراجع:	

قائمة الملاحق

الملخص:

تناول هذا البحث دراسة دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وتحديد التكلفة المستهدفة TC والتكلفة على أساس الأنشطة ABC، في دعم قرار التسعير داخل المؤسسات الصناعية، من خلال دراسة حالة تطبيقية في مؤسسة الإسمنت وتتبع أهمية هذه الدراسة في الحاجة إلى أدوات فعالة تمكن المؤسسات الاقتصادية في ضبط تكاليفها وتحديد أسعارها في ظل بيئة تنافسية متغيرة.

تضمن البحث عرضاً نظرياً للأسلوب من حيث المفهوم، والخطوات المتبعة في تصميم كل منها.

وقد تم تطبيق هذا العرض النظري من خلال دراسة حالة في مؤسسة الإسمنت، حيث تم تحليل مدى تطبيق هذه الأساليب الحديثة داخل المؤسسة وتأثيرها على تحديد أسعار المنتجات وفعالية القرارات التسعيرية المتخذة بناءً على البيانات المتحصلة في محاسبة التكاليف الحديثة.

وخلص البحث إلى أن الاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة الإسمنت ساهم بشكل واضح في تحسين دقة احتساب التكاليف، ودعم قرارات التسعير، مما يعزز من القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق يتسم بالتغيرات والتحديات المثيرة .

الكلمات

المفتاحية: عموميات الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، التكلفة على أساس الأنشطة ABC، والتكلفة المستهدفة TC، قرار التسعير، مؤسسة الإسمنت، عين الكبيرة.

Summary :

This research aims to analyze the objectives of applying these modern methods within the economic institution and their impact on determining product costs and making appropriate pricing decisions, based on data used in modern cost accounting to calculate exact costs. All this is to enable the institution to make clear and accurate decisions regarding cost control and support the decision-making process within the institution in a timely manner, which enhances its ability to face changes and future challenges.

Keywords: Modern cost accounting methods, activity-based costing (ABC), target costing, decision-making.

