

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

### دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية

دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف

من إعداد الطالبتين:

- عبد العالي شحتاني

- ربيعة عباسي

- وئام عباسي

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضراً	- نجلاء نوبلي
بسكرة	مقرا	- أستاذ مساعد	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضراً	- سليم بن رحمون

الموسم الجامعي: 2022-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

### دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية

دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف

- عبد العالي شحتاني

من إعداد الطالبتين:

- ربيعة عباسي

- وئام عباسي

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضراً	- نجلاء نوبلي
بسكرة	مقرا	- أستاذ مساعد أ	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضراً	- سليم بن رحمون

الموسم الجامعي: 2022-2023

# شكر وتقدير

الحمد والشكر لله على إتمام هذا العمل والصلاة والسلام على سيدنا مُحَمَّد وآله وصحبه أجمعين أما بعد

- نود أن نعبر عن خالص الشكر والامتنان للمشرف الأستاذ شحتاني عبد العالي الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل وكان له الدور الأكبر في إتمام هذا العمل عن طريق توجيهاته ونصائحه المفيدة؛
- كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول وتحمل عناء قراءة ومناقشة هذه المذكرة؛
- كما نخص بالشكر الجزيل لأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، حيث أنهم كانوا خير الناصحين لنا ولم يخلوا علينا بتوجيهاتهم؛
- ونتقدم بالشكر إلى المؤسسة التي استقبلتنا مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB؛
- كما لا ننسى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد أو من قدم إلينا نصحا.

## إهداء

إلى والدي رحمه الله الذي كان في انتظار نجاحي وتفوقي

إلى والدتي أطال الله في عمرها التي كانت حريصة على إتمام هذا العمل

إلى إخوتي كل من سفيان وقرمية وخلود حفظهم الله لي عوناً وسنداً دائماً

إلى ابن عمي الأستاذ الدكتور صابر عباسي

إلى اعز الناس على قلبي وأحبائي

إلى زميلاتي وزملائي

عباسي وئام

## إهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بتوفيق من الله تعالى بعد تعب ومشقة

اهدي ثمرة جهدي

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال الله بعمرهما، إلى جميع إخوتي

وأخواتي وكل عائلتي، إلى كل الأساتذة المبجلين الذين تشرفت بالدراسة

لديهم، وامتن لكل من كان له الفضل في مسيرتي وساعدني ولو باليسير، وفي

الأخير لكل طالب علم يسعى للمعرفة.

# ملخص الدراسة

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية، من خلال التعرف على مفاهيم محاسبة التكاليف وأهدافها وأهم الطرق المستخدمة في تحليل الأعباء وتحديد أسعار التكلفة، ثم تطرقنا إلى التسعير وأهم العوامل المؤثرة فيه، وللوصول إلى العلاقة التي تربط بينهما قمنا بإجراء الدراسة الميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، حيث توصلنا إلى الأهمية الكبيرة لمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة خاصة عندما تكون اقتصادية ذات نشاط إنتاجي تسعى لتحقيق الربح، فعند التحكم في التكلفة يمكن التحكم في السعر، ولهذا وجود نظام محاسبة التكاليف له دور أساسي في اتخاذ قرار التسعير، لأنه يتم تحديد تكاليف المنتجات بكل دقة وهذا يمكنها من تحديد سياسة التسعير المناسبة.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار، القرارات التسعيرية، التسعير.

### **Abstract:**

This study aims to identify the role of cost accounting in making pricing decisions, by identifying the concepts of cost accounting and its objectives and the most important methods used in analyzing burdens and determining cost prices. Then we touched on pricing and the most important factors affecting it. To reach the relationship between them, we conducted the field study at the Textile and Processing Corporation TIFIB, where we Of determining the appropriate pricing policy.

**Keywords:** cost accounting – decision making – pricing decisions – pricing.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
I-II-III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VII	ملاحق الدراسة
أ-ب-ج-د	مقدمة
<b>الفصل الأول: استخدام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
6	المطلب الثاني: تبويات عناصر التكاليف
9	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع علم المحاسبة الأخرى
12	المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف
12	المطلب الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
18	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
22	المطلب الثالث: مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية
26	المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي حول اتخاذ القرارات التسعيرية.
26	المطلب الأول: مفاهيم حول القرار واتخاذ القرار.
28	المطلب الثاني: التسعير والسياسة التسعيرية

30	المطلب الثالث: مراحل تحديد السعر والعوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية
36	المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات التسعيرية
36	المطلب الأول: العلاقة بين التكلفة الكلية واتخاذ القرارات التسعيرية.
36	المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالقرارات التسعيرية
37	المطلب الثالث: العلاقة بين التكلفة المستهدفة واتخاذ القرارات التسعيرية
38	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-</b>	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB .
41	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة TIFIB
44	المطلب الثاني: أهداف ونشاط مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB
46	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB
50	المبحث الثاني: الطريقة المعتمدة لحساب سعر التكلفة وسعر البيع في المؤسسة محل الدراسة.
50	المطلب الأول: عرض الأعباء غير المباشرة بالمؤسسة محل الدراسة
52	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف بمؤسسة النسيج والتجهيز
65	المبحث الثالث: محاولة تحسين تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة محل الدراسة
65	المطلب الأول: تحديد الأعباء غير المباشرة بالمؤسسة محل الدراسة
66	المطلب الثاني: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي بالمؤسسة محل الدراسة
72	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والمقارنة بين طريقة المؤسسة وطريقة الأقسام المتجانسة
76	خلاصة الفصل الثاني
77	خاتمة.
80	قائمة المراجع.
84	الملاحق.

## قائمة الجداول

الرقم	التسمية	الصفحة
1	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	10
2	مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة ABC والنظم التقليدية	23
3	الأعباء المقدرة لسنة 2021	51
4	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام المساعدة)	52
5	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	53
6	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	54
7	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	55
8	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	56
9	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	57
10	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	58
11	توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتجهيز لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)	59
12	تكلفة شراء المواد الأولية (الخيط) بالمؤسسة محل الدراسة	60
13	بطاقة تقنية لقماش HP 280	61
14	توزيع أعباء إنتاج منتج HP 280 على الورشات	62
15	تكلفة إنتاج منتج HP 280 لسنة 2021	62
16	سعر تكلفة منتج HP 280 لسنة 2021	63
17	النتيجة التحليلية لمنتج HP 280 لسنة 2021	64
18	نسب هامش الربح	64
19	توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة لسنة 2021	66
20	التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بالنسب لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة	70

71	توزيع الأعباء غير المباشرة وتحديد وحدات العمل لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة	21
72	تكلفة شراء للمادة الأولية (الخيوط) لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة	22
73	تكلفة إنتاج منتج HP 280 لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة	23
73	سعر تكلفة منتج HP 280 وفق الطريقة المقترحة	24
74	النتيجة التحليلية لمنتج HP 280 وفق الطريقة المقترحة	25
74	مقارنة بين الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة وطريقة الأقسام المتجانسة	26

## قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
1	العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	5
2	التبويب الطبيعي (الأساسي) للتكاليف	7
3	التبويب الوظيفي للتكاليف	8
4	الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني	16
5	مفهوم نظام ABC	19
6	مراحل تحديد السعر	32
7	العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية	35
8	المركبات أو المديرينات	41
9	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة	49

## قائمة الاختصارات والرموز

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصار
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	Activity-Based Costing	<b>ABC</b>
نظام الإدارة على أساس الأنشطة	Activity Based Management	<b>ABM</b>
نظام الموازنة على أساس الأنشطة	Activity Based Budgeting	<b>ABB</b>

## ملاحق الدراسة

الرقم	عنوان الملحق
1	بطاقة تقنية للمنتج HP 280
2	بطاقة تقنية
3	جدول تصنيف الأعباء صفحة 1
4	جدول تصنيف الأعباء صفحة 2
5	جدول تصنيف الأعباء صفحة 3
6	ورقة سلم هامش الريح
7	طلب استكمال مذكرة تخرج ماستر
8	تصريح شرعي بالنزاهة العلمية

# مقدمة

تتميز البيئة الاقتصادية الحديثة بالتغيرات السريعة في فترات قصيرة وزيادة حدة المنافسة خاصة بعد تطور الفكر المحاسبي في أعقاب الثورة الصناعية، بالإضافة إلى ظهور شركات صناعية كبرى، كل هذه الأسباب وغيرها ألزمت المؤسسات الاقتصادية على تحسين قدراتها والتركيز على تعزيز نقاط القوة من أجل التكيف مع البيئة المحيطة والقدرة على مواجهة المنافسين، من خلال استغلال المعلومات والبيانات ومعالجتها، كما تقوم المؤسسة على اتخاذ قرارات صعبة من أجل تحقيق أهدافها والمحافظة على مكانتها واستمرارها في السوق لذلك كان عليها إيجاد طريقة أو أداة تساعد في جمع وتنظيم معلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة وتبويبها بما يساعد الإدارة على التخطيط الجيد الذي يلائمه مراقبة فعالة على سير العمليات.

وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف فهو نظام يمتاز بالشمولية والفعالية والكفاءة مما يتيح للمؤسسات اتخاذ القرارات المناسبة والسعي نحو تحديد أساليب عملها، حيث أصبحت أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تتسم بالدقة وهذا ما أدى إلى ظهور أنظمة حديثة تتماشى وتواكب تغيرات البيئة الصناعية وتساهم في تلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة متمثلة في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC

ويرتبط نجاح أي مؤسسة بعوامل داخلية كأساليب محاسبة التكاليف، وذلك عن طريق التحديد الدقيق لتكلفة المنتج وأسعار السلع، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات، من بينها القرارات التسعيرية وتحديد السياسة التسعيرية المناسبة للمؤسسة، وعوامل خارجية حيث يعد العميل من أبرزها وهو العنصر الرئيسي لتعظيم أرباحها وإيراداتها، لذلك عليها أن تسعى لإرضائه واكتساب عملاء جدد عن طريق تقديم منتجات بأفضل جودة وبأقل تكلفة وذلك بتطبيق أدوات محاسبة التكاليف بشكل فعال.

## 1- إشكالية البحث:

انطلاقاً مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية والتي سنحاول الإجابة عليها في متن هذه الدراسة:

ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية؟

## 1- تساؤلات الدراسة:

للتمكن من الإجابة على إشكالية البحث أعلاه، قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل عدم تطبيق محاسبة التكاليف بطرقها العلمية قد يؤدي إلى ضعف المعلومة التي تساعد على اتخاذ القرارات التسعيرية؟
- هل ظهور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ساهم في تحسين اتخاذ القرارات التسعيرية للمؤسسات الاقتصادية؟
- هل يوجد توافق بين محاسبة التكاليف في الجانب الأكاديمي مع محاسبة التكاليف في الواقع الميداني الجزائري؟
- هل تطبق مؤسسة النسيج والتجهيز محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية؟

## 2- فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات الفرعية السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- عدم تطبيق محاسبة التكاليف بطرقها العلمية قد يؤدي إلى ضعف المعلومة التي تساعد على اتخاذ القرارات التسعيرية؛
- ظهور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ساهم في تحسين اتخاذ القرارات التسعيرية للمؤسسات الاقتصادية؛
- يوجد توافق بين محاسبة التكاليف في الجانب الأكاديمي مع محاسبة التكاليف في الواقع الميداني الجزائري؛
- لا تطبق مؤسسة النسيج والتجهيز محاسبة التكاليف في اتخاذ قراراتها التسعيرية.

### 3- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على محاسبة التكاليف وأهميتها وجودها في المؤسسات الاقتصادية، ودورها في اتخاذ القرارات التسعيرية من خلال دراسة أهم طرق محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة، والتطرق إلى التسعير والسياسات التسعيرية التي يتم وضعها بالاعتماد على محاسبة التكاليف.

### 4- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- توضيح دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية؛
- إبراز مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار والتسعير؛
- إيضاح الأساليب والاستراتيجيات المستعملة لتحديد التكلفة؛
- التعرف على طرق محاسبة التكاليف وكيفية استخدامها في الواقع.

### 5- أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع الدراسة يعود لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية وهي كالآتي:

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع؛
- كون موضوع الدراسة يندرج ضمن تخصصنا الأكاديمي المتعلق بالمحاسبة؛
- الأهمية الكبيرة للموضوع والتعرف على دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية؛
- محاولة تطبيق المكتسبات القبلية عن محاسبة التكاليف في الدراسة الميدانية.

### 6- منهج الدراسة:

لغرض دراسة موضوع البحث والإلمام بمختلف جوانبه، وللإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة، سنعتمد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من أجل الفهم الجيد لنظام محاسبة التكاليف والتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بها، ودورها في اتخاذ القرارات التسعيرية وتحسين وضعية الاقتصادية للمؤسسة، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المصادر والمراجع التي لها صلة بالموضوع، أما بالنسبة للجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة الحالة، حيث تم إسقاط المكتسبات النظرية مؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة -.

## 7- حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مؤسسة النسيج والتجهيز -بسكرة-

الحدود الزمنية: تم الاعتماد على معلومات مؤسسة النسيج والتجهيز -بسكرة- لسنة 2021.

## 8- الدراسات السابقة:

- دراسة وسام أبو أمين (2013-2014)، بعنوان دور عوامل إستراتيجية التسعير في الحصة السوقية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، إدارة الأعمال، دراسة ميدانية على شركات الأدوات الكهربائية المنزلية، قسم إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على العوامل المؤثرة على إستراتيجية التسعير وأثر كل منها في الحصة السوقية، ودراسة أساليب وطرق التسعير ومدى أهميتها في نجاح الشركات، ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها وجود نقص في المعلومات اللازمة عن العوامل المؤثرة في سياسات واستراتيجيات التسعير، بالإضافة إلى القوانين الحكومية المتعلقة بالأسعار التي تؤثر على عملية التسعير.
- دراسة زعرور نعيمة (2014-2015)، بعنوان أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات والتعريف بمختلف أساليبها، بالإضافة إلى تطبيق أساليب محاسبة التكاليف على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن التكاليف غير المباشرة تعتبر المحور الأساسي لمحاسبة التكاليف نظرا لصعوبتها، واغلب المؤسسات العامة والخدمية خاصة لا تعتمد على محاسبة التكاليف وهذا ما يؤدي إلى عدم الحصول على نتائج تعطي الصورة الدقيقة للمؤسسة، كما أن الاعتماد على بعض الأساليب مثل ABC، ABM و ABB تساعد في الحصول على رضا الزبائن ومنه إلغاء بعض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي ترشيد وتخفيض التكاليف.
- دراسة حبشي أسماء، تومي ميلود، بعنوان استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، هدفت هذه الدراسة إلى عرض أسلوب التكلفة المستهدفة وتبيان قدرته على قيادة التكاليف والأرباح نتيجة تحكمه في التسعير كما هدفت إلى توضيح العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وعملية تسعير الخدمات الصحية، بالإضافة إلى معرفة واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية الجزائرية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها مساهمة التكلفة المستهدفة في تحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لتخفيض التكلفة مع إشباع حاجات الزبائن والحفاظ على جودة ونوعية المنتجات، كما أن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة يحدد السعر بناء على التكلفة.
- واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تتشابه في الجانب النظري من حيث أحد المتغيرين فقط، ألا وهي محاسبة التكاليف أو التسعير، كما ركزت على دور محاسبة التكاليف في مراقبة وتخفيض التكاليف دون التطرق إلى الشق الآخر المتعلق بكيفية تحديد سياسة التسعير، أما دراستنا فتركز على محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات التسعيرية.

## 9- هيكل الدراسة:

قصد الإلمام بالجوانب الرئيسية للدراسة وقصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم خاتمة، حيث تضمن الفصل الأول الجانب النظري لمحاسبة التكاليف وعلاقته بالقرارات التسعيرية وذلك من خلال تخصيص أربعة مباحث، يعرض في المبحث الأول مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف، أما في المبحث الثاني فقد خصص لأهم طرق محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة، وفي المبحث الثالث خصص لعرض عموميات حول عملية اتخاذ القرار والتسعير بالإضافة إلى السياسة التسعيرية، أما في المبحث الرابع فقد خصص لتحديد العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات التسعيرية.

يتضمن الفصل الثاني الجانب التطبيقي للدراسة بإدراج المكتسبات النظرية ومحاولة تطبيقها على مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لتقديم نظرة عامة عن المؤسسة محل الدراسة، بينما خصص المبحث الثاني تقديم نظام محاسبة التكاليف المعتمد في المؤسسة محل الدراسة، في حين خصص المبحث الثالث لاستخدامات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB.

# الفصل الأول

استخدام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية

تمهيد:

تطورت محاسبة التكاليف نتيجة التغيرات التي شهدها العالم خاصة مع نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين، حيث وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها أمام تحديات كبيرة من أجل المحافظة على مكانتها واستمرارها في السوق خاصة مع زيادة حدة المنافسة، فكان عليها البحث عن نظام معلومات يمكنها من رسم سياساتها واتخاذ قرارات رشيدة لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف.

ومن بين أهم التطورات التي شهدها مجال محاسبة التكاليف هو ظهور عدة أساليب حديثة، لعل أهمها هو أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، نظير النقلة النوعية التي أحدثتها في تخصيص التكاليف غير المباشرة باعتماده على الأنشطة بدلا من تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأقسام، أيضا نجد أسلوب التكلفة المستهدفة الذي ينسب إلى محاسبة التكاليف من خلال سعيه إلى تخفيض التكاليف وترشيدها بطرق مبتكرة، وللإلمام بمختلف جوانب الدراسة من ناحيتها النظرية، قسمنا فصلنا إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف؛

المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف؛

المبحث الثالث: مدخل مفاهيمي حول اتخاذ القرارات التسعيرية؛

المبحث الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات التسعيرية.

## المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم محاسبة التكاليف،

### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم تعريف محاسبة التكاليف، أهدافها وكذا العلاقة بينها وبين المحاسبة المالية.

#### الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

قبل التطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف نستعرض بعض المصطلحات المتعلقة بها:

أولاً - التكلفة: تعرف بأنها: "تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية، والتكلفة تتكون من قسمين: الكمية والسعر، فمن خلال ضرب الكمية  $\times$  السعر يتم الحصول على التكلفة والتي يجب أن تكون بمحدود المفهوم المعياري". (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 2010، صفحة 23)

وتنقسم التكلفة إلى: (الجبايي والسامرائي، 2000، صفحة 10)

تكلفة مستنفذة: هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة.

تكلفة غير مستنفذة: وهي تعبر عن منافع اقتصادية تنتقل إلى الفترات التالية وتعتبر ضمن أصول المؤسسة أو ممتلكاته".

ثانياً- المصروف: "هو تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر، أي أعباء تتحملها الإدارة من خلال ممارستها لنشاطها، وتسمى التكلفة المستنفذة إذا ما قابلها إيراد أعباء، وهذا من أجل الحصول على منفعة مثل أعباء الإدارة" (زعرور، 2015/2014، صفحة 25)

ثالثاً- الخسارة: "هي النفقة المستنفذة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة، ومن أمثلة الخسائر: خسارة بيع أصل ثابت، البضاعة التي تصاب بالحريق، وقت العمل الضائع غير العادي.... الخ" (العناتي، 2001، صفحة 14)

وقد أخذت محاسبة التكاليف عدة تعاريف منها:

"تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية، والتي تتسم بالصحة، الدقة، الملائمة والتوقيت المناسب، وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها". (حجازي ومعالي، 2013، صفحة 19)

كما تعرف على أنها: "تحديد، قياس، تجميع، تحليل، إعداد وشرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية... وأنها مجموعة من الإجراءات التي تتصف أولاً بأنها منظمة في مناهج منطقية، وثانياً بأنها تركز على علمية القواعد

من ناحية، وواقعية التطبيق من ناحية أخرى، وثالثاً بأنها تشكل وظيفة أو وظائف معينة محددة لها هدف مطلوب". (الرجعي، 2013، صفحة 08/07)

بينما يرى HORNGREN أن محاسبة التكاليف: "تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تفي مختلف المجالات بدءاً من العمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمؤسسة، فضلاً عن أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية" (العناتي، 2001، صفحة 15) وعرفتها السيدية بأنها: "وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف". (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 1431هـ/2010م، صفحة 23)

مما سبق يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن فرع من فروع المحاسبة وأداة مهمة تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها وصياغة سياساتها وإستراتيجيتها أي تشمل مختلف المجالات، وذلك من خلال الرقابة والتخطيط الجيد التي تتميز به عن طريق تحليل وتحديد وشرح المعلومات بدقة حيث تتصف بالملائمة وواقعية التطبيق كما تساعد على إعداد التقارير المالية.

#### الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف منها:

أ. الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، حيث أن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس طريقة الاندماج أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف، أو على أساس الانفصال أي مسك سجلات مستقلة أو منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات) (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 1431هـ/2010م، الصفحات 24-25)

ب. الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر. (زعور، 2015/2014، صفحة 9)

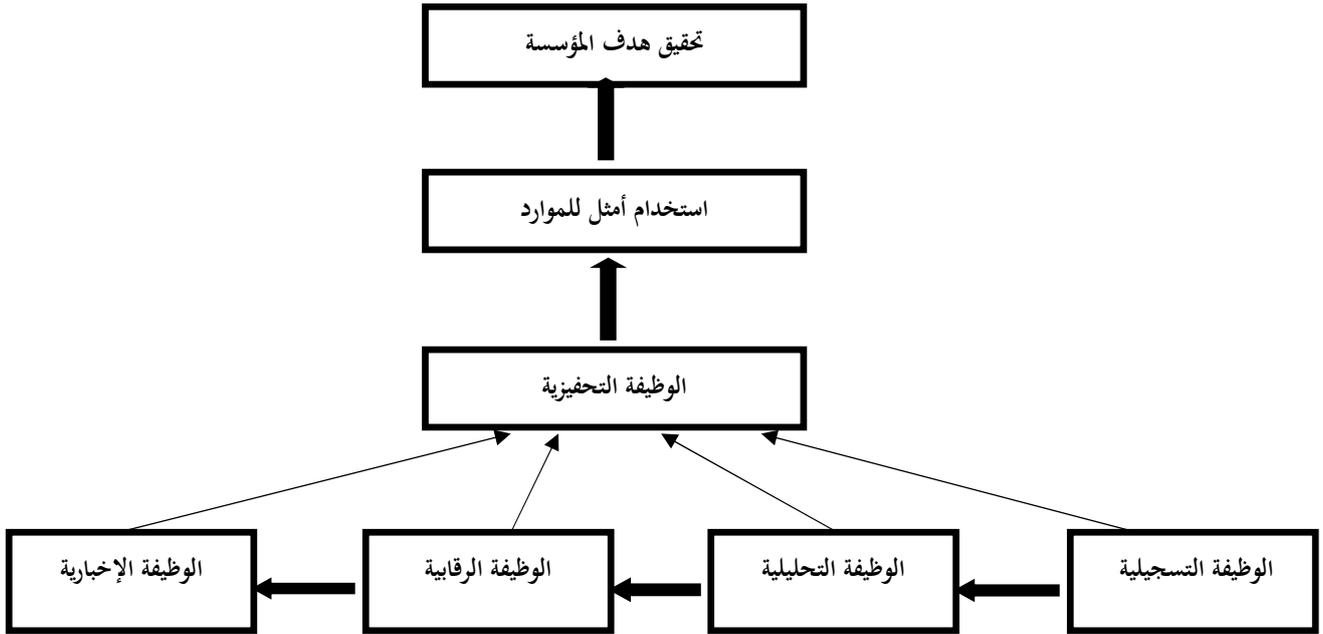
ج. الوظيفة الرقابية: تقوم محاسبة التكاليف بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً.... وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات (ملائمة).... وأن تكون الانحرافات (غير ملائمة).... وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات، وإخبار الإدارة لاتخاذ القرارات الكفيلة بتقليل هذه الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة. (التكريتي، محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 1431هـ/2010م، صفحة 25)

د. الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

هـ. الوظيفة التحفيزية: ن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبالتالي تحقيق هدفها المرسوم. (زعرور، 2015/2014، صفحة 9)

ويمكن إظهار العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

شكل رقم(01): العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، عمان، دار الحامد للنشر، 2009، ص24

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

توجد العديد من الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها من بينها: (الرجبي، 2013، صفحة 08)

أ. تحديد تكاليف الإنتاج ومن ثم تحديد تكلفة المخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة؛

ب. توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الرأسمالية (طويلة الأجل)؛

بالإضافة إلى:

ج. ترشيد القرارات الإدارية ومساعدتها في رسم السياسات (حجازي ومعالم، 2013، صفحة 22)، فتقوم محاسبة

التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة

الأجل مثل: إلغاء إنتاج سلعة أو الاستمرار في إنتاجها، تصنيع السلع الوسيطة أو شرائها من مورد خارجي... (العناتي،

2001، صفحة 17)

د. تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة. (العناتي، 2001، صفحة 17)

هـ. قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية من خلال إعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أنشطة الشركة وبصورة تفصيلية لكي يمكن الإدارة من الاطلاع على هذه التفاصيل ومساعدتها في اتخاذ الكثير من القرارات المهمة (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 1431هـ/2010م، صفحة 27)

و. تساعد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها (العناتي، 2001، الصفحات 17-18)

### المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

يقصد بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وإن لكل تبويب أهمية خاصة بالنسبة للإدارة المؤسسات الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج.

وهناك عدة تبويبات لهذه العناصر نذكر منها: (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 2010، صفحة 33)

#### الفرع الأول: تبويب طبيعي

يهدف هذا التبويب إلى حصر تكلفة كل عنصر من عناصر التكلفة للمؤسسة الاقتصادية ككل، تتمثل هذه العناصر في المواد الأولية، أجور العمال والأعباء. (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 21)

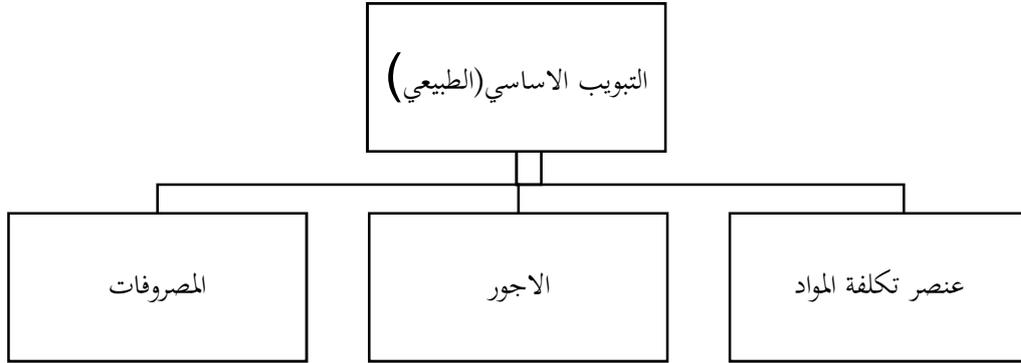
أ. المواد الأولية: أو المستلزمات السلعية تتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع.... كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية. (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 2010، صفحة 33)

ب. أجور العمال: هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة، وتشتمل المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساس أو مكافأة الأجر، وكذلك الساعات الإضافية التي يبذلها العاملون... (الشيخ، 2008، صفحة 15)

ج. عنصر المصروفات: وهي الخدمات اللازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج وتشتمل الخدمات على كافة الأعباء التي تنفق داخل الوظيفة الصناعية أو الوظيفة الإدارية أو الوظيفة التسويقية أو مجموعها. (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 22)

ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم (02): التبويب الطبيعي (الأساسي) لعناصر التكاليف



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، عمان، دار الحامد للنشر، 2009، ص34

#### الفرع الثاني: التبويب الوظيفي

يهدف هذا التبويب بالدرجة الأولى إلى حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية ومن المعروف أن الوظائف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية هي: (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 23)

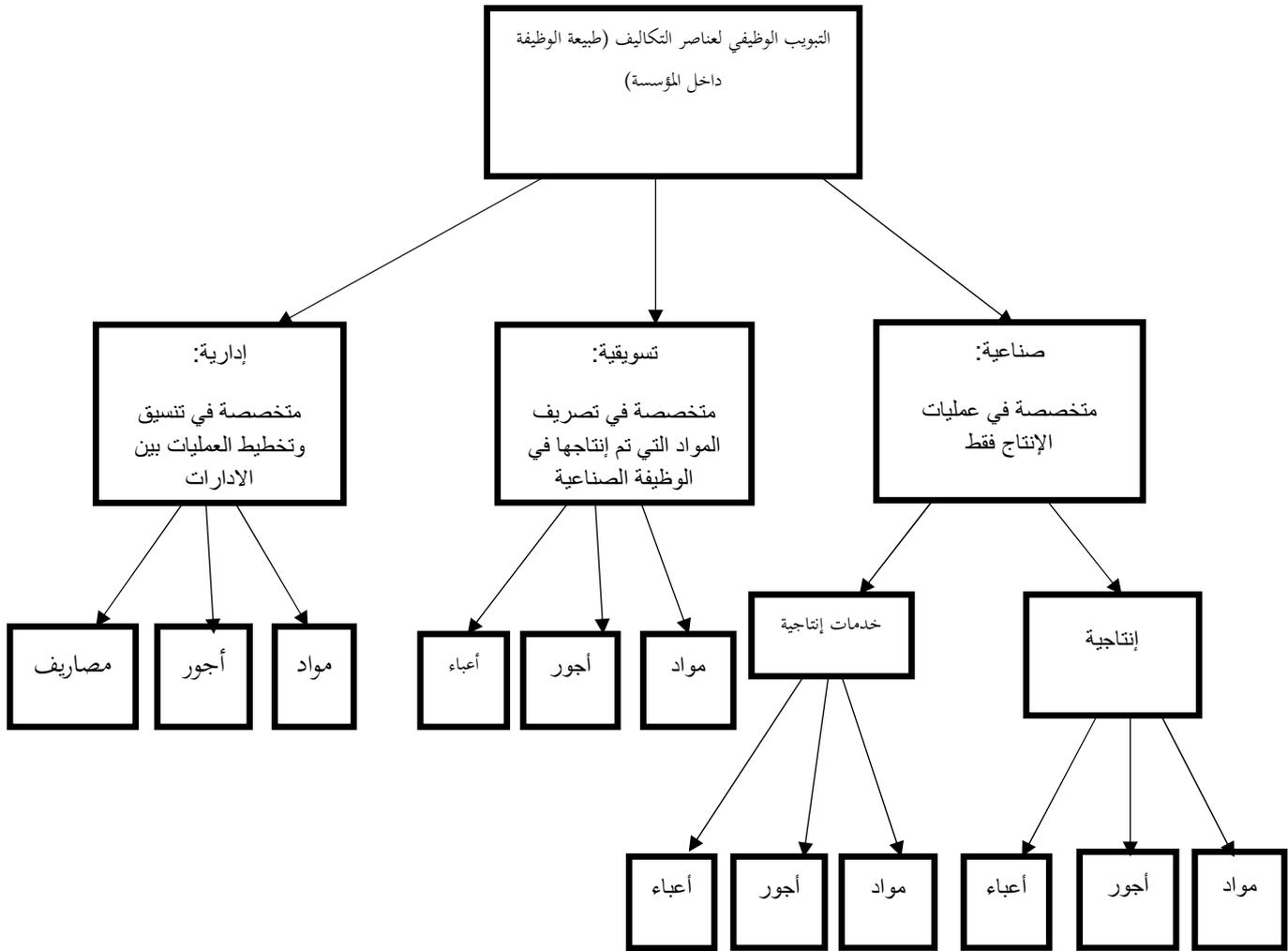
أ. الوظيفة الصناعية: وهي التي تتخصص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، لذا فإن ما ينفق من عناصر التكاليف وباعتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها يمكن تحديد نصيب المراكز الإنتاجية من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

ب. الوظيفة التسويقية: وهي المتخصصة بتصريف المنتجات النهائية وهي تحتاج لأداء مهامها إلى مواد تسويقية (التعبئة والتغليف واللف والحزم وغيرها) وأجور تسويقية (رواتب المنتسبين والعاملين داخل معارض البيع بالشركة ودخل الإدارة التسويقية نفسها) وأعباء تسويقية. (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 24)

ج. الوظيفة الإدارية والمالية: تشتمل جميع بنود وفقرات الإدارة العامة، وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق.... وتحتوي على المستلزمات الإدارية والمالية وأجورهم وأعباء اهتلاك المباني والمعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية والمالية. (الشيخ، 2008، صفحة 17)

ويمكن إيضاح التبويب الوظيفي في الشكل التالي:

شكل رقم (03): التبيوب الوظيفي لعناصر التكاليف



المصدر: محمود علي الجبالي، د/ قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، عمان، دار وائل للنشر، 2000، ص 23

### الفرع الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج

تنقسم إلى:

- أ. التكاليف المباشرة: هي تلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصاديا، وتتكون التكاليف المباشرة عموما من: المواد المباشرة، الأجور المباشرة. (حجازي ومعالم، 2013، الصفحات 34-35)
- ب. التكاليف غير المباشرة: وهي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها مباشرة بالمنتج النهائي، وتقسّم إلى تكاليف صناعية غير مباشرة، تكاليف تسويقية غير مباشرة وتكاليف إدارية غير مباشرة. (العناتي، 2001، الصفحات 28-29)

الفرع الرابع: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

يوجد ثلاث أنواع من عناصر التكاليف:

أ. التكاليف الثابتة: وهي تلك الكلف التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة لحجم الإنتاج ضمن الموازنة التقديرية، في حين يكون نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف متغيرة مع تغير حجم الإنتاج. (الجباي والسامرائي، 2000، صفحة 25)

ب. "التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم الإنتاج، فهي تزداد بنفس زيادة حجم الإنتاج وتقل بنقصانه. (التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 2010م، صفحة 38)

ج. التكاليف المختلطة: هي التكاليف التي يصعب تقسيمها بطريقة عادية، فهي تتكون من جزء ثابت وآخر متغير. (حجازي ومعاليم، 2013، صفحة 40) تستخدم عدة طرق لفصل هذه التكاليف منها المحاسبية بتتبع العناصر المتغيرة والثابتة من خلال برنامج المحاسبة المالية، وهناك طرق إحصائية كطريقة المربعات الصغرى وأيضاً طريقة النقطتين الأكثر تباعداً.

**المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع علم المحاسبة الأخرى**

نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة العلاقة بين محاسبة التكاليف والأنواع الأخرى للمحاسبة.

الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

تسعى المحاسبة المالية إلى إظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل عام دون الدخول في تفصيلات متعددة بسبب القوائم المالية تحمل صفة العموم.... في حين تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركة. (الشيخ، 2008، الصفحات 13-14)

والجدول الموالي يوضح الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

جدول رقم (1): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
أوجه الشبه:	أوجه الشبه:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.</li> <li>- تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاًهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.</li> <li>- في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع تقوم باحسابه محاسبة التكاليف.</li> </ul>
أوجه الاختلاف:	أوجه الاختلاف:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- رم من حيث الهدف: تعتبر أداة لخدمة الإدارة ومتخذي القرار.</li> <li>- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بكلفة الوحدة الواحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.</li> <li>- من حيث الزمن: تهتم بالحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي اقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- من حيث الهدف: تعتبر أداة لخدمة المستثمر أو صاحب رأس المال.</li> <li>- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بقياس نتيجة أعمال المؤسسة كلها كوحدة واحدة، من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.</li> <li>- من حيث الزمن: تعتبر محاسبة تاريخية وذلك لأنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت فعلاً، كذلك فهي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.</li> </ul>

المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، عمان، دار وائل للنشر، 2000، ص12

ومنه يمكن القول أن محاسبة التكاليف تكمل المحاسبة المالية، من خلال إمدادها بالبيانات التفصيلية عن تكاليف المخزونات، وبالتالي فهما يخدمان بعضهما ولا يمكن الاستغناء عن احدهما.

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية

تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسوم والضرائب على الإنتاج وعلى الموظفين وعلى الدخل لأغراض تحقيق أهدافها، كما أن محاسب يحتاج إلى معلومات تفصيلية عن التكاليف حتى يتمكن من تحديد أي عناصر التكاليف تدخل ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة على النتيجة والتي لا تدخل. (العناتي، 2001، صفحة 20)

الفرع الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يقول DRURY محاسبة التكاليف تهتم بتجميع التكاليف لتقييم المخزون مثلا لمقابلة متطلبات التقرير الداخلية، بينما المحاسبة الإدارية تتعلق بالشروط والمعلومات المناسبة لهؤلاء المدراء داخل المؤسسة لمساعدتهم لاتخاذ أفضل القرارات. (دردر، 2013، صفحة 26)، لكن هذه البيانات هي قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في اغلب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف. (التكرتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق، 1431هـ/2010م، صفحة 29)، وعليه فإن المحاسبة الإدارية هي أشمل وأوسع من حيث نطاقها واستخدامها لأكثر التقنيات تقدما وحدثة ومن ناحية أخرى، نجد أن المطلب الأساسي للمحاسبة الإدارية هو الوجود الملموس لنظام التكاليف لتقديم البيانات الأساسية التي تستخدمها المحاسبة الإدارية. (دردر، 2013، صفحة 26)

الفرع الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العمومية

من المعلوم أن الدولة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم والصحة وغيرها، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تقديم تلك الخدمات على مستوى الوطن وعلى مستوى كل ولاية، فمثلا تستطيع وزارة الصحة تحديد تكلفة كل سرير في مستشفياتها. (العناتي، 2001، صفحة 20)

## المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف

تعددت طرق حساب تكلفة المنتجات وتنوعت وتطورت مع تطور الحياة الاقتصادية، فانتقلت من الأساليب التقليدية التي كانت تخدم الحياة الاقتصادية البسيطة، إلى أساليب أكثر تعقيدا ودقة وتوفيرا للمعلومات التي تسمح باتخاذ القرارات في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة، وستتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من الأساليب التقليدية والحديثة بما يناسب ويخدم موضوع بحثنا.

### المطلب الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

صممت الأنظمة التقليدية من أجل مسايرة الظروف، حيث اتسم المحيط الاقتصادي بالبساطة والابتعاد عن المنافسة الحادة والتي تسعى لاستجابة الأغراض الإدارية وتوفير المعلومات من اجل اتخاذ أحسن القرارات في ظل انخفاض التكنولوجيا، لهذا سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الأنظمة التقليدية وأهم طرقها.

#### الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة

أولاً- تعريف طريقة الأقسام المتجانسة

يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه: "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف". (بوعقوب، 2005، صفحة 93)

من أجل حساب سعر التكلفة لمنتج ما ( سلعة أو خدمة ) يجب في البداية تحليل الأنشطة حتى يمكن تحديد: (بديسي، 2013، صفحة 110)

أ. تكلفة الاستخدام من المواد أو البضائع المستعملة في العملية الإنتاجية أو التجارية (محاسبة المواد من اجل تحديد قيمة الصادر).

ب. الزمن اللازم للعمل والتكاليف المرتبطة به، أي التحليل الدقيق للعمل من حيث الزمن الضروري لأداء الأنشطة المختلفة والأعباء الناتجة عنها.

ج. الأعباء غير المباشرة والعمل على تحميلها محاسبيا وفق أساس معين.

فنظام التكاليف الكاملة يقوم أساسا على الفصل بين الأعباء ذات الطبيعة المباشرة، والأعباء ذات الطبيعة غير المباشرة.

ثانيا - الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة:

أ. الأعباء المباشرة: تعرف بأنها: "هي أعباء تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط. وتعتبر المواد الأولية أحسن مثال، ومنه نستنتج أنه في حالة إنتاج منتج واحد تعتبر كل الأعباء أعباء مباشرة." (رحال، 1999، صفحة 46)

ب. الأعباء غير المباشرة: وهي: "كافة الأعباء التي لا يمكن تحميلها مباشرة على مركز معين أو وحدة إنتاجية معينة... وتقسم المصروفات غير المباشرة إلى أقسام رئيسة ثلاث هي: (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 98)

- أعباء صناعية؛
- أعباء تسويقية؛
- أعباء إدارية.

ثالثاً- خطوات طريقة الأقسام المتجانسة:

تتضمن مراحل طريقة الأقسام المتجانسة ما يلي: (رحال، 1999، صفحة 47)

أ. ترتيب الأقسام: عملية ترتيب الأقسام تكمن في:

- "تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة؛
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) وقدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى؛
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام.

ب. بعد ترتيب الأقسام المتجانسة يتم تحديد الأعباء غير المباشرة عن طريق مراكز التحليل وتمثل في:

- مراكز فعلية (رئيسية): وهي التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها وتمثل في قسم التموين، الإنتاج والتوزيع. (بوعقوب، 2005، صفحة 94)
- مراكز مساعدة (ثانوية): وهي الأقسام التي تقدم خدمات لمساعدة الأقسام الأساسية، وتبقى ذات أهمية لتسيير المؤسسة مثل قسم الصيانة، قسم الطاقة والكهرباء، قسم الأمن... (بديسي، 2013، صفحة 113)

ج. بعد ذلك يتم توزيع الأعباء غير المباشرة عبر مرحلتين: (بوعقوب، 2005، الصفحات 94-95)

- التوزيع الأولي: يحدد الأعباء التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص الأعباء غير مباشرة إلى قسم معين.
- التوزيع الثانوي: هو توزيعها من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.

رابعاً- طرق توزيع الأعباء غير المباشرة:

تستخدم المؤسسة طرقاً متعددة لتوزيع الأعباء غير المباشرة من بينها: (بوعقوب، 2005، صفحة 112)

- أ. طريقة التوزيع الإجمالي: تقوم على أساس اخذ مجموع تكلفة المراكز الحرفية وتوزيعها مرة واحدة على المراكز الإنتاجية فقط، وذلك بإتباع أساس توزيع واحد على الرغم من أن أساس التوزيع هذا قد لا يتلاءم مع طبيعة الأقسام الحرفية الأخرى." (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 104)
- ب. طريقة التوزيع التنازلي: تقوم على توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع أعباءه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى. (بويعقوب، 2005، صفحة 106)
- ج. طريقة التوزيع الانفرادي: تعمل على توزيع تكاليف المراكز الحرفية على المراكز الحرفية على المراكز الإنتاجية فقط ولكن بصورة انفرادية، أي أنها تقوم بتوزيع تكلفة كل مركز حرفي على انفراد وتمتاز بأنها تتماشى مع متطلبات محاسبة التكاليف على أساس توزيع عادل. (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 105)
- د. طريقة التوزيع التبادلي: تقوم على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام (رحال، 1999)، ويتم تحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم لآخر بواسطة الطريقة الجبرية، أو طريقة التكلفة النظرية." (بويعقوب، 2005، صفحة 112)

خامسا - تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

أ. المزايا:

- من أهم مميزات طريقة الأقسام المتجانسة: (رحال، 1999، صفحة 58)
- معرفة حجم أعباء كل قسم والذي يمثل في اغلب الأحيان وظيفة معينة؛
  - تحديد مفهوم وحدة القياس وحساب تكلفتها؛
  - متابعة ديناميكية تكلفة وحدة العمل عبر الفترات الحسابية تعطي نظرة على تطورها واتجاهها.

ب. العيوب:

نذكر منها أنها: (نمر، 2006، صفحة 32)

- لا تطلعنا على سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال؛
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل؛
- كثرة الحسابات؛
- صعوبة تحديد وحدات العمل؛
- عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة.

الفرع الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

أساس عمل هذه الطريقة أن الأعباء الثابتة يجب أن تحمل حسب مستوى أو حجم النشاط، حيث أن: "النتائج حتى تكون معبرة وأكثر دقة، يجب تحميل الأعباء الثابتة حسب مستوى أو حجم النشاط المنجز، وهذا ما يعرف بالتحميل العقلاني للأعباء الثابتة". (بديسي، 2013، صفحة 174)

أولاً - مفاهيم عامة حول طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعرف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأنها: "طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم الأعباء إلى أعباء متغيرة وأعباء ثابتة ليتم تحميل الأعباء الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة". (رحال، 1999، صفحة 59)

فهي طريقة محاسبية مطورة لطريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة أو طريقة مراكز التحليل، بحيث تهدف إلى تلافي بعض العيوب المسجلة على مستوى طريقة التكاليف المتغيرة والثابتة، والمتمثلة في تحميل الأعباء الثابتة بنفس المستوى مهما تغير حجم النشاط. (بديسي، 2013، صفحة 175)

وتقوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على مبدأ حساب جزء من التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاي يقترب من الثبات، بحيث تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته. (عدون، صفحة 57)

والتحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة جاءت لتثبيت قيمة الأعباء الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل الذي يحسب بالقاعدة التالية: (رحال، 1999، صفحة 64)

**معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي**

ومن ثم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والنتائج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر. (مرابطي، 2005-2006، صفحة 133)

"الفرق بين الأعباء الثابتة المحسوبة وفقا للنشاط العادي والأعباء الثابتة المحملة تمثل فروق تحميل، وقد تكون فروق التحميل موجبة أو سالبة. وتظهر مثل هذه الفروق في الحالات التالية: (بديسي، 2013، صفحة 177)

1. معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه ربح؛
2. معامل التحميل اقل من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه تكلفة العطالة؛
3. معامل التحميل يساوي الواحد الصحيح وهذا يعني تطابق أو تساوي مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي". (رحال، 1999، صفحة 65)

ثانيا- الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني:

تلخص في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): الخطوات الأساسية لطريقة التحميل العقلاني



المصدر: بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، عين مليلة- الجزائر، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2013، ص 180

#### الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

تقوم هذه الطريقة على أن: " أساس تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات، وتستبعد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف دورية أو زمنية (ثابتة) يتحملها حساب الأرباح والخسائر". (عدس والخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، 2013)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن طريقة التكلفة المتغيرة تتمثل في اعتبار كلفة كل منتج أو مجموعة من المنتجات الأعباء المتغيرة فقط، معرفة هذه التكلفة تسمح باستخراج الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج. وإجمالي الهوامش يسمح فيما بعد بحساب نقطة التعادل. (لخضاري، 2007، صفحة 92)

وتكمن خصائص طريقة التكاليف المتغيرة في: (مرابطي، 2005-2006، صفحة 136)

1. اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج؛
2. حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حدي؛
3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج؛
4. ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

وتهدف طريقة التكاليف المتغيرة إلى: (عدس والخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، 2013، صفحة 86)

1. تحديد نصيب الوحدة المباعة من عناصر التكاليف المتغيرة؛
2. تحديد الربح الحدي؛
3. تقييم المخزون على أساس التكلفة الصناعية المتغيرة؛
4. التسعير في المدى القصير؛
5. تساهم هذه النظرية في وضع القواعد والأسس اللازمة للرقابة.

ويمكننا تلخيص مراحل الحساب وفق هذه الطريقة كما يلي: (رحال، 1999، صفحة 71)

1. حساب الهامش على التكاليف المتغيرة بطرح رقم الأعمال من التكاليف المتغيرة؛
  2. على هامش التكاليف المتغيرة أن يغطي الأعباء الثابتة ويعطي ربحاً؛
- مما سبق تظهر ثلاث حالات إما النتيجة تكون موجبة أو سالبة أو تساوي الصفر أي المبيعات تساوي التكاليف.

ومن عيوب هذه الطريقة أن الإنتاج لن يستفيد فقط من التكاليف المتغيرة بل استفاد من التكاليف الثابتة أيضاً على اعتبار أن التكلفة الثابتة نشأت من أجل الإنتاج ولا يمكن الاستمرار بدونها، وعليه يجب أن تتحمل المنتجات نصيبها من التكاليف الثابتة بالتناسب مع مدى الاستفادة منها. (الجبالي والسامرائي، 2000، صفحة 149)

#### الفرع الرابع: طريقة التكلفة المعيارية

تعرف بأنها عبارة عن: " تكاليف محددة مقدما قبل البدء بالعملية والإنتاجية ويقاس هذا التقدير على أساس في وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات، وتسمى أيضا بالتكاليف القياسية". (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، صفحة 215)

أولاً- أهداف التكاليف المعيارية:

تهدف إلى:

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلاً؛
- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات وتحليل الفروق؛" (بوعقوب، 2005، صفحة 227)
- تحليل الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية؛
- تقييم تحركات المنتج؛
- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة. (رحال، 1999، صفحة 86)

ثانياً- أنواع المعايير:

تظهر أنواع المعايير في:

- المعايير المثالية: إن هذه المعايير تعد في ضوء أقصى درجات الكفاءة التي يمكن تحقيقها ومن ثم تكون المسموحات المشار إليها عند حدها الأدنى كما لا تسمح بتوقف الآلات إلا التي تسمح لها المواصفات الفنية للآلات. (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، صفحة 219)
- معيار عادي: ويحسب انطلاقاً من الظروف الفعلية للمؤسسة ويشمل الكمية المحتواة في كل منتج مضافاً إليه نسبة معينة من الفضلات والمهملات. (رحال، 1999، صفحة 87)
- المعايير المتوقعة: إن هذه المعايير تعد على أساس ما يتوقع في المستقبل، وغالباً ما تعد بالاعتماد على نتائج العمل الفعلية وبالتالي فهي تحتوي على عوامل عدم الكفاءة والإسراف التي كانت موجودة في الماضي والتي كان بالإمكان تجنبها. (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، صفحة 219)

### المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

لقد أدت الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية وذلك خلال الثمانينات من القرن الماضي، خصوصاً بعد زيادة حدة المنافسة الدولية لذلك وجب البحث عن أنظمة جديدة تواكب التطور التكنولوجي وتزويد المسيرين بمعلومات تتماشى مع المحيط الحالي ومتطلبات السوق، لاتخاذ أفضل القرارات ويعد نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد الأنظمة الحديثة لتوزيع التكاليف الغير المباشرة.

الفرع الأول: نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC

سننتقل إلى نظام ABC كالتالي:

أولاً - مفهوم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC

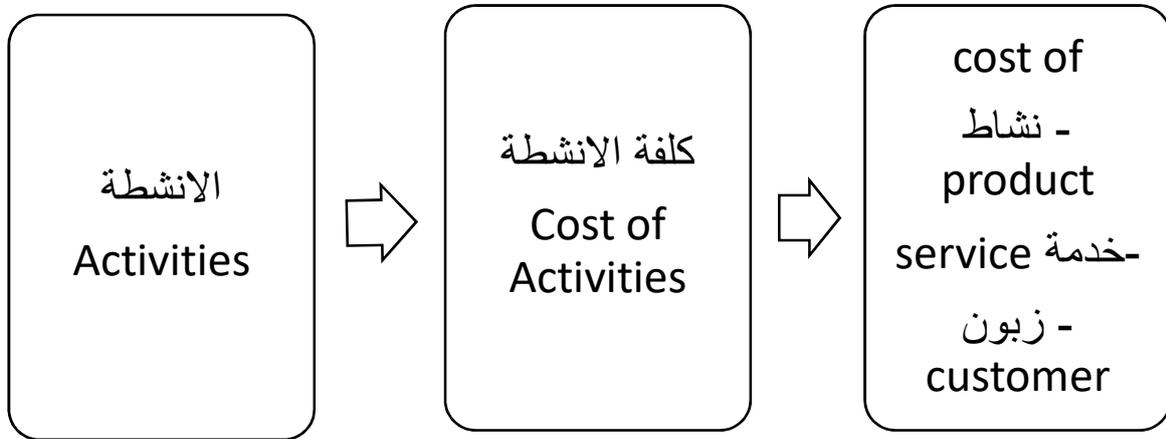
في هذه الآونة، تعرف المحاسبون على أن تصنيع وتقدير الخدمات تعتبر أنشطة مرتبطة ببعضها، ولذلك وجهوا انتباههم لتكلفة هذه الأنشطة، وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات والعملاء، ويستخدم نظام إدارة الأنشطة محاسبة تكاليف الأنشطة لقياس ورقابة هذه العلاقات. (ابو زيد والدهراوي، 2002، صفحة 95)

يعرف نظام ABC بأنه: "طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذا يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة." (حجازي ومعاليم، 2013، صفحة 99)

وعرفه التكريتي بأنه: "نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات".

ويمكن توضيح مفهوم نظام ABC من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (05): مفهوم نظام ABC



مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، عمان، دار ومكتبة الحامد، 2006، ص 164

- مبدأ الطريقة:

ترتكز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها للموارد المخصصة، وذلك وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو عناصر أخرى ملائمة، تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء، ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة، على عكس الطرق

الأخرى التي تعتمد على أسس خارجة عن نطاق الأنشطة، أي تعتمد على ساعات العمل المباشر أو الأعباء المباشرة عموماً في عملية التوزيع.

وعليه فقد حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات. هذا التطابق يظهر في تتبع الأعباء واستهلاك الموارد، الذي ترافقه عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة، هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق. (مرايطي، 2005-2006، صفحة 151)

#### - محددات نظام ABC:

أشار Johncurrie أن نظام ABC هو نظام ممتاز لتحديد التكاليف وقد فصل استخدامه عند توافر الشروط الثلاثة التالية: (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، صفحة 188)

- الشرط الأول: يعطي نظام ABC نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي؛
- الشرط الثاني: تكون التكاليف الغير مباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة المتمثلة بالمواد والأجور المباشرة؛
- الشرط الثالث: تكون الإدارة مهتمة بصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

ويوجد الكثير من وجهات النظر التي ترى مزايا عديدة لاستخدام تكاليف الأنشطة: (ابو زيد والدهراوي، 2002، صفحة 96)

- تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج؛
  - تقديم مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف؛
  - توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها؛
  - تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط.
- وتتمثل أهدافه في: (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، صفحة 164)
- أ. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة؛
  - ب. تقديم معلومات مقيدة للإدارة في اتخاذ القرارات؛
  - ج. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة؛
  - د. تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
  - هـ. يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج.

#### ثانياً- مراحل ومحددات نظام ABC

نتطرق في هذا العنصر إلى مراحل نظام ABC ثم محدداته

أ. مراحل نظام ABC (جبار يوسف وعبد الغني عودة، 2014، صفحة 935)

- المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ل يتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام ABC؛
  - المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات الكلف، وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف؛
  - التشغيلية على أنشطة المؤسسة المختلفة؛
  - المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المنشأة المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية مثل الاتصال بالزبائن والعمل الهندسي؛
  - المرحلة الرابعة: يتم فيها تحديد موجهات التكاليف وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض التكلفة (الخدمات أو المنتجات)؛
  - المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلف للتكاليف غير المباشرة؛
  - المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للأنشطة؛
  - المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول إلى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط.
- ب. محددات نظام ABC:

بالرغم من ل الجوانب التي يفرزها استخدام نظام ABC إلى أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:

1. أن العيب الرئيسي ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقية فنظام ABC يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل الكلفة - المنفعة قبل تطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيق النظام.
2. أن نظام ABC يشجع تخصيص كلف غير مرتبطة بالإنتاج مثل البحث والتطوير على المنتجات بينما كلف المنتج مثل استهلاك المصنع لا تخصص للمنتجات، لذلك فإن معظم الشركات تستخدم ال ABC لأغراض التحليل الداخلي وتستمر باستخدام نظام الكلفة التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية. (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، الصفحات 187-188)
3. صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في تتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.
4. قد تكون الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة من الضخامة والتنوع ما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا وقل فهما من المستعملين.
5. رغم أن نظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة حكمية من الزمن للمنتجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة ولهذا فإن نظام ABC يكون ملائما أكثر للمنتجات

التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا وإلا فأنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص. (حجازي ومعالم، 2013، صفحة 146)

### المطلب الثالث: مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية

من خلال ما تطرقنا إليه بخصوص الأنظمة التقليدية والحديثة يمكننا وضع مقارنة فيما بينهم بالإضافة إلى التطرق إلى أهم المشاكل المتعلقة بالأنظمة التقليدية.

#### الفرع الأول: مشاكل الأنظمة التقليدية

في السنوات الأخيرة تزايدت المشاكل الناتجة عن الأنظمة التقليدية نتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي ويمكن إيجاز تلك المشكلات بالآتي: (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، 2007، صفحة 158/157)

أ. أن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة لأسباب كتجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات والتركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية.

ب. تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم كقاعدة لاسترداد التكلفة غير المباشرة.

ج. اعتبار الكلفة الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة.

د. أن تضمن التكاليف غير المباشرة للمخزون ستشجع على زيادة المخزون وليس إنقاصه وهذا لا يتناسب مع الشركات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة.

هـ. أن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية التكاليف ولكن عملية التخفيض هذه لن تكون محاولة فاعلة إذا لم تدرك الشركات أساس كلفها كما يتبقى.

وبناء على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المؤسسة وأهدافها.

#### الفرع الثاني: مقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام ABC

من خلال كل ما تقدم يمكننا القول أن اعتماد نظام ABC في تحليله على الأنشطة والعمليات يؤدي إلى اختلاف جوهري في آلية عمل كل من الأنظمة التقليدية ونظام ABC، ويتجلى هذا الاختلاف في الانتقال من العلاقة التقليدية القائمة على توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية والثانوية باستعمال مفاتيح توزيع كيفية ومن ثم توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية يتم تحميلها إلى أغراض التكلفة إلى علاقة أكثر قدرة على وصف ما يجري حقيقة في المؤسسة وذلك عن طريق إيجاد علاقات سببية واضحة بين الموارد المستخدمة والأنشطة وأغراض التكلفة.

وانطلاقاً من هذه النقطة نستعرض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية ومدخل ABC والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي: (حجازي ومعالم، 2013، صفحة 144)

جدول رقم (02): مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة ABC والنظم التقليدية

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساس.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة (cost objective)
يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدام مجموعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات المنشأة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي)	قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.
تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببناءه.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جداً.	يمكن أن يكون التشغيل يدوياً أو بالحاسبات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار ومكتبة الحامد، عمان، 2006

هناك إيجابيات وسلبيات لكل من الأنظمة التقليدية ونظام abc، غير أن هذا الأخير يوفر معلومات أكثر دقة عن تكاليف تصنيع المنتجات بالرغم من أنه لا يظهر البيانات المالية ويحتاج إلى حسابات متطورة وعمال ذو كفاءة، لذلك القرار راجع إلى الإدارة للنظر في كل نظام وكيفية عمله داخل مؤسستها الخاصة عن طريق مراجعة قدراتها المالية والبشرية.

الفرع الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة

أولا - مفهوم التكلفة المستهدفة

هو أسلوب قائم على التحديد المسبق لسعر البيع المستهدف وهامش البيع المستهدف، وبذلك تحدد طرق الإنتاج اللازمة في حدود التكلفة المستهدفة، فهو أسلوب شامل لإدارة التكلفة يبين كل الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، والتي تتمثل في الزبائن والمصممين والعاملين من اجل العمل معا من البداية إلى النهائية، بهدف إنتاج منتج يفي برغبات الزبائن ولأقل تكلفة ممكنة. (حبشي وتومي، 2020، صفحة 331/330)

إن التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت، حيث إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الجودة وخفض التكلفة مع الإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث إن البيئة التنافسية التي تعمل فيها المنشآت لا تحتمل الخطأ أو التأخير. (معاطف مُجَد، 2020، صفحة 08)

كما تعرف على أنها: "تقنية من تقنيات إدارة التكلفة التي تستعمل أثناء مراحل التخطيط، تصميم وتخطيط المنتج للوصول إلى تخفيض تكاليف دورة المنتج وتحقيق الربح المطلوب مع المحافظة على مكانة المؤسسة في السوق بتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى الزبون". (غضاب، 2021، صفحة 50)

حيث تتمثل مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة في:

- أ. السعر يؤدي إلى التكلفة (Price-led casting): تحديد السعر السوقي مهمة وظيفي التسويق لمعرفةهم بطلب الزبون وتفضيلاته، يحسم منه هامش الربح لنجد التكلفة المستهدفة، هذه التكلفة التي يصنع على أساسها المنتج، في هذا الأسلوب السعر يحدد أولاً، ومن ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة بمعنى أن السعر هو القائد. (حبشي، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، اطروحة دكتوراه، 2020، صفحة 32)
- ب. التركيز على الزبائن: بأخذ آرائهم حول المنتجات المفضلة، خصائصها وكم هم راغبين للدفع مقابل مستوى معين من الجودة. (حبشي وتومي، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون، 2020، صفحة 331)
- ج. التركيز على تصميم العملية: يكون تصميم العملية من خلال اختيار التكنولوجيا اللازمة، والمصادر العالمية من المشتريات. (حبشي، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية ( اطروحة دكتوراه)، 2020، صفحة 33)
- د. التركيز على تصميم المنتج: يتم التركيز على هذا المبدأ من البداية ليكون التصنيع في حدود التكلفة المستهدفة. (حبشي وتومي، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون، 2020، صفحة 331)
- هـ. فرق العمل متعددة الوظائف: تكون مسؤولة عن كامل العملية من البداية، الاختبار إلى النهاية، وتعني تفاعل أقسام مختلفة، مثلاً المحلل المالي الذي يخطط لطلب الإمدادات والمبيعات ويتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية. (حبشي، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية ( اطروحة دكتوراه)، 2020، صفحة 33)

- و. الاتجاه نحو سلسلة القيمة: لما تكون التكلفة المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة، يقوم المديرون بنظرة فاحصة على سلسلة القيمة لتحديد الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف. (حبشي وتومي، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون، 2020، صفحة 331)
- ز. تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة دورة الحياة جميعها للمنتجين والزبائن معا، حيث تشمل تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل وتكاليف الصيانة والتوزيع. اغلب المنتجات اليوم مطلوبة بدورة حياة أقصر لكي تبقى تنافسية. (حبشي، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، اطروحة دكتوراه، 2020، صفحة 33)

ثانيا- مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة عبر ثلاث مستويات:

- أ. على مستوى السوق: التكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق وفق الخطوات التالية: (صالح سميرة ومسكين، 2016، صفحة 263)
- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل؛
  - هيكلة خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء؛
  - تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، مع مراعاة التغيرات التي تطرأ عليه؛
  - تحديد هامش الربح المستهدف؛
  - تحديد التكلفة المستهدفة.

ومن هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

$$\text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المسموح بها.}$$

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيق.

- ب. على مستوى المنتج: ففي هذه المرحلة يتم تصميم المنتج ليتوافق مع التكلفة المستهدفة، وتحسب التكلفة المقدرة للمنتج على أساس البيانات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية، وغالبا ما تؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية التقليدي، ويتم تفكيك التكلفة الكلية للمنتج لمركباته، إما إذا كان المتوج جديدا فان تقدير التكلفة يكون من خلال المقارنة بمنتجات موجودة أو مشابهة في السوق. (حبشي، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، اطروحة دكتوراه، 2020، صفحة 44)

- ج. على مستوى المركبات (الأجزاء): والتي تتم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية، حيث يتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية ومحاولة تخفيض تكلفة كل جزء على حدى، مثل ما تم على مستوى المنتج. (حبشي وتومي، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون، 2020، صفحة 332)

## المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي حول اتخاذ القرارات التسعيرية.

تتركز المؤسسة الاقتصادية على مجموعة من العناصر، ويعتبر السعر أحد أهم هذه العناصر، إلا أن تحديد السعر للمنتج أو الخدمة يخضع لمؤثرات داخلية وخارجية محيطية بيئة المؤسسة، وتحديد السعر في المؤسسة الاقتصادية يتطلب سياسة تسعير ناجحة تحقق الأرباح بالإضافة إلى خلق قيمة للمنتج لدى المستهلك النهائي وتعزيز الميزة التنافسية، وهذا ما يسعى إليه متخذ القرار لضمان نشاط المؤسسة وبقائها، ومن هنا سنتطرق إلى المفاهيم الأساسية وبعض النقاط التي تساعد في فهم هذا الجانب من البحث.

### المطلب الأول: مفاهيم حول القرار واتخاذ القرار.

يعتبر اتخاذ القرار هو وظيفة أساسية يقوم بها المدير أو المسير متخذ القرار الجيد للمؤسسة لحل المشاكل التي تواجهها أو بخصوص مسائل معينة ومن هنا سنتطرق إلى مفهوم القرار واتخاذ القرار.

#### الفرع الأول: مفهوم القرار

يعرف القرار بأنه: "الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها". (العزاوي، 1427هـ-2006م، صفحة 21)

بينما يعرفه البعض بأنه: "عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمؤسسة". (عسالي، 2017 م، صفحة 49)

وتعني كلمة قرار بأنها: "الاختيار القائم على أسس موضوعية، لبديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر، وبذلك يكون القرار هو البت النهائي والإرادة المحددة لصانع القرار فيما يجب أو ما لا يجب فعله، للوصول بوضع معين إلى نتيجة محددة ونهائية". (البيسيوني، 2009م، الصفحات 74-75)

ويعرف القرار أيضا بأنه: "عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه". (فتيحة، 2016 م، صفحة 270)

وبالتالي يمكن القول أن القرار هو الذي يكون فيه اختيارات عديدة وبدائل متاحة للقيام بفعل معين أو عملية معينة لتحقيق الأهداف المرغوبة من خلال جمع المعلومات وتقييم القرارات البديلة.

الفرع الثاني: مفهوم اتخاذ القرار

يعرف اتخاذ القرار بأنه: "العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل المتاحة لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم". (الحوزاني، 1434هـ-2013م، الصفحات 9-10)

كما يعرف بأنه: "محاولة تقليص حالات للاختيار وأنه عبارة عن عملية اختيار حل معين من بين حلين، وأكثر من الحلول المتاحة في بيئة العمل، وبالتالي فهي عملية تفضيل حل أو بديل مناسب من بين عدد من البدائل أو الحلول المتاحة، وبعد ذلك يقوم المدير متخذ القرار بتحديد المشكلة وتحديد بدائلها وحلها". (مفتاح والخريف، 2021، صفحة 36)

في حين يعرف بأنه: "عملية مستمرة تهدف إلى إحداث تغييرات جوهرية في النظام التقليدي أو الوصول إلى نتائج إيجابية حول قضية أو موقف أو الوصول إلى حل مناسب حول مشكلة معينة بالاعتماد على معلومات وبيانات صحيحة". (مطر، 1439هـ-2018، صفحة 20)

ومنه يمكن القول أن اتخاذ القرار هو العملية التي تأتي بعد عملية القرار وهو عبارة عن المرحلة النهائية، واختيار الحل أو البديل المناسب لقضية معينة.

الفرع الثالث: شجرة القرارات

تعرف شجرة القرار بأنها: "عبارة عن أسلوب كمي تصويري وبياني للعناصر والعلاقات التي تتكون فيها المشكلة وفي ظل حالات المخاطرة المختلفة للطبيعة، إن الشكل البياني للشجرة يعتبر بمثابة الدليل أو المرشد لمتخذ القرار نحو بيان ذلك الفرع من الشجرة الذي يمكن أن يؤدي إلى أفضل النتائج وقلل المخاطر". (حمزة، ب.س، صفحة 3)

كما تعرف شجرة القرارات بأنها: "المصنف في شكل هيكل شجرة، حيث كل عقدة إما عقدة ورقة تشير إلى قيمة السمة الهدف (فئة) من الأمثلة، أو عقدة القرار تحدد بعض التجارب التي يتعين الاضطلاع بها على سمة ذات قيمة واحدة مع فرع واحد وشجرة فرعية لكل النتيجة المحتملة للاختيار". (بوعلام والعربي، 2017، صفحة 472)

وتعرف أيضا بأنها: "عبارة عن أداة لوصف مشكلة القرار، وإن كان وصفا جزئيا في بعض الأحيان تسمح بمتابعة وإمداد كل خيار أو بديل أو قرار من حيث الحالات المستقبلية المختلفة المرتبطة به والعوائد المتوقعة بالنسبة لكل حالة". (بورقية، 2018-2019، صفحة 40)

ومن هنا يمكن القول أن شجرة القرار هي شكل أو رسم يوضح مراحل اتخاذ القرار ويساعد متخذ القرار على إيجاد حل للمشكلة اختيار أفضل البدائل أي هي عملية تفسيرية للقرارات المتخذة من بدايتها إلى نهاية الوصول للقرار الصائب.

ثانيا - خطوات رسم شجرة القرارات

يمكن توضيحها في ما يلي: (حمزة، ب.س، صفحة 4)

- يتم رسم شجرة القرارات بداية من يسار الصفحة والاتجاه نحو اليمين؛
- رسم شجرة القرار باستخدام المربعات للتعبير عن القرارات واستخدام الدوائر للتعبير عن حالات الطبيعة؛
- تقييم شجرة القرار بغرض التأكد من احتوائها على كل العوائد المحتملة؛
- حساب قيم الشجرة ابتداء من اليمين والاتجاه نحو اليسار؛
- حساب القيم المتوقعة للبدائل من خلال ضرب قيم العوائد في احتمالاتها.

### المطلب الثاني: التسعير والسياسة التسعيرية

تعتبر عملية التسعير واحدة من أهم خطوات التي تقوم بها المؤسسة حتى تحقيق الأرباح المناسبة والحفاظ على مكانتها في السوق فهي تسعى إلى تقديم أفضل منتج وبأسعار مناسبة ترضي الزبون أي المستهلك النهائي وستعرف هنا على أهم عناصر التسعير .

### الفرع الأول: مفهوم التسعير

تعددت تعريفات التسعير وتنوعت، وخلال هذا العنصر سنسرد بعضا منها:

حيث يرى البعض بأنه المقابل الذي يدفعه المشتري مقابل حصوله على سلعة أو خدمة تشبع حاجة أو رغبة لديه، أما البعض الآخر فيعرفه باعتباره القيمة التي يدفعها شخص ما مقابل الاستفادة من المزايا والفوائد التي تمثلها السلعة أو الخدمة موضوع اهتمامه. بينما يرى آخرون أن السعر يمثل من وجهة نظر المشتري المستهلك تلك القيمة التي تم تحديدها من قبل البائع ثمنًا لسلعته أو خدمته وما تمثله من منافع أو فوائد. (عبيدات، 2014م-1435هـ، صفحة 19)

فالتسعير يعد السعر أحد عناصر المزيج التسويقي المهمة، لما له أثر على المبيعات والأرباح في الشركات، خاصة إذا كانت هذه الشركات ذات طابع اقتصادي تسعى إلى تحقيق الربح.

يعرف التسعير تقليدياً بأنه: "القيمة النقدية للمنتج أو الخدمة التي يدفعها المستهلك بقصد حصوله على السلعة أو الخدمة ومعنى أوضح فإن السعر يمثل كم من القيم التي يتبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع بقصد الاستعمال أو الحياة أو امتلاك المنتج، وعلى هذا الأساس يتطلب في جميع الشركات التي تريد الربح والتي لا تريد الربح أن تثبت أسعار منتجاتها وتحددها بطريقة عقلانية وملائمة". (عزام والزعي، 2015م-1436هـ، صفحة 29)

كما يعرف بأنه: "فن ترجمة قيمة السلعة في وقت ما إلى قيمة نقدية والقيمة هنا مسألة مرنة وشخصية فقد تكون القيمة غير ملموسة مثل الشعور بالفخر عند امتلاك سلعة معينة وغالبا ما يكون لنفس السلع أكثر من قيمة بالنسبة إلى المستهلكين المختلفين وقد تختلف هذه القيمة بالنسبة للمشتري الواحد في الأوقات المختلفة". (امين، 2013-2014م، صفحة 19)

والتسعير هو: "عملية ديناميكية لذلك تحتاج إدارة المؤسسة دائما إلى إعادة النظر في تقييم الظروف الداخلية والخارجية التي تؤثر على عمل المؤسسة وصولا إلى وضع وتحديد الأسعار التي تحقق هدفها في السوق وتضمن لها البقاء والاستمرارية ومواجهة المؤسسات المنافسة لذلك يتطلب الأمر المزيد من العمل الميداني والتحليل العلمي والواقعي للمعلومات المتاحة تحقيقا لأهدافها". (العبيدي، 2015م-1436هـ، صفحة 186)

ومنه يمكن القول أن التسعير هو تقييم منتج أو سلعة أو خدمة بما يقابلها من نقود من اجل بيعه وبالتالي يمكن معرفة الأرباح التي يمكن تحقيقها، ويمكن مقارنتها مع أسعار المنافسين، وكسب ثقة الزبائن وإرضائهم.

#### الفرع الثاني: السياسة التسعيرية

تعرف السياسة التسعيرية بأنها: "مجموعة الإجراءات التي يتم من خلالها التأثير على الأسعار، لذا تعد هذه السياسات من أهم ما يمارسه المؤسسة من قرارات والتي يتحدد بناءا عليها حجم الإيرادات مما يؤثر على ربحية المؤسسة، فإيرادات المؤسسة كما ذكرنا هي عبارة عن حجم الإنتاج مضروبا في سعر الوحدة المنتجة". (ربه، 2013م، صفحة 173)

#### أولا - سياسة كشط السوق

يميل الطلب في ضل هذه السياسة التسعيرية لأن يكون غير مرن وخاصة في مرحلة التقديم للسلعة أو الخدمة الجديدة. تسمح هذه السياسة التسعيرية للمؤسسات لفرض أقصى الأسعار التي يمكن أن يدفعها المستهلكون مقابل حصولهم على السلع والخدمات المرغوبة منهم. (مُجَّد، خليل، ومُجَّد، 2017، صفحة 26)

#### ثانيا - سياسة اختراق السوق

تعتمد سياسة اختراق السوق على تحديد السعر المنخفض للمنتج بما يمكن المنظمة من تحقيق حجم مبيعات كبير، وتفترض هذه السياسة مرونة الطلب على السلعة حيث يؤدي تخفيض الأسعار إلى زيادة كبيرة في حجم المبيعات وتصلح هذه السياسة إذا كان الطلب مرنا، السوق كبير نسبيا واستعداد المؤسسة بتحمل عواقب حرب الأسعار، وأخيرا إمكانية تخفيض تكاليف الإنتاج أي العمل باقتصاديات الحجم والإنتاج الواسع. (عزام، حسونة، والشيخ، مبادئ التسويق الحديث، 2015م-1436هـ، صفحة 290)

ثالثا - سياسة التسعير النفسي

يهدف التسعير النفسي على تشجيع الأنماط السلوكية الشرائية المرتكزة على ردود فعل عاطفية، يطبق هذا الأسلوب في التسعير في محلات التجزئة التي تتعامل مباشرة مع المستهلكين، يقل استخدام الأسعار التنافسية عند بيع السلع الصناعية، لأن القرار الشرائي فيه يعتمد على معطيات أكثر عقلانية، بسبب ضخامة المخاطرة المالية من شراء تلك السلع الصناعية. (عواد، 2013م-1434هـ، الصفحات 243-244)

رابعا - سياسة التسعير المهني

تستخدم هذه السياسة من قبل بعض الأشخاص الذين لديهم مهنة في مجال معين، والأساس الذي يحدد به أسعار خدمات هؤلاء المهنيين غير واضح، فقد يكون هذا الأساس هو الخبرة، والمعرفة والوقت وطبيعة السلعة، بالتالي فإن أخلاقيات أصحاب المهنة: الطبيب والمهندس تلعب دورا مهما في التسعير. (النسور، 2013م-1434هـ، صفحة 341)

خامسا - سياسة التسعير الترويجي:

أحيانا لا يمكن الفصل بين عنصري الترويج والتسعير لتداخل الأهداف التي يسعى كل منهما لتحقيقها قد يتم تسعير بعض السلع إما حسب التكلفة الفعلية لإنتاجها وتسويقها أو اقل من تكلفتها الفعلية.

يهدف بيع تلك السلع بالأسعار المنخفضة إلى زيادة حجم المبيعات الكلي في الأجل القصير وجذب إعداد إضافية من المستهلكين لتبني شرائها ولمدة طويلة.

يضاف إلى ذلك أن نجاح هذه السياسة التسعيرية قد يؤدي إلى تنظيم مناسبات بيع خاصة لجذب المزيد من العملاء، المبيعات والأرباح في الأجل الطويل، لكن يجب ربط تنظيم وتنفيذ مناسبات البيع الخاصة والمرتبطة بأسعار منخفضة بمداول الإنتاج والتخزين والتوزيع المادي للسلع المراد بيعها. (عواد، 2013م-1434هـ، صفحة 245)

**المطلب الثالث: مراحل تحديد السعر والعوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية**

إن قرارات التسعير في المؤسسة تتطلب معرفة المراحل التي تؤدي إلى الوصول لقرار التسعير وكذلك العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية، هذه الأخيرة تتمثل في عوامل داخلية وأخرى خارجية.

الفرع الأول: مراحل تحديد السعر

تمر عملية تحديد السعر بالمراحل التالية: (مختار وادريس، 2014م-1435هـ، الصفحات 22-23)

أ-تحديد هدف التسعير:

تحقق المؤسسة عدة أهداف عند تحديدها لأسعار منتجاتها، ويؤثر الهدف المختار على مستوى السعر الذي سيتم تحديده في الأجل القصير وفي الأجل الطويل، ويلاحظ أن الهدف يختلف أيضا باختلاف المرحلة التي يمر بها المنتج من مراحل دورة حياته والتي تتكون من أربع مراحل هي التقدم والنمو والنضج ثم الانحدار ومن هذه الأهداف ما يلي:

1. تحقيق الربح: وتعني عملية تحقيق الربح أن المؤسسة تحاول أن تحصل على قدر معقول من الربح بزيادة حجم المبيعات من خلال تحديد السعر الذي يتواءم مع إمكانيات المستهلكين بإتباع أسلوب هامش ربح ينسجم مع الهدف العام للمؤسسة.

2. بقاء واستمرار المؤسسة: تسعى كافة المؤسسات إلى ضمان البقاء والاستمرار، على أمل تحقيق مستويات نمو في المستقبل أو مجرد الاكتفاء بحصتها في السوق.

ب- تحديد التكاليف وتحليلها:

تعتبر تحليل التكاليف الخطوة الثانية في تحديد السعر، وتمثل التكاليف الحد الأدنى للسعر، فزيادة تكاليف الإنتاج أو زيادة تكاليف الشراء سيؤثر بالتالي على زيادة السعر وبالعكس.

ج- تقدير حجم الطلب على السلعة:

الخطوة الثالثة في تحديد السعر هي تحديد الطلب على السلعة، ويتم ذلك عن طريق تحديد المستهلك المستهدف بهذه السلعة وان تكون المؤسسة على دراية كبيرة بكمية الطلب، المبيعات المرتفعة ومختلف أسعارها مع معرفة الطبقات المتوجهة إليها ومدى قدرتهم الشرائية.

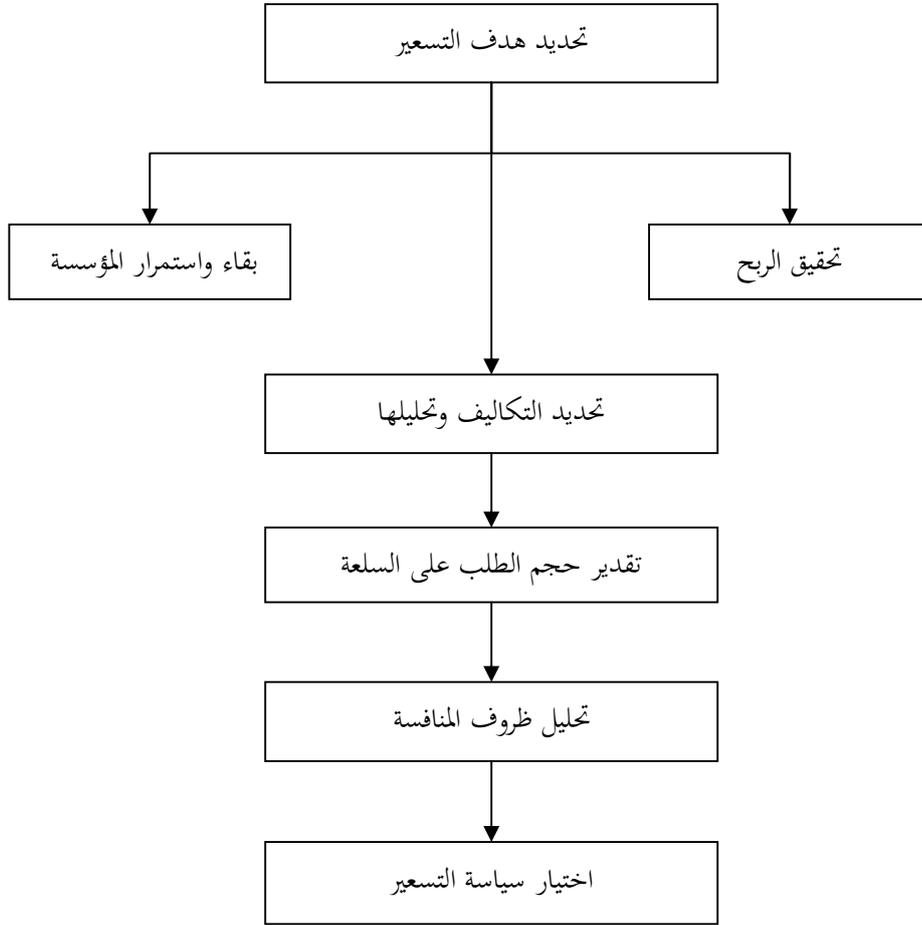
د- تحليل ظروف المنافسة:

تعد المنافسة من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد السعر، سواء كانت حالية أو متوقعة وعليه فان المؤسسة تبدأ بدراسة ظروف المنافسة وأسعارها وتقدير حجم الطلب الكلي عليها مع التنبؤ بدخول منافسين جدد، ثم بعد ذلك يقوم بمقارنة سلعته بسلع المنافسين من حيث الخصائص والمميزات وتقدير أهميتها لدى المستهلكين ومدى استعدادهم لدفع مبلغ إضافي مقابل هذه الخصائص.

هـ- اختيار سياسة التسعير:

الخطوة التالية لتقدير السعر هي اختيار إحدى السياسات السعرية ويمكن بطبيعة الحال الاعتماد على أكثر من سياسة تسعيرية لإشباع حاجات القطاعات السوقية المختلفة أو للاستفادة من الفرص السوقية المتاحة. (بزغي، 2008-2009، صفحة

شكل رقم (6): مراحل تحديد السعر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع السابقة

الفرع الثاني العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية.

أولا - عوامل داخلية:

وهي العوامل التي تتبع من داخل المنظمة وتشمل:

أ: أهداف المؤسسة:

ويعني ذلك أن ينسجم قرار التسعير مع أهداف المنظمة فإذا كان هدف المنظمة مثلا هو تحقيق أقصى الأرباح منها لا بد أن يكون المعروض السلعي من السلعة المعينة أقل بكثير من الطلب الموجه إليها بشرط أن تتميز السلعة بجودة عالية. (العبيدي،

2015م-1436هـ، صفحة 187)

ب: تكلفة إنتاج السلعة:

وتعد العامل الأساسي المؤثر على قرار التسعير، ولذلك لا بد من دقة حساب تكاليف كل منتج ومحاولة إدارة هذه التكاليف ونتيجة لأهمية حساب تكلفة المنتج بدقة لا بد من توافر معلومات ملائمة عن تكاليف المنتج خلال دورة حياته بأكملها ولذلك يعتمد التكامل على توفير معلومات دقيقة حول تكلفة المنتج لمساعدة المديرين في اتخاذ قرارات التسعير. (فوده، سرور، وسليمان، 2021م، الصفحات 995-996)

ج: نوع وجودة المنتج:

تختلف السياسة السعرية باختلاف نوعية السلعة والخدمة المنتجة فإذا كانت المنتجات المطروحة في السوق من قبل المنظمة ذات جودة عالية وتكون المنظمة شبه منفردة في إنتاجها لهذا المنتج فأما تمتلك الحرية في اتخاذ القرار السعري المناسب أما إذا كانت منتجات المنظمة متماثلة مع منتجات المنظمات المنافسة لها في السوق فإن عليها أن تتبع سياسة سعريّة تنسجم مع سياسات التسعير للمؤسسات الأخرى. (العبيدي، 2015م-1436هـ، صفحة 188)

د: دورة حياة المنتج:

يرتبط قرار التسعير الاستراتيجي بموضع المنتج خلال مراحل دورة حياة المنتج في السوق. " (فوده، سرور، وسليمان، 2021م، صفحة 996)

ثانيا - عوامل خارجية:

وتتمثل في جميع العوامل التي تحدث خارج المنظمة لكنها لها تأثيرا فعالا في تحديد أسعار السلع والمنتجات ونذكر منها:

أ: المنافسون:

يجب أن تدرك الشركات دائما ردود أفعال المنافسين، فمن ناحية نجد أن منتجات المنافسين البديلة أو المثيلة، يمكن أن تؤثر على الطلب وتجبر الشركة في هذا المجال على تخفيض أسعارها، ومن الناحية الأخرى فإن الشركة بدون منافس يمكن أن تحدد أو تضع أسعارا مرتفعة وعندما يكون هناك منافسون، فإن المعرفة عن تكنولوجيا المنافس وطاقته الإنتاجية وسياساته التشغيلية، يمكن الشركة من تقدير تكاليف منافسيها والتي تعد معلومات مهمة للغاية عند وضع أسعار تنافسية. ولأن المنافسة اليوم أصبحت عالية الحدود، فإن التكاليف وقرارات التسعير أيضا قد تأثرت بالتقلبات في معدلات تبادل العملة بين الدول المختلفة. (هورنجرن، داتار، وفوستر، 2009م -1430هـ، الصفحات 761-762)

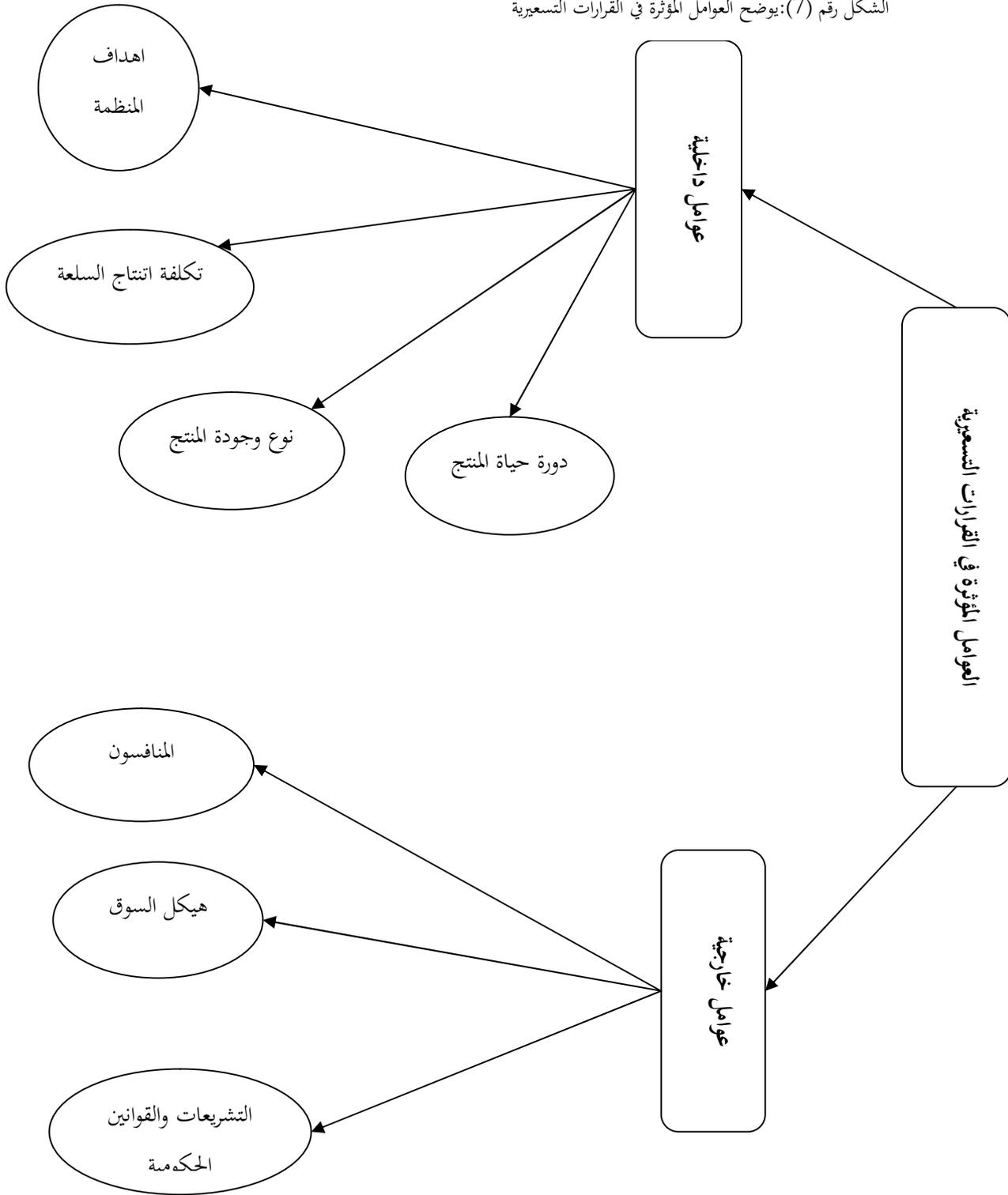
ب - هيكل السوق:

تحدد نوعية السوق الذي تعمل فيه المنظمة، دور هام في التأثير على هذا السعر أيضا، فالسعر الذي يتحدد في سوق المنافسة النامية يختلف عنه في سوق الاحتكار التام، والأسعار التي تحددها منظمات المنافسة الاحتكارية، واحتكار القلة فهي تؤثر أيضا في قرار التسعير. (النسور، 2013م1434هـ، صفحة 335)

ج: التشريعات والقوانين الحكومية:

قد تتدخل الحكومة في بعض الأوقات للتأثير على الأسعار السائدة في السوق، وذلك لمكافحة الركود أو لتشجيع الانتعاش، ومن أبرز تلك السياسات التي تنتهجها الحكومة السقوف والأرضيات السعرية، وسياسة الدعم الحكومي لبعض المنتجات. (النسور، 2013م1434هـ، صفحة 335)

الشكل رقم (7): يوضح العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع السابقة

### المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات التسعيرية

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم العوامل المؤثرة في السعر ومن هنا سندرس ونتعرف على العلاقة الموجودة في كل طريقة من طرق التكاليف للوصول إلى قرار التسعير المناسب.

#### المطلب الأول: العلاقة بين التكلفة الكلية واتخاذ القرارات التسعيرية.

تعتبر طريقة التكلفة الكلية أحد أهم الطرق المعتمدة في المحاسبة التحليلية التي تساعد على عملية اتخاذ القرارات التسعيرية، فهي تمس التكلفة الإجمالية الشاملة (التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة) لإنتاج المنتجات ولها دور كبير في عملية التسعير فيجب أن يغطي سعر البيع جميع التكاليف مع تحقيق هامش ربح للمؤسسة، لذلك يجب الحصول على المعلومات الكافية لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرار التسعير المناسب، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي لا تمكننا من الوصول إلى السعر الحقيقي عند استعمال طريقة التكلفة الكلية وتمثل في: أن نظام الرقابة غير فعال والمعطيات غير دقيقة باعتبارها إحصائيات لمدة طويلة، التسعير عن طريق التكلفة الكلية لا ينفذ في الأجل القصير، عدم الإفصاح عن كافة العمليات التي تقوم بها وعن الطاقة المستغلة، عدم الاحتفاظ بجميع الفواتير الخاصة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة أثناء الإنتاج مع العلم أن أي عملية يجب أن تدخل في تكلفة الإنتاج وهنا يضعف احتمال تقدير التكلفة الإجمالية الحقيقية وبالتالي يصعب تحديد السعر الحقيقي مما جعلنا نستنتج أنه عند إتباع هذه الطريقة يكون تسعير ضعيف.

#### المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالقرارات التسعيرية

تلعب ABC دورا مهما في الإدارة من خلال تزويدها بالمعلومات الدقيقة وبالخصوص فيما يخص عناصر التسعير واتخاذ القرارات اللازمة وخاصة فيما يخص القرارات التسعيرية كما أنها تساعد في صياغة أفضل للقرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتساعد أيضا في تقدير التكاليف وحسابها مما يساعد المؤسسة على عملية التسعير.

يوفر نظام (ABC) معلومات أكثر تفصيلا حول تكلفة المنتج أو الخدمة، فيما يخص تسعير المنتجات والخدمات والذي يسهل على المؤسسة تحديد سعر يضمن لها الاستمرار والبقاء، فمعرفة التكلفة ومسبباتها في ظل هذا النظام، يساعد على معرفة استغلال إمكانيات المؤسسة ومن ثم تحديد هامش ملائم يسمح لها بالبقاء، وكما أن تحديد سعر المنتج يقوم على أساس استخدام المعرفة حول طلبيات العملاء ومعرفة تكاليف المبيعات المترتبة عن كل حالة بيع باستخدام نظام (ABC) وذلك لتحديد السعر المناسب، الذي يحقق الأرباح المقدرة مسبقا، وعليه نجد أن العلاقة بين نظام (ABC) ومرحلة تحديد سعر المنتج هي علاقة طردية، وعليه فإن الهدف الأساسي من تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو التسعير (إيمان، 2014-2015، الصفحات 59-61)، إلا أن هناك صعوبات في هذا النظام يجعل صفة التسعير متوسطة لأنه أسلوب غير مرن ويحتاج إلى معلومات دقيقة وتكنولوجيا متطورة ويد عاملة متمكنة من هذا النظام لذا يصعب تطبيقه والوصول إلى النتيجة الفعلية.

**المطلب الثالث: العلاقة بين التكلفة المستهدفة واتخاذ القرارات التسعيرية**

أسلوب التكلفة المستهدفة وضع أساسا لتحديد السعر المستهدف مسبقا، أي السعر المراد الوصول إليه وهذا يمكن عن طريق تحديد هامش البيع المستهدف والتكلفة المستهدفة للوصول إلى سعر البيع المستهدف فهي علاقة مسبقة توضع لتسعير منتجات معينة وتحديد قيمتها، حيث نجد أن من مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة والتي تطرقنا إليها سابقا نجد أن السعر يؤدي إلى التكلفة بمعنى السعر هو القائد في هذا الأسلوب السعر يحدد أولا ومن ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة، أي يعتبر تقدير سعر البيع نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة عكس الطريقة التقليدية التي يتم فيها وضع سعر البيع بعد تحديد التكلفة الفعلية، وبذلك أصبح في هذا الأسلوب البحث عن كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل السعر المستهدف وهذا الأسلوب يمكن المؤسسة من تحديد سعر المنتجات وفق معطيات السوق، إلا أن هناك بعض المشاكل الموجودة في أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعرف عملية تحديد السعر وتمثل في عدم سهولة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي كان يعتبر نقطة بداية للوصول للتكلفة المستهدفة، وكذلك عند تغير حالة السوق بالانخفاض يجب إعادة النظر في التكلفة المستهدفة وإعادة تقديرها على أساس سعر السوق، إلا أنه مقارنة بالأساليب الأخرى تعتبر طريقة جيدة للتسعير وخاصة في ظل المنافسة في السوق وهناك قابلية لمعرفة احتمال فشل أو نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له .

## خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من دراستنا للفصل الأول أن محاسبة التكاليف تعتبر محورا مهما في نشاط المؤسسة الاقتصادية، فيما يخص أي اتخاذ أي قرار من قرارات الإدارة، حيث توفر محاسبة التكاليف معلومات مهمة حول التكلفة تسمح بتنوير المؤسسة في عملية اتخاذ قراراتها، بتوفير بدائل اتخاذ القرار المتاحة واختيار أمثلها، ويأتي ذلك بعد تحليل إيجابيات وسلبيات كل بديل.

ومن بين أهم القرارات التي تساهم فيها محاسبة التكاليف نجد القرارات التسعيرية، لما لمحاسبة التكاليف من دور مهم في تحديد سعر التكلفة، هذه الأخيرة هي المساهمة في تحديد سعر البيع وهامش الربح الذي يضمن للمؤسسة تجنب الخسارة.

كما تساعد محاسبة التكاليف المؤسسة من إيجاد الحل أو الطريقة المثلى التي تساعد على الاستغلال الأمثل لمواردها، وتحقيق نتائج أفضل وأدق، وبالتالي تحسين أدائها.

ورغم التطور الذي عرفته محاسبة التكاليف إلا أنها مازالت في كل مرة تتطور باعتبار أن البيئة تتغير وتتقلب بشكل كبير، وهذا دليل على قدرة محاسبة التكاليف على التكيف مع مختلف الظروف والتطور حسب احتياجات مستخدميها؛ وهو ما لمسناه من خلال وجود عديد من الطرق التقليدية والحديثة، وأن لكل طريقة إيجابيات وسلبيات.

وفي الأخير نرى أن من بين الأساليب التي تطرقنا إليها كانت التكلفة المستهدفة هي الأحسن في عملية اتخاذ القرارات التسعيرية، نظرا لتكاملها مع أي طريقة من الطرق الأخرى لحساب التكاليف..

## الفصل الثاني

دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية في  
مؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري لمحاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات التسعيرية سيكون هذا الفصل تطبيق لما تم التطرق إليه في الفصل النظري السابق، رأينا أن نقوم بدراسة ميدانية نهدف من خلالها إلى محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي، ولقد اخترنا المؤسسة الاقتصادية للنسيج والتجهيز **TIFIB** كمحل للدراسة التطبيقية نظرا لكونها مؤسسة إنتاجية تستخدم محاسبة التكاليف، ومن هنا سنرى إذا كانت المؤسسة تبني سياستها التسعيرية على أسس علمية موضوعية، أم أن الأمر يتم بطريقة عشوائية وذلك في حدود ما تم الحصول عليه من معطيات بخصوص هذه المؤسسة.

وسنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، في المبحث الأول سنتناول لمحة عامة حول مؤسسة **TIFIB** وهيكلها التنظيمي ومختلف المنتجات الموجودة في المؤسسة، أما المبحث الثاني خصصناه لدراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في حساب سعر التكلفة وتقييم السياسة التسعيرية للمؤسسة، وفي الأخير المبحث الثالث تمثل في محاولة تطبيق التكلفة المتغيرة على المؤسسة **TIFIB** محل الدراسة ومقارنتها بالطريقة المتبعة من قبل المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB**؛

المبحث الثاني: الطريقة المعتمدة لحساب سعر التكلفة وسعر البيع في المؤسسة؛

المبحث الثالث: محاولة تحسين تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة محل الدراسة.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB

المؤسسة الاقتصادية لها دور كبير في الاقتصاد الوطني باعتبارها تعمل على زيادة الإنتاج، من بينها مؤسسة النسيج والتجهيز لهذا سنقوم في هذا المبحث بتقديم عام لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB وذلك من خلال التطرق إلى نشأة المؤسسة وتعريفها وإبراز وظيفتها وأهدافها وبعد ذلك الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

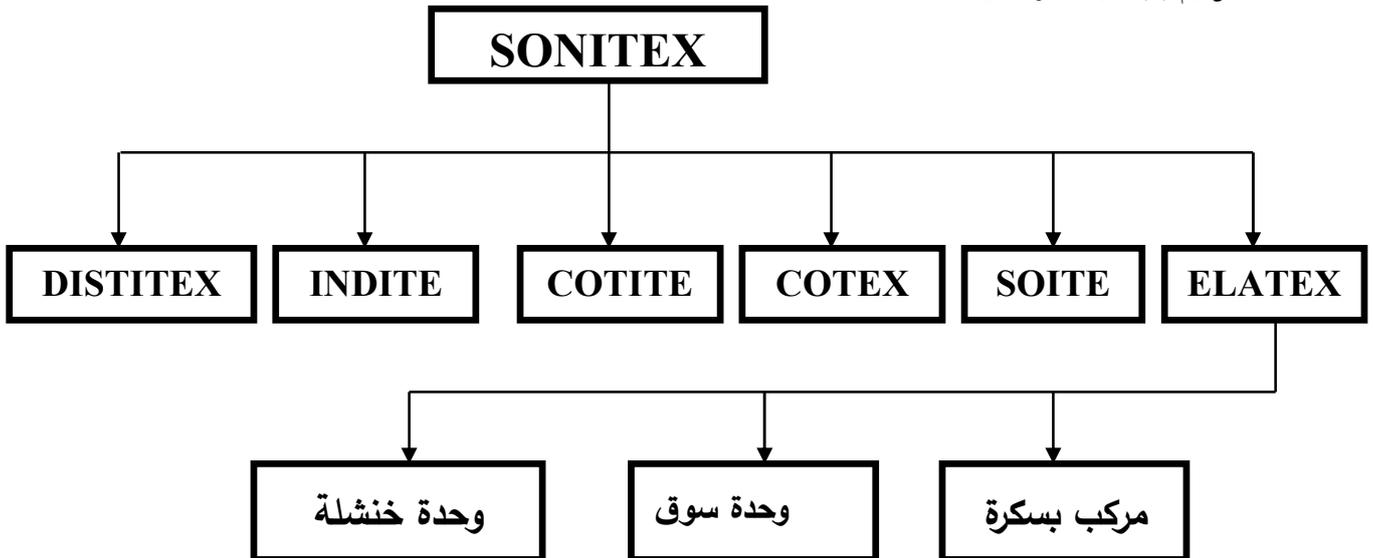
### المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة TIFIB

سنترك في هذا المطلب إلى إعطاء لمحة على نشأة المؤسسة وتقديم تعريف عام لها.

#### الفرع الأول: نشأة المؤسسة TIFIB

ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX بعد تبعية شبه تامة للخارج من جانب المنتجات النسيجية، كان إنشاؤها عبارة عن محاولة التخلي عن الخارج والسعي وراء النهوض نحو الإستقلالية الإنتاجية وذلك بموجب المرسوم رقم 66/218 الصادر بتاريخ 1966/07/22 وتطورت هذه الشركة وتوسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بالآلات الحديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها: القطن، الصوف، الفيسكوز... إلخ. وبعد سنوات انفصلت المركبات عن المؤسسة الأم بالكامل وأصبح مجال النسيج قائما على المركبات أو المديرية المفصلة كالتالي:

شكل رقم (8): المركبات أو المديرية



المصدر: مديرية الموارد البشرية

تسمية الشركات:

أ. المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات النسيجية **DISTITEX**.

ب. المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية **INDITEX**.

ج. المؤسسة الوطنية لتفصيل الملابس الجاهزة القطنية **ECOTEX**.

د. المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية **SOITEX**.

هـ. المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية **COTITEX**.

و. المؤسسة الوطنية لصناعة الألياف النسيجية الصوفية **ELATEX**.

تعتبر مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة وهذا لإحتلالها مكانة في السوق الجزائرية ولكي تبقى هذه المكانة لا بد من تنظيم إداري محكم يقوم على تسييرها خاصة في معاملات البيع والشراء، لذا يجب أن يكون لها مزيج تسويقيا منظما تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة الأجنبية وقد أنشئ مركب بسكرة تحت قرار 82/397 بتاريخ 11 أبريل 1982 بعد مدة إنجاز دامت ثلاثة سنوات و 4 أشهر بتكلفة 71.9 مليار سنتيم وقد مرت عملية إنجازه بعدة مراحل يمكن حصرها كما يلي:

أ. أبريل 1976: تمت دراسة المشروع من قبل شركة **SENRI**.

ب. ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والشركة الألمانية **FAMATEX**.

ج. ديسمبر 1977: إنطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات.

د. ديسمبر 1978: بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخام بالمركب.

هـ. ديسمبر 1980: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم.

و. 11 أبريل 1982: الإنطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية.

وقد ساهمت عدة شركات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بما يلي:

أ. شركة **FAMATEX** الألمانية متكلفة بتموين الخيوط.

ب. شركة مازورتو الإيطالية متكلفة بالتكوين التقني لعمال لتركيب الآلات.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسة بعد عقد محضر إجتماع الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة يوم 25 مارس

1998 وتم تسميتها مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة كشركة تابعة لمجموعة النسيج **TEXMACO** التي أصبحت تسمى

**TEXALG** الجزائرية للمنسوجات في سنة 2012.

الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة صناعية النسيج والتجهيز بسكرة

مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية لمدينة بسكرة يحدها شرقا مؤسسة العموري للآجر، وغربا مؤسسة الكوابل، وشمالا مؤسسة نفضال، وجنوبا مؤسسة الغزال للطحين، فهي شركة متخصصة في الأقمشة ذات الجودة العالمية المتكونة من الصوف (100%) والخيط من (بولستار، صوف أوبوستار فسكوز) إضافة إلى بعض الأقمشة الخاصة، وقد دامت مدة إنجازها 3 سنوات و4 أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنتيم، يقدر رأسمالها بقدر 839000000 دج وتتربع على مساحة قدرها 123364 م<sup>2</sup> أي ما يعادل 12.5 هكتار منها 6 هكتار مغطاة تشمل الإدارة العامة و18 ورشة الطاقة الإنتاجية 6 ملايين متر/ للسنة وآلات المصنع تتكون وبصفة حصرية على تجهيزات ذات تكنولوجيا (بصفة خاصة آلات النسيج) التي تسمح بالإضافة تقنية أخرى ذات أهمية كبيرة، وقد تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة العالمية (**WOOL MARK**) سنة 1986 من طرف اللجنة الدولية للصوف وعلامة (**WOOL MARK**) تعني أن هذا المصنع للصوف يوفر صوف حقيقي صافي طبقا لمعايير الجودة العالمية، ويد عاملة مقدرة بـ 350 عاملا موزعة على 15 ورشة ويتم إنجازها فيما يلي:

A- مخزن الخيط	F- التجهيز الرطب والجاف	L- الإدارة
B- التخضير	G- مخزن القماش النهائي	M- المطعم
C- النسيج	H- الملحقات التقنية	N- عيادة العلاج
D- التصليح	I- ورشة المراقبة ومخزن قطع الغيار	P- تكرير الماء
E- مخزن قماش الخام	K- التكوين والابداع	Q- مولد الكهرباء والغاز

ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض على شكل U وهي:

(A<sub>1</sub>), (B<sub>2</sub>), (C<sub>3</sub>), (D<sub>4</sub>), (E<sub>5</sub>), (F<sub>6</sub>), (G<sub>7</sub>)

(A<sub>1</sub>) ورشة مخزن الخيط: تتم فيها عملية تخزين لكل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

(B<sub>2</sub>) ورشة التحضير: تتم فيها عملية تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج (القماش).

(C<sub>3</sub>) ورشة النسيج: تتم فيها عملية نسيج القماش.

(D<sub>4</sub>) ورشة التصليح: تتم فيها عملية تعديل وتصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

(E<sub>5</sub>) مخزن القماش الخام: يتم فيه عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

(F<sub>6</sub>) التجهيز الرطب والجاف: وتتم في هذه الورشة بعملية الغسل وتجفيف كل أنواع القماش ومراقبة وتغليفه.

(G<sub>7</sub>) مخزن القماش النهائي: تتم فيه عملية التخزين والتوزيع للقماش.

### المطلب الثاني: أهداف ونشاط مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB

مؤسسة النسيج نشأت من اجل تحقيق مجموعة من الأهداف والتي سنعرضها في هذا المطلب، بالإضافة إلى عرض نشاط الصناعي المؤسسة وأهم مصالحها.

#### الفرع الأول: أهداف المؤسسة

أ. تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أدي من الربح، والذي يمكنها من رفع رأس مالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.

ب. عقلانية الإنتاج: يتم ذلك باستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ودفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية التنفيذ هذه الخطط والبرامج.

ج. تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية.

د. التكامل الاقتصادي على مستوى الوطني.

هـ. تقليق الواردات من المواد الأولية، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية.

و. الحد من الواردات خاصة السلع الكمية.

ز. إنتاج سلع معتدلة الثمن.

ح. تلبية حاجيات المستهلكين المحليين.

ط. ضمان مستوى مقبول من الأجور.

ي. تحسين مستوى معيشة العمال.

ك. إقامة أتماط استهلاكية معينة.

ل. توفير تأمينات ومرافق للعمال.

م. امتصاص الفائض من العمالة.

#### الفرع الثاني: نشاط المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة في 3 عناصر:

أ. عملية الشراء: العملية تخص مدير التجارة حيث يقوم بطلب الخيط مع تحديد الكمية والنوعية هناك من الداخل مثل بريكة.... وهناك من دول الخارجية كالمغرب، تركيا، الهند وكذلك قطع الغيار ومواد كيميائية.

ب. عملية الإنتاج: وهناك عدة مصالح تتمثل في ما يلي:

أ. مصلحة تسيير المخزونات: (مخزون الخيط) حيث هنا يقومون بوضع الخيط في المستودع سواء من داخل أو خارج البلاد وهنا يتم إعادة وزن الخيط والتأكد من نفس النوعية المطلوبة وإذا كانت غير مطابقة مع الطلبية هنا يجب إقامة تقرير إلى مدير التجارة حيث يكون هو المكلف بهذا الخطأ.

ب. مصلحة التحضير: حيث يقومون بوضع الخيط في السدادة وتجهيزه إلى مصلحة النسيج.

ج. مصلحة النسيج: حيث يقومون بنسج الخيط.

د. مصلحة المراقبة: وهنا يتم مراقبة النسيج من حيث الكمية أو الصنع إذا كان به خطأ يتم إعادته إلى مصلحة النسيج لتصلح الخطأ.

هـ. مصلحة التجهيز: هناك قسمين التجهيز الجاف والتجهيز الرطب:

1. قسم التجهيز الجاف: حيث يقومون بغسل القماش مع إضافة بعض المواد الكيميائية حسب نوعية القماش وتجهيزه.

2. قسم التجهيز الرطب: وهنا مراقبة القماش من أي خطأ سواء (الطلبية) بقع أو ما شاله ذلك وتجهيزه ثم تغليفه بغلاف بلاستيكي مع كتابة الكمية ونوع القماش.

ج. عملية البيع: بيع القماش أي تسليم القماش حسب الطلبية سواء إلى:

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB**

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة والتي تعتبر وحدة مستقلة بذاتها وذلك بإحتوائها خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على خمس مصالح وفروع ونقابة ولجنة المساهمة الخاصة بالعمال.

أ. **المديرية العامة:** ويشرف عليها رئيس مدير عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا.

ب. **سكرتاريا:** ويشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظيم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.

ج. **الحماية والأمن:** ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى أربعة أفواج أ.ب.ج.د التي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.

د. **قسم الحسابات والتدقيق:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة كل الحسابات وتدقيق خاصة بالمؤسسة.

هـ. **قسم الإبداع:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالإبداع وهو الذي يخطط للإبداعات وتعتبر خطوة من خطوات المراحل الإنتاجية الأولى.

و. **قسم المنازعات:** يشرف عليها رئيسة منازعات مكلفة بالقضايا القانونية التي تخص المؤسسة.

الفرع الأول: مديرية الموارد البشرية

يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصلحتين.

أولاً- مصلحة الموارد البشرية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية وفرع الأجور.

ثانياً- مصلحة الوسائل العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاثة فروع وهي: فرع نظافة، فرع صيانة، فرع وسائل نقل.

الفرع الثاني: مديرية المحاسبة والمالية

ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل الحسابات للمؤسسة مع الإتصال الدائم بالمدير العام ويحتوي على:

مصلحة المحاسبة والمالية

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

والإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات وتنقسم إلى أربعة فروع، فرع المواد، فرع البنوك، فرع الشراء، فرع الممولين.

### الفرع الثالث: مديرية التجارة والتمويل

يشرف عليها المكلف بالتمويل والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:

أولاً- مصلحة التجارة: ويشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي فرع البيع، فرع تسيير المخزونات وفرع الفوترة.

ثانياً- مصلحة تسيير المخزونات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة مثل: المواد الأولية، قطع الغيار... وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي: فرع تسيير المخزونات، فرع تسيير المواد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.

ثالثاً- مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل مشتريات المؤسسة وإحتياجاتها.

### الفرع الرابع: مديرية الصيانة

ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وتنقسم إلى خمس مصالح.

أولاً - مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية.

ثانياً- مصلحة الكهرباء: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات والكهرباء العامة.

ثالثاً- مصلحة الملحقات: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل فروعها.

رابعاً- مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج.

خامساً- مصلحة الدراسات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في عملية الإنتاج.

### الفرع الخامس: مديرية الإستغلال

ويشرف عليها مدير مكلف بالإستغلال وتنقسم إلى أربع أقسام وهي كالآتي:

أولاً- قسم النسيج: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالنسيج وتنقسم إلى مصلحتين: مصلحة النسيج ومصلحة التحضير

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

ثانيا- قسم التجهيز: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالتجهيز وتنقسم إلى ثلاث مصالح مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التجهيز الجاف، مصلحة التصليح.

ثالثا- قسم التقني: ويشرف عليه نائب مكلف بالشؤون التقنية وتوجد بها مصلحة البرمجة.

رابعا- قسم النوعية والمخبر: يشرف عليه نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية والتحليل المخبرية:

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة:



المبحث الثاني: الطريقة المعتمدة لحساب سعر التكلفة وسعر البيع في المؤسسة محل الدراسة

تعتمد مؤسسة النسيج منذ نشأتها على طريقة الأقسام المتجانسة لحساب تكلفة منتجاتها نظرا لسهولة واستخدامها حيث إن هذه الطريقة ساعدت المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

**المطلب الأول: عرض الأعباء غير المباشرة بالمؤسسة محل الدراسة**

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض الأعباء غير المباشرة وفق المعلومات المقدمة من طرف قسم المحاسبة.

الفرع الأول: تصنيف الأعباء غير المباشرة

يتم حساب الأعباء غير المباشرة والتي لا يمكن تحميلها للمنتجات بشكل مباشر والتي تتمثل في الكهرباء والغاز وأعباء الصيانة وأعباء المستخدمين ومختلفة الضرائب...، وهذا ما سنعرضه في الجدول أدناه والذي يمثل مختلف الأعباء غير المباشرة لسنة 2021 في مؤسسة النسيج.

الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول رقم (03) الأعباء المقدرة لسنة 2021

رقم الحساب	التعيين	المبالغ
602	التموينات الأخرى	9 244 575,30
607	المشتريات الغير مخزنة من المواد والتوريدات	19 169 052,47
611	التقاول العام	646 300,00
613	الإيجارات	502 500,00
614	الأعباء الايجارية وأعباء الملكية المشتركة	3 000 000,00
615	الصيانة والتصليلحات والرعاية	3 350 490,90
616	أقساط التأمينات	3 488 574,80
618	التوثيق والمستجدات	182 122,93
622	أجور الوسطاء والإتعااب	274 984,96
624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	7 182 300,00
625	التنقلات والمهمات والاستقبالات	3 753 623,04
626	أعباء البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	521 129,95
627	الخدمات المصرفية وماشابهها	406 025,23
631	أجور المستخدمين	166 305 784,21
635	الاشتراقات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	30 553 659,46
637	الأعباء الاجتماعية الاخرى	2 392 006,82
641	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجر	3 036 752,27
642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	11 018,00
645	الضرائب والرسوم الأخرى	101 470,00
656	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات	10 030 168,37
657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الاخرى	276 694,89
661	أعباء الفوائد	90 032 785,68
666	خسائر الصرف	855 210,02
681	المخصصات للاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	58 932 866,77
685	المخصصات للاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة- الأصول الجارية	2 097 694,49
686	المخصصات للاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة- العناصر المالية	18 294 412,19

الم

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

### المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف بمؤسسة النسيج والتجهيز

تمر عملية حساب مختلف التكاليف في مؤسسة النسيج وتجهيز TFIP بعدة مراحل للوصول إلى سعر التكلفة وهي كالتالي:

فرع الأول: توزيع الأعباء غير المباشرة على وحدات الإنتاج:

وفي هذه المرحلة تقوم مصلحة المحاسبة بتوزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف وحدات الإنتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة من اجل حساب سعر التكلفة، حيث خصصت مؤسسة النسيج جدول خاص بالأعباء غير المباشرة من اجل تسهيل عملياتها والمتمثل في الشكل أدناه:

جدول (04): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	الأعباء العامة	مجمع التموينات	مصلحة التقنية	مصلحة الصيانة
61	الخدمات الخارجية	100%	10,00%	1,00%	3,00%	20,00%
		39 583 616,40	3 958 361,64	395 836,16	1 187 508,49	7 916 723,28
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	11,27%	5,67%	3,34%	18,10%
		12 138 063,18	1 367 959,72	688 228,18	405 411,31	2 196 989,44
63	أعباء المستخدمين	100%	24,70%	4,08%	4,08%	16,53%
		199 251 450,49	49 215 108,27	8 129 459,18	8 129 459,18	32 936 264,77
64	الضرائب والرسوم	100%	83,27%	0,91%	0,91%	3,67%
		3 149 240,27	2 622 320,11	28 550,26	28 550,26	115 670,52
65	الأعباء العملية الأخرى	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	10 306 863,26	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	25,92%	10,56%	0,93%	13,05%
		90 887 995,70	23 554 532,97	9 596 863,47	846 167,24	11 859 065,68
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	3,68%	5,57%	1,33%	18,64%
		79 324 973,45	2 919 159,02	4 418 401,02	1 055 022,15	14 786 175,05
	مجموع التوزيع الأولي	434 642 202,75	93 944 304,99	23 257 338,27	11 652 118,63	69 810 888,74
	الأعباء العامة للخياطة	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		127 914 064,84	-93 944 304,99	0,00	-11 652 118,63	-69 810 888,74
	الأعباء العامة للإتهاء	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		52 781 040,18	0,00	0,00	0,00	0,00
	الخياطة 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		812 153,37	0,00	0,00	0,00	0,00
	الإتهاء 500	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		1 055 162,54	0,00	0,00	0,00	0,00
	مجموع التوزيع القانوني	434 642 203,16	0,00	23 257 338,27	0,00	0,00
	طبيعة وحدات القياس	-	-	كلغ مشترى	-	-
	عدد وحدات القياس	-	-	795 905,00	-	-
	تكلفة وحدة القياس	-	-	29,22	-	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول (05): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (الأقسام الرئيسية تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	مصلحة الإنشاء	مصلحة النسيج	شد الخيوط	إعادة الإدخال
61	الخدمات الخارجية	100%	1,00%	0,50%	2,00%	3,00%
		39 583 616,40	395 836,16	197 918,08	791 672,33	1 187 508,49
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	0,74%	0,00%	3,18%	1,48%
		12 138 063,18	89 821,67	0,00	385 990,41	179 643,34
63	أعباء المستخدمين	100%	0,50%	0,25%	3,57%	3,57%
		199 251 450,49	996 257,25	498 128,63	7 113 276,78	7 113 276,78
64	الضرائب والرسوم	100%	0,11%	0,06%	0,79%	0,79%
		3 149 240,27	3 498,81	1 749,40	24 981,47	24 981,47
65	الأعباء التشغيلية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	1,86%	0,06%	1,22%	1,44%
		90 887 995,70	1 692 334,48	50 897,28	1 107 015,79	1 310 604,90
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	2,66%	0,08%	1,74%	2,06%
		79 324 973,45	2 110 044,29	63 459,98	1 380 254,54	1 634 094,45
	مجموع التوزيع الأولي	434 642 202,75	5 287 792,66	812 153,37	10 803 191,32	11 450 109,43
	الأعباء العامة للخياطة	100%	0,00%	0,00%	7,12%	7,44%
		127 914 064,84	-5 287 792,66	0,00	9 107 481,42	9 516 806,42
	الأعباء العامة للإخفاء	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		52 781 040,18	0,00	0,00	0,00	0,00
	الخياطة 400	100%	0,00%	0,00%	11,25%	11,37%
		812 153,37	0,00	-812 153,37	91 367,25	92 341,84
	الإخفاء 500	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		1 055 162,54	0,00	0,00	0,00	0,00
	مجموع التوزيع الثانوي	434 642 203,16	0,00	0,00	20 002 039,99	21 059 257,69
	طبيعة وحدات القياس	-	-	-	ML	ML
	عدد وحدات القياس	-	-	-	1 890 000,00	1 890 000,00
	تكلفة وحدة القياس	-	-	-	10,58	11,14

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

الجدول رقم (06) توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	تكيب	الطي	الكي	اللصق
61	الخدمات الخارجية	100%	1,00%	2,00%	1,00%	3,00%
		39 583 616,40	395 836,16	791 672,33	395 836,16	1 187 508,49
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	0,21%	0,00%	0,00%	0,00%
		12 138 063,18	25 489,93	0,00	0,00	0,00
63	أعباء المستخدمين	100%	1,01%	0,76%	0,25%	0,50%
		199 251 450,49	2 012 439,65	1 514 311,02	498 128,63	996 257,25
64	الضرائب والرسوم	100%	0,22%	0,17%	0,06%	0,11%
		3 149 240,27	7 067,59	5 318,18	1 749,40	3 498,81
65	الأعباء التشغيلية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	0,32%	0,83%	0,26%	1,03%
		90 887 995,70	286 297,19	750 734,84	235 399,91	935 237,48
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	0,45%	1,18%	0,37%	1,47%
		79 324 973,45	356 962,38	936 034,69	293 502,40	1 166 077,11
	مجموع التوزيع الأولي	434 642 202,75	3 084 092,90	3 998 071,06	1 424 616,50	4 288 579,14
	الأعباء العامة للخياطة	100%	2,04%	2,48%	0,88%	2,61%
		127 914 064,84	2 609 447,31	3 172 268,81	1 125 643,77	3 338 557,09
	الأعباء العامة للإنهاء	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		52 781 040,18	0,00	0,00	0,00	0,00
	الخياطة 400	100%	2,49%	2,30%	1,02%	2,50%
		812 153,37	20 222,62	18 679,53	8 283,96	20 303,83
	الإنهاء 500	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		1 055 162,54	0,00	0,00	0,00	0,00
	مجموع التوزيع الثانوي	434 642 203,16	5 713 762,83	7 189 019,40	2 558 544,24	7 647 440,06
	طبيعة وحدات القياس	-	ML	ML	ML	ML
	عدد وحدات القياس	-	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
	تكلفة وحدة القياس	-	3,02	3,80	1,35	4,05

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول (07): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	اللتصق	التجميع	مصلحة الإنهاء	MAG. TISSU ECRU
61	الخدمات الخارجية	100%	3,00%	0,50%	0,50%	0,50%
		39 583 616,40	1 187 508,49	197 918,08	197 918,08	197 918,08
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	1,60%
		12 138 063,18	0,00	0,00	0,00	194 209,01
63	أعباء المستخدمين	100%	0,50%	0,00%	0,25%	0,76%
		199 251 450,49	996 257,25	0,00	498 128,63	1 514 311,02
64	الضرائب والرسوم	100%	0,11%	0,00%	0,06%	0,17%
		3 149 240,27	3 498,81	0,00	1 749,40	5 318,18
65	الأعباء العملية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	1,03%	0,08%	0,18%	1,32%
		90 887 995,70	935 237,48	76 345,92	159 053,99	1 196 086,02
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	1,47%	0,12%	0,25%	1,88%
		79 324 973,45	1 166 077,11	95 189,97	198 312,43	1 491 309,50
مجموع التوزيع الأولي		434 642 202,75	4 288 579,14	369 453,97	1 055 162,54	4 599 151,82
الأعباء العامة للخياطة		100%	2,61%	0,22%	0,00%	0,00%
		127 914 064,84	3 338 557,09	281 410,94	0,00	0,00
الأعباء العامة للإنهاء		100%	0,00%	0,00%	0,00%	7,04%
		52 781 040,18	0,00	0,00	0,00	3 715 785,23
الخياطة 400		100%	2,50%	0,75%	0,00%	0,00%
		812 153,37	20 303,83	6 091,15	0,00	0,00
الإنهاء 500		100%	0,00	0,00	0,00	5,12%
		1 055 162,54	0,00	0,00	-1 055 162,54	54 024,32
مجموع التوزيع الثانوي		434 642 203,16	7 647 440,06	656 956,06	0,00	8 368 961,37
طبيعة وحدات القياس		-	ML	ML	-	ML
عدد وحدات القياس		-	1 890 000,00	1 890 000,00	-	1 890 000,00
تكلفة وحدة القياس		-	4,05	0,35	-	4,43

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول (08): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	FLAMBAGE	خياطة الوحدات	الغسيل HEMMER	غسيل DMEZ
61	الخدمات الخارجية	100%	0,50%	0,50%	1,00%	1,00%
		39 583 616,40	197 918,08	197 918,08	395 836,16	395 836,16
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	4,61%	3,80%
		12 138 063,18	0,00	0,00	559 564,71	461 246,40
63	أعباء المستخدمين	100%	0,00%	0,00%	0,50%	0,25%
		199 251 450,49	0,00	0,00	996 257,25	498 128,63
64	الضرائب والرسوم	100%	0,00%	0,00%	0,11%	0,06%
		3 149 240,27	0,00	0,00	3 498,81	1 749,40
65	الأعباء التشغيلية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	0,25%	0,19%	3,09%	0,53%
		90 887 995,70	229 037,75	171 778,31	2 812 074,59	477 161,98
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	0,36%	0,27%	4,42%	0,75%
		79 324 973,45	285 569,90	214 177,43	3 506 163,83	594 937,30
مجموع التوزيع الأولي		434 642 202,75	712 525,74	583 873,82	8 273 395,35	2 429 059,87
	الأعباء العامة للخياطة	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		127 914 064,84	0,00	0,00	0,00	0,00
	الأعباء العامة للإثناء	100%	1,06%	0,84%	12,39%	3,95%
		52 781 040,18	559 479,03	443 360,74	6 539 570,88	2 084 851,09
	الخياطة 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		812 153,37	0,00	0,00	0,00	0,00
	الإثناء 500	100%	2,92%	1,12%	6,02%	4,12%
		1 055 162,54	30 810,75	11 817,83	63 520,78	43 472,70
مجموع التوزيع الثانوي		434 642 203,16	1 302 815,51	1 039 052,39	14 876 487,01	4 557 383,66
طبيعة وحدات القياس		-	ML	ML	ML	ML
عدد وحدات القياس		-	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
تكلفة وحدة القياس		-	0,69	0,55	7,87	2,41

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول (09): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	التجفيف	تثبيت الحرارة	تجميع مكثف	التطريز
61	الخدمات الخارجية	100%	1,00%	2,00%	2,00%	1,00%
		39 583 616,40	395 836,16	791 672,33	791 672,33	395 836,16
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	0,19%	0,00%	4,84%	4,65%
		12 138 063,18	23 062,32	0,00	587 482,26	564 419,94
63	أعباء المستخدمين	100%	0,25%	0,00%	0,50%	4,86%
		199 251 450,49	498 128,63	0,00	996 257,25	9 683 620,49
64	الضرائب والرسوم	100%	0,06%	0,00%	0,11%	1,08%
		3 149 240,27	1 749,40	0,00	3 498,81	34 008,39
65	الأعباء العملية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	0,34%	0,62%	3,13%	1,70%
		90 887 995,70	311 745,83	566 232,21	2 843 885,39	1 546 004,81
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	0,49%	0,89%	4,47%	2,43%
		79 324 973,45	388 692,37	705 992,26	3 545 826,31	1 927 596,85
مجموع التوزيع الأولي		434 642 202,75	1 619 214,71	2 063 896,80	8 768 622,34	14 151 486,65
الأعباء العامة للخياطة		100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		127 914 064,84	0,00	0,00	0,00	0,00
الأعباء العامة للإنتاج		100%	2,48%	2,99%	13,17%	23,03%
		52 781 040,18	1 308 969,80	1 578 153,10	6 951 262,99	12 155 473,55
الخياطة 400		100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		812 153,37	0,00	0,00	0,00	0,00
الإنتاج 500		100%	2,86%	2,51%	8,77%	31,59%
		1 055 162,54	30 177,65	26 484,58	92 537,75	333 325,85
مجموع التوزيع الثانوي		434 642 203,16	2 958 362,15	3 668 534,49	15 812 423,09	26 640 286,05
طبيعة وحدات القياس		-	ML	ML	ML	ML
عدد وحدات القياس		-	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
تكلفة وحدة القياس		-	1,57	1,94	8,37	14,10

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول (10): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	تسوية الخواف	التقطيع	الوزن	الاستمرار
61	الخدمات الخارجية	100%	1,00%	3,00%	4,00%	2,00%
		39 583 616,40	395 836,16	1 187 508,49	1 583 344,66	791 672,33
62	الخدمات الخارجية الأخرى	100%	0,00%	2,87%	1,64%	0,00%
		12 138 063,18	0,00	348 362,41	199 064,24	0,00
63	أعباء المستخدمين	100%	0,00%	0,50%	0,25%	0,00%
		199 251 450,49	0,00	996 257,25	498 128,63	0,00
64	الضرائب والرسوم	100%	0,00%	0,11%	0,06%	0,00%
		3 149 240,27	0,00	3 498,81	1 749,40	0,00
65	الأعباء التشغيلية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	0,15%	2,47%	0,65%	0,31%
		90 887 995,70	139 967,51	2 245 842,37	591 680,85	279 935,03
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	0,22%	3,53%	0,93%	0,44%
		79 324 973,45	174 514,94	2 800 171,56	737 722,25	349 029,88
	مجموع التوزيع الأولي	434 642 202,75	710 318,62	7 581 640,90	3 611 690,03	1 420 637,24
	الأعباء العامة للخياطة	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		127 914 064,84	0,00	0,00	0,00	0,00
	الأعباء العامة للإنتاج	100%	1,07%	11,29%	5,52%	2,06%
		52 781 040,18	564 757,13	5 958 979,44	2 913 513,42	1 087 289,43
	الخياطة 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		812 153,37	0,00	0,00	0,00	0,00
	الإنتاج 500	100%	3,66%	5,93%	6,65%	1,82%
		1 055 162,54	38 618,95	62 571,14	70 168,31	19 203,96
	مجموع التوزيع الثانوي	434 642 203,16	1 313 694,70	13 603 191,47	6 595 371,75	2 527 130,62
	طبيعة وحدات القياس	-	ML	ML	ML	ML
	عدد وحدات القياس	-	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
	تكلفة وحدة القياس	-	0,70	7,20	3,49	1,34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول (11): توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة النسيج والتوزيع لسنة 2021 (تابع للجدول السابق)

الوحدة: دج

الحساب	الأعباء	المبلغ الإجمالي	الانتهاء	التبخير	تغليف	مصلحة التجارة
61	الخدمات	100%	2,00%	2,00%	3,00%	5,00%
	الخارجية	39 583 616,40	791 672,33	791 672,33	1 187 508,49	1 979 180,82
62	الخدمات	100%	0,90%	0,00%	1,20%	0,00%
	الخارجية الأخرى	12 138 063,18	109 242,57	0,00	145 656,76	0,00
63	أعباء المستخدمين	100%	0,25%	0,00%	0,76%	2,56%
		199 251 450,49	498 128,63	0,00	1 514 311,02	5 100 837,13
64	الضرائب والرسوم	100%	0,06%	0,00%	0,17%	0,57%
		3 149 240,27	1 749,40	0,00	5 318,18	17 913,88
65	الأعباء العمليانية الأخرى	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
66	الأعباء المالية	100%	0,41%	0,72%	0,60%	0,00%
		90 887 995,70	375 367,42	655 302,45	547 145,73	0,00
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخصائر القيمة	100%	0,59%	1,03%	0,86%	0,00%
		79 324 973,45	468 017,34	817 047,23	682 194,77	0,00
	مجموع التوزيع الأولي	434 642 202,75	2 244 177,69	2 264 022,00	4 082 134,96	7 097 931,84
	الأعباء العامة للخياطة	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		127 914 064,84	0,00	0,00	0,00	0,00
	الأعباء العامة للإنتاج	100%	3,41%	3,28%	6,42%	0,00%
		52 781 040,18	1 799 833,47	1 731 218,12	3 388 542,78	0,00
	الخياطة 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
		812 153,37	0,00	0,00	0,00	0,00
	الإنتاج 500	100%	2,17%	3,48%	11,26%	0,00%
		1 055 162,54	22 897,03	36 719,66	118 811,30	0,00
	مجموع التوزيع الثانوي	434 642 203,16	4 066 908,19	4 031 959,78	7 589 489,04	7 097 931,84
	طبيعة وحدات القياس	-	ML	ML	ML	ML VENTE
	عدد وحدات القياس	-	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
	تكلفة وحدة القياس	-	2,15	2,13	4,02	3,76

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

الفرع الثاني: حساب مختلف التكاليف

أولاً: حساب تكلفة الشراء

قامت مؤسسة النسيج باستيراد المادة الأولية (الخيط) لسنة 2021.

تكلفة الشراء = ثمن شراء المادة الأولية + أعباء الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة

حيث: ثمن الشراء = الكمية المشتراة × سعر الوحدة

( السعر الوحدة = " تكلفة الشراء بالدولار × سعر الصرف " ÷ الكمية المشتراة )

$$\text{السعر الوحدة} = (130 \times 229852.60) \div 16244$$

$$\text{السعر الوحدة} = 1839.5 \text{ دج}$$

علما ان الكمية المشتراة 16244 كلغ والسعر الوحدة 1839.5 دج.

جدول رقم (12): تكلفة شراء المواد الأولية (الخيط) بالمؤسسة محل الدراسة

المبالغ	البيان
29 880 838,00	ثمن الشراء (16244*1839,5)
87 885,00	مصاريف الشراء المباشرة
34 335,00	مصاريف النقل
53 550,00	مصاريف كراء الحاويات
23 256 344,10	مصاريف الشراء غير المباشرة (795905*29.22)
53 225 067,10	تكلفة شراء المادة الأولية الإجمالية
16 244,00	الكمية المشتراة ( كلغ )
3 276,60	تكلفة شراء للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

ثانيا: تكلفة الإنتاج:

أ. دورة الإنتاج لقماش HP 280 في الأقسام أو الآلات التي يمر عليها خلال مراحل انجازه حيث لا يمر على جميعها، حيث يتم تحضير المنتج وفق المراحل التالية:

1. المرحلة الأولى: يمر بورشة التخزين حيث يتم وضعه إلى وقت استخدامه.
2. المرحلة الثانية: يتم نقل المادة الأولية من المخزن إلى ورشة التحضير، حيث يقومون بوضع الخيط في السدادة وتجهيزه.
3. المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة يتم أخذه إلى مصلحة النسيج، حيث يقومون بنسج الخيط.
4. المرحلة الرابعة: يتم نقل المنتج إلى ورشة التصليح في حالة وجود أخطاء في المنتج.
5. المرحلة الخامسة: يتم فيها عملية التخزين الأولى التي تدخل في عملية الغسل.
6. المرحلة السادسة: تتم في هذه المرحلة عملية غسل القماش وتجفيفه ومراقبته وتغليفه مع كتابة الكمية ونوع القماش.
7. المرحلة السابعة: في المرحلة الأخيرة تتم عملية تخزين المنتج تام الصنع إلى غاية وقت تسليم القماش حسب الطلبية.

وتكون البطاقة التقنية للقماش كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (13): بطاقة تقنية لقماش HP 280

قسم التجهيز 500				قسم النسيج 400	
✓	508	✓	509	✓	401
	521	✓	501	✓	402
✓	522		502	✓	403
✓	523		503	✓	404
	524	✓	504		405
	525		505		406
✓	526	✓	506		407
✓	527	✓	507		408

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

ب. أعباء الإنتاج:

جدول رقم (14): توزيع أعباء انتاج المنتج HP 280 على الورشات

قسم التجهيز 500			قسم النسيج 400		
8.37	508	14.10	509	10.58	401
	521	4.43	501	11.14	402
7.20	522		502	113.56	403
3.49	523		503	3.03	404
	524	7.87	504		405
	525		505		406
2.13	526	1.57	506		407
4.02	527	1.94	507		408

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق المؤسسة

ج. تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + أعباء الإنتاج.

جدول رقم (15): تكلفة إنتاج منتج HP 280 لسنة 2021

المبالغ	البيان
53 225 090,40	تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة ( 16244 * 3276,60 )
29 014 500,00	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
20 746 500,00	قسم النسيج : (150000*138.31)
8 268 000,00	قسم التجهيز : (150000*55)
82 239 590,40	تكلفة الإنتاج الكلي
150 000,00	عدد الوحدات المنتجة (كلغ)
548,26	تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

ثالثا: حساب سعر التكلفة

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع الغير المباشرة

جدول رقم (16): سعر تكلفة منتج HP 280 لسنة 2021

المبالغ	البيان
53 225 090,40	تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة ( 16244 * 3276,60 )
29 014 500,00	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
20 746 500,00	قسم النسيج : (150000*138.31)
8 268 000,00	قسم التجهيز : (150000*55)
82 239 590,40	تكلفة الإنتاج الكلي
150 000,00	عدد الوحدات المنتجة (كـلـغ)
548,26	تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات ووثائق المؤسسة

رابعا: حساب النتيجة التحليلية للقماش HP 280:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

حيث سعر البيع الوحدوي = سعر التكلفة الوحدوي + هامش الربح ( علما ان هامش الربح 30%)

= سعر التكلفة الوحدوي + 30% من سعر التكلفة الوحدوي

= 1.3 سعر التكلفة الوحدوي

= 82803000 × 1.3

= 107643900 دج

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول رقم (17): النتيجة التحليلية لمنتج HP 280 لسنة 2021

المبالغ	البيان
107 643 900,00	رقم الأعمال
82 803 000,00	سعر التكلفة
24 840 900,00	نتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق المؤسسة

### الفرع الثالث: تقييم طريقة التسعير المتبعة في المؤسسة

ومن خلال دراستنا للطريقة المتبعة من طرف المؤسسة لحساب سعر التكلفة، تبين لنا إن طريقة حساب الأعباء غير المباشرة تقليدية وغير علمية، وغير مطبقة بشكل صحيح، حيث تقوم بتقييم الأعباء غير المباشرة على أساس قوائم للسنوات الماضية بالإضافة إلى عدم تحميل المنتجات المباعة بنصيبها الحقيقي، وهذا كله يؤثر بالسلب على اتخاذ القرارات خاصة القرارات التسعيرية التي تحتاج إلى الدقة وهو ما يؤدي إلى تحمل المؤسسة لخسائر.

عدم وجود قسم خاص بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة وذلك بالرغم من إدراك المسؤول عن قسم المحاسبة العامة بضرورة وجوده والاهتمام به، لأنها مؤسسة اقتصادية إنتاجية تسعى للربحية، حيث يتم وضع السياسة التسعيرية من قبل رئيس مصلحة النسيج والتجهيز وذلك بالاعتماد على سعر التكلفة مضافا إليه هامش الربح، وهذا الأخير يحسب على أساس سلم كحد أدنى 5% وكحد أقصى 30% من سعر التكلفة.

جدول رقم (18): نسب هامش الربح لسنة 2021

هامش الربح	5%	10%	15%	20%	25%	30%
سعر البيع خارج الرسم (HT)						
سعر البيع متضمن الرسم (TTC)						

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق المؤسسة

### المبحث الثالث: محاولة تحسين تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة محل الدراسة

سنقوم في هذا المبحث محاولة إنجاز خطوات منطقية لطريقة الأقسام المتجانسة، عن طريق تحديد مراكز العمل والفصل بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة، وبعد ذلك نقوم بتحديد مفاتيح التوزيع الأولى والثانوي ثم نحدد الأقسام القابلة للتوزيع وتوزيعها على مختلف الأقسام ومن ثم تحديد وحدات العمل، وفي الأخير نقوم بحساب سعر التكلفة.

#### المطلب الأول: تحديد الأعباء غير المباشرة بالمؤسسة محل الدراسة

قبل تحديد الأعباء غير المباشرة سنقوم بتحديد الأقسام المتجانسة

#### الفرع الأول: تحديد الأقسام المتجانسة

المؤسسة سواء كان نشاطها إنتاجي أو تجاري فهو مقسم إلى مراكز عمل (تحليل) وهذا الأخير مقسم إلى أقسام، وفي دراستنا تم تقسيم مراكز التحليل إلى قسمين:

- أ. أقسام رئيسية (أساسية): كما ذكرنا في الجانب النظري الأقسام الرئيسية هي أقسام لها علاقة مباشرة بالمنتجات أو بمعنى آخر لها علاقة بدورة الاستغلال ولا يمكن الاستغناء عنها، لذا رأينا من الضروري تقسيم أقسام المؤسسة إلى ثلاث أقسام رئيسية: تـمـوـين، إنتاج، توزيع.
- ب. أقسام ثانوية (مساعدة): وهي أقسام تقدم خدمات لمساعدة الأقسام الرئيسية لكونها لا تربطها علاقة مباشرة بدورة الاستغلال فكان تقسيمها كالتالي: إدارة تقنية، صيانة.

#### الفرع الثاني: تحديد الأعباء المباشرة غير المباشرة

- أ. في هذه المرحلة يتم الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وبعد ذلك يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام باعتبارها لا تدخل في سعر التكلفة بصفة مباشرة إلا بعد توزيعها بواسطة معدلات أو نسب مئوية، وسنقوم بتحديدنا عن طريق الاستعانة بميزان المراجعة المقدم من طرف المؤسسة ( ملحق 01)، والجدول أدناه يمثل تحليل وتوزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة:

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

الجدول رقم (19): توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة لسنة 2021

اعباء غير المباشرة						اعباء مباشرة	المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
توزيع	انتاج	تموين	صيانة	تقنية	ادارة				
						100%	296 922 933,10	للمشتريات المستهلكة	60
5,00%	61,00%	1,00%	20,00%	3,00%	10,00%		39 583 616,40	خدمات خارجية	61
0,00%	61,62%	5,67%	18,10%	3,34%	11,27%		12 138 063,18	خدمات اخرى	62
2,56%	48,05%	4,08%	16,53%	4,08%	24,70%		199 251 450,49	تكاليف الموظفين	63
5,70%	10,67%	0,91%	3,67%	0,91%	83,27%		3 149 240,27	ضرائب ورسوم	64
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%		10 306 863,26	رسوم اخرى	65
0,00%	49,54%	10,65%	13,05%	0,93%	25,92%		90 887 995,70	رسوم مالية	66
0,00%	70,78%	5,57%	18,64%	1,33%	3,68%		79 324 973,45	مخصصات الاهتلاكات	68

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

### المطلب الثاني: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي بالمؤسسة محل الدراسة

#### الفرع الاول: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي

بعد حساب التوزيع الاولي عن طريق توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة على مختلف الأقسام المعنية، بعد ذلك سنحاول توزيع تكاليف المراكز المساعدة والمتمثلة في الإدارة، التقنية، الصيانة عن طريق مفاتيح التوزيع والتي تم حسابها بالاعتماد على عدد العمال (الملحق) كأساس للتوزيع نظرا لعدم حصولنا على المعلومات الكافية التي تسمح لنا باختيار أساس التوزيع الملائم لكل قسم، كما تتبادل الأقسام المساعدة خدمات فيما بينها، مثلا قسم الإدارة يقدم خدمات لقسمي التقنية والصيانة وغيرها من الأقسام الاخرى ونفس الامر بالنسبة لقسم التقنية والصيانة.

حيث كان حساب التوزيع الثانوي كالتالي:

- العدد الاجمالي للعمال 328 عامل،
- قسم الإدارة 74 عامل،
- قسم تقنية 27 عامل،
- قسم الصيانة 62 عامل،
- قسم التموين 9 عامل،
- قسم الإنتاج 147 عامل،

- قسم التوزيع 9 عامل.

باتباع طريقة الرابع المتناسب نجد:

أ. توزيع قسم الإدارة:

$$328-74=254 \text{ عامل}$$

$$\begin{array}{l} \text{اذن } 254 \longleftarrow \%100 \\ \text{X} \longleftarrow 74 \end{array}$$

$$\% 29.13 = 254 / (\%100 \times 74) = X \longleftarrow$$

بعد تحديد نسبة قسم الإدارة من مجموع العمال في الأقسام السابقة، نحسب نسبة استفادة كل قسم من الأقسام

المتبقية من قسم الإدارة

1. نسبة استفادة قسم التقنية:

$$\text{ومنه } 74 \longleftarrow \% 29.13$$

$$\text{X} \longleftarrow 27$$

$$\%10.63 = 74 / (\%29.13 \times 27) = X \longleftarrow$$

1. نسبة استفادة قسم الصيانة:

$$\%29.13 \longleftarrow 74$$

$$\text{X} \longleftarrow 62$$

$$\% 24.42 = 74 / (\%29.13 \times 62) = X \longleftarrow$$

2. نسبة استفادة قسم التموين:

$$\%29.13 \longleftarrow 74$$

$$\text{X} \longleftarrow 9$$

$$\% 3.54 = 74 / (\%29.13 \times 9) = X \longleftarrow$$

3. نسبة استفادة قسم الإنتاج:

$$\%29.13 \longleftarrow 74$$

$$\text{X} \longleftarrow 147$$

$$\% 56.87 = 74 / (\%29.13 \times 147) = X \longleftarrow$$

4. نسبة استفادة قسم التوزيع:

$$\% 29.13 \longleftarrow 74$$

$$\text{X} \longleftarrow 9$$

$$\% 3.54 = 74 / ( \%29.13 \times 9 ) = X \leftarrow$$

ونفس الأمر بالنسبة لقسم التقنية والصيانة.

الفرع الثاني: حساب أعباء الأقسام المساعدة

بعد توزيع نسب التوزيع الثانوي سنقوم بحساب أعباء كل الأقسام المساعدة لتوزيعها على الأقسام الأساسية ولتحديد قيمة الخدمات المتبادلة فيما بينها استنادا للطريقة الجبرية.

حيث:

$$\left. \begin{aligned} \text{أ} &= \text{مجموع التوزيع الأولي (أ)} + \%24.58 (\text{ت}) + \%27.82 (\text{ص}) \\ \text{ت} &= \text{مجموع التوزيع الأولي (ت)} + \%10.63 (\text{أ}) + \%10.15 (\text{ص}) \\ \text{ص} &= \text{مجموع التوزيع الأولي (ص)} + \%24.42 (\text{أ}) + \%20.60 (\text{ت}) \end{aligned} \right\}$$

بجيث: أ ← أعباء قسم الإدارة

ت ← أعباء قسم التقنية

ص ← أعباء قسم التقنية

بالتعويض العددي نجد:

$$\left. \begin{aligned} \text{أ} &= 93947992.77 + 0.2458 (\text{ت}) + 0.2782 (\text{ص}) \\ \text{ت} &= 11651317.58 + 0.1063 (\text{أ}) + 0.1015 (\text{ص}) \\ \text{ص} &= 69812613.09 + 0.2442 (\text{أ}) + 0.2060 (\text{ت}) \end{aligned} \right\}$$

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

وللحصول على قيمة كل عبء من الأقسام (إدارة، تقنية، صيانة) لابد من حل جملة المعادلات التالية:

$$أ - 0.2458 ت - 0.2782 ص = 93947992.77$$

$$ت - 0.1063 أ - 0.1015 ص = 11651317.58$$

$$ص - 0.2442 أ - 0.2060 ت = 69812613.09$$

بالاستعانة بالالة الحاسبة العلمية نجد:

$$أ = 133677017 \text{ دج}$$

$$ت = 37034885.79 \text{ دج}$$

$$ص = 110085727.1 \text{ دج}$$

والجدول ادناه يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدة العمل

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

الجدول رقم (20): التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بالنسب لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة

اعباء غير المباشرة						اعباء مباشرة	المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
توزيع	انتاج	تقنين	صيانة	تقنية	ادارة				
						296 922 933,10	296 922 933,10	للمشتريات المستهلكة	60
1 979 180,82	24 146 006,00	395 836,16	7 916 723,28	1 187 508,49	3 958 361,64		39 583 616,40	خدمات خارجية	61
-	7 479 474,53	688 228,18	2 196 989,44	405 411,31	1 367 959,72		12 138 063,18	خدمات اخرى	62
5 100 837,13	95 740 321,96	8 129 459,18	32 936 264,77	8 129 459,18	49 215 108,27		199 251 450,49	تكاليف للموظفين	63
17 950,67	336 023,94	28 658,09	115 577,12	28 658,09	2 622 372,37		3 149 240,27	ضرائب ورسوم	64
-	-	-	-	-	10 306 863,26		10 306 863,26	رسوم اخرى	65
-	45 025 913,07	9 597 772,35	11 860 883,44	845 258,36	23 558 168,49		90 887 995,70	رسوم مالية	66
-	56 146 216,21	4 418 401,02	14 786 175,05	1 055 022,15	2 919 159,02		79 324 973,45	مخصصات الامتلاكات	68
7 097 968,62	228 873 955,71	23 258 354,98	69 812 613,09	11 651 317,58	93 947 992,77	296 922 933,10	731 565 135,85	مجموع التوزيع الاولي	
3,54%	57,87%	3,54%	24,42%	10,63%	100,00%			توزيع اعباء الادارة	
2,99%	48,84%	2,99%	20,60%	100,00%	24,58%			توزيع اعباء تقنية	
3,38%	55,27%	3,38%	100,00%	10,15%	27,82%			توزيع اعباء الصيانة	
								مجموع التوزيع الثانوي	
عدد الوحدات المباعة كغ	عدد الوحدات المنتجة كغ	عدد الوحدات للمشتراك كغ						طبيعة وحدة العمل	
								القيمة الاجمالية	
								عدد وحدات القياس	
								تكلفة وحدة القياس	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معطيات من المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

وبعد توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأخرى وتحديد وحدات العمل يكون الجدول كالتالي:

الجدول رقم ( 21): توزيع الأعباء غير المباشرة وتحديد وحدات العمل لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير المباشرة					
				إدارة	تقنية	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
60	مشتريات مستهلكة	296 922 933,10	296 922 933,10						
61	خدمات خارجية	39 583 616,40		3 958 361,64	1 187 508,49	7 916 723,28	395 836,16	24 146 006,00	1 979 180,82
62	خدمات اخرى	12 138 063,18		1 367 959,72	405 411,31	2 196 989,44	688 228,18	7 479 474,53	-
63	تكاليف الموظفين	199 251 450,49		49 215 108,27	8 129 459,18	32 936 264,77	8 129 459,18	95 740 321,96	5 100 837,13
64	ضرائب ورسوم	3 149 240,27		2 622 372,37	28 658,09	115 577,12	28 658,09	336 023,94	17 950,67
65	رسوم اخرى	10 306 863,26		10 306 863,26	-	-	-	-	-
66	رسوم مالية	90 887 995,70		23 558 168,49	845 258,36	11 860 883,44	9 597 772,35	45 025 913,07	-
68	مخصصات الاهتلاكات	79 324 973,45		2 919 159,02	1 055 022,15	14 786 175,05	4 418 401,02	56 146 216,21	-
	مجموع التوزيع الاولي	731 565 135,85	296 922 933,10	93 947 992,77	11 651 317,58	69 812 613,09	23 258 354,98	228 873 955,71	7 097 968,62
	توزيع أعباء الإدارة			133 677 017,00	14 209 866,91	32 643 927,55	4 732 166,40	77 358 889,74	4 732 166,40
	توزيع أعباء تقنية			9 103 174,95	37 034 885,79	7 629 186,46	1 107 343,09	18 087 838,22	1 107 343,09
	توزيع أعباء الصيانة			30 625 849,28	11 173 701,30	110 085 727,10	3 720 897,58	60 844 381,37	3 720 897,58
	مجموع التوزيع الثانوي			0,00	0,00	0,00	32 818 762,04	385 165 065,04	16 658 375,68
	طبيعة وحدة العمل						عدد الوحدات كلف مشتريا	عدد الوحدات المنتجة كغ	عدد الوحدات المباعة كغ
	عدد وحدات القياس						795905	1890000	1890000
	تكلفة وحدة القياس						41,23	203,79	8,81

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

### المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والمقارنة بين الطريقة المؤسسة وطريقة الأقسام المتجانسة

#### الفرع الأول: حساب سعر التكلفة

بعد حساب التوزيع الثانوي وتحديد وحدات العمل سنقوم بحساب سعر التكلفة من خلال المراحل التالية:

أولاً: حساب تكلفة الشراء

تكلفة الشراء = ثمن شراء المادة الأولية + أعباء الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة

جدول رقم (22): تكلفة شراء للمادة الأولية (خيوط) لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة

البيان	المبلغ
ثمن شراء المادة الأولية (16244*1839,5)	29 880 838,00
اعباء الشراء المباشرة	87 885,00
رسوم جمركية	34 335,00
اعباء كراء الحاويات	53 550,00
اعباء الشراء غير المباشرة (41,23*16244)	669 740,12
تكلفة شراء المادة الأولية الاجمالية	30 638 463,12
عدد الوحدات للشترأة (كلغ)	16 244,00
تكلفة شراء الوحدة	1 886,14

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق من المؤسسة

ثانياً: حساب تكلفة الإنتاج

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة + أعباء الإنتاج غير المباشرة

- حيث الكمية المنتجة 150000 كلغ

- حيث تم اعتبار تكلفة المواد الأولية كأعباء إنتاج مباشرة حيث:

1890000 ← 296922933.10 كلغ ← وحدة منتجة

150000 ← X ← وحدة منتجة

← 23565312.15 = 1890000 / (296922933.10 × 150000) = X ← كلغ

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول رقم (23): تكلفة انتاج منتج HP 280 لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة

البيان	المبلغ
تكلفة شراء المادة الاولية للمستعملة ( 16244*1886,14 )	30 638 458,16
اعباء الانتاج للباشرة	23 565 312,15
اعباء الانتاج غير المباشرة (150000*203,79)	30 568 500,00
<b>تكلفة الانتاج الاجمالية</b>	<b>84 772 270,31</b>
عدد الوحدات للنتيجة	150 000,00
<b>تكلفة انتاج الوحدة</b>	<b>565,15</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق من المؤسسة

ثالثا: حساب سعر التكلفة

**سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة + أعباء التوزيع غير المباشرة**

حيث الكمية المنتجة نفسها المبيعة

الجدول رقم (24): سعر تكلفة منتج HP 280 لسنة 2021

البيان	المبلغ
تكلفة للنتجات المبيعة (150000*565,15)	84 772 500,00
اعباء التوزيع غير المباشرة (150000*8,81)	1 321 500,00
<b>سعر التكلفة</b>	<b>86 094 000,00</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق من المؤسسة

رابعا: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

من معطيات المؤسسة رقم الأعمال = سعر التكلفة × هامش الربح

ومنه رقم الأعمال =  $1.30 \times 86094000$

رقم الأعمال = 25828200 دج

## الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية لمؤسسة النسيج والتجهيز - بسكرة-

جدول رقم (25): النتيجة التحليلية لمنتوج HP 280 لسنة 2021 وفق الطريقة المقترحة

المبالغ	البيان
111 922 200,00	رقم الاعمال
86 094 000,00	سعر التكلفة
<b>25 828 200,00</b>	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات ووثائق من المؤسسة

الفرع الثاني: المقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة الأقسام المتجانسة

بعد محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على معطيات المؤسسة محل الدراسة، يمكن إجراء عملية مقارنة بين نتائج الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة وطريقة الأقسام المتجانسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (26): مقارنة بين الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة وطريقة الأقسام المتجانسة

البيان	الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة	طريقة الأقسام المتجانسة	الفرق	نسبة الفرق
سعر التكلفة	82 803 000,00	86 094 000,00	3 291 000,00	3,82%
النتيجة التحليلية	24 840 900,00	25 828 200,00	987 300,00	3,82%

المصدر: من إعداد الطالبتين

من الملاحظ من الجدول أن سعر التكلفة مرتفع بمقدار 3 291 000 دج أي بنسبة 3.82%، وهذا راجع إلى أن المؤسسة أهملت جزء من التكاليف المباشرة الخاص بالمادة الأولية ما ينعكس هذا الارتفاع على سعر البيع باعتبار المؤسسة تحسب رقم أعمالها انطلاقاً من سعر التكلفة.

الفرع الثالث: أسباب عدم تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB

من خلال دراستنا في الجانب النظري وجدنا أن أسلوب التكلفة المستهدفة هي أحسن طريقة لتحديد السعر باعتبارها تقوم بتحديد سعر البيع المسبق، لكن بالنسبة للجانب العملي وجدنا معوقات حالت إلى عدم إمكانية تطبيقها في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB من بينها:

- من العوامل المؤثرة لأسلوب التكلفة المستهدفة كثافة المنافسة وهذا العامل لا ينطبق على المؤسسة لعدم وجود منافسين لها، حيث تتعامل مع عميل واحد وهو القطاع العسكري لذلك لا تحتاج إلى الوقوف على الوضع الحالي للسوق أو إجراء بحوث على البيئة السوقية أو التنافسية، فهي لا تخضع لشروط المنافسة التامة والتي يكون من أهم شروطها تعدد المشترين والبائعين؛

- باعتبار المؤسسة مؤسسة عمومية لا تعتمد على أسعار السوق أو قوى العرض والطلب أي منتجاتها مقننة، وبالتالي يتم تحديد سعر البيع عن طريق سعر التكلفة مضافا إليه هامش ربح محدد وفق سلم، فإذا كان هذا السعر أعلى من السعر المقنن فيتم تخفيض سعر البيع للوصول إلى سعر البيع المحدد؛
- عدم تعدد المنتجات وبالتالي صعوبة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، أتاحت لنا الفرصة للتقرب من العمل المحاسبي والذي كان عبارة عن إجراءات روتينية بعيدة عن الطرق العلمية والمنطقية، بالإضافة إلى غياب مصلحة مهمة كمصلحة المحاسبة التحليلية الذي اثر بالسلب على القرارات التسعيرية بالمؤسسة.

كما قمنا بمحاولة تحسين طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة بطريقة صحيحة ومقارنتها بطريقة المؤسسة حيث واجهتنا عدة صعوبات من أهمها نقص المعلومات والوثائق، مع ذلك حاولنا تخطيطها للوصول إلى النتيجة التحليلية بطريقة شبه منطقية.

وقد توصلنا إلى أن المؤسسة لا تمتلك سياسة تسعيرية تمكنها من ضبط أسعار منتجاتها باعتبارها مؤسسة عمومية تتعامل مع القطاع العسكري ومنتجاتها مقننة، بالإضافة إلى عدم تطبيقها لمحاسبة التكاليف بالطريقة الصحيحة مما يؤدي إلى عدم تحديد تكاليفها بشكل دقيق.



خاتمة

تخص موضوع الدراسة، فالتكاليف بالنسبة لأي مؤسسة محور مهم بالأخص المؤسسة الاقتصادية ودراستنا كانت كيفية تحديد السعر بالاعتماد على التكاليف فوجدنا لكل طريقة ولكل أسلوب اثر خاص به ودور مهم، لذا على أي مؤسسة تهتم بالربحية وتريد تحقيق هامش ربح مناسب الاهتمام بمجال محاسبة التكاليف بالإضافة إلى الاهتمام لمجال التسعير والعوامل المساعدة للوصول إلى الربحية، كما يجب الانتباه لمختلف العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على السعر عن طريق اختيار الطريقة الأمثل للتخفيض من تكاليفها مع المحافظة على جودة المنتج ومكانتها في السوق.

ومنه يمكن الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتي كانت تتمثل في: فيما يكمن دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية؟

#### اختبار صحة الفرضيات:

- "تعتبر محاسبة التكاليف مصدر معلومات لذلك تحتاج الدقة في حسابها بالاعتماد على طرق مختلفة مبنية على أسس علمية"، فرضية محققة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن عدم تطبيق محاسبة التكاليف بطرقها العلمية قد يؤدي إلى ضعف المعلومة التي تساعد على اتخاذ القرارات التسعيرية.
- تعد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من الأدوات المساعدة على تخفيض سعر التكلفة وهذا ما تم إثباته في الجانب النظري، حيث وجدنا أن أسلوب التكلفة المستهدفة ذات دقة جيدة في تحديد السعر بالإضافة إلى نظام ABC الذي يساعد على تحديد الأنشطة غير مضافة للقيمة ويتم استبعاد وبالتالي الوصول إلى اقل سعر تكلفة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على: "ظهور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ساهم في تحسين اتخاذ القرارات التسعيرية للمؤسسات الاقتصادية".
- من خلال دراستنا للجانبين النظري والتطبيقي لمحاسبة التكاليف وجدنا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالضبط مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة لا تعتمد على أسس علمية في حساب سعر التكلفة، بل تعتمد أساليب قديمة غير صحيحة وغير دقيقة وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أنه يوجد توافق بين محاسبة التكاليف في الجانب الأكاديمي مع محاسبة التكاليف في الواقع الميداني الجزائري.
- من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة وجدنا أن المؤسسة لا تعتمد على محاسبة التكاليف في تحديد سعر منتجاتها، بل تقوم بتحديد السعر بناء على هوامش ربح محددة وفق سلم وضح من طرف مسؤولين قسم المحاسبة العامة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة التي تنص على أن مؤسسة النسيج والتجهيز لا تطبق محاسبة التكاليف في اتخاذ قراراتها التسعيرية.

#### نتائج الدراسة:

- تعتبر طرق محاسبة التكاليف من الأنظمة التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات لما توفره من معلومات دقيقة؛
- كل طريقة وأسلوب تساعد المؤسسة على اتخاذ قرار التسعير، لكن التكلفة المستهدفة حسب المتوصل إليه في الدراسة النظرية فإنها توفر المعلومة بشكل أدق وتعطي تسعير جيد للمنتج؛

- يساعد نظام محاسبة التكاليف على تحديد التكلفة بشكل دقيق، وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات؛
  - عدم استخدام نظام محاسبة التكاليف بشكل صحيح ودقيق يؤدي إلى ضعف المعلومة، ويمكن أن يؤدي بالخسائر في المؤسسة؛
  - المؤسسة لا تسعى لتحقيق الميزة التنافسية لعدم وجود منافسين لها؛
  - أن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وفق أسس علمية ساعد على التحديد الدقيق لسعر التكلفة، من خلال تحميل المنتج بما تكبده فعلا من تكاليف مباشرة وغير مباشرة وبالتالي التحديد الجيد للسعر؛
  - لا يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب وجود معوقات.
- من خلال البحث في هذه الدراسة المتمثلة في دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية، فقد تعرفنا على أهم المفاهيم التي من خلال تقييمنا لطريقة تحديد السعر في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة وجدنا ان المؤسسة تعاني من عدم ضبط سياسة التسعير وانما تحدد سعر البيع بناء على هوامش محددة، وهذا مايجتم على المؤسسة التحكم في تكاليفها والاهتمام بسياسة التسعير لاتخاذ القرار المناسب وتحقيق أهدافها.

#### توصيات:

- على المؤسسة الاهتمام أكثر بنظام محاسبة التكاليف وتخصيص قسم خاص بها؛
- على المؤسسة محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف ومراقبة تكاليفها لتقديم تسعير دقيق لمنتجاتها؛
- ضرورة استشارة قسم المحاسبة في القرارات التسعيرية نظرا لمعرفتهم أكثر من غيرهم في التكاليف مما يمكنهم من إعطاء اقتراحات مناسبة في الوقت المناسب؛
- على قسم المحاسبة العامة بالمؤسسة تحسين الطريقة المتبعة في حساب تكلفة المنتج؛
- على المؤسسة وضع نظام جديد لمحاسبة التكاليف قائم على أسس علمية ومنطقية؛
- على المؤسسة الفصل بين أعباء السنوات، بالإضافة إلى إظهار المادة الأولية المشتراة في تكلفة الإنتاج لأنها ترتبط بدورة الاستغلال ومنه تؤثر على سعر التكلفة وفي الأخير يكون هامش الربح غير دقيق بالنسبة للمؤسسة.

#### آفاق البحث:

- اثر استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين القيمة وزيادة الربحية في المؤسسة؛
- اثر استخدام التكاليف المتغيرة في تحسين كفاءة الأداء؛
- مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد التكلفة وتحسين الميزة التنافسية؛
- أثر تخفيض سعر التكلفة في تحقيق إستراتيجية المؤسسة؛
- مساهمة الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية.

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

### I- المقالات

- 1- اسماء حبشي، و ميلود تومي. (2020). استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الاشعة مستشفى طب العيون. *مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية*، صفحة 350/327.
- 2- بن زخرفة بوعلام، و عطية العربي. (2017). دور شجرة القرار في تحسين القرارات التسويقية دراسة حالة شركة الاصنامية الخاصة بتصنيع وتسويق المشروبات الغازية لسنة 2015. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* العدد 17.
- 3- زينب جبار يوسف، و هيفاء عبد الغني عودة. (2014). أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الادارية (دراسة حالة). *مجلة جامعة بابل*، صفحة 945.
- 4- شهرزاد صالح سميرة، و الحاج مسكين. (2016). التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- 5- شوقي السيد فوده، محمد ابراهيم سرور، و امانى السيد مصطفى سليمان. (يناير ، 2021م). اثر استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة (SCA) في ترشيد قرار التسعير للشركات الصناعية دراسة ميدانية مجلة الدراسات التجارية المعاصرة كلية التجارة جامعة كفر الشيخ. *المجلد السابع -العدد الحادي عشر -الجزء السابع*.
- 6- غادة عبدالله محمد، رشا احمد خليل، و رشا حسن رأفت محمد. (مارس، 2017). تأثير السياسات التسعيرية في النواتج التشغيلية للهيئة القومية لسكك حديد المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة كلية السياحة والفنادق - جامعة فيوم. *المجلد الحادي عشر -العدد 1*.
- 7- فاطمة آل مفتاح، و سعد عبد الله ابراهيم الخريف. (يونيو، 2021). أساليب اتخاذ القرارات اثناء الازمات: دراسة ميدانية على عينة من القيادات الادارية بجامعة الملك سعود في المملكة العربية السعودية. *المجلة العربية للإدارة مج44، ع2*.
- 8- فتيحة، ب (2016). م. (الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار. العدد. 270, p. 07.
- 9- معاطف محمد، م. ا. (2020). دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير. *المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات*.

### II- الكتب:

- 1- اسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). *محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة*. الاردن -عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع.
- 2- اسماعيل يحيى التكريتي. (2007). *محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة*. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 3- اسماعيل يحيى التكريتي. (2010/1431هـم). *محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، بين النظرية والتطبيق*. عمان: دار حامد للنشر.
- 4- العزاوي، خ. م. (1427 هـ). 2006 م - (إدارة اتخاذ القرار الإداري). الاردن: دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع.

- 5- الفاتح محمد عثمان مختار، و جعفر عبد الله موسى ادريس. (2014م 1435هـ). اصول التسعير / إشارة إلى التسعير في القطاع الخدمي السعودي والسوداني. جدة: خوارزم العلمية.
- 6- اباد عبد الفتاح النصور. (2013م 1434هـ). ادارة التسويق. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 7- بولرباح عسالي. (2017 م). تسبير المؤسسات بين المفاهيم النظرية والتطبيقات العملية مع نماذج امتحانات مقترحة وحلولها. ديوان المطبوعات الجامعية.
- 8- بولرباح عسالي. (2017 م). تسبير المؤسسات بين المفاهيم النظرية والتطبيقات العملية مع نماذج امتحانات مقترحة وحلولها. ديوان المطبوعات الجامعية.
- 9- تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، و جورج فوستر. (2009م -1430هـ). محاسبة التكاليف مدخل اداري. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- 10- رائد محمد عبد ربه. (2013م). الاقتصاد الاداري. عمان: الجنادرية للنشر والتوزيع.
- 11- رضا اسماعيل البسيوني. (2009م). إدارة الأعمال. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
- 12- رضوان محمد العناتي. (2001). محاسبة التكاليف. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 13- زكريا احمد عزام، عبد الباسط حسونة، و مصطفى سعيد الشيخ. (2015م-1436هـ). مبادئ التسويق الحديث. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- 14- زكريا احمد عزام، و علي فلاح الزعبي. (2015م-1436هـ). سياسات التسعير. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- 15- زهير عمرو دردر. (2013). محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات. المملكة العربية السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر.
- 16- عبد الكريم بويعقوب. (2005). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 17- عدس بن &، الخلف بن. (2013) محاسبة التكاليف، مدخل حديث. عمان -الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 18- علي رحال. (1999). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 19- عماد يوسف الشيخ. (2008). محاسبة التكاليف. عمان - الاردن: دار اثراء للنشر والتوزيع.
- 20- فائق جمعة العبيدي. (2015م-1436هـ). الاقتصاد الاداري. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- 21- فتحي احمد ذياب عواد. (2013م-1434هـ). المبيعات والتسويق في المنظمات المعاصرة. عمان: دار الرضوات للنشر والتوزيع.
- 22- فهيمة بديسي. (2013). المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين. عين مليلة، الجزائر: دار الهدى، للطباعة والنشر والتوزيع.
- 23- قويدر بورقية. (2018-2019). نظرية اتخاذ القرار محاضرات واعمال موجهة. الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة.
- 24- كمال خليفة ابو زيد، و كمال الدين الدهراوي. (2002). محاسبة التكاليف، لاغراض التخطيط والرقابة. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
- 25- محمد ابراهيم عبيدات. (2014م-1435هـ). أساسيات التسعير في التسويق المعاصر. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

- 26- محمد تيسير الرجيبي. (2013). *محاسبة التكاليف*. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة.
- 27- محمود علي الجبالي، و قصي السامرائي. (2000). *محاسبة التكاليف*. عمان: دار وائل للنشر.
- 28- ناصر دادي عدون. *تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية*. الجزائر: دار العجبية العامة.
- 29- نائل عدس، و نضال الخلف. (2010). *محاسبة التكاليف، مدخل حديث*. عمان، الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والطبع.

### III- المذكرات والأطروحات

- 1- الحوزاني، ن. (1434هـ). 2013م. (مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرات مذكرة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
- 2- بوكفة حمزة. (ب.س). أساليب تقييم المشاريع في حالة المخاطرة وعدم التأكد. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة أم بواقي.
- 3- حدادي ايمان. (2014-2015). مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في توجيه قرارات التسعير دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD بأوماش بسكرة -مذكرة لنيل شهادة الماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة.
- 4- حبشي، ر. (2020). استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية (اطروحة دكتورا). *كلية العلوم الاقتصادية*.
- 5- صالح لخضاري. (2007). شكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ( مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري – قسنطينة.
- 6- فطيمة بزغي. (2008-2009). دور استراتيجية المؤسسة في تحديد المزيج التسويقي دراسة حالة مؤسسة اقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية فرع تسويق، جامعة الحاج لخضر باتنة.
- 7- محمد الخطيب نمر. (2006). اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار ( مذكرة الماجستير). كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
- 8- هيا محمد مطر. (1439هـ-2018). درجة مشاركة المديرين المساعدين بمدارس وكالة الغوث الدولية بمحافظة غزة في اتخاذ القرار وعلاقتها بالرضا الوظيفي لديهم قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في أصول التربية. كلية التربية: الجامعة الإسلامية بغزة.
- 9- نعيمة زعرور. (2014/2015). أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ( اطروحة دكتورا). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- 10- نوال مرابطي. (2005-2006). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كاداة في مراقبة التسيير نمذكرة لنيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- 11- وسام ابو امين. (2013-2014م ). دور عوامل استراتيجية التسعير في الحصص السوقية رسالة اعدت لنيل درجة الماجستير في ادارة الأعمال. دمشق، كلية الاقتصاد قسم ادارة الأعمال، جامعة دمشق.

### IV- المحاضرات

- 1- رانية غضاب. (2021). محاضرات في مقياس محاسبة التسيير المعقدة. 50.

الملاحق

**COMPLEXE TIFIBISKRA****FICHE TECHNIQUE**

13/01/2021

**I CREATION****FICHE TECHNIQUE****1 CARACTERISTIQUE DE L'ARTICLE**

- Appellation de l'article : HP280 g/m<sup>2</sup> BLEU DGSN (IB)

- Armure : SERGE

- Composition Chaîne : 55/45 p/l Trame : 55/45 p/l

- N.M : Chaîne : 2/40 Trame : 2/40

- Densité : Chaîne : 32 Fils/Cm Trame : 21 Fils/Cm

- Poids Diviseur : 455 Gr / ML Poids fini : 420 Gr/ML

- Fils lisières : \_\_\_\_\_ Taux de Foulage : \_\_\_\_\_ %

**VISA DU S/D CREATION***u/f***II PRODUCTION****A - Cycle de Tissage****B - Cycle de Finissage**

CFI	Désignations	CFI	Désignations	CFI	Désignations
401	Ourdissage	X	509	Piquage	X
402	Rentrage	X	521	Noppage	
403	Tissage	X	501	M.Tissu Ecu	X
404	Mesurage	X	502	Flambage	
405	Bobinage		503	Couture Pièce	
406	Retordage		504	Lavage En B.	X
407	Vaporisage		555	Laveuse F.	
408	Encollage		///	Temps de Lavage	
409	Assemblage		505	Lavage En Large	
			506	Ouvreuse	X
			507	Fixage	X
			508	Rameuse	X
			522	Tondage	X
			523	Calandrage	X
			524	Décatissage C.	
			525	Décatissage F.	
			526	Décatissage K.B.	X
			527	Emballage	X
			541	Vaporisage	
			542	Engalissage	
			543	Laineuse K.B.	
			544	Laineuse K.B.	
			545	Strikeuse	
			546	Brosseuse	

**VISA DU S/D. TISAGE***u/f***VISA DU S/D. FINISSAGE**

# COMPLEXE TIFIB BISKRA

## FICHE TECHNIQUE

### I CREATION

#### FICHE TECHNIQUE

##### 1) CARACTERISTIQUE DE L'ARTICLE

- Appellation de l'article : \_\_\_\_\_
- Armure : \_\_\_\_\_
- Composition Chaîne : \_\_\_\_\_ Trame : \_\_\_\_\_
- N.M : Chaîne : \_\_\_\_\_ Trame : \_\_\_\_\_
- Densité : Chaîne : \_\_\_\_\_ Fils/Cm \_\_\_\_\_ Trame : \_\_\_\_\_ Fils/Cm
- Poids Diviseur : \_\_\_\_\_ Gr / ML Poids fini: \_\_\_\_\_ Gr/ML
- Fils lisières : \_\_\_\_\_ Taux de Foulage : \_\_\_\_\_ %

VISA DU S/D CREATION

### II PRODUCTION

#### A - Cycle de Tissage

#### B - Cycle de Finissage

CFI	Désignations	CFI	Désignations	CFI	Désignations
401	Ourdissage	509	Piquage	522	Tondage
402	Rentrage	521	Noppage	523	Calandrage
403	Tissage	501	M.Tissu E cru	524	Décatissage C.
404	Mesurage	502	Flambage	525	Décatissage F.
405	Bobinage	503	Couture Pièce	526	Décatissage K.B.
406	Retordage	504	Lavage En B.	527	Emballage
407	Vaporisage	555	Laveuse F.	541	Vaporisage
408	Encollage	///	Temps de Lavage	542	Engalissage
409	Assemblage	505	Lavage En Large	543	Laineuse K.B.
		506	Ouvreuse	544	Laineuse K.B.
		507	Fixage	545	Strikeuse
		508	Rameuse	546	Brosseuse

VISA DU S/D. TISAGE

VISA DU S/D. FINISSAGE

BALANCE GENERALE

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/21 AU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
601201	Fil & Coton cardé	0,00	0,00	59 840,00	0,00	59 840,00	0,00
601206	Filés mélangés LP ou PL	0,00	0,00	270 422 328,41	0,00	270 422 328,41	0,00
601205	Matières premières	0,00	0,00	270 482 168,41	0,00	270 482 168,41	0,00
602101	Carburant	0,00	0,00	85 632,48	0,00	85 632,48	0,00
602102	Lubrifiants & graisses	0,00	0,00	268 600,96	0,00	268 600,96	0,00
602180	Autres matières consommables	0,00	0,00	1 533 628,90	0,00	1 533 628,90	0,00
602212	PDR pour matériel de production tissage	0,00	0,00	1 331 390,98	0,00	1 331 390,98	0,00
602214	PDR pour matériel de production finissage	0,00	0,00	495 509,80	0,00	495 509,80	0,00
602221	PDR pour chaudière & matériel de vapeur	0,00	0,00	272 160,57	0,00	272 160,57	0,00
602222	PDR pour matériel et outillage de laboratoire	0,00	0,00	26,75	0,00	26,75	0,00
602224	PDR pour matériel de sécurité	0,00	0,00	289 000,00	0,00	289 000,00	0,00
602225	PDR pour matériel & outillage de travaux publics	0,00	0,00	929,00	0,00	929,00	0,00
602226	PDR pour matériel & outillage de manutention	0,00	0,00	856,29	0,00	856,29	0,00
602228	PDR pour autre matériel & outillage industriel	0,00	0,00	499,30	0,00	499,30	0,00
602231	PDR pour véhicules poids lourd	0,00	0,00	485 027,16	0,00	485 027,16	0,00
602232	PDR pour véhicules de transport de personnel	0,00	0,00	4 500,00	0,00	4 500,00	0,00
602233	PDR pour véhicules utilitaires	0,00	0,00	33 000,00	0,00	33 000,00	0,00
602234	PDR pour véhicules légers touristiques	0,00	0,00	665 666,02	0,00	665 666,02	0,00
602234	Fourniture pour atelier d'électromécanique & d'électricité	0,00	0,00	1 330,00	0,00	1 330,00	0,00
602243	Fourniture pour atelier de menuiserie	0,00	0,00	87 848,50	0,00	87 848,50	0,00
602244	Fourniture pour atelier de maintenance mécanique	0,00	0,00	64 085,36	0,00	64 085,36	0,00
602248	Fournitures de bureaux	0,00	0,00	546 883,40	0,00	546 883,40	0,00
602284	Fournitures et produits d'entretien	0,00	0,00	113 578,75	0,00	113 578,75	0,00
602288	Fournitures diverses	0,00	0,00	1 573 865,41	0,00	1 573 865,41	0,00
602680	Autres emballages	0,00	0,00	391 360,00	0,00	391 360,00	0,00
607****	Autres approvisionnements	0,00	0,00	9 244 575,30	0,00	9 244 575,30	0,00
607100	Fourniture non stockables (eau, énergie)	0,00	0,00	19 168 052,47	0,00	19 168 052,47	0,00
607800	Autres matières et fournitures non stockables	0,00	0,00	1 000,00	0,00	1 000,00	0,00
607****	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	19 169 052,47	0,00	19 169 052,47	0,00
611****	Autres sous-traitance générale	0,00	0,00	646 300,00	0,00	646 300,00	0,00
611****	Sous-traitance générale	0,00	0,00	480 000,00	0,00	480 000,00	0,00
613160	Locations d'habitation	0,00	0,00	8 000,00	0,00	8 000,00	0,00
613220	Locations de véhicules	0,00	0,00	14 500,00	0,00	14 500,00	0,00
613800	Autres locations	0,00	0,00	502 500,00	0,00	502 500,00	0,00
613****	Locations	0,00	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00	0,00
614200	Charges de copropriété	0,00	0,00	157 965,00	0,00	157 965,00	0,00
614****	Charges locatives et charges de copropriété	0,00	0,00	462 660,00	0,00	462 660,00	0,00
615180	Autres entretiens de biens immobiliers	0,00	0,00	1 170 565,90	0,00	1 170 565,90	0,00
615210	Réparation & maintenance des équipements de production	0,00	0,00	24 200,00	0,00	24 200,00	0,00
615220	Réparation & maintenance de matériel informatique	0,00	0,00	1 535 100,00	0,00	1 535 100,00	0,00
615230	Réparation & maintenance de matériel informatique	0,00	0,00	3 350 490,90	0,00	3 350 490,90	0,00
615280	Autres réparation & maintenance de biens mobiliers	0,00	0,00	226 535,52	0,00	226 535,52	0,00
615****	Entretien, réparations et maintenance	0,00	0,00	1 982 241,87	0,00	1 982 241,87	0,00
616100	Assurances véhicules	0,00	0,00	291 159,86	0,00	291 159,86	0,00
616200	Assurances responsabilité civil	0,00	0,00	988 637,55	0,00	988 637,55	0,00
616500	Assurances transport et marchandises	0,00	0,00		0,00		0,00
616800	Autres primes d'assurances	0,00	0,00		0,00		0,00

616.....	Primes d'assurances	0,00	0,00	3 486 574,82	0,00	3 486 574,82	0,00	3 486 574,82	0,00
618-62	Autres indemnités générales	1,90	0,00	17 544,66	0,00	17 544,66	0,00	17 544,66	0,00
618-10	Documentation techniques	0,00	0,00	57 000,00	0,00	57 000,00	0,00	57 000,00	0,00
618-20	Frais de colloques, séminaires, conférences	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
618-30	Documentation et divers	0,00	0,00	182 122,93	0,00	182 122,93	0,00	182 122,93	0,00
618-40	Honoraires d'experts	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
622-200	Autres rémunérations et honoraires	0,00	0,00	4 241,72	0,00	4 241,72	0,00	4 241,72	0,00
622-800	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	471 144,95	0,00	471 144,95	0,00	471 144,95	0,00
622.....	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	274 984,96	0,00	274 984,96	0,00	274 984,96	0,00
624-00	Transports sur ventes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
624-100	Transports collectifs du personnel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
624-200	Divers	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
624.....	Transports de biens et transport collectif du personnel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
625-100	Frais de réception	0,00	0,00	3 772 210,53	0,00	3 772 210,53	0,00	3 772 210,53	0,00
625-200	Frais de réception	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
625.....	Déplacements, missions et réceptions	0,00	0,00	3 772 210,53	0,00	3 772 210,53	0,00	3 772 210,53	0,00
626-100	Frais de téléphone	0,00	0,00	46 732,36	0,00	46 732,36	0,00	46 732,36	0,00
626-200	Frais de téléphone fixe	0,00	0,00	415 405,59	0,00	415 405,59	0,00	415 405,59	0,00
626-300	Frais de mobile	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
626-400	Abonnement "Nettel"	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
626.....	Frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	467 137,95	0,00	467 137,95	0,00	467 137,95	0,00
627-100	Commission bancaire de gestion	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
627-200	Commission bancaire de gestion	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
627-300	Commission bancaire de gestion	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
627.....	Services bancaires et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-10	Salaires variable	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-20	Salaires occasionnels	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-30	Heures supplémentaires	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-40	Congés payés	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-50	Indemnité de départ - ce professeur oncle IEP	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-60	Indemnité de frais d'utilisation de véhicule IF UV	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-70	Indemnité de téléphone	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-80	Indemnité de départ - voir autre	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-90	Indemnité de nuissance	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-100	Indemnité de travail posté	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-200	Indemnité d'indem	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-300	Primes de paniers	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-390	Prime de Transport	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-390	Prime de responsabilité	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-390	Prime de caisse	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-390	Prime de secrétaire de service permanent F. S. P	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-400	Indemnité de sujétions spéciales	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-415	Indemnité de risque et d'astreinte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-820	Indemnité de zone	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-830	Indemnité de zone	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-835	Prime honorifique	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-840	Salaires Uniques	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-845	Indemnité Complémentaire Allocation Familiale	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-850	Prime de scolarité	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-865	Prime d'inventaire	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-860	Autres primes & indemnités	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
631-860	Rémunération du personnel	0,00	0,00	166 305 784,21	0,00	166 305 784,21	0,00	166 305 784,21	0,00
631-860	Rémunération du personnel	0,00	0,00	30 553 659,46	0,00	30 553 659,46	0,00	30 553 659,46	0,00
631-860	Rémunération du personnel	0,00	0,00	2 392 006,82	0,00	2 392 006,82	0,00	2 392 006,82	0,00
631-860	Rémunération du personnel	0,00	0,00	3 012 528,27	0,00	3 012 528,27	0,00	3 012 528,27	0,00
631-860	Rémunération du personnel	0,00	0,00	24 224,00	0,00	24 224,00	0,00	24 224,00	0,00
641.....	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	0,00	0,00	3 036 752,27	0,00	3 036 752,27	0,00	3 036 752,27	0,00
642-100	Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	0,00	0,00	11 018,00	0,00	11 018,00	0,00	11 018,00	0,00







ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 أكتوبر 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

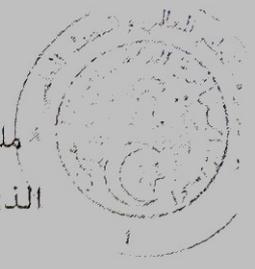
أنا الممضي أسفله.

السيد (ة): ليلى بوسبي ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالب  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 4833333333 و الصادرة بتاريخ 02-04-2016  
المسجل (ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والتجارية قسم ..... حسابات  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: ..... دور حسابات التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/10/08

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم .....10826..... المؤرخ في ..... 27 شهر 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): و. عام عباسي ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالب  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 2088044 والصادرة بتاريخ 2023/01/30  
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والبيئية قسم العلوم المالية والمحاسبة  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماجستير، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه). هذه مذكرة ماجستير  
عنوانها: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار التسويقي

أصرح بشرفي أنني أتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/14

توقيع المعني (ة)

AB