



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية



## الموضوع

مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)  
في توجيه قرارات التسعير

دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش - بسكرة -

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

◀ جوامع إسماعين

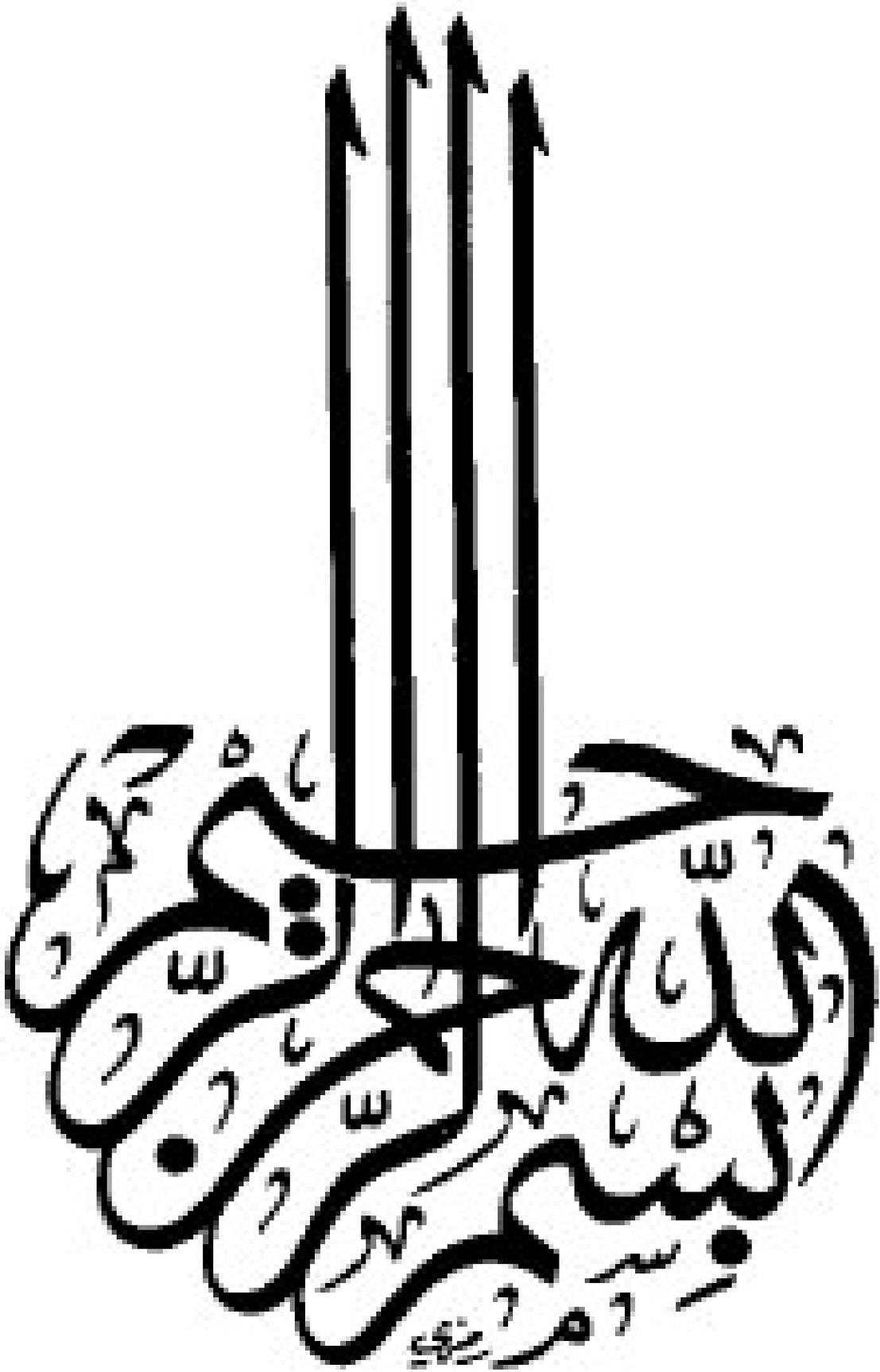
إعداد الطالبة:

◀ حدادي إيمان

رقم التسجيل:	..... تطلب من القسم
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2014-2015

قسم العلوم التجارية



# إهداء

الحمد لله كثيرا على توفيقه لي في إتمام هذا العمل المتواضع.

وأهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى:

رونق حياتي وفرحة قلبي، إلى من سهرت لأجلي الليالي كي أسمو وأصل للمعالي، إلى منبع العطف والحنان وماسحة الدمع والأحزان، إلى أحلى وأغلى من نطق لها اللسان، إلى أمي؛

إلى من صقل أفكاري وبدد مخاوفي وذلّل صعابي، إلى من علمني الصمود مهما تبدلت الظروف، إلى من كان لي حافزا للعلم والمثابرة، إلى مصدر فخري، إليك أبي الغالي؛

إلى سندي في هذه الحياة زوجي الكريم؛

إلى سبب سعادتي وأعز ما أملك، أختي الوحيدة الغالية؛

إلى من بقوة أمدوني وبحبهم دعموني إلى إخوتي الأعزاء وزوجاتهم وأبنائهم حفظهم الله؛

إلى أطيب من عرفت وأشرف وأنبل فيمن عاشرت إلى صديقتي الغالية سوري فاطمة الزهراء؛

إلى كافة العائلة؛

إلى كل من يشاركني في لا إله إلا الله محمد رسول الله (صلى الله عليه وسلم)، أهدي ثمرة عملي هذا.

## شكر وعرفان

أولاً أحمد الله سبحانه وتعالى الذي هداني إلى نعمة الإسلام ووفقني لإتمام هذا العمل المتواضع ، وأحمده وأشكره على نعمه وحسن عونه ، وأصلي وأسلم على نبيه محمد صلوات ربي وسلامه عليه .

ثم لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور جوامع إسماعين ، وعلى جميع نصائحه وصبره وفي تقديم الآراء والتوجيهات النيرة لي ، بالإضافة إلى دعمه المعنوي طوال فترة إعدادي لهذه المذكرة .

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الأفاضل الذين حملوا على عاتقهم شرف مناقشة هذه المذكرة

كما لا يفوتني تقديم الشكر إلى جميع الأساتذة الكرام الذين لم يبخلوا عليّ بمساعداتهم ونصائحهم القيمة ، وكذلك أتوجه بالتحية إلى كافة موظفي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش — بسكرة - وعلى حسن استقبالهم وتعاونهم ، بالإضافة إلى تقديمهم جميع المعلومات التي تهمني في موضوع تخرجي ، وأخص بالذكر الأختين شريط نورة ، بلقاسمي باية ، والاخوين الكريمين بلحاجة عادل وناجي حكيم .

وأخيراً أتقدم بأسمى عبارات الشكر إلى كل من ساعدني على إنجاز هذه المذكرة سواء كان من قريب أو من بعيد .

والحمد لله من قبل ومن بعد .

## الملخص:

يهدف موضوعنا هذا، إلى تقديم عرض عام عن ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (Activity-Based costing)، ودوره في توجيه القرارات داخل المؤسسات، وخاصة منها قرارات التسعير وعملية توجيهها، وذلك بتخصيص وتحديد التكاليف غير المباشرة، والتي تعد الجزء الأكبر من تكاليف المؤسسة بأكثر دقة وموضوعية، بغرض زيادة الطلب على منتجات المؤسسة ودخول سوق المنافسة بين كبرى الشركات الموجودة في السوق.

وعليه سنقوم من خلال هذه الدراسة، إلى استعراض كل من مفهوم نظام (ABC)، مقوماته وخطوات تطبيقه، بالإضافة إلى عرض لماهية التسعير وذلك بالتطرق إلى طرق وخطوات تحديد السعر، بغرض تحديد مساهمة نظام (ABC) في توجيه قرارات التسعير داخل المؤسسة، ومحاولة إسقاط هذه المفاهيم عمليا على الواقع الميداني لوحدة الدقيق والفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش - بسكرة -، وذلك خلال السنة المالية 2013.

**الكلمات المفتاحية:** نظام (ABC)، الأنشطة، توجيه القرارات، التسعير، تخصيص وتحديد التكاليف، التكاليف غير المباشرة، وحدة الدقيق والفرينة، مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

### Résumé :

Notre thème est destiné à donner un aperçu de ce que le système de comptabilisation des coûts sur la base d'activités, et de son rôle dans l'orientation des décisions au sein de l'entreprise, y compris les décisions de tarification et le processus de diriger, par l'attribution et de la détermination des coûts indirects, qui est la plus grande partie du coût dans l'entreprise en toute précision et objectivité, afin d'accroître la demande des produits de l'entreprise et l'entrée et la concurrence du marché entre parmi les grandes entreprises sur le marché.

Nous procéderons à travers cette étude, à examiner tout le concept du système (ABC), ses composantes et les étapes à appliquer, en plus de la revue de ce que la tarification et considération des méthodes et des mesures de détermination du prix, afin de déterminer la contribution système de (ABC) pour guider les décisions de tarification dans les entreprises, et essayer de pratiquer ces concepts en les projetant dans la réalité sur le terrain pour l'unité de semoule et farine, l'entreprise les Grand Moulin du Sud GMSud Oumache - Biskra, et ce, pendant l'exercice 2013.

**Mots clés :** Système (ABC), activités, orientation, établissement des prix, détermination la répartition des coûts, les coûts indirects, unité de semoule et farine, entreprise Grand-Moulins du sud.

**Abstract :**

Our theme is intended this paper is to provide an overview of what the cost accounting system on the basis of activities and its role in guiding the decisions within the company, including pricing decisions and the process of directing them, by allocating and determining indirect costs, which are the most important part in the company's costs more accurately and objectively, in order to increase demand for products and entre market competition with major companies in the market.

And we'll be through this study, to review all of the concept of (ABC) system, its components and steps to apply, addition to displaying what the pricing and by addressing the steps and methods of determining the price, in order to determine the contribution of the (ABC) system to guide pricing decision within a company, and tray to practice these concept and project them on the reality on the ground for the semolina and flour unit, for the company Grand Mills of South GMsud in Oumache – Biskra –, and that during the financial year 2013.

**Key words:** (ABC) System, Activities, decision guidance, pricing, determination and allocation of costs, indirect costs, semolina and flour unit, company Grand Mills of South.

II.....	الإهداء
III.....	شكر وعرفان
IV.....	الملخص
VI.....	فهرس الموضوعات
IX.....	قائمة الجداول
X.....	قائمة الأشكال
أ.....	مقدمة

## 6..... الفصل الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

7..... تمهيد

8..... المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

8..... المطلب الأول: محاسبة التكاليف بين النظم التقليدية ونظام (ABC)

13..... المطلب الثاني: تعريف وخصائص نظام (ABC)

15..... المطلب الثالث: أهداف ومبادئ نظام (ABC)

26..... المبحث الثاني: أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

26..... المطلب الأول: مجالات ومتطلبات تطبيق نظام (ABC)

28..... المطلب الثاني: مراحل عمل نظام (ABC)

32..... المطلب الثالث: المزايا والعيوب الموجهة لنظام (ABC)

35..... خلاصة الفصل

## الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في توجيه قرارات

36..... التسعير

37..... تمهيد

38.....	المبحث الأول: ماهية قرارات التسعير.....
38.....	المطلب الأول: تعريف التسعير.....
38.....	المطلب الثاني: تعريف قرارات التسعير.....
39.....	المطلب الثالث: أهمية وأهداف قرارات التسعير.....
43.....	المبحث الثاني: خطوات، طرق والعوامل المؤثرة في قرارات التسعير.....
43.....	المطلب الأول: خطوات تحديد قرارات التسعير.....
46.....	المطلب الثاني: طرق تحديد قرارات التسعير.....
53.....	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في توجيه قرارات التسعير.....
58.....	المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وعلاقته في توجيه قرارات التسعير.....
58.....	المطلب الأول: تحديد العلاقة بين نظام (ABC) ومراحل توجيه قرارات التسعير.....
59.....	المطلب الثاني: علاقة حجم الطلب بمستوى الأسعار وتكلفة المنتجات.....
61.....	المطلب الثالث: أهمية نظام (ABC) في توجيه قرارات التسعير.....
63.....	خلاصة الفصل.....
64.....	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة - وحدة الدقيق والفرينة.....
65.....	تمهيد.....
66.....	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة -.....
66.....	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة -.....
69.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة -.....
73.....	المطلب الثالث: تقديم وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud " الوحدة محل الدراسة".....

المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud - بسكرة - ومساهمته في توجيه قراراتها التسعيرية.....	79
المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المتبع بوحدة الدقيق والفرينة.....	79
المطلب الثاني: مساهمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بوحدة الدقيق والفرينة.....	84
المطلب الثالث: توجيه قرارات التسعير بوحدة الدقيق والفرينة بتطبيق نظام (ABC).....	95
خلاصة الفصل.....	97
الخاتمة.....	98
قائمة المراجع.....	101
الملاحق.....	106

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظم محاسبة التكاليف التقليدية	(1 - I)
12	تحميل التكاليف غير المباشرة في النظام التقليدي ونظام (ABC)	(2 - I)
13	المبدأ الأساسي لطريقة (ABC)	(3 - I)
17	نموذج النشاط في المؤسسة	(4 - I)
21	سلسلة القيمة لبورتر	(5 - I)
25	كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة	(6 - I)
31	شبكة تحليل طريقة (ABC)	(7 - I)
46	خطوات تحديد قرارات التسعير	(1 - II)
51	التمثيل البياني لنقطة التعادل	(2 - II)
51	طرق التسعير على أساس التكلفة	(3 - II)
57	العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في قرارات التسعير	(4 - II)
60	علاقة حجم الطلب بمستوى الأسعار وتكلفة المنتجات	(5 - II)
70	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	(1 - III)
77	مراحل عملية الإنتاج بوحدة الدقيق والفريضة	(2 - III)

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
24	أمثلة عن مسببات التكلفة	(1 - I)
30	مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها	(2 - I)
78	تصنيف العمال حسب المديریات بوحدة الدقيق والفرينة	(1 - III)
79	تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة	(2 - III)
80	جدول تقسيم الأعباء المتغيرة لسنة 2013	(3 - III)
82	جدول تقسيم الأعباء الثابتة لسنة 2013	(4 - III)
82	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013	(5 - III)
83	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2013	(6 - III)
85	التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفرينة	(7 - III)
86	تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها	(8 - III)
87	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط	(9 - III)
89	مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة	(10 - III)
90	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	(11 - III)
90	أحجام مسببات ومراكز التكلفة	(12 - III)
92	تحديد تكلفة مسببات المراكز	(13 - III)
93	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة	(14 - III)
93	حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة	(15 - III)
94	حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	(16 - III)
95	سعر التكلفة بين نظام المحاسبة التقليدي ونظام (ABC)	(17 - III)

## مقدمة:

لقد عرف الاقتصاد في الوقت الراهن تحولات وتطورات كثيرة حدثت في جميع جوانب الحياة، والتي تستدعي استجابة فعلية لكل القطاعات، وعليه سوف تكون المؤسسات أمام تحديات كثيرة وكبيرة جداً، والمطلوب منها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة، ورسم سياسات تحقق أهدافها وتمكنها من المحافظة على مكانتها واستمرارها في السوق، ويعتمد نجاح تلك القرارات والسياسات إلى حد كبير، على فعالية نظم المعلومات بالمؤسسة، إذ تعتبر المعلومات التي ترد في تقارير محاسبة التكاليف، أداة هامة في صنع القرارات الإدارية كقرارات الشراء، التصنيع، التسعير... الخ.

ولأن المؤسسات تسعى لإيجاد طريقة أكثر فعالية في تخفيض تكلفة منتجاتها، فإنه يتوجب عليها فرض رقابة وسيطرة على تكاليف المنتج أو الخدمة المقدمة، من خلال الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة وتخفيض التكاليف غير المباشرة، التي تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الإجمالية للمؤسسات، ولكن مع المحافظة على جودة منتجاتها النهائية، ولتخفيض تلك التكاليف غير المباشرة، يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة وواقعية أكثر وذلك لتعظيم قيمتها، من خلال توفير معلومات دقيقة حول التكلفة، وتحقيق رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة، وهنا ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (Activity Costing Based -)، كنظام حديث ومكمل لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، والذي يعتبر من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، حيث يتطلب تطبيقه ضرورة قياس تكلفة جميع عناصر المواد سواء كانت تكلفتها صريحة أو ضمنية.

كما أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، له العديد من المزايا في تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير، بالإضافة إلى ذلك فهو يحقق رقابة على التكاليف بصورة دقيقة، ويعمل على مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات خاصة منها قرارات التسعير، والتي تعتبر العنصر الأكثر فعالية وديناميكية وأهمية، بالنسبة لباقي عناصر المزيج التسويقي السلي أو الخدمي على حد سواء، وذلك لأن السعر يعتبر العامل المتغير والملموس من وجهة نظر طرفي العملية التبادلية، كما أن السعر الذي يتم التخطيط له بطريقة علمية وعملية سيكون مقبولاً من الطرفين، وذلك لأن المؤسسات تحدد عدة مستويات من الأسعار، من أجل تغطية التكاليف التي أنفقتها لإنتاج السلع والخدمات بشكل نهائي.

وأخيراً فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يوفر تفصيلات أكثر حول تكلفة المنتج أو الخدمة، مما يسهل على المؤسسة تحديد سعر بيع يضمن لها الاستمرار والبقاء، وإن معرفة هذا الأخير يسمح بتحديد مرونة الهامش أو المجال الذي يمكن أن ينخفض إليه سعر البيع، فمعرفة التكلفة

ومسبباتها في ظل هذا النظام، يساعد على معرفة استغلال إمكاناتها ومن ثم تحديد هامش ملائم يسمح لها بالبقاء، ولذلك فإن هدف المؤسسات في تبني نظام (ABC) هو دافع التسعير بالدرجة الأولى.

### الإشكالية:

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

• كيف يساهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في توجيه قرارات التسعير؟

ومن أجل معالجة أكثر دقة وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي مختلف أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟

- ما هي العلاقة بين نظام (ABC) ونظم المحاسبة التقليدية؟

- كيف يساهم نظام (ABC) في توجيه قرارات التسعير؟

- كيف يتم توجيه قرارات التسعير من خلال نظام (ABC) في مؤسسة جزائرية؟

### الفرضيات:

وللإجابة على إشكالية بحثنا سنقوم بطرح مجموعة من الفرضيات، والتي سنحدد فيما بعد درجة صدقها

أو لا، وهي كالتالي:

- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، طريقة فعالة لتخفيض التكاليف داخل المؤسسة مقارنة بنظم التكاليف التقليدية؛

- يعتبر نظام (ABC)، كطريقة يتم من خلالها ترشيد قرارات التسعير وتوجيهها؛

- إن نظام (ABC)، يسمح لنا بتوفير المعلومات اللازمة من أجل اتخاذ القرار الأمثل داخل المؤسسة.

### منهج البحث:

ولغرض دراسة موضوع البحث والتطرق لمختلف جوانبه، من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، تم الاعتماد على:

- الأسلوب الوصفي التحليلي: والذي يعتبر مناسباً لطبيعة البحث، حيث يمكن من خلاله وصف وتحليل متغيرات الموضوع وتجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها؛

- منهج دراسة حالة: والذي سنعتمد عليه في الجانب التطبيقي في المؤسسة محل الدراسة، وذلك لمحاولة تطبيق مفاهيم الجانب النظري للدراسة ميدانياً؛

### أهمية البحث:

وتكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

- الانتقادات الشديدة الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، وخصوصاً في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛

- يلعب نظام (ABC) دوراً فعالاً في مجال الرقابة على عناصر التكاليف، من خلال الرقابة على مستوى الأنشطة؛

- إن وجود علاقة بين التكلفة والنشاط، يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام (ABC) ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل؛

- يساعد نظام ABC بما يوفره من معلومات على اتخاذ قرارات التسعير، لأن التسعير يتأثر بتكلفة المنتج، والمؤسسة التي تحدد بدقة تكاليف منتجاتها وخدماتها تكون في وضع أمثل أمام منافسيها، وبالتالي يسهل على إدارتها اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة.

### أهداف البحث:

نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة، إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التعرف بشكل تفصيلي على نظام (ABC)، مبادئه ومجالات تطبيقه؛

- التعرف على مراحل عمل نظام (ABC) ومختلف مزاياه والعيوب الموجهة إليه؛

- التعرف على كيفية تأثير نظام (ABC) على قرارات التسعير داخل المؤسسة؛

- تبيان أهمية نظام ABC ودوره في معالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة.

### مببرات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ناتج عن عدة عوامل منها:

- نظراً لأن الموضوع له صلة بمجال تخصصنا، ويمكن لنا الاستفادة منه وذلك بزيادة رصيدنا المعرفي؛

- الأهمية الكبيرة لمحاكاة التكاليف، ودورها في تحديد النتائج واتخاذ مختلف القرارات؛

- لاعتبار الموضوع من الاهتمامات الكبرى للمؤسسات، لكونه يفيدنا في مجال التخطيط والتحليل لجميع الأنشطة التي تقوم بها.

### حدود الدراسة:

لقد قمنا من خلال بحثنا هذا، باختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش - بسكرة - وحدة الدقيق والفرينة، كمحدد مكاني لدراسة هذا الموضوع، أما بالنسبة للفترة الزمنية فقد حددت بالسنة المالية 2013، وذلك لعدم توفر بيانات السنة المالية 2014 خلال زيارتنا للمؤسسة.

### صعوبات البحث:

وتتمثل مختلف الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا الموضوع ب:

- عدم الحصول على كل المعلومات والبيانات التي تساعدنا في إتمام عملية تحليلنا للمؤسسة المدروسة، بالإضافة إلى نقص المعلومات والبيانات المقدمة والتي تؤثر على مصداقية نتائج البحث.

- عدم الحصول على كمية كافية من المراجع.

### الدراسات السابقة:

ومن بين البحوث والدراسات الجامعية التي اعتمدنا عليها في إنجاز بحثنا هذا نذكر:

1- غضاب رانية، " استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة - "، ( رسالة دكتوراه الطور الثالث LMD في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013 / 2014 ).

## نتائج الدراسة:

ومن بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

- يسمح استخدام التكامل بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة، بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل المعلومات غير المالية؛

- إن تبني مؤسسة GMSud لنظام (ABC)، يمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية عن حلها، في ظل التغيرات الراهنة وتزايد شدة المنافسة، مما يؤكد مساهمتها الفعالة في تخفيض التكاليف؛

- ينتج نظام التسيير على أساس الأنشطة، كمحصلة عن إمكانية تطبيق نظام (ABC)، وذلك من خلال توفر متطلبات تطبيقه؛

- يمثل تحليل سلاسل القيمة للمؤسسة، عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة.

2- معاليم سعاد، " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأثره على قرارات التسعير"، (رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2004 / 2005).

## نتائج الدراسة:

ومن بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية، إلا أنه أصبح يطلق عليها النظام التقليدي لتحليل التكاليف، وهي لا توفر معلومات دقيقة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات؛

- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة؛

- يسمح نظام (ABC) بحساب سعر التكلفة وكذا تسيير الأنشطة.

3- أشرف مسعود أبو مغلي، " أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم ربحية المؤسسة"، (رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2008).

نتائج الدراسة:

ومن بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

- يتوفر لدى المؤسسات الخاصة بمحافظة عمان، الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام (ABC) مع وجود معوقات تصعب عملية التطبيق؛

- لا توجد دلالة إحصائية بين تطبيق نظام (ABC)، في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان ونوع الملكية؛

- يساهم نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، بشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية؛

- إن التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية من قبل هذه المستشفيات، أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحاصلة في قطاع المستشفيات.

قائمة المختصرات:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، لاحظنا تكرار مجموعة من الجمل المهمة في بحثنا، وعليه يمكن أن ندرجها مختصرة، وهي كالتالي:

- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، والتي سيتم اختصارها بنظام (ABC).

- مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش - بسكرة -، ويتم اختصارها بمؤسسة GMSud.

## الفصل الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الثاني: أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

## تمهيد:

مع زيادة المنافسة العالمية، أنتجت الشركات تشكيلة كبيرة من المنتجات والخدمات، وتبين لها أن هذا الإنتاج للمنتجات والخدمات المختلفة يؤدي إلى استخدامات أو استهلاكات مختلفة من الموارد، ومع الحاجة لقياس تكاليف استخدام هذه المنتجات والخدمات المختلفة من الموارد بشكل أكثر دقة، لجأت الشركات إلى تحسين نظم تحديد التكاليف بها، ويتمثل أحد الأساليب الأساسية المستخدمة لهذا الغرض على مستوى العالم، في نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing (ABC).

حيث ظهر هذا النظام تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وما تستدعيه من ضرورة لإجراء تعديلات جوهرية على الأنظمة الإدارية، كأسلوب لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، وما تفرضه من متطلبات بما يساهم في الارتقاء بمحاسبة التكاليف إلى المستوى الذي ينبغي أن تقوم به، في ظل التقنيات الإنتاجية الحديثة والمتفاوتة.

وبناء على ما سبق، ولفهم أكثر لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث يتناول المبحث الأول ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أما المبحث الثاني فإنه يتناول مختلف أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

## المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يعتبر تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC)، بمنزلة أسلوب يمكن أن يستخدم لإحداث تغييرات جوهرية في سلوك الإدارة، عن طريق تركيز الاهتمام على سلوك النفقة، ومراحل التشغيل، والأنشطة المساندة، والمسؤوليات على مستوى المنظمة ككل، بالإضافة إلى اعتباره كنظام حديث ومكمل لنظام محاسبة التكاليف التقليدي، والذي يعتبر من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف خاصة غير المباشرة منها.

### المطلب الأول: محاسبة التكاليف بين النظم التقليدية ونظام (ABC)

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

#### 1- الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية

" واجهت نظم محاسبة التكاليف التقليدية انتقادات شديدة، وخصوصا في مجال تخصيص، توزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب، نلخص أهمها فيما يلي:

- اشتقت نظم محاسبة التكاليف التقليدية من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي فقد ركزت معلومات نظم محاسبة التكاليف، على تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة، بغرض إعداد القوائم المالية أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج"<sup>1</sup>

- "تعتمد الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف، غالبا على أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة، وفي العادة تكون ساعات العمل المباشرة، بالرغم من أن هناك العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس، مما يؤدي إلى تحريف لتكلفة المنتجات، وبالضرورة تحريف لربحيتها وبدرجة أكبر، وربما اتخاذ قرارات إدارية خاطئة حيالها ( تتعلق بالتسعير وتحديد المنتجات وتخفيض التكاليف)؛

- عدم تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة، نتيجة تزايد نسبتها في كثير من الصناعات، وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة ( لا سيما عنصر العمل المباشر ) بسبب زيادة درجة الآلية، واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات "<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف - في بيئة الأعمال المعاصرة -، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007)، ص 339.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2000)، ص 315-216.

- تؤدي الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة، إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في إنتاجه، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تتسبب عنها؛<sup>1</sup>

- ارتفاع تكاليف إعداد وتطبيق نظم محاسبة التكاليف التقليدية، حيث قد تزداد أعداد الأنشطة، خاصة في الشركات الصناعية التي تحتوي على أنشطة متعددة، مما يزيد من عدد موجهات الكلفة أيضاً، وبذلك يصبح هذا النظام أكثر كلفة وإرهاقا في العمل المحاسبي؛<sup>2</sup>

- إن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، تقوم على تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية، والذي ينجم عنه تشويه في تكلفة المنتج النهائي، وعلى وجه الخصوص عند تنوع المنتجات.<sup>3</sup>

## 2- التطور التاريخي لنظام (ABC)

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

وفي الواقع بدأت جهود للبحث عن بديل للطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في عقد الستينات، وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية، مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة، أمثال بيكت (Bekett) سنة 1951 وشوبيك (Shubik) سنة 1963، وفي نفس الفترة انطلقت في الو.م.أ عدة دراسات وأبحاث كان أهمها التجربة الرائدة لشركة Général Eléctric سنة 1963، والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة".<sup>4</sup>

" إذ اقترح كل من الباحثين الأمريكيين روبرت كابلان (Rebert Kaplan) وروبن كوبر (Robin Cooper)، ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، (عمان: الأردن، دار أسامة، ط1، 2013)، ص 83.

<sup>2</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، (عمان: الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2008)، ص123.

<sup>3</sup> Cooper. R, Kaplan. R, **Profit Priorities From Activity-Based Costing**, ( Harvard Business Review, 1991), p 130.

<sup>4</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، نفس مرجع، ص 96.

على تحليل تكاليف الأنشطة ومسبباتها، وفي سنة 1986 أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر على تحليل تكاليف الأنشطة ومسبباتها، وفي سنة 1972 بتكساس، عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS)\*، الذي يعتبر حصيلته جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين، وكذلك الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع، بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط تكنولوجي ذو تكنولوجيا عالية.<sup>1</sup>

وفي سنة 1987، استطاع الباحثين روبرت كابن و روبن كوبر في مؤتمر مدرسة هارفرد للأعمال (Harvard Business School) في الو.م.أ، من أن يقدم نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، أصبح يعرف بنظام التكاليف المتمركز على الأنشطة (Activity Based Costing (ABC)، هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد، بمعنى أنه كان موجها لحساب سعر التكلفة بدقة أكثر فحسب، ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين، حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى متعلقة بالعمليات.<sup>2</sup>

والشكل التالي يوضح ملخص للمقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظم محاسبة التكاليف التقليدية، حيث نلاحظ من خلال الشكل ما يلي:

إن نظم التكاليف التقليدية تعمل عن طريق نوعين من التوزيع هما:

- التوزيع الأولي: والذي يقوم بتحديد جزء من التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة؛

- التوزيع الثانوي: ويتمثل في إعادة تخصيص تكاليف مراكز الإنتاج.

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

أما نظام (ABC): فيقوم بتحديد الأنشطة الرئيسية للشركة، ثم تكوين مجتمعات تكلفة لكل نشاط رئيسي، وبعدها يتم تحديد موجه التكلفة، وفي الأخير يقوم بتحديد معدل استرداد لكل مجمع تكلفة، بناء على العلاقة

<sup>1</sup> درحمنون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة -، (أروحة دكتوراه)، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص273.

<sup>2</sup> Cooper. R, Kaplan. R, **Management Accounting (1984/1994) Développement of Practice and Théory**, (USA, Management Accounting Research, 1994), P 68.

\*(CAM-I) : The Computer Aided Manufacturing-International.

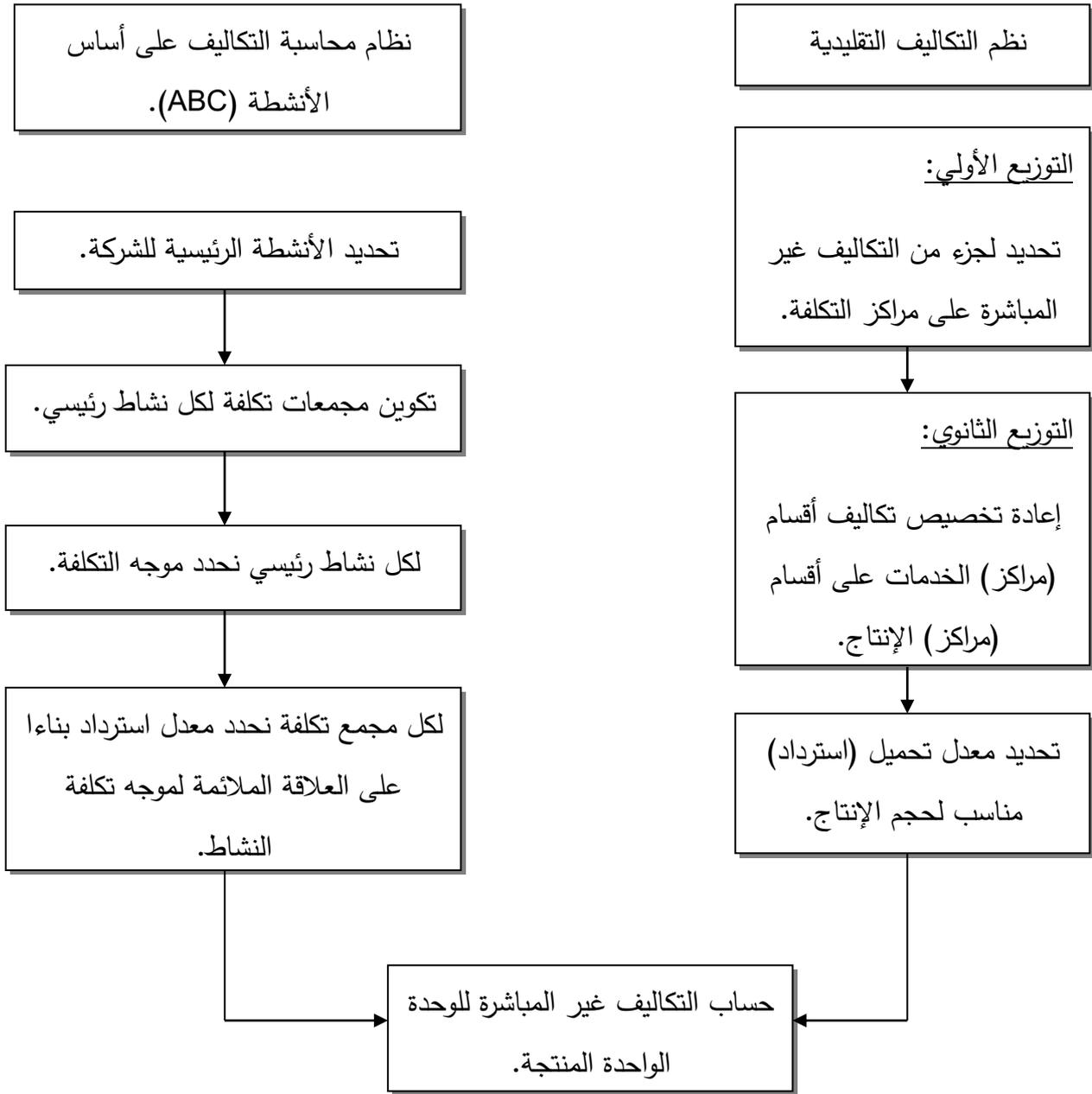
\*(CMS) : Cost Management System.

## الفصل الأول.....مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

الملائمة لكل موجه تكلفة، والتي يتم على أساسها حساب التكاليف غير المباشرة للوحدة المنتجة.

الشكل رقم (1-1): المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظم محاسبة

التكاليف التقليدية



المصدر: زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف - مدخل اتخاذ القرارات-، (الرياض: المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2013)، ص 235.

كما يمكننا توضيح كيفية تحميل التكاليف غير المباشرة في كل من النظامين التقليدي ونظام (ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1- 2): تحميل التكاليف غير المباشرة في النظام التقليدي ونظام (ABC)



Source : Emblensvag Jan, **Activity-Based Costing and Environment Management**, (Boston, Kluwer Académique Publisher, 2000), P 194.

من خلال الشكل السابق نستنتج ما يلي:

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

## المطلب الثاني: تعريف وخصائص نظام (ABC)

سنحاول من خلال هذا المطلب، إعطاء تعريف موحد لنظام (ABC)، واستنتاج مجموعة من الخصائص التي تميز هذا النظام عن غيره من نظم محاسبة التكاليف.

### 1- تعريف نظام (ABC)

" يعتبر تحديد التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing (ABC)، أحد أفضل أدوات تحسين نظام تحديد التكلفة، من خلال التركيز على الأنشطة الفردية كأغراض تكلفة أساسية، والنشاط (Activity) هو حدث أو مهمة أو وحدة عمل ذات غرض محدد، وعليه فإن نظام (ABC) يعرف كما يلي:"<sup>1</sup>

- " بأنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة، حيث يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى ( Other Cost Object ) مثل السلع والخدمات".<sup>2</sup>

- " كما عرف بأنه نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكلفة غير المباشرة على أحواض التكلفة (Cost Pool)، والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".<sup>3</sup>

- " وعرف بأنه نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي، والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج".<sup>4</sup>

- " وعرفه مافلي (P.Meveller): بأنه مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الأداء للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري -، ترجمة: أحمد حامد حجاج، (الرياض: المملكة العربية السعودية، الجزء 1، 2009)، ص266.

<sup>2</sup>Horngren Charles & Others, **Cost Accounting : a managerial Emphasis**, (New Jersey, Prentice Hall International, 10<sup>th</sup> édition, 2000) P 140.

<sup>3</sup> Davidson Sidney, **Managérial Accounting an Introduction To Concepts uses**, ( India, CBS Publishing, 5<sup>th</sup> édition, 1994), P 132.

<sup>4</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، المرجع سابق، ص 89-99.

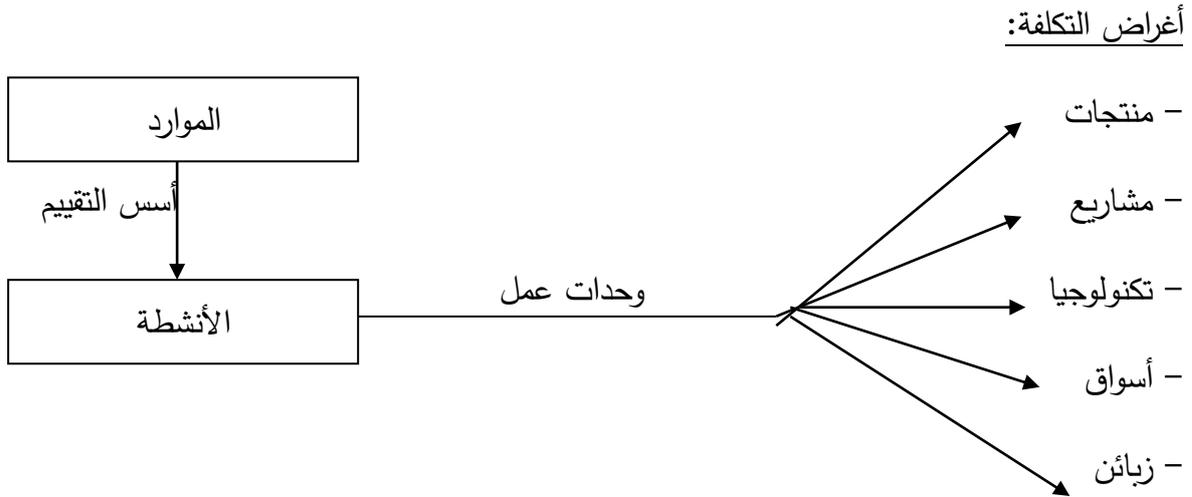
<sup>5</sup> أحمد محمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص 340.

- " وعرف أيضا بأنه يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب تصنيف نسبة التكاليف المختلفة للأنشطة إلى أنشطة معينة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة".<sup>1</sup>

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

وعليه نستنتج الشكل التالي، والذي يمثل المبدأ الأساسي لطريقة عمل نظام (ABC)

الشكل رقم (1- 3): المبدأ الأساسي لطريقة عمل نظام (ABC)



المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، (عمان: الأردن، دار أسامة، ط1، 2013)، ص 90.

نلاحظ من خلال الشكل السابق، أن مبدأ عمل نظام (ABC) يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي استقادت منها، بواسطة أسس تقييم معينة، ومن ثم يتم تخصيص هذه الأنشطة على وحدات العمل المناسبة، كالمنتجات، المشاريع،...إلخ.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص 340.

## 2- خصائص نظام (ABC)

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يقدم للمؤسسات العديد من المزايا، ويساعدها في تحقيق أهدافها، من خلال الخصائص العديدة التالية:

- " يقوم نظام (ABC) على التحليل الدقيق، المستمر والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق؛
- يمكن نظام (ABC) من السيطرة والتحكم في التكاليف، حيث أن تجميع التكاليف ضمن مراكز أنشطة متجانسة، يسهل ويرفع من كفاءة عملية السيطرة والتحكم فيها "؛<sup>1</sup>
- يعتمد نظام (ABC) على أسس عديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة، بحيث تتلائم مع طبيعة الأنشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة، وفق ما صرف في عملية الإنتاج من وقت وجهد؛<sup>2</sup>
- يتلائم نظام (ABC) مع كل قطاعات النشاط، وقد أثبت مكانته خاصة في القطاعات الصناعية، التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: أهداف ومبادئ نظام (ABC)

سنحاول من خلال هذا المطلب محاولة تحديد أهداف نظام (ABC)، ومن ثم استنتاج مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها.

#### 1- أهداف نظام (ABC)

وتكمن أهداف تطبيق نظام (ABC) فيما يلي:

- تخصيص الموارد المتاحة لتلائم متطلبات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، عن طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، المرجع السابق، ص 113-114.

<sup>2</sup> Horngren, Bhimani, **Management and Cost Accounting**, ( USA, University of Applied Science, 2004), P 15.

<sup>3</sup> صلاح محمدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007)، ص 23.

<sup>4</sup> أحمد محمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص 342.

- باعتبار نظام (ABC) يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن هذه الأخيرة هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب تصنيف نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة؛<sup>1</sup>
- باعتبار أن وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط، يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل؛<sup>2</sup>
- بالإضافة إلى أن نظام (ABC)، يمكن استخدامه لقياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية، كما يستخدم أيضا في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية.<sup>3</sup>

## 2- مبادئ نظام (ABC)

حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية هي: النشاط، مسببات التكلفة والعمليات.

### 1-2 النشاط:

" ولقد حضى النشاط بالعديد من التعاريف، حيث عرفه كل من:

- برلينر (Berliner.C): بأنه عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة، أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل.<sup>4</sup>
- جرفي (Gervais): على أنه مهمة خاصة أو مجموعة من المهام المنجزة في نفس الطبيعة، والتي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Drury Colin, **Management and Cost Accounting**, (édition Chapman, 1992), P 276.

<sup>2</sup> عماد يوسف الشيخ، المرجع السابق، ص 110.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص 343.

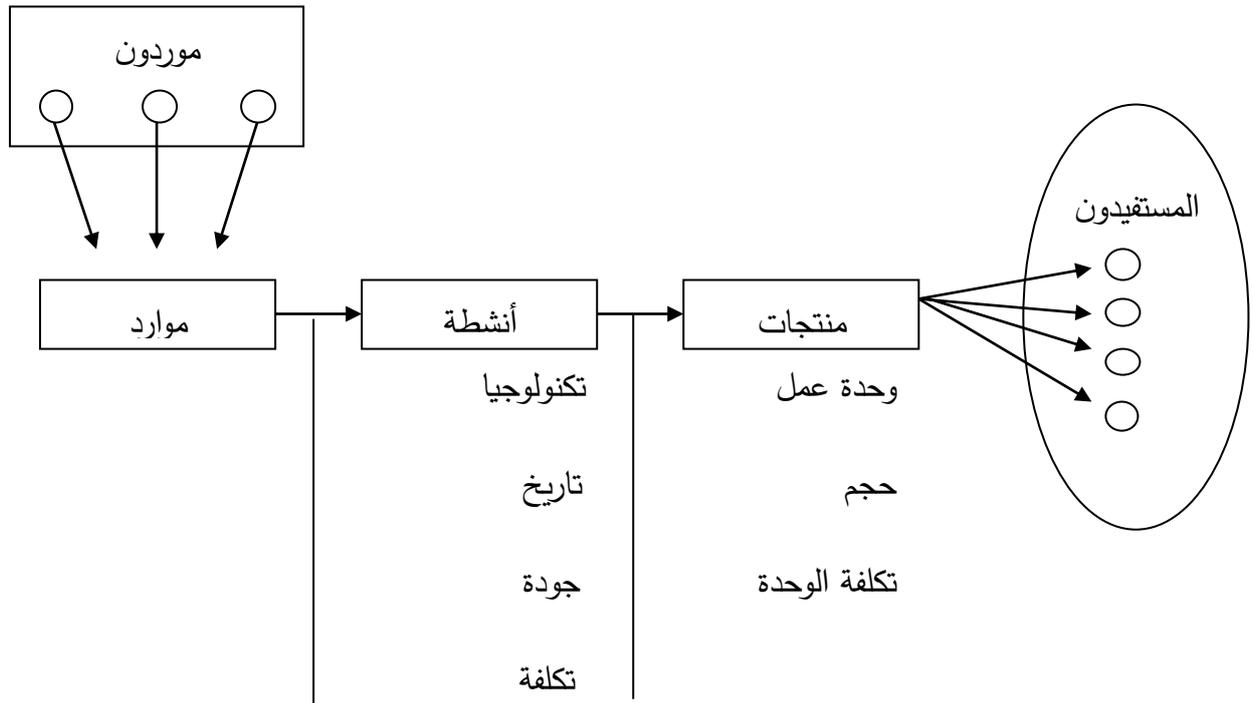
<sup>4</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، المرجع السابق، ص 103.

<sup>5</sup> Gervais Michel, **Contrôle De Gestion**, (Paris: France , 7<sup>ème</sup> édition D'organisation, 2001 ), P 29.

- كما عرف بأنه مهمة، أو مجموعة من المهام، التي يتم القيام بها من أجل إنتاج المخرجات، والتي يمكن ربطها معا لكي تشكل جزء من وجه التكلفة.<sup>1</sup>

والشكل التالي يوضح نموذج النشاط في المؤسسة.

الشكل رقم (1-4): نموذج النشاط في المؤسسة



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

<sup>1</sup> جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة: أحمد محمد زامل، (الرياض: المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2004)، ص 168.

"كما يضيف فيليب لورينو (Lorino.P)، بأن تحديد الأنشطة يسمح لنا ب:

- تحديد سعر التكلفة؛
- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير؛
- تسهيل تنفيذ الإستراتيجية؛
- تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة؛
- تسهيل تحقيق الجودة الشاملة؛
- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة " .<sup>1</sup>

#### 1-1-2 تصنيف الأنشطة:

" وتصنف الأنشطة حسب عدة أسس، نذكر من أهمها:

#### 1- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة:

وقد صنفنا الأنشطة حسب هذا الأساس إلى ثلاثة فئات وهي:

#### - أنشطة التصور (Design activities):

وتتمثل أساسا في تصور أو تصميم منتج أو خدمة جديدة، أو القيام بتطوير أو تحسين عملية وضع خطة أو ميزانية، أو تصميم نظام جديد للتكاليف... الخ.<sup>2</sup>

#### - "أنشطة الإنجاز (Activities Realization):

وتتعلق هذه الأنشطة بالمهام العملية الكلاسيكية، والتي تركز على تقنين نتائج التشغيل وأثار التجربة، كالأنشطة الإنتاجية، إعداد الفواتير، دفع الأجور، البيع والتوزيع... الخ.

<sup>1</sup>Lorin Philippe, Le Contrôle de Gestion Stratégique – La Gestion Par les Activités, (Paris: France, Dunod, 1991 ), P 39 - 40.

<sup>2</sup> تشارلز هورنجرن وآخرون، المرجع السابق، ص 731 - 733.

- أنشطة الصيانة (Maintenance Activities):

وتتمثل هذه الأنشطة بمفهومها الواسع، في صيانة جميع الموارد الدائمة للمؤسسة، مثل: صيانة المعدات والآلات، صيانة الأنظمة المعلوماتية، تكوين الأفراد، صيانة وتحسين النظم...الخ.

وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال الاقتصادي للمؤسسة، وزيادة الاستغلال الحالي له <sup>1</sup>.

2- "التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة:

و صنفنا الأنشطة حسب هذا الأساس إلى:

- أنشطة أولية (Primary activities):

وهي الأنشطة التي يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة على أساس وحدة عمل منطقية، وبطريقة ممكنة اقتصاديا.

- أنشطة ثانوية (Secondary activities):

وهي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها لأغراض التكلفة، حيث أن مخرجاتها تكون تابعة لنشاط أو أنشطة أخرى، وعليه فإنه يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة، حتى يتم تحميل التكاليف للمنتجات أو لأي غرض تكلفة آخر <sup>2</sup>.

" كما قدم بورتر ميكاييل (Porter.Michail)، تصنيفا آخر للأنشطة، حيث يعتبر بأن المؤسسة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة، والتي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون، وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة (Value Chain)، حيث تقسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين: الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة.

3- أنشطة رئيسية (Principal activities):

وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون، وقد قام بورتر ميكاييل بتصنيفها إلى خمسة أنشطة تتمثل في:

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرن وآخرون، المرجع السابق، ص 734.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، المرجع السابق، ص 108.

- الإمداد الداخلي:

وتتمثل في أنشطة الاستقبال، المناولة، التفريغ، المراقبة...الخ.

- الإنتاج:

وتتمثل في كل الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات، وما يرافقها من أنشطة ملحقة، كصيانة الأجهزة ومراقبة النوعية...الخ.

- الإمداد الخارجي:

ويخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتجات، كتخزين المنتج النهائي، نقله، تفريغه ومعالجة الطلبات...الخ.

- التسويق والبيع:

وتتمثل في الأنشطة التسويقية، كاختيار قنوات التوزيع، الإشهار، العلاقات العامة، ترقية المبيعات وتحديد السعر.

- خدمات ما بعد البيع:

وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج، من تركيب وصيانة، التكوين والإرشاد وغيرها، والتي تدعم قيمته لدى مستعمليه " <sup>1</sup>.

4- " الأنشطة الداعمة ( Support activities ):

وتعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة إتمام أعمالها كما ينبغي، و تتمثل في:

- التموين:

وهي عبارة عن كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج.

- التطوير التكنولوجي:

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، المرجع السابق، ص 115-116.

وهي مجموعة الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج.

- تسيير الموارد البشرية:

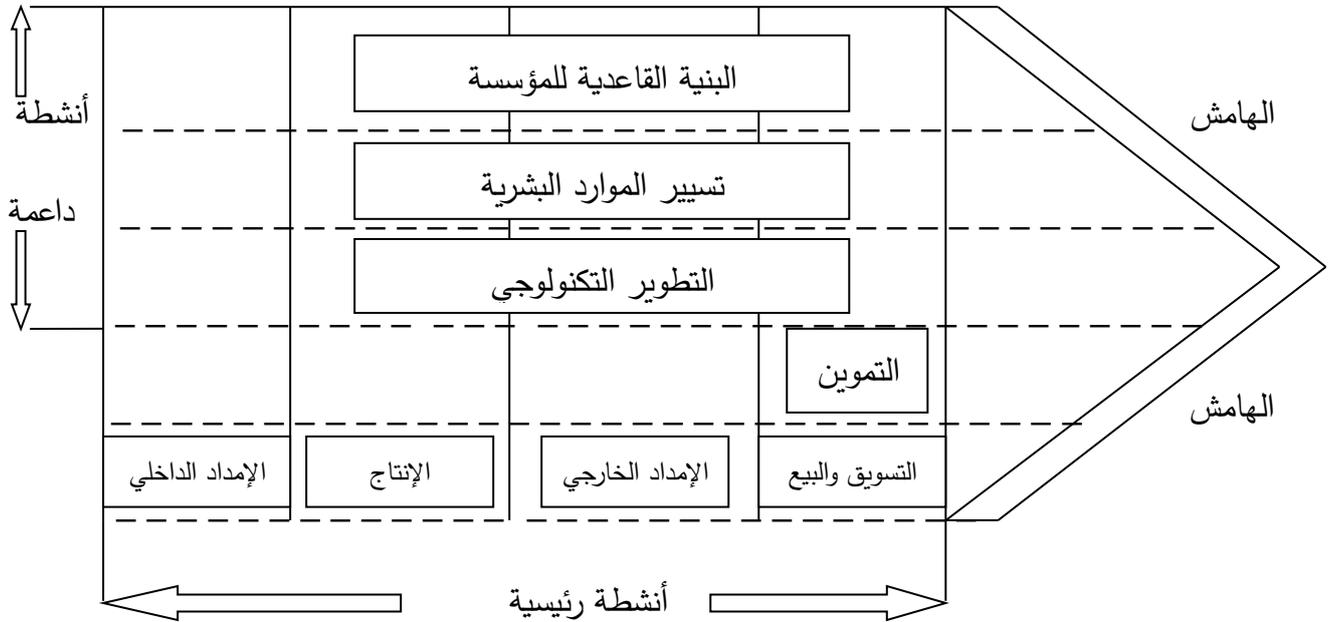
وهي كافة الأنشطة المتعلقة بتسيير الأفراد داخل المؤسسة، كالتوظيف، الترقية، التكوين.

- بنية المؤسسة:

وتتمثل في مختلف الوظائف الإدارية، كالإدارة العامة، أنشطة التخطيط، المالية والمحاسبة... الخ".<sup>1</sup>

ويوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة القيمة لبورتر ميكاييل.

الشكل رقم (1-4): سلسلة القيمة لبورتر



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

P 44.

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، (مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، العدد 1، المجلد 15، 2007)، ص 220.

2-2 مسببات التكلفة:

1-2-2 تعريف مسبب التكلفة:

" يمكن تعريف مسبب التكلفة، على أنه العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين، نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة، حيث يعد مصطلح مسبب التكلفة، جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة (ABC) في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء ".<sup>1</sup>

" كما يعرف بأنه العامل المتعلق بالنشاط، والذي يؤثر بشكل مباشر في حجمه، وكذلك يؤثر في التكاليف المتعلقة به ".<sup>2</sup>

" وعرف مسبب التكلفة، بأنه مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة، داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة (Cost Pool)، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، كما أنه يوجد مستويين للمسببات "<sup>3</sup>:

- المستوى الأول: ويخص تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص، الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجتمعات الأنشطة، بمعنى الأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط.

- المستوى الثاني: ويخص تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، بمعنى وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط، والذي سيتبع للأغراض حسب استفادتها منها ".<sup>4</sup>

2-2-2 تصنيف مسببات التكلفة:

وقد صنفها كل من روبرت كابلن وروبن كوبر، بالاعتماد على درجة تسلسل تكاليف الأنشطة إلى أربعة مستويات من السببية:

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، المرجع السابق، ص 318.

<sup>2</sup> صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعية، 2006)، ص 80.

<sup>3</sup> Janne Jarvinen, **Rational for Adoption Activity-Based Cousting in Hospital**, ( Germany, University of onlu, 2005), P 34.

<sup>4</sup> سالم عبد الله حلس، المرجع السابق، ص 222.

1- مسببات التكلفة على مستوى الوحدات المنتجة ( حجم الإنتاج ):

وهي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتجات، وبذلك فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة، وتنتج فيها وحدة منتج".<sup>1</sup>

2- "مسببات التكلفة على مستوى الدفعات:

وهي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة، يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج، تبعا لعدد دفعات الإنتاج وليس لعدد الوحدات المنتجة أو المباعية، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات.

3- مسببات التكلفة على مستوى نوعية المنتجات:

وهي المسببات التي تنشأ، نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، وبناء عليه فإن المسببات في كل هذا المستوى، يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى، كمنشآت الفحص لبعض المنتجات، أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من العملاء.

4- مسببات على مستوى المصنع:

هي التي تتعلق بأنشطة الدعم العام، والتي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل، وتشارك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ahmed Fath-Alla Rahmouni, **la Mise en Oeuvre de la Comptabilité par Activités dans les Entreprises Françaises**, (Thèse Présentée pour Obtention du Doctorat, Spécialisation Science de Gestion, Institut d'administration des Entreprises, Université du Sud Toulon-UAR, France, 2008), P 16.

<sup>2</sup> إيريك نوريس، ري أثنس جارسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، ( المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2002 )، ص 229.

والجدول التالي يوضح بعض المسببات حسب التسلسل الطبقي للأنشطة.

الجدول رقم(1- 1): أمثلة عن مسببات التكلفة

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات	- ساعات عمل الآلات. - ساعات العمل البشري. - عدد وحدات المخرجات.
أنشطة على مستوى الدفعة	- عدد الأوامر التنفيذية. - وزن الموارد المتناولة. - عدد مرات إعداد الآلات. - عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات	- عدد مرات الفحص. - عدد ساعات الفحص. - عدد الاختبارات. - عدد ساعات الاختبارات. - عدد أنواع القطع. - عدد ساعات التصميم. - عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع	( وتحدد بطريقة كيفية ) - مرتبات إدارة المصنع. - الضرائب الإدارية والتأمينات. - تكاليف إدارة الأفراد. - تكاليف تدريب العاملين.

المصدر: إيريك نوريس، ري أتش جارسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، ( المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2002 )، ص 230.

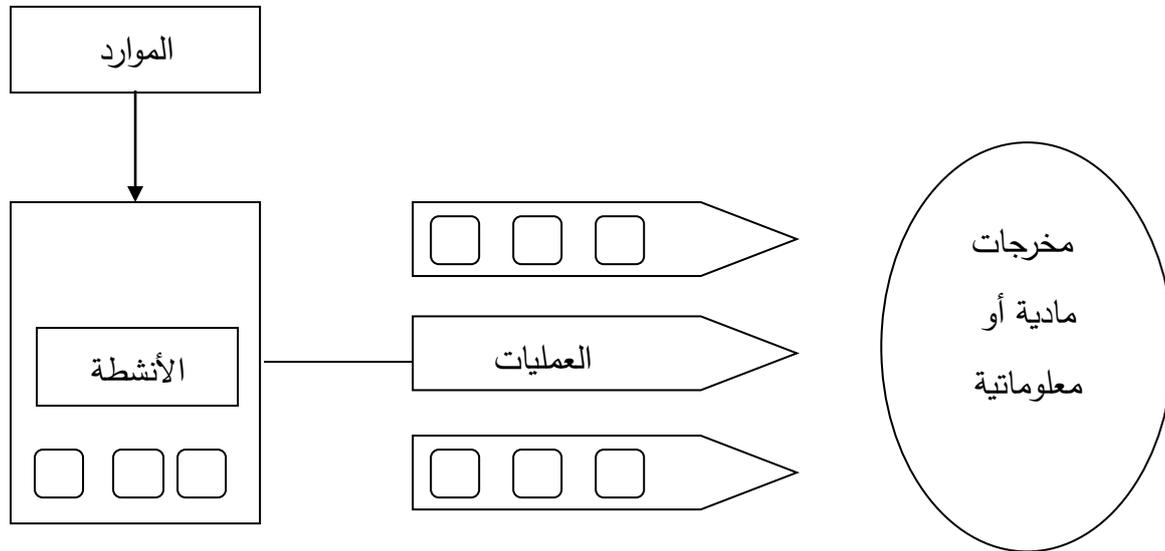
3-2 العمليات:

" إن مصطلح العملية (Processus) أو (Process) في الأصل هي كلمة لاتينية، تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن، حيث عرفها فيليب لورينو على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض، بواسطة تدفقات من المعلومات المنتظمة، لتعطي منتج مادي أو غير مادي محدد وهام".<sup>1</sup>

" كما عرفها كل من Erechles et Grabot بأنها مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة، من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعميل داخلي أو خارجي".<sup>2</sup>

والشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة.

الشكل رقم (1-6): كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة



Source : Lorino Philippe, Méthodes et Pratique de Performance, Op Cit, P 31-32.

<sup>1</sup> Lorino Philippe, Méthodes et Pratique de Performance, Op Cit, P 32

<sup>2</sup> Monereau Michel, Gestion des Entreprises Touristiques, ( France, édition Bréal, 2<sup>ème</sup> édition, 2008 ), P 48.

## المبحث الثاني: أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنتناول من خلال هذا المبحث، كل من مجالات ومتطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ثم سنتطرق بعد ذلك إلى مراحل عمل نظام (ABC)، وأخيرا سوف نحاول تحديد مختلف المزايا والعيوب، الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

### المطلب الأول: مجالات ومتطلبات تطبيق نظام (ABC)

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لمختلف مجالات تطبيق نظام (ABC)، والذي سيؤدي بنا إلى تحديد مختلف المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام.

#### 1- " مجالات تطبيق نظام (ABC)

لقد تم استعمال طريقة (ABC) بداية في المؤسسات الإنتاجية، غير أن النتائج التي أظهرها تطبيق هذا النظام، كانت حافزا قويا ليمتد تطبيقها في المؤسسات، التي تنشط في القطاع الخدماتي، مما جعلها تحظى بالمزيد من التأييد، من قبل الأكاديميين والممارسين<sup>1</sup>.

#### 1-1 "تطبيقها في القطاع الصناعي ( الإنتاجي ):

إن أول تطبيق لنظام (ABC)، كان في المؤسسات الإنتاجية ( الصناعية )، وكان من أهم العوامل التي أدت هذه الأخيرة إلى تطبيقه هي:

- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية؛
- تقلص دورة حياة المنتجات؛
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة، في هيكل المنتجات؛
- صعوبة تحديد سعر بيع مناسب؛
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, **le Management de la Performance**, (Paris: France , édition Comptable Malesherbes, 1997), P 244.

<sup>2</sup> Op Cit, P 245.

1-2 " تطبيقاتها في القطاع الخدمي:

إن انفتاح كل القطاعات على المنافسة العالمية، أدى إلى دخول مؤسسات جديدة قادرة على عرض نفس الخدمة، بسعر أقل ونوعية جيدة وفي آجال مضبوطة، كما عمل على تحويل شروط المنافسة وتغيير قواعد اللعبة، مما أجبر المؤسسات الخدمية على ضرورة التحكم في تكاليفها، والتعرف بدقة على أسعار تكلفتها، فكان تطبيق نظام (ABC) في هذا القطاع الأداة الأكثر لتخفيض التكاليف، مع تحسين نوعية الخدمات المقدمة.

2- متطلبات تطبيق نظام (ABC)

حيث يمكن جمع المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام في:

- زيادة حدة المنافسة؛

- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة مثل: صيانة الأجهزة وغيرها<sup>1</sup>؛

- ارتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة؛

- صعوبة تحديد كلفة بعض المنتجات ( الخدمات )؛

- قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات ( الخدمات ).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جولي مايرلي، المرجع السابق، ص 122.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ( مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، العدد الثاني، المجلد 15، 2007 )، ص 698.

## المطلب الثاني: مراحل عمل نظام (ABC)

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

- " المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة وتحليلها

ولغرض تحديد وتحليل كل نشاط، يتم ما إعداد يسمى بطاقة الأنشطة (Carte des Activités)، أو خرائط التدفق (Flow Chartes)، التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع، منذ استلام المواد الخام، وإلى غاية فحص المنتج النهائي".<sup>1</sup>

وتتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات ومثلثات ودوائر، تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحريكه في المصنع، ويجب ملاحظة وإثبات كل خطوات عملية الإنتاج، بما في ذلك مناولة المواد، وقت الانتظار، تحريك المنتج بين نقطة الإنتاج، التخزين، الفحص وما إلى ذلك، كما يجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة، حيث أن الوقت قد يكون مؤشرا جيدا لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج.<sup>2</sup>

وللحصول على بطاقة أو خريطة التدفق لمختلف الأنشطة التي تحدث في المؤسسة، يستوجب المرور

بعدة مراحل مهمة، وهي:

- تحديد الأهداف؛

- إحصاء كافة الأنشطة؛

- تحليل قيمة العملية؛

- التأثير على الأنشطة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، المرجع السابق، ص 130.

<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، محاسبة التكاليف - مدخل إداري -، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2007)، ص 268.

<sup>3</sup> Okamba Emmanuel, **Contrôle de Gestion des Ressources Humaines**, (Paris : France, édition Publi book, 2005 ), P 47- 48.

- " المرحلة الثانية: تحديد المسببات لكل نشاط

إن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط، يحقق وفرات اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام (ABC)، ويتجلى هذا بوضوح، من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة، أو أحواض الكلفة ( Cost Pool )<sup>1</sup>.

" وعموما تحدد مسببات التكلفة، في ضوء قرارين رئيسيين وهما:

- القرار الأول: تحديد عدد المسببات التي يحتاج إليها النظام ككل.

- القرار الثاني: تحديد نوع المسببات التي يؤدي استخدامها، إلى تحقيق وفرات في تكلفة تطبيق النظام، دون التأثير على مستوى الدقة المستهدفة لمخرجاته<sup>2</sup>.

- المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة

غالبا ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة، كم هائل ومتنوع منها، ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية

لاستخدام عدد كبير من الأنشطة، نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل، وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدتها، يلجأ مصمم النظام إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي، في مركز تجميع واحد (Grouping Centre)<sup>3</sup>.

أو بما يسمى بمراكز التكلفة ( أحواض التكلفة )، والتي تهم مجموعة تكاليف الأنشطة المتجانسة<sup>4</sup>.

كما يمكن تعريف مركز النشاط على أنه: جزء من العملية الإنتاجية، التي تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل<sup>5</sup>.

- " المرحلة الرابعة: تتبع التكاليف لمراكز التكلفة

<sup>1</sup> Guojet Christian, *Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion*, (Paris: France , édition Dunod, 1996), P125.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، المرجع السابق، ص 130.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 135.

<sup>4</sup> Ingham Marc, *Management Stratégique et Compétitivty*, ( Belgique, édition Deboeck, 1995), P489.

<sup>5</sup> إيريك نوريس، ري أثنس جارسون، المرجع السابق، ص 288.

ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة، والتي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية، فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة، بمسببات الموارد التي تشبه مفاتيح التوزيع <sup>1</sup>.

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

**الجدول رقم (1-2): مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها**

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
<u>مراكز على مستوى الوحدات المنتجة:</u> - أنشطة مرتبطة بالآلات. - أنشطة مرتبطة بالعمل.	- تكاليف القوى المحركة. - تكاليف الصيانة. - تكاليف العمل. - تجهيزات المصنع.
<u>مراكز على مستوى الدفعة:</u> - عمليات الأمر بالشراء. - عمليات الأمر بالإنتاج. - عدد الآلات والمعدات ومناولة المواد.	- إهلاكات الآلات والمعدات. - إهلاكات آلات الصيانة. - تكاليف الأعمال المكتبية. - التجهيزات المهتلكة. - تكاليف إعداد الآلات. - تكاليف مناولة المواد.
<u>مراكز على مستوى المنتج:</u> - أنشطة فحص الجودة. - اختبارات المنتج. - إدارة المخزون بكل أنواعه. - تصميم المنتج.	- تكاليف رقابة النوعية. - تكاليف تجهيزات الاختبار. - تكاليف إدارة القطع. - تكاليف تخزين المواد. - تكاليف هندسة المنتج. - تكاليف التصميم.
<u>مراكز على مستوى الدعم العام:</u> - معدات المصنع العامة. - تشغيل المصنع.	- مرتبات إدارة المصنع. - إهلاك المصنع. - الضرائب العقارية والتأمينات.

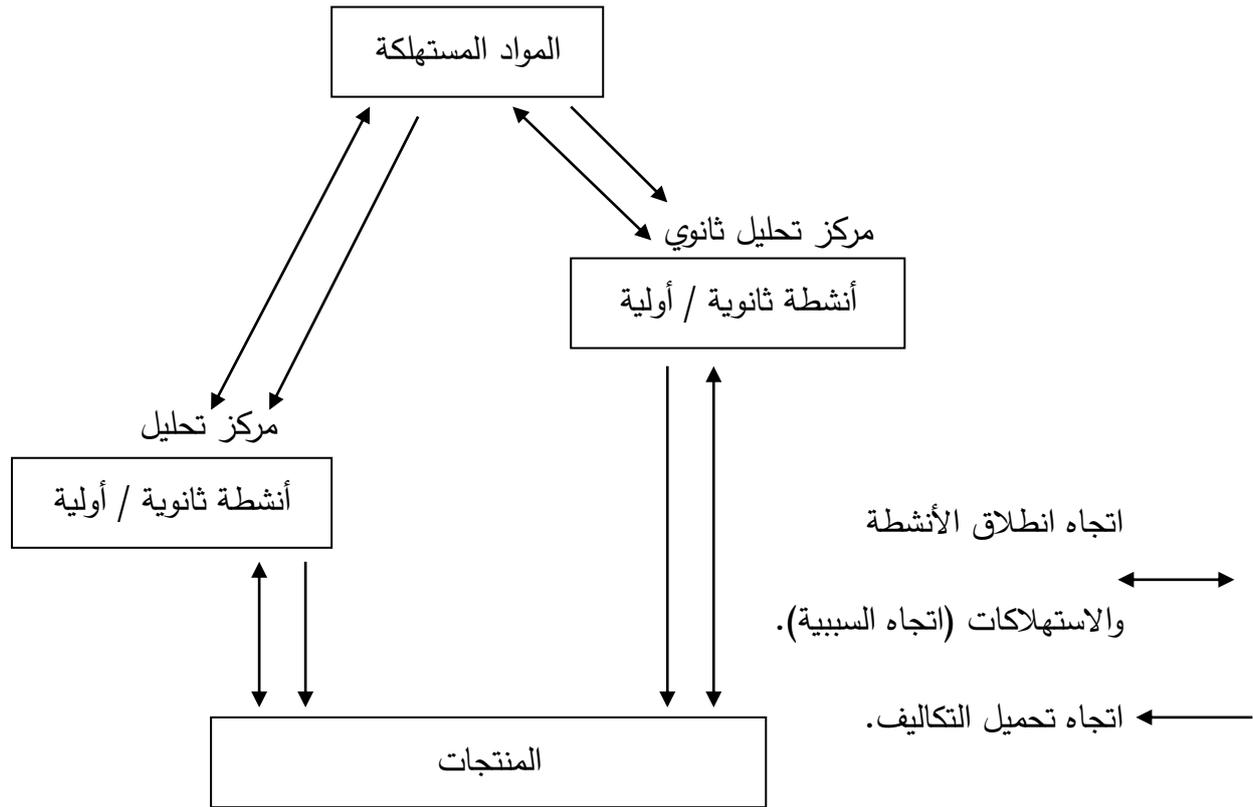
<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، المرجع السابق، ص 137.

- إدارة وتدريب الأفراد. - تكاليف إدارة الأفراد. - تكاليف تدريب العاملين. - تكاليف ترقية العاملين.	- إدارة وتدريب الأفراد.
--	-------------------------

**المصدر:** إيريك نوريس، ري أتش جارسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، ( المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2002 )، ص 236.

ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة، وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الأولية إلى الأنشطة الثانوية، والتي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، وذلك باستخدام مسببات الموارد، إذن فرضية طريقة (ABC) هي تحليل دقيق للأنشطة، وتعريف العلاقات المباشرة وغير المباشرة مع المنتجات، ولا سيما علاقات السببية بين الأنشطة الداعمة والمنتجات، التي تعد ذات أهمية كبيرة حالياً، وهذا ما يوضحه الشكل التالي.<sup>1</sup>

شكل رقم (1-7): شبكة تحليل طريقة (ABC)



**المصدر:** إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، ( الأردن: عمان، دار أسامة، ط1، 2013)، ص 139.

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، المرجع السابق، ص 138.

- المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

" يسعى مصمم نظام (ABC) إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة، في مخرجات النظام من المعلومات، وهذا يتوقف في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة، وعند اختيار هذه المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي:<sup>1</sup>

- "سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها؛

- أن تكون قابلة للقياس ( كمية )؛

- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف النشاط.

وبعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط أو وعاء تكلفة، يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة، طبقاً لحاجة كل من هذه الأغراض للموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط، باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة، بقسمة مجموعة تكاليف الأنظمة المكونة لمركز أو حوض التكلفة، على أحجام أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض، ويحسب كما يلي:<sup>2</sup>

معدل تحميل تكلفة المركز	—	إجمالي تكاليف المركز
(التكلفة الوحديّة للمسبب)	—	عدد المسببات

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعد، المرجع السابق، ص 139.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 140.

### المطلب الثالث: المزايا والعيوب الموجهة لنظام (ABC)

إن لنظام (ABC) العديد من المزايا التي تنتج عن عملية تطبيقه، بالإضافة إلى أنه لا يخلو من العيوب التي يراها بعض المتعاملين بهذا النظام تظهر عند تطبيقهم له على أرض الواقع.

1- "مزايا نظام (ABC): حيث تتلخص مزايا نظام (ABC) في النقاط التالية:

- يسمح تحليل الأنشطة في نظام (ABC)، بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة أخرى تضيف قيمة لا يمكن الاستغناء عنها، وأنشطة تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها، أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن<sup>1</sup>؛

- يفيد التقسيم إلى أنشطة، توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى<sup>2</sup>؛

- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC)، مقارنة بأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، لتخفيض التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ بعين الاعتبار التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة، وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية إيجاد الانحرافات<sup>3</sup>؛

- " التأثير بصورة فعالة على قرارات التسعير، من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث أن هناك مجموعة من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج، بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات؛

- تغيير تحديد التكلفة على أساس النشاط، من الأساس المستخدم في تعيين التكاليف الإضافية للمنتجات، فبدلاً من تعيين هذه التكاليف على أساس العمل المباشر أو أية مقاييس أخرى، تعين التكاليف على أساس نسبة من الأنشطة المحركة للتكاليف التي يمكن تتبعها للمنتج<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، (رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006)، ص 61.

<sup>2</sup> نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing في تحسين تنافسية المؤسسة، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول: "تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط" المنعقد في الفترة 29-30 أكتوبر 2002 بجامعة بSKرة)، بدون صفحة.

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام، المرجع السابق، ص 692.

<sup>4</sup> إيريك نوريس، ري أتش جارسون، المرجع السابق، ص 237.

2- العيوب الموجهة لنظام (ABC)

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة، والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة له، ومنها ما يلي:

- " إن نظام (ABC)، ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، على علاقة السبب-النتيجة، مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة؛"<sup>1</sup>

- " إن كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، تعتمد بصورة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل، ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛

- إن تطبيق نظام (ABC)، يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا، وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه؛"<sup>2</sup>

- يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة، مثل: التسويق، الإعلان، خدمة ما بعد البيع، ولذلك يجب تعديل التحليل في نظام (ABC)، لكي يتضمن مثل هذه التكاليف، وحتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج، وذلك يتوقف أساسا على قاعدة التكلفة والمنفعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 347.

<sup>2</sup> Peter. B ,Turney. B , **Activity-Based Costing an Emerging for Management**, (USA, SAS Institute, 2008), P11.

<sup>3</sup> أحمد الخطيب، عادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة نظريات ونماذج حديثة، (عمان: الأردن، جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، 2009)، ص 36.

## خلاصة الفصل:

نظرا للانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، والتي تعمل على تحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج، بموجب معدل تحميل واحد إجمالي، ثم إعادة تحميلها مرة أخرى على المنتجات، من خلال تكلفة العمالة المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات، والتي تعتبر أسس التحميل الأكثر استخداما، وجدت طريقة جديدة يتم من خلالها الوصول إلى تحديد تكاليف المنتجات بطرق أكثر دقة، وذلك لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات، في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث تعرف هذه الطريقة الجديدة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC).

والذي تسعى من خلاله المؤسسات، على تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات تكاليفها، وذلك من خلال الربط بين تكاليف الأنشطة، والمنتج النهائي وعن طريق الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسات على أن تركز اهتماماتها، على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية على زيادة أرباحها.

وعليه فإن هذه الأخيرة ( المؤسسات )، تعطي أهمية بالغة في توجيه واتخاذ قرارات التسعير للمنتج النهائي، ووفقا لطرق تكاليفية مناسبة لها.

## الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في

### توجيه قرارات التسعير

المبحث الأول: ماهية قرارات التسعير

المبحث الثاني: خطوات، طرق والعوامل المؤثرة في قرارات التسعير

المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وعلاقته بتوجيه قرارات التسعير

## تمهيد:

يساعد نظام (ABC) مختلف المؤسسات، على تحقيق التأقلم مع البيئة الحديثة، وتجاوز النقص التي عرفتتها أنظمة التكاليف التقليدية، وذلك من خلال قدرته على تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها، وتوفير معلومات دقيقة وتفصيلية عنها تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات، وخاصة منها قرارات التسعير التي تخضع لمجموعة من المؤثرات البيئية الداخلية والخارجية، المحيطة بعمل المؤسسات المنتجة أو المقدمة للسلع والخدمات المطلوب تقديمها، في أسواق المستهلك النهائي أو المشتري الصناعي.

كما أن دور السعر كعنصر من عناصر المزيج التسويقي، يختلف باختلاف دورة حياة السلعة أو الخدمة من جهة، بالإضافة إلى اختلافه بالنسبة لشكل المنافسة أو غيرها، والدورة الاقتصادية السائدة في الأسواق المستهدفة من جهة أخرى، ولذلك وجدت طريقة يتم من خلالها التوصل إلى تحديد تكاليف المنتجات بطريقة أكثر دقة في عملية التسعير، وذلك باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في توجيه قرارات التسعير والتأثير فيها.

وبناء على ما سبق، ولفهم أكثر لكيفية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في توجيه قرارات التسعير، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتناول فيها المبحث الأول ماهية لقرارات التسعير، أما المبحث الثاني فيضم كلا من خطوات، الطرق والعوامل المؤثرة في قرارات التسعير، وأخيرا المبحث الثالث والذي تطرقنا من خلاله إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وعلاقته بتوجيه قرارات التسعير.

## المبحث الأول: ماهية قرارات التسعير

سنحاول من خلال هذا المبحث، إعطاء تعريف لكل من التسعير والقرارات المتعلقة به، بالإضافة إلى أهمية وأهداف هذه الأخيرة، ثم سنتطرق إلى كل من خطوات وطرق تحديد قرارات التسعير، وأخيرا سنقوم بتحديد العوامل المؤثرة في توجيه هذه القرارات.

### المطلب الأول: تعريف التسعير

- "يمكننا تعريف التسعير (السعر) تقليديا وبشكل مبسط، بأنه القيمة النقدية للمنتج أو الخدمة، التي يدفعها المستهلك بقصد الاستعمال أو الحيازة أو الامتلاك للمنتج".<sup>1</sup>
- "كما يمكننا تعريف التسعير، بأنه متغيرة التسويق الوحيدة التي تولد مباشرة الإيرادات والأرباح، ليس من خلال الاستثمار والنفقات، بل من خلال عمليات التفكير والدراسة".<sup>2</sup>
- "كما يعرف، بأنه المقابل الذي يدفعه المشتري، مقابل حصوله على خدمة أو سلعة، تشبع حاجات أو رغبات لديه".<sup>3</sup>
- "والتسعير هو عملية وضع قيمة نقدية أو عينية لسلعة أو خدمة، يمكن استخدامها لتلبية حاجات معينة، وتتضمن هذه القيمة غالبا، تكاليف تصنيع وبيع السلعة مضافا إليها هامش محدد من الربح".<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: تعريف قرارات التسعير

- "إن قرارات التسعير نادرا ما تتم عن طريق التحليل العلمي، حيث تحدد غالبا عن طريق التكلفة، وأن أي خطأ في اتخاذ قرارات التسعير، يمكن أن يقود لفشل الشركة".<sup>5</sup>
- "وتعرف على أنها تلك القرارات التي يتخذها المديرون، فيما يتعلق بالمبلغ الذي تباع به السلع والخدمات، والذي يضمن عدم تغيير سلوك المستهلك".<sup>6</sup>

<sup>1</sup> زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، سياسات التسعير - مدخل منهجي، تطبيقي متكامل -، ( عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، ط 1، 2011 )، ص 27.

<sup>2</sup> Chirouge.Y, **Marketing Stratégique**, ( Paris: France, édition Ellipses, 1995 ), P 182.

<sup>3</sup> محمد عبيدات، مبادئ التسويق، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2001 )، ص 28.

<sup>4</sup> Martin. Sylvie, Védrine. Jean-Pierre, **commercialisation les Concepts Clés**, ( Alger, édition Chihab, 1996) P 97.

<sup>5</sup> زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، نفس المرجع، ص 25.

<sup>6</sup> أحمد نور، المحاسبة الإدارية، ( بيروت: لبنان، الدار الجامعية، 1998 )، ص 151.

- "تعتبر قرارات التسعير أمراً حيوياً لحياة المؤسسة، فتقديم سعر مرتفع قد يؤدي إلى خفض الأرباح، من خلال تدهور نصيب المؤسسة في السوق، وكذلك فإن تقديم منتج بسعر منخفض يؤدي إلى انخفاض أرباح المؤسسة، من خلال انخفاض الربح الحدي".<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف قرارات التسعير

#### 1- أهمية قرارات التسعير:

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بقرارات التسعير، ونذكر منها ما يلي:

- تزداد درجة حساسية المستهلكين نحو الأسعار، في فترة صعبة جداً من المنافسة، الكساد والتضخم، الأمر الذي جعل السعر من العوامل الهامة لدى المشتري عند اتخاذ قرار الشراء النهائي.<sup>2</sup>

- باعتبار أن السعر يختلف عن العناصر الأخرى للمزيج التسويقي، من حيث أنه الوحيد من بين العناصر الأربعة الذي يدر عائداً، في حين أن العناصر الأخرى ( الإنتاج، التوزيع، الترويج )، تنتج عن تكاليف، وحيث أن السعر هو المدر للعائد، فمن الواضح أن المسوقين يعطون أهمية بالغة في اختياره على نحو مناسب.<sup>3</sup>

- باعتبار أن الأسعار، هي الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة، والأهداف التسويقية من خلال اتخاذ قرارات تسعير ملائمة.<sup>4</sup>

- تعتبر الأسعار الأداة الفعالة في تقييم الأسواق، وفقاً لقدرة الفرد الشرائية، كما أنها تحدد حجم الطلب وفقاً للمرونة السعرية، وحسب طبيعة السوق والمنتجات.<sup>5</sup>

- إن ارتفاع الأسعار يعد مؤشراً على الجودة من وجهة نظر بعض المستهلكين، فقد بينت بعض الدراسات أن هناك علاقة إيجابية بين السعر والجودة، بالإضافة إلى وجود علاقة بين السعر ومقدار إيرادات المؤسسة، وهذا أمر مهم بالنسبة لها، لأنها إذا لم تحقق أرباحاً معينة، فلن تستطيع الاستمرار.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> توفيق محمد عبد المحسن، التسويق وتحديات التجارة الإلكترونية، ( مصر، دار الفكر العربي، 2004 )، ص 253.

<sup>2</sup> عبد الباسط حسونة وآخرون، مبادئ التسويق الحديث - بين النظرية والتطبيق -، ( عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، ط 1، 2008)، ص 267.

<sup>3</sup> جوزيف بويت، جيمي بويت، ما يقوله الأساتذة عن التسويق، ( المملكة العربية السعودية، مكتبة جرير، ط 1، 2005 )، ص 3.

<sup>4</sup> يوسف أبو فارة، سياسات التسعير، ( القاهرة: مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط 1، 2013 )، ص 10.

<sup>5</sup> زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، المرجع السابق، ص 35، 36.

<sup>6</sup> محمد إبراهيم عبيدات، إستراتيجية التسويق - مدخل سلوكي -، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط 3، 2003 )، ص 1.

## 2- أهداف قرارات التسعير:

" تشكل عملية وضع أهداف قرارات التسعير، المهمة الأساسية للمخططين الاستراتيجيين، وذلك لأن تحديد هذه الأهداف بشكل واضح ومرن، يساعد المخططين على وضع الأطر النظرية والسياسية الواقعية المتعلقة بعملية التسعير،" <sup>1</sup> "ولأنه يجب على كل مؤسسة تحديد الأهداف التي تريد الوصول إليها، عن طريق قرارات تسعير مناسبة". <sup>2</sup>

" وبناء على ما سبق ذكره، يمكننا طرح مجموعة من الأهداف المتعلقة بقرارات التسعير كالتالي:

### 2-1- البقاء:

يعتبر هدف البقاء أو الاستمرار، الهدف العام الأول لكافة المؤسسات، وذلك لأن المؤسسات تقوم أو تؤسس لتستمر، ما دامت عوامل البقاء والاستمرار مضمونة، كما أن هذا الهدف يساعد المؤسسات على إبقائها في مجال العمل الأساسي لها". <sup>3</sup>

وحتى تضمن المؤسسات بقاءها في السوق، تضحي بأمور كثيرة في سبيل ذلك، رغم تعرضها إلى مشاكل وضغوطات من جهات أخرى، كالمنافسة الحادة مع المؤسسات، أو تغيير حاجات ورغبات الزبائن. <sup>4</sup>

### 2-2- تعظيم الأرباح:

" كل المشروعات تتمنى أن تعظم أرباحها، وهذا بالتأكيد هدف من أهداف المشروع على المدى البعيد، لكنه بالتأكيد ليس هدفا عاجلا، إلا إذا كان المشروع يرغب في الحصول على أقصى ربح ممكن، من سلعة ما قبل سحبها من السوق، وفي الغالب فإن المشروعات في المراحل المبكرة من دورة حياة السلعة، لا تنتهج أسلوب تعظيم الأرباح، بل تحاول تدعيم حصتها في السوق واثبات الجدارة والكفاءة، وهنا قد يحدد المشروع سعرا بهامش ربح منخفض لاستقطاب المستهلكين المحتملين.

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر - مدخل سلوكي -، ( عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، ط 3، 2014 )، ص 20.

<sup>2</sup> Kotler. P et autre, **Marketing Management**, ( Paris: France, 12<sup>ème</sup> édition Spécial, 2006 ), P 465.

<sup>3</sup> نزار عبد المجيد البيراوي، أحمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008 )، ص 310.

<sup>4</sup> محمد ظاهر نصير، حسين محمد إسماعيل، التسويق الإسلامي، ( عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009 )، ص 101.

ومن الناحية المالية، يرتبط هدف تعظيم الأرباح بزيادة القوة الإيرادية للمشروع، وذلك على الشكل التالي:<sup>1</sup>

$$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول العاملة}} \times \frac{\text{صافي ربح العمليات}}{\text{صافي المبيعات}} = \text{القوة الإيرادية}$$

كما يمكننا حساب السعر الذي يعظم الربح كما يلي:<sup>2</sup>

$$\text{السعر} = \frac{\text{الدخل الإجمالي (السعر} \times \text{الكمية)} - \text{التكاليف الكلية}}{\text{الكمية}}$$

2-3- معدل العائد على الاستثمار:

يتأثر قرار التسعير بالمعدل المستهدف كعائد على الاستثمار الموظف، في وحدة الأعمال أو منتج محدد، حيث يوضع سعر المنتج وفقا للمعدل المراد تحقيقه، نسبة لمجموعة الاستثمارات التي تحتملها المؤسسة، من أجل تقديم المنتج للسوق، فالذي يقرر سعر المنتج هو المعدل المستهدف، ويتم حساب الربح الصافي المتحقق بالشكل التالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بشير عباس العلاق، التسويق الحديث - مبادئه، إدارته وبحوثه -، ( الجماهيرية العربية الليبية الشعبية، الدار الجماهيرية للنشر، التوزيع والإعلان، ط 1، 2004 )، ص 220، 221.

<sup>2</sup> Kotler. P et autre, op cit, p 465.

<sup>3</sup> علي الجياشي، التسعير - مدخل تسويقي -، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط 2، 2004 )، ص 119.

$$\text{صافي الربح} \\ \text{معدل العائد على الاستثمار (\%)} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{الاستثمار}}$$

ولأن الكثير من المؤسسات، تسعى للوصول إلى نسبة معينة من حجم استثماراتها، فإن العائد على الاستثمار يمكن أن يرشدها في الحكم على نسبة التقدم، خاصة في حالة السلع الجديدة، وتحدد المؤسسات الكبيرة نسبة العائد الذي تعتقد أنه العائد المناسب، ثم تقوم بحساب السعر على أساسه، والذي يضمن تحقيق المعدل السابق.<sup>1</sup>

#### 2-4- الحصة السوقية:

"بشكل عام المقصود بالحصة السوقية، تلك العلاقة بين المبيعات المتحققة لسلعة أو خدمة معينة، منسوبة للمبيعات الكلية لكافة المؤسسات التي تباع نفس السلعة أو الخدمة، وتحت مسميات مختلفة، وبناء عليه تقوم المؤسسات بالسعي لتحقيق حصص سوقية محددة وبنسب معينة".<sup>2</sup>

كما يمكننا حساب الحصة السوقية للمنتج وفقا للمعادلة التالية:<sup>3</sup>

$$\text{عدد الوحدات المباعة من المنتج} \\ \text{الحصة السوقية للمنتج} = \frac{\text{عدد الوحدات المباعة من المنتج}}{\text{مجموع الوحدات المباعة للمنتجات المنافسة}} \times 100$$

<sup>1</sup> محمد الباشا وآخرون، مبادئ التسويق الحديث، ( عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، 2000 )، ص 60.

<sup>2</sup> يوسف أبو فارة، المرجع السابق، ص 11.

<sup>3</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، ( عمان: الأردن، دار يازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010 )، ص 168.

## 2-5- التدفق النقدي:

يعتبر ضمان عملية التدفق النقدي الداخل للمؤسسات، من الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها إدارات عديدة، ومنها إدارتي التسويق والمالية، وذلك للوفاء بالالتزامات المترتبة التي تنشأ على المؤسسة، نتيجة لعمليات الإنتاج، التشغيل، التسويق، وغيرها، بالكميات وفي الأوقات المناسبة.<sup>1</sup>

وعليه فإن تحقيق أهداف التدفق النقدي وبمستويات محددة، يعتبر وسيلة فعالة وأساسية للمؤسسات العامة، لاستعادة أكبر جزء ممكن من التكاليف التي يتم التعهد بدفعها للمتعاملين معها، وخلال فترات زمنية متفق عليها.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: خطوات، طرق والعوامل المؤثرة في قرارات التسعير

عملية التسعير في أي مؤسسة، تمر بالعديد من الخطوات قبل اتخاذ القرار بتحديد السعر، الذي سيساعد المنتج في دخول السوق والاستمرار فيه، محققاً الأهداف التي تسعى إليها المنشأة، ولذلك فإن تحديد قرار التسعير يتطلب دراسة كافة الظروف الداخلية والخارجية، والأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة، ومن ثم تحديد الطريقة الملائمة التي سيتم تحديد سعر المنتج من خلالها.

#### المطلب الأول: خطوات تحديد قرارات التسعير

" وتقسم خطوات تحديد قرارات التسعير إلى مرحلتين:

#### 1- مرحلة العمل الإداري والتحليل البيئي Environmental and Administrative Action

في هذه المرحلة من عملية التسعير، تحاول المؤسسة التعرف على كافة العوامل البيئية الداخلية والخارجية، ومن ثم تحديد الأهداف السعريّة التي من الممكن تحقيقها، بالإضافة إلى تحديد استراتيجيات التسعير والسياسات المطلوبة.

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر - مدخل سلوكي -، المرجع السابق، ص 24.

<sup>2</sup> علي الجياشي، المرجع السابق، ص 30، 31.

### 1-1- التحليل البيئي والعوامل المؤثرة على السعر:

قرار التسعير كأى قرار في المؤسسة، يتطلب الدراسة والتعرف على كل الظروف ذات الصلة بالسعر، ومدى انعكاساتها على سعر المنتج، منها ما هو داخل المؤسسة وأخرى تقع خارج حدودها، وبعض منها يمنح القوة والدعم لمتخذ القرار، والبعض الآخر يمثل تهديدا يضعف قدرته وحرية في عملية تحديد السعر.

### 1-2- تحديد الأهداف الإستراتيجية للسعر:

بعد أن تقوم المؤسسة باستكمال دراسة كافة العوامل البيئية، والمؤثرة في تسعير المنتج، تتوضح أمامها صورة المستقبل وحدود طموحاتها السعرية، وتساهم في تحديد ما تريد من السعر، فهل تهدف إلى القيادة السعرية للسوق، أم اختراق السوق بالسعر الأقل، أو أنها تهدف إلى تعظيم الأرباح، وربما يكشف لها التحليل ليكون هدفها الاستراتيجي هو المحافظة على الوضع الراهن دون طموحات أكثر<sup>1</sup>.

### 1-3- "اختيار إستراتيجية التسعير:

يتطلب الهدف الاستراتيجي للسعر، أن تضع المؤسسة إستراتيجية وسياسة سعرية تساهم في الوصول إلى الهدف السعري، وإستراتيجيتها المختارة تمثل الرؤيا المستقبلية للسلوك السعري المطلوب في سوق المنتج، فالهدف الذي تسعى إليه المؤسسة من خلال السعر، سوف يحدد إستراتيجيتها السعرية.

### 2- مرحلة تحديد سعر المنتج Stage of Establish a Spécifique Price

بعد أن تكون المؤسسة قد حددت الأهداف والاستراتيجيات السعرية، عليها البدء بالمرحلة الثانية، ألا وهي تحديد السعر الذي ستبيع به منتجاتها، وتبدأ بدراسة وتقدير الطلب على المنتج، وتنتهي بتحديد السعر النهائي، مع مراجعة استراتيجياتها السعرية، والقيام بتعديلها عندما تقتنع بذلك، ويتم تحديد سعر المنتج وفق الخطوات التالية:

### 2-1- تقدير الطلب:

يتطلب إنجاز هذه الخطوة، الإجابة على السؤال التالي: هل سيتم بيع الكمية المخططة في السوق بالسعر المراد بيعه؟، أي هل يمكن الوصول إلى الطلب المنشود وبمستوى سعر معين للمنتج؟، وهذا يتطلب معرفة مرونة الطلب ودرجة حساسية السوق للسعر، إضافة إلى معرفة طبيعة الطلب في ذلك السوق.

### 2-2- تحليل العلاقة بين التكلفة، المبيعات والربح:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> علي عبد الرضا الجياشي، التسعير، ( عمان: الأردن، جهينة للنشر والتوزيع، ط 1، 2008 )، ص 42.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 44-46.

" كما يتأثر سعر المنتج بالطلب وحساسيته السعرية، كذلك فإن السعر سيتأثر بتكاليف المنتج، كتكاليف الإنتاج، البيع والتوزيع وغيرها، وإن حجم مبيعات المنتج ستتأثر بالتكاليف، وأن التكاليف وحجم المبيعات سوف ينعكس تأثيرهما على الربح الكلي للمؤسسة، من بيع ذلك المنتج بالسعر المحدد، فالسعر يتأثر بالتكلفة والسعر سيؤثر في حجم المبيعات، وكذلك هامش الربح المتحقق للوحدة الواحدة، وعليه فإن دراسة وتحليل العلاقة بين العناصر الثلاثة تكلفة، مبيعات، أرباح، لها صلة وثيقة بعملية التسعير وتحديد السعر النهائي للمنتج.

#### 2-3- دراسة وتقييم تكلفة وأسعار المنافسين:

إن معرفة أسعار المنافسين وتكاليف منتجاتهم، تعتبر خطوة مهمة جدا، كونها مؤشرا لحالة السوق واتجاهات الشراء بالأسعار الجارية، وتمنح المؤسسة القدرة على تحديد أسعارها بما يتناسب والمنافسة السعرية الجارية، بالإضافة إلى إمكانية قياس رد الفعل للمنافسين إزاء أسعار المؤسسة، وذلك في ضوء معرفة تكاليف المنتج والسعر ومن ثم هامش الربح لكل منافس، وما هي قدرته للمناورة بالأسعار أو التأثير على أسعار المنشأة.<sup>1</sup>

#### 2-4- اختيار طريقة للتسعير:

في هذه المرحلة تكون المؤسسة قد وصلت في عملية التسعير، إلى تحديد الإطار العام للسعر ولكن لم تحدد بعد، وإنما لها القدرة في تحديد الطريقة المناسبة في تسعير منتجاتها، وقد تختار إحداها في الفترة الأولى أو تستمر، وربما تغير من الطريقة التي تسعر بها منتجاتها، وذلك في ضوء الحالة التنافسية والطلب وغيرها.

#### 2-5- تحديد السعر وتعديل إستراتيجية التسعير:

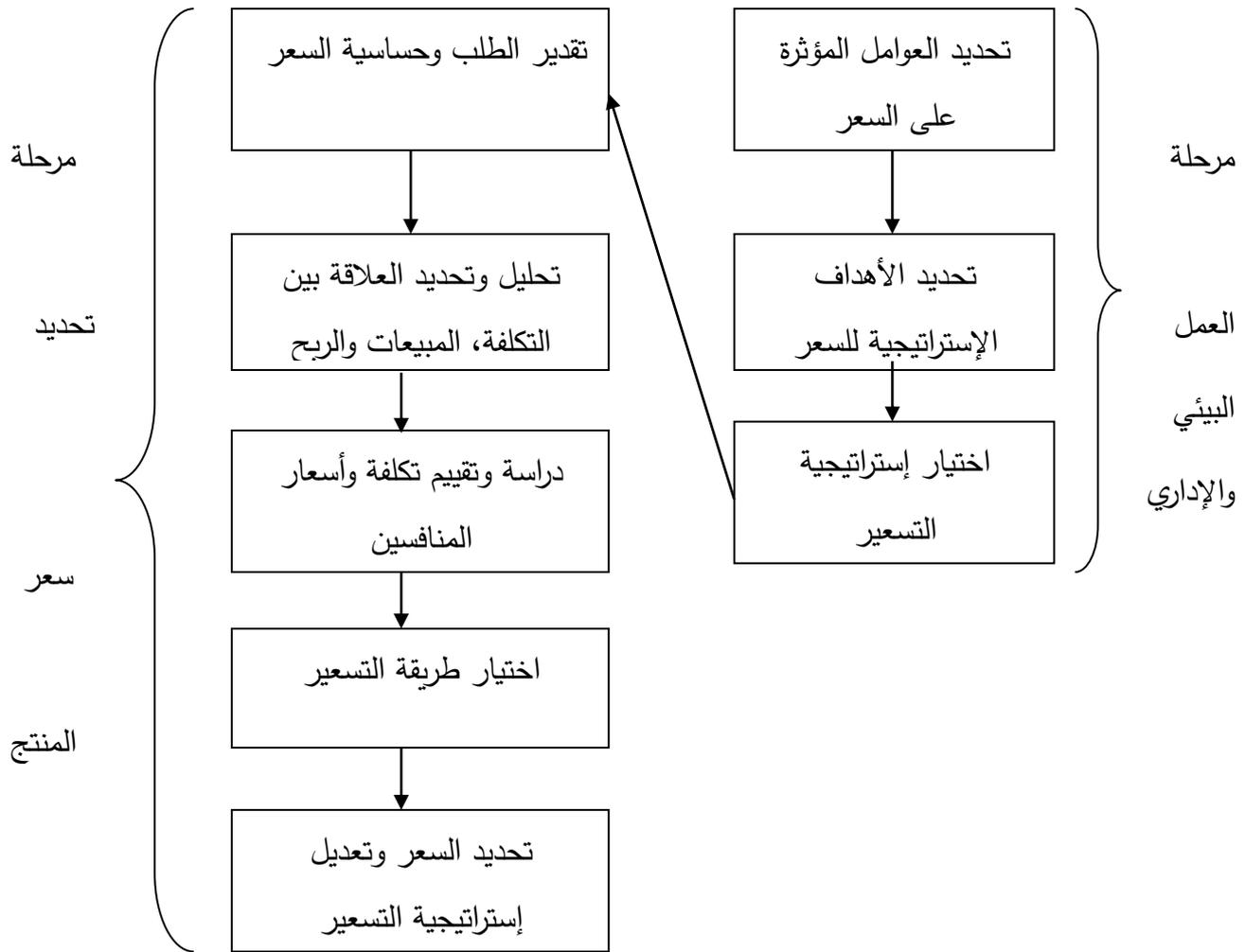
في ختام عملية التسعير، تكون المؤسسة في وضع أكثر وضوحا فيما يتعلق بالسعر المناسب لبيع منتجاتها، والإستراتيجية السعرية الملائمة، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن تعديل الإستراتيجية، لا يعني إلغاء توجهات المؤسسة كليا، بل قد ترى بعد مسيرة التحليل أن بعض إستراتيجياتها السعرية تتطلب التعديل، كي تصل إلى الأهداف.<sup>2</sup>

والشكل التالي يبين لنا مختلف خطوات تحديد قرارات التسعير التي تطرقنا إليها سابقا.

<sup>1</sup> علي عبد الرضا الجياشي، المرجع السابق، ص 46-47.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 48.

الشكل رقم (II - 1): خطوات تحديد قرارات التسعير



المصدر: علي عبد الرضا الجياشي، التسعير، ( عمان: الأردن، جبهة للنشر والتوزيع، ط 1، 2008 )، ص 42.

### المطلب الثاني: طرق تحديد قرارات التسعير

يعتمد اختيار وتحديد قرار التسعير لسلعة أو خدمة ما، على مجموعة من الإجراءات والسياسات الهادفة إلى وضع السعر المقبول والمناسب، لكل من طرفي المعادلة التبادلية ( البائع والمشتري )، وبشكل عام توجد ثلاثة طرق لتحديد تسعير السلع والخدمات، وهي كما يلي: <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Dayan. A et autre, **Marketing**, (Paris: France, Presses Universitaire de France, 4<sup>ème</sup> édition, 1998), P250.

## 1- التسعير حسب التكلفة:

تحدد الشركات أسعارها، على أساس إضافة بعض المبالغ أو النسب المئوية، لتكاليف السلع التي يتم إنتاجها، حيث أن هذا الأسلوب لا يعني أن التسعير، يهتم بالجوانب الاقتصادية المرتبطة بالعرض أو الطلب.<sup>1</sup> ولكن تعتبر هذه الطريقة من أبسط وأسهل أساليب تحديد السعر، وأكثرها شيوعاً واستعمالاً من طرف المؤسسات، والتي تعتمد عليها في تحديد سعر بيع سلعها وخدماتها.<sup>2</sup>

### 1-1- طرق التسعير على أساس التكلفة:

وتتلخص طرق التسعير على أساس التكلفة كما يلي:

#### - طريقة التكلفة زائد (نسبة الإضافة) Cost-Plus Pricing

يتم بموجب هذه الطريقة، إضافة نسبة ثابتة على التكاليف لكل الأصناف، من أجل تغطية التكاليف الجارية، مع تحقيق ربح معين.<sup>3</sup>

كما أنها تعتمد، على إضافة نسبة من الربح على تكلفة الوحدة، للوصول إلى تحديد سعر البيع، وتحسب كما يلي:<sup>4</sup>

$$\text{سعر البيع} = \text{التكاليف الكلية} + \text{نسبة من الكلفة الكلية (هامش الربح)}$$

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر - مدخل سلوكي -، المرجع السابق، ص 38.

<sup>2</sup> Dayan. A et autre, op cit, P 250.

<sup>3</sup> علي الجياشي، المرجع السابق، ص 150.

<sup>4</sup> ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2006)، ص 461.

- " طريقة الإضافة للأعلى Markup Pricing

وتهدف هذه الطريقة في التسعير، إلى تحقيق إضافة على السعر النهائي للمنتج، ثم تحديد الإضافة المطلوبة على سعر البيع، وقد تكون التكلفة الأساسية متوفرة ومحددة، سواء كانت تكلفة إنتاج أو شراء بضاعة جاهزة،

وإن تحديد حجم الإضافة للأعلى، يعتمد على أكثر من عامل من العوامل المؤثرة في قرار التسعير، ومن بين تلك العوامل نجد، هوامش الربح التقليدية السائدة في القطاع السوقي، مصارف الوسطاء، قائمة الأسعار المعروضة من قبل التجار، معدل دوران المخزون، المنافسة وحجم الخدمات المطلوب تقديمها بعد البيع، ولذلك فإن الإضافة المطلوبة على السعر، سوف تختلف من وقت لآخر، ومن قطاع سوقي لآخر، كما أن طريقة الإضافة للأعلى تحسب بالطريقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة الواحدة} \\ \text{السعر} = \frac{\text{متوسط تكلفة الوحدة الواحدة}}{\text{نسبة من التكلفة الكلية}} \times 100\%$$

- طريقة السعر للأدنى Price Floor Pricing

ويمكن استخدام هذه الطريقة، عندما تكون هناك طاقات فائضة داخل المؤسسة، تمثل تكاليف ثابتة لا يمكن تجاوزها، حيث تحاول المؤسسة بموجب هذه الطريقة، تغطية متوسط التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة، إضافة لمتوسط التكلفة المتغيرة، علاوة على الربح المتوقع من بيع أي وحدة إضافية من المنتج، والتي تشكل إضافة إلى الربح الكلي للمؤسسة، وتستمر في تعديل أسعارها نحوى الأدنى ما دام الإيراد الكلي أعلى من التكلفة الحدية، حتى تصل إلى النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية، أي:<sup>2</sup>

$$\text{السعر الأدنى} = \text{الإيراد الحدي} < \text{التكلفة الحدية للوحدة}$$

<sup>1</sup> علي الجياشي، المرجع السابق، ص 158.

<sup>2</sup> طاهر مرسي عطية، أساسيات التسويق الحديث، (مصر، النسر الذهبي للطباعة، 2004)، ص 393.

وبالتالي إذا أرادت المؤسسة تطبيق مثل هذه الطريقة، يجب عليها أن تقسم الأعباء الثابتة على المنتجات التي تنتجها، حسب نسب معينة، ومنه تسعير كل منتج بطريقة معقولة.<sup>1</sup>

- طريقة التسعير على أساس الربح المستهدف Prancing Taeget Profit

تهدف المؤسسة إلى تحقيق مستوى مستهدف من الربح عند قيامها بتسعير منتجاتها، وذلك ليس على أساس الوحدة، بل الهدف هو الربح الكلي المتحقق من المبيعات، خلال فترة زمنية معينة، فقد يكون في شكل عائد على الاستثمار، أو كربح مستهدف من إجمالي المبيعات، ويتم في ضوء ذلك تحديد سعر الوحدة الواحدة التي تحقق الربح المستهدف.<sup>2</sup>

- " طريقة التسعير على أساس معدل العائد على الاستثمار Target Return-on-Investment (ROI)

وتعتمد هذه الطريقة على تحديد سعر البيع، عن طريق الحصول على مستوى معين من عائد محدد، على كمية الأموال المستثمرة في إنتاج وتسويق السلعة، أو بمعنى آخر، إن هذه الطريقة تربط هامش الربح، بمعدل العائد المخطط على رأس المال المستثمر.

ولكي نقوم بتحديد السعر، يجب أولاً حساب نسبة الإضافة، ثم جمعها مع متوسط التكلفة للوحدة، وذلك على النحو التالي:<sup>3</sup>

$$\text{رأس المال المستثمر} \\ \text{نسبة الإضافة} = \frac{\text{معدل العائد المخطط على الاستثمار}}{\text{التكلفة الكلية}}$$

<sup>1</sup> Djilti Med Seghir, **Marketing**, ( Alger, édition Berti, 1998 ), P153.

<sup>2</sup> محمد نبيل الشيمي، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، ( مجلة الاقتصاد والإدارة، عمان، العدد 2547، المجلد 21، 11-10-2009 )، بدون صفحة.

<sup>3</sup> عبد السلام أبو قحف، التسويق - وجهة نظر معاصرة -، ( الإسكندرية: مصر، مكتبة الإشعاع الفنية، 1999 )، ص 512.

- "طريقة التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل Break Even Analysis

إن تحليل نقطة التعادل، مفيد في تحليل العلاقة بين التكاليف، المبيعات والأرباح، فهي تساهم في تحديد عدد من الوحدات التي تكون عندها المؤسسة قد استردت كامل تكاليفها، وتتعرف من خلالها على ذلك العدد من الوحدات الذي يباع بسعر معين، والذي تصل فيه الإيرادات لنقطة التعادل مع التكاليف، وسيكون الربح صفراً، وإن تجاوز هذه النقطة سيمثل ربحاً للمؤسسة، والتراجع عنها سيمثل خسارة، وستكون معادلة الإيراد والتكاليف هي نقطة التعادل.

ويمكن الحصول على نقطة التعادل، باستخدام المعادلة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة الكلية}}$$

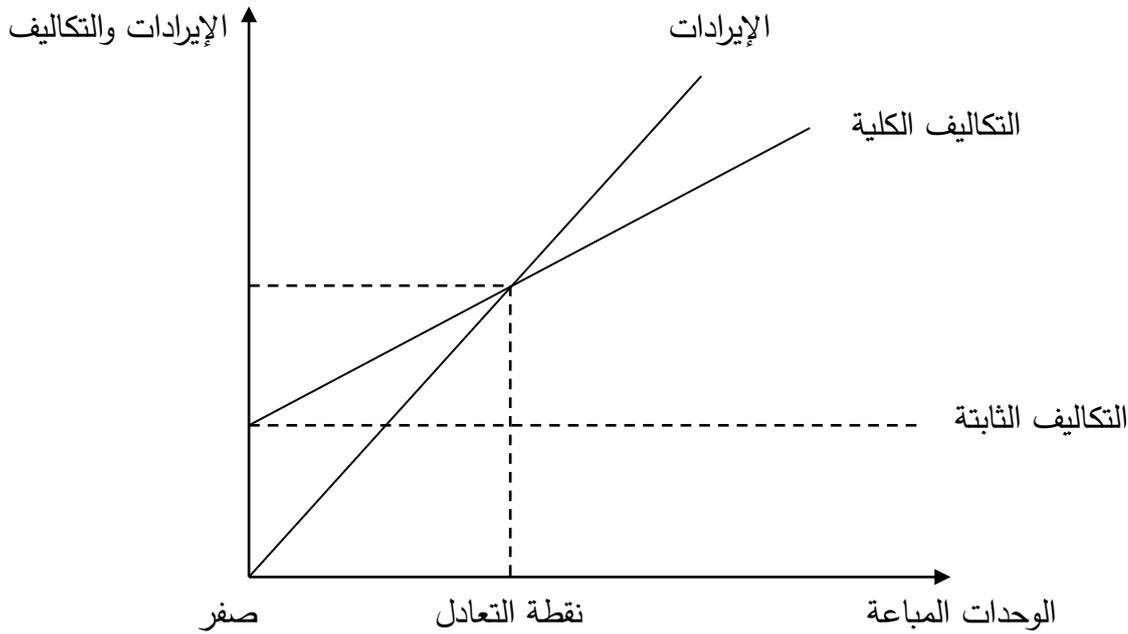
أي:

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش المساهمة}}$$

ويمكن تمثيل نقطة التعادل من خلال الرسم البياني التالي:

<sup>1</sup> علي الجياشي، المرجع السابق، ص 180، 181.

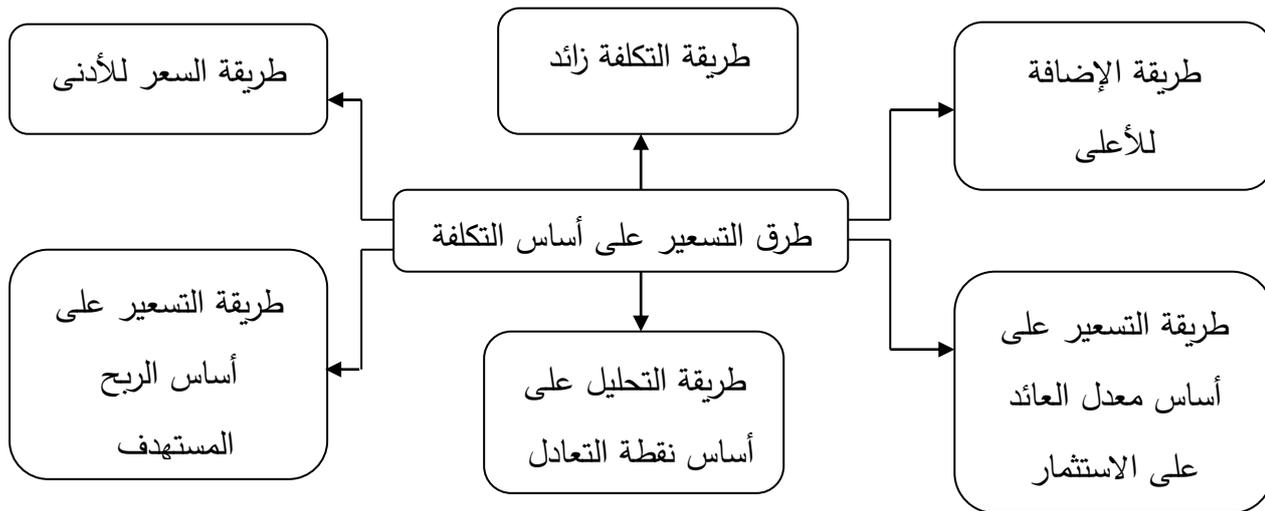
الشكل رقم (II - 2): التمثيل البياني لنقطة التعادل



Source : Helfer. J.P, **Politique Commerciale**, (Paris: France, édition Vuibert Entreprise, 1995), P83.

أما الشكل التالي فيبين لنا طرق التسعير على أساس التكلفة، وهو يمثل تلخيص لما تطرقنا إليه سابقاً.

الشكل رقم (II - 3): طرق التسعير على أساس التكلفة



المصدر: علي الجياشي، التسعير - مدخل تسويقي -، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط 2، 2004 )، ص 151.

## 2- التسعير على أساس الطلب (السوق):

إن استمرار المنشأة وتحقيق أعلى المبيعات، يعتمد على الطلب في سوق ذلك المنتج، ومن بين ذلك الطلب على سلع المؤسسة، والقاعدة الأساس في تحديد طريقة التسعير على أساس الطلب، هو التخلي عن نظرة التكلفة والإنتاج وما شابه ذلك، بل يكون جل اهتمام مخطط التسعير، على تأثير سعر المنتج على حجم المبيعات المتوقع.<sup>1</sup>

حيث نجد أن العلاقة بين السعر والطلب عكسية، فكلما انخفض السعر كلما زادت الكمية المطلوبة، ونرى ذلك بصورة واضحة في السلع الجديدة، لكن في حالة السلع التقاخرية يمكن لهذه العلاقة أن تتقلب، لأن المستهلكين يفضلون السعر الأعلى لأنه يعطي أماناً أكبر، ومؤشر للجودة العالية، بحيث تزداد الكمية المباعة منها مع ارتفاع السعر.<sup>2</sup>

## 3- التسعير على أساس المنافسة:

"وحسب هذه الطريقة، لا ينظر إلى التكلفة الإجمالية للإنتاج، وإنما إلى سياسات التسعير التي يتبعها المنافسون في السوق،"<sup>3</sup> وتستعمل هذه الطريقة عندما تكون السلع في السوق متشابهة من وجهة نظر المستهلك، والتركيز على السعر كعامل منافسة رئيسي، لمواجهة أسعار مختلف العلامات التجارية المنافسة.<sup>4</sup>

إن تحديد السعر بناء على أسعار السلع المنافسة، يتم عادة بالنسبة للمشروعات التابعة وليس المشروعات القائمة، وبالنسبة للسلع المتشابهة وليس للسلع المتباينة، حيث يقوم المشروع بتقييم مواقف أكثر المنافسين تأثيراً على المشروع، ويختار أسعار قادرة على منافسة سلعهم، سواء كان ذلك بأسعار مساوية لأسعارهم أو ربما أقل.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، المرجع السابق، ص 101، 102.

<sup>2</sup> الخطيب فهد سليم، مبادئ التسويق - مفاهيم أساسية - ( عمان: الأردن، دار الفكر للطباعة، النشر والتوزيع، ط 1، 2000 )، ص 113.

<sup>3</sup> محمد الباشا وآخرون، المرجع السابق، ص 68.

<sup>4</sup> محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر - مدخل سلوكي -، المرجع السابق، ص 37.

<sup>5</sup> بشير عباس العلق، المرجع السابق، ص 231.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في توجيه قرارات التسعير

إن قرارات التسعير وعوامل توجيهها تتأثر بعوامل كثيرة، فمنها ما يتعلق بالمؤسسة بحد ذاتها، ومنه من له صلة بظروف خارجية، وفي ضوء قوة هذه العوامل في دعم اتخاذ قرار التسعير، أو الحد من قدرته في حرية تحديد السعر، يتقرر مستوى هذا الأخير والإستراتيجية السعرية التي تتوافق مع تلك العوامل.<sup>1</sup>

" وعليه فإن العوامل المؤثرة في توجيه قرارات التسعير، تنقسم إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية.

#### 1- العوامل الداخلية Internal Factors

وهناك العديد من العوامل الداخلية التي تؤثر على قرارات التسعير، وهي تنقسم إلى:

##### 1-1- الأهداف التسويقية Marketing Objectives

قرارات التسعير يجب أن تكون منسجمة مع الأهداف التسويقية، التي ينبغي أن تتحقق من خلال المنتجات، ويجب أن تصب هذه القرارات في تحقيق هذه الأهداف، وهناك العديد من الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، من خلال أنشطتها التسويقية والأنشطة الأخرى".<sup>2</sup>

والسعر أداة إستراتيجية تستخدمها الإدارة التسويقية في المؤسسة، من تحقيق مجموعة من الأهداف ذات العلاقة بالمؤسسة ككل، وذات العلاقة بالأنشطة التسويقية، وتستخدم الإدارة عملية التسعير كأداة تسويقية فاعلة لتحقيق هدف أو أكثر، وأهم هذه الأهداف نجد:<sup>3</sup>

- هدف البقاء:

إن هدف البقاء في السوق، يصبح أمراً ضرورياً للمؤسسات التي تمتلك علامات تجارية متميزة وكبيرة، وتعمل في سوق يتسم بالمنافسة الحدية وتغيرات ملحوظة في رغبات وحاجات المستهلكين.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد نزار النوري، ثامر البكري، التسويق الأخضر، ( عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009 )، ص 199.

<sup>2</sup> يوسف أبو فارة، المرجع السابق، ص 46.

<sup>3</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، تطوير المنتجات وتسعيورها، ( عمان: الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004 )، ص 215.

<sup>4</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، المرجع السابق، ص 166-167.

- الحصاة السوقية:

قد يكون هدف المؤسسة تحقيق حصاة سوقية أعلى، أو المحافظة على الحصاة السوقية الحالية، حيث يكون السعر في مثل هذه الحالة مدخلا ملائما لتحقيق الهدف، ويتم تحديد سعر أقل من الآخرين من أجل توسيع سوق المنتج، وزيادة عدد المشتريين لفئات قد تكون خارج السوق نتيجة السعر.<sup>1</sup>

- القيادة السعرية:

إن بعض المؤسسات يكون من بين ما تسعى إليه من أهداف، هو قيادة سعر المنتج في السوق، وهذا يدفعها لأن تعتمد إستراتيجية تسعير وتكتيكات تتوافق والهدف المنشود من قبلها، وتحاول تبعا لذلك أن تضع أسعارها بمستوى يتعذر على المنشآت الأخرى تجازها، سواء كان سعرا مرتفعا أو منخفضا، بحيث يكون مرجعا للمنشآت الأخرى.<sup>2</sup>

- قيادة الجودة:

إن بعض المؤسسات تطرح منتجات ذات نوعية عالية، واستثمار عال وتكاليف عالية وما يرافقها، حيث أن هدف قيادة الجودة، يتطلب من المؤسسات المحافظة على جودة منتجاتها، وبذل المزيد من تكاليف التطوير والابتكار والتحسينات، مما يجعل التكلفة الكلية للمنتجات مرتفعة مقارنة بالمنتجات المنافسة، الشيء الذي يدفع المؤسسات إلى تحديد أسعار مرتفعة لمنتجاتها ذات الجودة العالية.<sup>3</sup>

## 1-2- إستراتيجية المزيج التسويقي Marketing Mix Strategy

تعد إستراتيجية المزيج التسويقي، العنصر الداخلي الثاني الذي يؤثر في قرارات التسعير، والسعر هو أحد عناصر المزيج التسويقي الذي تستخدمه المؤسسة في تحقيق أهدافها المختلفة، وخاصة الأهداف التسويقية، وقرارات التسويق ينبغي تنسيقها مع قرارات تصميم وتطوير المنتج، وقرارات الترويج والتوزيع، حيث أن هذه القرارات تؤثر بصورة أو بأخرى على قرارات التسعير وفي توجيهها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> علي الجياشي، المرجع السابق، ص 54.

<sup>2</sup> بشير العلق، حميد الطائي، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، المرجع السابق، ص 167.

<sup>3</sup> زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، السابق، ص 47.

<sup>4</sup> يوسف أبو فارة، المرجع السابق، ص 57.

### 1-3- التكاليف:

إن تحديد التكاليف، تعد الأرضية الصلبة التي تحدها المنظمة لمنتجاتها أو لخدماتها، علما بأن السعر المحدد يتوجب أن يغطي تكاليف الإنتاج، التوزيع، الترويج والسعر المطبق، إضافة إلى تغطية هذه التكاليف، فإن المؤسسة تأمل في أن يحقق لها السعر المطبق، عائدا معقولا على رأس المال المستثمر، فضلا عن ذلك فإن تكاليف المؤسسة، يمكن أن تكون عاملا هاما في إستراتيجيتها السعرية المطبقة.<sup>1</sup>

### 1-4- الاعتبارات التنظيمية:

يتأثر سعر المنتج بالجهة التي تقرر السعر، فبعض المؤسسات تضع آلية معينة للتسعير، يتم اعتمادها من قبل مختلف المستويات التنظيمية، وعادة ما تقوم الإدارة العليا بوضع هذه الآلية، وبذلك تتجه عملية التسعير إلى المركزية والقواعد الموضوعية مسبقا، في حين تمنح صلاحية قرار التسعير لمديري التسويق والمبيعات، وبعضها تخول مندوبي البيع للسلع الصناعية بالتفاوض على تحديد السعر، مع وضع حدود دنيا وعليا يسمح لهم بالتحرك فيما بينها.<sup>2</sup>

وعلى العموم فإن نوع التنظيم، وعدد المستويات التنظيمية، وحجم المؤسسة وسعة أسواقها المحلية والدولية، لها دور وتأثير في تحديد طريقة التسعير، وبالتالي مستوى السعر لمنتجاتها في هذا السوق أو ذاك.<sup>3</sup>

### 2- العوامل الخارجية:

" هناك العديد من العوامل خارج نطاق سيطرة المؤسسة، تلعب دورا في تحديد سعر المنتج وقرارات التسعير، والتي لا يمكن لمتخذي قرارات التسعير تجاهلها، ومن أبرز تلك العوامل نجد:

### 2-1- طبيعة السوق والطلب:

بينما تشكل التكاليف الجزء الأدنى من الأسعار، فإن السوق والطلب يشكلان الحد الأعلى المتعارف عليه، حيث أن كلا من المشتري الاستهلاكي والصناعي، يوازنان بين المنافع المتحققة من شراء السلعة أو الخدمة، والسعر الذي قاما بدفعه لغرض اقتنائها أو استعمالها في مدة زمنية محددة، وهذه الآلية تسمى ب

حميد الطائي، بشير العلق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، المرجع السابق، ص 170.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> علي الجياشي، المرجع السابق، ص 59.

<sup>3</sup> محمود جاسم محمد الصميدعي، إستراتيجيات التسويق - مدخل كمي وتحليلي -، ( عمان: الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2004 )، ص 217.

( Value of Money )، أي القيمة النقدية التي يدفعها المستهلك، مقابل المنفعة أو القيمة المتحققة من عملية

شراء السلعة أو الخدمة.<sup>1</sup>

2-2- المنافسة:

في الصناعات أو نشاطات الأعمال شديدة المنافسة، يقع على عاتق المؤسسة الإدراك والانتباه للسياسات التسعيرية للمنافسين، وعلى المؤسسة أن تكيف أو تعدل من أسعارها طبقاً لأسعار المنافسين، وذلك ما إذا أرادت البقاء والتواصل.<sup>2</sup>

2-3- الظروف الاقتصادية:

" تؤثر الظروف الاقتصادية تأثيراً قوياً على قرارات تسعير المنتجات، وفي تحديد الإستراتيجية التسعيرية المناسبة، وتأثر العناصر الاقتصادية المختلفة في قرارات التسعير، بسبب انعكاس تأثير هذه العناصر على تكاليف المنتجات، وعلى مستوى إدراك المستهلك لسعر المنتج، في ضوء ما يحصل عليه من قيمة من هذا المنتج.

وأهم العناصر الاقتصادية التي تلعب دوراً هاماً في قرارات التسعير نذكر، التضخم، الانكماش والانتعاش الاقتصادي، معدلات الفائدة وغيرها ".<sup>3</sup>

2-4- سياسات وإجراءات الحكومة:

تمارس الحكومة والسلطة السياسية في بلد ما، تأثيراتها على حركة الأسعار، ويختلف دورها من بلد لآخر، وحسب النظام الاقتصادي السائد في ذلك البلد، فبعض الحكومات تمارس تدخلها المباشر في تحديد الأسعار، وتضع حدود معينة لا تسمح للمؤسسات بتجاوزها، والبعض الآخر يعطي حرية أكبر لآلية السوق من أجل تحديد الأسعار، ولكن على العموم فإن الدولة لها دور في تحديد الأسعار وينسب متفاوتة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، المرجع السابق، ص 172.

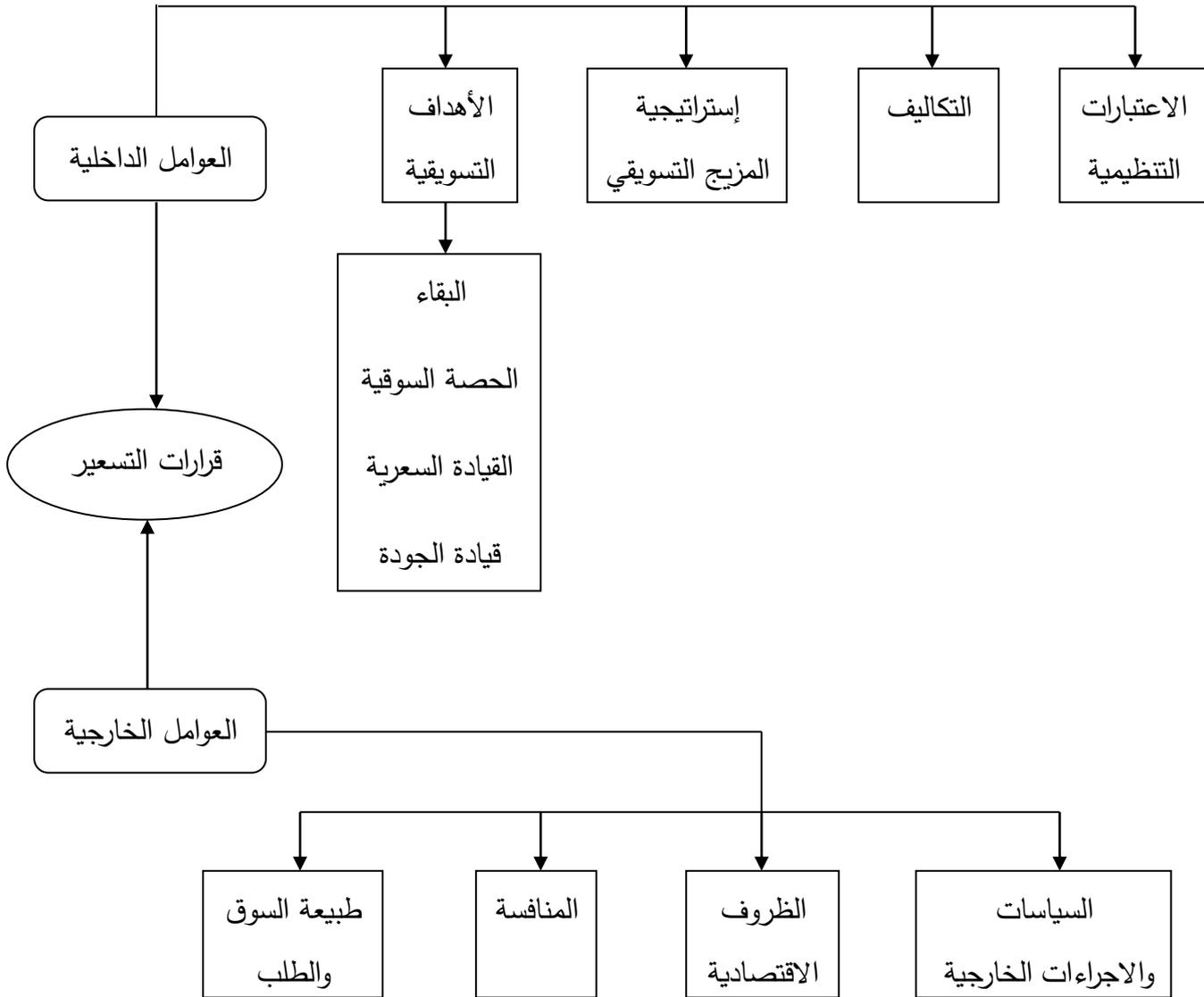
<sup>2</sup> طاهر مرسي عطية، المرجع السابق، ص 384.

<sup>3</sup> يوسف أبو فارة، المرجع السابق، ص 56.

<sup>4</sup> طاهر مرسي عطية، نفس المرجع، ص 385.

ويمكننا أن نقدم الشكل التالي، كملخص يتعلق بالعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في قرارات التسعير.

الشكل رقم (II - 4): العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في قرارات التسعير



المصدر: حميد الطائي، بشير العلاق، تطوير المنتجات وتسعيرها، ( عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008 )، ص 131.

## المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وعلاقته بتوجيه قرارات التسعير

سنحاول من خلال هذا المبحث، التطرق إلى العلاقة التي تربط نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بقرارات التسعير وكيفية توجيهها، وذلك من خلال تحديد العلاقة بين نظام (ABC) ومراحل اتخاذ قرارات التسعير، بالإضافة إلى تحديد حجم الطلب بمستوى الأسعار وتكلفة المنتجات، ثم إيجاد أهمية نظام (ABC) في توجيه قرارات التسعير.

### المطلب الأول: تحديد العلاقة بين نظام (ABC)، ومراحل توجيه قرارات التسعير

إن قرارات التسعير داخل المؤسسة يتم توجيهها وفقا لمرحلتين هما: مرحلة العمل الإداري والتحليل البيئي ومرحلة تحديد سعر المنتج.

#### 1- علاقة نظام (ABC) بمرحلة العمل الإداري والتحليل البيئي:

" إن عملية التسعير في أي مؤسسة يجب أن تمر بمرحلة العمل الإداري والتحليل البيئي، قبل اتخاذ القرار بتحديد السعر الذي يساعد المنتج في دخول السوق والاستمرار فيه، وتعتبر هذه المرحلة عبارة عن دراسة للعوامل البيئية للمؤسسة وتحليلها، سواء كانت داخلية منها أو خارجية، بالإضافة إلى تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة من وراء السعر المحدد، ومحاولة فهم الإستراتيجية السعيرية التي تسعى للوصول إلى تلك الأهداف.

ومن بين أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة في تحقيقها، هي تخفيض التكاليف من خلال تغطيتها، أي تحديد السعر الأمثل الذي يتوجب أن يغطي جميع تكاليف الإنتاج، التوزيع والترويج".<sup>1</sup>

" ولكي تصل المؤسسة إلى سعر يحقق لها عائدا معقولا على رأس المال المستثمر، فإنه يتوجب عليها تخفيض تكاليفها مع الأخذ بعين الاعتبار عدم التضحية بجودة منتجاتها، ولذلك عليها تطبيق طرق حديثة لحساب تكاليفها، تساهم في تخفيضها وإعطائها نتائج دقيقة وصحيحة، ومن بين هذه الطرق الحديثة نجد طريقة نظام (ABC)، والتي تعرف بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

<sup>1</sup> حميد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، المرجع السابق، ص 42.

حيث تقوم طريقة نظام (ABC) بإحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب التكاليف، وعليه فهي تعمل على تحليل تكاليف الأنشطة ومسبباتها، ومن ثم تخصيصها على المنتجات، وهي بذلك تساهم في تخفيض التكاليف وبالتالي تخفيض الأسعار، وهذا يقابله زيادة الطلب على منتجات المؤسسة، وعليه نجد أن علاقة نظام (ABC) بمرحلة العمل الإداري والتحليل البيئي هي علاقة طردية.

## 2- علاقة نظام (ABC) بمرحلة تحديد سعر المنتج:

تعد مرحلة تحديد سعر المنتج هي المرحلة الثانية من مراحل اتخاذ قرارات التسعير، حيث تتناول مختلف خطوات دراسة الطلب ومدى حساسيتها السعرية، بالإضافة إلى تحليل وتحديد العلاقة بين حجم المبيعات والتكلفة والربح، ودراسة وتقييم تكلفة وأسعار المنافسين، وصولاً إلى اختيار طريقة التسعير الملائمة، وتحديد السعر النهائي للمنتج وتعديله إذا استوجب ذلك.

وعليه فإن تطبيق المؤسسة لطريقة نظام (ABC)، في احتساب تكاليفها وتحديد مختلف أنشطتها ومسببات التكلفة لكل نشاط، وتحميل تكاليف تلك الأنشطة للمنتجات النهائية، يجعل حساب سعر تكاليفها منخفضاً لانخفاض التكاليف، وذلك لمواجهة الاختلافات في الطلب والتكاليف، وفقاً لأنواع الزبائن أو مناطق البيع وأجزاء السوق.<sup>1</sup> وتحديد قرار تسعير 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 مسبقاً، وعليه نجد أن العلاقة بين نظام (ABC) ومرحلة تحديد سعر المنتج هي علاقة طردية.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني: علاقة حجم الطلب بمستوى الأسعار وتكلفة المنتجات

" من الضروري توضيح العلاقة بين التغير في تكلفة المنتجات، وبالتالي في أسعارها واختلاف حجم الطلب عليها، حيث أن تخفيض حجم التكاليف للمنتجات، وخاصة تلك المرغوب فيها، والتي كان ما يمنع رواجها هو ارتفاع أسعارها، فإن تطبيق نظام (ABC) يوفر إمكانية إعادة تسعير هذه المنتجات، بالشكل الذي يؤمن استغلال هذا الانخفاض، في زيادة ما تراه مناسباً من كميات إلى السوق، حيث تزداد حدة الطلب عليه في فترة معينة وفي ظل الأسعار الجديدة له، والتي تعتبر مقبولة من قبل المستهلك، وتجدر الإشارة هنا، إلى أنه

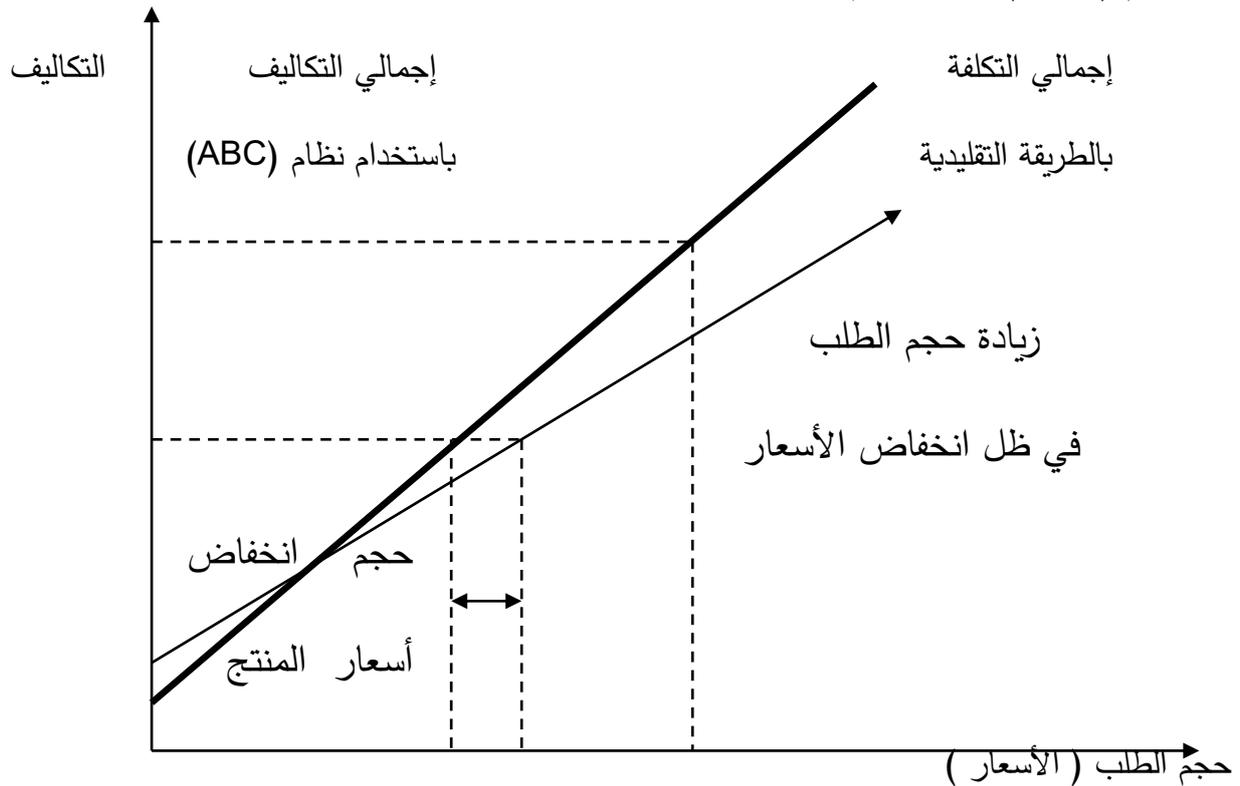
<sup>1</sup> علي عبد الرضا الجياشي، المرجع السابق، ص 41.

<sup>2</sup> John L.Daly, **Pricing for Profitability Activity Based Pricing for Competitive Advantage**, (New York, édition WILEY, 2002), P137.

على مسيري المؤسسة أن يقوموا بدراسة السوق لكافة منتجاتها على اختلاف أنواعها، وكذلك رغبات المستهلك، توجهاته وذوقه، ليتمكن من إعداد خططها الإنتاجية، وموازناتها المالية والنقدية المستقبلية".<sup>1</sup>

ونظرا لثبات العلاقة بين حجم الطلب، وأسعار المنتجات المرتبطة بتكلفتها، والتي تتلخص في أن حجم الطلب سيزداد بانخفاض أسعار المنتجات، التي تتمتع بالجودة المطلوبة، وأن هذه الأسعار ستخفض بانخفاض التكاليف، ويمكن توضيح العلاقة من خلال الشكل التالي:<sup>2</sup>

الشكل رقم (II - 5): علاقة حجم الطلب بمستوى الأسعار وتكلفة المنتجات



المصدر: فائزة محمد عبد الهادي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قرارات التسعير، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2006)، ص 121.

" إذن فحسب المفهوم التقليدي لتركيبية التكاليف في هيكل تكلفة المنتج، فإن التكاليف الثابتة تبقى نفسها لا تتغير بتغير حجم الإنتاج، إلا أنه ما تغير هو إجمالي تكلفة المنتج، والتي انخفضت في ظل أي استغناء عن أي جزء من تكلفة المنتج، بعد استبعاد التكلفة الإضافية، سواء كانت ثابتة أو متغيرة أو كلاهما.

<sup>1</sup> فائزة محمد عبد الهادي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قرارات التسعير، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2006)، ص 121.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 121-122.

وكما جاء في الشكل السابق، فإن التحول إلى الخط المتقطع، الذي يبدأ من حجم تكاليف ثابتة أقل من الخط المستمر، وميوله إلى اليسار، أي أقل تكاليف متغيرة أيضا في ظل استخدام نظام (ABC)، وهذا يعني انخفاض في إجمالي التكلفة، والذي سيتبعها انخفاض في أسعار هذا المنتج، وبالتالي فإن حجم الطلب عليه سيزداد، إذا على المؤسسة أن تقوم بدراسة هذه العلاقة لجميع منتجاتها، لتتمكن من اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.

كما أن الشكل الذي تم تقديمه، يؤكد على مدى تأثير التغير في حجم التكاليف على مستوى أسعار المنتجات، وبالتالي على حجم الطلب عليها وطبيعة العلاقة فيما بينها <sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أهمية نظام (ABC) في توجيه قرارات التسعير

إن المؤسسات الكبرى التي تستخدم نظام (ABC)، بدلا من النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، تكون تكاليفها أكثر دقة، وبذلك فإن القرارات التي يتم اتخاذها فيها هي قرارات ملائمة، من خلال تحليل العلاقة بين التكاليف والأرباح، وهنا تصل هذه المؤسسات إلى عملية صنع القرار وخاصة بما فيها قرارات التسعير، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة فيها، كالمنافسة والطلب على المنتجات. <sup>2</sup>

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 نظام (ABC)، يساعد على معرفة استغلال إمكانات المؤسسة، ومن ثم تحديد هامش ملائم يسمح لها بالبقاء، وعليه فإن الهدف الأساسي لتبني نظام (ABC) من قبل المؤسسات هو دافع التسعير. <sup>3</sup>

يتم التسعير على أساس التكلفة أو على أساس الطلب، أو اعتمادا على وجود منافسة، ولكل أسلوب من هذه الأساليب تقنياته وطريقته، إلا أن التسعير على أساس التكلفة يعتبر أكثر هذه الأساليب قبولاً. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> فائزة محمد عبد الهادي، المرجع السابق، ص 121-122.

<sup>2</sup> Rui. J, **Advanced Management Accounting Cases**, ( USA, Industrial and Business Studies, University of Waruick, 2009 ), P 19.

<sup>3</sup> Plownan Brian, **Activity Based Management, Improving Process and Profitability**, (USA, Grower Publishing Limited, 2001), P 16.

<sup>4</sup> سالم عبد الله حلس، المرجع السابق، ص 232.

في مجال تسعير المنتجات، وتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أعلى الأرباح، فإن نظام (ABC) هو الأسلوب الأمثل لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد تكلفة المنتج وتوفير معلومات نافعة لاتخاذ قرارات التسعير وتوجيهها، وعليه فإن نظام (ABC) يطبق لاتخاذ قرارات فورية، وتوفير معلومات أكثر دقة وتفصيل عن الأنشطة والمنتجات والتكاليف.<sup>1</sup>

يقول R.Kaplan فيما يخص اتخاذ القرارات طويلة الأجل، " ليست هناك تكاليف ثابتة إلا التكاليف المتغيرة، وليست هناك تكاليف متغيرة إلا التكاليف الثابتة "، حيث أن التكاليف التي يطبق عليها نظام (ABC) هي التكاليف غير المباشرة، وإن نظام (ABC) يستعمل لاتخاذ قرارات طويلة الأجل، أو طريقة التكاليف الكلية التي تفيد أكثر في عملية تقييم المخزونات.<sup>2</sup>

طريقة نظام (ABC) هي الأكثر دقة لاتخاذ قرارات التسعير وتوجيهها على المدى الطويل، عكس الطرق التقليدية كطريقة التكلفة الكلية، فهي مفيدة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عمر سعيد أحمد حبتور، نظام (ABC) وإمكانية تطبيقه على شركات صناعة السجائر والكبريت البمنية، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة، جامعة عدن، 2008)، بدون صفحة.

<sup>2</sup> Vlasselaser Michel, **le Pilotage D'entreprise, des Outils Pour Gérée la Performance Future**, ( France, Public Union édition, 2000 ), P 89.

<sup>3</sup> Kaplan. R , Atkinson. A, **Advanced Management Accounting**, ( USA, Prentice Hall International, 3<sup>red</sup> édition, 1998 ), P 297.

## خاتمة الفصل:

كخلاصة للفصل الثاني، نجد أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يركز على الأنشطة كمحور أساسي يقوم عليه، وكذلك فهو يبحث بشكل واسع في العلاقة السببية، وهذا ما جعله من أساليب إدارة التكلفة، إذ يساهم في تحقيق قرارات تسعير جد ملائمة للمؤسسة، من خلال مساعدتها على الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، من خلال تحديد الطاقة المطلوبة من الموارد لكل نشاط، بهدف توفير رؤية أعمق لمدى استغلال الطاقة واستخدام الموارد المتاحة.

بالإضافة إلى ذلك فإن نظام (ABC)، يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات وتوفير إمكانية تسعيرها، وتوجيه قرارات تسعير تكون مقبولة من طرف المستهلك، وهذا يعني زيادة الطلب عليها، وعليه نجد أن العلاقة بين حجم الطلب وأسعار المنتجات هي علاقة عكسية، كما أن قرارات التسعير لها علاقة طردية مع تكاليف المنتجات، فهي تتخفض بانخفاض التكاليف.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة -

### وحدة الدقيق والفرينة

**المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة -**

**المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud - بسكرة - ومساهمتها في توجيه قرارات التسعير**

## تمهيد:

لقد تعرضنا في الجانبين النظريين لمختلف جوانب بحثنا، والمتمثلة في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من جهة، وعملية توجيه قرارات التسعير بمساهمة هذا النظام من جهة أخرى، لكن مع ذلك تبقى هذه المساهمة مجرد أفكار نظرية لا بد من التحقق منها ميدانياً.

وعليه فقد قمنا بإسقاط معارف الفصلين النظريين على مؤسسة إنتاجية ذات تكاليف معتبرة، وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud وحدة الدقيق والفرينة بأوماش - بسكرة -، من خلال الحصول على بيانات هذه المؤسسة، ومقارنتها مع النتائج المستخرجة من تطبيق نظام (ABC) داخلها، ولقد تم اختيارنا لهذه الوحدة، نظراً لأنها تعتبر الوحدة الرئيسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud، وذلك يسمح بتزويدنا بمختلف البيانات اللازمة، والتي تهمنا فيما يخص تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وكيفية توجيه قرارات التسعير داخلها، عن طريق تطبيق منهج دراسة حالة على البيانات التي سيتم تقديمها لنا من قبل الوحدة " محل الدراسة ".

وبناء على ما سبق فقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud - بسكرة -، من خلال التعريف بها وتقديم هيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى تقديم الوحدة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud - بسكرة -، ومساهمته في توجيه قراراتها التسعيرية، من خلال التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف المتبع بالوحدة محل الدراسة وكيفية تطبيق هذا النظام داخلها، وصولاً إلى عملية توجيه القرارات التسعيرية بالوحدة محل الدراسة عن طريق تطبيق نظام (ABC).

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud -بسكرة-

سنحاول من خلال هذا المبحث إلقاء نظرة عامة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -، وذلك بتعريفها وتقديم مراحل نشأتها ومعرفة طبيعة نشاطها، ثم سنقوم بعرض وحدة الدقيق والفرينة محل الدراسة، من حيث جانبها التنظيمي والإنتاجي إضافة إلى الجانب التسويقي.

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud -بسكرة-

من خلال هذا المطلب سنقدم تعريف لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، من حيث شكلها القانوني وجانبيها والجبائي، بالرجوع إلى أهداف المؤسسة وأهميتها الاقتصادية.

#### 1- تقديم المؤسسة:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشأت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني، ومجموعة الغير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحين والغذائية، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره: 135 مليون دينار جزائري، وهي تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، حيث تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية، كما يقطعها الطريق الوطني رقم: 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي، وبمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة، التي تزودها بالمواد الأولية كالكمح بنوعيه اللين والصلب، ولقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث أن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي رقم (12-93)، كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة.

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

كما أن المؤسسة تتربع على مساحة تبلغ: 54225 م<sup>2</sup>، منها 4920 م<sup>2</sup> مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة، بمساحة تقدر ب 2850 م<sup>2</sup> ووحدة الكسكسي ب 2070 م<sup>2</sup>.

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل وهي:

- منطقة أوماش توجد بها:

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة، وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع دراستنا الميدانية؛

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعيه المتوسط والرقيق؛

- جيجل توجد بها:

- وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام، والتي بميناء "جن جن" بجيجل، وقد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى، بغية تموين احتياجات وحدة الدقيق والفرينة، وتموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب، وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، ويقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا عند دخوله حيز الاستغلال، ويبلغ عدد هذه الصوامع 18 صومعة بطاقة تخزين 160000 طن، ومساحة مغطاة للتخزين تقدر ب 25000 طن في المرحلة الأولى، ولقد برمجت توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تقدر ب 80000 طن، ومساحة مغطاة للتخزين ب 25000 طن، وإن صوامع التخزين هذه تتربع على مساحة تقدر ب 9.6 هكتار، مؤجرة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن".

ومرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل، إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، وذلك باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية، واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000، وكانت نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كانطلاق فعلي ومستمر.

أما فيما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال بها في شهر سبتمبر لعام 2001، وانتهت في ديسمبر 2002، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003، أما مرحلة صوامع التخزين فلا تزال في مرحلة الأشغال حتى الوقت الحالي.

2- التعريف بالجانب القانوني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)، والتي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1999، هي مؤسسة مصنفة ضمن شركات الأموال، شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار، وتتمتع وفقا لأحكام القانون التجاري بالشخصية المعنوية، ولقد تم التحويل القانوني للمؤسسة من شركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA)، حيث تم رفع رأس مالها الاجتماعي ليصل إلى 300 مليون دينار في جوان 2007.

3- التعريف بالجانب الجبائي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (Gmsud)، هي مؤسسة إنتاجية مصنفة قانونيا ضمن شركات الأموال، شكل الشركة هو شركة مساهمة (SPA)، تخضع إلى النظام الجبائي الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد (09)، (10)، (11) من القانون التجاري.

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية، والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) على أساس الربح المحقق؛

- الرسم على القيمة المضافة على جميع عمليات البيع التي تخص الفرينة الممتازة، الكسكس والنخالة بمعدل 7%؛

- الرسم على النشاط التجاري والصناعي (TAIC) على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2%؛

- الدفع الجزافي (VF) على أساس كتلة الأجور والمعاشات الممنوحة للعمال والموظفين بالمؤسسة، وهذا بمعدلات 0%، 1%، 2%، 3%، حسب السنوات 2003، 2004، 2005، 2006؛

- الرسم العقاري (TF) على أساس جميع ممتلكات المؤسسة العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية.

وقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم (93-12)، والمتمثلة في الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم (01-03)، وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشائها لتخزين القمح بولاية جيجل، حيث تستفيد من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام من الأمر (01-03).

4- أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

4-1- أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة، على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين، من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال:

- منتجات أساسية وضرورية للمستهلك؛
  - تغطي جزء كبيرا من حاجيات السوق؛
  - توفيرها مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة؛
  - الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.
- 4-2- أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

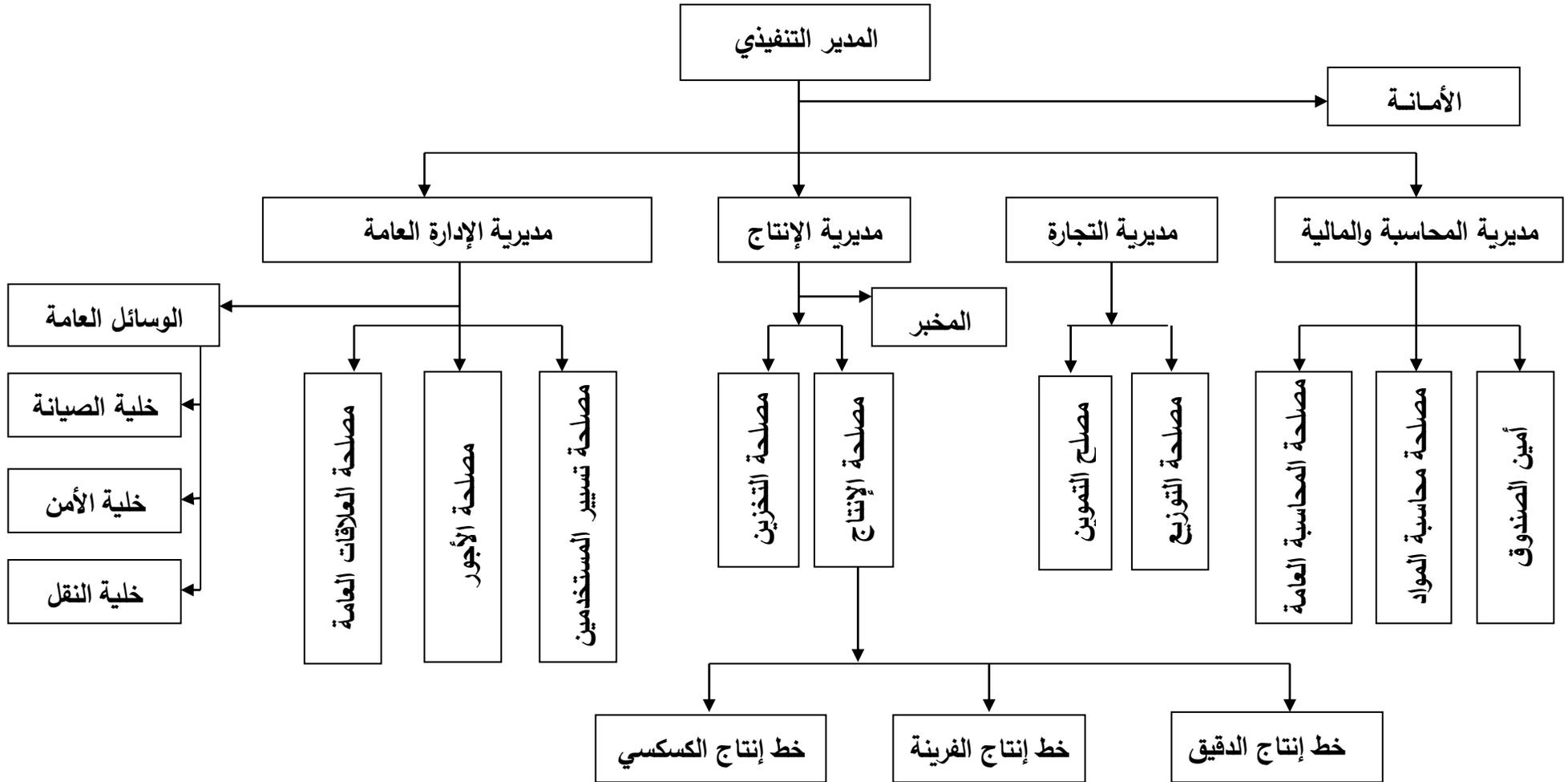
بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه، ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب المنافسة والزبون، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير، مع التركيز على جانب المنافسة والزبون، ومن بين هذه الأهداف:

- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية: ( الدقيق، الفرينة، الكسكسي)؛
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق؛
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة؛
- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها؛
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل؛
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم، من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

#### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة-

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح، من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي التالي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية، والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطات كما يلي:

الشكل رقم (III - 1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم فيما يلي:

1- المدير التنفيذي:

وهو المكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مصالح المؤسسة.

2- الأمانة العامة:

مكلف بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرية والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

3- مديرية الإدارة العامة:

وتحرص على تطبيق القوانين وضبطها، وتندرج تحتها المصالح التالية:

3-1- مصلحة الوسائل العامة:

وتعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة ( وسائل النقل، عتاد ومعدات،... الخ )، وتقوم بالمهام التالية:

- الصيانة: تعمل على صيانة الآلات ومعدات النقل، وجميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية من خلال: الصيانة الميكانيكية والصيانة الكهربائية.

- خلية الأمن: تحرص على أمن المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات، سواء كانت حمولتها فارغة أو معبئة، لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء.

- خلية النقل: تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء، وكذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن، وكذلك نقل عمال المؤسسة.

3-2- مصلحة تسيير المستخدمين:

هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية عقد العمل إلى نهايته، وكذلك توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب.

3-3- مصلحة الأجور:

وتقوم بإعداد الأجور والتصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

3-4- مصلحة العلاقات العامة:

تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة، مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري،... الخ.

4- مديرية الإنتاج:

تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات، كما تقوم ب:

- التعريف بسياسة المنتج؛
- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل، والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج؛
- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي؛
- العمل على إنتاج منتج مميز، وفقا لنظام النوعية؛
- تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة؛
- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية؛
- تشكيل برامج التكوين، بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المختبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

5- مديرية المحاسبة والمالية:

وتقوم بمراقبة جميع العمليات المالية والحسابية بالمؤسسة، كما تساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري، وتتفرع منها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

6- مديرية التجارة:

وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتفريغ.

## المطلب الثالث: تقديم وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud " الوحدة محل الدراسة"

بعد أن قمنا بتقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى وبصفة عامة في المطلب السابق، سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لكل من الجانب التنظيمي والإنتاجي لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب " الوحدة محل الدراسة " .

### 1- الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفرينة:

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، من المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطا صناعيا، فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، وتعتبر وحدة الدقيق والفرينة الوحدة الرئيسية في المؤسسة، ويظهر الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة من خلال المصالح التالية:

#### 1-1- مصلحة الإنتاج:

وتشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية، من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج، والمحافظة على مستوى الجودة، وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية؛

- خاط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن؛

- وزن القمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة؛

- استقبال الأكياس؛

- تخزين وتصريف المنتج؛

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

ويقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج، حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه إلى المختبر لمراقبة النوعية، مع العلم أن المصلحة تتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

1-2- المختبر:

وتتمثل مهامه في مراقبة المواد الأولية ( القمح بنوعيه )، وكذا المنتج النهائي وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، حيث أن للمختبر مطحنة صغيرة تجريبية، تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين، من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي وهذا لغرض:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، ومتابعة المادة الأولية عند وصولها؛

- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين النوعية؛

- إمكانية التخزين.

1-3- مصلحة التخزين:

وتتمثل مهامها في تخزين المنتجات نصف المصنعة في الصوامع، والمنتجات النهائية في الأماكن المخصصة لها.

1-4- مصلحة التجارة:

وتعمل على التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة وتوزيعها حسب الأولوية، كون أن الطلب أكبر من الإنتاج، وتقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبات وترتيبها حسب الأولوية أين يتم وضعها في دفتر الطلبات، والذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين حجم الطلبات وكمية المخزون، والإشراف على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق الوحدة الخاصة بكل زبون هذا من ناحية، ومتابعة الفوترة لئتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة من ناحية أخرى، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم تصريح شهري إلى مصلحة الضرائب، كما تقوم أيضا باستقبال الزبائن وتحديد نوعية الزبون، ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي؛

- نسخة من بطاقة التعريف؛

- وصل طلبية فارغ مختوم عليه؛

- وصل استقبال؛

- نسخة من شهادة الميلاد؛

- تصريح شرفي؛

- نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفات التجارية وكذا تحقيق الطلبات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد، والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات.

#### 1-5- مصلحة التموين والتوزيع:

وتقوم هذه المصلحة بعدة مهام، حيث تبدأ مهامها من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن، وإرسال وصلات البيع إلى مصلحة المحاسبة والمالية، ومن مهامها كذلك إعداد التقرير اليومي الذي توضح فيه عملية خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما أن لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث تصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، ومن بين الوصلات المستعملة في هذه المصلحة:

- وصل الدفع: وهو وثيقة تثبت إيداع المبلغ، وتسلم من أمين الصندوق؛

- وصل التسديد: وهي وثيقة تثبت قيمة المبلغ المسدد، وتسلم من قبل مصلحة التجارة؛

- وصل الاستلام: وهي وثيقة تثبت عملية استلام البضاعة؛

- وصل الخروج: وهو وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة؛

- كشف العملاء: وهي وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط، وتثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة ودفعاتهم النقدية.

#### 1-6- مصلحة المحاسبة العامة والمالية: وتقوم بما يلي:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية ( لعمليات وحدة الدقيق والفريضة )؛

- متابعة جميع المهام الخاصة بوحدة الدقيق والفريضة؛

- مراقبة فواتير الشراء، وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

#### 1-7- أمين الصندوق:

ويقوم بتسديد مصاريف وأعباء الوحدة، وكذلك تسديد أجور العمال وقبض المداخل النقدية للوحدة.

1-8- مصلحة محاسبية المواد:

وتتكفل بالمتابعة اليومية لحركة المواد، وإنشاء كشف المبيعات والمشتريات.

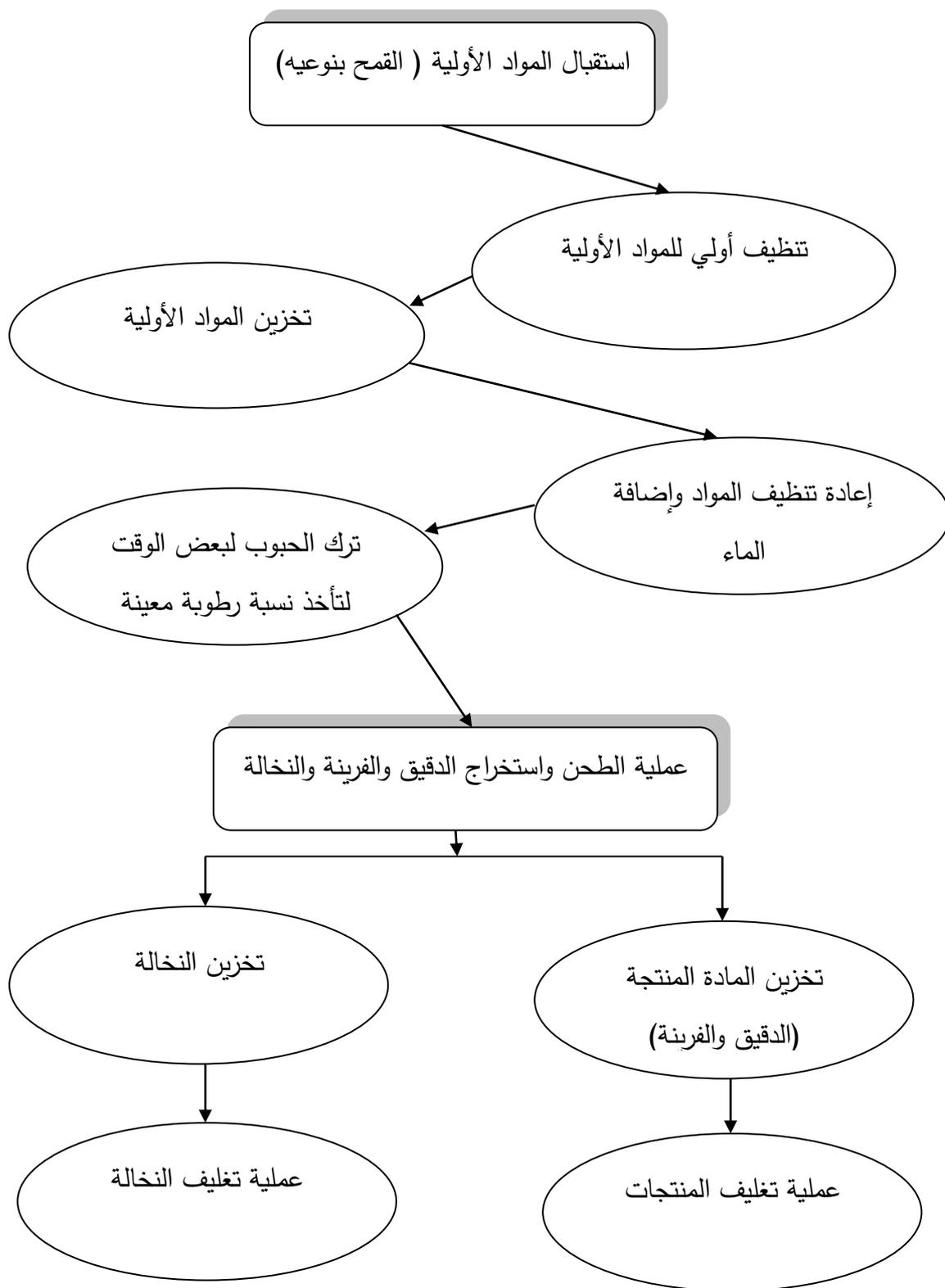
2- الجانب الإنتاجي لوحدة الدقيق والفرينة:

إن وحدة الدقيق والفرينة تعتبر من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي، حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض " سطيف ".

وتتملك هذه الوحدة تجهيزات إنتاج " مطحنة " عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية، حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، وتقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب 225.5 طن يوميا، أي حوالي 41% من الطاقة الكلية، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفرينة فتقدر ب 324.5 طن يوميا، وتمثل حوالي 59%، مع الإشارة أن الطاقة الحالية النظرية للطحن تبلغ 550 طن يوميا.

ويمكن توضيح مراحل عملية الإنتاج بوحدة الدقيق والفرينة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III - 2): مراحل عملية الإنتاج بوحدة الدقيق والفرينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

كما أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر وبشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة، بحيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما أن عدد عمال هذه المؤسسة يقدر ب 187 عاملا موزعين على مختلف مصالح هذه الوحدة، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (1)، والذي يبين عدد العمال ومستوى كل واحد فيهم حسب كل مديرية.

الجدول رقم (III - 1): تصنيف العمال حسب المديريات بوحدة الدقيق والفرينة

المجموع	الوسائل العامة	المالية والمحاسبة	التجارة	الإنتاج	الإدارة العامة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الأمانة	نائب المدير	المدير	المديريات مستوى العمال
31	5	9	3	4	4	2	2	1	1	إطار
18	10	/	/	8	/	/	/	/	/	تقني
138	30	/	22	86	/	/	/	/	/	أعوان منفذين
<b>187</b>	<b>45</b>	<b>9</b>	<b>25</b>	<b>98</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>المجموع</b>

الوحدة: عامل

المصدر: من إعداد الطالبة وبالاعتماد على معلومات من مصلحة تسيير المستخدمين

### 3- تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة:

دخلت وحدة الدقيق والفرينة السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات، تضم كل واحدة فيها عدة أصناف تختلف باختلاف أحجامها، وذلك لكي تستجيب لعدد كبير من العملاء، ويمكن توضيح تشكيلة منتجات المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (III - 2): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية " الخبز "	50 /25 كغ
	ممتازة	01 /02 /05 /10 /25 /50 كغ
	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05 /10 /25 كغ
	رفيع	10 /25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
النخالة		50 /100 كغ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق من مصلحة محاسبة المواد

**المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud - بسكرة - ومساهمته في توجيه قراراتها التسعيرية**

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يعتبر نظاما معالجا للتكاليف غير المباشرة، وذلك بتحميلها على المنتجات مرورا بالأنشطة المسببة لها، بغرض تحسين معلومات التسيير وبالتالي تحسين معلومات التكاليف، وعليه ينبغي تبني هذه الطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف، من أجل توفير قاعدة معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات التسعير، عن طريق وضع نظام لمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة محل الدراسة والتحكم في التكاليف النهائية لها.

**المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المتبع بوحدة الدقيق والفرينة**

إن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب، التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير معلومات تسمح لنا بحساب التكاليف بالوحدة، ثم حساب التكلفة انطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح.

وإن هذه الوثائق تبين لنا أن عملية تحديد سعر التكلفة، يمر بعدة مراحل داخل الوحدة، وذلك انطلاقا من عملية تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وأخرى ثابتة، مرورا بتحديد تكلفة القطار الواحد من

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

المنتج بنوعيه ( دقيق و فرينة )، وتحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا يتم تحديد سعر التكلفة، بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة:

والتي تتم وفق المراحل التالية:

1- تقسيم الأعباء العامة على أعباء متغيرة وأخرى ثابتة:

ويتم ذلك بتصنيف حسابات التكاليف ( المجموعة السادسة )، حسب درجة تغيرها، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة، لتحديد التكلفة الوحودية وذلك عن طريق:

1-1- حساب التكلفة الوحودية للعبء: ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحودية للعبء} = \frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

وعليه يتم حساب التكلفة الوحودية للماء المستهلك ولل كهرباء المستهلكة كما يلي:

$$\text{التكلفة الوحودية للماء المستهلك} = \frac{836477.09}{576158.05} = 1.45 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوحودية للكهرباء المستهلكة} = \frac{9682983.71}{576158.05} = 16.81 \text{ دج}$$

وبناء عليه يتم حساب باقي التكاليف، وبناء جدول توزيع الأعباء كما يلي:

الجدول رقم (III - 3): جدول تقسيم الأعباء المتغيرة لسنة 2013

الأعباء المتغيرة		
الإنتاج		
الرقم	البيان	الكمية بالقنطار
001	الدقيق	232038.10
002	الفرينة	344199.95
المجموع		576158.05

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفريضة

سعر الوحدة/ بالقنطار		المبلغ	البيان	رقم الحساب
الفريضة	الدقيق			
1.45	1.45	836477.09	الماء	601004
6.55	0.00	3774110.00	محسن الفريضة	601120
16.81	16.81	9682983.71	الكهرباء المستهلكة	602101
11.60	11.60	6681380.65	قطع الغيار	602104
0.69	0.69	394837.60	خردوات	602211
0.09	0.09	50358.96	اللوازم المكتبية	602220
3.82	3.82	2201214.65	وقود	602230
0.15	0.15	88880.00	ملابس الموظفين	602250
2.54	2.54	1465245.94	مواد وأدوات مختلفة	602290
4.24	4.24	2443795.02	إصلاحات، صيانة	615
6.29	6.29	3625117.22	ألعاب	622
0.58	0.58	336679.70	الدعاية والإعلان	623
2.79	2.79	1605748.78	نقل البضائع	624
3.59	3.59	2066207.32	السفر، المهمات، الاستقبالات	625
3.51	3.51	2022152.89	مصاريف البريد والهاتف	626
0.13	0.13	75459.32	الخدمات البنكية	627
2.76	2.76	1591204.00	الاشتراكات المختلفة	628
107.21	107.21	61767969.99	أجور الموظفين	631
5.63	5.63	3246601.60	الضرائب، الرسوم غير المسترجعة على CA	642
0.32	0.32	186574.01	الضرائب والرسوم الأخرى	645
0.10	0.10	7810.20	الأعباء الاستثنائية	657
<b>180.77</b>	<b>174.22</b>	<b>104150808.64</b>	<b>المجموع الجزئي</b>	

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة

الجدول رقم (III - 4): جدول تقسيم الأعباء الثابتة لسنة 2013

الأعباء الثابتة

سعر الوحدة/ بالقنطار		المبلغ	البيان	رقم الحساب
الدقيق	الفريضة			
4.40	4.40	2532757.64	مصاريف التأمين	616
57.28	57.28	33001881.99	مخصصات الإهلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	681
<b>61.68</b>	<b>61.68</b>	<b>355346639.63</b>	<b>المجموع الجزئي</b>	

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة

يتبين لنا من خلال تحليل الجدول، أنه تم حساب التكلفة من خلال تقسيم حسابات الأعباء إلى متغيرة وثابتة، ثم حساب التكلفة المتغيرة والثابتة للوحدة الواحدة لكل عنصر، ومن ثم تحديد التكلفة الوحيدة الإجمالية، وذلك بإجراء عملية الجمع.

2- حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013: ويتم حسابها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (III - 5): تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013

المبلغ الإجمالي (دج)	تكلفة الوحدة/ القنطار	الإنتاج/ قنطار	الطبيعة
503135126.69	2284.69	232038.10	تكلفة شراء القمح الصلب (1)
2278512.87	1190.57	1913.80	ثمن بيع السمولات (SSSF) (2)
4293374.29	1189.62	3609.03	ثمن بيع النخالة (SON) (3)
523563239.55	2311.38	2265515.27	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1) - (2) - (3)

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة

يبين لنا الجدول السابق، كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013، وذلك بالاعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب و ثمن بيع المنتجات الثانوية.

وقد تم حساب تكلفة إنتاج الدقيق وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = { تكلفة شراء القمح الصلب  
- ثمن بيع السمولات (SSSF) - مبيعات النخالة (SON) } / { تكلفة  
إنتاج الدقيق الممتاز }

وعليه نجد:

- تكلفة شراء القمح الصلب = الكمية المنتجة × ثمن شراء الوحدة / للقنطار

$$= 2284.69 \times 232038.10 = 530135126.69 \text{ دج}$$

- ثمن بيع السمولات (SSSF) = الكمية المنتجة × ثمن البيع / للقنطار

$$= 1190.57 \times 19130.80 = 2278512.87 \text{ دج}$$

- ثمن بيع النخالة (SON) = الكمية المنتجة × ثمن البيع / للقنطار

$$= 1189.62 \times 3609.03 = 4293374.29 \text{ دج}$$

إذن تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = { 530135126.69 - 2278512.87 - 4293374.29 } / 2311.38 = 226515.27 دج

3- تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز:

في هذه المرحلة سنقوم بدراسة تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (III - 6): سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2013

البيان	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	القنطار	1.00	2311.38	2311.38
كيس	كيس	4.00	29.25	117.00
خيوط 0.6 (غ/ للكيس)	غرام	2.40	416.10	1.00
بطاقة	بطاقة	4.00	0.25	1.00
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				2403.69
التكلفة المتغيرة CV (2)				174.22

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

61.66	التكلفة الثابتة CF (3)
2639.58	سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1) + (2) + (3) = (4)
0.00	سعر بيع القنطار (5)
(2639.58)	هامش الربح (5) - (4)
%(100.00)	نسبة الهامش

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفرينة

يظهر لنا الجدول أعلاه، عملية حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ، وفق المراحل التالية:

3-1- حساب تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ:

- 1 قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس = 2311.38 دج؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2.4 غ خيط لإنتاج 4 أكياس، حيث يخصص 0.6 غ لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار الواحد، بمعدل بطاقة لكل كيس.

3-2- إضافة التكلفة الثابتة والمتغيرة للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ:

- حيث أن التكلفة الثابتة قدرت ب: 61.66 دج

- التكلفة المتغيرة قدرت ب: 174.22 دج

وبناء على ما سبق، نجد أن سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ = 2639.58 دج

**المطلب الثاني: مساهمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بوحدة الدقيق والفرينة**

سنحاول من خلال هذا المبحث، أن نقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)،

في وحدة الدقيق والفرينة، واستخراج الفوارق الموجودة بين النظام المستعمل من طرف الوحدة ونظام (ABC)،

وذلك من خلال تطبيق مراحل هذا النظام، والمذكورة سابقا في الجزء النظري وهي:

1- المرحلة الأولى: تحديد التكاليف المباشرة للوحدة

يتم تحديد التكاليف المباشرة للوحدة محل الدراسة، بهدف تتبع هذه الأخيرة وتحميلها مباشرة على أغراض التكلفة.

الجدول رقم (III - 7): التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفرينة

رقم الحساب	البيان	المبلغ ( د ج )
601100	القمح اللين	49741065.00
601120	محسن الفرينة	3774110.00
601150	القمح الصلب المحلي	686618070.12
601160	القمح الصلب المستورد	20954605.20
602611	أغلفة وأكياس	44071528.33
602612	الخيوط	326296.56
602613	البطاقة	373811.08
602614	المغلفات الصغيرة	2257429.66
602615	المواد اللاصقة	4939755.23
	<b>المجموع</b>	<b>1350793041.93</b>

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفرينة

2- المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة

يتعين علينا في هذه المرحلة، اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عليها، ومن ثم سنقوم بتحديد مسببات التكلفة الكلية، التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات، وعليه سنقوم بتقسيم أنشطة الوحدة محل الدراسة إلى ثلاثة أصناف:

2-1- أنشطة التموين: والتي تقسم إلى

- نشاط إعداد الطلبات؛

- نشاط شراء القمح الصلب واللين.

2-2- أنشطة الإنتاج: وتقسم إلى:

- نشاط إصدار أمر إنتاج خط الدقيق؛

- نشاط إصدار أمر إنتاج خط الفرينة؛

- نشاط تصميم المنتجات؛

- نشاط الفحص لمراقبة الجودة والنوعية؛

- نشاط صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة قطع الغيار.

2-3- أنشطة التوزيع: والتي تقسم إلى:

- نشاط توزيع المنتجات؛

- نشاط استقبال طلبات الزبائن؛

- نشاط العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير.

وقد قمنا ببناء هذا الجدول، اعتمادا على جدول تكاليف المؤسسة، وبعض المعلومات المقدمة من طرف مسؤولي الوحدة، والمتعلقة بالمحاسبة العامة داخلها.

الجدول رقم (III - 8): تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها

التكلفة	الرمز	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
1394583.60	A10	- إعداد الطلبات	A1	التمويل
103229865.01	A11	- شراء القمح الصلب واللين		
37672989.50	A20	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A2	الإنتاج
30308982.29	A21	- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة		
765562.29	A22	- تصميم المنتجات		
818899.50	A23	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية		
14839437.50	A24	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع		
60121922.60	A30	- توزيع المنتجات	A3	التوزيع
10079041.99	A31	- استقبال طلبات الزبائن		
11265982.60	A32	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير		

270497267.09

المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الوحدة

3- المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

سنحاول من خلال هذه المرحلة تحديد الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة، أي تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات، ومعرفة الارتباط بين هذه الأنشطة وعواملها المفسرة، وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من منتجي الدقيق والفرينة.

وعموما فإنه عند تحديد مسببات التكلفة، يجب مراعاة نوعين من القرارات:

- قرار تحديد عدد المسببات، التي يحتاج إليها النظام ككل؛

- قرار تحديد نوع المسببات، التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق وفورات في تكلفة تطبيق النظام، دون التأثير على مستوى الدقة المستهدفة لمخرجاته.

وعليه سنقوم بتقسيم الأنشطة إلى ثلاثة مراكز تتمثل في: مراكز أنشطة التموين، مراكز أنشطة الإنتاج ومراكز أنشطة التوزيع، وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (III - 9): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	مسبب التكلفة	التكلفة
التموين	A10	- إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	1394583.60
	A11	- شراء القمح الصلب واللين	عدد الطلبيات للموردين	103229865.01
الإنتاج	A20	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	قنطار	37672989.50
	A21	- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	قنطار	30308982.29
	A22	- تصميم المنتجات	عدد الأكياس	765562.29
	A23	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	عدد مرات الفحص	818899.50
	A24	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	عدد عمليات الصيانة	14839437.50
التوزيع	A30	- توزيع المنتجات	عدد طلبيات الزبائن	60121922.60

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud -بسكرة- وحدة الدقيق والفريضة

10079041.99	عدد طلبيات الزيائن	- استقبال طلبيات الزيائن	A31
11265982.60	عدد العمليات المنجزة	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A32
<b>270497267.09</b>	<b>المجموع</b>		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات الوحدة

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن هناك العديد من مسببات التكلفة المرتبطة بنشاط واحد، وقد تم تحديدها بالاستعانة بمختلف رؤساء الأقسام بوحدة الدقيق والفريضة، وذلك عن طريق إعطائهم فكرة حول كيفية عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ليتمكنوا بدورهم من إعطائنا حجة مقنعة لحدوث النشاط والتكلفة المرتبطة به.

#### 4- المرحلة الرابعة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)

حسب الجدول السابق، توجد مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة، كعدد الطلبيات وقنطار منتج والتي يجب تجميعها في مراكز التكلفة، وذلك حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ويتم ذلك وفق الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

الجدول رقم (III - 10): مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	استقبال طلبيات الزبائن	توزيع المنتجات	صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة قطع الغيار	الفحص	تصميم المنتج	إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	شراء القمح بنوعيه صلب ولين	إعداد الطلبات	النشاط
	x	x						x	x	عدد الطلبيات
						x	x			قنطار منتج
					x					عدد الأكياس
				x						عدد مرات الفحص
			x							عدد عمليات الصيانة
x										عدد العمليات المنجزة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات الوحدة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

وعليه فإن الأنشطة ومختلف تكاليفها، تجمع بمراكز التكلفة كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (III - 11): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

مسببات التكلفة	مراكز التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة (دج)
عدد الطلبيات	- إعداد الطلبيات - شراء القمح الصلب واللين - توزيع المنتجات - استقبال طلبيات الزبائن	A10، A11، A30، A31	174825413.20
قنطار منتج	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق - إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	A20، A21	67981972.00
عدد الأكياس	- تصميم المنتجات	A22	765562.29
عدد مرات الفحص	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A23	818899.50
عدد عمليات الصيانة	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A24	14839437.50
عدد العمليات المنجزة	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A32	11265982.60
<b>المجموع</b>			<b>270497267.09</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

بالاعتماد على الجدول السابق، سنقوم بحساب حجم مسببات التكلفة لكل مركز، وذلك حسب الجدول

التالي:

جدول رقم (III - 12): أحجام مسببات ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	رقم النشاط	الأنشطة المجمعة	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
- إعداد الطلبيات	A10	- إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	1394583.60	174825413.20
- شراء القمح الصلب واللين	A11	- نشاط شراء القمح		103229865.01	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

	60121922.60		-نشاط التوزيع	A30	- توزيع المنتجات
	10079041.99		- نشاط الخدمة	A31	- استقبال طلبات الزبائن
67981972.00	37672989.50	قنطار منتج	- نشاط إنتاج الدقيق	A20	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق
	30308982.29		- نشاط إنتاج الفرينة	A21	- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة
765562.29	765562.29	عدد الأكياس	- نشاط التصميم	A22	- تصميم المنتجات
818899.50	818899.50	عدد مرات الفحص	- نشاط الفحص	A23	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية
14839437.50	14839437.50	عدد عمليات الصيانة	- نشاط الصيانة	A24	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع
11265982.60	11265982.60	عدد العمليات المنجزة	- نشاط إعداد الفواتير	A32	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

5- المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات ( المخرجات )

ويتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة، بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج، مضافا إليها التكلفة الوجودية، والتي تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات الإنتاج، وتحسب التكلفة الوجودية لمسببات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوجودية لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} / \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

وعليه فإن التطبيق العددي للتكلفة الوحديية لمسبب التكلفة يكون كالتالي:

$$1.5472 = 174825413.20 / 270497267.09 = \text{التكلفة الوحديية لمسبب التكلفة}$$

وهكذا يتم حساب باقي التكاليف الوحديية لمسببات التكلفة وفق الجدول التالي:

#### الجدول رقم (III - 13): تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	تكلفة مسبب كل مركز
- إعداد الطلبيات - شراء القمح الصلب واللين - توزيع المنتجات - استقبال طلبيات الزبائن	1394583.60 103229865.01 60121922.99 10079041.99	عدد الطلبيات	174825413.20	1.5472
- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق - إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	37672989.50 30308982.29	قنطار منتج	67981972.00	3.9789
- تصميم المنتجات	765562.29	عدد الأكياس	765562.29	353.3314
- الفحص لمراقبة الجودة والتنوعية	818899.50	عدد مرات الفحص	818899.50	330.3180
- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	14839437.50	عدد عمليات الصيانة	14839437.50	18.2282
- العمليات المحاسبية والأجور	11265982.60	عدد العمليات المنجزة	11265982.60	24.0100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفريضة

وعليه فإننا سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز، بالنسبة لخطي الفريضة والدقيق، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة لكل مركز، في حجم مسببات خطي الفريضة والدقيق، وحسب المعلومات المتوفرة لدينا من قبل المؤسسة، فإن طاقة إنتاج خطي الفريضة والدقيق تمثل 59% و 41% على التوالي:

الجدول رقم (III - 14): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفريضة

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفريضة (%59)	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق (%41)	حجم مسبب كل مركز
عدد الطلبيات	103146993.78	71678419.41	174825413.20
قنطار منتج	40109363.48	27872608.52	67981972.00
عدد الأكياس	451681.75	313880.53	765562.29
عدد مرات الفحص	483150.70	335748.79	818899.50
عدد عمليات الصيانة	8755267.83	6084169.17	14839437
عدد العمليات المنجزة	6646929.73	4619052.86	11265982.60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول تحديد تكلفة مسببات المراكز

بعد تحديدها لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف اللاحقة لمسببات التكلفة}$$

الجدول رقم (III - 15): حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة

المجموع	خط إنتاج الدقيق			خط إنتاج الفريضة			البيان
	تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	
1350793041.93	726860276.17			623932764.96			إجمالي التكاليف المباشرة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة

	110900850.5	1.5472	71678419.4	159589028.8	1.5472	103146993.7	عدد الطلبات
	110902322	3.9789	27872608.5	159591146.4	3.9789	40109363.48	قنطار منتج
	110903847.1	353.3314	313880.53	179719.52	353.3314	451681.75	عدد الأكياس
	110903868.8	330.3180	335748.79	159593372.9	330.3180	483150.70	عدد مرات الفحص
	110903452.5	18.2282	6084169.17	159592773.1	18.2282	8755267.83	عدد عمليات الصيانة
	110903479.17	24.0100	4619052.86	159592782.9	24.0100	6646929.73	عدد العمليات المنجزة
<b>477612296.5</b>	<b>776322430.73</b>		<b>1019172713.17</b>				<b>إجمالي التكاليف غير المباشرة</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

وبما أن المؤسسة تنتج 626912.21 وحدة من الدقيق، و 596829.98 وحدة من الفرينة، نستنتج الجدول التالي:

الجدول رقم (III - 16): حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

	1503182706.9	<b>1643105478.13</b>	التكاليف الإجمالية
	596829.89	626912.21	عدد الوحدات المنتجة
	2518.61	2620.95	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

إن الوحدة لها سعر تكلفة لمنتج الفرينة، حسب نظام التكاليف التقليدي يقدر ب 2662.30 دج، وذلك حسب المعلومات المقدمة لنا من طرف المحاسبة العامة، وعليه نقوم باستنتاج الجدول التالي:

الجدول رقم (III - 17): سعر التكلفة بين نظام المحاسبة التقليدي ونظام (ABC)

البيان	منتج الدقيق لسنة 2013	منتج الفرينة لسنة 2013
سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	2639.58	2662.30
سعر التكلفة حسب نظام (ABC)	2518.61	2620.95
الانحراف	120.97	41.35

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النتائج السابقة

نلاحظ من خلال الجدول، أن سعر التكلفة لكل من منتجي الدقيق والفرينة، قد انخفض مما كان عليه في النظام التقليدي الذي تطبقه وحدة الدقيق والفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud، حيث انخفض سعر التكلفة لمنتج الدقيق من 2639.58 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي، إلى 2518.61 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي بانحراف قدره 120.97 دج/ق.

كما انخفض سعر التكلفة لمنتج الفرينة من 2662.30 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي، إلى 2620.95 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي بانحراف قدره 41.35 دج/ق، وهذا ما يبين مساهمة ودقة نظام (ABC)، في تخفيض التكاليف بوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud.

### المطلب الثالث: توجيه قرارات التسعير بوحدة الدقيق والفرينة بتطبيق نظام (ABC)

إن قرارات التسعير المطبقة من طرف المؤسسة، تخضع للعديد من العوامل وذلك حسب المعلومات المقدمة إلينا من طرف وحدة الدقيق والفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud، باعتبار أن السعر في الجزائر يحدد وفقا لقوانين تضعها الدولة، وذلك لأنها تقوم بتدعيم المواد الأولية وخاصة منها القمح والشعير، وعليه فإن المؤسسة مرغمة على إتباع تلك القوانين وتطبيقها.

إلا أنه لا يمنع المؤسسات بالنظر في قرارات تسعير منتجاتها، حتى لا تحقق خسائر هي في منأى عنها، وهنا نجد أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يقوم بتخفيض التكاليف غير المباشرة التي لا تأخذ بعين الاعتبار من طرف المؤسسة، مما يؤدي إلى انخفاض تكلفة منتجات الوحدة، وهنا تقوم المؤسسة بالنظر إلى قرارات تسعير منتجاتها وتوجيهها، بتخفيضها عن طريق تطبيق نظام (ABC) لأنه يقدم معلومات أكثر دقة حول التكاليف غير المباشرة، عكس النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف الذي لا يهتم بالتكاليف غير المباشرة.

وعليه يمكننا القول بأن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يوفر إمكانية لتحديد التكاليف بدقة أكبر، وبالتالي فهو يؤثر على قرارات المؤسسة المختلفة وخاصة منها قرارات التسعير وتوجيهها، وذلك لزيادة الطلب على منتجات المؤسسة ودخول سوق المنافسة.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا الميدانية لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud، قمنا بربط الجانب النظري بالواقع التطبيقي لنظام (ABC)، ومساهمته في توجيه القرارات التسعيرية بالوحدة محل الدراسة، ومن خلاله قمنا بالتوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن:

- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، داخل مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب Gmsud، يقوم بالتخفيض من إجمالي التكاليف وبالتالي انخفاض أسعار منتجات المؤسسة، والتي بالضرورة سيزيد الطلب عليها، لكن مع المحافظة على جودتها ونوعيتها؛

- نظام (ABC) لا يعبر عن تقنية لحساب تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، وإنما هو نظام لتسيير التكاليف والأرباح، والذي يأخذ بعين الاعتبار السوق لتحديد السعر التنافسي، المراد تحقيقه من طرف المؤسسة؛

- نظام (ABC) يقوم بتخفيض تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب والرقابة عليها، من خلال السعي لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المؤسسة، ودراسة العوامل التي تؤثر في التكاليف، للانتقال إلى المستوى الأدنى لها؛

- نظام (ABC) يقدم سرعة ودقة أكبر في احتساب تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، وذلك إن قامت المؤسسة باستخدام البرمجيات الخاصة بهذا النظام.

كما يمكننا القول بأن وحدة الدقيق والفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، يمكنها تخفيض تكاليفها إلى أقل قدر ممكن، لتوفرها على مجموعة من المميزات وهي:

- طبيعة منتجاتها النمطية بالدرجة الأولى.

- قربها من قنوات التوريد الخاصة بالقمح بنوعيه، ويساعدها في ذلك تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

أما عملية توجيه قرارات التسعير فتبقى صعبة نوعا ما، وذلك لأن أسعار منتجات المؤسسة من دقيق وفرينة، تخضع لتسقيف محدد من قبل الدولة، باعتبارها المورد الوحيد للقمح بنوعيه وعن طريق أسعار مدعمة، بالإضافة إلى نمطية منتجاتها المقدمة.

**خاتمة:**

يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف، وخاصة غير المباشرة منها، وذلك عن طريق تحديده لمسببات التكلفة وحساب مختلف أحجامها، وعليه حاولنا من خلال هذا الموضوع، دراسة العلاقة التي تربط مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بتوجيه قرارات التسعير، بالإضافة إلى محاولة تطبيق هذا النظام في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud، وكيفية مساهمته في توجيه قرارات التسعير داخلها، وبمقارنة الجانب النظري بنتائج العمل الميداني، خلصنا إلى مجموعة من النتائج، سنقدم من خلالها بعض التوصيات وآفاق جديدة للدراسة.

**1- النتائج:**

من خلال دراسة موضوع بحثنا بجانبه النظري والتطبيقي، نستنتج مجموعة من النتائج التي تجيب على الإشكالية الرئيسية له، وتؤكد صحة فرضيات الدراسة وذلك كما يلي:

**الفرضية الأولى:** " يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، طريقة فعالة لتخفيض التكاليف داخل المؤسسة مقارنة بنظم التكاليف التقليدية ".

إن تطرقنا في الفصل الأول لمفهوم نظام (ABC)، وكذلك دواعي الانتقال من النظم التقليدية إلى نظام (ABC)، يعتبر نموذجاً متقدماً وفعالاً لتخصيص التكاليف، وذلك لقيامه على مبدأ أن الأنشطة تمثل حلقة الوصل بين الموارد والمنتجات، والذي يؤدي بالضرورة إلى تخصيص الموارد المتاحة، لتلائم متطلبات الإدارة نحو معلومات التكاليف، ودورها في التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى، وعليه نتوصل إلى النتائج التالية:

- إن نظم المحاسبة التقليدية، عادة ما تقوم على تخصيص التكاليف على أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة، بالرغم من وجود العديد من بنود التكاليف غير المباشرة؛

- إن نظام (ABC) يقوم على فكرة أن المنتجات تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك الموارد، وعليه فإن الأنشطة تعتبر حلقة الوصل بين المنتجات والموارد؛

- إن تخفيض التكاليف غير المباشرة، يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة أكثر لتعظيم قيمة المؤسسات، وهذا ما يقوم عليه نظام (ABC)؛

الفرضية الثانية: " يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، كطريقة يتم من خلالها ترشيد قرارات التسعير وتوجيهها ".

من خلال الفصل الثاني والذي يبين لنا كيفية استخدام نظام (ABC) في توجيه قرارات التسعير، يظهر لنا أن هذا النظام يقوم على تحقيق التأقلم مع البيئة الحديثة، وذلك من خلال تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها، وتوفير معلومات دقيقة تساهم في اتخاذ القرارات التسعيرية وتوجيهها والتأثير فيها، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية، وعليه نتوصل لمجموعة من النتائج التالية:

- إن تخفيض التكاليف وفقا لنظام (ABC) لا يكون باتخاذ قرارات عشوائية، لكنه يتم عن طريق دراسة إمكانية التخفيض ومدى تأثيره على تكلفة أداء الأنشطة، وبالتالي اتخاذ قرارات تسعير ملائمة؛

- إن قرارات التسعير لها علاقة طردية مع تكاليف المنتجات، فهي تتخفف بانخفاض التكاليف، ونظام (ABC) يعمل على ذلك؛

الفرضية الثالثة: " إن نظام (ABC) يسمح لنا بتوفير المعلومات اللازمة من أجل اتخاذ القرار الأمثل داخل المؤسسة ".

من خلال الفصل الثالث والذي يبين لنا دراسة ميدانية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud، نستنتج أن هذه الأخيرة تتوفر على قاعدة معلومات، تمكنها من الحصول على بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب، مما يتيح لها تحديد مسببات التكلفة وحساب أحجامها وتكاليفها، وهذا يسهل عليها تطبيق نظام (ABC) وبالتالي اتخاذ قرارات ملائمة كقرارات التسعير، التي تساعدها على تحقيق ميزة تنافسية، عن طريق تخفيض الأسعار والتحكم فيها وتوجيهها في سوق المنافسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة، وعليه نتوصل إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة في:

- إن تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud، لنظام (ABC) سيمكنها من تجاوز الكثير من المعوقات، بتخفيض تكاليف منتجاتها والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار، وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة؛

- إن جميع الدعائم المرتبطة بتطبيق نظام (ABC)، تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud، والمتمثلة في توفرها على نظام معلومات، حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، وهذا ما يسهل من عملية تطبيق نموذج الدراسة، والمتمثل في نظام (ABC).

**2- التوصيات:**

- من خلال النتائج المتوصل إليها سابق، يمكننا استنتاج مجموعة من التوصيات والمتمثلة في:
- ضرورة تبني المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لما له من مزايا عديدة في التحليل الدقيق المستمر، والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق؛
  - إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية، وتدعيمها بالكفاءات البشرية المؤهلة علميا وعمليا؛
  - ضرورة إنشاء أقسام خاصة بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، ومنها الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة، بالجامعات والمعاهد الجزائرية، وذلك لتكوين الإطار المؤهلة علميا في مجال التكاليف؛
  - محاولة توفير برمجيات خاصة بتطبيق نظام (ABC) في المؤسسات الجزائرية، تكون تكاليفها مناسبة من أجل إمكانية استغلالها من قبل معظم المؤسسات.

**3- آفاق البحث:**

- من خلال موضوع بحثنا هذا، ظهرت لنا العديد من المتغيرات التي لها علاقة بنظام (ABC)، يمكن أن نقترحها كمواضيع للدراسة والبحث، ومنها:
- دور نظام (ABC) في ترشيده القرارات داخل المؤسسة؛
  - استخدام نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) (Activity- Based Pricing)، في تحديد السعر الأمثل داخل المؤسسة؛
  - ربط نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) (Activity- Based Management)، مع نظام (ABC)؛
  - تطبيق موضوع التكلفة المستهدفة، في إطار تحديد أسعار المنتجات وفق نظام (ABC).



## المراجع باللغة العربية

## 1- الكتب بالعربية:

- 1- أحمد الخطيب، عادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة نظريات ونماذج حديثة، (عمان: الأردن، جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، 2009).
- 2- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف - في بيئة الأعمال المعاصرة -، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2007).
- 3- أحمد نزار النوري، ثامر البكري، التسويق الأخضر، (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009).
- 4- أحمد نور، المحاسبة الإدارية، (بيروت: لبنان، الدار الجامعية، 1998).
- 5- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، (عمان: الأردن، دار أسامة، ط1، 2013).
- 6- إيريك نوريس، ري أتش جارسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، (المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2002).
- 7- بشير عباس العلق، التسويق الحديث - مبادئه، إدارته وبحوثه -، (الجمهورية العربية الليبية الشعبية، الدار الجماهيرية للنشر، التوزيع والإعلان، ط1، 2004).
- 8- تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري -، ترجمة: أحمد حامد حجاج، (الرياض: المملكة العربية السعودية، الجزء 1، 2009).
- 9- توفيق محمد عبد المحسن، التسويق وتحديات التجارة الإلكترونية، (مصر، دار الفكر العربي، 2004).
- 10- ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2006).
- 11- جوزيف بويت، جيمي بويت، ما يقوله الأساتذة عن التسويق، (المملكة العربية السعودية، مكتبة جرير، ط1، 2005).
- 12- جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة: أحمد محمد زامل، (الرياض: المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2004).
- 13- حميد الطائي، بشير العلق، تطوير المنتجات وتسعيرها، (عمان: الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004).
- 14- حميد الطائي، بشير العلق، مبادئ التسويق الحديث - مدخل شامل -، (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010).
- 15- الخطيب فهد سليم، مبادئ التسويق - مفاهيم أساسية -، (عمان: الأردن، دار الفكر للطباعة، النشر والتوزيع، ط1، 2000).

- 16- زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، سياسات التسعير - مدخل منهجي، تطبيقي متكامل -، ( عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، ط 1، 2011 ).
- 17- زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف - مدخل اتخاذ القرارات-، (الرياض: المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2013).
- 18- صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2006).
- 19- طاهر مرسي عطية، أساسيات التسويق الحديث، ( مصر، النسر الذهبي للطباعة، 2004).
- 20- عبد الباسط حسونة وآخرون، مبادئ التسويق الحديث - بين النظرية والتطبيق -، ( عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، ط 1، 2008).
- 21- عبد السلام أبو قحف، التسويق - وجهة نظر معاصرة -، (الإسكندرية: مصر، مكتبة الإشعاع الفنية، 1999).
- 22- علي الجياشي، التسعير - مدخل تسويقي -، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط 2، 2004 ).
- 23- علي عبد الرضا الجياشي، التسعير، ( عمان: الأردن، جهينة للنشر والتوزيع، ط 1، 2008 ).
- 24- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، (عمان: الأردن ، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2008).
- 25- محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر - مدخل سلوكي -، ( عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، ط 3، 2014 ).
- 26- محمد إبراهيم عبيدات، إستراتيجية التسويق - مدخل سلوكي -، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ط 3، 2003 ).
- 27- محمد الباشا وآخرون، مبادئ التسويق الحديث، ( عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، 2000 ).
- 28- محمد طاهر نصير، حسين محمد إسماعيل، التسويق الإسلامي، (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009 ).
- 29- محمد عبيدات، مبادئ التسويق، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2001 ).
- 30- محمود جاسم محمد الصميدعي، إستراتيجيات التسويق - مدخل كمي وتحليلي -، ( عمان: الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2004 ).
- 31- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، محاسبة التكاليف - مدخل إداري -، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2007).
- 32- نزار عبد المجيد البيراوي، أحمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق، ( عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008).
- 33- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: مصر ، الدار الجامعية، 2000).
- 34- يوسف أبو فارة، سياسات التسعير، (القاهرة: مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط 1، 2013 ).

## 2- المقالات:

- 1- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، (مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، العدد 1، المجلد 15، 2007).
- 2- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، (مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، العدد الثاني، المجلد 15، 2007).
- 3- محمد نبيل الشيمي، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، (مجلة الاقتصاد والإدارة، عمان، العدد 2547، المجلد 21، 11-10-2009).

## 3- المداخلات:

- 1- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing في تحسين تنافسية المؤسسة، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول: " تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط" المنعقد في الفترة 29-30 أكتوبر 2002 بجامعة بسكرة).

## 4- الرسائل والأطروحات:

- 1- Ahmed Fath-Alla Rahmouni, la Mise en Oevre de la Comptabilité par Activités dans les Entreprises Françaises, (Thèse Présentée pour Obtention du Doctorat, Spécialisation Science de Gestion, Institut d'administration des Entreprises, Université du Sud Toulon-UAR, France, 2008).
- 2- درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتفسير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، (أروحة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004).
- 3- عمر سعيد أحمد حبتور، نظام (ABC) وإمكانية تطبيقه على شركات صناعة السجائر والكبريت اليمنية، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة، جامعة عدن، 2008).
- 4- صلاح محمدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007).
- 5- حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، (رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006).
- 6- فائزة محمد عبد الهادي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قرارات التسعير، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2006).

## المراجع بالفرنسية:

- 1- Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, **le Management de la Performance**, (Paris: France , édition Comptable Malesherbes, 1997).
- 2- Chirouge. Y, **Marketing Stratégique**, ( Paris: France, édition Ellipses, 1995 ).
- 3- Cooper. R, Kaplan. R, **Management Accounting (1984/1994) Développement of Practice and Théory**, (USA, Management Accounting Research, 1994).
- 4- Cooper. R, Kaplan. R, **Profit Priorities From Activity-Based Costing**, ( Harvard Business Review, 1991).
- 5- Davidson Sidney, **Managérial Accounting an Introduction To Concepts uses**, (India, CBS Publishing, 5<sup>th</sup> édition, 1994)
- 6- Dayan. A et autre, **Marketing**, (Paris: France, Presses Universitaire de France, 4<sup>ème</sup> édition, 1998).
- 7- Djilti Med Seghir, **Marketing**, ( Alger, édition Berti, 1998 ).
- 8- Drury Colin, **Management and Cost Accounting**, (édition Chapman, 1992).
- 9- Emblensvag Jan, **Activity-Based Costing and Environnement Management**, (Boston, Kluwer Académique Publisher, 2000).
- 10- Gervais Michel, **Contrôle De Gestion**, (Paris: France , 7<sup>ème</sup> édition D'organisation, 2001 ).
- 11- Guojet Christian, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, (Paris:France , édition Dunod, 1996).
- 12- Helfer. J.P, **Politique Commerciale**, (Paris: France, édition Vuibert Entreprise, 1995).
- 13- Horngren Charles & Others, **Cost Accounting : Amanagerial Emphasis**, (New Jersey, Prentice Hall International, 10<sup>th</sup> édition, 2000).
- 14- Horngren, Bhimani, **Management and Cost Accounting**, ( USA, University of Applied Science, 2004).
- 15- Ingham Marc, **Management Stratégique et Compétitivity**, ( Belgique, édition Deboeck, 1995).
- 16- Janne Jarvinen, **Rational for Adoption Activity-Based Cousting in Hospital**, (Germany, University of onlu, 2005).
- 17- John L.Daly, **Pricing For Profitability Activity Based Pricing For Competitive Advantage**, (New York, édition WILEY, 2002).
- 18- Kaplan. R , Atkinson. A, **Advanced Management Accounting**, ( USA, Prentice Hall International, 3<sup>red</sup> édidion, 1998 ).
- 19- Kotler. P et autre, **Marketing Management**, ( Paris: France, 12<sup>ème</sup> édition Spécial, 2006 ).
- 20- Lorin Philippe, **Le Contrôle de Gestion Stratégique – La Gestion Par les Activités**, (Paris: France, Dunod, 1991 ).
- 21- Lorino Philippe, **Méthodes et Pratique de Performance**, (Paris: France , édition d'organisation, 2001).
- 22- M.Porter, **L'avantage des Nation Inter**, (Paris: France, édition d'organisation, 1993).
- 23- Martin. Sylvie, Védrine. Jean-Pierre, **commercialisation les Concepts Clés**, (Alger, édition Chihab, 1996).
- 24- Monereau Michel, **Gestion des Entreprises Touristiques**, ( France, édition Bréal, 2<sup>ème</sup> édition, 2008 ).
- 25- Okamba Emmanuel, **Contrôle de Gestion des Ressources Humaines**, (ParisFrance, édition Publi book, 2005 ).
- 26- Peter. B ,Turney. B , **Activity-Based Costing an Emerging for Management**, (USA, SAS Institute, 2008).

- 27- Plownan Brian, **Activity Based Management, Improving Process and Profitability**, (USA, Grower Publishing Limited, 2001).
- 28- Rui. J, **Advanced Management Accounting Cases**, ( USA, Industrial and Business Studies, University of Warwick, 2009 ).
- 29- Vlasselaser Michel, **le Pilotage D'entreprise, des Outils Pour Gérée la Performance Future**, ( France, Public Union édition, 2000 ).

الملحق رقم (01): جدول تكاليف وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنة المالية

2013

Cout de Revient Dec/2013

Charges Variables

production		
N°		Qtité_Qtx
001	Semoules	232.038,10
002	Farine	344.119,95
Totaux		576.158,05

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601004	Eaux	836.477,09	1,45	1,45
601120	Correcteur de Farine GMS	3.774.110,00	0,00	6,55
602101	Energie Electrique	9.682.983,71	16,81	16,81
602104	Pièces de rechange	6.681.380,65	11,60	11,60
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	394.837,60	0,69	0,69
602220	Fournitures de bureaux	50.358,96	0,09	0,09
602230	Carburant	2.201.214,65	3,82	3,82
602250	Habillement du Personnel	88.880,00	0,15	0,15
602290	Mat. Fournitures Divers	1.465.245,94	2,54	2,54
615	Entret. Réparat. Maintenance	2.443.795,02	4,24	4,24
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	3.625.117,22	6,29	6,29
623	Publicité et Publication	336.679,70	0,58	0,58
624	Transports de biens	1.605.748,78	2,79	2,79
625	Déplacements, missions. Réceptions	2.066.207,32	3,59	3,59
626	Frais postaux et de télécom	2.022.152,89	3,51	3,51
627	Services Bancaires	75.459,32	0,13	0,13
628	Cotisations et divers	1.591.204,00	2,76	2,76
631	Rémunération du personnel	6.176.7969,99	107,21	107,21
642	Impôts, taxes non récup. CA	3.246.601,60	5,63	5,63
645	Autres impôts et taxes	186.574,01	0,32	0,32
652	Charges exceptionnelles	7.810,20	0,10	0,10
			0,00	0,00

	<b>S/Total</b>	<b>104.150.808,64</b>	<b>174,22</b>
			<b>180,77</b>

الملحق رقم (02): جدول التكاليف الثابتة لوحدة الدقيق والفريينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنة المالية 2013

**Charges Fixes**

N°Cpte	Désignation	Montant	Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	2.532.757,64	4,40	4,40
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	33.001.881,99	57,28	57,28
	<b>S/Total</b>	<b>35.534.639,63</b>	<b>61,68</b>	<b>61,68</b>
			<b>235,89</b>	<b>242,44</b>

الملحق رقم (03): جداول تكلفة مشتريات منتج الدقيق لوحدة الدقيق والفريينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنة المالية 2013

Extract	Nature	Product/ Qtx	Cout/ Achats	Montant/ Achats
68,33%	SS	11.916,71	2.284,69	27.225.956,74
10,97%	SSSF	1.913,80	1.190,57	2.278.511,91
0,00%	02 Cat	0,00		0,00
20,69%	Son	3.609,03	1.189,62	4.293.367,63
	<b>Totaux</b>	<b>17.439,544</b>	<b>1.938,00</b>	<b>33.797.836,27</b>

Sac 25 kgs				
<b>Qtx</b>	Semoule	1	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	4	15,55	62,20
<b>kg</b>	Fil en 0,6 grs/ sac	2,4	416,10	1,00
<b>U</b>	Etiquette	4	0,25	1,00
	<b>Total</b>	<b>1</b>		<b>2.348,89</b>

C.V

**174.22**

C.F

**61.68**

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.584,78</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>	<b>2.975,32</b>
<b>Marge</b>	<b>390,54</b>
<b>Marge %</b>	<b>15,11%</b>

<b>Sac 10 kgs</b>				
<b>Qtx</b>	Semoule	1	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	10	13,88	138,80
<b>kg</b>	Fil en 0,5 grs/ sac	5	416,10	2,08
<b>U</b>	Etiquette	10	0,25	2,50
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2.428,07</b>

C.V 174,22

C.F 61,68

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.663,69</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>	<b>2.977,42</b>
<b>Marge</b>	<b>313,46</b>
<b>Marge %</b>	<b>11,77%</b>

<b>Sac 25 kgs Extra</b>				
<b>Qtx</b>	Semoule	1	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	4	29,25	117,00
<b>kg</b>	Fil en 0,6 grs/ sac	2,4	416,10	1,00
<b>U</b>	Etiquette	4	0,25	1,00
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2.403,69</b>

C.V 174,22

C.F 61,68

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.639,58</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>	<b>0,00</b>
<b>Marge</b>	<b>- 2.693,58</b>
<b>Marge %</b>	<b>- 100,00%</b>

Sac 10 kgs Extra				
<b>Qtx</b>	Semoule	1	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	10	13,03	130,30
<b>kg</b>	Fil en 0,6 grs/ sac	5	416,10	2,08
<b>U</b>	Etiquette	10	0,25	2,50
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2.419,57</b>

C.V 174,22

C.F 61,68

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.655,46</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>	<b>2.975,00</b>
<b>Marge</b>	<b>319,54</b>
<b>Marge %</b>	<b>12,03%</b>

Sac 05 kgs Extra				
<b>Qtx</b>	Semoule	1	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	20	21,65	433,00
<b>kg</b>	Fil en 0,5 grs/ sac	6,6	416,10	2,75
<b>U</b>	Etiquette	20	0,25	5,00
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2.725,43</b>

C.V 174,22

C.F 61,68

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.961,33</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>	<b>0,00</b>
<b>Marge</b>	<b>- 2.961,33</b>
<b>Marge %</b>	<b>- 100,00%</b>

Sac 05 kgs				
<b>Qtx</b>	Semoule	1	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	20	6,77	135,40
<b>kg</b>	Fil en 0,33 grs/ sac	6,6	416,10	2,75
<b>U</b>	Etiquette	20,0	0,25	5,00
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2.427,83</b>

C.V 174,22

C.F 61,68

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.663,73</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>	<b>0,00</b>
<b>Marge</b>	<b>- 2.663,73</b>
<b>Marge %</b>	<b>- 100,00%</b>

Sac 02 kgs				
<b>Qtz</b>	Semoule	1,00	2.284,69	2.284,69
<b>Sac</b>	Sac	50	2,52	126,00
<b>kg</b>	Sac Groupage(Fardeaux 1=44,44 grs)	0,494	174,40	85,12
<b>U</b>	Colle 1kgs =600Fard= 5400 sac 1kg	0,009	141,000	1,31
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2.497,11</b>

C.V 174,22

C.F 61,68

<b>Cout de Revient</b>	<b>2.733,00</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>	<b>0,00</b>
<b>Marge</b>	<b>- 2.733,00</b>
<b>Marge %</b>	<b>- 100,00%</b>

الملحق رقم (04): جداول تكلفة مشتريات منتج الفريضة لوحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى  
للجنوب للسنة المالية 2013

Extract	Nature	Product/ Qtz	Cout/ Achats	Montant/ Achats
<b>76,60%</b>	Farine Panifiable	26.728,62	1.062,50	28.456.524,47
<b>0,00%</b>	Farine Supérieure	0,00		0,00
<b>23,40%</b>	Son	8.183,30	1.189,62	9.735.001,65
<b>Totaux</b>		<b>34.965,92</b>	<b>1.092,25</b>	<b>38.191.526,12</b>

**Production sac 50 kgs Farine Panifiable**

	Désignation	Qtité / Qx	P / U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1.062,50	1.062,50
002	Sac	2	23,70	47,40
003	Fil en 0,7 grs/ sac	1,4	416,10	0,58
004	Etiquette	2	0,25	0,50
<b>Total</b>				<b>1.110,98</b>
				<b>C.V 180,77</b>
				<b>C.F 61,68</b>
<b>Cout de Revient</b>				<b>1.353,43</b>
<b>Prix Ventes Qtz</b>				<b>1.603,81</b>
<b>Marge</b>				<b>250,38</b>
<b>Marge %</b>				<b>18,50%</b>

**Production sac 25 kgs Farine Panifiable**

	<b>Désignation</b>	<b>Qtité / Qx</b>	<b>P / U</b>	<b>Montant/Qtix</b>
001	Farine	1,00	1.062,50	1.062,50
002	Sac	4	16,91	67,64
003	Fil en 0,6 grs/ sac	2,4	416,10	1,00
004	Etiquette	4	0,25	1,00
<b>Total</b>				<b>1.132,14</b>
				C.V
				<b>180,77</b>
				C.F
				<b>61,68</b>
<b>Cout de Revient</b>				<b>1.374,58</b>
<b>Prix Ventes Qtix</b>				<b>1.666,00</b>
<b>Marge</b>				<b>291,42</b>
<b>Marge %</b>				<b>21,20%</b>

**Production sac 1 kgs blé tendre**

	<b>Désignation</b>	<b>Qtité / Qx</b>	<b>P / U</b>	<b>Montant/Qtix</b>
001	Farine	1,00	1.062,50	1.062,50
002	Sac	100	2,35	235,00
003	Sac Groupage(Fardeaux 1=44,44 grs)	0,494	172,40	85,12
004	Colle 1kgs =600Fard= 5400 sac 1kg	0,019	141,000	2,61
<b>Total</b>				<b>1.385,23</b>
				C.V
				<b>180,77</b>
				C.F
				<b>61,68</b>
<b>Cout de Revient</b>				<b>1.627,67</b>
<b>Prix Ventes Qtix</b>				<b>1.014,50</b>
<b>Marge</b>				<b>386,83</b>
<b>Marge %</b>				<b>23,77%</b>

**Production sac 5 kgs blé tendre**

	<b>Désignation</b>	<b>Qtité / Qx</b>	<b>P / U</b>	<b>Montant/Qtix</b>
001	Farine	1,00	1.062,50	1.062,50
002	Sac	20	9,00	180,00
003	Fil en 0,33 grs/ sac	6,6	416,10	2,75
004	Etiquette	20,0	0,25	5,00
<b>Total</b>				<b>1.250,25</b>
				C.V
				<b>180,77</b>
				C.F
				<b>61,68</b>
<b>Cout de Revient</b>				<b>1.492,69</b>
<b>Prix Ventes Qtix</b>				<b>1.929,50</b>
<b>Marge</b>				<b>436,81</b>
<b>Marge %</b>				<b>29,26%</b>

<b>Extract</b>	<b>Nature</b>	<b>Product/ Qtix</b>	<b>Cout/ Achats</b>	<b>Montant/ Achats</b>
<b>71,23%</b>	Farine Panifiable	19.926,27	1.052,93	20.980.990,73
<b>0,00%</b>	Farine Supérieure	0,00	0,00	0,00
<b>28,77%</b>	Son	8.046,47	1.189,62	9.572.221,16
<b>Totaux</b>		<b>27.972,74</b>	<b>1.092,25</b>	<b>30.553.220,90</b>

**Production sac 25 kgs Farine Supérieur**

	<b>Désignation</b>	<b>Qtité / Qx</b>	<b>P / U</b>	<b>Montant/Qtix</b>
001	Farine	1,00	1.052,93	1.052,93
002	Sac	4	14,50	58,00
003	Fil en 0,6 grs/ sac	2,4	416,10	1,00
004	Etiquette	4	0,25	1,00
<b>Total</b>				<b>1.112,93</b>
				C.V
				<b>180,77</b>
				C.F
				<b>61,68</b>
<b>Cout de Revient</b>				<b>1.355,37</b>
<b>Prix Ventes Qtix</b>				
<b>Marge</b>				<b>- 1.355,37</b>
<b>Marge %</b>				<b>- 100,00%</b>

**Production sac 5 kgs Blanche**

	<b>Désignation</b>	<b>Qtité / Qx</b>	<b>P / U</b>	<b>Montant/Qtix</b>
001	Farine	1,00	1.052,93	1.052,93
002	Sac	20	12,50	250,00
003	Fil en 0,33 grs/ sac	6,6	416,10	2,75
<b>Total</b>				<b>1.305,68</b>

	C.V	180,77
	C.F	61,68
<b>Cout de Revient</b>		<b>1.548,12</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>		<b>0,00</b>
<b>Marge</b>		<b>- 1.548,12</b>
<b>Marge %</b>		<b>- 100,00%</b>

**Production sac 1 kgs Blanche**

	<b>Désignation</b>	<b>Qtité / Qx</b>	<b>P / U</b>	<b>Montant/Qtx</b>
001	Farine	1,00	1.052,93	1.052,93
002	Sac	100	2,35	215,00
003	Sac Groupage(Fardeaux 1=44,44 grs)	0,494	172,40	85,12
004	Colle 1kgs =600Fard= 5400 sac 1kg	0,019	141,000	2,61
<b>Total</b>				<b>1.355,66</b>
			C.V	<b>180,77</b>
			C.F	<b>61,68</b>
<b>Cout de Revient</b>				<b>1.598,10</b>
<b>Prix Ventes Qtx</b>				<b>0,00</b>
<b>Marge</b>				<b>- 1.598,10</b>
<b>Marge %</b>				<b>- 100,00%</b>

الملحق رقم (05): وضعية مشتريات " القمح الصلب والقمح اللين " ديسمبر 2013

Situation Des Achats « Blé dur & Blé tendre »Decembre/2013

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
11/12/2013	381000		Fre 688/2013	O.A.I.C 01 Decade 12/2013 Ble Tendre	17.301.240,00	
11/12/2013	381500		Fre 688/2013	O.A.I.C 01 Decade 12/2013 Ble Dur	18.604.800,00	
11/12/2013	401000	401003	Fre 688/2013	O.A.I.C 01 Decade 12/2013		35.906.040,00
22/12/2013	381000		Fre 709/2013	O.A.I.C 02 Decade 12/2013 Ble Tendre	15.138.585,00	
22/12/2013	381500		Fre 709/2013	O.A.I.C 02 Decade 12/2013 Ble Dur	16.279.200,00	
22/12/2013	401000	401003	Fre 709/2013	O.A.I.C 02 Decade 12/2013		31.417.785,00
31/12/2013	381000		Fre 730/2013	O.A.I.C 03 Decade 12/2013 Ble Tendre	17.301.240,00	
31/12/2013	381500		Fre 730/2013	O.A.I.C 03 Decade 12/2013 Ble Dur	18.604.800,00	
31/12/2013	401000		Fre 730/2013	O.A.I.C 03 Decade 12/2013		35.906.040,00
<b>TOTAL</b>					<b>103.229.865,00</b>	<b>103.229.865,00</b>

الملحق رقم (06): تشكيلة من منتجات وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سعة الكيس	البيان	رقم الحساب
25 كغ	دقيق عالي الجودة	منتج الدقيق
10 كغ	دقيق عالي الجودة	
10 كغ	دقيق ممتاز	
25 كغ	دقيق دقيق ممتاز	
25 كغ	دقيق ممتاز خشن	
25 kg	S. courante 2éme cat.	
25 كغ	سمولات	
01 كغ	فرينة ممتازة	منتج الفرينة
05 كغ	فرينة ممتازة	
50 كغ	فرينة عادية	
25 كغ	فرينة عادية	
40 كغ	فرينة عادية	
100 / 50 كغ	نخالة	النخالة
/	فضلات النخالة	

