



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

محاكاة نظام التكاليف المستندة لنشاط ABC في

المؤسسة التجارية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز -إمتياز التوزيع ورقلة

2024

من إعداد الطالبتين:

خديجة بوخريص

إكرام شطي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/10

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/بكارى بلخير (أستاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ فريد عوينات. (أستاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/وقيس خولة (أستاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2024/2023



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

محاكاة نظام التكاليف المستندة لنشاط ABC في المؤسسة

التجارية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز -إمّياز التوزيع ورقلة

2024

من إعداد الطالبتين:

خديجة بوخريص

إكرام شطي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/10

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/بكارى بلخير (أستاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ فريد عوينات .(أستاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/وقيس خولة ". (أستاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2024/2023

الشكر والعرفان

أول شكر لله تعالى وعلى ما أسبغه علينا من نعم، وعلى تسيير السبيل، فله الحمد والشكر في كل وقت وحين.
كما نتقدم بجزيل الشكر الخالص للمؤطر الأستاذ الدكتور فريد عوينات، والدكتور والدكتور.....
مع كل الشكر والتقدير لجميع من ساعدونا في الحصول على البيانات اللازمة لتمام هذا العمل شكرا كذلك
لكل من علمنا حرفا، كلمة، مقياسا شكرا لكل الأستاذة المحترمين .

الإهداء

الحمد لله حبا و شكرا امتنانا، الحمد لله الذي بفضله ادركت اسمي الغايات ، انظر لنفسي ولنجاحي كالذي ينظر الي معجزته، الي
الحلم الذي طال انتظاره وتحقق بفضل الله واقعا افتخر به .

الي العزيز الذي حملت اسمه فخرا ، يردد اسمي عاليا في عنان السماء حاملا شرف لقبك ، وبكل اعتزاز انا لهذا الرجل ابنة الي
من كلله الله بالهيبة، الي تلك الروح الطاهرة (والدي العزيز) رحمه الله

الي اليد الخفية التي ازلت عن طريقي الاشواك ومن تحملت كل لحظة ألم مررت بها وساندتني عند طعفي الي من كانت دعواتها
تحيطني دائما الي امي.

الي سندي الي امدوني بالقوة والحب وامنو بي الي مصدر قوتي وفخري (اخواني واخوتي)

الي من كان لهم الفضل بعد الله في هذا الانجاز

خديجة

الإهداء

وماسلكنا البدايات الا بتسييره ومابلغنا النهايات الا بتوفيقه وماحققنا الغايات الا بفضلته فالحمد لله الذي وفقنا
لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية.

الى خالق الروح والقلم وخالق كل شئ من العدم الى من بلغ الرسالة وادى الأمانة.. ونصح الأمة.. الى نبي الرحمة
ونور العالمين الى السادة لأطهار وعروته الوثقى.. اهل بيت النبوة.

الى من علمني ان الدنيا كفاح.. وسلاحها العلم والمعرفة الى الذي لم يبخل عني بشئ الى من سعى لأجل راحتي
ونجاحي الى اعظم واعز رجلفي الكون.. ابي الغالي.

الى من اوصاني الرحمن بها، برا واحسانا ورفقا الى اميرة النساء في قلبي، الى حبيبة الروح والقلب الى من أبصرت
بها طريق حياتي واعتزازي بذاتي الى القلب الحنون الى من كانت دعواتها تحيطني الى أمي الغالية.

الى من مدت لي ايديهم زداعيميني وامنو بقدراتي دتمت لي سند لاعمر له وكانو عوننا وسندا لي طيلة مسيرتي
الدراسية "اختي واخواني"

اخيرا الشكر موصول لنفسي على الصبر والعزيمة والاصرار ها انا اليوم اختتم كل مامررت فيه بفخر ونجاح
الحمد لله.

إكرام

ملخص:

جاءت هذه الدراسة للبحث عن مقارنة بين النظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، ولذلك تم طرح الاشكالية التالية والمتمثلة في: ماهي اهمية مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطوير المؤسسات الاقتصادية ، وتهدف هذه الدراسة الى وتبسيط الضوء على امكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها بالنظام المطبق داخل المؤسسة، وللإجابة على هذه الاشكالية، وتحقيق اهدافها اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، عن طريق المقبلات بالاضافة الى جمع البيانات من المؤسسة للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة.

ومن خلال نتائج الدراسة تبين أن نظام التكاليف التقليدي يهمل تفاصيل التكاليف غير المباشرة ، وأن عملية تتبع التكاليف تؤدي الى اتخاذ القرارات غير صحيحة، بينما نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي معلومات أكثر دقة من غيره، ولذلك اصبح من الواضح أنه من الممكن تصميم نظام التكاليف على اساس الأنشطة في مؤسسة سونلغاز .

الكلمة المفتاحية: نظام تكاليف تقليدية (أقسام متجانسة)، نظام تكاليف على أساس أنشطة، مسببات تكلفة، نتيجة تحليلية.

Summary:

This study was conducted to compare the traditional costing system with the activity-based costing (ABC) system. Therefore, the following problem was posed: What is the significance of the contribution of the ABC system in the development of economic enterprises? This study aims to shed light on the feasibility of applying the ABC system and comparing it with the system currently applied within the organization. To answer this problem and achieve its objectives, a descriptive analytical method was adopted for the theoretical aspect and a case study for the practical aspect. This involved interviews and data collection from the organization to contribute to the accurate analysis of activities.

The study's results indicate that the traditional costing system neglects the details of indirect costs, and that the process of tracking costs leads to incorrect decision-making. In contrast, the ABC system provides more accurate information. Therefore, it has become clear that it is possible to design an ABC system at the Sonelgaz organization.

Keywords: Traditional Costing System (Homogeneous Sections), Activity-Based Costing, Cost Drivers, Analytical Result.

قائمة المحتويات

| | |
|--|---|
| .I | الشكر والعرفان |
| .II | الإهداء |
| .III | ملخص الدراسة |
| .IV | قائمة المحتويات |
| .V | قائمة الجداول |
| .VI | قائمة الأشكال |
| .VII | قائمة الملاحق |
| أ | توطئة |
| الفصل الأول: الادبيات النظرية لمحاكاة التسيير ونظام "ABC" | |
| 2 | تمهيد : |
| 3 | المبحث الأول: محاسبة التسيير والتكاليف |
| 25 | المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة |
| 29 | خلاصة الفصل : |
| الفصل الثاني: دراسة حالة لمحاكاة نظام التكاليف المستندة لنشاط "ABC" | |
| 31 | تمهيد: |
| 32 | المبحث الاول: عرض منهجية الدراسة والادوات المستعملة |
| 35 | المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة |
| 61 | خلاصة الفصل : |
| 63 | خاتمة |
| 65 | قائمة المصادر والمراجع |
| 67 | الملاحق |
| 66 | الفهرس |

قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان | الجدول رقم |
|--------|--|------------|
| 18 | بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات و التكاليف الممكن تحويلها. | (1-1) |
| 22 | يوضح العلاقة بين الطريقة التقليدية وطريقة ABC | (2-1) |
| 35 | يوضح نسب توزيع الاعباء غير المباشرة على الفروع الرئيسية وفق طريقة الأقسام المتجانسة | (1-2) |
| 36 | يوضح تكلفة شراء السلع (الكهرباء الغاز) وفق طريقة الأقسام المتجانسة | (2-2) |
| 36 | يوضح تكلفة الخدمات وفق طريقة الأقسام المتجانسة | (3-2) |
| 37 | يوضح سعر التكلفة لكل سلعة وخدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" | (4-2) |
| 37 | يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز، الخدمات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" | (5-2) |
| 39 | يوضح تحديد الأنشطة داخل المؤسسة | (6-2) |
| 41 | يوضح تحديد تكلفة الأنشطة | (7-2) |
| 43 | يوضح مسببات التكلفة وحجم كل مسبب التكلفة | (8-2) |
| 45 | يوضح تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)" | (9-2) |
| 48 | يوضح الحجم الضروي من مسببات التكلفة لكل سلعة (الكهرباء_الغاز) | (10-2) |
| 51 | يوضح الحجم الضروي من مسببات التكلفة التكلفة لكل خدمة مؤداة | (11-2) |
| 54 | يوضح تكلفة الشراء السلع (الكهرباء. الغاز) وفق نظام التكلفة على اساس الأنشطة (ABC) | (12-2) |
| 56 | يوضح تكلفة شراء (السلع الكهرباء _الغاز)" وفق نظام التكلفة على اساس الأنشطة"(ABC) | (13-2) |
| 57 | يوضح تكلفة الخدمات (استغلال الكهرباء، استغلال الغاز، الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء و الغاز وفق "نظام (ABC)" | (14-2) |
| 58 | يوضح حساب سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) وخدمة وفق "نظام التكلفة على اساس الأنشطة (ABC)" | (15-2) |
| 58 | يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل سلعة وخدمة وفق " نظام التكلفة على اساس أنشطة"(ABC)" | (16-2) |
| 59 | يوضح سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء ، الغاز) وخدمة وفق " طريقة الأقسام المتجانسة " و " نظام (ABC)" | (17-2) |
| 59 | يوضح عرض نتائج تطبيق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام التكلفة على اساس الأنشطة (ABC)". | (18-2) |

قائمة الأشكال

| الصفحة | العنوان | الشكل رقم |
|--------|--|-----------|
| 6 | وظائف المحاسبة التحليلية | (1-1) |
| 8 | مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية | (2-1) |
| 16 | المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة | (3- 1) |
| 19 | تجميع الأنشطة في مجتمعات تكلفة النشاط | (4-1) |
| 19 | يوضح خطوات تطبيق نظام "ABC" | (5-1) |
| 24 | نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكاليف التقليدي | (6-1) |
| 33 | هيكل التنظيمي مديرية التوزيع ورقلة | (1-2) |

قائمة الملاحق

| الصفحة | العنوان | الملحق رقم |
|--------|--|------------|
| 69 | جدول حسابات النتائج | 1 |
| 70 | ميزان مراجعة الحسابات تحليلي analytiqu | 2 |
| 71 | ميزان مراجعة حسابات | 3 |
| 72 | طبيعة النشاط | 4 |

مقدمة عامة

توطئة

يعتبر نظام محاسبة التسيير او محاسبة التكاليف من نظم الاساسية لا سيما بالنسبة للمؤسسة الانتاجية و تنبع أهمية هذا النظام في كونه يعتبر المزود الرئيسي للمعلومات المتعلقة بالتكاليف التي تستخدمها الادارة في تسعيرة منتجاتها و الرقابة علي عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسات الانتاجية وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرارية وتطور. ونتيجة لتغيرات والتطورات السريعة التي حدثت في بيئة الاعمال ومصاحبها من تغيرات اصبح تطبيق الانظمة الكلاسيكية لا تعد كافية لتلبية احتياجات الادارة في توفير المعلومات الشاملة لجوانب التكلفة مما يؤدي الي تضليل المسيرين وبالتالي اتخاذ القرارات الخاطئة فبات من ضروري تخلي عن الاساليب التقليدية التي لم تعد تفي بالغرض في ظل البيئة التنافسية، وتوجه نحو الاساليب المحاسبية الحديثة التي تزود بمعلومات دقيقة تلي احتياجات المؤسسة، ومن بين هذه الاساليب والانظمة نظام محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة ABC والذي يحقق بدوره عدة مزايا غير موجودة في نظام التقليدي، يقدم معلومات عن التكلفة المنتج او الخدمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات وكذلك يعد مفيدا من ناحية الرقابية حتى عندما تكون تكلفة المنتج او الخدمة كبيرة، حيث يتم رقابتها من خلال الرقابة علي العوامل التي تحرك العناصر الاكثر اهمية للتكلفة فضلا عن كونه اداة ادارية قيمة تفصح عن جميع النشاطات في المنشأة، لكون تطبيقه يتطلب تقسيم المنشأة الى عدد من الانشطة لغرض حصر تكلفة نشاط بشكل سليم.

I. طرح الإشكالية: اشكالية الدراسة انطلاقا مما تقدم صيغة الاشكالية علي نحو التالي:

ماهي مساهمة نظام التكاليف علي اساس الانشطة ABC في تطوير المؤسسات الاقتصادية؟

II. الأسئلة الفرعية: وتفرعت الاشكالية الى التساؤلات التالية:

1. ما امكانية استخدام نظام التكاليف علي اساس الانشطة في المؤسسات الاقتصادية ؟
2. ما أهمية استخدام نظام التكاليف علي اساس الانشطة في المؤسسات الاقتصادية مقارنة بالطرق التقليدية (التكاليف الكلية)؟

III. فرضيات الدراسة:

يوجد لهذا الدراسة فرضية رئيسية واحدة ويشتمل منها عدة فرضيات فرعية للوصول إلى تحقيق هدف الدراسة .

و تشتمل منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. يمكن تطبيق هذا نظام التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
2. يوجد أهمية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية مقارنة بالطرق التقليدية (التكاليف الكلية) منها تخفيض التكاليف وتحكم في التكاليف، تحقيق الربح .

IV. مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

اختيار البحث في الموضوع كان علي أساس عدة مبررات و دوافع موضوعية و أخرى ذاتية منها:

1. الاهتمام بمجال المحاسبة ومدى تلاؤمه مع تخصص الذي ندرس فيه التطرق لهذا الموضوع بغية لفتح مجال البحث أمام المهتمين مسبقاً؛
2. الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع وإسقاط الجانب النظري علي الجانب التطبيقي.

V. أهمية و أهداف الدراسة:

1 أهمية الدراسة

تعتبر محاكاة نظام التكاليف المستندة على أساس الأنشطة "ABC" كنظام مساعد للمحاسبة ذو أهمية كبيرة بأعتبره أداة تسيير داخلية في المؤسسة الاقتصادية، والذي يؤدي الي تمكن المؤسسة محل الدراسة من الحصول على دراسة شاملة لمحاكاة نظام التكاليف المستندة على أساس الأنشطة "ABC" مما يساهم من تجنب اعباء وتكاليف الدورات التكوينية لهذا النظام .

2 أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الجوهري للدراسة في معرفة محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC" دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز-إمتمياز التوزيع ورقلة، وانبثق عن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:

- التعرف على واقع محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC" داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- دراسة وتحليل مفاهيم المرتبطة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"؛
- محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"؛
- الوقوف على مستوى تطبيق معرفة محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC" من خلال مقارنتها مع طريقة الأقسام المتجانسة.

VI. حدود الدراسة الدراسة:

يكون نطاق الدراسة علي النحو التالي:

- الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة علي موضوع محاكاة نظام التكاليف المستندة على أساس الأنشطة "ABC".
- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز-إمتمياز التوزيع ورقلة.

- الحدود الزمنية: ارتبط مضمون ونتائج الدراسة في الفترة بين 1 مارس 29 ماي.

VII. منهج الدراسة المتبع :

للإجابة عن التساؤلات المطروحة والاحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي فيما يتعلق بالجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج الدراسة الميدانية. أما أدوات المستخدمة فهي المقابلة والمحاكاة المتعلقة بجمع المعلومات والملاحظات التي يتم الاستعانة بها في جانب الدراسة الميدانية وتلك المستخدمة في التحليل لتساعد على الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها.

VIII. صعوبات الدراسة :

- صعوبة الحصول على معطيات ذات علاقة بموضوع الدراسة من طرف مؤسسة سونلغاز مديريةية التوزيع ورقلة؛
- صعوبة الحصول على مواعيد مددة لاجراء مقابلات شخصية وميدانية مع الموظفين والعمال ورؤساء الاقسام؛
- ضيق الوقت الممنوحة لاجراء الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة.

IX. هيكل الدراسة :

تم تقسيم الدراسة لفصلين:

- **الفصل الاول:** يخصص هذا الفصل من الدراسة الي التعرف علي المفاهيم الأساسية المتعلقة بأنظمة المتعلقة بحاسبة التسيير، بداية من النظام التقليدي وصولا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإبراز أهمية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، كما سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع ومقارنتها مع الجراسة الحالية.

- **الفصل الثاني:** لقد تطرقنا فيه الي الدراسة التطبيقية التي سنحاول من خلالها محاكاة نموذج لنظام التكلفة علي أساس الانشطة "ABC" لمعرفة مدي أهمية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الأول: الادبيات النظرية لمحاسبة التسيير ونظام

"ABC"

تمهيد :

تعتبر محاسبة التسيير مرحلة من المراحل المتقدمة من تطور الفكر المحاسبي نتيجة عجز المحاسبة المالية عن توفير المعلومات التفصيلية الدقيقة التي تحتاجها المؤسسة حيث أصبحت محاسبة التسيير ركيزة أساسية لما تمنحه من معلومات وبيانات حيث تضمن وصولها إلى من يستخدمها في الوقت المناسب وبالكفاءة المطلوبة. وإن الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير هو تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة ويكون تحديدها تحديدا دقيقا وهذا ما يتطلب منها استعمال أنظمة تساعد على تحقيق ذلك. ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى التعريف أكثر عليها وبعض مصطلحاتها، وكذلك سنتطرق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: محاسبة التسيير والتكاليف

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لمعرفة تكاليف الانتاج ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ثلاث مطالب، الأول ماهية محاسبة التحليلية، والثاني الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية

المطلب الاول: مفاهيم عامة حول محاسبة التسيير

سنتعرض في هذا المطلب إلى ماهية محاسبة التسيير،

الفرع الأول: ماهية محاسبة التحليلية

التعريف الاول: تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج هدف تخطيط ورسم السياسات¹؛ فهي أداة إدارية موجهة لجمع، معالجة ومراجعة بيانات المؤسسة من اجل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.²

التعريف الثاني: المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص و تحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف³؛

التعريف الثالث: المحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مخصصة لمتابعة و فحص التدفقات الداخلية للمؤسسة بهدف إبراز تقديم معلومات ضرورية لاتخاذ القرار⁴؛

من التعاريف السابقة نجد أن المحاسبة التحليلية أداة من أدوات التسيير اهتم بتجميع وتحليل وتوزيع التكاليف من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة، لتقديم معلومات دقيقة للإدارة لكي تساعد في التخطيط، القياس، الرقابة واتخاذ القرارات خاصة قرارات تحديد السعر، كما أنها تحدد المسؤوليات عن طريق تحليل الانحرافات،⁵

الفرع الثاني: أهمية وأهداف ووظائف المحاسبة التحليلية

أولاً. أهمية المحاسبة التحليلية: تكمن أهمية محاسبة التحليلية في⁶ :

1. تحديد تكلفة الإنتاج. وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية؛
2. مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعيرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها؛

1 عبد الناصر نور ، عليان الشريف ، محاسبة التكاليف ، دار المسيرة و التوزيع و الطباعة ، الاردن ، 2002 ، ص 12 .

2 Farid Makhoulf; Comptabilité Analytique; Pages Bleues Bouira; Internationales; Algérie; 2008; P 08.

3 TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. C. (2000) : Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble.P 10 .

4 MELYON, G. (2001) : Comptabilité analytique, édition Bréal. P 08 .

5 محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 20 .

6 زعور نعيمة ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة) جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2015 ، ص 04 .

3. تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية؛
4. توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقاية؛
5. توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة؛
6. توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة رحية المؤسسة .

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية: تحقق المحاسبة التحليلية جملة من الأهداف أهمها :

1. قياس تكلفة الإنتاج والنشاط : يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تهتم المحاسبة التحليلية بتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في المؤسسة لأغراض قياس نتيجة الأعمال، لذا تصمم سجلات المحاسبة التحليلية عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج؛
2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: تهدف المحاسبة التحليلية إلى ترشيد استخدام المؤسسة لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة من هذه الموارد؛
3. توفير البيانات للقرارات البديلة الممكنة: تهدف المحاسبة التحليلية إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات بالمقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بينها واختيار أفضلها في تحقيق أهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن الإدارة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سوء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه،¹

بالإضافة إلى :

- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية: تهتم احاسبة التحليلية بتقديم قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، فعلى سبيل المثال: إمكانية تقديم قائمة نتائج الأعمال لكل منتج أو مركز توزيع أو كل نقطة تسويق منتجات المؤسسة، فهذا يعد قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية²؛
- توفير قاعدة لمراقبة التسيير: إن القدرة على التسيير والقدرة على توقع التغييرات التي يمكن أن تحدث ضمن محيط المؤسسة، مراقبة الآثار المترتبة أو التي يمكن أن تترتب عن ذلك يوميا، أصبح عامل أساسي في نجاح كل مؤسسة وعنصر أساسي في تسييرها الإستراتيجي على المدى القصير، والمتوسط وطويل الأجل، ولكن لا يمكن ممارسة هذه القدرة بشكل فعال إلا إذا ارتكزت المؤسسة على نظام معلومات موجه لمتابعة ومراقبة العمليات اليومية نحو تسبيق التغييرات المتوقعة الحدوث في محيط المؤسسة، ولا تتحقق فعالية هذا النظام إلا إذا كان يعمل ضمن مجموعة من الاليات والتقنيات الخاصة؛

1 السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 32 - 36

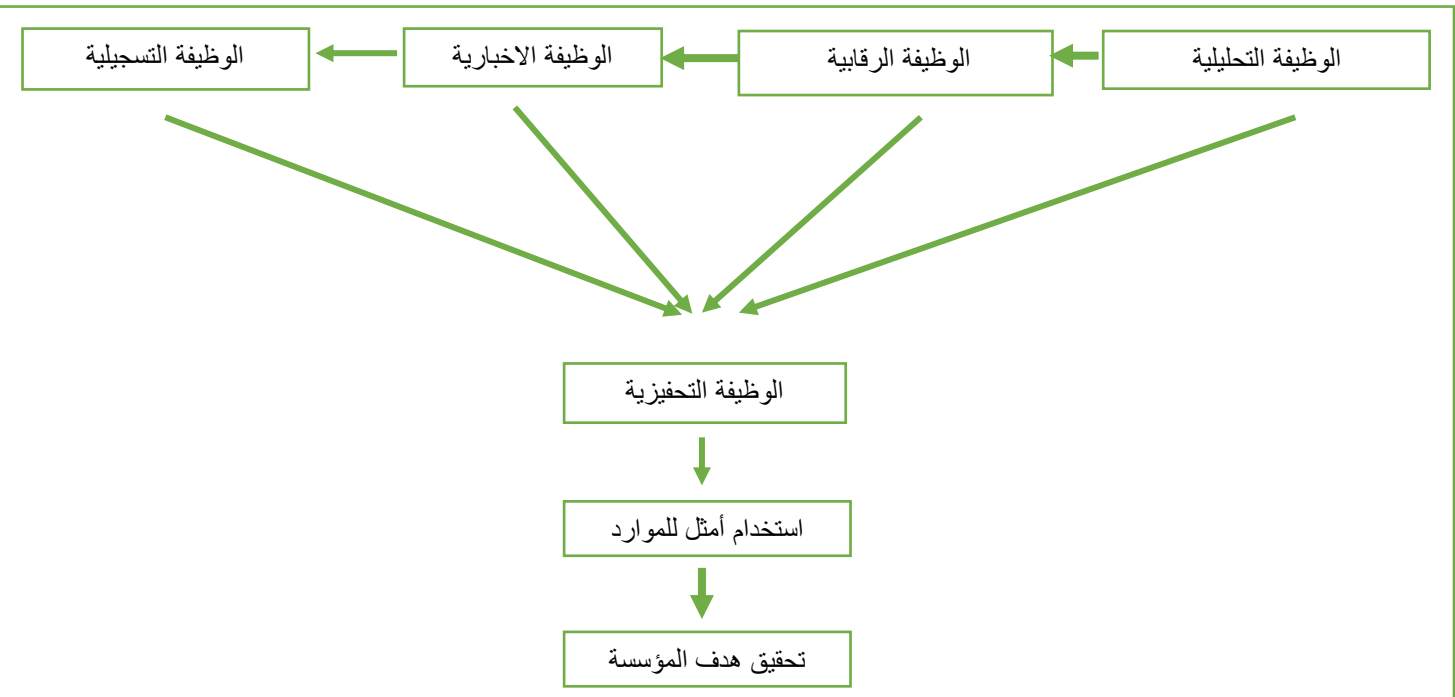
2 زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية ، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 100 .

- المساعدة في التسعير: تساعد المحاسبة التحليلية في رسم السياسات السعرية لمنتج معين او خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعي عند تسعير منتج تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة¹.

ثالثًا: وظائف المحاسبة التحليلية :

للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم 1 - 1: وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الأردن، 2009، ص 24 .

1. الوظيفة التسجيلية: هي أولى الوظائف التي تقوم بها المحاسبة التحليلية، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، اجور، مصروفات)؛

1 عاطف الأخرس و خرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 16 .

2. الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيد هدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة بالمؤسسة؛
3. الوظيفة الرقابية: من خلالها تحديد معايير كل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات التي قد تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة أو أن تكون انحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة، وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات؛
4. الوظيفة الاخبارية: وهي ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية ولا تنظر إلى نهاية السنة؛
5. الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها المحاسبة التحليلية وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وبهذا نتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام موردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

المطلب الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية

مع بداية ظهور المحاسبة التحليلية ظهرت معها مجموعة من الأساليب (الأساليب التقليدية) التي ساعدت المؤسسات في حساب التكاليف وسعر التكلفة من أجل الوصول إلى سعر تنافسي لمنتجاتها.

الفرع الأول: أسلوب التكلفة الكلية:

أولاً: مفهوم أسلوب التكاليف الكلية:

تعتبر الطريقة الكلية أو ما يطلق عليها مصطلح الأقسام المتجانسة من الطرق الأساسية للمحاسبة التحليلية، كما تعتبر أوائل طرق المحاسبة التحليلية التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء،¹ إذ تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التفرقة أو تصنيف التكاليف حسب

1 أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية والطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011، ص74.

علاقتها بالمنتج، إلى مصاريف مباشرة يتم تحميلها مباشرة بالمنتج ومصاريف غير مباشرة يتم معالجتها بشكل خاص ثم يتم تحميلها على المنتجات.¹

ويعرف القسم المتجانس حسب المخطط الوطني بأنه "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف".²

ثانيا: مبادئ أسلوب التكاليف الكلية:

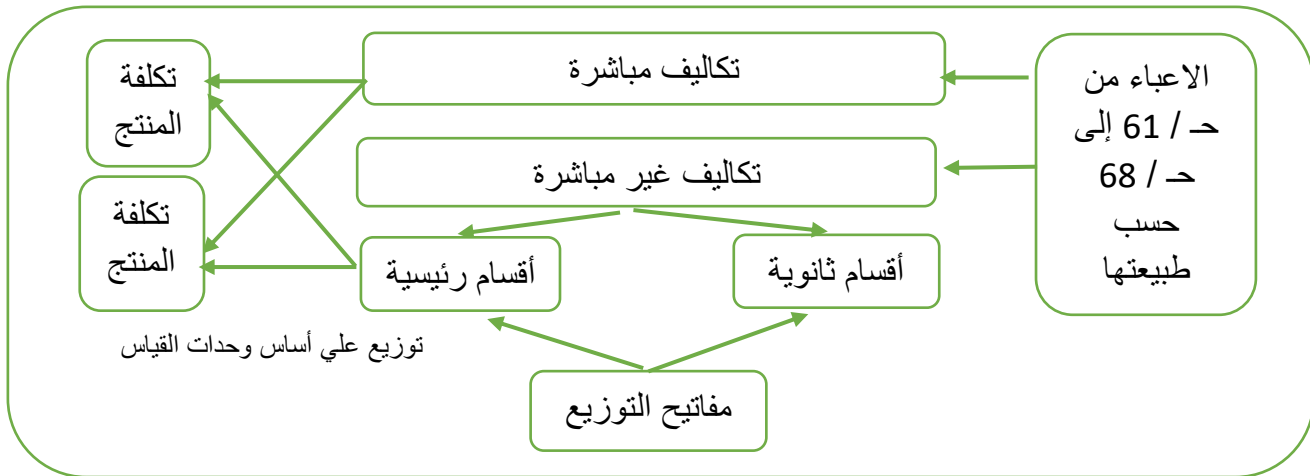
تقوم طريقة التكاليف الكلية على عدة مبادئ وهي:³

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة م ركز تحليل التكاليف).

ثالثا: مراحل حساب التكلفة وفق أسلوب التكاليف الكلية:

للحصول على النتيجة الصافية وفق هذا الأسلوب يتم إتباع المراحل الموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم 1 - 2: مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية



المصدر : على رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 51.

1 عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص 51.

2 المرجع نفسه، نفس الصفحة.

3 أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المباشرة

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المباشرة:

حسب هذا الأسلوب يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة وبالتالي تبقى تكلفة الوحدة المنتجة ثابتة ولا تتأثر بتقلبات الإنتاج .

يتميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية¹ :

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المؤسسة الإنتاجية، التسويقية...؛
- تحدد قيمة المنتجات تامة الصنع أو التي تحت التشغيل سواء لأول المدة أو آخر المدة بتكلفتها المباشرة؛
- يحمل ربح في هذا الأسلوب هو الفرق بين بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة لأنها لا تتأثر لزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

ثانياً : خطوات عمل أسلوب التكلفة المباشرة: تتمثل خطواتها في² :

- تحديد رقم الأعمال؛
- فصل بيت التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
- حساب الهامش التكلفة المباشرة بالفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المباشرة؛
- حساب النتيجة بالطرح التكاليف غير المباشرة المشتركة من هامش التكلفة المباشرة.

ثالثاً: أسلوب التكلفة المتغيرة:

1. مفهوم أسلوب التكلفة المتغيرة:

يعتمد أسلوب التكلفة المتغيرة في حسابه لسعر التكلفة على التكاليف المتغيرة من أجل تحليل الاستغلال وتعرف التكلفة المتغيرة على أنها: "التكاليف التي تختلف باختلاف كمية الإنتاج أي كلما زادت كمية الإنتاج زادت التكلفة المتغيرة، والعكس صحيح أي كما نقصت الكمية الإنتاج نقصت قيمة التكلفة المتغيرة."³

ويستخدم هذا الأسلوب في¹ :

1 عبد الناصر نور ، عليان الشريف ، مرجع سابق ، ص 243

2 حابي أحمد، مرجع سابق ، ص50

3 Adnen Ben Fadhel; Comptabilité Analytique; Centre de Publication Universitaire; Tunis; 2003; P 14.

تحليل النتيجة: إن الخلط بين مفهوم هذا الأسلوب وبين استعماله، حيث أن هذا الأسلوب ليس هدفه حساب سعر التكلفة وإنما لتحليل الاستغلال؛

تقييم المخزونات التي تحت الإنتاج والكميات المنتجة وغير المباعة بتكلفة المتغيرة؛

يسمح أسلوب التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة فهي تسمح بمراقبة تطورات التكاليف المتغيرة؟

يستعمل هذا الأسلوب كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع؛

يسمح هذا الأسلوب بتحديد عتبة المردودية وحساب هامش الأمان للمؤسسة.

1. خطوات عمل أسلوب التكلفة المتغيرة

الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛

حساب هامش التكاليف المتغيرة (MCV) بطرح التكاليف المتغيرة (CV) من رقم الأعمال (CA)

وتكون العلاقة كالتالي:²

هامش التكاليف المتغيرة = رقم الاعمال - التكاليف المتغير

$$MCV = CA - CV$$

مقارنة هامش التكاليف المتغيرة (MCV) مع التكاليف الثابتة (CF) ونجد ثلاث الحالات وهي :

- هامش التكاليف المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة فتكون المؤسسة في حالة جيدة لأنها حققت نتيجة موجبة؛
- هامش التكاليف المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة هنا المؤسسة في حالة سيئة لأن نتيجتها سالبة ولا تستطيع تغطية تكاليفها الثابتة أما إذا كان هامش التكاليف المتغيرة أقل من هامش الأمان فإن المؤسسة في وضع محرج جدا قد يؤدي ذلك إلى زوال المؤسسة؛
- هامش التكاليف المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة (النتيجة هنا تساوي 0) أي تساوي التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة.

1 ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص ص 137، 139.

2 على رحال، مرجع سابق، ص71.

رابعاً: أسلوب التحويل العقلاني والتكلفة الهامشية :

1 أسلوب التحويل العقلاني: يجد الكثير من المؤسسات لا تعمل بطاقتها الإنتاجية الكاملة، أي أن النشاط الحقيقي لها لا يكون بنسبة % 100 ، فيعتبر تحويل التكاليف الثابتة لسعر التكلفة أمر غير منطقي، فوجب على المؤسسة تحويل التكاليف الثابتة بما يناسب نشاطها الحقيقي، لذا يعرف أسلوب التحويل العقلاني للتكاليف الثابتة على أنه: "أسلوب تحويل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية للتكاليف المتغيرة من أجل حساب سعر التكلفة.¹

- ، فعامل التحويل العقلاني يحدد بالعلاقة التالية² :

$$\text{معامل التحويل العقلاني} = \frac{\text{الحجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

- إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من العادي أي معامل التحويل أقل من 1 هذا يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تستغل كاملة وفي هذه الحالة يحمل جزءه فقط من التكاليف الثابتة لسعر التكلفة ويجدد الجزء بالعلاقة التالية³ :

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = (\text{التكاليف الثابتة الإجمالية}) \times (\text{معامل التحويل العقلاني})$$

2 أسلوب التكلفة الهامشية

أ- مفهوم أسلوب التكلفة الهامشية: تستعمل المؤسسات في مراقبة تكاليفها عدة أساليب ومن بينها أسلوب التكلفة الهامشية، فتعرف التكلفة الهامشية على أنها: زيادة أو نقصان في التكلفة الناتجة عن زيادة أو نقصان في كمية الإنتاج⁴. وبالتالي يتركز هذا الأسلوب على تغير في تكلفة الإنتاج بالزيادة بإضافة وحدة واحدة لكمية المنتجة أو بالانخفاض أو تقليص بوحدة واحدة لكمية المنتجة.

ب- مكونات التكلفة الهامشية: تتكون التكلفة الهامشية للوحدة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الإضافية و نحدد حالتين⁵:

- التغير في كمية الإنتاج دون التغير في التكاليف تكون التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة بشكل التالي :
- التغير في كمية الإنتاج الذي يصاحبه تكاليف إضافية وتكون التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة بشكل التالي :

$$\text{التكلفة الهامشية للوحدة الواحدة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} + \text{التكاليف الإضافية}$$

1 مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، ص 88 .

2 نفس المرجع، ص 90 .

3 بديسي فهيم، مرجع سابق ، ص 177 .

4 Henri Davasse; Georges Langlois; Comptabilité Analytique et Gestion Budgétaire; Berti éditions; Alger; 2010; P 144.

5 Jean Luc Koehl; Le Cout Marginal; Cours de gestion; Strasbourg; 2012; P 02.

خامسا: أسلوب التكلفة المعيارية

تسعى كل المؤسسات لمراقبة تكاليفها باستخدام العديد من الأساليب، من بينها أسلوب التكلفة المعيارية الذي من خلاله تحدد المؤسسة انحرافات التكلفة بمقارنة التكاليف التقديرية التي تعتبر معيار او مقياس مع التكاليف الحقيقية من أجل الوصول إلى أسباب نشوء هذه الانحرافات وإعطاء حلول لمعالجتها .

1 مفهوم التكلفة المعيارية

أ- تعرف على أنها: " تكاليف محددة مقدما (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس في وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد سواء كانت انحرافات ملائمة أو انحرافات غير ملائمة.¹

وتتمثل أهدافها في²:

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلا؛
 - الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية؛
 - التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات؛
- تكون المعادلة علي الشكل التالي :

$$\text{الانحراف الاجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية}$$

المطلب الثالث: الاساليب الحديثة لمحاسبة التحليلية

نظرا لمحدودية الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية، فقد وجهت لها مجموعة من الانتقادات، لأنها أصبحت غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في ظل التزايد المستمر لحاجات المؤسسة والتطور التكنولوجي في البيئة الاقتصادية، ونتيجة لذلك ظهرت الطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي سنتناولها من خلال عرض طريقة التكلفة المستهدفة TC وطريقة وحدة القيمة المضافة UVA.

1 إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة" قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 215 .

2 بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227

الفرع الاول: طريقة التكلفة المستهدفة TC

أولاً: تعريف طريقة التكلفة المستهدفة

تعرف على أنها أداة تهدف لإدارة التكلفة، يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتطوير والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية على مدار دورة حياة المنتج.¹

كذلك عرفها المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم CAM-I بأنها: "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، ويعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، حيث يتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج، وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية."²

من التعاريف السابقة نجد أن تقنية التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تستعمل أثناء مراحل تخطيط، تصميم، وتطوير المنتج للوصول إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب مع المحافظة على مكانة المؤسسة في السوق بتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى العميل.³

حساب التكلفة المستهدفة: بعد تحديد مقدار الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف يتم تحديد التكلفة المستهدفة وذلك وفقاً للعلاقة التالية:⁴

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع في السوق} - \text{هامش الربح المستهدف.}$$

الفرع الثاني : اسلوب وحدة القيمة المضافة

اولاً : تعريف وحدة القيمة المضافة

هناك مجموعة من التعاريف المختلفة باختلاف المؤلفين والمفكرين والاقتصاديين وسنعرض مجموعة من التعاريف:

- وحدة القيمة المضافة UVA: هي استهلاك الموارد اللازمة لتحقيق العمليات أو المنتج الذي تم اختياره ليكون ممثلاً للعمليات التي تقوم بها الشركة.⁵

1 مهدي زواوي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحسين المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس - سطيف، الج 1، 2009، ص 102.

2 مسكين الحاج، صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص 901.

3 حفصة بكرون، عبد الوهاب بن بريكة، إدارة التكلفة استراتيجياً باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة العدد الاقتصادي، العدد 01، المجلد 08، جامعة الأغواط، الج 1، 2017، ص 851.

4 زعور نعيمة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 104.

5 Valérien buffet, jeanfievez, dimitar staykovet, "méthode uva quelles réalités ? association francophone de comptabilité" comptabilité-central-avdit", France, 2005, p102.

- هي طريقة لحساب التكاليف والتكلفة الكاملة وهي ذات أصل فرنسي والتي تشكل بديل مثير للاهتمام للطرق الأخرى مثل م
أركز التحليل والتكاليف من خلال الأنشطة.¹

- هي طريقة لحساب التكاليف أصلية تعتمد على المنظمات الصغيرة والمتوسطة بنوع من السلوك الاستراتيجي.²

الفرع الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أدت التغيرات الموجودة في الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف غير المباشرة إلى بروز الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع تخطي
هذه التغيرات ومن أهم هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث سنوضح في هذا المطلب تطور نظام
ABC، مفاهيم حول نظام ABC، خصائص وأهمية هذا النظام.

أولاً: مفاهيم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لقد حضي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها:

تعريف الأول : إن نظام ABC هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات
المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من
خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة.³

تعريف الثاني : هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا،
حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على أساس المنتجات أو الخدمات
وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة.⁴

من التعريف السابقة يمكننا تعريف نظام تكاليف الأنشطة (ABC) على أنه تطور حديث في المحاسبة الإدارية يستجيب
للاحتياجات المتزايدة والمتغيرة للمعلومات في بيئة الأعمال. يهدف هذا النظام إلى تحسين دقة حساب التكاليف من خلال تحليل
الأنشطة داخل المؤسسات. يقوم نظام ABC بتحليل الأنشطة التي تجري داخل الشركات، ويجمع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط
على حدة، ثم يخصص هذه التكاليف أولاً على الأنشطة التي تقوم بها الشركة. في النهاية، يتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات
أو الخدمات بناءً على مدى استفادتها من هذه الأنشطة، مما يعكس استخدام الموارد بشكل أكثر دقة ويعزز الكفاءة التحليلية
للمؤسسة.

ثانياً: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1 <https://d1n7ipsz60b2ab.cloudfront.net/document/pdf/5396fa414dd4d.pdf>, 16 :35, 09/03/2020.

2 فتيحة بوطغان وسلمي كروي، استخدام طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة UVA في تحديد سعر التكلفة -دراسة حالة شركة الخرف
الصحي بالميلية جيغل -، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة محمد الصديق بن يحي -جيغل-، الج
ازر، 2018-2019، ص14

3 هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 1، مصر، 2000، ص12-22.

4 أسامة عمارة ورشيدة قريوة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاطات ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية- دراسة
حالة إستشارية -، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد 01، المجلد 20، جامعة الوادي، الج ازر، 2018، ص74.

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة خصائص أهمها ما يلي:¹

- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية.
- الرقابة على التكاليف عن طريق تحديد الأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.
- قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير مستخدمة ذلك تمهيدا للرقابة على الإنتاج.
- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة.
- زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة.
- الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة.

ثالثا: أهداف و مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يسعى النظام إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:²

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- التخلص من عشوائية توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- مساعدة الإدارة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا .
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف من التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي تخفيض تكلفة هذه الأنشطة.
- تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف وتحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.

1 محمد عبد الفتاح العشموي، مرجع سبق ذكره، ص782-882.

2 أحمد بن دين، استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية - حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية Badr-، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد04، المجلد40، جامعة اد ارر، الج ازرر، 2016، ص043-143.

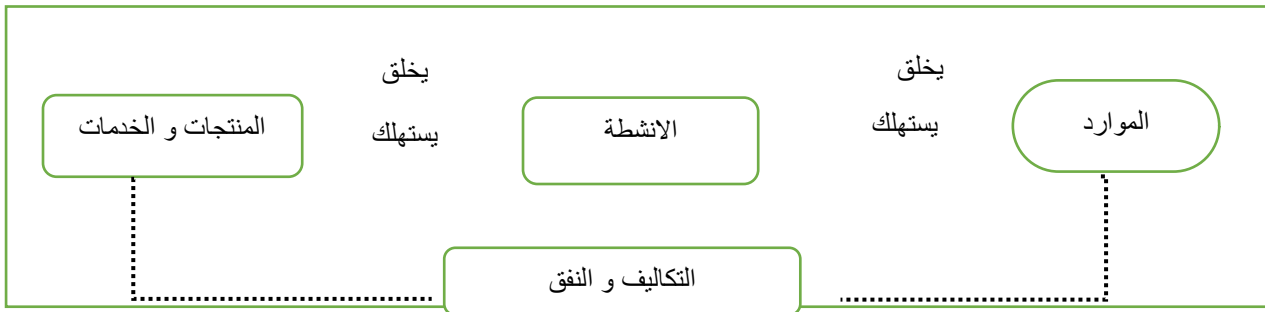
2. مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد و الأنشطة التي تستخدم في تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات و الأنشطة الأكثر فعالية و تأثيرا على زيادة الربح، كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حلقة الوصل بين التكاليف و بين أغراض التكلفة، يقود إلى أن المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي عرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.¹

كما يتركز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالاتي.²

- المسار الحديثة للإنتاج تمثل ميزة غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.
- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها التمويل، التصميم، التطوير وبعد ذلك التوزيع، المراقبة وخدمات ما بعد البيع تمثل أهمية متزايدة، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات.

الشكل رقم 1 - 3: المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : امين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الاداء دراسة حالة مؤسسة الوطنية لهيئة الري ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر ، 2009 - 2010 ، ص 96.

1 محمد صديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والد ارسات، العدد31، جامعة الجازئر، 3، الجازئر، 2018، ص962.

2 المرجع نفسه، ص072.

رابعاً: إجراءات تنظيمية لطرق الحديثة نظام " TD-ABC, RCA, PBC , ABC "

1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC:

أ- خطوات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكن تحديد الخطوات التي تعمل بها نظام ABC كما يلي:

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة

يعتمد نظام ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بإنتاج منتج أو تقديم خدمة وهو يشمل عدد كبير من الأنشطة، وزيادة عدد الأنشطة هذه يؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج أو الخدمة، وهذا ما ينعكس سلباً على تكلفة وضع النظام وتنفيذه¹ وتصنف الأنشطة إلى:²

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

أنشطة غير مضيفة للقيمة: وهي الأنشطة التي لا تؤدي تنفيذها إلى إضافة قيمة للمنتج، بمعنى التخلص من هذه الأنشطة وإلغاءها لا يؤدي إلى التأثير في قيمة المنتجات المقدمة للعملاء، ومن أمثلتها تخزين المواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع يعد نشاطاً غير مضيّف للقيمة من جهة نظر العميل، لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة الإنتاج في الوقت المحدد، وتجنّب الإشارة إلى أنه هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء، لكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها بل يمكن أن تخفض من حجمها وتنجز النشاط لكفاءة مثل قسم المحاسبة، معالجة البيانات، ولذلك فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة لإدارة المؤسسة بدراسة التكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، وإلغاء الأنشطة ذات تكاليف مرتفعة وغير المضيفة للقيمة.

- الخطوة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة تأتي عملية تحديد تكلفة أداء كل نشاط، أو بمعنى آخر تكلفة الموارد المستهلكة خلال مدة معينة يجب أن تخصص على كل نشاط، تكلفة النشاط هي تكلفة الموارد المستهلكة من كل نشاط، والأنشطة تستهلك الموارد مثل اليد العاملة، مواد

1 محاد عريوة، عبد الرحمن قرى، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة -دراسة عينية من البلديات-، مجلة آفاق للعلوم، العدد 06 جامعة الجلفة، الجازر، 2017، ص 873.
2 يasmine سالم وآخرون، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف -دراسة حالة مؤسسة البسكويت البرهان مسعودي (ميخور) العلة-، باحثي دكتوراه، جامعة سطيف، الجازر، 2018، ص 054.

وطاقة¹، ويتم خلال هذه المرحلة تحديد موجه التكلفة الذي يكون مرتبطا ارتباطا قويا بالنشاط، ومن أجل اختيار موجه التكلفة المناسب هناك مجموعة من المعايير يجب أخذها في الحسبان هي:²

معيار السبب والنتيجة: يعتبر هذا المعيار من المعايير المهمة التي يتطلب توفيرها في العنصر الذي يراد اختياره كموجه للتكلفة، إذا أن هذا المعيار يوجب على موجه التكلفة أن يؤثر بصورة مباشرة على التكلفة الكلية.

معيار التكلفة المنفعة: هذا المعيار يأخذ في الحسبان التكلفة الأقل في تحديد موجه التكلفة أي الحصول على الموجهات ذات التكلفة الأقل إذا كانت الموجهات ذات منافع متشابهة.

المعقولة: بعض التكاليف لا يمكن إيجاد الترابط لها مع المنتج أو الخدمة المقدمة على أساس المنافع وعلى أساس العلاقة السببية، وبالتالي فإن التخصص يكون على أساس المعقولة والعدالة باختيار موجه تكلفة القريب قدر الإمكان.

- الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة

بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وتحديد تكلفتها تأتي مرحلة تحديد المسببات التكلفة والتي "عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمنظمة."³

الجدول رقم 1-1: بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات و التكاليف الممكن تحويلها.

| النشاط | مسببات التكلفة | تكاليف |
|--|--|--|
| الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل التقطيع و الصيانة | - ساعات الآلات - ساعات العمل | - تكاليف القوة المحركة - تكاليف الصيانة - تكاليف العمل |
| إعداد أوامر الشراء | - عدد الأوامر المصدرة - عدد مرات استلام المواد - عدد أوامر الإنتاج | - تكاليف امتلاك السجلات - المهتمات المستخدمة - تكاليف توقف العمل |

1 اليازيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط- مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة-، مجلة آفاق العلوم، العدد04، جامعة الجلفة، الج ازر، 2016، ص02.

2 محاد عريوة، عبد الرحمن القرى، مرجع سبق ذكره، ص872.

3 محاد عريوة، عبد الرحمن القرى، مرجع سبق ذكره، ص972.

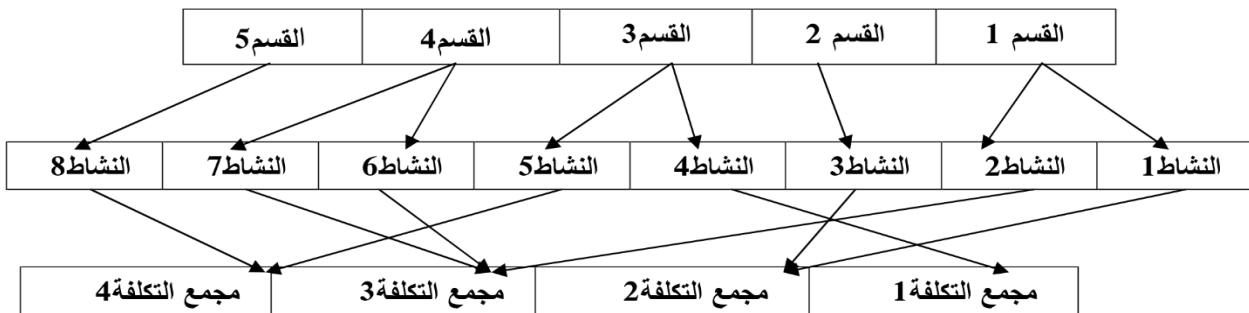
| | | |
|---|---|---|
| - تكاليف رقابة الجودة - تكاليف معدات الاختبار - مرتبات إدارة المصانع - استهلاك المباني - العوائد والتأمين - تكاليف إدارة الأفراد | - عدد مرات الفحص - ساعات زمن الفحص - ساعات عمل الآلات - ساعات العمل - عدد العمال - عدد ساعات التدريب | - فحص الجودة - اختبار المنتج - المصنع بصفة عامة - أشغال المباني - إدارة الأفراد و التدريب |
|---|---|---|

المصدر: محمد الصديق الفضل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث و الدراسات، العدد13، جامعة الجازائر، الجزائر، 2018، ص273.

- الخطوة الاربعة: إنشاء مجتمعات التكاليف

يتم في هذه المرحلة تجميع التكاليف غير المباشرة في مجتمعات التكاليف حسب كل نشاط، ويجب تحليل تكاليف النشاط عن طريق عوامل الإنتاج الموظفة لإنجاز كل نشاط والتي يمكن أن تكون أشخاص، آلات، وسائل النقل والموارد التي تتضمنها نظام التكاليف التقليدية.¹

الشكل رقم 1 - 4: تجميع الأنشطة في مجتمعات تكلفة النشاط



المصدر: سعاد حميدة، استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية - دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة- ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2010-2011، ص95.

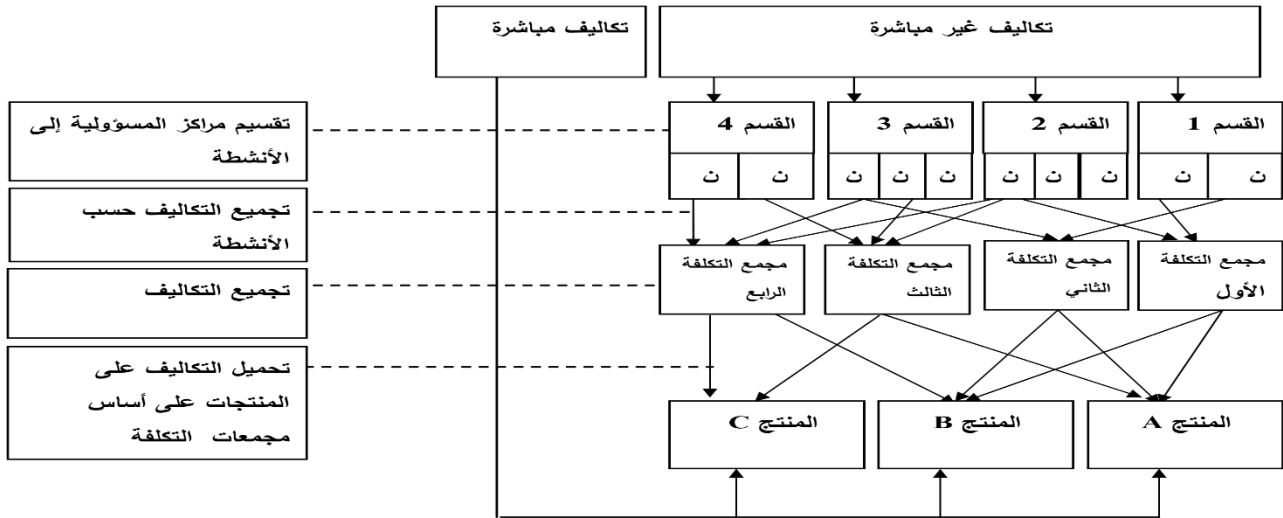
- الخطوة الخامسة: تحميل التكاليف غير مباشرة على وحدات النشاط

يتم في هذه المرحلة تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط سواء كانت منتجات أو خدمات وفقا لعدد وحدات الخدمة المطلوبة إنجازها، ويتم ذلك باستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب، ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشأت مسبب التكلفة.

وتتلخص خطوات تطبيق نظام ABC في الشكل التالي:

1 ياسمينة سالم وآخرون، مرجع سبق ذكره ص154

الشكل رقم 1 - 5: يوضح خطوات تطبيق نظام "ABC"



المصدر: ياسمينه سالم وآخرون، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc في تخفيض التكاليف، دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) العالمة، باحني دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2018، ص 452.

2- الاتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

نتيجة للانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة بعد العديد من محاولات تجسيده بنطاق شاسع في مختلف المؤسسات، على وجه الخصوص ارتفاع تكاليف تطبيقه وصعوبة تحديد مسببات التكلفة، لهذا لجأ بعض المفكرين وعلى رأسهم aplan19 إلى التعديل عليه لتلافي أسباب قصوره مما أنتج عدة أنظمة أخرى لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

3. نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM:

يعتبر نظام إدارة الأنشطة ABM من أهم مداخل إدارة التكلفة والذي يركز على كيفية التغيير وتحسين الاستفادة من التكلفة. فهو يهدف أساسا إلى تحسين الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة لإنجاز المهام لتصنيع المنتجات وتقديم الخدمات.¹ وجدت الإدارة بالأنشطة لتكمل نظام ABC باستخدام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة في تحليل العمليات لتحديد الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة لحذفها أو على الأقل تخفيضها من جهة، وتحديد الأنشطة التي لها قيمة مضافة من جهة أخرى لتطويرها. فحذف هذه الأنشطة يسمح بتخفيض النفقات أو تخصيص الموارد التي كانت موجهة لها في تحسين الأنشطة التي لها قيمة مضافة. ويتمثل المبدأ الذي تقوم عليه الع ABM في أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، ولذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل ويقوم أساس هذا التفكير الجديد على ما يسمى بنموذج ال ABC / ABM ثنائي الأبعاد.²

1 أهد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2013، ص 73.
2 راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص 150.

4. نظام التكلفة على أساس العمليات PBC:

نقطة انطلاق تطبيق تقنية الكلفة على أساس العملية تعود بالأساس إلى فترة التسعينات على أثر الانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف الألماني GPK، وتطبيقها قد اقتصر على بعض الوحدات الاقتصادية الألمانية ولم يأخذ نطاق واسع بسبب انتشار تطبيق تقنية ABC في معظم الوحدات الاقتصادية الأمريكية وأكثر دول أوروبا، وفي ظل التطور المتزايد في مجال تقنية المعلومات مع زيادة شدة المنافسة والتركيز على تلبية متطلبات الزبون قد جعل الوحدات الاقتصادية وخاصة الأمريكية تبحث عن تقنيات أخرى تعد كبديل لتقنية TD-ABC التي هي سائدة في معظم هذه الوحدات منذ عام 2003 بسبب إهمالها للعمليات التي تضم هذه الأنشطة لذلك اتجهت الأنظار نحو تطبيق تقنية الكلفة على أساس العملية، وبذلك اتسع نطاق تطبيقها ليأخذ افق واسع كما أن الدراسات والأبحاث المحاسبية بدأت تتناول هذه التقنية .

أما بالنسبة لمفهوم تقنية PBC: إحدى تقنيات إدارة الكلفة التي تعتمد في تطبيقها على مبادئ TDABC- من حيث اعتمادها على موجهات الكلفة في تخصيص تكاليف الموارد المختلفة إلى أهداف الكلفة المختلفة عبر العمليات التصنيعية بما تتضمنه من أنشطة وأساسية وداعمة.¹

5. مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA:

أحد المداخل الحديثة نتج عن الدمج بين أنظمة محاسبة التكاليف الألمانية ونظام ABC يستخدم أنظمة معلومات شاملة للمحاسبة الادارية والتي تسمح بتكامل كل من الموارد والأنشطة ويعتمد على الموارد بصفة أساسية ويساعد في تخصيص التكاليف من الموارد إلى موضوعات القياس التكميلي اعتمادا على علاقات السببية.

ويكمن هدفه إلى تحقيق أفضل استغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة بما يؤدي إلى خفض تكلفة الخدمة، تحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل، ودعم المركز التنافسي للمنشأة، كما أنه يهدف إلى تقديم معلومات أساسية حول موارد المنشأة والتي تشمل تحديد الموارد المتاحة، والعلاقة بين الموارد المختلفة بالمنشأة، وتكاليف الموارد المتاحة، وكيفية ترشيد إدارة الموارد المتاحة بالمنشأة.²

6. نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC:

أ- مفهومها:

ظهر لأول مرة من خلال دراسة (KAPLAN AND ANDERSON) عام 2003 كبديل يستهدف تطوير نظام التكاليف على أساس النشاط المتعارف عليه. تم تقديمه بغرض تحقيق سهولة أكثر في تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط،

1 زهراء عبد الحمزة علي، استعمال تقنيي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2019، ص 56.

2 محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص تكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طانطا، 2013، ص 71.

وبهدف تدنية تكاليف وإجراءات تطبيق النظام حيث تم استبعاد فكرة استقصاء آراء وتجميع المعلومات من العاملين والموظفين لأغراض تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة والاستعاضة عن ذلك.¹

يقوم هذا النظام على مبدأ تخصيص المباشر للموارد على المنتجات النهائية و المؤشر المحدد لتخصيص هذه الموارد هو الزمن العادي لتنفيذ المهام في مجموعة الموارد، وتأطير دور النشاط كمحدد للكميات التي تستهلكها موضوع التكلفة النهائية من التكاليف غير المباشرة والمحدد وفقا لمقاييسين هما معدل التكلفة للموارد ومعدل استهلاك موضوع التكلفة.²

ب- نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء:

ظهر سنة 2009 مع مجموعة أخرى من طروحات الأستاذ الإيراني Mohamed Namazi جاء لمعالجة الانتقادات الموجهة لكل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت عن طريق حساب التكاليف الفعلية لكل نشاط من خلال المورد وموجه التكلفة المناسبين.

وقد عرفه نامازي على أنه نظام معلوماتي متكامل قائم على أساس الأنشطة الذي يمكن من خلاله مراقبة الأداء وحل مشاكل نظام TDABC وتوسيعه ل مجال نظام ABC ونظام TDABC.³

المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف التقليدية و محاسبة علي أساس الأنشطة

يمكن تحديد بعض الفروقات الأساسية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة الكلفوية التقليدية من خلال عقد جدول مقارنة بين أهم العناصر التي يمكن أخذها عند تصميم نظام التكاليف و التي يمكن لإيجازها فيما يلي:

الجدول رقم 1- 2: يوضح العلاقة بين الطريقة التقليدية وطريقة ABC

| البيان | نظام التكاليف التقليدي | نظام ABC |
|-----------------|---|---|
| أسلوب التحليل | أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس الأنشطة. | أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة في المؤسسة وبشكل منفصل. |
| مجمعات التكاليف | يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات التكاليف بحيث تكون تكاليف كل قسم على حدا ولا يوجد تجانس متجانسة داخليا للخصائص، وكل مجموعة لها عدد معين من الأنشطة بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات. | ويكون مسبب هذه التكاليف مسبب واحد فقط. |
| مسببات | عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين | يستخدم عدة مسببات تكاليف بحيث يكون لكل وحدة من مسببات |

1 ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في محاسبة الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، 2014، الإسكندرية، ص 113

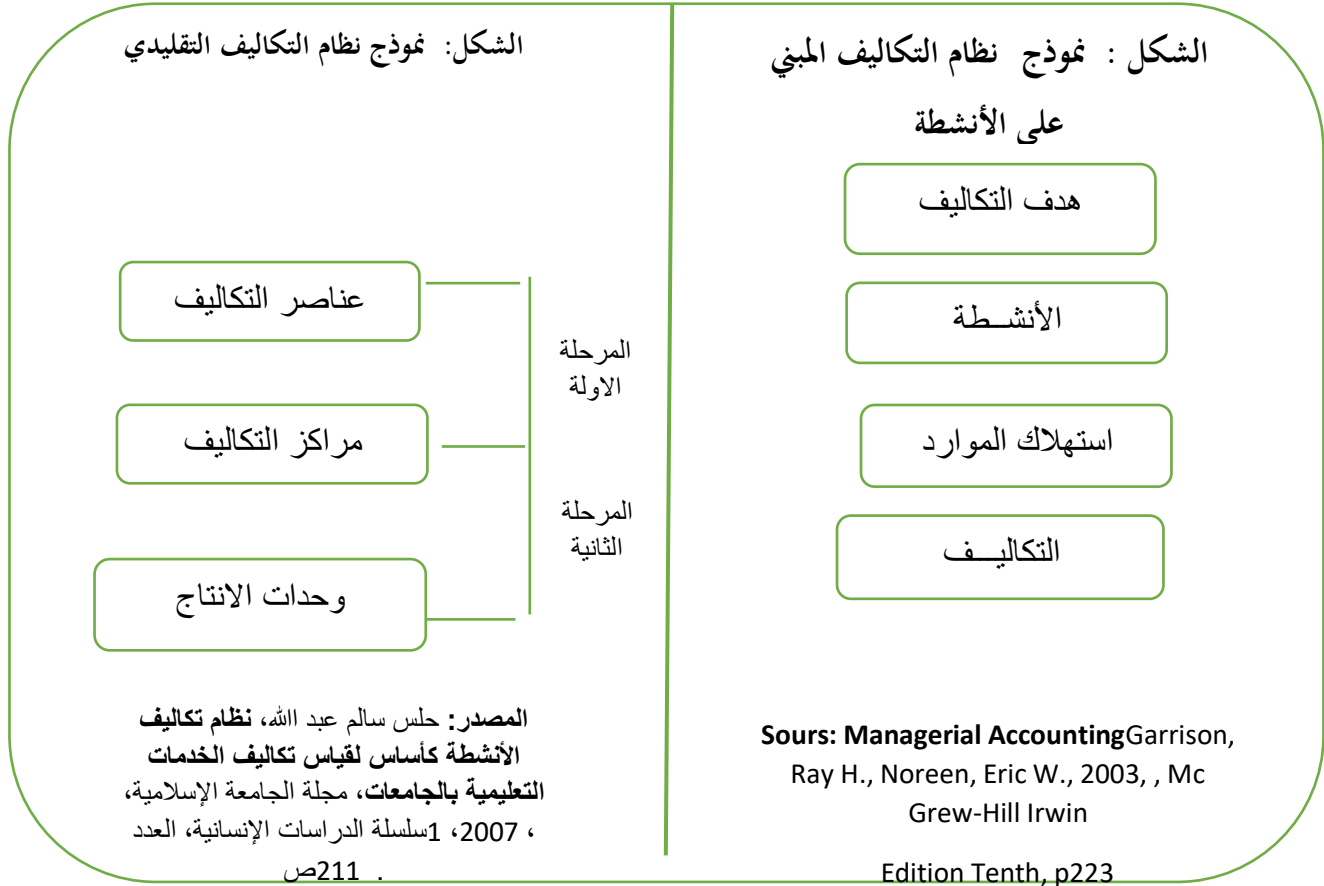
2 Nardjess hedhili, .le positionnement de la méthode du temps requis pour rapport à la méthode comptabilité à base d'activité, dans la revue des sciences de gestion, 2013, 174, mise en ligne sur cairn.info le 11/2/2014

3 مقداد أهد نوري، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء ودوره في تقييم الأداء، دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية، مجلة المنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، 2020، ص 64.

| | |
|-----------------------------------|--|
| التكاليف | لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكاليف والنشاط والمنتج أو الخدمة. |
| أساس التحميل | يقوم تحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشرة، أو عدد ساعات الماكينة). |
| التسلسل الهرمي للتكاليف | جميع التكاليف في المنشأة مصدرها أو مسببها ليست جميع التكاليف في المنشأة مصدرها أو مسببها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، بمعنى آخر إن العلاقة السببية بين التكاليف والوحدات المنتجة أي العلاقة بين التكاليف والإنتاج دائما مباشرة. قد تكون غير مباشرة. |
| السيطرة على التكاليف | تكون السيطرة على عدد قليل من التكاليف، وبسبب تجميع التكاليف ضمن تكاليف متجانسة في عملية السيطرة و بالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة. سهلة وعالية الكفاءة. |
| تكاليف التطبيق والمنفعة | غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة اقل من التكاليف في غالب الأحيان |
| هدف النظام | يتم التركيز على تخصيص التكاليف الغير مباشرة لغرض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة. هناك هدفين هما: تصميم هيكل تكاليفي التأكد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة |
| مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة | وتتم مراحل التخصيص كما يلي: 1. تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج والخدمات. 2. يتم توزيع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج. 3. يتم تخصيص تكاليف مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج. |
| اتخاذ القرار | غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية يتمتع بقدرة عالية على توفير المعلومات. |

المصدر: خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفىغزة الأوربي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص.ص90-91.

الشكل رقم 1 - 6: نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكاليف التقليدي



المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف يتم عرض أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، ومحاولة مقارنتها بالدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

من خلال الاطلاع على عدة دراسات باللغة العربية سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

اولا: مقال¹ للباحثين (ثناء ناصر نايف علي ، أ.د. فيحاء عبد الله يعقوب 2022) تحت عنوان: "تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات الهبوط في المطارات/ بحث تطبيقي في مطار بغداد الدولي " مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17، العدد 56، هدفت الدراسة الى تصميم نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في قطاع الخدمات بشكل عام والمطارات بشكل خاص لاحتساب كلفة الخدمة المتمثلة بالهبوط و المقدمة للطائرات

والهدف منها توفير معلومات مناسبة للإدارة لأغراض زيادة فاعلية قرارات الخاصة لتلك الخدمات،

ومن ابرز نتائجها البحث ان استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC يساعد على تحديد وقياس كلفة خدمات النقل بصورة صحيحة ومن ثم امكانية الادارة اتخاذ قرار مناسب بخصوص خدمات الهبوط بطريقة أكثر عدالة وموضوعية.

ثانيا : دراسة اسماعيل محمد صالح البدر، 2017:²

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC في تعزيز الربحية شركات صناعات الاغذية الاردنية، وهدفت الى تبيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC كدراسة تطبيقية في شركة حلويات العنتاوي، من اجل احتساب تكاليف المنتجات أكثر دقة بهدف التوصل الى معرفة نسب هامش الربح لكل منتج .

ومن اهم نتائج الدراسة انه وجود أثر ذو دلالة احصائية لنظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة

ثالثا:دراسة خولة وقيس، 2013:³

تناولت هذه الدراسة محاولة تطبيق نظام الكلفة على اساس النشاط ABC والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، وهدفت الى محاولة تصميم نموذج لنظام التكلفة على اساس النشاط ABC

ومن اهم نتائج الدراسة ان الطريقة القليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشوه توزيع التكاليف غير مباشرة وان تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط ABC ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس الانشطة بدقة مما يسهل تتبعها .

رابعا: دراسة عبد العزيز الرومي ، 2012:⁴

تناولت هذه الدراسة أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الانشطة ABC في تحسين اساليب قياس تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا في الجمعيات التعاونية المنتشرة في الكويت والمحافظات الستة والبالغ عددها (60) جمعية،

1 ثناء ناصر نايف علي ، فيحاء عبدالله يعقوب ، "تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات الهبوط في المطارات "، بحث تطبيقي في مطار بغداد الدولي ، مقال بمجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 17، العدد 59، 2020،

2- اسماعيل محمد صالح البدر،"أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية"، دراسة حالة على شركة حلويات العنتاوي، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017

3- وقيس خولة، "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) و أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة مركز الزفت بنفطال - تقرت - نموذجا في فترة 2013، مذكرة ماستر في علوم مالية و محاسبية، 2013-2014 .

4- عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية 13 في دولة الكويت، رسالة استكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2012

تهدف هذه الدراسة الي التعرف علي أثر استخدام نظام التكلفة المبني علي الانشطة في تحسين أساليب القياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت

ومن ابرز نتائجها الي ان الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الاساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

خامسا: دراسة عمر هديب محمد، 2009:1

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة علي اساس الانشطة في الشركات الصناعية الاردنية وعلاقته بالاداء المالي ، فقد درس هذا النظام من حيث التطبيق وكذا نموذج للقياس.

تهدف هذه الدراسة الي التعرف علي مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الانشطة في الشركات الصناعية في الاردن ، وتطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الانشطة .

ومن ابرز نتائجها أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الاردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني علي الانشطة منها (16) شركة تطبقه وجميعها شركات مساهمة عامة ، ومنها (5) شركات فقط اعتمدت تطبيقه ، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل تطبيقه بدءا من مرحلة التخطيط الي غاية مرحلة انشاء النظام .

سادسا: دراسة حابي احمد ، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في الامؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق بسكرة - الجزائر ، 2010²

تهدف هذه الدراسة الي ابراز قصور التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة وكيفية توزيع التكاليف غير الكباشر بطريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة ومعرفة ما اضافته طريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة عن طريق التكاليف التقليدية .

ومن ابرز نتائجها تم اقتراح بعض الحلول التي من شأنها تقلل من أوجه القصور وعيوب الانظمة التقليدية والاهتمام بنظام التكاليف علي اساس الانشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية لان هذه الطريقة تساعد في اعادة هيكلة تكاليف منتجاتها او احتساب تكاليف كل منها بشكل دقيق ما يساعد علي اختيار القرار المناسب لتحديد اسعار المنتجات بما يتلاءم كلفتها وحجم الطلب عليها.

التعليق علي الدراسات السابقة العربية :

1 عمر هديب محمد نظام محاسبة التكاليف المبني . على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة استكمال متطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان - الأردن. 2009
2- احمد حابي ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في الامؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق بسكرة - الجزائر ، 2010

اتفقت الدراسات السابقة العربية علي دراسة نظام التكلفة علي أساس النشاط ABC ، وقد تم استخدام أكثر من مؤسسة ، وقد توصلت هذه الدراسات الي الاهداف المرجوة منها ، باستخدام منهج دراسة الحالة ، وهو نفس ما تهدف اليه دراستنا الحالية التي ألفت الضوء علي نظام التكلفة علي اساس نشاط ABC من خلال محاكاة نموذج له خاص بمؤسسة الاقتصادية .

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية :

تم مراجعة مقالتين أجنبيتين و المتمثلة فيما يلي:

أولاً: Maria-Victoria Sanchez-Rebull, 2021

مقالة تحت عنوان : "تحسين أداء الرعاية الصحية من خلال التكلفة المستندة الي النشاط المدفوعة بالوقت

تهدف هذه المقالة الي محاولة مقارنة بين ABC و TD-ABC لتحسين اداء الرعاية الصحية من خلال مراجعة 590 مقالا نشرت في الفترة الممتدة من 1989 الي 2019.

ومن اهم نتائجها ان نظام ABC يركز اكثر علي تخصيص التكلفة والسعي الي الكفاءة أما نظام TD-ABC يسعى الي تعزيز جودة الرعاية الصحية و النتائج مع تقليل التكاليف بما يدل علي قوة TD-ABC في تحسين القيمة ،وان تكون استراتيجية للمساعدة في الانتقال من أنظمة الرسوم مقابل خدمة الي أنظمة قائمة علي القيمة من خلال قدرتها علي المساهمة في توفير التكاليف .

1

ثانياً: Maha Faisal Alsayegh, 2020

تسلط هذا المقال الضوء علي مدي تبني نظام ABC في الدول المتقدمة النامية و محاولة فهم مدى انتشارها بطريقة متسارعة من بداية الثمانينيات حيث تعتبر الفكرة الرئيسية ل ABC هي اكتساب ميزة تنافسية وجعل تكلفة المنتج أكثر دقة، وهدف هذا المقال الي ما يلي :

العامل التنظيمي له تأثير كبير علي اعتماد ABC وان العوامل التكنولوجية لا ترتبط بتبني ABC اما العامل البيئي له تأثير ضئيل ومن اهم نتائجها انها تعتقد ABC ان المنتج يستهلك الانشطة والانشطة تستهلك التكاليف وهذا خلاف لنظام الاقسام المتجانسة حيث ان المنتجات تستهلك التكلفة . وفي الاخير هناك مجهودات حثيثة مبدولة في الانتقال من الاقسام المتجانسة إلى ABC في مختلف دول العالم بسبب متفاوتة في ما بينها.²

التعليق علي الدراسات الاجنبية :

¹ حابي احمد ، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق بسكرة - الجزائر ، 2010

² Maha Faisal Alsayegh, «Activity Based Costing around the World : Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism», Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, Volume 6, Issue 1, March 2020 ..

2 Maria-Victoria Sanchez-Rebull, « Improving healthcaer performance through Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing », Journal of Health Planning and Management published by Wiley & Sons Ltd, 2021

لقد اشارت المقالة الاولى الي تحسين الاداء وتعزيز جودة النتائج مع تقليل التكاليف، من خلال تطبيق نظام TD-ABC في قطاع الخدمات، اما المقالة الثانية فقد لخصت أهمية نظام ABC في جعل التكلفة أكثر دقة، واستخدام اسلوب المقارنة في كلا المقالتين .

- التعليق علي الدراسات السابقة :

لقد أشارت المقالة الأولى الي تحسين الأداء وتعزيز جودة النتائج مع تقليل التكاليف ، من خلال تطبيق نظام (ABC) في قطاع الخدمات ، أما المقالة الثانية فقد لخصت أهمية نظام (ABC) في جعل التكلفة أكثر دقة ، واستخدام أسلوب المقارنة في كلا المقالتين .

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والحالية

الفرع الاول: أوجه الشبه

- ان معظم الدراسات السابقة هدفت الى التعرف على نظام التكاليف المبني علي اساس الانشطة ومدى امكانية تطبيقه في المؤسسات الصناعية والخدمية؛
- أثر وأهمية البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني علي اساس أنشطة لمتخذي القرارات في المؤسسة.

الفرع الثاني : اوجه الاختلاف

- من خلال استعراض الدراسات السابقة هناك تنوع في قطاع الدراسات التي تناولتها الدراسات ما بين قطاع صناعي وقطاع خدماتي؛
- اختلاف الدراسات من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت.

الفرع الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بالرغم من ان الدراسات السابقة تناولت نفس الموضوع ، لكنها اختلفت من حيث الاهداف وطرق المعالجة والنتائج التي توصل اليها ولذا سوف نتناول في هذا الفرع اهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة:

- تتناول الدراسة مؤسسة استخراجية؛
- استخراج تكاليف منتجات المؤسسة وفقا لنظام التكاليف التلقيدية ونظام التكاليف علي اساس الانشطة واجراء المقارنة المناسبة ، كما سنتناول الدراسة منهج دراسة الحال.

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لمحاكاة نظام الأنشطة ABC، حيث تطرقنا لمفهوم نظام ABC وكل ما يتعلق به من مفاهيم، ومراحل محاكاتها داخل المؤسسة الاقتصادية، ولمعرفة أكثر عن الموضوع البحث اعتمدنا في الجزء الثاني من الفصل علي مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع، والتي هدفت الي دراسة نظام ABC من خلال تطبيق نموذج له، وبيننا أنها تختلف فيما بينها في بعض الجوانب، قد خالصناها بالاستنتاجات التالية :

1. تعريف نظام (ABC) : هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة علي الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي ، هذا من خلال تخصيص الموارد علي الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقا للمعدل الاستفادة من الأنشطة .

2. مراحل محاكاة نظام (ABC) تتم وفق ما يلي :

- تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛
- استخلاص مسببات التكلفة؛
- تحميل تكاليف الأنشطة علي المنتجات؛
- تحديد تكلفة كل الأنشطة.

ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة ، تطبيق ما تم استخلاصه ومعرفة أثر تطبيق هذا النظام علي ربحية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني: دراسة حالة لمحاكاة نظام

التكاليف المستندة لنشاط "ABC"

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري كان لابد من اجراء دراسة ميدانية هدفها محاكاة نظام التكاليف المستندة لنشاط ABC على الواقع العملي، فقد وقع اختياري على شركة سونلغاز بحيث سنحاول تطبيقه.

تتضمن هذه الدراسة اجراء مقارنة بين الاسلوب المستخدم من طرف الشركة محل الدراسة لحساب التكاليف والمتمثل في المحاسبة التحليلية وبين محاكاة نموذج نظام التكلفة على اساس الانشطة ABC.

ومن اجل تحقيق هذا واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة التطبيقية في مبحثين ، حيث يتم التطرق الى شركة محل الدراسة اما المبحث الثاني فقمنا بدراسة الميدانية .

المبحث الاول: عرض منهجية الدراسة والادوات المستعملة

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح الطريقة المتبعة في دراسة الميدانية التي قمنا بها، وتحديد المنهج والادوات المستخدمة فيها.

المطلب الاول: منهجية الدراسة

للاجابة على الاشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال اسقاط الجانب النظري من الدراسة على احد المؤسسات الاقتصادية، والتي لها اهمية كبيرة في الجانب الاقتصادي ، لذلك سنتطرق الى عرض لطريقة اجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة ، وتقديم عينة الدراسة .

التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

التعريف بالمؤسسة: انشأت مؤسسة سونالغاز بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 1969/07/28 باسم EGA الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ثم تحولت بمقتضى قانون 88_1988/01/12 الى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري ، واصبحت حاليا تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ذات الاسهم .

اهم الانشطة التي تقوم بها المؤسسة وتمثل في مايلي:

أ_ انتاج ونقل، تصدير واستغلال الكهرباء

ب_ نقل الغاز الطبيعي عن طريقة القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشات الموجودة عبر التراب الوطني تخضع سونالغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة ، وتعرف كتاجر في تعاملات مع المواطن و المتعامل خاص واصبحت حاليا مؤسسة سونالغاز عبارة عن مجمع يضم المديرات والفروع التالية :

✓ سونالغاز انتاج الكهرباء SPE

✓ سونالغاز نقل الكهرباء GRTE

✓ سونالغاز نقل الغاز GRTG

✓ سونالغاز عمليات نظام الكهرباء OSE

وفيما يخص توزيع الكهرباء فقد توزعت على اربع مديريات هي :

✓ سونالغاز توزيع الجزائر SDA

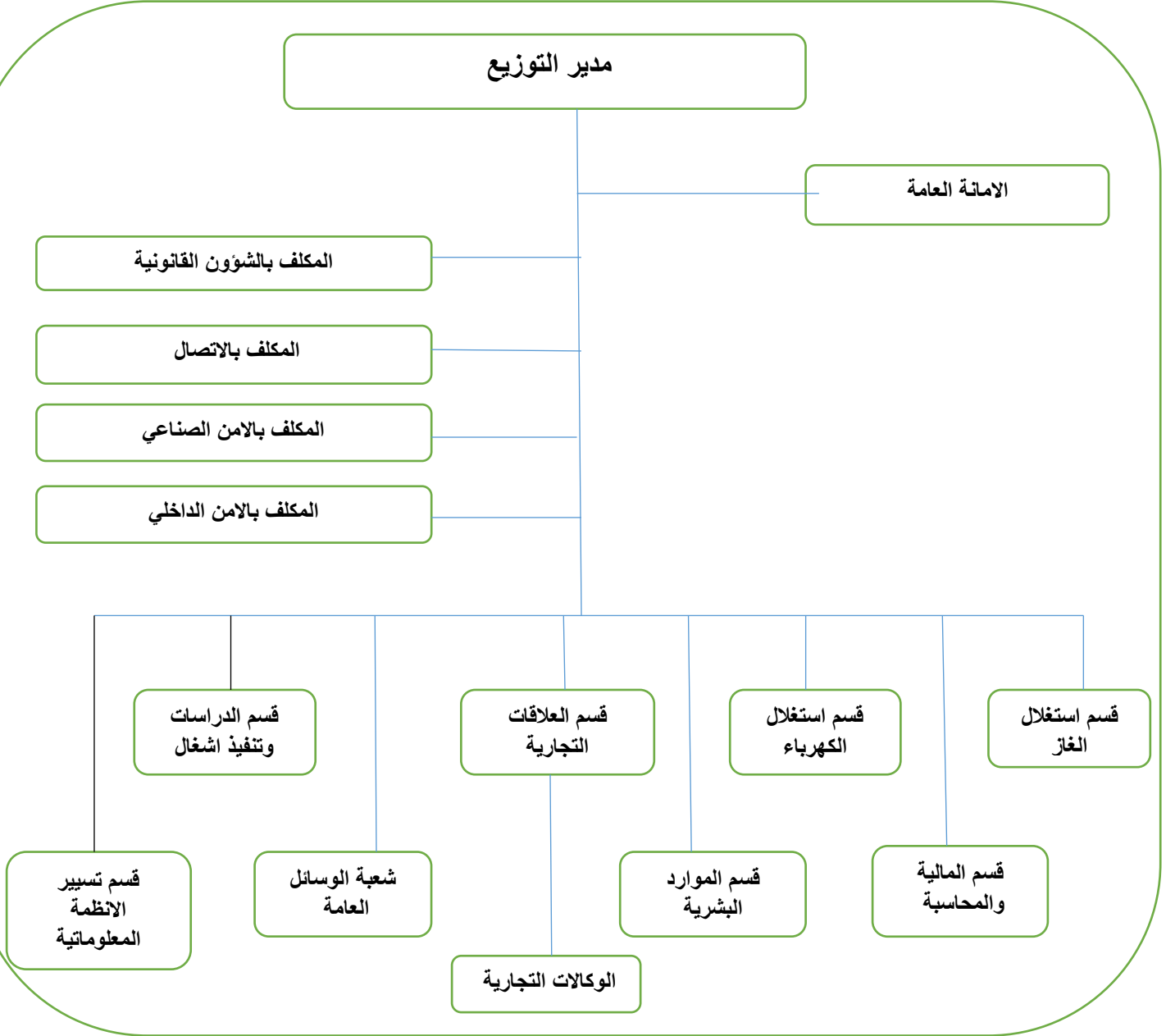
✓ سونالغاز توزيع الوسط SDC

✓ سونالغاز توزيع الشرق SDE

✓ سونالغاز توزيع الغرب SDE

ومن بين هذه الفروع كانت دراستنا بالمديرية الجهوية لتوزيع الوسط سونغاز وبالضبط بمديرية امتياز التوزيع ورقلة ، حيث تقويم هذه الاخيرة بشراء الكهرباء والغاز ونقلهما ومن ثم توزيعهما على زبائنها ، كما تحتوي المديرية على عدة اقسام تعمل بشكل متكامل فيما بينهما ، وسنوضح هذا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

الشكل رقم 2 - 1: هيكل التنظيمي مديرية التوزيع ورقلة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

المطلب الثاني: الادوات المستعملة في جميع البيانات ومعالجتها

بعد الاختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد ادوات البحث المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها ، ومن بين هذه الادوات :

أولا : المقابلة :

في اغلب الحالات علي اسلوب المقابلة الشخصية مع افراد مجتمع الدراسة ، و الممثلين في رؤساء الاقسام في المؤسسة وبالاخص رئيس قسم المحاسبة و المالية وأحد المحاسبين وهذا بغرض الحصول علي البيانات بشكل أدق ، حتي يتسني لنا تحديد النتائج بشكل واضح ، فمن جهة المعلومات اللازمة لأتمام الطريقة التقليدية المتمثلة في "طريقة الاقسام المتجانسة" والمعمول بها علي مستوي مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - امتياز التوزيع ورقلة- ، مع العلم ان المؤسس محل الدراسة توفر المعلومات التي تخص تحديد الانشطة في المؤسسة تكلفتها و مسببات التكلفة وعددها حتي تتمكن من محاكاة نظام التكلفة علي اساس الانشطة ABC

ثانيا : الملاحظة :

تم استخدام أسلوب الملاحظة كذلك ، الي جانب المقابلات الشخصية ، وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها داخل المؤسسة محل الدراسة

ثالثا: الوثائق :

اعتمدنا كذلك على تحليل كل الوثائق اللازمة المعطاة من طرف المؤسسة من اجل استخراج المعطيات والبيانات الضرورية التي تفيد الدراسة التطبيقية .

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة

نقوم في هذا المبحث بعرض كل النتائج المتوصل اليها ، سواء نتائج النظام التكاليف للمؤسسة محل الدراسة ، وكذلك نتائج محاكات نظام التكلفة على اساس الانشطة (ABC) ، وبعد ذلك نقوم بتفسيرها حيث اهتم المطلب الاول عرض لنتائج الدراسة، اما المطلب الثاني فقد اهتم بتفسير النتائج المتوصل اليها .

المطلب الاول: عرض نتائج الدراسة

بعد تناول الهيكل التنظيمي والدراسات فيما سبق، تم تحديد مجال الدراسة علي جميع أقسام المؤسسة والمتمثلة في: قسم الموارد البشرية، قسم المالية و المحاسبة، قسم شعبة الوسائل العامة، قسم الانظمة المعلوماتية، قسم العلاقات التجارية، قسم استغلال الكهرباء، قسم استغلال الغاز، قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء و الغاز .

أولاً : عرض نظام التكاليف في المؤسسة (طريقة الاقسام المتجانسة)

تعتبر هيكله التكاليف في المؤسسة متنوعة ، فمنها تكاليف مباشرة وأخرى مباشرة ، حيث يتم تحضير المعلومات اللازمة عن التكاليف في السنة علي مستوي المديرية (المؤسسة محل الدراسة)، وتشرف "مديرية التوزيع للكهرباء و الغاز" علي حساب تلك التكاليف ، كما تعتمد المديرية علي تطبيق طريقة "الاقسام المتجانسة" في معالجة تكاليفها ، وانطلاقاً من المعلومات التحضيرية المتوفرة لدي قسمالمحاسبة و المالية تم ضبط نموذج طريقة "الاقسام المتجانسة" الخاص بمديرية ، و التي سيتم عرضها في مايلي : تستخدم المؤسسة ترقيماً خاص بها فيما يخص الحسابات ومن أمثلة ذلك :

-0600 9233Lk فهذا الرقم يشار به لقسم استغلال الكهرباء وكل رقم من هذه الأرقام يرمز الي شئ معين

- 9 يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية

- 233 يرمز لمديرية الكهرباء و الغاز

- LK رمز هذا الحرف لمديرية ورقلة

- 0600 يرمز هذا الرقم لقسم استغلال الكهرباء .

وفيما يلي يتم توضيح توزيع الاعباء غير المباشرة علي الاقسام الرئيسية بانتاج طريقة الأقسام المتجانسة ، بحيث تم الاعتماد علي التكاليف الواضحة في الملحق رقم 01 ، و التي تتضح في مجموع التوزيع الاولي كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم 2-1: يوضح نسب توزيع الابعاء غير المباشرة على الفروع الرئيسية وفق طريقة الأقسام المتجانسة

| الأقسام الرئيسية | | | | الأقسام الثانوية | | |
|--|-----------------|-----------------|-----------------------|--------------------------------------|--|--|
| الدراسات التنفيذية الاشغال الكهراء و الغاز | استغلال الغاز | استغلال الكهراء | العلاقات التجارية | المالية والمحاسبة الموارد البشرية | شعبة الوسائل العامة الأنظمة المعلوماتية | الأقسام |
| 9233Lk110 | 9233Lk0700 | 9233LK0600 | 9233LK0400 | LK029233 LK039233 | 9233LK08 9233LK13 | البيان |
| 20281014,47 | 118524010,3 | 399522358,1 | 104448245,4 | 113586679.03 | 101067279.64 | مجموع التوزيع الاولي |
| 16948635,31 | 16948635,31 | 39546815,72 | 33897271 | 5649545.10265 | 112990902.053 | شعبة الوسائل العامة الانظمة المعلوماتية |
| 0,15 | 0,15 | 0,35 | 0,3 | 0,05 | 1 | نسبة التوزيع |
| 11923622,41 | 23847244,83 | 29809056,03 | 41732685,45 | 119236224.1326 | 11923622,41 | المالية والمحاسبة الموارد البشرية |
| 0,1 | 0,2 | 0,25 | 0,35 | 1 | 0,1 | نسبة التوزيع |
| 49153272,19 | 159319890,4 | 468878229,9 | 180078201,8 | 0 | 0 | مجموع التوزيع الثانوي |
| ساعة عمل مباشرة | ساعة عمل مباشرة | ساعة عمل مباشرة | عدد وحدات المشترأة | | | طبيعة وحدة القياس |
| 2080 | 2080 | 2080 | 1421569924 | | | عدد وحدات القياس |
| 23631,38086 | 76596,10115 | 225422,2259 | 0,126675585 | | | تكلفة وحدة القياس |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد علي الملحق رقم 01

ومن خلال الملاحظ من الجدول فقد يتبين أنه تم توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الثانوية الى الأقسام الرئيسية من خلال نسب مئوية ، وهي النسب المعتمدة من طرف المؤسسة ، وقد تم الاعتماد علي مفاتيح التوزيع (طبيعة وجدة القياس) للأقسام الرئيسية بالمؤسسة كما يلي :

- قسم العلاقات التجارية: توافقه عدد الوحدات المشتراة

- قسم استغلال الكهراء: توافقه ساعة عمل مباشرة

- قسم استغلال الغاز: توافقه ساعة عمل مباشرة

- قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الكهراء و الغاز : توافقه ساعة عمل مباشرة

كما هو موضح في ما سبق نھتم تحديد التكلفة غير المباشرة لكل وحدة مشترأة ، و التكلفة غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من استغلال الكهراء ، و التكلفة غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من استغلال الغاز ، ويتم فيما يلي توضيح لحساب تكلفة شراء

الكهرباء و الغاز ، باعتبار ان المؤسسة تقوم بنقل السلع و المتمثلة في الكهرباء والغاز من شركة نقل الكهرباء (GRTE) و شركة نقل الغاز (GRTG) ، و بالتالي تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة وأخري غير مباشرة وأخري غير مباشرة عند الشراء ، وفي يلي جدول تكلفة الشراء :

الجدول رقم 2-2: يوضح تكلفة شراء السلع (الكهرباء والغاز) وفق طريقة الأقسام المتجانسة

| البيان | المبلغ | البيان | المبلغ |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|
| الكمية | السعر | الكهرباء | الغاز |
| الشراء | | 86826897,79 | 71553858,26 |
| مصاريف النقل | | 1072844005 | 73596300,18 |
| مجموع المصاريف المباشرة | | 1159670903 | 145150158,4 |
| المصاريف غير المباشرة | | | |
| 750339924 | 0,126675585 | 95049748,85 | |
| 671230000 | | | 85028452,95 |
| المجموع | | 1254720652 | 230178611,4 |

الجدول رقم 2-3: يوضح تكلفة الخدمات وفق طريقة الاقسام المتجانسة

| البيان | السعر | استغلال الكهرباء | استغلال الغاز | الدراسات التنفيذية |
|-----------------------|-------------|------------------|---------------|--------------------|
| المصاريف المباشرة | | 18805876,26 | 11283525,76 | 7522350,5 |
| المصاريف غير المباشرة | | | | |
| 2080 | 225422,2258 | 468878229,7 | | |
| 2080 | 76593,21656 | | 159313890,4 | |
| 2080 | 23631,38086 | | | 49153272,19 |
| المجموع | | 487684105,9 | 170597416,2 | 56675622,69 |

المصدر: من اعداد الطالبيين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة تتحمل تكاليف مباشرة و أخرى غير مباشرة عند تقديم الخدمات للعملاء؛ بعد عملية الشراء، وحساب تكلفة الشراء للوحدة وحساب تكلفة الخدمات للوحدة، يتم حساب سعر التكلفة لكل سلع مشتراة (الكهرباء، الغاز) و خدمة مقدمة، من خلال استخدام المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة كما هو موضح في الجدول الموالي:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{المصاريف المباشرة} + \text{المصاريف غير المباشرة}$$

الجدول رقم 2-4: يوضح سعر التكلفة لكل سلعة وخدمة وفق "طريقة الاقسام المتجانسة"

| المجموع | الخدمات | | | الغاز | الكهرباء | البيان |
|-------------|--------------------|---------------|------------------|-------------|-------------|-------------------|
| | الدراسات التنفيذية | استغلال الغاز | استغلال الكهرباء | | | |
| 1342432814 | 7522350,5 | 11283525,76 | 18805876,26 | 145150158,4 | 1159670903 | مصاريف مباشرة |
| 857423594,1 | 49153272,19 | 159313890,4 | 468878229,7 | 85028452,95 | 95049748,85 | مصاريف غير مباشرة |
| 2199856408 | 56675622,69 | 170597416,2 | 487684105,9 | 230178611,4 | 1254720652 | سعر التكلفة |

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق

نلاحظ من الجدول أعلاه أن سعر التكلفة للكهرباء ظهر بسعر تكلفة أعلى قدرت بـ **1242906875**، والغاز بسعر تكلفة قدرت بـ **230178611,4**، أما من ناحية الخدمات فقد ظهر استغلال الكهرباء بسعر تكلفة قدر بـ **487684105,9** دج ، استغلال الغاز بسعر تكلفة قدر بـ **170597416,2** ، الدراسات التنفيذية بسعر تكلفة يقدر بـ: **56675622,69** دج ، وبعد حساب سعر التكلفة، يتم حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز والخدمات من خلال رقم الاعمال الموضح في الملحق رقم 03 ، ويتم حساب النتيجة التحليلية من خلال العلاقة التالية :

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} _ \text{سعر التكلفة}$$

وفيما يلي الجدول يبين حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز والخدمات :

الجدول رقم 2-5: يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز، الخدمات وفق "طريقة الاقسام المتجانسة"

| المجموع | الخدمات | | | الغاز | الكهرباء | البيان |
|-------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| | الدراسات التنفيذية | استغلال الغاز | استغلال الكهرباء | | | |
| 10689811269 | 7532526,77 | 60077639,76 | 140181159,4 | 161915820,5 | 10320104123 | رقم الاعمال |
| 2199856408 | 56675622,69 | 170597416,2 | 487684105,9 | 230178611,4 | 1254720652 | سعر التكلفة |
| 8489954862 | 49143095,92- | 110519776,4- | 347502946,5- | 68262790,89- | 9065383471 | النتيجة التحليلية |

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق(3)

نلاحظ من خلال الجدول استطاعت المؤسسة من تسجيل رقم اعمال على مستوى الاقسام الرئيسية (الكهرباء، الغاز) مع اقسام الخدمات مع تسجيل نتائج تحليلية سلبية كل من قسم الغاز واقسام الخدمات ، مع ذلك استطاعت مؤسسة من تسجيل نتيجة اجمالية موجبة ، وذلك راجع الى رقم الاعمال الكبير المسجل من طرف الكهرباء سمح للمؤسسة من تغطية لجميع التكاليف.

ثانيا: محاكاة نظام التكلفة أساس الأنشطة. ABC في المؤسسة الدراسة.

بعد عرض نموذج نظام التكاليف وفق الطريقة المعتمدة من طرف مديرية سونالغاز ورقة- محل الدراسة، والمتمثلة في "طريقة الأقسام المتجانسة"، سنقوم في ما يلي محاكاة نموذج للمؤسسة خاص بنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وهذا من خلال تتبع مراحل محاكاته داخل المؤسسة .

1-تحديد و تحليل الأنشطة :

تتطلب منا هذه الخطوة الى تقسيم المؤسسة محل الدراسة إلى أنشطة، ونظرا لاعتماد المؤسسة على التنظيم الهيكلي حسب الأقسام، تم الوقوف عند كل المهام التي يقوم بها كل قسم، حتى يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، وكان التقسيم المعتمد الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2- 6: يوضح تحديد الأنشطة داخل المؤسسة

| الأنشطة | الأقسام |
|-----------------------|----------------------|
| تسيير المستخدمين | قسم الموارد والحاسبة |
| تكوين المستخدمين | |
| إعداد القوائم المالية | قسم المالية والحاسبة |

| | |
|---|---|
| تنفيذ الميزانية ومتابعتها | |
| إعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضريبة G50 | |
| القيام بعمليات المقاربة البنكية | |
| متابعة الملفات مع مصالح التأمينات | |
| متابعة المركبات | قسم الشعبة الوسائل العامة |
| صيانة المركبات | |
| التمويل بالوقود | |
| ادارة الشبكة بين المستخدمين | قسم الانظمة المعلوماتية |
| صيانة الحاسوب والبرامج والانترنت | |
| تطبيق مشاريع تكنولوجيا المعلومات | |
| متابعة زبائن الكهرباء | قسم العلاقات التجارية |
| ربط الزبائن الجدد | |
| متابعة زبائن الغاز | |
| ربط الزبائن الجدد | |
| مراقبة استغلال شبكة الغاز | قسم استغلال الكهرباء |
| صيانة محولات الكهرباء | |
| تطوير شبكات الكهرباء | |
| مراقبة استغلال شبكة الغاز | قسم استغلال الغاز |
| صيانة محطات الغاز | |
| تطور شبكة الغاز | |
| دراسات اشغال الكهرباء | قسم الدراسات التنفيذية لاشغال الكهرباء والغاز |
| دراسات اشغال الغاز | |
| تسيير الاستثمار في الكهرباء | |
| تسيير الاستثمار في الغاز | |

المصدر: من اعداد الطالبتين وفق معلومات من طرف المؤسسة

وفق الجدول (2-6) يتضح أنه تم تقسيم المؤسسة إلى عدة أنشطة، وهذا من خلال قيامنا بجولة داخل أقسام المؤسسة وحاولنا استخراج 28 نشاطا بمعية رؤساء الأقسام، وذلك بحسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في جميع أقسامها، سواء الرئيسية كانت أو الثانوية؛ بعد إتمام المرحلة الأولى التي تم فيها تحديد الأنشطة داخل المؤسسة، انتقلنا مباشرة إلى الخطوة الثانية، والمتمثلة في تحديد تكلفة كل نشاط.

2_ تحديد تكلفة كل نشاط:

سوف نقوم في هذه المرحلة بتحديد تكلفة كل نشاط وذلك بمساعدة رؤساء الأقسام " تحديد هذه التكاليف، وذلك انطلاقاً من التكلفة الإجمالية لكل قسم والنسب التقريبية، بحيث تم تقريب تكلفة كل نشاط بنسبة من التكلفة الإجمالية، وفيما يلي مثال عن حساب تكلفة الأنشطة:

مثال: حساب تكلفة الأنشطة التي يقوم بها قسم استغلال الكهرباء:

نشاط مراقبة استغلال شبكة الكهرباء و يمثل 60% من التكلفة الإجمالية؛
 نشاط صيانة محولات الكهرباء و يمثل 30% من التكلفة الإجمالية؛
 نشاط تطوير شبكات الكهرباء و يمثل 10% من التكلفة الإجمالية؛

فمن خلال هذه النسب يمكن حساب تكلفة كل نشاط كما يلي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الاجمالية للقسم} \times \text{نسبة المخصصة للنشاط}$$

التطبيق العددي:

$$\text{تكلفة نشاط مراقبة استغلال شبكة الكهرباء} = 399522358,11 \times 60\% = 239713414,9$$

$$\text{تكلفة نشاط صيانة محولات الكهرباء} = 399522358,11 \times 30\% = 119856707,4$$

$$\text{تكلفة نشاط تطوير شبكات الكهرباء} = 399522358,11 \times 10\% = 39952235,81$$

وفيما يلي جدول يوضح النسب المعتمدة لتحديد تكلفة كل أنشطة الأقسام في المؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم 2-7: يوضح تحديد تكلفة الأنشطة

| الاقسام | الانشطة | التكلفة الاجمالية | النسب | تكلفة الانشطة |
|-------------------|-----------------------|-------------------|-------|---------------|
| الموارد البشرية | تسيير المستخدمين | 47498071,36 | 75% | 35623553,52 |
| | تكوين المستخدمين | | 25% | 11874517,84 |
| المالية والمحاسبة | اعداد القوائم المالية | 66088607,67 | 30% | 19826582,3 |

| | | | | |
|-------------|-----|--------------|---|------------------------|
| 19826582,3 | 30% | | تنفيذ الميزانية ومتابعتها | |
| 6608860,767 | 10% | | اعداد مختلف التصريحات الخاصة بالصريرة G50 | |
| 13217721,53 | 20% | | القيام بعمليات المقاربة البنكية | |
| 6608860,767 | 10% | | متابعة الملفات مع مصالح التامينات | |
| 11636727,17 | 15% | 77578181,10 | متابعة المركبات | شعبة الوسائل العامة |
| 19394545,28 | 25% | | صيانة المركبات | |
| 46546908,66 | 60% | | التمويل بالوقود | |
| 16442368,98 | 70% | 23489098,54 | فوترة الزبائن | الانظمة المعلوماتية |
| 2348909,854 | 10% | | ادارة الشبكة بين المستخدمين | |
| 2348909,854 | 10% | | صيانة الحاسوب وبرامج الانترنت | |
| 2348909,854 | 10% | | تطبيق مشاريع تكنولوجيا المعلومات | |
| 47001710,41 | 45% | 104448245,35 | متابعة زبائن الكهرباء | العلاقات التجارية |
| 20889649,07 | 20% | | ربط الزبائن الجدد | |
| 26112061,34 | 25% | | متابعة زبائن الغاز | |
| 10444824,54 | 10% | | ربط زبائن الجدد | |
| 239713414,9 | 60% | 399522358,11 | مراقبة استغلال شبكة الكهرباء | استغلال الكهرباء |
| 119856707,4 | 30% | | صيانة محولات الكهرباء | |
| 39952235,81 | 10% | | تطوير شبكات الكهرباء | |
| 71114406,15 | 60% | 118524010,25 | مراقبة استغلال شبكة الغاز | استغلال الغاز |
| 35557203,08 | 30% | | صيانة محطات الغاز | |
| 11852401,03 | 10% | | تطوير شبكة الغاز | |
| 7098355,065 | 35% | 20281014,47 | دراسات اشغال الكهرباء | الدراسات التنفيذية |
| 3042152,171 | | | دراسات اشغال الغاز | لاشغال الكهرباء والغاز |
| 6084304,341 | 30% | | تسيير الاستثمار في الكهرباء | |
| 4056202,894 | 20% | | تسيير الاستثمار في الغاز | |
| 890466752,9 | | | | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه، أنه تم تحديد تكلفة كل نشاط انطلاقاً من التكلفة الإجمالية التي كانت محددة وفق الطريقة المعمول بها في المؤسسة، وبعد إتمامنا من المرحلة الثانية، وتحديد تكلفة كل نشاط، يلي ذلك تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط والتي نوضحها في المرحلة التالية:

3 - تحديد مسببات التكلفة:

في هذه المرحلة يتم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، وتعد أهم مرحلة لارتباطها بالنتائج مستقبلاً، فقد اعتمدنا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس كل قسم، والتأكد من كل معلومة من مصدرها داخل المؤسسة، ليكون تحديد هذه المسببات بشكل أكثر دقة، فقد تم وضع لكل نشاط مسبب وهذا حسب ما يتوافق معه، وتحديد حجم كل مسبب من أجل حساب تكلفته الوحديّة، وفيما يلي توضيح لذلك:

الجدول رقم 2- 8: يوضح مسببات التكلفة وحجم كل مسبب التكلفة

| الانشطة | مسبب التكلفة | حجم المسببات |
|---|-----------------------|--------------|
| تسيير المستخدمين | عدد المستخدمين | 505 |
| تكوين المستخدمين | عدد مرات التكوين | 235 |
| اعداد القوائم المالية | عدد الفواتير | 2355 |
| تنفيذ الميزانية ومتابعتها | ساعة عمل مباشرة | 1984 |
| اعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضريبة G50 | مرة كل شهر | 12 |
| القيام بعمليات المقاربة البنكية | عدد العمليات في السنة | 12 |

| | | |
|-----------|------------------------------------|-------------------------------------|
| 12 | عدد مرات المتابعة في السنة | متابعة الملفات مع مصالح التأمينات |
| 1726406 | عدد الكيلو مترات المسجلة في العداد | متابعة المركبات |
| 195 | عدد المركبات | صيانة المركبات |
| 202337,46 | عدد الترات المستهلكة | التموين بالوقود |
| 365 | عدد مرات الفوترة | فوترة الزبائن |
| 192 | عدد مرات الفحص | ادارة الشبكة بين المستخدمين |
| 248 | عدد التدخلات | صيانة الحاسوب وبرامج الانترنت |
| 12 | مرة كل شهر | تطبيق مشاريع التكنولوجيا والمعلومات |
| 109446 | عدد زبائن الكهرباء | متابعة زبائن الكهرباء |
| 3551 | عدد الطلبات الربط | ربط زبائن الجدد |
| 63397 | عدد زبائن الغاز | متابعة زبائن الغاز |
| 2227 | عدد اطلبات الربط | ربط الزبائن الجدد |
| 3402 | عدد المحولات | مراقبة استغلال شبكة الكهرباء |
| 2137 | عدد التدخلات | صيانة محولات الكهرباء |
| 3,24 | نسبة التطور | تطوير شبكات الكهرباء |
| 1583 | عدد الصمامات | مراقبة استغلال شبكة الغاز |
| 83 | عدد التدخلات | صيانة محطات الغاز |
| 5,53 | نسبة التطور | تطور شبكة الغاز |
| 4960,66 | طول شبكة الكهرباء/كم | دراسات اشغال الكهرباء |
| 1285,341 | طول شبكة الغاز | دراسات اشغال الغاز |
| 2495 | الاستثمار في الكهرباء | تسيير الاستثمار في الكهرباء |
| 173 | الاستثمار في الغاز | تسيير الاستثمار في الغاز |

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 04

وفق الجدول أعلاه، نلاحظ أنه تم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، حيث كل مسبب للتكلفة يوافق نشاط من نشاطات المؤسسة، وتم تحديد حجم كل مسبب، وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة وحجم هذه المسببات، قمنا بحساب التكلفة الوحودية للمسبب انطلاقا من تكلفة كل نشاط وحجم مسبب التكلفة الموافق له حيث:

التكلفة الوحودية للمسبب = تكلفة النشاط / عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط

التطبيق العددي : نأخذ كمثال نشاط متابعة زبائن الكهرباء:

$$429,45 = 109446 / 47001710,41 = \text{التكلفة الوحديّة لنشاط متابعة زبائن الكهرباء}$$

وهذا ما سنوضحه في الجدول أدناه:

الجدول رقم 2-9: يوضح تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"

| الانشطة | التكلفة الاجمالية | النسب | تكلفة الانشطة | مسبب التكلفة | حجم المسببات | تكلفة المسبب الواحد |
|--|-------------------|-------|---------------|------------------|--------------|---------------------|
| تسيير المستخدمين | | 75% | 35623553,52 | عدد المستخدمين | 505 | 70541,70 |
| تكوين المستخدمين | | 25% | 11874517,84 | عدد مرات التكوين | 235 | 50529,86 |
| اعداد القوائم المالية | 66088607,67 | 30% | 19826582,3 | عدد الفواتير | 2355 | 8418,93 |
| تنفيذ الميزانية ومتابعتها | | 30% | 19826582,3 | ساعة عمل مباشرة | 1984 | 9993,24 |
| اعداد مختلف التصريجات الخاصة بالصرية G50 | | 10% | 6608860,767 | مرة كل شهر | 12 | 550738,40 |

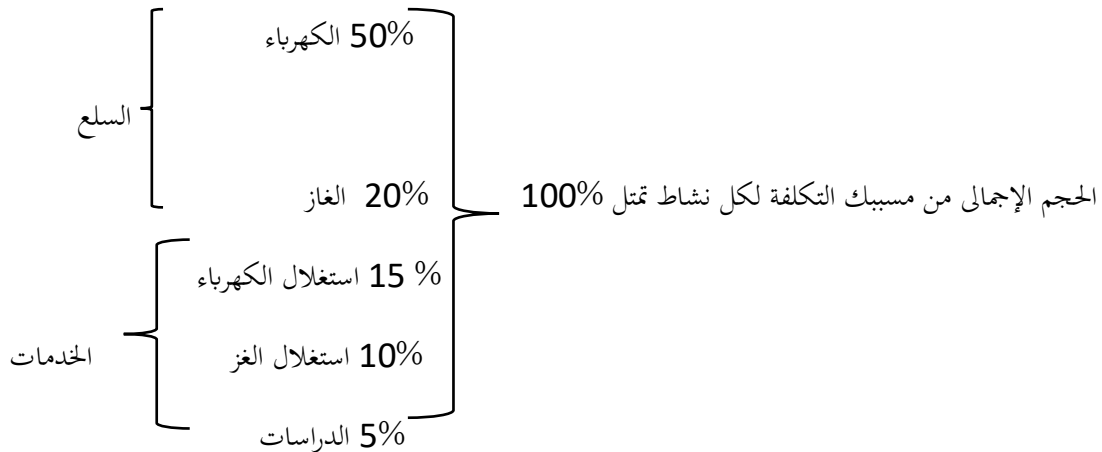
| | | | | | | |
|------------|-----------|------------------------------------|-------------|-----|-------------|-----------------------------------|
| 1101476,79 | 12 | عدد العمليات في السنة | 13217721,53 | 20% | | القيام بعمليات المقارنة البنكية |
| 550738,39 | 12 | عدد مرات المتابعة في السنة | 6608860,767 | 10% | | متابعة الملفات مع مصالح التامينات |
| 0,6740 | 1726406 | عدد الكيلو مترات المسجلة في العداد | 11636727,17 | 15% | 77578181,10 | متابعة المركبات |
| 99459,21 | 195 | عدد المركبات | 19394545,28 | 25% | | صيانة المركبات |
| 230,046 | 202337,46 | عدد الترات المستهلكة | 46546908,66 | 60% | | التموين بالوقود |
| 4504,76 | 365 | عدد مرات الفوترة | 16442368,98 | 70% | 23489098,54 | فوترة الزبائن |
| 12233,905 | 192 | عدد مرات الفحص | 2348909,854 | 10% | | ادارة الشبكة بين المستخدمين |
| 9471,41 | 248 | عدد التدخلات | 2348909,854 | 10% | | صيانة الحاسوب وبرامج الانترنت |
| 195742,49 | 12 | مرة كل شهر | 2348909,854 | 10% | | تطبيق مشاريع تكنولوجيا المعلومات |
| 429,451 | 109446 | عدد زبائن الكهرباء | 47001710,41 | 45% | 104448245,3 | متابعة زبائن الكهرباء |
| 5882,75 | 3551 | عدد الطلبات الربط | 20889649,07 | 20% | 5 | ربط الزبائن الجدد |
| 411,881 | 63397 | عدد زبائن الغاز | 26112061,34 | 25% | | متابعة زبائن الغاز |
| 4590,09 | 2227 | عدد اطلبات الربط | 10444824,54 | 10% | | ربط زبائن الجدد |
| 70462,50 | 3402 | عدد الخوالات | 239713414,9 | 60% | 399522358,1 | مراقبة استغلال شبكة الكهرباء |
| 56086,43 | 2137 | عدد التدخلات | 119856707,4 | 30% | | صيانة محطات الغاز |
| 12330936 | 3,24 | نسبة التطور | 39952235,81 | 10% | | تطوير شبكات الكهرباء |
| 44923,82 | 1583 | عددالصمامات | 71114406,15 | 60% | 118524010,2 | مراقبة استغلال شبكة الغاز |
| 428400,037 | 83 | عدد التدخلات | 35557203,08 | 30% | | صيانة محطات الغاز |
| 2143291,32 | 5,53 | نسبة التطور | 11852401,03 | 10% | | تطوير شبكة الغاز |
| 1430 | 4960,66 | طول شبكة الكهرباء/كم | 7098355,065 | 35% | 20281014,4 | دراسات اشغال الكهرباء |

| | | | | | | |
|-------------|-------------|-----------------------|-------------|-----|--|-----------------------------|
| 2366,80 | 1285,341 | طول شبكة الغاز | 3042152,171 | 15% | | دراسات اشغال الغاز |
| 2438,60 | 2495 | الاشتثمار في الكهرباء | 6084304,341 | 30% | | تسيير الاستثمار في الكهرباء |
| 23446,26 | 173 | الاستثمار في الغاز | 4056202,894 | 20% | | تسيير الاستثمار في الغاز |
| 17779175,74 | 2129619,231 | | 737572879,5 | | | المجموع |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد علي المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم (2-9) تحديد التكلفة الوحودية للمسبب لكل الأنشطة الرئيسية والثانوية، وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، قمنا بتحديد عدد المسببات لكل سلعة وخدمة مؤداة، وهذا انطلاقا من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، ولقد اعتمدنا على نسب تقريبية بناء على توجيهات المحاسب لتحديد ما تحتاجه كل سلعة وخدمة مؤداة من حجم مسببات التكلفة الإجمالي وكانت هذه النسب ثابتة على كل الأنشطة، علما أنه يفترض أن هذه النسب لا تكون ثابتة لأن مسببات التكلفة لكل نشاط تختلف، لذلك من المعقول أن نسبة الحجم الضروي من مسببات التكلفة لكل سلعة و خدمة مؤداة يجب ألا تكون ثابتة على كل الأنشطة، لكن مع الأسف تحصلنا على هذه النسب مع عمال مؤسسة سونالغار

وكا توزيع النسب كالتالي:



وفي مايلي توضيح لحجم مسببات التكلفة الضروي:

الجدول رقم 2-10: يوضح الحجم الضروي من مسببات التكلفة لكل سلعة (الكهرباء_الغاز)

| المبلغ | الغاز | المبلغ | الكهرباء | تكلفة الأنشطة | تكلفة المسبب الواحد | حجم المسببات | مسببات التكلفة |
|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|----------------|------------------------|--------------|------------------|
| | الحجم الضروي | | الحجم الضروي | | | | |
| | 20% | | 50% | | | | |
| 7 124 711,70 | 101 | 17 847 050,10 | 253 | 35623553, 5 | 70541,7 | 505 | عدد المستخدمين |
| 2 374 903,42 | 47 | 5 962 523,48 | 118 | 11874517, 8 | 50529,86 | 235 | عدد مرات التكوين |
| 3 965 316,03 | 471 | 9 917 499,54 | 1178 | 19826582, 3 | 8418,93 | 2355 | عدد الفواتير |
| 3 965 317,63 | 396,8 | 9 913 294,08 | 992 | 19826582, 3 | 9993,24 | 1984 | ساعة عمل مباشرة |

| | | | | | | | |
|-----------------|----------|------------------|---------------|-----------------|----------------|---------------|---------------------------------------|
| 1 101 476,80 | 2 | 3 304 430,40 | 6 | 6608860,7 7 | 550738,4 | 12 | مرة كل شهر |
| 2 202 953,58 | 2 | 6 608 860,74 | 6 | 13217721, 5 | 1101476, 79 | 12 | عدد العمليات في السنة |
| 1 101 476,78 | 2 | 3 304 430,34 | 6 | 6608860,7 7 | 550738,3 9 | 12 | عدد مرات المتابعة في السنة |
| 232 719,53 | 345281,2 | 581 798,82 | 863203 | 11636727, 2 | 0,674 | 1726406 | عدد الكيلو مترات المسجلة في العداد |
| 3 878 909,19 | 39 | 9 747 002,58 | 98 | 19394545, 3 | 99459,21 | 195 | عدد المركبات |
| 9 309 384,20 | 40467,49 | 23 273 461,66 | 101168,7 3 | 46546908, 7 | 230,046 | 202337,4 6 | عدد اللترات المستهلكة |
| 328 847,48 | 73 | 824 371,08 | 183 | 16442369 | 4504,76 | 365 | عدد مرات الفتورة |
| 464 888,39 | 38 | 1 174 454,88 | 96 | 2348909,8 5 | 12233,90 5 | 192 | عدد مرات الفحص |
| 473 570,50 | 50 | 1 174 454,84 | 124 | 2348909,8 5 | 9471,41 | 248 | عدد التدخلات |
| 391 484,98 | 2 | 1 174 454,94 | 6 | 2348909,8 5 | 195742,4 9 | 12 | مرة كل شهر |
| - | | 47 001 694,15 | 109446 | 32738160, 63 | 299,126 | 109446 | عدد زبائن الكهرباء |
| - | | 20 889 645,25 | 3551 | 10905171, 78 | 3071,014 | 3551 | عدد الطلبات الربط |
| 26 112 019,7 | 63397 | - | | 26112061, 3 | 411,881 | 63397 | عدد زبائن الغاز |
| 10 222 130,4 | 2227 | - | | 10444824, 5 | 4590,09 | 2227 | عدد الطلبات الربط |
| - | | - | | 239713415 | 70462,5 | 3402 | عدد المحولات |
| - | | - | | 119856707 .4 | 56086,43 | 2137 | عدد التدخلات |
| - | | - | | 39952235, | 1233093 | 3,24 | نسبة التطور |

| | | | | | | | |
|-----------------|---------------|------------------|----------------|----------------|----------------|---------------|-----------------------------|
| | | | | 8 | 6 | | |
| - | | - | | 71114406, 2 | 44923,82 | 1583 | عدد الصمامات |
| - | | - | | 35557203, 1 | 428400,0 37 | 83 | عدد التدخلات |
| - | | - | | 11852401 | 2143291, 32 | 5,53 | نسبة التطور |
| - | | - | | 7098355,0 7 | 1430 | 4960,66 | طول شبكة الكهرباء/كم |
| - | | - | | 3042152,1 7 | 2366,8 | 1285,341 | طول شبكة الغاز |
| - | | - | | 6084304,3 4 | 2438,6 | 2495 | الاستثمار في الكهرباء |
| - | | - | | 4056202,8 9 | 23446,26 | 173 | الاستثمار في الغاز |
| 73 250 110,4 | 452596,4 9 | 162 699 426,8 | 1080434, 73 | 737572880 | 17779176 | 2129619, 2 | المجموع |
| 23 427 236,5 | | 149127466,9 3 | | | | | مصاريف غ/م لسلع والخدمات |
| 49822873,8 2 | | 13571959,95 | | | | | مصاريف غ/م ثانوية محملة |

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المؤسسة والملحق رقم 04

يبين الجدول (10_2) الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل سلعة وقد تم وزعنا حجم هذه المسببات بنفس النسب التقريبية التي توافق مع ما تحتاجه كل سلعة مشتراه

الجدول رقم 2-11: يوضح الحجم الضروري من مسببات التكلفة التكلفة لكل خدمة مؤداة

| المبلغ | الخدمات | | | | | حجم المسببات | مسببات التكلفة |
|------------|--------------------|-------------|---------------|-------------|---------------|--------------|------------------|
| | الدراسات التنفيذية | المبلغ | إل/الغاز | المبلغ | إل/الكهرباء | | |
| | الحجم الضروري | | الحجم الضروري | | الحجم الضروري | | |
| | 5% | | 10% | | 15% | | |
| 1763542,5 | 25 | 3527085 | 50 | 5361169,2 | 76 | 505 | عدد المستخدمين |
| 606358,32 | 12 | 1162186,78 | 23 | 1768545,1 | 35 | 235 | عدد مرات التكوين |
| 993433,74 | 118 | 1978448,55 | 235 | 2971882,29 | 353 | 2355 | عدد الفواتير |
| 991329,408 | 99,2 | 1982658,816 | 198,4 | 2973988,224 | 297,6 | 1984 | ساعة عمل مباشرة |
| 550738,4 | 1 | 550738,4 | 1 | 1101476,8 | 2 | 12 | مرة كل شهر |
| 1101476,79 | 1 | 1101476,79 | 1 | 2202953,58 | 2 | 12 | عدد العمليات في |

| | | | | | | | السنة |
|-------------|----------|-------------|----------|-------------|----------|-----------|------------------------------------|
| 550738,39 | 1 | 550738,39 | 1 | 1101476,78 | 2 | 12 | عدد مرات المتابعة في السنة |
| 58179,8822 | 86320,3 | 116359,7644 | 172640,6 | 174539,6466 | 258960,9 | 1726406 | عدد الكيلو مترات المسجلة في العداد |
| 994592,1 | 10 | 1889724,99 | 19 | 2884317,09 | 29 | 195 | عدد المركبات |
| 2327345,476 | 10116,87 | 4654693,253 | 20233,75 | 6982038,729 | 30350,62 | 202337,46 | عدد اللترات المستهلكة |
| 81085,68 | 18 | 162171,36 | 36 | 247761,8 | 55 | 365 | عدد مرات الفتورة |
| 122339,05 | 10 | 232444,195 | 19 | 354783,245 | 29 | 192 | عدد مرات الفحص |
| 113656,92 | 12 | 236785,25 | 25 | 350442,17 | 37 | 248 | عدد التدخلات |
| 195742,49 | 1 | 195742,49 | 1 | 391484,98 | 2 | 12 | مرة كل شهر |
| 0 | | 0 | | 0 | | 109446 | عدد زبائن الكهرباء |
| 0 | | 0 | | 0 | | 3551 | عدد الطلبات الربط |
| 0 | | 0 | | 0 | | 63397 | عدد زبائن الغاز |
| 0 | | | - | 0 | | 2227 | عدد الطلبات الربط |
| 0 | | 0 | | 239713425 | 3402 | 3402 | عدد المحولات |
| 0 | | 0 | | 119856700,9 | 2137 | 2137 | عدد التدخلات |
| 0 | | 0 | | 39952232,64 | 3,24 | 3,24 | نسبة التطور |

| | | | | | | | |
|-------------|---------------|-------------|---------------|-------------|---------------|-----------------|-----------------------------|
| 0 | | 47730553,58 | 1583 | 0 | | 1583 | عدد الصمامات |
| 0 | | 23865276,33 | 83 | 0 | | 83 | عدد التدخلات |
| 0 | | 11852401 | 5,53 | 0 | | 5,53 | نسبة التطور |
| 780167,189 | 4960,66 | 0 | | 0 | | 4960,6 6 | طول شبكة الكهرباء/كم |
| 832390,8982 | 1285,34 | 0 | | 0 | | 1285,3 41 | طول شبكة الغاز |
| 1875255,926 | 2495 | 0 | | 0 | | 2495 | الاستثمار في الكهرباء |
| 4056202,98 | 173 | 0 | | 0 | | 173 | الاستثمار في الغاز |
| 307262955,6 | 105659,3 7 | 136865265,2 | 195155, 28 | 428389218,2 | 295773,3 6 | 21296 19,231 | المجموع |
| 229079052,3 | | 125290096,9 | | 294611618,8 | | | مصاريف غ/م لسلع والخدمات |
| 78183903,27 | | 11575168,34 | | 133777599,4 | | | مصاريف غ/م ثانوية محملة |

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق

وبعد تحديد كل ما سبق من الحجم الضروري من المسببات الخاص بكل سلعة وخدمة مؤداة , تطرقنا الى حساب تكلفة شراء (الكهرباء_الغاز) وفق "نظام التكلفة على اساس الانشطة (ABC)" والتي نوضحه فيما يلي:

الجدول رقم 2- 12: يوضح تكلفة الشراء السلع (الكهرباء. الغاز) وفق نظام التكلفة على اساس الأنشطة
(ABC)

| مجموع التاكيد | الخدمات | | | الغاز | الكهرباء | الاقسام | |
|---------------|-------------|------------|----------------|----------------|--------------|------------------|---------------------|
| | إ/التنفيذية | إ/الغاز | إ/الكهرباء | | | | |
| 47498075,6 | 35623558,5 | 1763542,5 | 3527085 | 5361169,2 | 7 124 711,70 | 17 847 050,10 | لموارد البشرية |
| | 11874517,1 | 606358,32 | 1162186,7 8 | 1768545,1 | 2 374 903,42 | 5 962 523,48 | |
| 66088611,38 | 19826580,2 | 993433,74 | 1978448,5 5 | 2971882,2 9 | 3 965 316,03 | 9 917 499,54 | المالية والحاسبة |
| | 19826588,2 | 991329,408 | 1982658,8 2 | 2973988,2 2 | 3 965 317,63 | 9 913 294,08 | |
| | 6608860,8 | 550738,4 | 550738,4 | 1101476,8 | 1 101 476,80 | 3 304 430,40 | |
| | 13217721,5 | 1101476,79 | 1101476,7 9 | 2202953,5 8 | 2 202 953,58 | 6 608 860,74 | |
| | 6608860,68 | 550738,39 | 550738,39 | 1101476,7 8 | 1 101 476,78 | 3 304 430,34 | |
| 67105066,91 | 1163597,64 | 58179,8822 | 116359,76 4 | 174539,64 7 | 232 719,53 | 581 798,82 | شعبة |

| | | | | | | | |
|-------------|-----------------|------------|----------------|----------------|------------------|------------------|----------------------|
| | 19394546 | 994592,1 | 1889724,9 9 | 2884317,0 9 | 3 878 909,19 | 9 747 002,58 | الوسائل العامة |
| | 46546923,3 | 2327345,48 | 4654693,2 5 | 6982038,7 3 | 9 309 384,20 | 23 273 461,66 | |
| 8690966,72 | 1644237,4 | 81085,68 | 162171,36 | 247761,8 | 328 847,48 | 824 371,08 | الانظمة |
| | 2348909,76 | 122339,05 | 232444,19 5 | 354783,24 5 | 464 888,39 | 1 174 454,88 | المعلوماتية |
| | 2348909,68 | 113656,92 | 236785,25 | 350442,17 | 473 570,50 | 1 174 454,84 | |
| | 2348909,88 | 195742,49 | 195742,49 | 391484,98 | 391 484,98 | 1 174 454,94 | |
| 104225489,6 | 47001694,1 5 | 0 | 0 | 0 | - | 47 001 694,15 | العلاقات التجارية |
| | 20889645,2 5 | 0 | 0 | 0 | - | 20 889 645,25 | |
| | 26112019,7 6 | 0 | 0 | 0 | 26 112 019,76 | - | |
| | 10222130,4 3 | 0 | | 0 | 10 222 130,43 | - | |
| 399522358,6 | 239713425 | 0 | 0 | 23971342 5 | - | - | استغلال الكهرباء |
| | 119856701 | 0 | 0 | 11985670 1 | - | - | |
| | 39952232,6 | 0 | 0 | 39952232, 6 | - | - | |
| 118524011,2 | 71114407,1 | 0 | 71114407, 1 | 0 | - | - | استغلال الغاز |
| | 35557203,1 | 0 | 35557203, 1 | 0 | - | - | |
| | 11852401 | 0 | 11852401 | 0 | - | - | |
| 20276396,49 | 7093743,8 | 7093743,8 | 0 | 0 | - | - | الدراسات |

| | | | | | | | | |
|-------------|-------------|------------|-----------|-----------|----|---------------|----------------------|---------|
| | 3042142,71 | 3042142,71 | 0 | 0 | - | - | التنفيذية | |
| | 6084307 | 6084307 | 0 | 0 | - | - | | |
| | 4056202,98 | 4056202,98 | 0 | 0 | - | - | | |
| 831930976,5 | 831930976,5 | 307262956 | 136865265 | 428389218 | 73 | 250 110,40 | 162 699 426,88 | المجموع |

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول السابقة

وبعد تحديد كل ماسبق من الحجم الضروري من المسببات الخاص بكل سلعة وخدمة مؤداة، تطرقنا الى حساب تكلفة شراء

السلع (الكهرباء_الغاز) "وفق نظام التكلفة على اساس الانشطة(ABC)" والتي نوضحه فيما يلي:

الجدول رقم 2- 13: يوضح تكلفة شراء (السلع الكهرباء _الغاز)"وفق نظام التكلفة على اساس الانشطة(ABC)"

| المبالغ | | البيان | |
|-------------|---------------|----------|------------------------------|
| الغاز | الكهرباء | السعر | حجم المسببات |
| | | | المصاريف المباشرة |
| 38295285,50 | 86826897,79 | | الشراء |
| 73596300,18 | 1072844004,84 | | مصاريف النقل |
| 111891585,7 | 1159670902,63 | | مجموع المصاريف غير مباشرة |
| | | | المصاريف غير مباشرة للكهرباء |
| | 32738160,63 | 299,126 | 109446 |
| | 10905171,78 | 3071,014 | 3551 |
| | 13571959,95 | | مصاريف غ/م ثانوية محملة |
| | | | مصاريف غير مباشرة للغاز |
| 26112019,76 | | 411,881 | 63397 |
| 10222130,43 | | 4590,09 | 2227 |
| 49822873,82 | | | مصاريف غ/م ثانوية محملة |
| 86157024,01 | 57215292,36 | | مجموع المصاريف الغير مباشرة |
| 231307182,5 | 1216886195 | | المجموع |

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد علي معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لكهرباء قدر ب : 1216886195 دج ومجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة للغاز قدر ب : 231307182,5 دج ، وان السلع المشتراة تتحمل مصاريف أنشطة العلاقات التجارية كمصاريف غير مباشرة عند الشراء ، وبعد قيامنا بحساب تكلفة الشراء يلي ذلك حساب تكلفة خدمات وهي كالآتي :

الجدول رقم 2-14: يوضح تكلفة الخدمات (استغلال الكهرباء، استغلال الغاز، الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء و الغاز وفق "نظام (ABC)"

| المبالغ | | البيان | |
|-------------|-------------|-------------|-------------------------------|
| د/التنفيذية | أ/الغاز | أ/الكهرباء | الخدمات |
| 7522350,5 | 11283525,76 | 18805876,26 | المصاريف المباشرة للخدمات |
| | | | المصاريف غير المباشرة للخدمات |
| | | | استغلال الكهرباء |
| | | 239713425 | 3402 |
| | | 119856700,9 | 2137 |
| | | 39952232,64 | 3,24 |
| | | 133777599,4 | مصاريف غ/م ثانوية محملة |
| | | | استغلال الغاز |
| | 47730553,58 | | 1583 |
| | 23865276,33 | | 83 |
| | 11852401 | | 5,53 |
| | 11575168,34 | | مصاريف غ/م ثانوية محملة |
| | | | دراسات تنفيذية |
| 780167,189 | | | 4960,66 |
| 832390,8982 | | | 1285,34 |
| 1875255,926 | | | 2495 |
| 4056202,98 | | | 173 |
| 78183903,27 | | | مصاريف غ/م ثانوية محملة |
| 85727920,26 | 95023399,25 | 533299957,9 | مجموع المصاريف الغير مباشرة |
| 93250270,76 | 106306925 | 552105834,2 | المجموع |

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد علي معلومات المؤسسة

4- تحميل تكاليف الأنشطة علي المنتجات :

نقوم في هذه الخطوة بحساب سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء - الغاز) وخدمة وفق نظام التكلفة على اساس الانشطة (ABC) كما وضحنا سابقا كيفية حساب سعر التكلفة ، نقوم بحسابه وفق هذا النظام كالتالي :

تذكير: $\text{سعر التكلفة} = \text{المصاريف المباشرة} + \text{المصاريف غير المباشرة}$

الجدول رقم 2- 15: يوضح حساب سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء- الغاز) وخدمة وفق "نظام التكلفة على اساس الانشطة (ABC)"

| المجموع | الخدمات | | | الغاز | الكهرباء | البيان |
|-------------|--------------------|---------------|------------------|-------------|-------------|-------------------|
| | الدراسات التنفيذية | استغلال الغاز | استغلال الكهرباء | | | |
| 1342432814 | 7522350,50 | 11283525,76 | 18805876,26 | 145150158,4 | 1159670903 | مصاريف مباشرة |
| 857423593,8 | 85727920,26 | 95023399,24 | 533299957,9 | 86157023,99 | 57215292,36 | مصاريف غير مباشرة |
| 2199856408 | 93250270,76 | 106306925,00 | 552105834,2 | 231307182,4 | 1216886195 | سعر التكلفة |

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة

بعد اتمامنا لحساب سعر التكلفة , نقوم بحساب النتيجة التحليلية لكل سلعة (الكهرباء ، الغاز) وخدمة مؤداه وهذا انطلاقا من سعر التكلفة المحدد سابقا ورقم الاعمال الموضح في الملحق رقم 03 ، بنفس الطريقة المذكورة سابقا يمكننا حساب النتيجة التحليلية لكل سلعة وخدمة وهو ما يتضح فيما يلي :

الجدول رقم 2- 16: يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل سلعة وخدمة وفق " نظام التكلفة على اساس (ABC)"

| المجموع | الخدمات | | | الغاز | الكهرباء | البيان |
|-------------|--------------------|---------------|------------------|--------------|-------------|-------------------|
| | الدراسات التنفيذية | استغلال الغاز | استغلال الكهرباء | | | |
| 10689811269 | 7532526,77 | 60077639,76 | 140181159,4 | 161915820,5 | 10320104123 | رقم الاعمال |
| 2199856408 | 93250270,76 | 106306925 | 552105834,2 | 231307182,4 | 1216886195 | سعر التكلفة |
| 8489954862 | 85717743,99- | 46229285,24- | 411924675- | 69391361,93- | 9103217928 | النتيجة التحليلية |

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03

وفق الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة تحليلية موجبة ، بالنسبة لسلعة الكهرباء ، بينما بالنسبة للغاز والخدمات حققت نتيجة تحليلية سالبة لكل من استغلال الكهرباء واستغلال الغاز والدراسات التنفيذية ، حيث ظهرت سلعة الكهرباء بأكثر نتيجة تحليلية تساوي 9103217928 ، ويليهما سلعة الغاز بنتيجة تحليلية تساوي 69391361,93- دج ، مقارنة بالخدمات نجد أن استغلال الكهرباء ظهرت بنتيجة تحليلية تساوي 411924675- دج ، ويليه استغلال الغاز بأقل نتيجة تحليلية تساوي -

46229285,24 دج، اما عن الدراسات التنفيذية نلاحظ أنه قد ظهر باقل بنتيجة تحليلية ضعيفة تساوي 99,85717743-

دج

ثالثا : عرض قيمة التكلفة لكل سلعة (الكهرباء و الغاز) وخدمة انطلاقا من سعر التكلفة لكل منهما وفيما يلي توضيح لذلك :

نقوم بحساب التكلفة لكل سلعة الكهرباء والغاز وخدمة انطلاقا من سعر التكلفة لكل منهما وفيما يلي توضيح لذلك :

الجدول رقم 2-17: يوضح سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء ، الغاز) وخدمة وفق " طريقة الاقسام المتجانسة " و " نظام

(ABC) "

| البيان | الكهرباء | الغاز | الخدمات | | |
|-------------------------------|------------|-------------|------------------|---------------|----------------------------|
| | | | استغلال الكهرباء | استغلال الغاز | الدراسات التنفيذية المجموع |
| سعر التكلفة الاقسام المتجانسة | 1254720652 | 230178611,4 | 487684105,9 | 170597416,2 | 56675622,69 |
| سعر التكلفة ABC | 1216886195 | 231307182,4 | 552105834,2 | 106306925 | 93250270,76 |
| الفرق | 37834457 | 1128571- | 64421728,3- | 64290491,2 | 36574648,07- |

المصدر: من اعداد الطالبتين بلاعتماد علي حساب سعر التكلفة لكل سلعة وخدمة وفق الطريقتين

رابعا : عرض النتيجة التحليلية لكل سلعة (الكهرباء_ الغاز) وخدمة " وفق طريقة الاقسام المتجانسة" و"نظام التكلفة على

اساس الانشطة ABC

بعد عرض نموذج التكاليف الحالي للمؤسسة محل الدراسة، والذي يتمثل في " طريقة الاقسام المتجانسة " وعرض لنموذج المحاكى

" لنظام التكلفة على اساس الأنشطة ABC " الموافق للمؤسسة نقوم الان بعرض النتيجة التحليلية الجزئية لسلع والخدمات

الخاصة بكليهما ، والموضحة في الجدول ادناه :

الجدول رقم 2-18: يوضح عرض نتائج تطبيق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام التكلفة على اساس الأنشطة (ABC).

| البيان | الكهرباء | الغاز | الخدمات | | |
|-------------------------|------------|--------------|------------------|---------------|----------------------------|
| | | | استغلال الكهرباء | استغلال الغاز | الدراسات التنفيذية المجموع |
| طريقة الاقسام المتجانسة | 9065383471 | 68262790,89- | 347502946,5- | 110519776,4- | 49143095,92- |
| | | | | | 8489954862 |

| | | | | | | |
|------------|--------------|--------------|------------|--------------|------------|----------|
| 8489954862 | 85717743,99- | 46229285,24- | 411924675- | 69391361,93- | 9103217928 | نظام ABC |
| 0 | 36574648,07 | -64290491,16 | 64421728,5 | 1128571,04 | -37834457 | الفرق |

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول السابقة

المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة

بناء على المعطيات التي تحصلنا عليها من الجداول السابقة سنحاول تقديم تفسير واستخلاص لاهم نتائج الدراسة التطبيقية والتي من خلالها عالجنا الاشكالية البحث، وتقديم تقييم لنموذج (ABC) انطلاقا مما توصلنا اليه ، واختبار مدى صحة الفرضية المقترحة للجانب التطبيقي ، والمفترض فيها انه:

نلاحظ من خلال الجدولين (02-05) و(02-16) ان كل من سلعة الغاز وخدمات المتعلقة بالكهرباء والغاز و الدراسات التنفيذية قد حققت نتيجة تحليلية المتعلقة بما "وفق طريقة الاقسام المتجانسة" ولكن عند تطبيق طريقة "نظام التكلفة على اساس الانشطة ABC" اتضح أن النتائج التحليلية لكل السلع والخدمات سألفة الذكر سالبة، لكن بمقدار أكبر من الطريقة الأولى (الاقسام المتجانسة)، بينما في سلعة الكهرباء نلاحظ أن النتيجة التحليلية المتعلقة بما وفق طريقة الاقسام المتجانسة ، قد ارتفعت بعد تطبيق نظام التكاليف علي اساس الانشطة وسبب هذا يرجع الى أن هناك أجزاء من سعر التكلفة المتعلق بسلعة الغاز والخدمات كانت تحمل لسلعة الكهرباء مما ينعكس علي زيادة سعر التكلفة المتعلق بما ، وبالتالي انخفاض النتيجة التحليلية لسلعة الكهرباء .

وبالاعتماد على الجدول كانت نتيجة التحليلية بالنسبة للكهرباء وفق الاقسام المتجانسة تقدر بـ 9065383471 دج، وبالنسبة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC تقدر بـ 9103217928 دج والتي تعتبر أكبر قيمة في النتيجة التحليلية، اما من ناحية الغاز والخدمات (استغلال الغاز، استغلال الكهرباء، الدراسات التنفيذية) قدموا نتيجة تحليلية سالبة على التوالي :

-68262790,89، (-347502946,5، -110519776,4، -49143095,92) دج هذا وفق "الأقسام المتجانسة" حيث ظهرت نفس الشيء النتيجة التحليلية سالبة وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC على التوالي: -69391361,93، (-411924675، -46229285,24 ، 85717743,99 -) ، ومجموع النتيجة التحليلية ظهر بقيمة موجبة في كلا الطريقتين بقيمة 8489954862 دج.

خلاصة الفصل :

هدفت الدراسة التطبيقية أساس الي محاكاة نموذج لنظام

هدفت الدراسة التطبيقية الي أساس محاكاة نموذج لنظام ABC من اجل التعرف عن أثر تطبيقه علي مؤسسة سونالغاز-امتياز التوزيع ورقلة -، وذلك باستخدام مجموعة من الادوات و المتمثلة اساسا في : المقابلة، الملاحظة ، الوثائق

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا اليها كما يلي :

- أن طريقة الاقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للسلع والخدمات .
- أن نظام ABC يمكن المؤسسة من فهم التكاليف ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان عليه في طريقة الاقسام المتجانسة ، وانه ينتج عن تطبيق نظام ABC تخصيص التكاليف علي اساس الانشطة بشكل أوضح ودقيق يمكن من تتبعها بسهولة للوصول الي نتائج حقيقية ، وبالتالي يساهم في تعظيم ربحية المؤسسة .

الخاتمة

خاتمة

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على "محاكاة نظام التكاليف المستندة لنشاط ABC بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز - امتياز التوزيع ورقلة ، وهذا من خلال محاكاة نموذج له .

وللاجابة على الاشكالية المطروحة والاسئلة الفرعية قمنا بتقسيم الدراسة الي فصلين رئيسيين، ومن خلال هذه الخاتمة سنعرض اختبار للفرضيات، التوصيات والمقترحات كما فتحت لنا هذه الدراسة افاق جديدة يمكن ان تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

1- اختبار الفرضيات:

حاولنا من خلال الدراسة التطبيقية اختيار مدى صحة الفرضيات الموضوعة فتوصلنا الى مايلي:

-الفرضية الأولى: التذكير بالفرضية، يتم تطبيق نظام التكلفة على اساس الأنشطة ABC من خلال مراحل محاكاة من اجل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC يستلزم تتبع مراحل المحاكاة والتي تتم من خلال مايلي:
تحديد الانشطة داخل المؤسسة .

تحديد تكلفة كل نشاط .

استخلاص مسببات التكلفة.

تحميل تكاليف الانشطة علي المنتجات

وهذا مايرز قبول صحة هذه الفرضية

الفرضية الثانية : التذكير بالفرضية ،

2. ما اهمية استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الاقتصادية مقارنة بالطرق التقليدية (التكاليف الكلية) منها تخفيض التكاليف وتحكم في التكاليف، تحقيق الربح

توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة بدقة، وذلك يمكن من تقديم معلومات مفيدة ومضبوطة للإدارة بحيث يساعدها في اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف في قم ما.

التخلص من عشوائية توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، مساعدة الإدارة في معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا

يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف من التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي تخفيض تكلفة هذه الأنشطة.

جوهر نظام "ABC" يمكن في استخدام مسببات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص تكلفة الأنشطة، وهي احدى المميزات التميز "ABC" على انظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

2- مقترحات :

يمكن عرض بعض المقترحات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسستنا الاقتصادية :

- انشاء مصلحة خاصة بمحاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية من أجل التركيز عليها بصفة مباشرة ، وتدعيمها علميا وعمليا؛
- ضرورة التخلي على الانظمة التقليدية للتكاليف والتحول نحو تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC لما له من أهمية بالغة في تخفيض التكاليف وتسييرها بلاضافة الي المساهمة في اتخاذ القرار ، وتعظيم ربحية السلع والخدمات؛
- اعادة وتاهيل الكوادر المحاسبية على اسس علمية وفنية متطورة وحديثة، لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

3-آفاق الدراسة:

- دور الأنظمة المحاسبية الحديثة في تخفيض التكاليف؛
- دراسة وتقييم معوقات تطبيق نظام التكلفة الانشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية؛
- اثر تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في الحد من ظاهرة الاسراف في المال العام.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف، دار المسيرة والتوزيع و الطباعة، الاردن، 2002، ص 12 .
- عاطف الأخرس و خرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001 ، ص 16 .
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص215 .
- 1 مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، ص88 .
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص ص 137. 139
- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 1، مصر، 2000، ص12-22.
- حفصة بكرون، عبد الوهاب بن بريكة، إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة العدد الاقتصادي، العدد01، المجلد08، جامعة الأغواط، الجزائر، 2017، ص851.
- أسامة عمارة ورشيدة قريرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية- دراسة حالة إستشارية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد01، المجلد20، جامعة الوادي، الجزائر، 2018، ص74.
- أحمد بن دين، استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية -حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية Badr، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد04، المجلد40، جامعة ادارر، الجزائر، 2016، ص043-143.
- محمد صديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والد ارسات، العدد31، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2018، ص962.
- اليازيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط- مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة-، مجلة آفاق العلوم، العدد04، جامعة الجلفة، الجزائر، 2016، ص02.
- محاد عريوة، عبد الرحمن قرى، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة - دراسة عينية من البلديات، مجلة آفاق للعلوم، العدد06 جامعة الجلفة، الجزائر، 2017، ص873.
- أهد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2013، ص 73..
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في 1 محاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، 2014، الإسكندرية، ص113

المجلات:

- مهدي ذوادي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحسين المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09، جامعة فرحات عباس -سطيف-، الجزائر، 2009، ص102.
- مقداد أهد نوري، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء ودوره في تقييم الأداء، دراسة تطبيقية في مصنع الجلودية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، 2020، ص64.

مقالات

- ثناء ناصر نايف علي، فيحاء عبدالله يعقوب، "تصميم نظام تكاليف علي اساس الانشطة ABC لخدمات الهبوط في المطارات"، بحث تطبيقي في مطار بغداد الدولي، مقال بمجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17، العدد 2020، ص 59 .

المذكرات:

- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 20 .
- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة) جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 04 .
- السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 32 - 36.
- زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية ، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 100 .
- حمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية والطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011، ص74.
- عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط(ABC) على قرارات التسعير- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، 2011-2012، ص51.
- فتيحة بوطغان و سلمى كريبوي، استخدام طريقة التكلفة على أساس وحدة القيمة المضافة UVA في تحديد سعر التكلفة -دراسة حالة شركة الخرف الصحي بالميلية جيجل -، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، الجزائر، 2018-2019، ص14.
- ياسمينه سالم وآخرون، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف -دراسة حالة مؤسسة البسكويت البرهان مسعودي(ميخور) العلة-، باحثي دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر ، 2018، ص054.
- راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ، 2016-2017، ص 150.
- زهراء عبد الحمزة علي، استعمال تقنيي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2019، ص 56.
- محمد عمر محمد الدنف"، تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص تكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طانطا، 2013، ص 71.
- اسماعيل محمد صالح البدر،"أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية"، دراسة حالة على شركة حلويات العنتاوي، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017
- وقيس خولة، "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) و أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة مركز الزفت بنفطال - تقرت - نموذجاً في فترة 2013، مذكرة ماستر في علوم مالية و محاسبية، 2013-2014 .
- عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية 13 في دولة الكويت، رسالة استكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2012
- عمر هديب محمد نظام محاسبة التكاليف المبني . على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة استكمال متطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان - الأردن. 2009
- احمد حابي ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في الامؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق بسكرة - الجزائر ، 2010
- حابي احمد ، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف علي اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في الامؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق بسكرة - الجزائر ، 2010

المراجع باللغة الأجنبية

- Farid Makhlouf; Comptabilité Analytique; Pages Bleues Bouira; Internationales; Algérie; 2008; P 08.
- TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. C. (2000) : Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble.P 10 .
- MELYON, G. (2001) : Comptabilité analytique, édition Bréal. P 08 .
- Maha Faisal Alsayegh, «Activity Based Costing around the World : Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism», Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, Volume 6, Issue 1, March 2020 ..
- Maria-Victoria Sanchez-Rebull, « Improving healthcaer performance through Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing », Journal of Health Planning and Management published by Wiley & Sons Ltd, 2021
- Nardjess hedhili, .le positionnement de la méthode du temps requis pour rapport à la méthode comptabilité à base d'activité, dans la revue des sciences de gestion, 2013, 174, mise en ligne sur cairn.info le 11/2/2014
- Valérien buffet, jeanfievez, dimitar staykovet, "méthade uva quelles réalités ? association francophone de comptabilité" comptabilité-central-avdit", France, 2005, p102.
- <https://d1n7ipsz60b2ab.cloudfront.net/document/pdf/5396fa414dd4d.pdf>, 16 :35, 09/03/
- Henri Davasse; Georges Langlois; Comptabilité Analytique et Gestion Budgétaire; Berti éditions; Alger; 2010; P 144.
- I Jean Luc Koehl; Le Cout Marginal; Cours de gestion; Strasbourg; 2012; P 02.
- 1 Adnen Ben Fadhel; Comptabilité Analytique; Centre de Publication Universitaire; Tunis; 2003; P 14.

الملاحق

الملحق رقم 1: جدول حسابات النتائج

| Compte | Libelle | Soldes | |
|---------------|---|-------------------|-------------------|
| | | Débit | Crédit |
| 9233LK010 | JURIDIQUE DD OUARGLA REGION DE sud est | 37,142,246.20 | |
| 9233LK0111 | SEET ELEC DD OUARGLA REGION DE sud est | 85,924,333.19 | |
| 9233LK0112 | SEET GAZ DD OUARGLA REGION DE sud est | 144,591.58 | |
| 9233LK012 | DAM DD OUARGLA REGION DE sud est | 57,780,745.93 | |
| 9233LK013 | DGSI DD OUARGLA REGION DE sud est | 23,489,098.54 | |
| 9233LK0141 | PLANIF. DEVL. R?SEAUX ELEC DD OUARGLA REGION DE sud est | 35,400.00 | |
| 9233LK02 | DFC DD OUARGLA REGION DE sud est | 66,088,607.67 | |
| 9233LK03 | DRH DD OUARGLA REGION DE sud est | 47,498,071.36 | |
| 9233LK0400 | DRC DIRECTION DD OUARGLA REGION DE sud est | 104,448,245.35 | |
| 9233LK0600 | DTE DIRECTION DD OUARGLA REGION DE sud est | 399,522,358.11 | |
| 9233LK0700 | DTG DIRECTION DD OUARGLA REGION DE sud est | 118,524,010.25 | |
| 9233LK08 | SAG DD OUARGLA REGION DE sud est | 77,578,181.10 | |
| 9233LK8 | SAG DD OUARGLA REGION DE sud est | 3,635,303.46 | |
| TOTAL GENERAL | | 11,178,432,267.87 | 14,763,125,524.46 |

المصدر: من وثائق المؤسسة

الملحق رقم 2: ميزان مراجعة الحسابات تحليلي analytique

| Compte | Libelle | Réouverture (Solde) | | Total Mvts | | Soldes | |
|----------------------|--|---------------------|--------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | | Débit | Crédit | Débit | Crédit | Débit | Crédit |
| 9233LK010 | JURIDIQUE DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 39,021,196.30 | 1,878,950.10 | 37,142,246.20 | |
| 9233LK0111 | SEET ELEC DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 85,949,830.19 | 25,497.00 | 85,924,333.19 | |
| 9233LK0112 | SEET GAZ DD OUARGLA REGION DE sud est | | | 144,591.58 | 0.00 | 144,591.58 | |
| 9233LK011 | DEET DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 86,094,421.77 | 25,497.00 | 86,068,924.77 | |
| 9233LK012 | DAM DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 57,780,745.93 | 0.00 | 57,780,745.93 | |
| 9233LK01 | DIRECTEUR DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 230,353,417.04 | 9,709,377.75 | 220,644,039.29 | |
| 9233LK02 | DFC DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 66,189,121.13 | 100,513.46 | 66,088,607.67 | |
| 9233LK0400 | DRC DIRECTION DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 106,423,750.50 | 1,975,505.15 | 104,448,245.35 | |
| 9233LK0600 | DTE DIRECTION DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 400,190,953.11 | 668,595.00 | 399,522,358.11 | |
| 9233LK0700 | DTG DIRECTION DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 120,338,767.75 | 1,814,757.50 | 118,524,010.25 | |
| 9233LK07 | DTG DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 200,216,783.20 | 1,873,557.50 | 198,343,225.70 | |
| 9233LK08 | SAG DD OUARGLA REGION DE sud est | 0.00 | 0.00 | 81,436,134.90 | 3,857,953.80 | 77,578,181.10 | |
| 9311 | COUT ET PRIX DE REVIENT ENERGIE ELEC | 0.00 | 0.00 | 12,363,791,062.60 | 950,431,157.90 | 11,413,359,904.70 | |
| 9311LK0111 | ENERGIE ELEC BT EXPLOITATION POSTE AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | 0.00 | 0.00 | 87,006,455.43 | 179,557.64 | 86,826,897.79 | |
| 9311LK011 | ENERGIE ELEC BT AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | 0.00 | 0.00 | 87,006,455.43 | 179,557.64 | 86,826,897.79 | |
| 9312 | COUT ET PRIX DE REVIENT ENERGIE GAZ | | | 73,596,300.18 | 0.00 | 73,596,300.18 | |
| 9312LK0111 | ENERGIE GAZ BP EXPLOITATION AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | | | 71,553,858.26 | 0.00 | 71,553,858.26 | |
| 9312LK011 | ENERGIE GAZ BP AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | | | 71,553,858.26 | 0.00 | 71,553,858.26 | |
| 9312LK012 | ENERGIE GAZ MP AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | | | 512,843.55 | 0.00 | 512,843.55 | |
| 9312LK01 | ENERGIE GAZ AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | | | 72,066,701.81 | 0.00 | 72,066,701.81 | |
| 9312LK02 | ENERGIE GAZ AGENCE HASSI MESSAOUD DD OUARGLA | | | 392,560.15 | 0.00 | 392,560.15 | |
| 9312LK03 | ENERGIE GAZ AGENCE DE CHORFA DD OUARGLA | | | 652,565.67 | 0.00 | 652,565.67 | |
| 9312LK04 | ENERGIE GAZ AGENCE ROUISSAT DD OUARGLA | | | 429,350.45 | 0.00 | 429,350.45 | |
| 9312LK10 | ENERGIE GAZ AGENCE EL NASR DD OUARGLA | | | 55,122.10 | 0.00 | 55,122.10 | |
| 9322LK012 | TRAVAUX GAZ MP AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | | | 60,750.00 | 0.00 | 60,750.00 | |
| 9322LK01 | TRAVAUX GAZ AGENCE EMIR ABDELKADER DD OUARGLA | | | 60,750.00 | 0.00 | 60,750.00 | |
| 9331 | PRESTATION FOURNIES ELEC | 0.00 | 0.00 | 93,674,242.23 | 1,255,865.37 | 92,418,376.86 | |
| 9332 | PRESTATION FOURNIES GAZ | 0.00 | 0.00 | 38,701,734.23 | 0.00 | 38,701,734.23 | |
| TOTAL GENERAL | | 0.00 | 0.00 | 35,061,412,077.99 | 35,061,412,077.99 | 25,935,898,092.22 | 25,935,898,092.22 |

المؤسسة

وثائق

من

المصدر:

| Compte | Libelle | Réouverture (Solde) | | Total Mvts | | Soldes | |
|----------------------|---|---------------------|-----------------|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| | | Débit | Crédit | Débit | Crédit | Débit | Crédit |
| 602 | AUTRES APPROVISIONNEMENTS | | | 4,922,532.39 | 195,240.43 | 4,727,291.96 | |
| 607 | ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES | 0.00 | 0.00 | 136,192,426.70 | 2,233,993.43 | 133,958,433.27 | |
| 60 | ACHATS CONSOMMES | 0.00 | 0.00 | 141,114,959.09 | 2,429,233.86 | 138,685,725.23 | |
| 613 | LOCATIONS | | | 24,816,160.00 | 3,478,000.00 | 21,338,160.00 | |
| 62 | AUTRES SERVICES EXTERIEURS | 0.00 | 0.00 | 40,371,711.59 | 5,511,349.13 | 34,860,362.46 | |
| 63 | CHARGES DE PERSONNEL | 0.00 | 0.00 | 1,413,654,933.97 | 80,745,082.33 | 1,332,909,851.64 | |
| 64 | IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES | 0.00 | 0.00 | 82,475,332.21 | 300,000.00 | 82,175,332.21 | |
| 65 | AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES | 0.00 | 0.00 | 106,279,689.10 | 38,027.87 | 106,241,661.23 | |
| 66 | CHARGES FINANCIERES | 0.00 | 0.00 | 10,282,623.21 | 5,264,809.49 | 5,017,813.72 | |
| 68 | DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS | | | 2,437,813,304.68 | 0.00 | 2,437,813,304.68 | |
| 7010 | VENTES D'ELECTRICITE | 0.00 | 0.00 | 777,332,054.70 | 11,097,436,177.55 | | 10,320,104,122.85 |
| 7011 | VENTES DE GAZ | 0.00 | 0.00 | 182,141,835.78 | 344,057,656.25 | | 161,915,820.47 |
| 704 | VENTE DE TRAVAUX | 0.00 | 0.00 | 2,792,983.14 | 203,051,782.34 | | 200,258,799.20 |
| 706 | AUTRES PRESTATIONS DE SERVICE | 0.00 | 0.00 | 4,942,925.70 | 12,475,452.47 | | 7,532,526.77 |
| 70 | VENTES DE MARCHANDISES ET DE PRODUITS FABRIQUES, VENTES DE | 0.00 | 0.00 | 967,209,799.32 | 11,657,021,068.61 | | 10,689,811,269.29 |
| TOTAL GENERAL | | 195746692334.31 | 195746692334.31 | 121533576413.58 | 121533576413.58 | 230713058602.22 | 230713058602.22 |

| SOCIETE SONELGAZ-Distribution | | EXERCICE 2023 | |
|--|------|----------------------------|----------------------------|
| CENTRE DD'OUARGLA URBAIN | | DATE 45433 65238425927 | |
| COMPTÉ DE RESULTAT PAR NATURE | | Définitif | |
| | note | 2023 | 2022 |
| Ventes et produits annexes | | 10 689 811 269,29 | 11 521 651 202,13 |
| Subvention d'exploitation | | 0,00 | |
| I - Production de l'exercice | | 10 689 811 269,29 | 11 521 651 202,13 |
| Achats consommés | | - 141 999 559,09 | - 92 122 576,59 |
| Services extérieures et autres consommations | | - 280 296 741,70 | - 307 633 453,85 |
| II - Consommation de l'exercice | | - 11 726 736 233,69 | - 8 312 696 109,96 |
| III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II) | | - 1 036 924 964,40 | 3 208 955 092,17 |
| Charges de personnel | | - 1 473 187 396,29 | - 844 045 158,68 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | - 120 180 680,21 | - 141 186 563,79 |
| IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION | | - 2 630 293 040,90 | 2 223 723 369,70 |
| Autres produits opérationnels | | 454 013 754,50 | 389 705 895,19 |
| Autres charges opérationnelles | | - 108 154 398,86 | - 35 738 651,68 |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur | | - 1 335 178 079,94 | - 1 774 991 102,67 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 34 173 427,48 | 215 685 786,28 |
| V - RESULTAT OPERATIONNEL | | - 3 585 438 337,72 | 1 018 385 296,82 |
| Produits financiers | | 433 816,60 | 85 493,73 |
| Charges financières | | - 311 264,53 | - 10 746 594,44 |
| VI - RESULTAT FINANCIER | | 745 081,13 | - 10 661 100,71 |
| VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI) | | - 3 584 693 256,59 | 1 007 724 196,11 |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | | |
| Autres impôts sur les résultats | | | |
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES | | 11 178 432 267,87 | 12 127 128 377,33 |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES | | - 14 763 125 524,46 | - 11 119 404 181,22 |
| VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES | | - 3 584 693 256,59 | 1 007 724 196,11 |
| X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE | | - 3 584 693 256,59 | 1 007 724 196,11 |

45433.0

1

المصدر: من وثائق المؤسسة

فهرس الدراسة

الفهرس

| | |
|-----------|---|
| I..... | الشكر والعرفان..... |
| II..... | الإهداء..... |
| III..... | الإهداء..... |
| VI..... | ملخص الدراسة باللغة العربية:..... |
| VII..... | قائمة المحتويات..... |
| VIII..... | قائمة الجداول..... |
| IX..... | قائمة الأشكال..... |
| VI..... | قائمة الملاحق..... |
| أ..... | توطئة..... |
| 1..... | الفصل الأول: الادبيات النظرية لحاسبة التسيير ونظام "ABC"..... |
| 2..... | تمهيد :..... |
| 3..... | المبحث الأول: محاسبة التسيير والتكاليف..... |
| 3..... | المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التسيير..... |
| 3..... | الفرع الأول: ماهية محاسبة التحليلية..... |
| 3..... | الفرع الثاني: أهمية وأهداف ووظائف المحاسبة التحليلية..... |
| 6..... | المطلب الثاني: الاساليب التقليدية للمحاسبة التحليلية..... |
| 6..... | الفرع الأول: أسلوب التكلفة الكلية:..... |
| 8..... | الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المباشرة..... |
| 11..... | المطلب الثالث: الاساليب الحديثة لمحاسبة التحليلية..... |
| 12..... | الفرع الأول: طريقة التكلفة المستهدفة TC..... |
| 12..... | الفرع الثاني : اسلوب وحدة القيمة المضافة..... |
| 13..... | الفرع الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC..... |
| 21..... | المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف التقليدية و محاسبة علي أساس الانشطة..... |

| | |
|----|---|
| 23 | المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة |
| 23 | المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية |
| 26 | المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية : |
| 27 | المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والحالية |
| 27 | الفرع الاول: أوجه الشبه |
| 27 | الفرع الثاني : اوجه الاختلاف |
| 27 | الفرع الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة |
| 28 | خلاصة الفصل : |
| 29 | الفصل الثاني:دراسة حالة محاكاة نظام التكاليف المستندة لنشاط "ABC" |
| 30 | تمهيد: |
| 31 | المبحث الاول: عرض منهجية الدراسة والادوات المستعملة |
| 31 | المطلب الاول: منهجية الدراسة |
| 32 | المطلب الثاني: الادوات المستعملة في جميع البيانات و معالجتها |
| 33 | المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة |
| 34 | المطلب الاول: عرض نتائج الدراسة |
| 59 | المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة |
| 60 | خلاصة الفصل : |
| 62 | خاتمة |
| 64 | قائمة المصادر والمراجع |
| 68 | الملاحق |
| 74 | الفهرس |