



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم التجارية
الفرع: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة و جباية معمقة

بعنوان :

محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و أثره
على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية
مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - إمتياز التوزيع ورقلة - نموذجا
فترة 2022

من إعداد الطالبين:

وداد بن مادي

محمد البراء قاجة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ محمد الجموعي قريشي

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الدكتور/ محمد الأمين شربي

ومقررا

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الدكتور/ فريد عوينات

السنة الجامعية 2023/2022



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم التجارية
الفرع: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة و جباية معمقة

بغنوان :

محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و أثره
على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية
مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - إمتياز التوزيع ورقلة - نموذجاً
فترة 2022

من إعداد الطالبين:

وداد بن مادي

محمد البراء قاجة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيساً

الدكتور/ محمد الجموعي قريشي

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفاً

الدكتور/ محمد الأمين شربي

ومقررًا

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشاً

الدكتور/ فريد عوينات

السنة الجامعية 2023/2022

الإهداء

إلهي لك الحمد لأنك هديتني و ما كنت لأهتدي لولاك لك حمد لأنك باركت في جهدي و جعلت هدي في حقا رضاك .

إلى دفي الحنان الصافي إلى البلسم الشافي إلى بهجة الفؤاد و أحب العباد إلى من رباني فأحسن تربيتي و علماني أن التوكل على الله أساس كل نجاح و معتمد كل فلاح، إلى روح الروح "والداي الكريمان حفظهما الله و رعاهما و أطال الله في عمرهما "

إلى كل من قاسموني حلو الحياة و مرها تحت السقف الواحد اخواتي .
إلى كل العائلة .

إلى من تقاسم هذا العمل معي خطوة بخطوة و حرف بحرف زميلي في الدراسة.

وداد



الإهداء

بعد الحمد لله و الشكر لله أما بعد

أهدي هذا العمل إلى أمي الغالية و إلى كل

من ساهم في إنجاحه من قريب أو من بعيد .

و إلى رفيقة دربي في إعداد هذا العمل زميلة في الدراسة.

المجد و الخلود لشهدائنا الأبرار

محمد البراء

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

{ رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين . { سورة النمل الآية 19 .

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد و آله و صحبه . قبل كل شئ نشكر الله عز وجل و نحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم و وهبنا من القوة و الصبر ما نحتاجه للوصول الى هذا المستوى و إتمام دراستنا و عملنا المتواضع هذا، نفعا الله به و إياكم . كما نتقدم بالشكر الجزيل للدكتور محمد الأمين شربي لما بذله معنا من وقت و جهد من خلال تقديم النصح و التوجيهات طيلة عملية الإشراف، و الشكر موصول إلى عمال " مؤسسة سونالغاز - امتياز التوزيع ورقلة - " و أخص بالذكر السيد سمير غرياني، عبد الرؤوف بوغابة، كمال يجياوي، على ما زدونا به من بيانات ضرورية للدراسة .

كما نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى السادة الأساتذة أعضاء اللجنة المناقشة على قراءتهم للمذكرة و قبولهم مناقشتها و نجدد الشكر لكل الأساتذة خلال المراحل التعليمية المختلفة راجينا من الله أن يبلغهم الجنة و يرزقهم من فضله و ينزلهم مراتب الأنبياء .

إلى كل من قدم لنا يد العون في إنجاز هذا العمل و لم يتسع المجال لذكرهم .

وداد و محمد البراء

الملخص

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، وقد هدفت هذه الدراسة أساساً إلى محاكاة نموذج لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ومعرفة أثره على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، من خلال استخدامنا لمؤشر صافي هامش الربح.

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة من أجل محاكاة نموذج لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز - امتياز التوزيع ورقلة - وهذا باستخدام كل من الملاحظة والمقابلة.

وقد خلصنا إلى: أن الطريقة التقليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشوه توزيع التكاليف غير لمباشرة، وأن محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدقة مما يسهل تتبعها، وأن تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة أثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل أنسب وتقديم معدل ربحية أدق للسلع و الخدمات، مما ساهم في تعظيم ربحيتها .

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، ربحية، تكاليف غير المباشرة، مؤشر هامش صافي الربح.

Abstract:

This study came to shed light on the activity-based cost system (ABC), which is one of the modern methods of cost processing, and this study aimed mainly to simulate a model of the activity-based cost system (ABC) and know its impact on maximizing the profitability of the economic institution, through our use of the net profit margin index.

In order to achieve these goals, we relied on a case study method to simulate a model of the Electricity and Gas Distribution Corporation – the Ouargla Distribution Concession – using both observation and interview.

We have concluded: that the traditional method used by the institution distorts the distribution of indirect costs, and that the simulation of the activity-based cost system (ABC) results in the allocation of indirect costs based on activities accurately, which facilitates their tracking, and that its application in the institution under study proved its effectiveness by allocating costs more appropriately and providing a more accurate rate of profitability for goods and services, which contributed to maximizing their profitability.

Key words : Activity based costing (ABC), indirect costs, profit, the net profit margin indicato

قائمة الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	إهداء
V	شكر
VI	الملخص
VI	فهرست المحتويات
VI	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية
VI	قائمة الملاحق
أ- و	مقدمة
1	الفصل الأول: نظام (ABC) و الربحية، الإطار النظري و الدراسات السابقة
2	تمهيد
2	المبحث الأول : الأسس النظرية، نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و الربحية
2	المطلب الأول : نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، الأسس النظرية
2	أولاً: تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
3	ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
4	ثالثاً: مبدأ ودور نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
6	المطلب الثاني : نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، الأهمية و مراحل المحاكاة
6	أولاً : أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
6	ثانياً : مراحل محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
9	المطلب الثالث : الربحية و مؤشر قياسها
10	أولاً : تعريف الربحية
10	ثانياً : الفرق بين الربح و الربحية
10	ثالثاً : مؤشر هامش صافي الربح (معدل الربحية الإجمالية)
11	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
11	المطلب الأول : الدراسات السابقة العربية
11	أولاً: دراسة أشرف عزمي أبو المغلي، 2008
12	ثانياً: دراسة إسماعيل محمد صالح البدر، 2017
12	ثالثاً: دراسة عبد العزيز الرومي، 2012
13	رابعاً: دراسة عمر هديب محمد، 2009
14	خامساً: دراسة خولة وقيس، 2013
14	سادساً: مقال ثناء ناصر نايف علي، فيحاء عبد الله يعقوب، 2022
15	المطلب الثاني : الدراسات السابقة الأجنبية
15	أولاً: مقالة Maria-Victoria Sanchez-Rebull, 2021
15	ثانياً: مقالة Maha Faisal Alsayegh, 2020

فهرس المحتويات

17	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: محاكاة نموذج نظام ABC لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - إمتياز التوزيع ورقلة -
19	تمهيد
20	المبحث الأول : عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة
20	المطلب الأول : منهجية الدراسة
20	أولا : تقديم عينة الدراسة
22	المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها
22	أولاً: المقابلة
22	ثانيا :الملاحظة
22	ثالثا : الوثائق
22	المبحث الثاني : عرض وتفسير نتائج الدراسة
22	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
23	أولاً : عرض نظام التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
26	ثانيا :محاكاة نموذج لنظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)في المؤسسة محل الدراسة
38	ثالثا : عرض قيمة التكلفة لكل سلعة وخدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و نظام (ABC)
38	رابعا : عرض النتيجة التحليلية لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) و خدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و نظام (ABC)
39	خامسا : قياس مؤشر هامش صافي الربح
40	المطلب الثاني : تفسير نتائج الدراسة
45	خلاصة الفصل
47	الخاتمة و المقترحات
50	قائمة المراجع
54	الملاحق

قائمة الجداول
والأشكال والملامح

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أمثلة عن مجتمعات و مسببات التكاليف في المؤسسة	8
(1-2)	نسب توزيع الأعباء غير المباشرة	23
(2-2)	تكلفة شراء السلع (الكهرباء، الغاز) وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	24
(3-2)	تكلفة الخدمات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	25
(4-2)	سعر التكلفة لكل سلعة و خدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	25
(5-2)	النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز، الخدمات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	26
(6-2)	تحديد الأنشطة داخل المؤسسة	27
(7-2)	تحديد تكلفة الأنشطة	28
(8-2)	تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة	30
(9-2)	تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"	31
(10-2)	الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكلسلعة (الكهرباء، الغاز)	32
(11-2)	الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل خدمة مؤداة	33
(12-2)	المجموع لتأكد من التكلفة الإجمالية لكل قسم ثانوية و قسم رئيسي	35
(13-2)	تكلفة شراء السلع (الكهرباء، الغاز) وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"	36
(14-2)	تكلفة الخدمات (استغلال الكهرباء، استغلال الغاز، الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء و الغاز)	36
(15-2)	حساب سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) و خدمة وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"	37
(16-2)	حساب النتيجة التحليلية لكل سلعة و خدمة وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"	37
(17-2)	سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) و خدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)"	38
(18-2)	عرض نتائج تطبيق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"	39
(19-2)	حساب معدل الربحية لكل سلعة و خدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" ونظام ABC	39

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	(1-1)
9	منهجية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	(2-1)
21	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقلة	(1-2)

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
54	مجموع التوزيع الأولي التكاليف غير المباشرة لكل قسم لسنة 2022	01
55	التكاليف المباشرة لسنة 2022	02
56	حساب النتائج لسنة 2022	03
57	لوحة القيادة لسنة 2022	04

المقدمة

مقدمة

شهدت المؤسسات الاقتصادية في شتى المجالات بشكل عام و المجال الصناعي بشكل خاص العديد من التطورات المتسارعة مما أدى إلى زيادة حدة المنافسة فيما بينها، و في إطار مسايرتها لتلك التطورات أصبحت تبحث عن طرق و أنظمة محاسبية تكون أكثر دقة لتسيير نشاطها، تساعد على تحقيق الكفاءة في أساليب الإنتاج من خلال التحكم الجيد في التكاليف و العمل على تخفيضها إلى أقصى حد ممكن وبأعلى جودة و من ثم تحديد أسعار المنتجات في ظل تنوع و تعدد أصنافها، باعتبار التكلفة احد أهم عناصر المنافسة في البيئة الحديثة. كما تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق هدفها الأساسي والمتمثل في تحقيق الربحية و تعظيمها قصد ضمان الاستمرارية، و ذلك بالاعتماد على المحاسبة التحليلية كتقنية لحساب التكلفة، سعر التكلفة و السعر النهائي للمنتج، و هذا ما أوجب عليها اللجوء إلى أنظمة تكاليف متطورة بدلا من أنظمة التكاليف التقليدية.

و تعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) طريقة حديثة ضمن المحاسبة التحليلية، إذ يعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة و تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، و عليه يسعى نظام (ABC) إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة و تحميلها لكل منتج بدقة حسب ما يحتاجه بهدف الحصول على النتيجة التحليلية لكل منتج أكثر دقة، بحيث يمكنه معرفة الربح أو الخسارة المعبر عنها في الطرق التقليدية، و محاولة تحليلها قصد تحقيق أكبر ربح ممكن، و بالتالي تعظيم ربحية المؤسسة.

1- الإشكالية الرئيسية:

ما أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم ربحية مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز امتياز التوزيع - ورقة -؟

2- الأسئلة الفرعية:

- للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- كيف يتم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)؟
- هل هناك صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز؟
- هل يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية سلع وخدمات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز؟

3- الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة المطروحة قمنا بالإستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها و هي كالتالي:

- الفرضية الأولى: يتم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من خلال مراحل محاكاته.

-الفرضية الثانية:هناك بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

-الفرضية الثالثة:يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و طريقة الأقسام المتجانسة على ربحية سلع و خدمات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

4-ميررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام بمجال المحاسبة التحليلية.
- أهمية دراسة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة إظهار أهمية تبني نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية.

5-أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في دراسة تعظيم ربحية سلع و خدمات المؤسسة الاقتصادية التي تتأثر بتغير طريقة حساب التكاليف، اذ تعتبر محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و تصوره كنظام مساعد للمحاسبة ذو أهمية كبيرة باعتباره أداة تسيير داخلية في المؤسسة الاقتصادية، و الذي يؤدي الى التعبير عن تعظيم الربحية بأكثر دقة.

6-أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- دراسة و تحليل المفاهيم المرتبطة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و ربحية المؤسسة الاقتصادية.
- محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة اقتصادية جزائرية.
- معرفة ما أضافه نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) مقارنة بنظام التكاليف داخل المؤسسة.

7-حدود البحث: تتعلق الحدود الزمنية بالفترة التي تمت فيها الدراسة التطبيقية ابتداء من شهر مارس

2023 إلى غاية شهر ماي 2023، بحيث تم الاعتماد على وثائق المؤسسة المتعلقة " بسنة 2022" المتعلقة بدراسة التكاليف داخل مؤسسة اقتصادية ، حيث تم التركيز على السنة قصد الحصول على نتائج أحدث، أما الحدود المكانية فهي تتمثل في منطقة نشاط مديرية توزيع الكهرباء و الغاز -امتياز التوزيع ورقلة - (محل الدراسة) و التي " تقع بـ شارع القدس بورقلة "، أما فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة فتصنف ضمن القطاع الصناعي و التجاري، وهي مؤسسة تابعة "للقطاع العام" .

8-منهجية البحث:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و للإجابة على الأسئلة المطروحة، تم الاعتماد على " المنهج الوصفي" في استعراض الجانب النظري المتعلق بربحية المؤسسة الاقتصادية و كذا نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، و استخلاص أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع و التي تمثلت في

كتب وأبحاث و مقالات علمية، لنتمكن من دعم الجانب النظري من الدراسة، أما ما يلائم الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب دراسة حالة من أجل محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) خاص بمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - امتياز التوزيع عورقلة -، وهذا باستخدام وثائق المحاسبة التحليلية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة بالإضافة الى المقابلة والملاحظة.

9- هيكل البحث: تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث في هذا المجال ، حيث جاء على شكل مقدمة عامة وهي مدخل لموضوع البحث، فصلين أولهما يهتم بالجانب النظري وثانيهما يهتم بالجانب التطبيقي، و خاتمة عامة و في الأخير خلصنا إلى مجموعة من المقترحات . ولقد تناولنا في الفصل الأول الأسس النظرية لموضوع البحث إذ قسم إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول للأسس النظرية لكل من نظام التكلفة على أساس الأنشطة و ربحية المؤسسة، أما المبحث الثاني فقد اهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، بدءا بالدراسات السابقة العربية ثم الدراسات السابقة الأجنبية . أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى الدراسة التطبيقية التي سنحاول من خلالها محاكاة نموذج لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لمعرفة أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الأول

نظام (ABC) و الربحية، الإطار

النظري و الدراسات السابقة

تمهيد

بالرغم من أن المؤسسة الاقتصادية تشهد زيادة في تنوع منتجاتها و ارتفاع نسبة تكاليفها غير مباشرة، إلا أنها تسعى لتحقيق ربحية عالية و ضمان استمراريته مع الأخذ بالحسبان قدرتها على المنافسة في السوق التي تعمل فيه، و من هنا توجب عليها أن تنتهج أحدث الطرق لمعالجة تكاليفها من أجل معرفة أدق التفاصيل عن التكاليف التي تتحملها منتجاتها أو خدماتها، لاتخاذ القرار اللازم، كل هذا أدى بظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وهو ما دفعنا للبحث عن القيمة المضافة التي يقدمها عند تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية.

و سنقوم من خلال هذا الفصل بضبط المفاهيم الخاصة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والتركيز على مراحل محاكاته بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالربحية، ثم التطرق إلى مراجعة الدراسات السابقة والتعليق عليها، وأخيرا خلاصة الفصل.

المبحث الأول: الأسس النظرية، نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و الربحية

سنتناول في هذا المبحث الأسس النظرية الخاصة بكل من نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالإضافة إلى الربحية و قياسها.

المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، الأسس النظرية

بدأ الحديث عن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) سنة 1987، حيث أنشأ أستاذ المحاسبة (KaplanRobert) من جامعة هارفارد نظاما جديدا، حيث أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف، وفي سنة 1988 طور كل من (Kaplan and Cooper) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث ارتأى (Kaplan) أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية تصميم نظم محاسبة تكون قادرة على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الصناعية الحديثة و في أجل طويل، و بذلك يعتبر كل من (Kaplan and Cooper) أول من قاما بتطبيق النظام عمليا في الثمانينيات من القرن الماضي على شركات أمريكية، و من ثم طبق النظام في كل من بريطانيا، أوروبا، كندا، و غيرها.. .

أولا: تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لدينا عدة تعاريف حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) نذكر منها ما يلي:

أ/ يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة".

ب/ " يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير مباشرة، إذ يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة، من ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجّهات التكلفة".¹

ت/ " يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأنه : "أداة حديثة تعمل على تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات و توفيره معلومات أكثر دقة من خلال تحميل تكلفة كل نشاط إلى أهداف التكلفة المستفيدة من استخدام موجّهات التكلفة".²

ث/ تعريف Horngren: "نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة تركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع و الخدمات".³

و مما سبق يمكننا تقديم تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كما يلي:

هو نظام لتوزيع التكاليف غير مباشرة على الأنشطة و من ثم تحميلها على المنتج النهائي، هذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقاً لمعدل الاستفادة من الأنشطة.

ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

من بين أهم المفاهيم الأساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة ما يلي:⁴

أ/ النشاط : يمثل النشاط نقطة لارتكاز الأساسية في ظل محاسبة تكاليف الأنشطة، و يعرف بأنه حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما، أو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين.

¹ أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية"، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة 14 بمحافظة عمان، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 12.

² قاسم حدة، جرد نور الدين، "أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط و نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة"، مقال بمجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2022، ص 163.

³ حمزة جيهان، شرفية إيمان، "تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة اقتصادية"، دراسة حالة مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة، 2020، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جلفة، 2021-2022، ص 39.

⁴ 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 2013-2014، مذكرة ماستر في علوم مالية و محاسبية، 2013-2014، ص 5.

ب/ مركز النشاط : هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

ت/ المورد : هو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة و يمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة و المنتجات.

ث/ مسبب التكلفة : هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أو أي عمل أو متغير يؤثر بشكل سلبي على التكاليف في فترة زمنية معينة (بمعنى وجود علاقة سببية).

ج / مجمع التكلفة : و يتم فيه تجميع و توزيع التكاليف سواء أن كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام و يستخدم في إعداد معدل التحميل.¹

ثالثا : مبدأ و دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لنظام التكلفة على أساس الأنشطة مبدأ يعمل عليه، و كذا له دور و التي نذكرها في التالي.

أ/ مبدأ نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

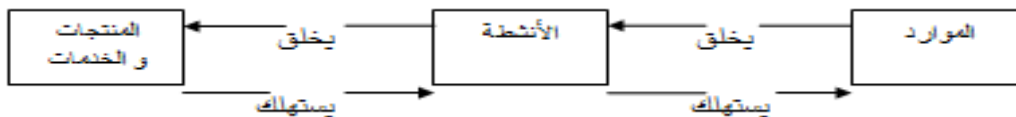
يستند نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على مبدأين أساسيين هما كالتالي:²

- المنتجات تستهلك الأنشطة.

- الأنشطة تستهلك الموارد.

بعد التطرق إلى أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام، يمكن ترجمتها في الشكل التالي:

الشكل (1.1) : المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: N. M. Panda, Activity based costing for Indian Industries,

ÉditionsMittal Publication, New Delhi– India, 1999, P 42

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009، ص ص: 354 – 355.

²-Louis Dubrulle et Didier Jourdain, «Comptabilité Analytique De Gestion », 5eme édition, DONUD, Parise, 2007, p 369.

من خلال الشكل رقم (1.1)، نلاحظ أن الأنشطة تستهلك الموارد، و من ثم فإن الموارد تسبب التكاليف وليست المنتجات، و بالتالي تتسبب التكاليف المختلفة للأنشطة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات، من خلال تحميل كل منتج بقدر استهلاكه للأنشطة .

ب/ دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) :

و يتمثل دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في ما يلي:¹

- في مجال تحسين أداء وظائف التسيير:

إن فعالية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالتكامل مع نظام (ABM) يعكس بالإيجاب على تحسين أداء وظائف المؤسسة (التنظيم، التوجيه، الرقابة، التخطيط) و تدعيم الوضع الاستراتيجي لها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة .

فقد وفر أيضا آلية لإدارة التكاليف خاصة في مجال الرقابة، و ذلك من خلال مساعدته على تحديد مسببات التكاليف التي لم تكون معروفة سابقا، و كذلك الى إمكانية فهم أفضل لماهية نظام (ABC) مما يجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارتها، فقد أعطى نظام الأعمال التي يؤديها العاملون في الشركة، و الفهم الأفضل للتكاليف الحقيقية و كذلك الفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف .

- في مجال تخفيض التكاليف :

نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يأخذ بعدا واسعا من خلال تحليل الأنشطة و تسييرها، إلا أنه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية، لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة و التكاليف و مسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف و من ثم السيطرة عليها .

و يظهر تخفيض التكاليف في:

أ - إلغاء الأنشطة غير الضرورية و هي النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاتها و حذفها .

ب - تقليص الجهد و الوقت المطلوبين، إلى قيام بالنشاط (الفعالية) .

¹وقيس خولة، مرجع سبق ذكره، ص ص : 6-7.

المطلب الثاني : نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، الأهمية و مراحل المحاكاة

لنظام التكلفة على أساس الأنشطة أهمية تفيد المؤسسة وعند محاكاته لنظام المؤسسة يتم تتبع مجموعة من المراحل، وهي كالتالي:

أولاً: أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تعود أهمية هذا النظام إلى:

- أ - تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لإنجازها، و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- ب - قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج و الأنشطة.¹
- ت - توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تعتمد عليها إدارة المؤسسة في عملية التسعير، و تقييم ربحية كل خط إنتاجي .
- ث - يمكن نظام **ABC** من تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، و هذا ما يساهم في قياس الأداء بفعالية و صورة أدق مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.²

ثانياً : مراحل محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن إبراز هذه المراحل في النقاط التالية :

- أ - **تحديد الأنشطة (تخصيص الموارد على الأنشطة)** : تعد هذه المرحلة نقطة الانطلاق في محاكاة نظام (ABC) و يتم في هذه المرحلة حصر أوجه النشاط الرئيسية، و يتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة، بحيث يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تخص المؤسسة و جمع كل ما يرتبط بها من بيانات و معلومات، و يعتبر تحديد الأنشطة أمر في غاية الصعوبة لأنها تتطلب فهم جميع الأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتج أو تقديم خدمة . و لأجل تحديد الأنشطة يتم تقسيم

¹محمد الصديق فضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، جامعة الجزائر، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، العدد الثالث عشر، جوان 2018، ص 270.

²نبير مجيد، "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (دراسة تطبيقية)"، أطروحة دكتورا الطور الثالث في علوم مالية و محاسبة، أدرار، 2019-2020، ص ص : 157، 158 .

المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة لتعيين غرض التكلفة، و يتم تحديد عدد الأنشطة خصائصها و مستوى تفصيلها الذي يعتمد على درجة تعقد الهيكل التنظيمي و درجة الدقة التي تريدها المؤسسة و تجميع هذه الأنشطة داخل عمليات ¹.

حيث يعرف النشاط بأنه "كل ما تبذله المنظمة ويستغرق وقتاً من أجل مخرجات التشغيل. والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (مواد أولية/ عمالة/ تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات/ خدمات) ².

ب - تحديد تكلفة الأنشطة : و تحدد تكلفة الأنشطة كما يلي :

تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، و تبين أنها تخص و تشكل هذا النشاط .

و يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، و يعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

و يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) و الذي يكون مقياس هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط ³.

ت - استخلاص مسببات التكلفة : بعد الانتهاء من دراسة و تحديد الأنشطة و تكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة و التي هي " عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط"، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، و الهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات و غيرها من مواضع التكلفة و تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، و من ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، و ينتج عنه استخدام النشاط لبعض

¹نبو مجيد، مرجع سابق ذكره، ص 161.

²سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة- فلسطين، 2006، ص 219.

³ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، دراسة حالة PH. SODIMMA، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقة، 2006، ص 57.

الموارد المتاحة بالمؤسسة، من خلال هذه الخطوة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية و هذا انطلاقا من أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم و إنما لتتنوع المنتجات و تعقد العمليات.¹

في ما يلي أمثلة توضح مجموعات التكاليف (النشاط) و مسببات التكاليف في المؤسسة:

جدول رقم (1.1): يوضح أمثلة عن مجموعات و مسببات التكاليف في المؤسسة

مجموعات التكاليف (النشاط)	مسببات (محركات) التكاليف
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: زناسني حورية، مسعودي إلهام، "تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة"، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة عين تموشنت، 2019-2020، ص 67.

ث - تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:²

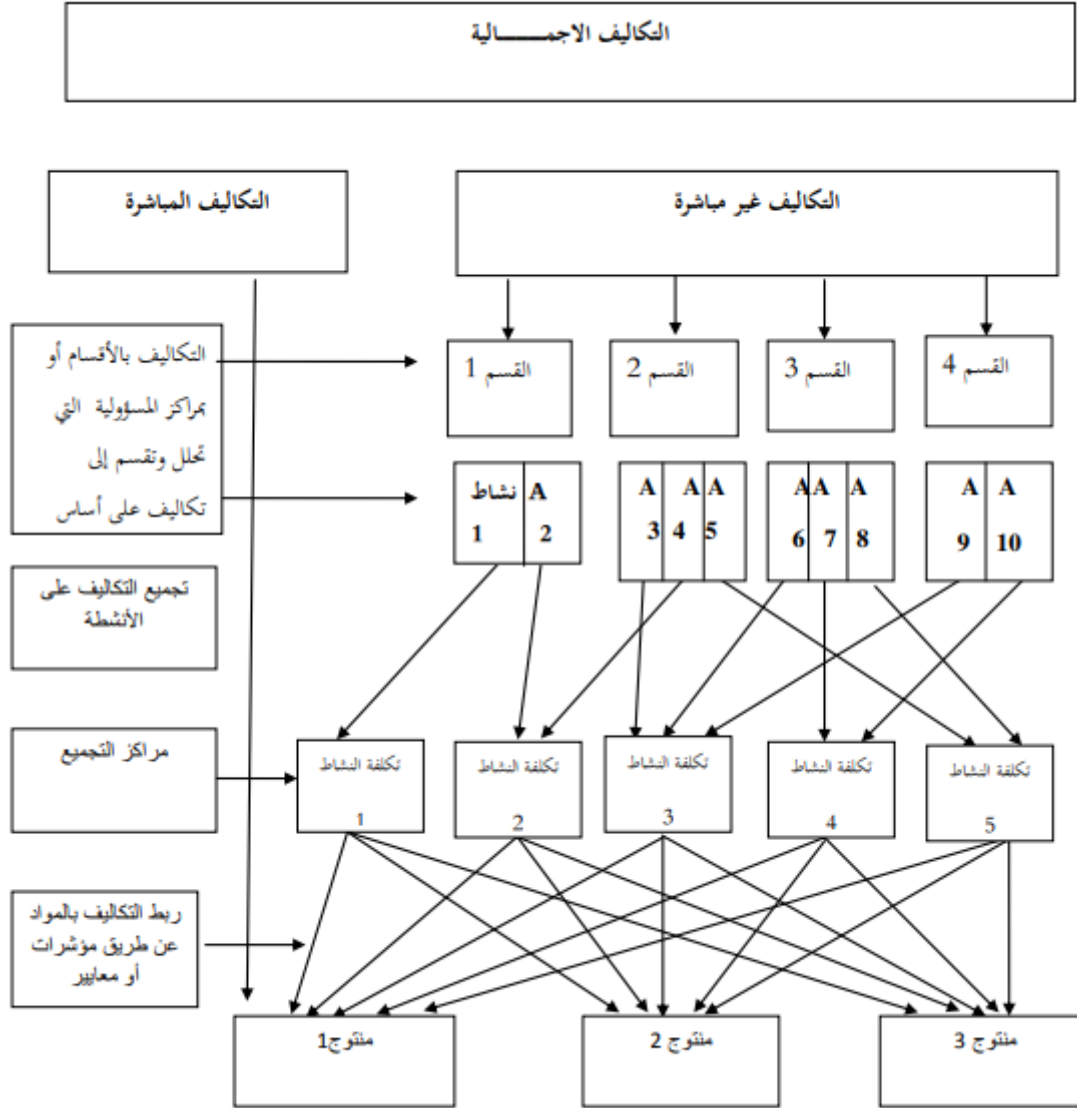
بعد تحديد تكلفة الأنشطة و تحديد المسببات و العدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة و ذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة، حيث تتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية و ذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة و سير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، و يكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج، و منه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير مباشرة)}$$

¹ محمد نمر الخطيب، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية"، دراسة حالة الإقامة 2000 سرير بورقلة، مقال بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2013/04، ص 75.
² زناسني حورية، مسعودي إلهام، مرجع سبق ذكره، ص 68.

و فيما يلي شكل يوضح منهجية عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) :

الشكل رقم (2.1) : يوضح منهجية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: Toufik Saada et les autres, "comptabilité de gestion", édition, Vuiber, paris- France,2008,p116.

المطلب الثالث: الربحية و مؤشر قياسها

إن أحد الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها المؤسسات هو تحقيق أكبر معدل للربحية، و التي تعتبر محصلة نهائية لعدد من العمليات و القرارات المرتبطة بجميع نواحي النشاط، و في هذا الصدد سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الربحية، ثم إلى الفرق بينها و بين الربح، و أخيرا مؤشر قياسها و لقد اعتمدنا على مؤشر صافي الهامش الإجمالي، كمؤشر مناسب للدراسة التطبيقية:

أولاً: تعريف الربحية¹

التعريف الأول: " تعرف الربحية على أنها العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة و رقم الأعمال. الخاص بها، حيث يعتبر رقم الأعمال في هذه الحالة المتغير المعبر عن نشاط المؤسسة".

التعريف الثاني: " تعبر الربحية عن مقدار الأرباح التي تحققها المؤسسة مقابل كل وحدة واحدة من إجمالي رقم الأعمال".

ثانياً : الفرق بين الربح و الربحية

كما تجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين الربح و الربحية كما يلي:

" يعبر الربح من الناحية الاقتصادية عن مقدار التغيير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة".

" يعبر الربح عن الفرق بين الدخل المحقق من قبل وحدة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة، والمصروفات التي تكبدتها هذه الوحدة خلال هذه الفترة لتحقيق هذا الدخل هذا من الناحية المحاسبية".

و منه الربح هو عبارة عن المحصلة النهائية للجهود المبذولة في مختلف العمليات من (شراء، إنتاج، بيع..) و التي يمكن للمؤسسة أن تقوم بها، بينما الربحية فهي تعبر عن الربح الكافي المحقق من كل دينار من رقم الأعمال و الذي يمثل حاصل مقارنة الربح (النتائج المحققة أو الفوائض المحققة من الإيرادات عن تغطية المصروفات) برقم الأعمال.

ثالثاً: مؤشر هامش صافي الربح (معدل الربحية الإجمالية)²

هناك من يطلق عليه بمعدل الربحية الإجمالية، يتم حساب مؤشر هامش صافي الربح بقسمة صافي نتيجة السنة المالية على رقم الأعمال، و تمثل هذه النسبة العائد المتولد على المبيعات و تبين قدرة المؤسسة على تحقيق ربح للمبيعات.

كما تبين هذه النسبة المدى الذي يمكن أن ينخفض به صافي الربح المتولد (النتيجة الصافية) قبل أن توشك المؤسسة على الوقوع في الخسارة الفعلية، يمكن أن يتحول صافي نتيجة السنة المالية إلى قيمة سالبة.

و يحسب هامش صافي الربح بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = \left(\frac{\text{صافي نتيجة السنة المالية}}{\text{رقم الأعمال}} \right) \times 100\%$$

هذا يعني أن هامش صافي الربح هو النسبة من قيمة رقم الأعمال التي يمكن أن تنخفض بها الأرباح دون أن تتعرض المؤسسة للخسائر.

¹ خذيري دلال، "دراسة ربحية المؤسسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير"، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار – حاسي مسعود – ورقة للفترة (2009-2013)، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، 2013، 2014، ص ص : 22، 23 .

² خذيري دلال، مرجع سبق ذكره، ص 26.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف يتم عرض أهم الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع، و قد تم التنوع فيها من بحوث علمية و مقالات، و دراسات أجنبية و أخرى عربية، و يضم هذا المبحث قسمين تناول الأول الدراسات العربية، و القسم الثاني الدراسات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية

تم مراجعة ستة دراسات سابقة عربية و المتمثلة فيما يلي:

أولاً: دراسة أشرف عزمي أبو المغلي، 2008:1

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، تم تطبيق الدراسة على مستوى مستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، و قد قامت الدراسة الميدانية على أربعة فرضيات، و اعتمد الباحث في دراسته على أداة الاستبيان من خلال استخدامه برنامج الرزم الإحصائية (spss) لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، حيث تم استخدام التكرار و النسب المئوية، و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، و اختبار الانحدار البسيط، و تحليل التباين الأحادي.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، و مدى توفر البنية الأساسية و الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، و كذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق هذا النظام في المستشفيات.

و أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه نتيجة للتطور في قطاع الخدمات الصحية، و أهمية هذا القطاع سواء من الناحية الإنسانية أو الاقتصادية، فإنه لا بد لهذه المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة و ذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والاستمرار بتقديم هذه الخدمات، و أن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، و ذلك لدورها بتزويد الإدارة و صانعي القرار بالمعلومات المالية و غير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الإستراتيجية، و إن التنوع و التداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات، كذلك وجد أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يساهم بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل

¹ أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) على تعظيم الربحية"، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة 14 بمحافظة عمان، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

يؤدي إلى تعظيم الربحية، كذلك توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان لتطبيق نظام (ABC).

ثانيا: دراسة إسماعيل محمد صالح البدر، 2017:¹

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعزيز الربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية، تم تطبيق الدراسة على مستوى شركة حلويات العنبتاوي، و تعبر هذه الدراسة ميدانية تحليلية و تكون مجتمعها من شركات صناعة الأغذية الأردنية، أما عينتها فكانت دراسة حالة لشركة حلويات العنبتاوي، و تم استخدام عددا من الأساليب الإحصائية لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي، و التوزيع الطبيعي للبيانات، و تحليل التباين الأحادي هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعزيز الربحية، كدراسة تطبيقية في شركة حلويات العنبتاوي، من أجل احتساب تكاليف المنتجات أكثر دقة بهدف التوصل إلى معرفة نسبة هامش الربح لكل منتج، حيث تم الحصول على البيانات المالية و الفنية لغايات احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة و تطبيقها على نظام محاسبة التكاليف التقليدي وفق الأسس العلمية، و نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من أجل عمل المقارنات بين هذه الأنظمة مع نظام التكاليف المطبق حاليا في الشركة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعزيز الربحية في شركة حلويات العنبتاوي، و توصلت الدراسة إلى أن أكثر أنظمة التكاليف تأثيراً على تعزيز الربحية هو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

و من أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة هي ضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الغذائية عموماً، و شركة صناعة حلويات العنبتاوي خصوصاً، نظراً لما أظهرته نتائج الدراسة من فروقات بين أنظمة التكاليف لصالح نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركة.

ثالثاً: دراسة عبد العزيز الرومي، 2012:²

تناولت هذه الدراسة أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا في الجمعيات التعاونية في الكويت، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تمثل مجتمع الدراسة في جميع فروع الجمعيات التعاونية المنتشرة في الكويت والمحافظات الستة والبالغ عددها (60) جمعية، وقد اعتمد الباحث على استبيان في جمع المعلومات من عينة الدراسة التي تكونت من 3 فئات رئيسية مكونة من (48) مدققاً داخلياً، و(45) مديراً مالياً، و(36)

¹ إسماعيل محمد صالح البدر، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية"، دراسة حالة على شركة حلويات العنبتاوي، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017.

² 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.

مدقق حسابات خارجي، وتمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب القياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وأن استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، كذلك أنه توفر لدى الجمعيات التعاونية المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

رابعاً: دراسة عمر هديب محمد، 2009:1

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية وعلاقته بالأداء المالي، فقد درس هذا النظام من حيث التطبيق وكذا نموذج للقياس، وتم استخدام أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة والمتمثل بكافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن وصولاً إلى الشركات المطبقة للنظام، وقد اعتمد الباحث أسلوب المقابلات الشخصية ونوعين من المناهج الإحصائية، المنهج الوصفي لبيان ووصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال استخدام أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة.

وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وتطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، والتحقق من مستوى تطبيقه لدى الشركات الصناعية في الأردن وفق نموذج القياس المقترح.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أو شرعت تطبيقه هو (16) شركة جميعها شركات مساهمة عامة، منها (5) شركات فقط اعتمدت تطبيقه، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل تطبيقه بدءاً من مرحلة التخطيط إلى غاية مرحلة إنشاء النظام، كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسن الأداء المالي لشركتين من خمس شركات، أي نسبة 40 % من العينة النهائية للدراسة، حيث ارتفعت متوسطات مؤشرات الأداء المالي لهما بعد التطبيق، بينما أظهرت عدم وجود علاقة إيجابية بين تحسن الأداء المالي لـ (3) شركات مثلت 60 % من العينة النهائية للدراسة، حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد انخفضت على عكس ما كان متوقع، مما يشير إلى عدم وجود علاقة بين قيام الشركات بتطبيق النظام وتحسن الأداء المالي.

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.

خامسا : دراسة خولة وقيس، 2013:1

تناولت هذه الدراسة محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) و أثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية كنموذج لمركز الزفت بنفطال في تقرت، وقد تم تسليط الضوء في هذه الدراسة على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، و الذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف. هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) و عرفة أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية، من خلال استخدام الباحثة لمؤشر صافي هامش الربح، و من أجل تحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة بهدف تصميم نموذج لمركز الزفت بنفطال - تقرت - و هذا باستخدام مل من الملاحظة و المقابلة. و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الطريقة التقليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشوه توزيع التكاليف غير المباشرة، وأن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدقة مما يسهل تتبعها، وأن تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة أثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل أنسب وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات، مما ساهم في تحسين ربحيتها.

سادسا: مقال 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 و مالية ، المجلد 17 ، العدد 59 ، هدفت الدراسة إلى تصميم نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قطاع الخدمات بشكل عام و المطارات بشكل خاص لاحتساب كلفة الخدمة المتمثلة بالهبوط و المقدمة للطائرات (شركات الطيران) و بالتالي توفير معلومات مناسبة للإدارة لأغراض زيادة فاعلية قرارات الخاصة لتلك الخدمات، و من ابرز النتائج التي توصل إليها البحث أن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساعد على تحديد وقياس كلفة خدمات النقل بصورة صحيحة و من ثم إمكانية الإدارة اتخاذ قرار مناسب ورشيد بخصوص خدمات الهبوط بطريقة أكثر عدالة و موضوعية.

التعليق على الدراسات السابقة العربية:

¹وقيس خولة، "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) و أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة مركز الزفت بنفطال - تقرت - نمونجا في فترة 2013، مذكرة ماستر في علوم مالية و محاسبية، 2013-2014 .

²ثناء ناصر نايف علي، فيحاء عبد الله يعقوب، " تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات الهبوط في المطارات"، بحث تطبيقي في مطار بغداد الدولي، مقال بمجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 17، العدد 59، 2020 .

اتفقت الدراسات السابقة العربية الأربعة الأولى على دراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من خلال تصميم استبيان لعينة البحث، وقد تم استخدام أكثر من مؤسسة واحدة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى الأهداف المرجوة منها، أما باقي الدراسات هدفنا إلى تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و دراسته لمعرفة أثر نظام (ABC) على ربحية المؤسسة الاقتصادية و لأجل قياس التكاليف بشكل أدق لاتخاذ القرار المناسب، باستخدام منهج دراسة الحالة، هو نفس ما تهدف إليه دراستنا الحالية التي ألفت الضوء على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من خلال محاكاة نموذج له خاص بمؤسسة اقتصادية واحدة و معرفة أثره على ربحيتها.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

تم مراجعة مقالتيين أجنبيتين و المتمثلة فيما يلي:

أولاً: ¹Maria-Victoria Sanchez-Rebull, 2021

مقالة تحت عنوان: "تحسين أداء الرعاية الصحية من خلال التكلفة المستندة إلى النشاط المدفوعة بالوقت تهدف هذه المقالة إلى محاولة مقارنة بين (ABC) و (TD-ABC) لتحسين أداء الرعاية الصحية من خلال مراجعة 590 مقالا نشرت في الفترة الممتدة من 1989 إلى 2019 حيث خلصت هذه المقالة إلى ما يلي:

- نظام ABC يركز أكثر على تخصيص التكلفة و السعي إلى الكفاءة أما نظام (TD-ABC) يسعى إلى تعزيز جودة الرعاية الصحية و النتائج مع تقليل التكاليف بما يدل على قوة (TD-ABC) في تحسين القيمة.
- يمكن لـ (TD-ABC) أن تكون إستراتيجية للمساعدة في الانتقال من أنظمة الرسوم مقابل خدمة إلى أنظمة قائمة على القيمة من خلال قدرتها على المساهمة في توفير التكاليف.
- تغلبت (TD-ABC) على بعض الانتقادات الموجهة لـ ABC من خلال تبسيط عملية التنفيذ بعيدا عن تعقيد تطوير هيكل ABC.

ثانياً: ²Maha Faisal Alsayegh, 2020

تسلط هذه المقالة الضوء على مدى تبني نظام ABC في الدول المتقدمة النامية و محاولة فهم مدى انتشارها بطريقة متسارعة من بداية الثمانينيات حيث تعتبر الفكرة الرئيسية لـ ABC هي اكتساب ميزة تنافسية و جعل تكلفة المنتج أكثر دقة و خلص هذا المقال إلى ما يلي:

أ / بعض معدلات التبني حول العالم

¹Maria-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.

²Maha 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 .

- الولايات المتحدة الأمريكية: تطور نسبة التبني من 11% في سنة 1993 إلى 25% في سنة 1995.

- بريطانيا: تطور نسبة التبني من 6% في سنة 1991 إلى 25% في سنة 2002.

- الكاميرون: في سنة 2010 بلغت نسبة التطور 9,3%.

- تونس: في سنة 2007 بلغت نسبة التطور 23,75%.

ب/ التنفيذ

- تشكيل فريق ABC يجب أن يكون الفريق متعدد التخصصات و يتكون من 3 الى 5 أفراد

تصميم النظام بعض العوامل التي تؤثر على اعتماد abc.

- نوع المنتجات و التكلفة المتزايدة.

- العوامل التكنولوجية لا ترتبط بتبني abc إما العامل البيئي له تأثير ضئيل.

- العامل التنظيمي له تأثير كبير على اعتماد abc.

ت/ النتائج:

- تعتقد abc إن المنتج يستهلك الأنشطة و الأنشطة تستهلك التكاليف و هذا خلافا لنظام

الأقسام المتجانسة حيث إنالمنتجات تستهلك التكلفة.

وفي الأخير هناك مجهودات حثيثة مبذولة في الانتقال من الأقسام المتجانسة إلى abc في

مختلف دول العالم بسبب متفاوتة في ما بينها.

التعليق على الدراسات السابقة الأجنبية:

لقد أشارت المقالة الأولى إلى تحسين الأداء و تعزيز جودة النتائج مع تقليل التكاليف، من خلال تطبيق

نظام (TDABC) في قطاع الخدمات ، أما المقالة الثانية فقد لخصت أهمية نظام (ABC) في جعل

التكلفة أكثر دقة، و استخدام أسلوب المقارنة في كلا المقالتين.

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لكل من نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC و الربحية، حيث تطرقنا لمفهوم نظام ABC و كل ما يتعلق به من مفاهيم، و مراحل محاكاته داخل المؤسسة الاقتصادية، و كذا مفهوم الربحية و الفرق بينها و بين الربح و أحد مؤشرات قياسها، و لمعرفة أكثر عن الموضوع البحث اعتمدنا في الجزء الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع، و التي هدفت الى دراسة نظام ABC من خلال تطبيق نموذج له، و بينا أنها تختلف فيما بينها في بعض الجوانب، قد خالصنا بالاستنتاجات التالية:

1-تعريف نظام(ABC): هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة و من ثم تحميلها للمنتج النهائي، هذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقا لمعدل الاستفادة من الأنشطة.

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

- تحديد الأنشطة داخل المؤسسة.
 - تحديد تكلفة كل الأنشطة.
 - استخلاص مسببات التكلفة.
 - تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.
- ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة، تطبيق ما تم استخلاصه ومعرفة أثر تطبيق هذا النظام على ربحية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني

محاكاة نموذج نظام

(ABC) مؤسسة توزيع الكهرباء و

الغاز-إمّياز التوزيع ورقلة -

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول للأسس النظرية، وكذا إلى مجموعة من الدراسات التطبيقية السابقة، والتي لها صلة بالموضوع، سنحاول في هذا الفصل والمتمثل في الدراسة التطبيقية، محاكاة نموذج لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) خاص بالمؤسسة محل الدراسة، ومن خلال نتائجه نحاول قياس مؤشر هامش صافي الربحية لمعرفة مساهمة تطبيق هذا النظام في المؤسسة على ربحيتها. ومن أجل تحقيق هذا واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة سنقوم بالدراسة التطبيقية في مبحثين، حيث نتناول في المبحث الأول منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها، وفي المبحث الثاني عرض نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها والخروج باستنتاجات.

المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة و الأدوات المستعملة

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

المطلب الأول: منهجية الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري من الدراسة على أحد المؤسسات الاقتصادية، والتي لها أهمية كبيرة في الجانب الاقتصادي، لذلك سنتطرق إلى عرض لطريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة، وتقديم عينة الدراسة.

أولاً: تقديم عينة الدراسة

لقد تم إسقاط الجانب النظري من الدراسة على مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - إمتياز التوزيع ورقلة - باعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية البالغة، و كونها تهتم بنظام التكاليف و ذلك من خلال تطبيقها للمحاسبة التحليلية.

1 - التعريف بالمؤسسة محل الدراسة :

✓ التعريف بالمؤسسة: أنشأت مؤسسة (سونالغاز) بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في

1969/07/28 باسم (EGA) الشركة الجزائرية و للكهرباء و الغاز ثم تحولت بمقتضى قانون

88_ 1988/01/12 الى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، و أصبحت حالياً تسمى

بالشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ذات الأسهم.

2 - أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و تتمثل في ما يلي:

أ - إنتاج و نقل، تصدير و استغلال الكهرباء .

ب نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشآت الموجودة

عبر التراب الوطني تخضع سونالغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة ، وتعرف كتاجر في

تعاملاتها مع المواطنو متعاملاً خصوصاً أصبحت حالياً مؤسسة سونالغاز عبارة عن مجمع يضم

المديريات و الفروع التالية :

✓ سونالغاز إنتاج الكهرباء (SPE)

✓ سونالغاز نقل الكهرباء (GRTE)

✓ سونالغاز نقل الغاز (GRTG)

✓ ونالغاز عمليات نظام الكهرباء (OSE)

وفيما يخص توزيع الكهرباء فقد توزعت على أربع مديريات هي:

✓ سونالغاز توزيع الجزائر (SDA)

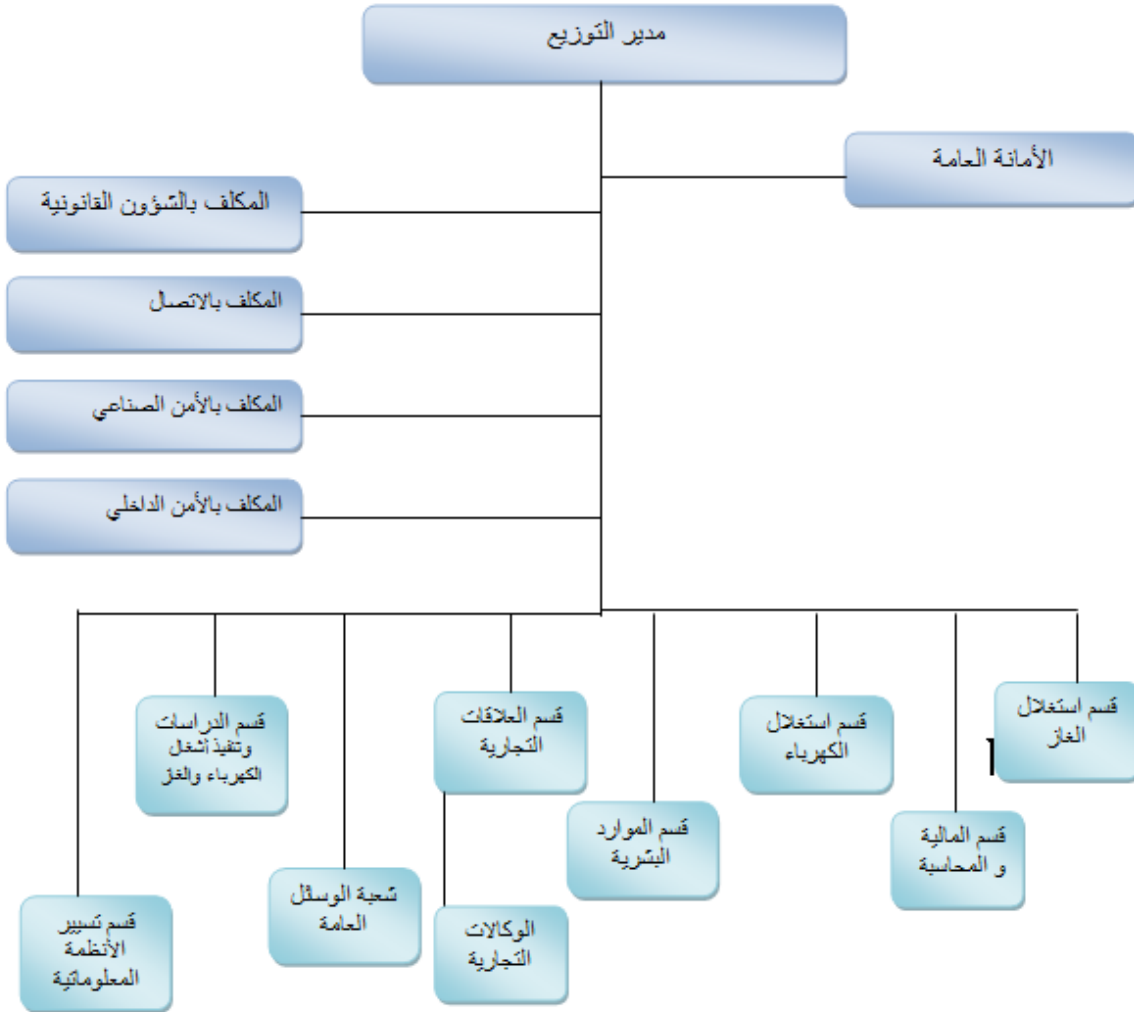
✓ سونالغاز توزيع الوسط (SDC)

✓ سونالغاز توزيع الشرق (SDE)

✓ سونالغازة توزيع الغرب (SDE)

و من بين هذه الفروع كانت دراستنا بالمديرية الجهوية لتوزيع الوسط سونالغاز و بالضبط بمديرية امتياز التوزيع ورقلة، حيث تقوم هذه الأخيرة بشراء الكهرباء و الغاز و نقلهما و من ثم توزيعهما على زبائنهما، كما تحتوي المديرية على عدة أقسام تعمل بشكل متكامل فيما بينها، و سنوضح هذا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل (1-2): يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقلة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات و معالجتها

بعد اختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها، ومن بين هذه الأدوات:

أولاً : المقابلة:

لقد اعتمدنا في أغلب الحالات على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رؤساء الأقسام في المؤسسة وبالأخص رئيس قسم المحاسبة والمالية¹، وأحد المحاسبين² وهذا بغرض الحصول على البيانات بشكل أدق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، فمن جهة المعلومات اللازمة لإتمام الطريقة التقليدية المتمثلة في "طريقة الأقسام المتجانسة"، والمعمول بها على مستوى "مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز -إمتياز التوزيع ورقلة -"، مع العلم أن المؤسسة محل الدراسة توفر المعلومات التي تخص تحديد الأنشطة في المؤسسة تكلفتها ومسببات التكلفة وعددها حتى نتمكن من محاكاة "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)".

ثانياً : الملاحظة:

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

ثالثاً: الوثائق:

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

المبحث الثاني: عرض و تفسير نتائج الدراسة

نقوم في هذا المبحث بعرض كل النتائج المتوصل إليها، سواء نتائج النظام التكاليف للمؤسسة محل الدراسة، و كذلك نتائج محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وبعد ذلك نقوم بتفسيرها، حيث اهتم المطلب الأول عرض لنتائج الدراسة، أما المطلب الثاني فقد اهتم بتفسير النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

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

¹مقابلة مع، عبد الرؤوف بوغابة، رئيس مصلحة المحاسبة و المالية، في الفترة الممتدة من 2023/03/06 إلى 2023/05/06 .

²مقابلة مع، سمير غرياني، مصلحة استغلال المحاسبة، في الفترة الممتدة من 2023/03/12 إلى 2023/05/06 .

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

تعتبر هيكله التكاليف في المؤسسة متنوعة، فمنها تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة، حيث يتم تحضير المعلومات اللازمة عن التكاليف في السنة على مستوى المديرية (المؤسسة محل الدراسة)، وتشرف "مديرية التوزيع للكهرباء و الغاز" على حساب تلك التكاليف، كما تعتمد المديرية على تطبيق طريقة "الأقسام المتجانسة" في معالجة تكاليفها، وانطلاقاً من المعلومات التحضيرية المتوفرة لدى قسم المحاسبة والمالية تم ضبط نموذج طريقة "الأقسام المتجانسة" الخاص بالمديرية، والتي سيتم عرضها في ما يلي: تستخدم المؤسسة ترقيماً خاص بها فيما يخص الحسابات و من أمثلة ذلك:

- 9233LK 0600 فهذا الرقم يشار به لقسم استغلال الكهرباء و كل رقم من هذه الأرقام يرمز إلى شيء 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 الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية بإنتهاج طريقة الأقسام المتجانسة، بحيث تم الإعتماد على التكاليف الواضحة في الملحق رقم 01، والتي تتضح في مجموع التوزيع الأولي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): يوضح نسب توزيع الأعباء غير المباشرة على الفروع الرئيسية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

الوحدة : دج

الأقسام الأساسية			الأقسام الثانوية			الأقسام
الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء والغاز	إستغلال الغاز	إستغلال الكهرباء	العلاقات التجارية	-المالية والمحاسبة -الموارد البشرية	- شعبة الوسائل العامة -الأنظمة المعلوماتية	
9233LK110	9233LK0700	9233LK0600	9233LK0400	9233LK02 9233LK03	9233LK08 9233LK13	البيان
20697572,04	110638516,78	340377290,52	106068889,90	109757342,10	108532008,20	مجموع التوزيع الأولي
22918567.90	11459283.95	28648209.88	40107493.83	11459283.95	(114592839.50)	-شعبة الوسائل العامة -الأنظمة المعلوماتية
20%	10%	25%	35%	10%	100%	نسبة التوزيع
24243325.22	18182493.92	36364987.83	36364987.83	(121216626.10)	6060831.31	-المالية والمحاسبة -الموارد البشرية

نسبة التوزيع	5%	100%	30%	30%	15%	20%
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	182541371.56	405390488.23	140280294.65	67859465.16
طبيعة وحدة القياس			عدد الوحدات المشتراة	ساعة عمل مباشرة	ساعة عمل مباشرة	ساعة عمل مباشرة
عدد وحدات القياس			1421569924.00	2080.00	2080.00	2080.00
تكلفة وحدة القياس			0,128408296	194899,2732	67442,44935	32624,74287

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على 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 على مفاتيح التوزيع (طبيعة وحدة القياس) للأقسام الرئيسية بالمؤسسة كما يلي:

- قسم العلاقات التجارية: توافقه عدد الوحدات المشتراة.
- قسم استغلال الكهرباء: توافقه ساعة عمل مباشرة.
- قسم استغلال الغاز: توافقه ساعة عمل مباشرة.

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

كما هو موضح في ما سبق أنهتم تحديد التكلفة غير المباشرة لكل وحدة مشتراة ، والتكلفة غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من استغلال الغاز ، وكذا التكلفة غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء والغاز، ويتم فيما يلي توضيح لحساب تكلفة شراء الكهرباء و الغاز، باعتبار أن المؤسسة تقوم بنقل السلع والمتمثلة في الكهرباء والغاز من شركة نقل الكهرباء (GRTE) وشركة نقل الغاز (GRTG)، وبالتالي تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة عند الشراء، وفي ما يلي جدول تكلفة الشراء:

جدول رقم (2-2): يوضح تكلفة شراء السلع (الكهرباء و الغاز) وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المبالغ		البيان	
الغاز	الكهرباء	السعر	الكمية
			المصاريف المباشرة
21 611 956,50	45 140 062,50		الشراء
32 306 380,52	781 093 033,64		مصاريف النقل
53 918 337,02	826 233 096,14		مجموع المصاريف المباشرة
			المصاريف غير مباشرة
	96 349 871,04	0,128408296	750 339 924,00
86 191 500,52			671 230 000,00
140 109 837,54	922 582 967,18		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 02

جدول (2-3): يوضح تكلفة الخدمات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المبالغ			البيان	
الدراسات والتنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء	السعر	الكمية
5 074 111,52	7 611 167,28	12 685 278,80	المصاريف المباشرة	
			المصاريف غير المباشرة	
		405 390 488,23	194 899,27	2 080,00
	140 280 294,55		67 442,45	2 080,00
67 859 465,16			32 624,74	2 080,00
72 933 576,68	147 891 461,83	418 075 767,03	المجموع	

المصدر: من أعداد الطالبين بالإعتماد على معلومات المؤسسة.

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

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

جدول رقم (2-4): يوضح سعر التكلفة لكل سلعة و خدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	الدراسات التنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء			
	5 074 111,52	7 611 167,28	12 685 278,80	53 918 337,02	826 233 096,14	مصاريف مباشرة
796071619,50	67859465,16	140280294,55	405390488,23	86191500,52	96349871,04	مصاريف غير مباشرة
1701593610,26	72933576,68	147891461,83	418075767,03	140109837,54	922582967,18	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الجداول السابقة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن سعر التكلفة للكهرباء ظهر بسعر تكلفة أعلى قدر ب : 922582967,18 دج، الغاز بسعر تكلفة قدر ب : 140109837,54 دج، أما من ناحية الخدمات فقد ظهر استغلال الكهرباء بسعر تكلفة قدر ب : 418075767,03 دج، استغلال الغاز بسعر تكلفة قدر ب : 147891461,83 دج، الدراسات التنفيذية بسعر تكلفة يقدر ب : 72933576,68 دج، و بعد حساب سعر التكلفة، يتم حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء و الغاز و الخدمات من خلال رقم الأعمال الموضح في الملحق رقم 03، ويتم حساب النتيجة التحليلية من خلال العلاقة التالية :

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

وفيما يلي جدول يبين حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء و الغاز، الخدمات :
الجدول رقم (2-5): يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء و الغاز، الخدمات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	الدراسات التنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء			
11 521 651 202,13	115 216 512,00	172 824 768,00	288 041 280,10	576 082 560,11	10 369 486 081,92	رقم الأعمال
1701593610,26	72933576,68	147891461,83	418075767,03	140109837,54	922582967,18	سعر التكلفة
9820057591.87	42282935,32	-24933306,17	-130034486,93	435972722,57	9446903114,74	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 03

نلاحظ من الجدول السابق أن الكهرباء و الغاز ظهرت نتيجتهما موجبة و قدما ربح للمؤسسة، و نتيجتهما على التوالي : **9446903114,74** دج، **435972722,57** دج، أما من ناحية الخدمات نلاحظ أن استغلال الكهرباء و استغلال الغاز ظهرت نتيجتهما سالبة و قدما خسارة للمؤسسة، و نتيجتهما على التوالي: **130034486,93** دج، **-24933306,17** دج، بينما ظهرت الدراسات التنفيذية بنتيجة موجبة و قدمت ربح للمؤسسة بنتيجة **42282935,32** دج، حسب الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة في حالة ربح حيث ظهرت نتيجتها التحليلية الإجمالية بقيمة **9820057591.87** دج . وبعد ما تم ضبط نموذج طريقة الأقسام المتجانسة للمؤسسة محل الدراسة، سنحاول محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وفيما يلي ذلك:

ثانيا: محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة محل الدراسة.

بعد عرض نموذج نظام التكاليف وفق الطريقة المعتمدة من طرف مديرية سونالغاز -إمتياز التوزيع ورقلة- 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 البشرية	الأقسام الثانوية
تكوين المستخدمين		
إعداد القوائم المالية	قسم المالية و المحاسبة	
تنفيذ الميزانية ومتابعتها		
إعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضريبة G50		
القيام بعمليات المقاربة البنكية		
متابعة الملفات مع مصالح التأمينات		
متابعة المركبات	قسم شعبة الوسائل العامة	
صيانة المركبات		
التموين بالوقود		
إدارة الشبكة بين المستخدمين	قسم الأنظمة المعلوماتية	الأقسام الرئيسية
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 الكهرباء	قسم استغلال الكهرباء	
صيانة محولات الكهرباء		
تطوير شبكات الكهرباء		
مراقبة استغلال شبكة الغاز	قسم استغلال الغاز	
صيانة محطات الغاز		
تطور شبكة الغاز		
دراسات أشغال الكهرباء	قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء والغاز	
دراسات أشغال الغاز		

تسيير الاستثمار في الكهرباء		
تسيير الاستثمار في الغاز		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات.

وفق الجدول (2-6) يتضح أنه تم تقسيم المؤسسة إلى عدة أنشطة، وهذا من خلال قيامنا بجولة داخل أقسام المؤسسة وحاولنا استخراج 28 نشاط 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 تم تحديد هذه التكاليف، وذلك انطلاقا 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؛	} يقوم قسم استغلال الكهرباء بنشاط
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:

تكلفة النشاط = التكلفة الإجمالية للقسم × نسبة المخصصة للنشاط.

التطبيق العددي:

تكلفة نشاط مراقبة استغلال شبكة الكهرباء = $340\ 377\ 290,52 \times 60\% = 204\ 226\ 374,31$ د.ج.

تكلفة نشاط صيانة محولات الكهرباء = $340\ 377\ 290,52 \times 30\% = 102\ 113\ 187,16$ د.ج.

تكلفة نشاط تطوير شبكات الكهرباء = $340\ 377\ 290,52 \times 10\% = 34\ 037\ 729,05$ د.ج.

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

الجدول رقم (2-7): يوضح تحديد تكلفة الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	التكلفة الإجمالية	النسب	تكلفة الأنشطة
الموارد البشرية	تسيير المستخدمين	55 088 725,06	75%	41 316 543,80
	تكوين المستخدمين		25%	13 772 181,27
المالية والمحاسبة	إعداد القوائم المالية	54 668 617,04	30%	16 400 585,11

16 400 585,11	30%		تنفيذ الميزانية ومتابعتها	
5 466 861,70	10%		إعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضريبة G50	
10 933 723,41	20%		القيام بعمليات المقاربة البنكية	
5 466 861,70	10%		متابعة الملفات مع مصالح التأمينات	
13 148 692,40	15%	87 657 949,30	متابعة المركبات	شعبة الوسائل العامة
21 914 487,33	25%		صيانة المركبات	
52 594 769,58	60%		التموين بالوقود	
14 611 841,20	70%	20 874 058,86	فوترة الزبائن	الأنظمة المعلوماتية
2 087 405,89	10%		إدارة الشبكة بين المستخدمين	
2 087 405,89	10%		صيانة الحاسوب وبرامج الانترنت	
2 087 405,89	10%		تطبيق مشاريع تكنولوجيا المعلومات	
47 731 000,46	45%	106 068 889,90	متابعة زبائن الكهرباء	العلاقات التجارية
21 213 777,98	20%		ربط الزبائن الجدد	
26 517 222,48	25%		متابعة زبائن الغاز	
10 606 888,99	10%		ربط الزبائن الجدد	
204 226 374,31	60%	340 377 290,52	مراقبة استغلال شبكة الكهرباء	استغلال الكهرباء
102 113 187,16	30%		صيانة محولات الكهرباء	
34 037 729,05	10%		تطوير شبكات الكهرباء	
66 383 110,07	60%	110 638 516,78	مراقبة استغلال شبكة الغاز	استغلال الغاز
33 191 555,03	30%		صيانة محطات الغاز	
11 063 851,68	10%		تطور شبكة الغاز	
7 244 150,21	35%	20 697 572,04	دراسات أشغال الكهرباء	الدراسات التنفيذية لأشغال الكهرباء و الغاز
3 104 635,81	15%		دراسات أشغال الغاز	
6 209 271,61	30%		تسيير الاستثمار في الكهرباء	
4 139 514,41	20%		تسيير الاستثمار في الغاز	
796 071 619,50		796 071 619,50	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه، أنه تم تحديد تكلفة كل نشاط انطلاقا 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 مستقبلا، 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 للتكلفة

حجم المسببات	مسبب التكلفة	الأنشطة
505	عدد المستخدمين	تسيير المستخدمين
235	عدد مرات التكوين	تكوين المستخدمين
2355	عدد الفواتير	إعداد القوائم المالية
1984	ساعة عمل مباشرة	تنفيذ الميزانية ومتابعتها
12	مرة كل شهر	إعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضريبة G50
12	عدد العمليات في السنة	القيام بعمليات المقاربة البنكية
12	عدد مرات المتابعة في السنة	متابعة الملفات مع مصالح التأمينات
1726406	عدد الكيلومترات المسجلة في العداد	متابعة المركبات
195	عدد المركبات	صيانة المركبات
202337,46	عدد اللترات المستهلكة	التمويل بالوقود
365	عدد مرات الفوترة	فوترة الزبائن
192	عدد مرات الفحص	إدارة الشبكة بين المستخدمين
248	عدد التدخلات	صيانة الحاسوب وبرامج الانترنت
12	مرة كل شهر	تطبيق مشاريع تكنولوجيا المعلومات
109446	عدد زبائن الكهرباء	متابعة زبائن الكهرباء
3551	عدد الطلبات الربط	ربط الزبائن الجدد
63397	عدد زبائن الغاز	متابعة زبائن الغاز
2227	عدد طلبات 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 أشغال الكهرباء
1285,341	طول شبكة الغاز	دراسات أشغال الغاز
2495	الاستثمار في الكهرباء	تسيير الاستثمار في الكهرباء
173	الاستثمار في الغاز	تسيير الاستثمار في الغاز

المصدر: من إعداد الطالبين 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 الوحدية للمسبب انطلاقا من تكلفة كل نشاط وحجم مسبب التكلفة الموافق له حيث:

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

التطبيق العددي: نأخذ كمثال نشاط متابعة زبائن الكهرباء:

$$\text{التكلفة الوحدية لنشاط متابعة زبائن الكهرباء} = \frac{109446}{47731} = 2,292$$

وهذا ما سنوضحه في الجدول أدناه :

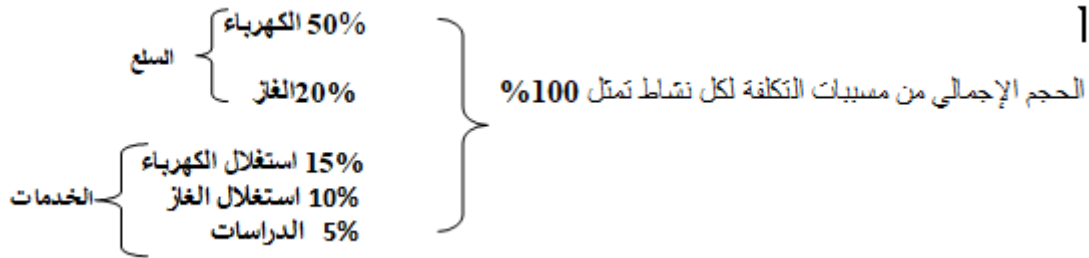
الجدول رقم (2-9): يوضح تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"

الوحدة : دج

تكلفة المسبب الواحد	حجم المسببات	مسبب التكلفة	تكلفة الأنشطة	النسب	التكلفة الإجمالية	الأنشطة
81 814,94	505	عدد المستخدمين	41 316 543,80	75%	55 088 725,06	تسيير المستخدمين
58 605,03	235	عدد مرات التكوين	13 772 181,27	25%		تكوين المستخدمين
6 964,16	2355	عدد الفواتير	16 400 585,11	30%	54 668 617,04	إعداد القوائم المالية
8 266,42	1984	ساعة عمل مباشرة	16 400 585,11	30%		تنفيذ الميزانية ومتابعتها
455 571,81	12	مرة كل شهر	5 466 861,70	10%		إعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضريبة G50
911 143,62	12	عدد العمليات في السنة	10 933 723,41	20%		القيام بعمليات المقاربة البنكية
455 571,81	12	عدد مرات المتابعة في السنة	5 466 861,70	10%	متابعة الملفات مع مصالح التأمينات	
7,62	1726406	عدد الكيلومترات المسجلة في العداد	13 148 692,40	15%	87 657 949,30	متابعة المركبات
112 381,99	195	عدد المركبات	21 914 487,33	25%		صيانة المركبات
259,94	202337,46	عدد اللترات المستهلكة	52 594 769,58	60%		التمويل بالوقود
40 032,44	365	عدد مرات الفوترة	14 611 841,20	70%	20 874 058,86	فوترة الزبائن
10 871,91	192	عدد مرات الفحص	2 087 405,89	10%		إدارة الشبكة بين المستخدمين
8 416,96	248	عدد التدخلات	2 087 405,89	10%		صيانة الحاسوب وبرامج الانترنت
173 950,49	12	مرة كل شهر	2 087 405,89	10%		تطبيق مشاريع تكنولوجيا المعلومات
436,11	109446	عدد زبائن الكهرباء	47 731 000,46	45%	106 068 889,90	متابعة زبائن الكهرباء
5 974,03	3551	عدد الطلبات الربط	21 213 777,98	20%		ربط الزبائن الجدد
418,27	63397	عدد زبائن الغاز	26 517 222,48	25%		متابعة زبائن الغاز
4 762,86	2227	عدد طلبات الربط	10 606 888,99	10%		ربط الزبائن الجدد
60 031,27	3402	عدد المحولات	204 226 374,31	60%	340 377 290,52	مراقبة استغلال شبكة الكهرباء
47 783,43	2137	عدد التدخلات	102 113 187,16	30%		صيانة محولات الكهرباء
10 505 471,93	3,24	نسبة التطور	34 037 729,05	10%	110 638 516,78	تطوير شبكات الكهرباء
41 935,00	1583	عدد الصمامات	66 383 110,07	60%		مراقبة استغلال شبكة الغاز
399 898,25	83	عدد التدخلات	33 191 555,03	30%	20 697 572,04	صيانة محطات الغاز
2 000 696,51	5,53	نسبة التطور	11 063 851,68	10%		تطور شبكة الغاز
1 460,32	4960,66	طول شبكة الكهرباء/كم	7 244 150,21	35%	20 697 572,04	دراسات أشغال الكهرباء
2 415,42	1285,341	طول شبكة الغاز	3 104 635,81	15%		دراسات أشغال الغاز
2 488,69	2495	الاستثمار في الكهرباء	6 209 271,61	30%		تسيير الاستثمار في الكهرباء
23 927,83	173	الاستثمار في الغاز	4 139 514,41	20%		تسيير الاستثمار في الغاز
15 421 559,03	2 129 619,23		796 071 619,50		796 071 619,50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات 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 و خدمة 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 و خدمة 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 الضروري 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 سونالغاز وكان توزيع النسب كالتالي :



وفي ما يلي توضيح لحجم مسببات التكلفة الضروري لكل سلعة و خدمة مؤداة :

الجدول رقم (2-10): يوضح الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل سلعة (الكهرباء، الغاز)

المبلغ	الغاز	المبلغ	الكهرباء	تكلفة المسبب الواحد	تكلفة الأنشطة	حجم مسببات التكلفة	مسببات التكلفة لكل نشاط
	الحجم الضروري		الحجم الضروري				
	20%		50%				
8 263 308,76	101,00	20 699 179,37	253,00	81 814,94	41 316 543,80	505	عدد المستخدمين
2 754 436,25	47,00	6 915 393,15	118,00	58 605,03	13 772 181,27	235	عدد مرات التكوين
3 280 117,02	471,00	8 203 774,63	1 178,00	6 964,16	16 400 585,11	2355	عدد الفواتير
3 280 117,02	396,80	8 200 292,56	992,00	8 266,42	16 400 585,11	1984	ساعة عمل مباشرة
911 143,62	2,00	2 733 430,85	6,00	455 571,81	5 466 861,70	12	مرة كل شهر
1 822 287,24	2,00	5 466 861,71	6,00	911 143,62	10 933 723,41	12	عدد العمليات في السنة
911 143,62	2,00	2 733 430,85	6,00	455 571,81	5 466 861,70	12	عدد مرات المتابعة في السنة
2 629 738,48	345 281,20	6 574 346,20	863 203,00	7,62	13 148 692,40	1726406	عدد الكيلومترات المسجلة في العداد
4 382 897,47	39,00	11 013 434,66	98,00	112 381,99	21 914 487,33	195	عدد المركبات

الفصل الثاني : محاكاة نموذج نظام (ABC) لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز -إمتياز التوزيع ورقلة -

10 518 953,92	40 467,49	26 297 384,79	101 168,73	259,94	52 594 769,58	202337,46	عدد المترات المستهلكة
2 922 368,24	73,00	7 325 936,82	183,00	40 032,44	14 611 841,20	365	عدد مرات الفوترة
413 132,42	38,00	1 043 702,95	96,00	10 871,91	2 087 405,89	192	عدد مرات الفحص
420 847,96	50,00	1 043 702,95	124,00	8 416,96	2 087 405,89	248	عدد التدخلات
347 900,98	2,00	1 043 702,95	6,00	173 950,49	2 087 405,89	12	مرة كل شهر
		47 731 000,46	109 446,00	436,11	47 731 000,46	109446	عدد زبائن الكهرباء
		21 213 777,98	3 551,00	5 974,03	21 213 777,98	3551	عدد الطلبات الربط
26 517 222,47	63 397,00			418,27	26 517 222,47	63397	عدد زبائن الغاز
10 606 888,99	2 227,00			4 762,86	10 606 888,99	2227	عدد طلبات الربط
				60 031,27	204 226 374,31	3402	عدد المحولات
				47 783,43	102 113 187,16	2137	عدد التدخلات
				10 505 471,93	34 037 729,05	3,24	نسبة التطور
				41 935,00	66 383 110,07	1583	عدد الصمامات
				399 898,25	33 191 555,03	83	عدد التدخلات
				2 000 696,51	11 063 851,68	5,53	نسبة التطور
				1 460,32	7 244 150,21	4960,66	طول شبكة الكهرباء/كم
				2 415,42	3 104 635,81	1285,341	طول شبكة الغاز
				2 488,69	6 209 271,61	2495	الاستثمار في الكهرباء
				23 927,83	4 139 514,41	173	الاستثمار في الغاز
80 781 981,52	452596,49	178 089 453,58	1080434,73	15 421 559,04	796 071 619,50	2 129 619,23	المجموع
37 124 111,46		68 944 778,44					مصاريف غ/م لسلع والخدمات
43 657 870,06		109 144 675,14					مصاريف غ/م ثانوية محملة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة و الملحق رقم 04 .

يبين الجدول (2-10) الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل سلعة وقد تم وزعنا حجم هذه المسببات

بنفس النسب التقريبية التي توافق مع ما تحتاجه كل سلعة مشتراة .

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

المبلغ	دراسات التنفيذية	الخدمات				حجم مسببات التكلفة	مسببات التكلفة لكل نشاط
		المبلغ	الغاز /	المبلغ	الكهرباء /		
	الحجم الضروري		الحجم الضروري		الحجم الضروري		
	5%		10%		15%		
2 045 373,46	25,00	4 090 746,91	50,00	6 217 935,30	76,00	505	عدد مستخدمين
703 260,32	12,00	1 347 915,61	23,00	2 051 175,93	35,00	235	عدد مرات التكوين
821 770,29	118,00	1 636 576,43	235,00	2 458 346,73	353,00	2355	عدد الفواتير

الفصل الثاني : محاكاة نموذج نظام (ABC) لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز -إمتياز التوزيع ورقلة -

820 029,26	99,20	1 640 058,51	198,40	2 460 087,77	297,60	1984	ساعة عمل مباشرة
455 571,81	1,00	455 571,81	1,00	911 143,62	2,00	12	رة كل شهر
911 143,62	1,00	911 143,62	1,00	1 822 287,24	2,00	12	عدد العمليات في السنة
455 571,81	1,00	455 571,81	1,00	911 143,62	2,00	12	عدد مرات لمتابعة في السنة
657 434,62	86	1 314 869,24	172 640,60	1 972 303,86	258 960,90	1726406	عدد كيلومترات مسجلة في العداد
1 123 819,86	10,00	2 135 257,74	19,00	3 259 077,60	29,00	195	عدد المركبات
2 629 738,48	10	5 259 476,96	20 233,75	7 889 215,44	30 350,62	202337,46	عدد التترات المستهلكة
720 583,95	18,00	1 441 167,90	36,00	2 201 784,29	55,00	365	عدد مرات الفوترة
108 719,06	10,00	206 566,21	19,00	315 285,26	29,00	192	عدد مرات الفحص
101 003,51	12,00	210 423,98	25,00	311 427,49	37,00	248	عدد التدخلات
173 950,49	1,00	173 950,49	1,00	347 900,98	2,00	12	رة كل شهر
-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-
				204 226 374,31	3 402,00	3402	عدد المحولات
				102 113 187,16	2 137,00	2137	عدد التدخلات
				34 037 729,05	3,24	3,24	سببة التطور
		66 383 110,07	1 583,00			1583	عدد الصمامات
		33 191 555,03	83,00			83	عدد التدخلات
		11 063 851,68	5,53			5,53	سببة التطور
7 244 150,21	4 960,66					4960,66	طول شبكة كهرباء/كم
3 104 635,81	1 285,34					1285,341	طول شبكة الغاز
6 209 271,59	2 495,00					2495	استثمار في الكهرباء
4 139 514,41	173,00					173	استثمار في الغاز
31 612 039,53	105659,37	132 467 451,81	195155,28	373 120 693,06	295773,36	2129619,231	المجموع
20 697 572,02		110 638 516,78		340 377 290,52			صاريغ /م خدمات
10 914 467,51		21 828 935,03		32 743 402,54			صاريغ /م ثانوية محملة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة و الملحق رقم 04 .

يبين الجدول (2-11) الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل خدمة مؤداة وقد تم وزعنا حجم هذه المسببات بنفس النسب التقريبية التي توافق مع ما تحتاجه كل خدمة مؤداة من قبل المؤسسة.

الجدول رقم (2-12): يوضح المجموع لتأكد من التكلفة الإجمالية لكل قسم ثانوية و قسم رئيسي.

المجموع التأكد	الخدمات			الغاز	الكهرباء	الأقسام	
	د/التنفيذية	إ/الغاز	إ/الكهرباء				
55 088 725,07	41 316 543,80	2 045 373,46	4 090 746,91	6 217 935,30	8 263 308,76	20 699 179,37	الموارد البشرية
	13 772 181,27	703 260,32	1 347 915,61	2 051 175,93	2 754 436,25	6 915 393,15	
54 668 617,03	16 400 585,11	821 770,29	1 636 576,43	2 458 346,73	3 280 117,02	8 203 774,63	المالية والمحاسبة
	16 400 585,11	820 029,26	1 640 058,51	2 460 087,77	3 280 117,02	8 200 292,56	
	5 466 861,70	455 571,81	455 571,81	911 143,62	911 143,62	2 733 430,85	
	10 933 723,41	911 143,62	911 143,62	1 822 287,24	1 822 287,24	5 466 861,71	
	5 466 861,70	455 571,81	455 571,81	911 143,62	911 143,62	2 733 430,85	
87 657 949,31	13 148 692,40	657 434,62	1 314 869,24	1 972 303,86	2 629 738,48	6 574 346,20	شعبية الوسائل العامة
	21 914 487,33	1 123 819,86	2 135 257,74	3 259 077,60	4 382 897,47	11 013 434,66	
	52 594 769,58	2 629 738,48	5 259 476,96	7 889 215,44	10 518 953,92	26 297 384,79	
20 874 058,87	14 611 841,20	720 583,95	1 441 167,90	2 201 784,29	2 922 368,24	7 325 936,82	الأنظمة المعلوماتية
	2 087 405,89	108 719,06	206 566,21	315 285,26	413 132,42	1 043 702,95	
	2 087 405,89	101 003,51	210 423,98	311 427,49	420 847,96	1 043 702,95	
	2 087 405,89	173 950,49	173 950,49	347 900,98	347 900,98	1 043 702,95	
106 068 889,90	47 731 000,46					47 731 000,46	العلاقات التجارية
	21 213 777,98					21 213 777,98	
	26 517 222,47				26 517 222,47		
	10 606 888,99				10 606 888,99		
340 377 290,52	204 226 374,31			204 226 374,31			استغلال الكهرباء
	102 113 187,16			102 113 187,16			
	34 037 729,05			34 037 729,05			
110 638 516,78	66 383 110,07		66 383 110,07				استغلال الغاز
	33 191 555,03		33 191 555,03				
	11 063 851,68		11 063 851,68				
20 697 572,04	7 244 150,21	7 244 150,21					الدراسات التنفيذية
	3 104 635,81	3 104 635,81					
	6 209 271,59	6 209 271,59					
	4 139 514,41	4 139 514,41					
796 071 619,50	796 071 619,50	31 612 039,53	132 467 451,81	373 506 405,65	80 781 981,52	178 089 453,58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول السابقة.

وبعد تحديد كل ما سبق من الحجم الضروري من المسببات الخاص بكل سلعة و خدمة مؤداة، تطرقنا الى حساب تكلفة شراء السلع (الكهرباء و الغاز) وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والتي نوضحه فيما يلي:

الجدول رقم (2-13) يوضح تكلفة شراء السلع (الكهرباء ، الغاز) وفق "نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)"

المبالغ		البيان	
الغاز	الكهرباء	السعر	حجم المييبات
		المصاريف المباشرة	
21 611 956,50	45 140 062,50	الشراء	
32 306 380,52	781 093 033,64	مصاريف النقل	
53 918 337,02	826 233 096,14	مجموع المصاريف المباشرة	
		مصاريف غير مباشرة للكهرباء	
	47 731 000,46	436,11	109446
	21 213 777,98	5974,03	3551
	109 144 675,14	مصاريف غ/م ثانوية محملة	
		مصاريف غير مباشرة للغاز	
26 517 222,47		418,27	63397
10 606 888,99		4762,86	2227
43 657 870,06		مصاريف غ/م ثانوية محملة	
80 781 981,52	178 089 453,58	مجموع المصاريف الغير مباشرة	
134 700 318,54	1 004 322 549,72	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مجموع المصاريف المباشرة و غير المباشرة للكهرباء قدر ب: 004 322

1549,72 (دج) ومجموع المصاريف المباشرة و غير المباشرة للغاز قدر ب: 134 700

318,54(دج)، وأن السلع المشتراة تتحمل مصاريف أنشطة العلاقات التجارية كمصاريف غير مباشرة

عند الشراء؛ و بعد قيامنا بحساب تكلفة الشراء، يلي ذلك حساب تكلفة الخدمات و هي 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	ا /الغاز	ا /الكهرباء	الخدمات
5 074 111,52	7 611 167,28	12 685 278,80	المصاريف المباشرة للخدمات
			المصاريف غير المباشرة للخدمات
			استغلال الكهرباء
		204 226 374,31	60 031,27
		102 113 187,16	47 783,43
		34 037 729,05	10 505 471,93
		32 743 402,54	3,24
			مصاريف غ/م ثانوية محملة
			استغلال الغاز
	66 383 110,07		41 935,00
	33 191 555,03		1 583,00
	11 063 851,68		399 898,25
	21 828 935,03		83,00
			2 000 696,51
			5,53
			مصاريف غ/م ثانوية محملة
			دراسات تنفيذية

الفصل الثاني : محاكاة نموذج نظام (ABC) لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - إمتياز التوزيع ورقلة -

7 244 150,21			1 460,32	4 960,66
3 104 635,81			2 415,42	1 285,34
6 209 271,59			2 488,69	2 495,00
4 139 514,41			23 927,83	173,00
10 914 467,51			مصاريغ/م ثانوية محملة	
31 612 039,53	132 467 451,81	373 120 693,06	مجموع المصاريغ الغير مباشرة	
36 686 151,05	140 078 619,09	385 805 971,86	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

نقوم في هذه الخطوة بحساب سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) و خدمة وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كما وضعنا سابقا كيفية حساب سعر التكلفة، نقوم بحسابه وفق هذا النظام كالتالي:

تذكير: سعر التكلفة = المصاريغ المباشرة + المصاريغ غير المباشرة

الجدول رقم (2-15): يوضح حساب سعر التكلفة لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) و خدمة وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	الدراسات التنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء			
	5 074 111,52	7 611 167,28	12 685 278,80	53 918 337,02	826 233 096,14	مصاريغ مباشرة
796 071 619,50	31 612 039,53	132 467 451,81	373 120 693,06	80 781 981,52	178 089 453,58	مصاريغ غير مباشرة
1 701 593 610,26	36 686 151,05	140 078 619,09	385 805 971,86	134 700 318,54	1 004 322 549,72	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول السابقة.

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

الجدول رقم (2-16): يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل سلعة و خدمة وفق نظام التكلفة على -

أساس الأنشطة (ABC)

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	الدراسات التنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء			
11 521 651 202,13	115 216 512,00	172 824 768,00	288 041 280,10	576 082 560,11	10 369 486 081,92	رقم الأعمال
1 701 593 610,26	36 686 151,05	140 078 619,09	385 805 971,86	134 700 318,54	1 004 322 549,72	سعر التكلفة
9 820 057 591,87	78 530 360,95	32 746 148,91	-97 764 691,76	441 382 241,57	9 365 163 532,20	النتيجة التحليلية ABC

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 03.

وفق الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة تحليلية موجبة بالنسبة لسلعة الكهرباء والغاز، كذلك بالنسبة للخدمات حققت نتيجة تحليلية موجبة لكل من استغلال الغاز و الدراسات التنفيذية ما عدا استغلال الكهرباء فقد حقق نتيجة تحليلية سالبة، حيث ظهرت سلعة الكهرباء بأكبر نتيجة تحليلية تساوي 9 365 163 532,20 دج، و يليها سلعة الغاز بنتيجة تحليلية تساوي 441 382 241,57 دج، مقارنة بالخدمات نجد أن الدراسات التنفيذية ظهرت بنتيجة تحليلية تساوي 78 530 360,95 دج، و يليه استغلال الغاز بأقل نتيجة تحليلية تساوي 32 746 148,91 دج، اما عن استغلال الكهرباء نلاحظ أنه قد ظهر من بين الخدمات بنتيجة تحليلية ضعيفة تساوي 97 764 691,76 -دج.

ثالثا: عرض قيمة التكلفة لكل سلعة وخدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة و" طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)".

نقوم بحساب التكلفة لكل سلعة (الكهرباء و الغاز) وخدمة انطلاقا من سعر التكلفة لكل منهما وفيما يلي توضيح لذلك:

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

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	الدراسات التنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء			
1 701 593 610,26	72 933 576,68	147 891 461,83	418 075 767,03	140 109 837,54	922 582 967,18	سعر التكلفة / أقسام متجانسة
1 701 593 610,26	36 686 151,05	140 078 619,09	385 805 971,86	134 700 318,54	1 004 322 549,72	سعر التكلفة ABC/
0,00	36 247 425,63	7 812 842,74	32 269 795,17	5 409 519,00	-81 739 582,54	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على حساب سعر التكلفة لكل سلعة وخدمة وفق الطريقتين.

رابعا : عرض النتيجة التحليلية لكل سلعة (الكهرباء، الغاز) و خدمة وفق طريقة "الأقسام المتجانسة" و "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"

بعد عرض نموذج التكاليف الحالي للمؤسسة محل الدراسة، والذي يتمثل في طريقة "الأقسام المتجانسة"، وعرضنا لنموذج المحاكي "نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) "الموافق للمؤسسة، نقوم الآن بعرض النتيجة التحليلية الجزئية للسلع و الخدمات الخاصة بكليهما، والموضحة في الجدول أدناه:

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

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	الدراسات التنفيذية	استغلال الغاز	استغلال الكهرباء			
9 820 057 591,87	42 282 935,32	24 933 306,17	-130 034 486,93	435 972 722,57	9 446 903 114,74	

						طريقة الأقسام المتجانسة
9 820 057 591,87	78 530 360,95	32 746 148,91	-97 764 691,76	441 382 241,57	9 365 163 532,20	نظام (ABC)
0,00	-36 247 425,63	-7 812 842,74	-32 269 795,17	-5 409 519,00	81 739 582,54	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول السابقة .

خامسا : قياس مؤشر هامش صافي الربح لكل سلعة (الكهرباء ، الغاز) و خدمة.

بعد عرضنا للنتائج التحليلية الخاصة بالسلع والخدمات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)" نقوم بقياس معدل الربحية حيث ركزنا على حسابه كونه المناسب للدراسة، هذا من خلال حساب معدل الربحية لكل سلعة و خدمة على حدى وفق الطريقتين، من أجل معرفة أثر محاكاة نظام (ABC) على ربحية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز - امتياز التوزيع ورقلة. فانطلقنا من العلاقة التي يحسب بها المؤشر المذكور و هي:

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = (\text{صافي نتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال}) \times 100\%$$

بالاعتماد على العلاقة السابقة قمنا بحساب هامش صافي الربح "معدل الربحية" لكل سلعة وخدمة مؤداة وهذا ما سنوضحه في الجدولين التاليين:

جدول رقم (2-19): يوضح حساب معدل الربحية لكل سلعة و خدمة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام (ABC)".

المجموع	الخدمات			الغاز	الكهرباء	البيان
	د/التنفيذية	ا/الغاز	ا/الكهرباء			
85.23%	0.37%	0.22%	-1.13%	3.78%	81.99%	معدل الربحية/اقسام متجانسة
85.23%	0.68%	0.28%	-0.85%	3.83%	81.28%	معدل الربحية/ ABC
0,00%	-0,31%	-0,07	-0.28%	-0.05%	0.71%	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الدراسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معدل الربحية الإجمالي يقدر بنسبة 85,23% أما معدل الربحية للسلعة الواحدة يتغير بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ، و نفس الشيء بالنسبة للخدمة الواحدة يتغير معدل الربحية بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، نلاحظ أن هناك تغير طفيف لمعدل الربحية بحيث كان يساوي نسبة 81,99% للكهرباء وفق طريقة الأقسام المتجانسة، و نسبة 81,28% وفق نظام (ABC)، أما بالنسبة للغاز تقريبا لا يوجد هناك تغير لمعدل الربحية بحيث كان يساوي 3,78% وفق طريقة الأقسام المتجانسة، و نسبة 3,83% وفق نظام (ABC)، أما فيما يتعلق بالخدمات نلاحظ أن هناك تغير ملحوظ لمعدل الربحية بحيث كان يساوي 1,13%- لاستغلال الكهرباء و هذا وفق طريقة

الأقسام المتجانسة، و نسبة 0,85% - وفق نظام (ABC)، بينما استغلال الغاز هناك تغير ضئيل لمعدل الربحية بحيث كان يساوي 0,22% وفق طريقة الأقسام المتجانسة، و نسبة 0,28% وفق نظام (ABC)، و وفق هذا الأخير معدل الربحية نسبته 0,37% للدراسات التنفيذية بينما وفق طريقة الأقسام المتجانسة كان معدل الربحية له بنسبة 0,68% .

المطلب الثاني : تفسير نتائج الدراسة

سنحاول في هذا المطلب تقديم تفسيرات لأهم نتائج الدراسة التطبيقية، واستخلاص أهم الاستنتاجات والتي من خلالها عالجت إشكالية البحث، وتقديم تقييم لنموذج (ABC) انطلاقا مما توصلنا إليه، واختبار مدى صحة الفرضية المقترحة للجانب التطبيقي، والمفترض فيها أنه:

"يختلف أثر تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على

ربحية السلع و الخدمات في المؤسسة الاقتصادية".

بعد ما تمكنا من محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ووضع نموذج خاص به للمؤسسة محل الدراسة، تحصلنا على النتائج التالية:

1- بالنسبة لسلعة الكهرباء :

انطلاقا من الجدول رقم (2-19) فإن هذه السلعة قد خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام (ABC) بينما غاب جزء من هذه التكاليف في نظام الأقسام المتجانسة وما يفسر هذا هو أن نظام (ABC) خصص التكاليف اللازمة لهذه السلعة وبتتبع مسار التكاليف يظهر أن هناك حجم من التكاليف غير المباشرة أصبحت تتحمله هذه السلعة بعد تطبيق نظام (ABC) بينما القصور الذي تعانيه طريقة الأقسام المتجانسة كان العامل في غياب هذا الحجم من التكاليف وهو ما يتمثل في ظاهرة **Under price**، وفقا للجدول رقم (2-19) حيث تظهر النتيجة لهذه السلعة ربح في كلا النظامين ولكن النتيجة وفق نظام الأقسام المتجانسة كانت أكبر من النتيجة وفقا لنظام (ABC) و هذا يعود إلى العيب الذي يشوب نظام الأقسام المتجانسة بإهماله بعض التكاليف المحملة لهذه السلعة ونتج عنه تخفيض في التكاليف وزيادة في النتيجة.

وينعكس هذا الأمر على معدل الربحية حيث بلغ نسبة 81.99% في نظام الأقسام المتجانسة في حين بلغ بنسبة اقل في نظام (ABC) إذا لم تتجاوز 81.28% وفقا للجدول رقم (2-19).

2- بالنسبة لسلعة الغاز :

كانت هذه السلعة محمل بتكاليف إضافية، إذ تحملت 140109837.54 دج، وهو ما كان يوضحه نظام الأقسام المتجانسة، بينما أوضح نظام (ABC) أن هذه السلعة يلزمها إلا 134700318.54 دج وهذا

انطلاقاً من الجدول رقم (2-19) إذ يفسر بأن عدم دقة نظام الأقسام المتجانسة في توزيع التكاليف غير المباشرة أدى به إلى تحميل حجم من التكاليف كان من الواجب أن تتحمله سلع وخدمات آخر وهذا ما يعرف بظاهرة **Over price**، وما يؤكد أن نظام (ABC) قد خصص لهذه السلعة القدر الكافي من التكاليف، وعمل على تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة. وانطلاقاً من الجدول رقم (2-19) فإن هذه السلعة تظهر بنتيجة تحليلية "ربح" وهذا وفق النظامين ولكن نتيجة نظام الأقسام المتجانسة كانت أقل نظراً لتحملها حجم إضافي من التكاليف غير المباشرة مقارنة بنظام (ABC) وانطلاقاً من نتائج هذه السلعة وفق النظامين وما يوضحه الجدول رقم (2-19) فإنه ينتج عن نظام الأقسام المتجانسة معدل ربحية قدره 3.78% أما عن نظام (ABC) فنتج عنه معدل ربحية قدره ب 3.83% ويعود السبب في ارتفاع معدل الربحية في نظام (ABC) هو تخصيص الحجم الحقيقي لهذه السلعة من التكاليف، وتخصيص الحجم الإضافي لسلع والخدمات الأخرى.

3- بالنسبة لخدمات استغلال الكهرباء :

حسب الجدول رقم (2-18) فإن هذه الخدمة خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام (ABC) بينما تحملت جزء إضافي من هذه التكاليف في نظام الأقسام المتجانسة وما يفسر هذا هو أن نظام (ABC) خصص التكاليف اللازمة لهذه الخدمة إما بالنسبة لنظام بالأقسام المتجانسة فقد حملت هذه الخدمة جزء إضافي من التكاليف الغير مباشرة بسبب العجز الذي يعانيه هذا النظام باعتماده على محرك تكلفة واحد لسلع والخدمات ومنه ظاهرة **Over price**، وانطلاقاً من الجدول رقم (2-19) فإن هذه الخدمة تظهر نتيجة تحليلية خسارة في النظامين لكن حسب نظام الأقسام المتجانسة تظهر نتيجة الخسارة أكبر مما ظهرت عليه عند نظام (ABC) وما يفسر هذا هو أن حجم التكاليف الإضافية الذي تحملته هذه الخدمة كان نتيجة تضليل تخصيص التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة الذي كان العامل الرئيسي في تضخم نتيجة الخسارة لهذه الخدمة ، في حين عمل نظام (ABC) على تخصيص لهذه الخدمة التكاليف غير المباشرة اللازمة لها ما أدى بانخفاض التكاليف عما كانت عليه وبالتالي انخفضت نتيجته إلى الخسارة، وفق الجدول رقم (2-19) فإن معدل ربحية هذه الخدمة وفق نظام الأقسام المتجانسة يساوي 1.13%- ومعدل ربحية هذه الخدمة انخفض إلى 0.85%- وذلك وفق نظام (ABC)، كل هذا يفسر بالدور الأساسي الذي قدمه نظام (ABC) حيث خصص لهذه الخدمة التكاليف الفعلية، وكانت أقل مما خصصه نظام الأقسام المتجانسة و الذي كان مضلل لتوزيع التكاليف، مما يؤدي بطبيعة الحال إلى ظهور معدل الربحية أكبر مما كان وبالتالي 0.85%- هو معدل الربحية الحقيقي لهذه الخدمة.

4- بالنسبة لخدمة استغلال الغاز :

حسب الجدول رقم (2-19) فإن هذه الخدمة قد تحملت جزء إضافي من التكاليف غير المباشرة في نظام الأقسام المتجانسة بينما استطاع نظام (ABC) تخصيص التكاليف غير المباشرة اللازمة لهذه الخدمة

ويفسر على إن نظام الأقسام المتجانسة حمل هذه الخدمة تكاليف إضافية نتيجة القصور الذي يعانيه هذا النظام حيث كان العامل الرئيسي في إضافة جزء من التكاليف، حيث نتج عنة ظاهرة **Overprice** أما بالنسبة لنظام (ABC) فقد أبان عن دقته في تخصيص التكاليف اللازمة لهذه الخدمة.

وبالاعتماد على الجدول رقم (19-2) فإن النتيجة لهذه الخدمة كانت ربح في كلا النظامين ولكن في نظام الأقسام المتجانسة ظهرت النتيجة اقل مما هي عليه في نظام (ABC) حيث كانت هذه النتيجة تحصيل حاصل نظرا لان نظام الأقسام المتجانسة قد حمل هذه الخدمة جزء إضافي من التكاليف مما أدى إلى تقليل النتيجة و هذا خلافا مع نظام (ABC) ضبط بدقة التكاليف غير المباشرة لهذه السلعة مما أدى إلى تخفيض في التكاليف وزيادة في النتيجة.

وانطلاقا من الجدول رقم(19-2) فإن معدل ربحية هذه الخدمة وفق نظام الأقسام المتجانسة يساوي 0.22% وبعد ذلك فإن معدل ربحية هذه الخدمة ارتفعت إلى 0.28% وفق نظام (ABC) و هذا الارتفاع يؤكد ماتم التوصل إليه من تفسير في سعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

5-بالنسبة لخدمة الدراسات التنفيذية:

بالاعتماد على الجدول رقم (19-2) فإن هذه الخدمة خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام (ABC) بينما تحملت جزء إضافي من هذه التكاليف في نظام الأقسام المتجانسة ويفسر على إن نظام الأقسام المتجانسة حمل هذه الخدمة تكاليف إضافية نتيجة القصور الذي يعانيه هذا النظام حيث لم يستطع تقدير التكاليف الضرورية بشكل دقيق التي تتحملها هذه الخدمة وبالتالي تشكل ظاهرة **Over price**، وهذا على عكس نظام (ABC) الذي كان ذو كفاءة في تقدير التكاليف اللازمة لهذه الخدمة.

وبناء على الجدول رقم (19-2) فإن النتيجة لهذه الخدمة كانت ربح في كلا النظامين ولكن في نظام (ABC) كانت النتيجة اكبر مما هي عليه في نظام الأقسام المتجانسة و هذا يفسر على إن نظام الأقسام المتجانسة لا يعطي صورة حقيقية وشفافة في توزيعه لتكاليف غير المباشرة إما نظام (ABC) فيمكنك من تتبع مسار التكاليف غير المباشرة المحملة لكل نشاط ومنه لكل السلع والخدمات .

وحسب الجدول رقم (19-2) فإن معدل ربحية هذه الخدمة وفق نظام الأقسام المتجانسة يساوي 0.37% وبعد ذلك فإن معدل ربحية هذه الخدمة ارتفعت إلى 0.68% وفق نظام (ABC) و هذا الارتفاع يؤكد ماتم التوصل إليه من تفسير في سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لهذه الخدمة .

بعد تفسيرنا للنتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، يمكننا استخلاص الاستنتاجات التالية:

1- أن نظام الأقسام المتجانسة يعد من الطرق التقليدية المظلمة لتوزيع التكاليف غير المباشرة حيث تعتقد أن السلع والخدمات تستهلك التكلفة بينما أن نظام (ABC) يعد من الطرق الحديثة الذي يعمل بكفاءة

ودقة في توزيع التكاليف غير المباشرة حيث يعتقد أن السلع والخدمات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك التكلفة .

2- يعمل نظام الأقسام المتجانسة على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد مما يؤدي إلى إهمال جانب كبير من تصنفات تلك التكاليف، وعليه فإنه من الأفضل اعتماد نظام (ABC) لتسهيل تتبع مسار التكاليف وإعطاء نتائج أدق.

3- أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم تكاليف السلع والخدمات ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيقه تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بدقة، والتي تمكن من تتبعها لسلع والخدمات بسهولة .

4- إن تطبيق نظام (ABC) أثبت فعاليته، إذ ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لسلع وخدمات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ، وبالتالي يساهم هذا في تعظيم ربحية المؤسسة.

بعد محاولة تفسير النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، وإبراز الاستنتاجات المستقاة منها نحاول فيما يلي تقديم تقييم لنظام (ABC) من بعض النواحي انطلاقاً من النموذج المتحصل عليه خلال الدراسة التطبيقية:

- يتم تجميع التكاليف على أساس مسببات التكلفة في مجموعات، وكل مجمع يضم النشاط أو الأنشطة حسب المسبب الذي يتوافق معه هذا في نظام (ABC) إما في طريقة الأقسام المتجانسة يتم تجميع جميع التكاليف في مركز واحد يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة انطلاقاً من مجموعات التكلفة، وهذا ما يتوافق مع مسببات التكلفة، من ناحية نظام (ABC) أما طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد في تخصيصها للتكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد فقط .

- انطلاقاً من المزايا التي يتمتع بها نظام (ABC) المتمثلة في سهولة تتبع التكاليف وإعطاء معلومات أكثر دقة وشفافية، يتم ترشيد عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، بينما غموض مسار تتبع التكاليف في نظام الأقسام المتجانسة يؤدي إلى تحميل السلع والخدمات بتكاليف أكثر أو أقل، ومنه تظليل عملية اتخاذ القرار .

- تكلفة تطبيق نظام (ABC) تكون عالية، ويرجع ذلك لتعدد نشاطات المؤسسات، بينما تكون منخفضة عند تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لكن تتوافق مع المؤسسات الصغيرة.

وفي الأخير ومن خلال نتائج سابقة الذكر نخلص إلى إثبات صحة فرضية البحث التي تخص الجانب التطبيقي، والتي افترضنا فيها أنه " يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية السلع والخدمات في المؤسسة الاقتصادية" وما يثبت صحة ذلك هو ظهور

اختلاف في التكاليف المحملة لكل سلعة وخدمة مما أدى إلى اختلاف في النتيجة التحليلية ومنه اختلاف في معدلات الربحية لكل سلعة وخدمة حيث قام نظام (ABC) بتحميل تكاليف ضرورية لسلعة الكهرباء كان قد أهملها نظام الأقسام المتجانسة و كذلك قام بتخلي عن بعض التكاليف الغير ضرورية التي حملها نظام الأقسام المتجانسة لسلعة الغاز والخدمات: استغلال الكهرباء / استغلال الغاز / الدراسات التنفيذية ويفسر هذا على أن نظام الأقسام المتجانسة كان يحمل السلع والخدمات بتكاليف إما بالزيادة أو بالنقصان أما نظام (ABC) فكان يحمل السلع والخدمات بتكاليف ضرورية بشكل دقيق وبالتالي أثبت تطبيق نظام (ABC) فعاليته في تقديم معدل ربحية حقيقي لسلع والخدمات من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية، وبالتالي ساهم في تعظيم ربحية هذه السلع والخدمات في المؤسسة محل الدراسة، ومنه ربحية المؤسسة ككل.

خلاصة الفصل

- هدفت الدراسة التطبيقية أساس إلى محاكاة نموذج لنظام (ABC) من أجل التعرف عن أثر تطبيقه على ربحية مؤسسة سونالغاز - امتياز التوزيع ورقلة - ، و ذلك باستخدام مجموعة من الأدوات و المتمثلة أساسا في : المقابلة، الملاحظة، الوثائق
- ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها كما يلي :
- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للسلع و الخدمات .
 - أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم التكاليف ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيق نظام (ABC) تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أوضح و دقيق يمكن من تتبعها بسهولة للوصول إلى نتائج حقيقية، وبالتالي يساهم في تعظيم ربحية المؤسسة.
 - إن تطبيق نظام (ABC) أثبت فعاليته وقد ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لسلع وخدمات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية للسلع و الخدمات، وبالتالي ساهم في تعظيم ربحية المؤسسة عندما يتم الاعتماد عليه في حساب التكاليف.

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على " نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC"، ودراسة أثر تطبيقه على "ربحية" المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال محاكاة نموذج له. وللإجابة على الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين رئيسيين، ومن خلال هذه الخاتمة سنعرض اختبار للفرضيات، التوصيات والمقترحات كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث و دراسات مستقبلية.

1- إختبار الفرضيات: حاولنا من خلال الدراسة التطبيقية إختبار مدى صحة الفرضيات الموضوعة فتوصلنا الى ما يلي:

-الفرضية الأولى: التذكير بالفرضية، يتم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من خلال مراحل محاكاته.

من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يستلزم تتبع مراحل المحاكاة والتي تتم من خلال مايلي:

-تحديد الأنشطة داخل المؤسسة.

-تحديد تكلفة كل نشاط.

استخلاص مسببات التكلفة.

تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

و هذا ما يبرز قبول صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثانية: التذكير بالفرضية، هناك بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، أثبتنا صحة الفرضية الثانية وذلك لما واجهناه من صعوبة في تحديد مسببات التكلفة و عددها، و كيفية تخصيصها للسلع و الخدمات.

الفرضية الثالثة: التذكير بالفرضية، يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية سلع و خدمات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

بينت نتائج الدراسة قبول صحة هذه الفرضية من خلال:

- أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم التكاليف ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل

أفضل مما كان عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيق نظام (ABC) تخصيص

التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أوضح و دقيق يمكن من تتبعها بسهولة للوصول إلى نتائج

حقيقية، وبالتالي يساهم في تعظيم ربحية المؤسسة.

- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للسلع

و الخدمات.

- إن تطبيق نظام (ABC) أثبت فعاليته وقد ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لسلع وخدمات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية للسلع والخدمات، وبالتالي ساهم في تعظيم ربحية المؤسسة عندما يتم الاعتماد عليه في حساب التكاليف.
- جوهر نظام (ABC) يمكن في استخدام مسببات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص تكلفة الأنشطة، وهي إحدى المميزات التي تميز (ABC) على أنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

2-مقترحات:

- يمكن عرض بعض المقترحات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسستنا الاقتصادية:
- إنشاء مصلحة خاصة بحاسبة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية من أجل التركيز عليها بصفة مباشرة، وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا.
- ضرورة التخلي عن الأنظمة التقليدية للتكاليف و التحول نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لما له من أهمية بالغة في تخفيض التكاليف وتسييرها بالإضافة الى المساهمة في اتخاذ القرار، وتعظيم ربحية السلع و الخدمات.
- إعداد وتأهيل الكوادر المحاسبية على أسس علمية وفنية متطورة وحديثة، لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

3- آفاق الدراسة:

- في نهاية هذه الدراسة، نأمل في أن قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه بكل جوانبه، وأن نكون قد فتحنا مجالات و مواضيع أخرى للدراسة و المناقشة و من أهم هذه المواضيع:
- ما مدى إمكانية التطبيق الحقيقي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة سونالغاز.
- محاولة وضع معيار لتحديد مسببات التكلفة و حجمها في المؤسسة الاقتصادية.
- دراسة و تقييم معوقات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المصادر

والمراجع

1- المراجع باللغة العربية

أ-الكتب:

1- ناصر نور الدين عبد اللطيف، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009.

ب-المذكرات والرسائل الجامعية:

1- أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية"، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008 .

2- حمزة جيهان، شرفية إيمان، "تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة اقتصادية"، دراسة حالة مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة ، 2020، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جلفة، 2021- 2022 .

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

4- نوب مجيد، "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (دراسة تطبيقية)"، أطروحة دكتورا الطور الثالث في علوم مالية و محاسبة، أدرار، 2019-2020 .

5- محمد الخطيب نمر، " اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، دراسة حالة PH. SODIMMA ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2006 .

6- زناسني حورية، مسعودي إلهام، "تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة"، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة عين تموشنت، 2019-2020 .

7- خديري دلال، "دراسة ربحية المؤسسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير"، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار - حاسي مسعود - ورقلة للفترة (2009-2013)، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، 2013، 2014 .

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

9- 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 .

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

ج-المقالات العلمية:

1- قاسم حدة، جرد نور الدين، "أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط و نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة"، مقال بمجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2022 .

2- محمد نمر الخطيب، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية"، دراسة حالة الإقامة 2000 سرير بورقلة، مقال بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2013/04 .

3- سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين ، المجلد، 15، العدد ، 01، 2007 .

4- ثناء ناصر نايف علي، فيحاء عبد الله يعقوب، " تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لخدمات الهبوط في المطارات"، بحث تطبيقي في مطار بغداد الدولي، مقال بمجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 17، العدد 59، 2020 .

5- محمد الصديق فضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، جامعة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، جوان 2018.

د-المقالات:

-مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز محل الدراسة بتاريخ 2023/03/06.

-مقابلة مع أحد المحاسبين لمصلحة استغلال المحاسبة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز محل الدراسة بتاريخ 2023/03/12

2-المراجع باللغة الأجنبية:-

- 1-Maria-Victoria Sanchez-Rebull, « **Improving healthcare performance through Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing** », Journal of Health Planning and Management published by Wiley & Sons Ltd, 2021.
- 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 .
- 3-N. M. Panda, **Activity based costing for Indian Industries**, Éditions Mittal Publication, New Delhi- India, 1999.
- 4-Louis Dubrulle et Didier Jourdain, «**Comptabilité Analytique De Gestion** », 5eme édition, DONUD, Parise, 2007.
- 5-Toufik Saada, "**comptabilité de gestion**", édition ,Vuiber, paris-France,2008.

الملاحق

الملحق رقم 01 : مجموع التوزيع الأولي التكاليف غير المباشرة لكل
قسم لسنة 2022

	relation comm	electricité	gaz	etudes et travaux	
Étiquettes de lignes	9233LK0400	9233LK0600	9233LK0700	9233LK110	Total général
16	3 011 806,84	950 329,99	774 049,19	339 729,12	5 075 915,14
18	1 266 805,50	21 072 751,60	66 300,00	7 500,00	22 413 357,10
FOURNITURES CONSOMMEES	4 278 612,34	22 023 081,59	840 349,19	347 229,12	27 489 272,24
21	6 072 000,00	7 101 110,00			13 173 110,00
22	137 500,00	430 365,91	22 078,73	95 702,00	685 646,64
23		2 017 000,00			2 017 000,00
24		47 700,00			47 700,00
25	284 500,00	19 693 360,15	2 000,00	6 000,00	19 985 860,15
27	2 658 615,89	3 430 940,09	991 333,12	448 730,65	7 529 619,75
28	21 116 172,92				21 116 172,92
service	38 826 013,49	76 766 639,33	2 696 110,23	1 244 890,89	119 533 653,94
30	789 727,00	60 214,00			849 941,00
31		21 437 402,46	7 123 971,90		28 561 374,36
32	43 281 907,61	86 164 723,44	22 319 371,50	10 285 726,12	162 051 728,67
33	25 077 976,61	43 856 408,96	6 115 070,28	9 514 184,15	84 563 640,00
34	176 907,91	22 298,89			199 206,80
FRAIS PERSONNEL	69 326 519,13	151 541 047,75	35 558 413,68	19 799 910,27	276 225 890,83
48	176 400,00				176 400,00
IMPOTS ET TAXES	176 400,00	-	-	-	176 400,00
53	2 018 569,62	134 092 685,03	73 224 342,06		209 335 596,71
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,	2 018 569,62	134 092 685,03	73 224 342,06	-	209 335 596,71
Total général	106 068 889,90	340 377 290,52	110 638 516,78	20 697 572,04	577 782 269,24

	DGSI	DFC	DRH	SAG	
Étiquettes de lignes	9233LK013	9233LK02	9233LK03	9233LK08	Total général
14			- 400 524,87		- 400 524,87
16		58 799,95		10 643 900,83	10 702 700,78
18	168 500,00	162 537,50	2 537,50	14 511 136,53	14 844 711,53
21				8 523 608,24	8 523 608,24
22		33 500,00	9 000,00	1 721 074,77	1 763 574,77
24		50 710,00		34 000,00	84 710,00
25			10 057 611,46	25 395 853,26	35 453 464,72
26				25 000,00	25 000,00
27	23 544,00	646 520,43	20 277 251,70	1 829 378,57	22 776 694,70
28				482 107,72	482 107,72
30				36 414,00	36 414,00
31				1 864 523,30	1 864 523,30
32	6 256 199,26	19 771 226,84	11 407 784,51	16 095 732,15	53 530 942,76
33	14 395 334,87	33 616 775,88	13 429 466,33	4 545 268,45	65 986 845,53
34	30 480,73	315 532,98	147 672,00	135 263,49	628 949,20
44				419,04	419,04
48				1 230 308,75	1 230 308,75
51		13 013,46			13 013,46
70			157 926,43	583 960,20	741 886,63
Total général	20 874 058,86	54 668 617,04	55 088 725,06	87 657 949,30	218 289 350,26

الملحق 02 : التكاليف المباشرة لسنة 2022

SOCIETE: SONELGAZ-Distribution - SONELGAZ-Distribution EXERCICE : 2022 28/03/23 10:48

CENTRE: DD OUARGLA URBAIN Périodes « Janvier » au « Mois 13 »

BALANCE DES COMPTES

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
10510	ECART DE REEVALUATION LEGALE		422 481 733,53	422 481 733,53	0,00	0,00	0,00
1051	ECART DE REEVALUATION LEGALE		422 481 733,53	422 481 733,53	0,00	0,00	0,00
105	ECART DE REEVALUATION		422 481 733,53	422 481 733,53	0,00	0,00	0,00
10	CAPITAL , RESERVES ET ASSIMILES		422 481 733,53	422 481 733,53	0,00	0,00	0,00
11000	REPORT A NOUVEAU	25 848 290,38		0,00	25 848 290,38	0,00	0,00
1100	REPORT A NOUVEAU	25 848 290,38		0,00	25 848 290,38	0,00	0,00
110	REPORT A NOUVEAU	25 848 290,38		0,00	25 848 290,38	0,00	0,00
11	REPORT A NOUVEAU	25 848 290,38		0,00	25 848 290,38	0,00	0,00
132160	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC EN		6 318 407 469,97	0,00	412 345 883,25		6 730 753 353,22
132161	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN		1 729 810 950,48	0,00	262 883 220,50		1 992 694 170,98
13216	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC ET GAZ		8 048 218 420,45	0,00	675 229 103,75		8 723 447 524,20
1321	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT EN SERVICE		8 048 218 420,45	0,00	675 229 103,75		8 723 447 524,20
132760	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC EN	1 872 614 402,69		283 075 825,44	0,00	2 155 690 228,13	
132761	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN	708 106 786,07		89 493 323,85	0,00	797 600 109,92	
13276	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELEC ET GAZ	2 580 721 188,76		372 569 149,29	0,00	2 953 290 338,05	
89103	ENERGIE GAZIERE	0,00	0,00	130 803 631,22	29 562 727,81	101 240 903,41	
89107	CESS.D'ENERG.INTER ZON.(RECU)			3 344 727,88	3 357 528,90		12 801,02
8910	UTILISATION PRODUI ENERGETIQU MATIERES ET	0,00	0,00	7 152 535 970,09	129 559 497,39	7 022 976 472,70	
89120	REPROGRAPHIE	0,00	0,00	5 000,00	0,00	5 000,00	
89122	TRANSIT ELECTRICITE			781 093 033,64	0,00	781 093 033,64	
89123	TRANSIT GAZ	0,00	0,00	32 306 380,52	0,00	32 306 380,52	
89124	OPERATEUR SYSTEME ELECTRICITE			10 486 586,39	1 206 492,73	9 280 093,66	
89125	AUTR COU PERMAN SYS ELEC.GAZ	0,00	0,00	27 921 013,85	3 240 200,00	24 680 813,85	
89129	AUTRES SERVICES	0,00	0,00	44 199 786,92	1 601 501,77	42 598 285,15	
8912	SERVICES	0,00	0,00	896 011 801,32	6 048 194,50	889 963 606,82	
891	PRESTATIONS RECUES	0,00	0,00	8 048 547 771,41	135 607 691,89	7 912 940 079,52	
89	CESSIONS INTER-UNITES	0,00	0,00	8 048 547 771,41	135 607 691,89	7 912 940 079,52	

الملحق 03 : حساب النتائج لسنة 2022

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCIC 2022	
CENTRE DD OUARGLA URBAIN		F	
		DATE 44997.473171296064	
COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE		Provisoire	
	note	2022	2021
Ventes et produits annexes		11 521 651 202,13	13 777 407 719,70
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		11 521 651 202,13	13 777 407 719,70
Achats consommés		- 92 122 576,59	- 104 942 362,28
Services extérieures et autres consommations		- 307 633 453,85	- 669 752 724,75
II - Consommation de l'exercice		- 8 312 696 109,96	- 14 449 449 995,10
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3 208 955 092,17	- 672 042 275,40
Charges de personnel		- 844 045 158,68	- 1 629 169 690,68
Impôts, taxes et versements assimilés		- 141 186 563,79	- 249 875 547,07
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 223 723 369,70	- 2 551 087 513,15
Autres produits opérationnels		389 705 895,19	358 949 715,28
Autres charges opérationnelles		- 35 738 651,68	- 38 021 105,29
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 774 991 102,67	- 1 521 561 181,76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		215 685 786,28	1 425 619 581,85
V - RESULTAT OPERATIONNEL		1 018 385 296,82	- 2 326 100 503,07
Produits financiers		85 493,73	28 980,01
Charges financières		- 10 746 594,44	- 766 219,50
VI - RESULTAT FINANCIER		- 10 661 100,71	- 737 239,49
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 007 724 196,11	- 2 326 837 742,56
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		12 127 128 377,33	15 562 005 996,84
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 11 119 404 181,22	- 17 888 843 739,40
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 007 724 196,11	- 2 326 837 742,56
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 007 724 196,11	- 2 326 837 742,56

dimanche 12 mars

1

الملحق 04 : لوحة القيادة لسنة 2022



الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz

Région de Distribution
Centre

N°

CONCESSION DISTRIBUTION OUARGLA

TABLEAU DE BORD MOIS De Décembre 2022

Clientèle électricité

Apport clients

	2021		2022		Objectif	évol° (%)	Réal (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul			
Total(BT+MT)	442	4 263	689	3 631	6 958	-14,8	52,2
BT	437	4 197	686	3 551	6 856	-15,4	51,8
MT	5	66	3	80	102	21,2	78,4
HT	0	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!

Nombre

	2021	2022	évol° (%)
Total	106 057	109 446	3,20
BT	104 196	107 524	3,19
MT	1 854	1 915	3,29
HTB	7	7	0,00

Nouveaux abonnés

Année 2022		
	Mois	Cumul
BT	686	3551
MT	3	80

Réabonnés

Année 2022		
	Mois	Cumul
BT	00	00
MT	00	00

Résiliations

Année 2022		
	Mois	Cumul
BT	22	172
MT	2	19

Clientèle gaz

Apport clients

	2021		2022		Objectif	évol ^o (%)	Réal (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul			
Total(BP+MP)	426	2 710	453	2 230	4 747	-17,7	47,0
BP	426	2 706	452	2 227	4 740	-17,7	47,0
MP	0	4	1	3	7	-25,0	42,9

Nombre

	2021	2022	évol ^o (%)
Total	61 303	63 397	3,42
BP	61 228	63 319	3,42
MP	75	78	4,00

Nouveaux abonnés

Année 2022		
	Mois	Cumul
BT	452	2227
MT	1	3

Réabonnés

Année 2022		
	Mois	Cumul
BP	00	00
MP	00	00

Résiliations

Année 2022		
	Mois	Cumul
BT	0	90
MT	0	0

Consistances des réseaux par nature d'ouvrage

Nature du réseau	Réal. Mois			Cumul Fin Décembre		
	2021	2022	T.E. %	2021	2022	T.E. %
Acier (Km)	0,000	0,000	0	34,995	24,674	-29,49
Cuivre (Km)	0,000	0,000	0	0,036	0,036	0,00
PE (Km)	0,864	1,1179	29	1182,981	1260,631	6,56
Total (Km)	0,864	1,1179	29	1218,013	1285,341	5,53

La longueur du réseau gaz a connue une progression à fin Décembre 2022 par rapport à l'exercice précédent représentant un taux d'évolution de 5,53%.

Réseaux MT

Désignation	Dist.OGX	Dist.OGX Sud	Dist.HMD	TOTAL DD	TOTAL DD	Taux
				déc 22	déc 21	%
MTA (Km)	212,00	1198,72	801,95	2212,66	2185,75	1,23
MTS (Km)	238,56	142,39	112,76	493,71	476,05	3,71
Total MT(Km)	450,56	1341,11	914,71	2706,37	2661,80	1,67
Total BT(Km)	863,97	859,60	530,73	2254,29	2219,51	1,57

Poste MT/BT

Désignation	Dist.OGX	Dist.OGX Sud	Dist.HMD	TOTAL DD	TOTAL DD	Taux
				déc-22	déc-21	%
DP	589	708	224	1521	1442	5,48
LV	408	638	720	1766	1723	2,50
Mixte	66	35	14	115	109	5,50
Total	1063	1381	958	3402	3274	3,91

Consistances des réseaux par nature d'ouvrage

Nature du réseau	Réal. Mois			Cumul Fin Décembre		
	2021	2022	T.E. %	2021	2022	T.E. %
Acier (Km)	0,000	0,000	0	34,995	24,674	-29,49
Cuivre (Km)	0,000	0,000	0	0,036	0,036	0,00
PE (Km)	0,864	1,1179	29	1182,981	1260,631	6,56
Total (Km)	0,864	1,1179	29	1218,013	1285,341	5,53

La longueur du réseau gaz a connue une progression à fin Décembre 2022 par rapport à l'exercice précédent représentant un taux d'évolution de 5,53%.

Introduction

Situation du programme d'investissement (ELEC-GAZ) à fin **Novembre 2022** est caractérisée par un engagement financier de l'ordre **2668 MDA** soit un taux: **212%** de l'objectif et une dépense de **2096 MDA** soit un taux: **165%** par rapport au montant accordé.

Principales réalisations du programme d'investissement au **31/12/2022** se résumant comme suit :

- **A- Les engagements**

- **1. ELECTRICITE** : Engagement financier de l'ordre de **2495 MDA**, représente un taux de **234 %** par rapport au montant accordé (**1066 MDA**)
- **Programme RCN** : Engagement financier de l'ordre de **2 000,00 MDA** représente un taux de **500 %** par rapport au montant accordé (**400 MDA**).
- **Programme (RCN) Zone d'ombre** : Engagement financier de l'ordre de **00 MDA** représente un taux de : **00 %** par rapport au montant accordé (**55 MDA**).
- **Programme propre** : Engagement financier de l'ordre de **462 MDA** représente un taux de **85 %** par rapport au montant accordé (**544 MDA**).
- **Projet Structurants** : Engagement financier de l'ordre de **33 MDA** représente un taux de **75 %** par rapport au montant accordé (**44 MDA**).
- **Programme D'état** : Engagement financier de l'ordre de **00 MDA** représente un taux de **00%** par rapport au montant accordé (**23 MDA**).
- **2- GAZ** :
- Engagement financier de l'ordre de **173 MDA**, représente un taux de **89 %** par rapport au montant accordé (**194 MDA**)
- **Programme RCN** : les engagement financier de l'ordre de **121,MDA** représente un taux de **95 %** par rapport au montant accordé (**127 MDA**).
- **Programme (RCN) Zone d'ombre** : les engagement financier de l'ordre de **00 MDA** représente un taux de : **00 %** par rapport au montant accordé (**00 MDA**).
- **Programme propre** : Engagement financier de l'ordre de **52 MDA** représente un taux de **78 %** par rapport au montant accordé (**67 MDA**).
- **Programme D'état** : les engagement financier de l'ordre de **00 MDA** représente un taux de **00 %** par rapport au montant accordé (**00 MDA**).

Véhicules

	12/2021	12/2022	T E
Parc véhicules	164	195	18,90
Véhicules réformés	0	08	#DIV/0!
Taux immobilisation (%)	7,93	6,77	-14,65

	Roulage (Km)	Consommation (L)	Cons / 100 (Km)
Léger essence	200235	22289,02	11,13
Léger Gas-oil	103301	7408,41	7,17
Lourd	8947	1623,91	18,15

Cumule

	FIN <u>Dec</u> 2021	FIN Dec 2022	T E
Parc véhicules	164	195	18,90
Véhicules réformés	0	0	#DIV/0!
Taux immobilisation (%)	9,30	8,85	-4,86

	Roulage (Km) FIN 12 / 2022	Consommation (L) FIN 12 / 2022	Cons/100 (Km) FIN Déc 2022
Léger essence	1304204	146232,90	11,21
Léger Gas-oil	341662	35208,82	10,31
Lourd	80540	20895,74	25,94

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
54	مجموع التوزيع الأولي التكاليف غير المباشرة لكل قسم لسنة 2022	01
55	التكاليف المباشرة لسنة 2022	02
56	حساب النتائج لسنة 2022	03
57	لوحة القيادة لسنة 2022	04