

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية
القسم : العلوم التجارية
التخصص : دراسات محاسبية وجائية معتمدة
من إعداد الطالب: زكرياء بومادة
عنوان:

محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء ورقلة – فرع ريفي – سنة

نوقشت وأجازت علينا بتاريخ: 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / شريبي محمد الأمين أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا.
الأستاذ / صديقي فؤاد أستاذ مساعد أ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا.
الأستاذ / عوينات فريد أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا.

السنة الجامعية 2014-2015

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية
قسم : العلوم التجارية
الشخص : دراسات محاسبية وجائية معتمدة
من إعداد الطالبة : زكرياء بومادة
عنوان:

محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء ورقلة - فرع ريفي - سنة

نوقشت وأجيزت علينا بتاريخ: 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / شري محمد الأمين أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الأستاذ / صديقي فؤاد أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا.
الأستاذ / عوينات فريد أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا.

السنة الجامعية: 2014-2015

الإم

كاء

الحمد لله كثيراً الذي قدرنا على إتمام هذا العمل وأتمنى من الله عز وجل أن تكون قد وفقنا في ذلك.

إلى من عملتني وهذا على ومن وأهداه من روحها قيساً، إلى من ربتي على مكاره الأخلاق "والذئب الكريمة" أطال الله في عمرها.

على من أطفأ ظلمة جهلي و كان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، إلى من صحي من أجل أن ينير درسي وطريقي، إلى معلمي الأول "والذئب العزيز" أطال الله في عمره.

إلى كل أفراد عائلتي كبيرهم وصغيرهم، وأخص بالذكر كل سميره، عبلة، خولة، فاروق، عادل، آية، شافعي، إلى خطيبتي نور المدى، إلى أساتذتي ومشايني ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع، خاصة الدكتور زرقون محمد، نصر محمد الخطيب.

إلى من جمعني بهم القدر وكانوا خيراً رفقة لي : مسعود، نور الدين، حبيبة، محمود، نبيل، إبراهيم، حاج الخير، إسحاق، حمزة، عبد النور، يزيد

إلى كل طلبة ثانية ماستر جامعة 2014/2015.

بومادة ذكريا

شـ ٢

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

«رب أوزعني أنأشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين.»

سورة النمل الآية 19.

الحمد لله نعز وجل على نعمته أ وهبنا العقل وحسن التدبير والتوكيل، والصلة والسلام على سيدنا محمد وعلى صحبه وأله وسلم.

أتوجه بالشكر العظيم للأستاذ المتأضل أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية الأستاذ "فؤاد صديقي" الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذه المذكرة، فقدم نصائحه وإرشاداته القيمة التي من ظللها تم بعون الله إنجاز هذا العمل.

كما أشكر كل الأستاذة وأمضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وملوحة التسيير.

أتوجه بالشكر أيضاً إلى عمال ومسؤولي شركة سونلغاز وحدة ورقلة -ريفيني- على مساعدتهم لي خاصة رحمني، ورشيدة، أستاذ دانون، فجزاهم الله كل خير.
وإلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل سواء من قريبه أو من بعيد.

وفي الأخير نسأل الله نعز وجل أن يجعل عملنا هذا خالصاً لوجهه ومقبولًا عندك ورفعاً لأعمالنا.

بومادة ذكرى

الملخص :

شهدت محاسبة التكاليف تطوراً مهماً خاصةً بعد ظهور نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC، هذه الدراسة تهدف إلى محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية من خلال إشكالية الدراسة والمتمثلة في "هل يمكن تحسين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية".

وقد حاولنا إسقاط هذه الدراسة على شركة توزيع الكهرباء والغاز وحدة ورقلة-ريفي- باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بالإضافة إلى اعتماد منهجه دراسة حالة في الجانب التطبيقي، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن الشركة تتبع الطرق التقليدية (طريقة الأقسام المتتجانسة)، كما أن الشركة توفر على الظروف الداعمة من أجل تبني نظام ABC بما أنه استطاع حصر التكاليف غير المباشرة، وبالتالي تحقيق نتيجة تحليلية أكبر من النتيجة التحليلية المحققة في الأقسام المتتجانسة.

الكلمات المفتاحية : أنشطة، مسبب التكلفة، تكاليف غير المباشرة، تكاليف مباشرة.

Résumé :

La comptabilité analytique a connu un développement significatif, surtout après l'émergence des coûts du système par activité ABC, cette étude vise à essayer d'appliquer la méthode du coût sur la base des activités économiques dans l'institution à travers l'étude des problèmes de "Can mode de réalisation basé système de coûts sur la base des activités économiques dans l'institution."

Nous avons essayé de déposer l'étude sur la distribution de l'électricité et de l'unité de la compagnie de gaz Ouargla - RURAL - utilisant l'approche descriptive et analytique dans le côté théorique, en plus de l'adoption de l'approche au cas dans l'étude de côté pratique, où cette étude a conclu que la société suit les méthodes traditionnelles (Forums de façon hétérogène), comme la société est disponible sur les conditions de soutien pour l'adoption d'un système ABC, et de réaliser ainsi le résultat d'analyse est supérieur au résultat obtenu dans les sections analytiques hétérogènes.

mots clés : Activités, motivée le coût, les frais indirects, les frais directs

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
II	الإهداء
VIII	الشكر
VIII	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XVIII	قائمة الملحق
XVIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
14	المبحث الثاني : الإطار التطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
19	خلاصة
الفصل الثاني : تصور تطبيق طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة 2013	
21	تمهيد
22	المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة
26	المبحث الثاني : نتائج ومناقشات الدراسة
43	خلاصة
45	الخاتمة
48	المراجع والمصادر
51	الملحق
57	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	مثال يوضح مسببات التكلفة	(1 _ 1)
11	المقارنة بين طريقة ABC والطريقة التقليدية لخاصة التكاليف	(2 _ 1)
27	توزيع الأعباء الغير مباشرة	(1 _ 2)
28	تجمیع الأعباء المباشرة	(2 _ 2)
28	رقم الأعمال لكل من الكهرباء والغاز	(3 _ 2)
28	النتيجة التحليلية لكل من الغاز والكهرباء حسب طريقة الأقسام المتجانسة	(4 _ 2)
31	حساب تكلفة الأنشطة	(5 _ 2)
32	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط	(6 _ 2)
33	عدد مسببات التكلفة لكل من الكهرباء والغاز	(7 _ 2)
34	مجموع التكاليف الغير مباشرة المخصصة لكل من الكهرباء والغاز	(8 _ 2)
34	النتيجة التحليلية لكل من الغاز والكهرباء حسب طريقة ABC	(9 _ 2)
35	الفرق بين النتيجة حسب طريقة الأقسام المتجانسة والنتيجة حسب النظام ABC	(10 _ 2)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
04	استهلاك الموارد والأنشطة	(1 _ 1)
05	السيورة التي ترتكز عليها طريقة ABC	(2 _ 1)
06	الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC	(3 _ 1)
09	خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	(4 _ 1)
24	هيكل التنظيمي لمؤسسة سونالغاز	(1 _ 2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنون الملحق	رقم الملحق
50	مizar المراجعة التحليلية لسنة 2013	01

قائمة الاختصارات

الدلالة	رمز الاختصار
نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	ABC

المقدمة

نوعية :

تواجه العديد من الشركات منافسة كبيرة سواء في السوق المحلية أو العالمية، مما يتطلب تحسين نوعية الصناعة أو المنتج وتحفيض مستوى التكاليف، لضمان تحقيق أرباح في بيئة تسودها المنافسة، حيث أنبقاء الربح الاقتصادي على ما هو عليه يمرور الوقت أمر مشكوك فيه، إذا لم تسعى إلى تحفيض التكاليف وتعظيم الأرباح، ولزيادة القدرة التنافسية يجب على المؤسسة تبني نظام تكاليف كفأ للسيطرة على التكاليف والتحكم فيها.

يعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أحد نظم الإدارة الحديثة للتكاليف الذي يستخدم بشكل رئيسي لتحسين الكفاءة التشغيلية، حيث ظهر هذا النظام عام 1949م، وفي أواخر الثمانينيات حظي هذا النظام باهتمام الباحثين والأكاديميين والذي قام بأول دراسة عنه "كوبر وكبلات" سنة 1988م، وقد انتقدت هذه الدراسة بشدة الافتراضات التي تقوم عليها المحاسبة التقليدية للتكاليف وغير الملائمة لطبيعة التطورات في نظم الإنتاج الحديثة، لأن العصر الحاضر هو عصر التطور المعلوماتي فلابد للمحاسبة التحليلية أن توافق هذا التطور بتوفير المزيد من المعلومات والبيانات الدقيقة الواجب تقديمها كوظيفة رئيسية تقدمها الأنظمة المحاسبية، حيث النظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يحقق تحميلاً أدق للتكاليف الغير مباشرة على وحدات الإنتاج المختلفة من الأنظمة التقليدية.

و من خلال مasic يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

هل يمكن تحسين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الجزائرية وبالأخص شركة توزيع الكهرباء والغاز بورقة ؟

❖ الأسئلة الفرعية :

1- ما هي طرق التكاليف المستخدمة في المؤسسات الجزائرية؟

2- هل توجد لدى مؤسسة سونلغاز مقومات تساعد على تطبيق طريقة ABC فيها، وكيف تساهم هذه الطريقة في تحفيض التكاليف؟

3- ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في شركة سونلغاز؟

❖ فرضيات البحث :

بغرض الإلمام بجذور الموضوع ومحاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطتها وهي كالتالي :

1- تغلب المؤسسات الجزائرية مازالت تستخدم الطريقة التقليدية أو بما يعرف بطريقة الأقسام المتحانسة لمعالجة تكاليفها؛

2- توجد لدى مؤسسة سونلغاز أغلب المقومات التي تساعدها على تطبيق طريقة ABC، حيث أن هذه الأخيرة تساعد المؤسسة على تحفيض تكاليفها؛

المقدمة العامة

3 توجد بعض المعوقات التي تعيق المؤسسة عند تطبيق طريقة ABC من بينها صعوبة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

❖ مبررات اختيار الموضوع :

لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة، فالاختيار لهذا الموضوع يعود إلى :

- 1 محاولة الفهم والتعقيم أكثر في كيفية حساب وتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- 2 الرغبة الشخصية للباحث في هذا الموضوع؛
- 3 عدم تطبيق هذا النوع من محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية وخاصة القطاع التجاري إلا في بعضها.

❖ أهداف الدراسة :

- 1 معرفة أهم الأسس النظرية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- 2 إبراز كيفية توزيع التكاليف الغير مباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- 3 معرفة ما أضافته طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

❖ أهمية الدراسة :

تبعد أهمية الدراسة الحالية من أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإمكانية تصوره كنظام مساعد للمحاسبة في ضبط تكاليف الشركة والمحافظة على مواردها، كما تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولتها تطبيق هذا النظام في شركة توزيع الكهرباء والغاز وحدة ورقلة (ريفي) وذلك لرفع وتحسين منتجاتها من خلال الرقابة الجيدة على تكاليفها.

❖ حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تتناول هذه البحث محاولة تطبيق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC على مؤسسة سونالغاز بورقلة (فرع ريفي) .

الحدود الزمنية : تم إجراء هذه الدراسة على التكاليف غير المباشرة لسنة 2013 وذلك لتوفرها على المعلومات اللازمة للدراسة .

المقدمة العامة

❖ منهج البحث والأدوات المستخدمة :

قصد الإمام مختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة ، استخدم مزيج من المناهج العلمية، في الجانب النظري استعمل المنهج الوصفي التحليلي، أما في الجانب التطبيقي فتمت الاستعانة بمنهج دراسة الحالة لأنه هو الأنسب للوصول إلى نتائج الدراسة المراد تحقيقها.

❖ مرجعية الدراسة :

تمثل المراجع المستخدمة لتناول جوانب هذه الدراسة في الكتب والدراسات والمقالات العلمية المتعلقة بالموضوع هذا بخصوص الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد استخدمنا جدول حسابات النتائج ووثائق المحاسبة التحليلية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى المقابلة والملاحظة.

❖ صعوبات البحث :

الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

- قصر المدة الزمنية المخصصة للدراسة؛
- قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف الغير مباشرة بصفة عامة وهذا ما صعب لنا تحديد مسببات الأنشطة للمؤسسة.

❖ هيكل البحث :

تبعاً للأهداف المرجوة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والمسؤوليات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة تضمنت تلخيص عام، وعرض للنتائج التي توصلنا إليها وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول تحت عنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية خصص هذا الفصل للمفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مباحثين، المبحث الأول يضم الإطار النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة إلى مقارنتها مع محاسبة التكاليف التقليدية، أما المبحث الثاني فيتعلق بالدراسات السابقة للموضوع ومقارنته بالدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني فهو بعنوان دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز ورقلة (فرع ريفي)، من خلاله تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث قسم هذا الفصل إلى مباحثين الأول يضم طريقة وأدوات الدراسة والثاني لعرض النتائج المتوصل إليها ومناقشة النتائج والفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

تمهيد :

نظراً للعيوب التي بذرت في الطرق التقليدية لحساب التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على تقدير التكاليف وتطوير مجالات توزيع وتحصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، ومن هذه الطرق الجديدة نجد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، التي تقوم بتجميع تكاليف كل نشاط على حدا وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة، وبالتالي فإن المدخل الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، وبين مدخل التكاليف على الرابط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية.

هذا الفصل سيتم تقسيمه إلى مبحثين :

- ✓ المبحث الأول : الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، والذي يضم مدخل لطريقة ABC والتعرف على أساسياتها.
- ✓ المبحث الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة، فيتضمن بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والتعليق عليها.

المبحث الأول : الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

سيتم تسلیط الضوء في هذا البحث على طریقة التکالیف على أساس الأنشطة من حيث المفهوم والمبادئ، كذلك مراحل تطبیقها بالإضافة إلى مقارنة هذه الطریقة بالطریقة التقليدية لمحاسبة التکالیف.

المطلب الأول : عرض عام لطیرقة ABC

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم وخصائص طریقة التکالیف على أساس الأنشطة، بالإضافة المبادئ والخطوات التي تقوم عليها هذه الطریقة.

الفرع الأول : مفهوم وخصائص طریقة ABC

1 مفهوم طریقة ABC

يرتكز نظام التکالیف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على ربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة وبين المنتج النهائي.¹

كما عرف على أنه "نظام محاسبي وإداري متتطور، يهدف إلى تحصیص التکالیف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة الفعالية لنظام التکالیف، من خلال الأنشطة الالازمة لأداء المنتجات أو الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط أو جمجم تكلفة على حده، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي".²

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أنه "محاسبة التکالیف على أساس الأنشطة هي أحد طرق المحاسبة الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في عملية التصنيع وقد اعتمدت سنة 1957 كطیرقة أساسية لحساب أسرع التکالفة حيث تقوم هذه الطیرقة على أن المنتجات أو الخدمات هي ستهلك الأنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، فتقوم بتتبع التکالیف الأنشطة اعتماداً على العديد من المولدات التکلفة تمهدأ لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات".

2 خصائص طریقة ABC³

- تعمل محاسبة التکالیف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسبيات التکلفة التي تربط المواد والنشاطات مع أهداف التکلفة؛

¹ ناصر دادي عدون، آخرون، هراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية)، دار الحمدية، الجزائر، ص.140.

² غر محمد الخطيب، هواري سوسي، محاولة تطبيق نظام التکالیف على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات، جامعة ورقلة، ص.74.

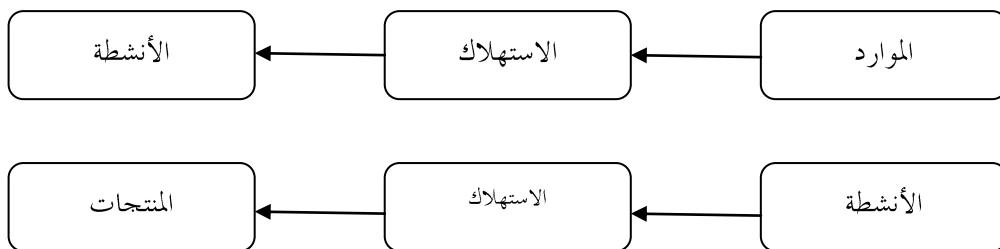
³ ناصر دادي عدون، آخرون، مرجع سابق، ص.141.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- تسمح طريقة ABC بزيادة درجة الدقة في التخصيص للأعباء غير المباشرة، حيث يتم تحويل بعض عناصر الأعباء الغير مباشرة في حين أنها تعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية؟
- اعتمادها على أساس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة.
- تقوم طريقة محاسبة التكاليف بالأنشطة أساسا على أن المنتجات تستهلك أنشطة وأنشطة تستهلك الموارد .

الشكل(1-1) : يوضح استهلاك الموارد والأنشطة



المصدر : خديجة بوشنودقة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة البويرة، الجزائر، 2012
(بتصرف).

الفرع الثاني: مبادئ والافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC

أولا: مبادئ طريقة ABC : أهم المبادئ التي تقوم عليها طريقة ABC هي كالتالي¹:

1- النشاط : يعتبر النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يعرف بأنه مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة، فحسب الطريقة ABC، يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتباينة بدلا من تقسيمها إلى مراحل تحليل، وهذا يعني أن طريقة ABC تقدم المؤسسة كلها كسلسلة متتابعة من الأعمال في إطار العمليات معروفة بوضوح.

2- مسببات التكلفة : تقوم طريقة ABC على دعامة أساسية تمثل في تحديد مسببات التكلفة، حيث يعرف مسببات التكلفة بأنه الحدث الذي يتسبب في جلب التكلفة إلى الأنشطة، أو هو يمثل العامل المتعلق بالنشاط والذي يؤثر بشكل مباشر بحجم النشاط وكذلك يؤثر في التكاليف المتعلقة بذلك النشاط.²

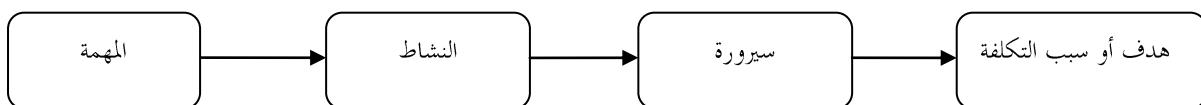
بعد تحديد مسببات التكلفة بالمنتج أو الخدمة، وطالما أمكن تحديد مسبب التكلفة فإن استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة يصبح من الأمور الأكثر موضوعية لزيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمة

¹ - بوشنودقة خديجة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة البويرة، الجزائر، 2012 ، ص 52.

² - محمود منصور، شيل موسى، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح ABC، جامعة الأزهر، كلية التجارة الاسكندرية، مصر، 2008،ص 09.

3- السيرورة : تعرف السيرورة على أنها مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل، إذا فطريقة ABC تنظر للمؤسسة على أنها مجموعة سيرورات معدة من أجل إنتاج السلع والخدمات، فهي إذا تعطي نظرة مقطاعية بغض النظر عن الوظائف المدرجة في هذه السيرورة، فعدة وظائف قد تكون عبارة عن جزء من هذه السيرورات.¹

الشكل (1-2) : يوضح السيرورة التي ترتكز عليها طريقة ABC.



المصدر : سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد بوقرة، كلية التجارة ، سنة 2007، ص 35.

ثانياً: الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC²

تقوم طريقة ABC على مجموعة من الافتراضات نذكرها في ما يلي:

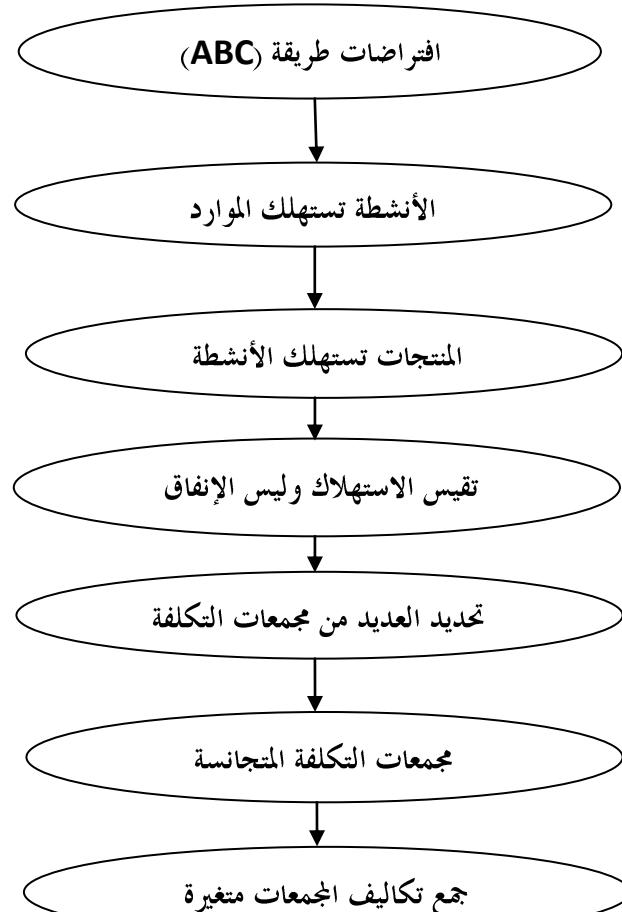
- إن الأنشطة تستهلك الموارد وإن اقتناء يسبب حدوث التكاليف
- إن المنتجات تستهلك الأنشطة
- إن طريقة ABC هي نموذج استهلاك وليس إنفاق، أي أنها لا تقيس الإنفاق وإنما تقيس الاستهلاك
- إن مجموعات التكاليف متجانسة أي يعني أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط، أو مجموعة من الأنشطة متجانسة
- إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة.

يمكن تلخيص الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC في الشكل التالي :

¹ DE'TICE ET FRANCIS GRANDVILAT COMPTABILITE' DE GESTION, 7ème EDITION, EDITION GUATINO, PARIS-France, 2003

² إسماعيل يحيى تكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، عمان، الأردن، 2006.

الشكل(3) : الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي (مرجع سابق)، ص 186.

الفرع الثالث : الخطوات المتبعة لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعتمد طريقة ABC على العديد من الخطوات، وإن كان عددها مختلف من باحث إلى آخر إلا أنها في الحقيقة تبقى محتفظة بنفس المبدأ ويمكن تلخيصها في ما يلي:¹

أولاً) تحديد الأنشطة :

يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر والأقسام المختلفة، كما نعلم أن عملية إنتاج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علماً أن زيادة عدد الأنشطة تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين نشاط ووحدة المنتج، وهذا يعكس سلباً على تكلفة وضع الأسلوب وتنفيذها، لذلك في تحديد عدد الأنشطة يجب أن تكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريقة الدراسة والإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة

¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 28.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على محمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمية، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة ونذكر على سبيل المثال بعض الأنشطة التي تقوم عليها المؤسسة :

نشاط، مراقبة، نشاط التوزيع، نشاط صيانة والإصلاح.....

ثانياً) تحديد تكلفة الأنشطة :

تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويباً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال فترة، الأمر الذي يتحقق الرقابة على التكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة ويتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد وخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياس هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل إنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.¹

ثالثاً) تحديد مراكز النشاط :

لهذه الخطوة يلحاً مصمم الطريقة إلى تجميع العدد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد، أو ما يسمى بجوبس التكلفة حيث يكون لها نفس المسبب.²

كما يقصد بمراكم نشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتحدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز

رابعاً) تحديد مسببات التكلفة :

بعد انتهاء من الدراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، ومن أهمها نذكر على سبيل المثال

¹ هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص 28.

² علاء الدين الشعراوي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجحة في المصادر الإسلامية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 111.

جدول (1-1) : يوضح مسببات النشاط

مولد التكلفة	النشاط
ساعة عمل الآلة	تشغيل الآلات
عدد مرات الصيانة	صيانة الآلات
عدد أوامر الشراء	طلب المواد
عدد الأوامر المسلمة للعملاء	تعبئة المنتجات

المصدر: غر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص 57
(بتصرف شخصي).

وهناك شرطين أساسين يتم اعتماد عليهما في تحديد مسببات التكاليف هما :

يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق الطريقة أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة.

أ) شروط تحديد عدد مسببات التكلفة :

كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكلف ويعيق من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي : الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكاليف (تكلفة القياس).

خامساً : تحديد معدل التكلفة لكل نشاط

في هذه الخطوة نقوم بحساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة حسب العلاقة التالية :

$\text{معدل تحويل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة مقدرة}}{\text{الحجم المدار الأساس التحويل}}$

سادساً : تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطة حساب مقدار المواد أو التكلفة المستهلكة بواسطة كل منتج.²

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق التكاليف الأنشطة في المستشفيات حكومية فلسطينية بغزة، ص 112

² بوشنودقة خديجة، مرجع سابق، ص 63

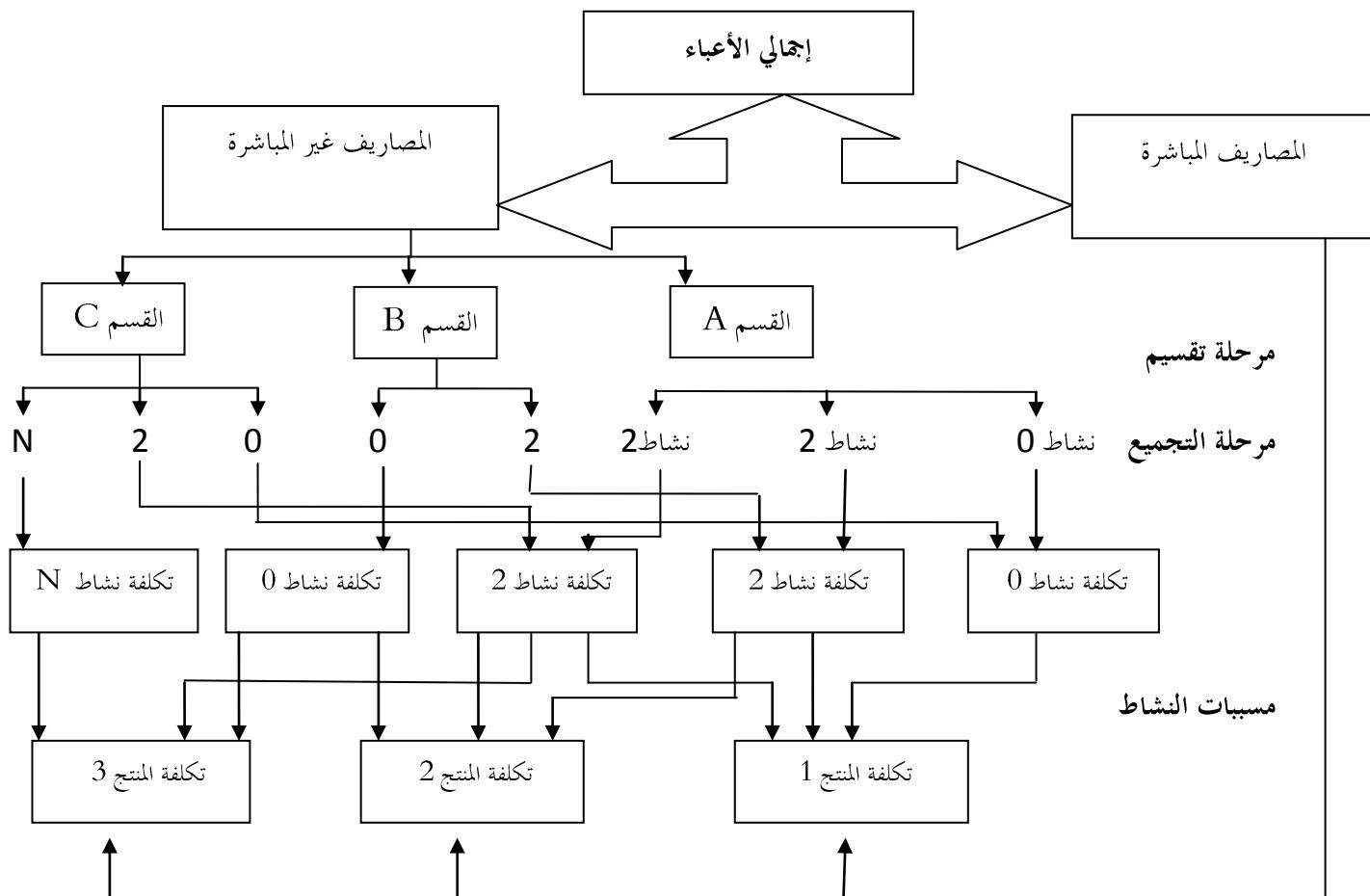
الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

وتحصص التكاليف على المنتجات على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب التكلفة أمر الشراء في عدد أوامر.

يمكن تلخيص الخطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل التالي:

الشكل (4-1) : يوضح تلخيص الخطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :



المصدر: Patrick Boisselier , **Contrôle De Gestion Cours Et Application**, Vuibert, Paris, 1999, p 204.

المطلب الثاني: مدعمات ومعيقات طريقة ABC

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم الظروف المحفزة والظروف التي تحيل دون تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفرع الأول: الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC

تعتبر الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق هذا النظام، بل قد يصبح التطبيق أمرا ضروريا مع توافر تلك الظروف:

- 1 تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة؛
- 2 زيادة الأنشطة المساعدة كالتصميم الهندسي للممنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحواسوب والزيادة أهمية الحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية؛
- 3 مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساعدة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة؛
- 4 زيادة حدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية للاستمرارية والمحافظة على الحصة السوقية؛
- 5 خصر العمر الإنتاجي للممنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

الفرع الثاني: المعيقات التي تواجه تطبيق نظام ABC

هناك مجموعة من المعيقات التي تواجهنا عند تطبيق طريقة ABC، يمكن إيجازها في النقاط التالية:²

- 1 اختلاف مفهوم التكلفة والنفقة، حيث النفقة مصاحبة للتسجيل في الدفاتر الحاسبية العامة ومصلحة أيضاً للتحرك النقدي، أما التكلفة ف تكون معيرة عن الاستهلاك وفي العادة لا يتم تحميلهما في نفس الفترة؛
- 2 صعوبة تحديد بعض النفقات، كنفقات العاملين والاستهلاك؛
- 3 مقطاعية السيرورة متعارضة في بعض المصالح والمديرات، حيث تستمد طريقة ABC روحها في نظرها المقطاعية للسيرورات بغض النظر عن الوظائف داخل هرم السيرورة المدجحة في نفس الوظيفة؛
- 4 ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من محاسبة التكاليف، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل تكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التتحقق من جدواً الطريقة؛
- 5 طريقة تكاليف على أساس الأنشطة لا تقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛

¹ إيهاب نظمي، آخرون، *الأصول المحاسبية والأسس العملية في المحاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي*، دار وائل، الأردن، 2011، ص 345.

² سليم عماد الدين، *مراقبة التسيير في الجماعات المحلية*، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007، ص 37-38.

6 ترکيبة طريقة ABC أكثر تعقيدا من محاسبة التكاليف التقليدية، وهذا بسبب تعدد النشاطات مقارنة بعدد الوظائف، مما يستوجب نظام معلومات أكثر تطورا ومصداقية، ويستوجب تنظيم ومارسة أكثر تطورا ومصداقية، ويستوجب تنظيم ومارسة أكثر نجاعة وكل هذا يستوجب توفر نظام إعلام آلي فعال.¹

المطلب الثالث : المقارنة بين طريقة ABC وطريقة الأقسام المتجانسة لمحاسبة التكاليف

في هذا المطلب سنحاول مقارنة طريقة ABC والتي هي محل الدراسة مع الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

تشابه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع محاسبة التكاليف في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين تختلف بما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة ويمكن تبيان النقطة النوعية التي أحدثتها طريقة ABC من خلال توضيح الفروق الجوهرية بين هذه الطريقة والطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف من خلال الجدول التالي :

جدول (1-2) : يوضح المقارنة بين طريقة ABC والطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف

طريقة الأقسام المتجانسة	طريقة ABC	البيان
أسلوب التحليل البسيط والماشر للتكاليف وليس للأنشطة.	أسلوب التحليل الدقيق والشامل المستمر للأنشطة التي تمارسها المنشأة وبشكل متعمق ومتفصلا.	أسلوب التحليل
يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص بين التكاليف هذه المجموعات، لا يمكن تحصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل.	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات التكلفة بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص، كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	مجموعات التكلفة
عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية	يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض	مسببات التكلفة

¹ سليم عماد الدين، مرجع سابق، ص 39.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

<p>بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة</p>	<p>الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب التكلفة الواحدة.</p>	
<p>يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحدة وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشرة،أو عدد ساعات عمل الآلات)</p>	<p>يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.</p>	أساس التحميل
<p>جميع التكاليف في المؤسسات يكون مصدرها أو مسببها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائماً مباشرة.</p>	<p>ليست جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو مسببها الرئيسي ، الوحدات المنتجة، بمعنى آخر أن العلاقة السببية والتكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة، ويحدد النظام 4 مستويات وهي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تكلفة الوحدة المنتجة - تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة - تكلفة المنتجات المساعدة - التكاليف الإدارية والعمومية 	السلسل الهرمي للتكاليف
<p>غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر، الذي يؤدي في غالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.</p>	<p>يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية و يجعلها أكثر صحة.</p>	اتخاذ القرارات
<p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.</p>	<p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متقاربة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.</p>	السيطرة على التكاليف
<p>غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب اعتباطية عملية توزيع التكاليف.</p>	<p>مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.</p>	تكلفة التطبيق والمنفعة

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

<p>إن الانحرافات يتم قياسها في ضوء موازنة الإنتاج، ولا يتم التركيز على الطاقة الفعلية، ويتم التعبير عن حجم الانحرافات في شكل مالي، فلا يتم التعبير عن المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي (غير مالي).</p>	<p>إن حجم الانحرافات والمصادر المتاحة المستخدمة يتم تعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة غير المستنفدة، ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة.</p>	التعبير عن الانحرافات والمصادر المتاحة المستخدمة
<p>يتم تركيز على تحصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة.</p>	<p>إن هناك هدفين أساسين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما:</p> <p>1 تصميم هيكل تكاليف؛</p> <p>2 للتأكد على القيمة الحقيقة للمتاج أو الخدمة.</p>	الهدف
<p>أما في نظام التقليدي فإن إجراءات التخصيص تم كما يلي:</p> <p>1 تحصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكم الخدمات،</p> <p>2 يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المشأة أو المؤسسة؛</p> <p>3 يتم تحصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.</p>	<p>إجراءات تحصيص التكاليف تم كما يلي:</p> <p>1 يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم تحديدها؛</p> <p>2 يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها؛</p> <p>3 إعداد معدل تحميل لمجموعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد؛</p> <p>4 تحصيص تكلفة مجموع التكلفة على وحدات الإنتاج.</p>	مراحل تحصيص التكاليف غير المباشرة

المصدر: خليل إبراهيم عبد الله شقفة، فوذج مقترن لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غرة الأوربي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 90-91 (بتصرف شخصي).

المبحث الثاني : الإطار التطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

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

المطلب الأول: الدراسات السابقة للموضوع

يقوم الباحث في هذا الجزء باستعراض بعض الدراسات والأبحاث السابقة ذات العلاقة بالموضوع محل البحث كما يلي:

1. دراسة (أمين بن سعيد) :

حيث كانت إشكالية الدراسة على النحو التالي ما هي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز وتوضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة وتبين مدى ضعف الأنظمة القائمة حالياً على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار.

تم تطبيق هذه الدراسة في المؤسسة الوطنية لتهيئة الري الواقع بالجزائر سنة 2010 باستخدام أسلوب في الجانب النظري استخدم المنهج الوصفي والتحليلي أما الجانب التطبيقي استخدم المنهج التطبيقي (دراسة الحال) ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة على أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد في توفير المعلومات الدقيقة والصادقة التي من خلالها اتخاذ قرارات سليمة مما يسمح بتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

2. دراسة (نور محمد الخطيب - سويسى هواري) :

تحور إشكالية الدراسة على نحو التالي إلى مدى يمكن الاعتماد على نظام ABC في تحليل وترشيد تكاليف قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، حيث هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق إحدى وسائل الحديثة في المجال قياس وترشيد التكاليف، وفق أسس موضوعية دقيقة على قطاع الخدمات العمومية الاجتماعية الجامعية

¹ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير بالجامعة الجزائر 3، 2010.

² نور محمد الخطيب - سويسى هواري، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في القطاع الخدمات الجامعية ، مقال منشور مجلة أداء المؤسسات بالجامعة ورقلة، 2013.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

وقد تم تطبيق هذه الدراسة على الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة سنة 2013، بالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري، أما في ما يخص الجانب التطبيقي فاستعمل المنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الدراسة النظرية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أنه تبين أنه بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق نظام ABC، والاستفادة منه في تسخير المؤسسات العمومية وتسخير منتجاتها، والتعرف على الأنشطة المستهلكة للتتكاليف بصورة غير عادية، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق، دون المساس بمحودة الخدمات المقدمة

¹ دراسة (أمير إبراهيم المسحال):

حيث تحورت إشكالية الدراسة، هل تواجه الشركات الصناعية فلسطينية المعوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وما درجة مفعول هذا النظام في الفرات الشركات الفلسطينية، وهدفت هذه الدراسة عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة من كافة جوانبه وتوضيح المنافع المرتبة على تطبيقه مقارنة بالأنظمة التقليدية .

تم تطبيق هذه الدراسة في شركة الشرق الأوسط لصناعة أدوية والمستلزمات التجميلية والمستحضرات التجميل في قطاع غزة سنة 2005 بالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في ما يخص الجانب النظري ودراسة الحالة في ما يخص الجانب التطبيقي وأهم ما توصلت دراسة أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها وأن معظمها تعتمد على الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، كما بينت هذه الدراسة أن تكلفة منتجاتها طبقا لنظام ABC تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة.

² دراسة (سعاد معاليم):

حيث كانت إشكالية هذه الدراسة، ما مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في تطبيق هذا النظام من أجل تحسين مزاياها التنافسية، وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة أهم خصائص نظام ABC وما هو الدور الذي يلعبه هذا النظام في تحسين تنافسية المؤسسة.

وقد تم تطبيق هذه الدراسة في المؤسسة الوطنية لصناعة الكواكب الكهربائية ببسكرة خلال سنة 2005 بالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي الموافق للدراسة النظرية إلى جانب المنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، وأهم ما توصلت إليه هذه

¹ أمير إبراهيم المسحال، بعنوان تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الفلسطينية، رسالة ماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة، 2005.

² سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على الأساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير بجامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2005.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

الدراسة هو عند تطبيق المؤسسة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنها تقوم بتدئنه أسعار تكلفة منجاتها وهذا يؤدي إلى اتخاذ القرارات الإدارية هامة لتسعير و اختيار المربح الأمثل للمنتجات مما يزيد تنافسيتها

٥. دراسة (فيصل زمط حسن السليم)^١:

كانت إشكالية الدراسة على النحو التالي، ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تقديم الخدمات الصحية في المؤسسات الصحية بشكل أمثل.

وسعى هذه الدراسة إلى تقديم نموذج تكاليف ومقترح يتضمن طرق وإجراءات تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصحية الصغيرة، وقد تم تطبيق هذه الدراسة في العيادات الطبيعية الشعبية في العراق سنة 2007 بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي في جانب النظري أما جانب تطبيقه اعتمد الباحث على الأسلوب دراسة الحال، وأهم النتائج المتوصل إليها تميز نظرية ABC بوثوق أكثر منه على نظام التقليدي وذلك لقدرته على التكاليف المباشرة بدقة والتحكم بها بشكل كفء.

٦. دراسة (أشرف عزمي مسعود أبو مغلي)^٢:

حيث كانت إشكالية على النحو التالي، هل يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تكين المستشفيات الخاصة من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

وهدفت هذه الدراسة إلى تعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف الأنشطة ABC في تخفيض تكلفة ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC وقد تم تطبيق هذه الدراسة في مستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان سنة 2008 بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي للجانب النظري أما الجانب التطبيقي فستخدم برنامج الرزم الإحصائية SPSS، وأهم ما توصلت إليه الدراسة على أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC يساهم بتحفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي تعظيم الربحية.

^١ فيصل زمط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مقال منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 67 في العراق، 2007.

^٢ أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، آثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير بجامعة الشرق الأوسط بعمان، 2008.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

7. دراسة (زينب جبار يوسف / هيفاء عبد الغاني عودة) :¹

حيث كانت إشكالية الدراسة على النحو التالي ما مدى مساعدة نظام تكاليف ABC مبني على الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف مبني على الأنشطة والذي يعد من الأنظمة الحديثة في محاسبة التكاليف حيث يقوم نظام ABC على تقسيم عمليات المنتج إلى عدد من الأنشطة ويتم تحويل كل نشاط بالتكاليف المتعلقة به وهذا ما يساعد في عملية تقييم واتخاذ القرارات الازمة، وتم تطبيق هذه الدراسة بشركة الأنوار لصناعة الأثاث والمستلزمات المكتبية لسنة 2014 بالاعتماد على المنهج تحليل التباين القبلي وبعد تكاليف غير مباشرة لشركة وكذلك إجراء اختبار لصحة الفرضية باستخدام (T) المحسوبة و الجداولية (دراسة قياسية)، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في توفير المعلومات الازمة والمناسبة والتي توفر فيها خاصيتين الملائمة والثقة لكون ذلك من مستلزمات عملية اتخاذ القرار.

8. دراسة (حابي أحمد) :²

تحولت إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن ؟

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطورها، ومعرفة ما أضافه طريقة ABC عن طرق التكاليف التقليدية، وقد حاولت تطبيق هذه الدراسة في مؤسسة صناعة الكوابيل الكهربائية بيسكرة سنة 2011، بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري والمنهج التطبيقي في الجانب التطبيقي، من بين أهم النتائج المتوصل إليها بالرغم من وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعبأ على المؤسسة أنها تستعمل في التكاليف غير المباشرة تقديرية، والتي تقيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها.

¹ زينب جبار يوسف / هيفاء عبد الغاني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في القرارات الإدارية، مقال منشور في عدد 4 بجامعة بابل بالعراق، 2014.

² حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير بجامعة الجزائر 3، سنة 2010/2011.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

٩- دراسة^١ (Martin Nelissa)

تحورت إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل تطبيق نظام محاسبة التكاليف للأنشطة يؤثر على أداء المستشفيات بغض النظر عن كونها منشآت ربحية أو غير ربحية؟

حيث هدفت هذه الدراسة إلى أن تبني إستراتيجية نظام محاسبة التكاليف للأنشطة سيعزز من تدفق الإيراد وتحفيض التكلفة وتصحح الإرباح مع إضافة التزام أكبر تجاه المجتمع، حيث كانت محل الدراسة في مستشفيات الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2005، بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري والمنهج التطبيقي في الجانب التطبيقي.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها :

على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة عزز من قدرة هذه المستشفيات على إدارة إيراداتها بشكل أفضل مما ساهم في عملية تقليل العجز الحاصل في هذا النوع من المنشآت والاعتماد على مواردها الذاتية.

المطلب الثاني : مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

أولاً : أوجه التشابه

- أن معظم الدراسات السابقة هدفت إلى التعرف على النظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومدى إمكانية تطبيقه؛
- أن معظم الدراسات السابقة تشير إلى أن تطبيق هذا النظام لم يلقى القبول العلمي الكافي، على الرغم من تأييد العلمي المتزايد لتطبيقه، ولكن معظمها لم تكشف سبب عدم تطبيق هذا النظام؛
- أثر وأهمية البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتخاذلي القرارات في المؤسسة؛
- أن معظم الدراسات السابقة أيدت في حالة تطبيق هذا النظام يؤدي إلى تحفيض التكاليف وهذا ما يعكس بالإيجاب على المنشأة، ويزيد من ربحيتها.

ثانياً : أوجه الاختلاف

يمكن القول أنه إضافة لما سبق ذكره أن هذه الدراسة تغيرها من الدراسات تتميز وتختلف معها في بعض الأمور مثل :

¹ Martin Nelissa، العلاقة بين تبني نظام محاسبة التكاليف للأنشطة وأداء المستشفيات، مذكرة ماستر بجامعة كاليفورنيا بولايات المتحدة الأمريكية، سنة 2005.

الفصل الأول

الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- ركزت الدراسة على دراسة التطبيقية (دراسة حالة) على مؤسسة سونالغاز؛
- ركزت الدراسة على أن النظام ABC وأثره على توزيع التكاليف الغير مباشرة على وحدة المنتج النهائي؛
- من خلال استعراض الدراسات السابقة لاحظنا أن هناك تنوع في القطاعات التي تناولتها تلك الدراسات ما بين القطاع الصناعي والقطاع الخدمات.

ثالثا : ما يميز هذه الدراسة

تعتبر هذه الدراسة الأولى التي تطبق في شركة توزيع الكهرباء والغاز ووحدة ورقلة (فرع ريفي)، يمكن القول أن هذه المؤسسة من بين المؤسسات الحيوية على المستوى الوطني.

خلاصة الفصل

تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أهم التطورات الحديثة في أساليب محاسبة التكاليف وحتى المحاسبة الإدارية، وقد ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتحيرة من المعلومات في البيئة الأعمال، وهي طريقة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة حساب البيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وهذا ما يقوم إلى أن المبدأ الأساسي لها هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

وطريقة ABC ما هي في الحقيقة إلا تحسيد الواضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ودليلًا قاطعاً لأهمية تحصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة، كما تم توصل من خلال هذا الفصل إلى أن طريقة ABC تختلف في تشغيلها عن طرق التقليدية القائمة على توزيع الأعباء على مراكز التحليل ومن ثم على المنتجات إلى علاقة أكثر دقة، حيث تمر طريقة ABC بعدة مراحل يمكن استخلاصها في النقاط التالية:

- تحديد الأنشطة؛
- تحديد مسببات التكلفة؛
- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط؛
- تحصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

أما الفصل الثاني فسنحاول إسقاط الجانب النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة على دراسة حالة مؤسسة سونالغاز ورقلة-ريفي - ومحاولة تطبيق هذا النظام على محاسبتها التحليلية ومعرفة محاسبة التكاليف التي تستخدمها.

الفصل الثاني

التصور النطيف طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة 2013

تمهيد :

في ظل توجه المؤسسات للعمل على تحفيض تكاليفها وكذا تحسين عملية التسيير عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد وذلك من خلال تحفيض التكاليف والوقت المناسب، وهذا ما أدى إلى تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف وذلك نتيجة الأهمية التي تضيّفها للمؤسسة، خاصة الحديثة منها.

وبالرغم من كل هذا إلا أن المؤسسات الجزائرية ما زالت تفتقد إلى تطبيق مثل هذه الأنظمة، وإن وجدت فهي بشكل محدود وذلك لعدة أسباب لعل أهمها :

- عدم إدراك المؤسسات بأهمية تطبيق هذا النظام.
- عدم إلزامية القانون بتطبيقها.

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى عرض لنظام التكاليف على الأنشطة، فإننا سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على المؤسسة اقتصادية، وقد تم اختيارنا لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (سونالغاز) ورقلة ريفي.

في البداية سنقوم بالتعرف المؤسسة محل الدراسة من خلال تاريخها دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ثم نقوم بالتركيز لنظام المستخدم لمعالجة التكاليف على مستوى المؤسسة، بعد ذلك نقوم بمحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة

سيتم توضيح في هذا المبحث الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية والتي أجريت في إحدى المؤسسات الاقتصادية، وتحديد المنهج والأدوات المستخدمة فيها، وكذا متغيرات الدراسة.

المطلب الأول : طريقة الدراسة

لإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على أحد المؤسسات الاقتصادية، والتي لها أهمية بالغة في الجانب الاقتصادي، لذلك ستتطرق إلى عرض لطريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة، تقديم عينة الدراسة، طبيعة متغيرات الدراسة.

الفرع الأول : موقع وعينة الدراسة

نظراً لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ونقيضه الإمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعياً منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا باستخدام منهج دراسة الحالة لجمع المعلومات وتحديد النتائج المتوصل إليها.

• عينة الدراسة :

لقد وقع الاختيار في إجراء هذه الدراسة على المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز ورقلة ريفي باعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية البالغة، وكذلك نظمت بنظام التكاليف وذلك من خلال تطبيقها للمحاسبة التحليلية

✓ التعريف بالمؤسسة¹ : أنشأت مؤسسة (سونالغاز) مقتضى المرسوم رقم 69/59 في 28/07/1969 باسم (EGA) الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ثم تحولت مقتضى قانون 88_12 في 1988/01/12 إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، وأصبحت حالياً تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ذات الأسم.

أهم نشاطاتها تتمثل في :

1 _ إنتاج ونقل، تصدير واستغلال الكهرباء؛

2 _ نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشآت الموجودة عبر التراب الوطني تخضع سونالغاز لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة، وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن ومتعامل خاص.

وحالياً أصبحت مؤسسة سونالغاز عبارة مجمع يضم المديريات والفروع التالية :

¹ بوجلولة بلقيس، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعظيم ربحية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة سونالغاز ورقلة - حضري، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مراح ورقلة، 2012/2013.

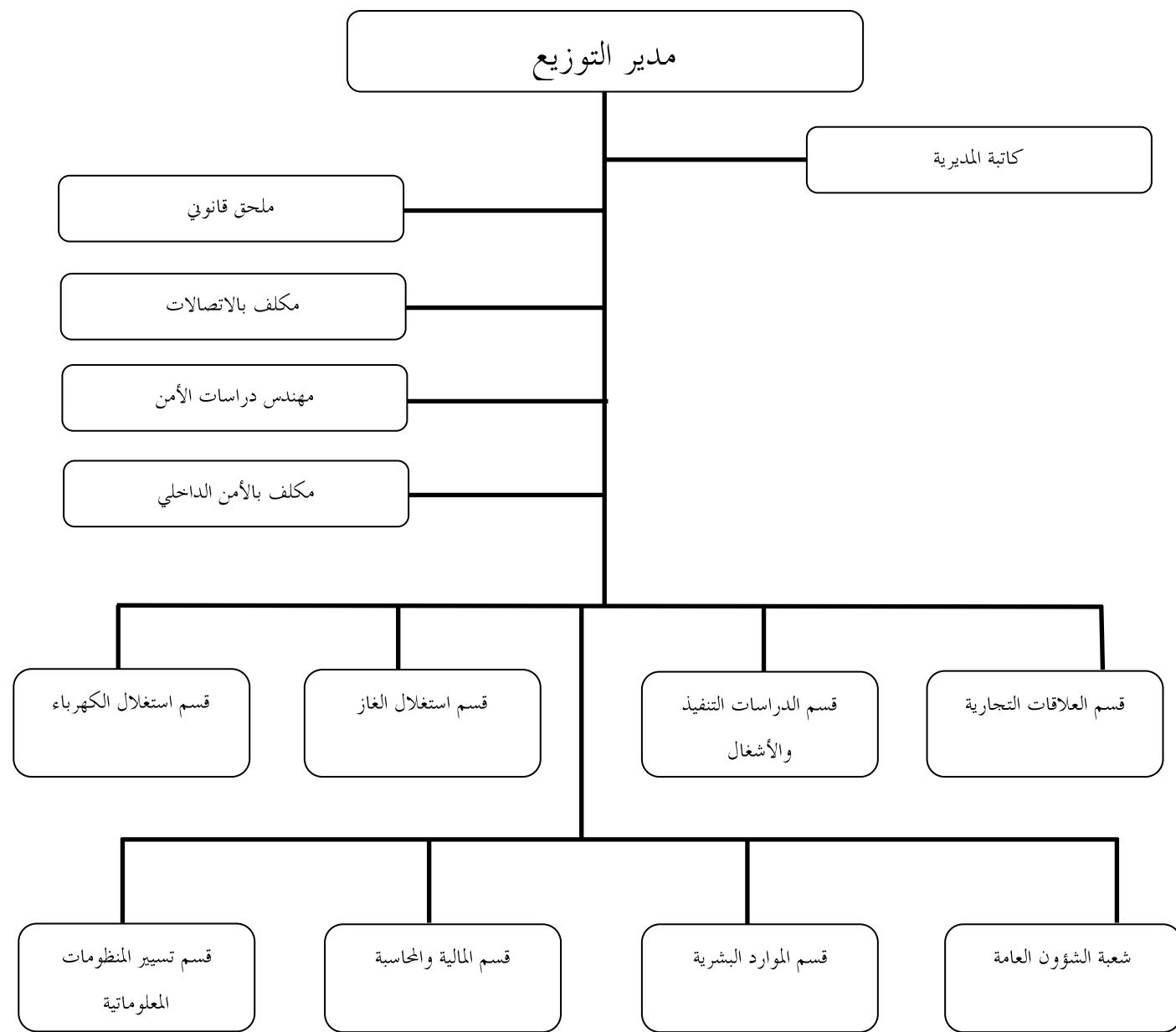
- ✓ سونلغاز إنتاج الكهرباء(SPE)؛
- ✓ سونلغاز نقل الكهرباء(GR TE)؛
- ✓ سونلغاز نقل الغاز(GRTG)؛
- ✓ سونلغاز عمليات نظام الكهرباء(OSE).

و فيما يختص توزيع الكهرباء فقد توزعت على أربع مديريات هي :

- ✓ سونلغاز توزيع الجزائر(SDA)؛
- ✓ سونلغاز توزيع الوسط(SDC)؛
- ✓ سونلغاز توزيع الشرق(SDE)؛
- ✓ سونلغاز توزيع الغرب(SDE).

ومن بين هذه الفروع كانت دراستنا بالالمديرية الجھویة لتوزيع الوسط سونلغاز وبالضبط بمدیریة التوزیع ورقلة ريفي حيث تقوم هذه الأخيرة بشراء الغاز والكهرباء ونقلهما ومن ثم توزیعهما على زبائنهما كما تحتوي المدیریة على عدة اقسام تعمل بشكل متکامل فيما بينها، وسنوضح هذا من خلال الهیكل التنظیمی للمؤسسة¹.

¹ من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع المؤسسة www.Sonalgaze.com

الشكل (1.2) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹

المصدر : من إعداد الطالب بناء على منظومة المؤسسة (بتصرف شخصي).

¹ من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع المؤسسة www.Sonalgaze.com

الفرع الثاني : تحديد متغيرات الدراسة

يتضمن هذا الموضوع والمتمثل في محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، على متغير واحد مستقل، يتمثل المتغير المستقل في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع المعلومات

بعد اختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات والمعلومات والمتمثلة في استخدام كل من أسلوب المقابلة الشخصية وكذا أسلوب الملاحظة بالإضافة إلى بعض وثائق المحاسبة التحليلية للمؤسسة.

الفرع الأول : أدوات معالجة المعطيات

تم جمع البيانات من بعض الوثائق المستعملة للمحاسبة التحليلية في المؤسسة والمتمثلة في ميزان المراجعة التحليلية وجدول حسابات النتائج، وبعض وثائق التحليل التسيير للأقسام، كما تم الاعتماد على أسلوب المقابلة والملاحظة.

أولاً : المقابلة الشخصية

تم اعتماد أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والممثلين في رؤساء الأقسام للمؤسسة وبالأخص قسم المالية والمحاسبة، وذلك للحصول على المعلومات بشكل دقيق وحتى يتسرى لنا تحديد النتائج بشكل دقيق خاصة فيما يختص تحديد الأنشطة ومسبيبات التكلفة لكل نشاط وعدد هذه المسبيبات.

ثانياً : الملاحظة

كذلك إلى جانب المقابلات الشخصية استخدم أسلوب الملاحظة وذلك من خلال الزيارات تم قيام بها في مختلف مصالح المؤسسة محل الدراسة.

الفرع الثاني : الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحديد طبيعة المتغير المستقل، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام Microsoft Office Excel 2007 لحساب التكاليف والنتائج.

المبحث الثاني : نتائج ومناقشة الدراسة

سيتم التطرق في هذا المبحث دراسة النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف في المؤسسة ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومن ثم مناقشة هذه النتائج.

المطلب الأول : نتائج الدراسة

نظراً لضيق الوقت وكبر حجم المؤسسة، قمنا بتحديد مجال الدراسة على أهم الأقسام في المؤسسة والتي تشمل

أكبر حجم من التكاليف، وتمثل هذه الأقسام فيما يلي :

- ✓ قسم الدراسات والأشغال الغاز، الكهرباء؛
- ✓ قسم العلاقات التجارية؛
- ✓ قسم استغلال الكهرباء؛
- ✓ قسم استغلال الغاز؛
- ✓ قسم الموارد البشرية.

فرع الأول : عرض نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة

تعتبر هيكلة التكاليف في المؤسسة متنوعة فمنها التكاليف المباشرة ومنها غير المباشرة ويشرف على حساب وتتبع هذه التكاليف قسم المالية والمحاسبة، كما تعتمد المؤسسة في معالجة تكاليفها على طريقة الأقسام المتتجانسة، وتستخدم المؤسسة ترقيمها خاص بها فيما يخص الحسابات ومن أمثلة ذلك :

- 9233 : فهذا الرقم يشار به لقسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء وكل رقم من هذه الأرقام يرمز إلى شيء معين .
- 9 : يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية؛
- 233 : يرمز لمديرية الكهرباء والغاز؛
- T : رمز هذا الحرف لمديرية ورقة ريفي؛
- 3 : يرمز لهذا الرقم لقسم الدراسات التقنية لأشغال الكهرباء والغاز.
- أما بالنسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميمها لكل من الكهرباء والغاز يكون بالطريقة التالية :
- 7% من مجموع التكاليف للاستثمار؛

- 93 % توزع بين الكهرباء والغاز بشكل تناسبي مع رقم الأعمال.

ويتم توضيح هذا التوزيع من خلال الجدول التالي :

الوحدة (دج)

الجدول رقم (1.2) : توزيع الأعباء غير المباشرة

مجموع التوزيع الثانوي	قسم الموارد البشرية	قسم استغلال الغاز	قسم استغلال الكهرباء	قسم العلاقات التجارية	قسم الدراسات التقنية أشغال الغاز والكهرباء	الأقسام البيان
/	9233T8	9233T6	9233T5	9233T4	9233T3	رقم القسم
/	21 330 465.31	41 175 112.19	63 423 234.36	46 398 412.63	56 826 551.84	مجموع التوزيع الأولي لكل قسم
/	1 493 132.57	2 882 257.85	4 439 626.41	3 247 888.88	3 977 858.63	% 7 الاستثمار
194 977 094.67	18 149 175.72	35 034 132.44	53 964 102.91	39 478 414.18	48 351 269.42	تكليف الكهرباء 91.49%
18 135 917.32	1 688 157.02	3 258 721.90	5 019 505.04	3 672 109.57	4 497 423.79	تكليف الغاز 08.51%
18 135 917.32						المجموع

المصدر : بتصرف الشخصي وذلك بالاعتماد على الملحق رقم (01).

بعد توزيع الأعباء غير المباشرة على كل الأقسام ومن ثم تحميلاها لكل من الكهرباء والغاز يتم تجميع الأعباء المباشرة بالنسبة للمؤسسة، والتي تمثل الجزء الأكبر لأنها تشمل مشتريات المؤسسة من الكهرباء والغاز، كون أن المؤسسة تقوم بشراء الغاز والكهرباء ثم تقوم بنقلهم عبر الشبكات ومن ثم يتم توزيعهم على زبائنها ويوضح هذا في الجدول التالي:

الفصل الثاني

تصور تطبيق طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة

2013

الوحدة (دج)

المدول رقم (2.2) : تجميع الأعباء المباشرة

الكمية	الغاز	التكلفة	رقم التكلفة
16 660 023.09	شبكة الكهرباء	9321T1	
1 143 953 084.39	كهرباء عام	9323T1	
19 730 995.25	الكهرباء	9372T1	
75 260.00	شبكة الغاز	9331T1	
197 914 885.85	غاز العام	9333T1	
3 545 800.00	الغاز	9373T1	
1 180 344 102.73	المجموع		

المصدر: بتصرف الشخصي بناء على وثائق المؤسسة.

بعد حساب قيمة التكاليف المباشرة، وذلك بجمع كل من قيمة المشتريات بالإضافة إلى قيمة النقل عبر الشبكة وإضافة

الخدمات المسترجعة، بعد ذلك تأتي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حيث تحسب النتيجة التحليلية في المؤسسة كما يلي :

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - (\text{المصاريف غير المباشرة} + \text{المصاريف المباشرة})$$

الوحدة(دج)

جدول رقم: (3.2) جدول يوضح فيه رقم الأعمال لكل من الكهرباء والغاز

الغاز	الكهرباء	البيان
159 218 766.86	1 711 459 410.30	رقم الأعمال

المصدر : بتصرف الشخصي بناء على وثائق المؤسسة

جدول رقم : (4.2) جدول يوضح النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز لطريقة أقسام متجانسة

الوحدة(دج)

الغاز	الكهرباء	البيان
159 218 766.86	1 711 459 410.30	رقم الأعمال
201 535 945.85	1 180 344 102.73	المصاريف المباشرة
18 135 917.32	194 977 094.67	المصاريف غير المباشرة
(60 453 096.31)	336 138 212.9	النتيجة التحليلية

المصدر : بتصرف الشخصي بناء على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني : تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة

بعد استعراضنا لنظام التكاليف التي تتبعه مؤسسة سونلغاز ورقلة ريفي في معالجة تكاليفها، سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المؤسسة وذلك من خلال تبع مراحل تطبيق هذا النظام خطوة بخطوة.

المرحلة الأولى : تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز متعددة الأنشطة نظراً لتنوع أقسامها لذلك واجهنا صعوبة في تحديد هذه الأنشطة، لذا قمنا بتحديد هذه الأنشطة إسناداً إلى المهام التي بها كل قسم في هذه المؤسسة، فمن خلال هذا كان التقسيم كما يلي :

قسم العلاقات التجارية : يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- التقنيات التجارية؛

- الزبائن؛

قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء : يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- دراسات وأشغال الغاز؛

- دراسات وأشغال الكهرباء؛

- الصفقات؛

- تسيير الاستثمار؛

قسم استغلال الغاز : يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- مراقبة استغلال الغاز؛

- صيانة منشآت الغاز؛

قسم استغلال الكهرباء : يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- مراقبة استغلال الكهرباء؛

- تنمية الشبكات؛

- صيانة منشآت الكهرباء.

قسم الموارد البشرية : يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- قسم تسيير المستخدمين؛

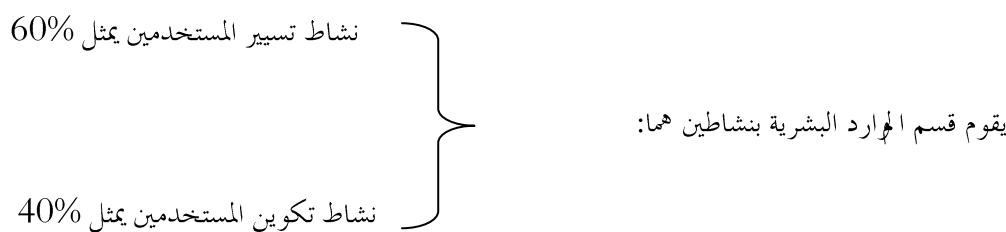
- تكوين المستخدمين.

بعد القيام بالمرحلة الأولى والمتمثلة في تحديد الأنشطة، ننتقل إلى المرحلة الثانية من تطبيق هذا النظام والمتمثل في تحديد تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد تكاليف الأنشطة سالفه الذكر، وعما أن المؤسسة تقصر في عملية حساب التكاليف على تحديد التكلفة الإجمالية لكل قسم فقط، حاولنا ومساعدة من عمال الأقسام تحديد التكاليف لكل نشاط، وذلك من خلال وضع نسب تقريرية تمثل نسبة النشاط بالنسبة للقسم الذي يقوم بهذا النشاط ومن خلال ما يلي يمكن إعطاء بعض الأمثلة عن كيفية حساب تكلفة الأنشطة :

مثال: حساب تكلفة الأنشطة التي يقوم بها قسم المارد البشرية :



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

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الإجمالية للقسم} \times \text{النسبة المخصصة للنشاط}$$

التطبيق العددي:

$$- \text{تكلفة نشاط تسيير المستخدمين} = 12\,798\,279.186 \times \% 60 = 465.31\,465$$

$$- \text{تكلفة نشاط تكوين المستخدمين} = 8\,532\,186.124 \times \% 40 = 465.31\,465$$

وهذا ما سووضحه في جدول رقم (2-5) والذي يبين تكلفة كل الأنشطة للأقسام التي قمنا بدراستها.

الجدول رقم (2-5): يوضح حساب تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط	النسب	الأنشطة	تكلفة القسم	الأقسام
11\,365\,310.37	20%	دراسات وأشغال الغاز	56826551.84	قسم الدراسات التنفيذية

الفصل الثاني

تصور تطبيق طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة

2013

34 095 931.10	60%	دراسات وأشغال الكهرباء		لأشغال الغاز والكهرباء
5 682 655.18	10%	الصفقات		
5 682 655.18	10%	تسهيل الاستثمارات		
18 559 365.05	40%	التقنيات التجارية	46398412.63	قسم العلاقات التجارية
27 839 047.58	60%	الرئائين		
31 711 617.18	50%	مراقبة شبكة استغلال الكهرباء	63423234.36	قسم استغلال الكهرباء
15 855 808.59	25%	صيانة منشأة الكهرباء		
15 855 808.59	25%	تنمية الشبكات الكهرباء		
28 822 578.53	70%	مراقبة استغلال الغاز	41175112.19	قسم استغلال الغاز
12 352 533.66	30%	صيانة منشأة الغاز		
12 798 279.19	60%	تسهيل المستخدمين	21330465.31	قسم الموارد البشرية
8 532 186.12	40%	تكوين المستخدمين		

المصدر: بتصرف شخصي وذلك بالاعتماد على الملحق رقم (01).

بعد القيام بكل من تحديد الأنشطة، وحساب تكلفة كل نشاط، تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وهذا ما سنوضحه في مرحلة الثالثة من تطبيق هذا النظام.

المرحلة الثالثة : تحديد مسببات التكلفة

تعتبر هذه المرحلة أهم وأصعب مرحلة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة بالنسبة للأنشطة، وكان هنا من خلال مقابلة المسؤولين لكل قسم ومحاولة الحصول على معلومات دقيقة ليكون تحديد هذه المسببات بشكل أكثر دقة، لأن هذا يؤثر على النتائج المتوصل لها، وسنوضح في ما يلي مسببات التكلفة التي قمنا بتحديدها وكيفية حساب التكلفة الوحدوية للمسبب:

التكلفة الوحدوية للمسبب = تكلفة النشاط ÷ عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط.

التطبيق العددي : نأخذ كمثال كل من نشاط الرئائين والصفقات.

$$\bullet \quad \text{التكلفة الوحدوية للرئائين} = 357.16 = 77 946 \div 27 839 047.578$$

$$\bullet \text{التكلفة الوحدوية للصفقات} = 10\ 396.58 = 548 \div 5\ 682\ 655.148$$

جدول رقم (2-6) : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

الأقسام	الأنشطة	تكلفة الأنشطة	مسببات التكلفة	حجم المسببات	تكلفة الوحدة
قسم الدراسات التيفيدية لأشغال الغاز والكهرباء	دراسات وأشغال الغاز	11 365 310.368	عدد الدراسات	19	588 174.23
	دراسات وأشغال الكهرباء	34 095 931.104	عدد الدراسات	210	162 361.58
	الصفقات	5 682 655.18	عدد الصفقات	548	10 396.81
	تسهيل الاستثمارات	5 682 655.18	عدد الغواتير	849	6 693.35
قسم العلاقات التجارية	التقنيات التجارية	18 559 365.052	عدد الطلبات	5 505	3 371.37
	الزيائن	27 839 047.578	عدد الزبائن	77 946	357.16
قسم استغلال الكهرباء	مراقبة شبكة استغلال الكهرباء	31 711 617.18	عدد الخطط	05	6 342 323.44
	صيانة منشآت الكهرباء	15 855 808.59	عدد تدخلات	288	55 054.89
	تنمية الشبكات الكهرباء	15 855 808.59	نسبة الزيادة	10.6	1 680 715.71
	مراقبة استغلال الغاز	28 822 578.533	عدد الخطط	492	58 582.48
قسم استغلال الغاز	صيانة منشأة الغاز	12 352 533.657	عدد تدخلات	234	52 788.61
	تسهيل المستخدمين	12 798 279.186	عدد المستخدمين	117	109 387.002
قسم الموارد البشرية	تكوين المستخدمين	8 532 186.124	عدد التكوينات	91	93 760.29

المصدر: بتصرف شخصي بناء على مقابلة رؤساء أقسام المؤسسة.

بعد تحديد مسببات التكلفة بشكل إجمالي، نقوم بتحديد عدد المسببات لكل منتج على حدا (الغاز-الكهرباء)، وذلك بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة وخاصة الأقسام محل الدراسة ويوضح هذا من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2-7) : عدد مسببات التكلفة لكل من (الغاز - الكهرباء)

الغاز	الكهرباء	مسببات التكلفة
-	210	عدد الدراسات لأنشغال الكهرباء
19	-	عدد الدراسات لأنشغال الغاز
44	504	عدد الصفقات
51	798	عدد الفواتير
2 536	2 969	عدد الطلبات
19 037	58 909	عدد الزبائن
492	05	عدد المخطبات
234	288	عدد تدخلات الصيانة
0.106	-	نسبة الزيادة
52	65	عدد المستخدمين
81	10	عدد التكوينات

المصدر : بتصرف الشخصي بناء على مقابلة رؤساء أقسام المؤسسة.

بعد تحديد كل من تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة، بالإضافة إلى حساب عدد مسببات التكلفة لكل من الكهرباء والغاز، سنقوم بحساب تكلفة كل منتج على حدا، وهذا ما سنوضحه في جدول رقم (2-7) والذي يبين كيفية حساب تكلفة كل من الكهرباء والغاز، ويتم حساب التكاليف غير المباشرة لكل نشاط كما يلي :

$$\text{تكلفة الوحدة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة}}{\text{عدد المسببات}} \times \text{تكلفة الوحدة}$$

ومن خلال هذا فإن التكاليف غير المباشرة = عدد المسببات × تكلفة الوحدة

الوحدة (دج)

الجدول رقم (2-8) : مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الكهرباء والغاز

التكاليف غير مباشرة		المجموع الضوري		الأنشطة	الأقسام
الغاز	الكهرباء	الغاز	الكهرباء		
11 365 310.37	-	19×598 174.23	-	دراسات وأنشغال الغاز	قسم الدراسات التسفيدية لأنشغال الغاز والكهرباء
-	34 095 931.8	-	210×162 361.58		

الفصل الثاني

تصور تطبيق طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة

2013

				الكهرباء	
456 271.54	5 226 384.24	44×10 369.81	504×10 369.81	الصفقات	
341 360.85	5 341 293.3	51×6 693.35	798×6 693.35	تسهير لاستثمارات	
8 549 794.32	10 009 597.53	2536×3 371.37	2969×3 371.37	التقنيات التجارية	قسم العلاقات التجارية
6 799 254.92	21 039 938.44	19037×357.16	58909×357.16	الربائين	
-	31 711 617.2	-	05×6 342 323.44	مراقبة شبكة استغلال الكهرباء	قسم استغلال الكهرباء
-	15 855 808.32	-	288*55 054.89	صيانة منشآت الكهرباء	
-	178 155.87	-	10.6%×1 680 715.71	تنمية الشبكات الكهرباء	
28 822 580.16	-	492×58 582.48	-	مراقبة استغلال الغاز	قسم استغلال الغاز
12 352 534.74	-	234×52 788.61	-	صيانة منشأة الغاز	
568 724.104	710 905.13	52×10 937.002	65×10 937.002	تسهير المستخدمين	قسم الموارد البشرية
7 594 583.49	937 602.9	81×93 760.29	10×93 760.29	تكوين المستخدمين	
76 850 414.49	125 107 234.73	مجموع التكاليف غير المباشرة			

المصدر: بتصرف الشخصي بناء على الوثائق ومقابلة رؤساء أقسام المؤسسة.

من خلال ما سبق سنقوم بحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حسب طريقة نظام التكاليف المبني أساس الأنشطة.

الفصل الثاني

تصور تطبيق طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة

2013

الوحدة(دج)

جدول رقم : 9.2) جدول يوضح النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز بطريقة ABC

الغاز	الكهرباء	البيان
159 218 766.86	1 711 459 410.30	رقم الأعمال
201 535 945.85	1 180 344 102.73	المصاريف المباشرة
76 850 414.49	125 107 234.73	المصاريف غير المباشرة
(119 172 511.1)	406 008 072.84	النتيجة التحليلية

المصدر : بتصرف شخصي بناء على وثائق المؤسسة

ثالثاً: الفرق بين النتيجة في النظامين:

من خلال الجدول أدناه نقوم بحساب الفرق بين النتيجة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة، والنتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

الجدول رقم (10-2): يوضح الفرق بين النتيجة حسب طريقة الأقسام المتجانسة والنتيجة حسب نظام ABC

الفرق بين النتيجين (الاختلاف)	النتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة)	النتيجة التحليلية حسب نظام ABC	النتيجة المنتج
-69 869 859.94	406 008 072.84	336 138 212.9	الكهرباء
- 179 620 689.79	-119 167 593.48	- 60 453 096.31	الغاز

المصدر: بتصرف الشخصي بناء على وثائق المؤسسة والأستاذ المشرف.

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

بعد عرض نتائج الدراسة في المطلب السابق، يتم التطرق في هذا المطلب إلى مناقشة هذه النتائج وتحليلها، بالإضافة إلى توضيح أهم الظروف التي ساعدت على تطبيق طريقة ABC في المؤسسة سونالغاز ريفي، وكذا المعوقات التي حالت دون تطبيقها في هذه المؤسسة.

كما ذكرنا سابقاً فإن مؤسسة سونالغاز تقوم بنشاطتين هما شراء الغاز والكهرباء، ومن توزيعها على الزبائن، هذا ما نتج عنه تكاليف مباشرة لنشاط الشراء، أما التكاليف الغير مباشرة فمعظمها موجهة لنشاط التوزيع.

الفرضية الأولى :

من خلال عرضنا للطريقة المعول بها فإن مؤسسة سونالغاز مثلها مثل جميع المؤسسات الجزائرية تعتمد على الطريقة التقليدية في معالجة تكاليفها أو ما يسمى بطريقة الأقسام المتتجانسة، حيث تقوم بتوزيع الأعباء الغير مباشرة على أقسام المؤسسة وتحمل في الأخير لكل من الكهرباء والغاز بشكل تناسبي مع رقم الأعمال، ويعتبر تطبيق هذه الطريقة كأسلوب عشوائي أي عدم تحمل التكاليف بشكل دقيق لأن النسب المعتمد عليها في التوزيع تنقصها الدقة، وهذا ما يثبت الفرضية الثانية.

الفرضية الثانية :

للتعرف على مدى توفر الظروف الداعمة لتطبيق طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة سونالغاز :

- توفر مؤسسة سونالغاز على البنية الأساسية والإمكانيات الازمة لتطبيق نظام ABC؛
- سعي مؤسسة سونالغاز لتعزيز أدواتها وإمكانيتها وتفعيل عملها بشكل الذي يحقق لها الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق أهدافها؛
- كبير حجم التكاليف الغير مباشرة في مؤسسة سونالغاز بالنسبة لتكاليف المباشرة، وبشكل خاص تكاليف العاز والكهرباء، لأنهما يمثلان النشاط الرئيسي للمؤسسة وبالتالي فإن حجم التكاليف الكبير يعود إلى أن الكهرباء يستهلك الحصة الأكبر من مجموع التكاليف الغير مباشرة؛
- التغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي والتسارع التكنولوجي والاهتمام إدارة المؤسسة بإعادة هيكلة المستمرة للمؤسسة، وهذا ما يبين رغبتها في تحسين وتطوير المؤسسة؛

من خلال ما سبق نرى أن مؤسسة سونالغاز ظروف داعمة لتطبيق نظام ABC، وهذا ما يثبت الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة :

لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة سونالغاز توجد بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيقه، من بين هذه الصعوبات :

- 1 صعوبة تحديد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وذلك اعدم قيام المؤسسة بهيكلة الأنشطة التي تقوم بها؛
- 2 صعوبة تحديد مسبيبات التكلفة؛
- 3 لا يوجد تفصيل لتكاليف الخاصة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة؛

4 - قلة المعلومات حول التكاليف في المؤسسة؟

ومن خلال ما سبق نرى أن الصعوبات التي تواجهه تطبيق نظام ABC كفيلة بأن تكون عائق دون تطبيقه، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الفرع الأول : تحليل نتائج تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:

أولاً: تحليل توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الأقسام المتجانسة لشركة سونلغاز

من خلال الجدول (2-1) نلاحظ أن تكاليف الاستثمار تمثل 7% من مجموع التكاليف غير المباشرة، أما ما نسبته 93% من هذه التكاليف فتوزع على الكهرباء والغاز، من خلال هذا التوزيع نلاحظ أن تكاليف الاستثمار تأخذ الحصة الأصغر من مجموع التكاليف غير المباشرة ذلك لأن الاستثمار يعتبر نشاط ثانوي تقوم به المؤسسة على عكس نشاطي توزيع الكهرباء والغاز اللذان يأخذان الجزء الأكبر من هذه التكاليف وبالأخص تكاليف الكهرباء التي تبلغ نسبتها 91.49%， وهي نسبة معتبرة مقارنة بالنسبةتين الأخيرتين، ذلك راجع إلى صعوبة توزيع الكهرباء.

أما بالنسبة للأقسام فنلاحظ أن قسم استغلال الكهرباء يأخذ الجزء الأكبر من مجموع التكاليف الغير مباشرة حيث قدرت بـ 977 094.67 دج مقارنة بباقي الأقسام الأخرى محل الدراسة، وهذا راجع أنه قسم رئيسي بالإضافة إلى قسم استغلال الغاز، لما نلاحظ أن قسم الموارد البشرية تكاليفه الغير مباشرة منخفضة نوعاً ما حيث بلغت سنة 2013 ما قيمته 21 330 465.31 دج، وهذا ما يدل على أنه قسم ثانوي والنشاطات التي يقوم بها تؤثر تأثيراً بسيطاً على النشاط الرئيسي للمؤسسة والمتمثل في توزيع الغاز والكهرباء.

بعد توزيع المجموع الأولي على الأقسام المدروسة وتحميلها لكل من الكهرباء والغاز لاحظنا أن نسبة تكاليف الكهرباء تفوق نسبة تكاليف الغاز حيث سجلت ما نسبته 91.49% من مجموع التكاليف الغير مباشرة، هذا ما يدل أن الكهرباء يكلف المؤسسة تكاليف معتبرة لتوزيعه مقارنة بالغاز

ثانياً: تحليل تجميع الأعباء المباشرة لشركة سونلغاز

من خلال الجدول رقم (2-2) نلاحظ أن قيمة مشتريات الكهرباء كبيرة مقارنة مع المشتريات الغاز، حيث بلغت قيمتها بـ 953 084.39 دج، وهذا راجع إلى أن المؤسسة لديها طلب كبير على الكهرباء خصوصاً وأنها تعطي المناطق الريفية، كذلك يعود هذا الانخفاض في المشتريات الغاز إلى أن بعض هذه المناطق لم يتم توصيلها بشبكة الغاز.

أما بالنسبة لمصاريف نقل كل من الغاز والكهرباء فنلاحظ نفس الفرق الملحوظ في المشتريات، حيث قدرت مصاريف نقل الكهرباء عبر الشبكات بـ 600 023.09 دج، أما مصاريف نقل الغاز عبر الشبكات فبلغت قيمتها

بـ 260.00 دج، هذا يدل على أن المؤسسة لتوزيع الكهرباء تستهلك تكاليف معتبرة بسبب أن نقل الكهرباء يتطلب مولدات ومحولات لتخفيف ضغط الكهرباء، ومن توزيعه على الزبائن، أما الغاز فيتم نقله عبر الأنابيب وهذه العملية غير مكلفة مقارنة بالكهرباء، كذلك نلاحظ تفاوت في مبلغ الخدمات المسترجعة لكل من الغاز والكهرباء، وسبب هو نفسه.

❖ على العموم يمكن القول بأن مؤسسة سونالغاز الجزء الأكبر من تكاليفها موجهة لشراء الكهرباء سواء تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة، وهذا راجع إلى صعوبة نقله وتوزيعه وتوصيله إلى الزبائن، على العكس الغاز الذي لا يتطلب مصاريف كبيرة لنقله وتوزيعه على الزبائن.

ثالثا : تحليل رقم الأعمال الحقق والنتيجة التحليلية لكل من الغاز والكهرباء لسنة 2013 :

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن توزيع الكهرباء على المناطق الريفية يحقق رقم أعمال قدره 410.30 711 459 410.30 دج، بينما توزيع الغاز سجل رقم الأعمال سنة 2013 قدره 766.86 218 159 دج، وهذا يعني أن المؤسسة تحقق نسبة مبيعات كبيرة من الكهرباء مقارنة بالغاز لأن المناطق الريفية التي توزع فيها المؤسسة محل الدراسة الغاز غير مغطاة كليا بشبكة الغاز هذا ما جعل مبيعات الكهرباء أكثر.

رابعا : النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز حسب طريقة الأقسام المتتجانسة:

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة تحقق نتيجة تحليلية ايجابية من توزيع الكهرباء، حيث تقدر بـ 212.9 138 336 دج بالرغم من ارتفاع مصاريفه المباشرة وغير المباشرة، كما نلاحظ ارتفاع رقم الأعمال بالنسبة لتوزيع الكهرباء حيث سجل ما قيمته 410.3 711 459 410.3 دج، على عكس نشاط توزيع الغاز الذي حقق نتيجة تحليلية سلبية بلغت قيمتها 60.31 530 096.31 دج بالرغم من تحقيقها رقم أعمال موجب، لكن نلاحظ أن المصاريف المباشرة وغير المباشرة المنفقة لتوزيع الغاز تفوق رقم الأعمال الحقق. هذا راجع إلى أن المؤسسة لا تتحكم جيدا في التكاليف المدفوعة لتوزيع الغاز.

الفرع الثاني : تحليل نتائج تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

أولا : تحليل تكلفة الأنشطة

من خلال الجدول (5) نلاحظ أن قسم الاستغلال الكهرباء يأخذ الجزء الأكبر مقارنة بالأقسام الأخرى محل الدراسة، حيث بلغت تكلفة القسم ما قيمته 234.36 63 423 234.36 دج، وتم تقسيمها على الأنشطة التي يقوم بها القسم على النحو التالي، إذا استهلك نشاط مراقبة شبكة استغلال الكهرباء ما نسبته 25 % من مجموع تكلفة القسم، بينما نشاطي صيانة المنشآة الكهرباء وتنمية شبكة الكهرباء فكل منها أخذت ما نسبته 25 % من تكلفة المخصصة للقسم، ثم يأتي بعد ذلك الأقسام محل الدراسة التي خصصت لها تكلفة معتبرة بحد قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الغاز والكهرباء، حيث بلغت قيمة

مصاريفه 551.84 826 56 دج، وتم تقسيم هذه التكلفة على الأنشطة التي يقوم بها هذا القسم والمتمثلة في الدراسات وأشغال الغاز، إذا استهلك هذا النشاط ما نسبته 20% من مجموع التكاليف الموجهة لهذا القسم، أما نشاط الثاني فهو دراسات وأشغال الكهرباء الذي يأخذ الحصة الأكبر من تكلفة القسم مقارنة بالأنشطة الأخرى التي يقوم بها، وهذا راجع لأهمية هذا النشاط في القسم حيث تقدر نسبته حوالي 60% من مجموع الأعباء، بينما نشاط الصفقات ونشاط تسخير الاستثمارات فيأخذ ما تبقى من التكاليف التي يسجلها قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الغاز والكهرباء إذ يستهلك ما نسبته 10% لكل منهما من تكلفة القسم.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قسم العلاقات التجارية والذي يعتبر من الأقسام الثانوية في المؤسسة بلغت تكلفته ما قيمته 412.63 398 46 دج، وهي تكلفة معتبرة على الرغم من أنه يقوم بنشاطين فقط وهما نشاط التقنيات التجارية ونشاط الزبائن وتبلغ نسبة كل منهما من مجموع التكلفة المخصصة للقسم ما نسبته 60% و 64% على التوالي.

لتأتي في المرحلة التالية من بين الأقسام المختارة للدراسة قسم استغلال الغاز حيث بلغت تكلفة ما قيمته 112.19 175 41 دج، لتوزع النشاطين اللذين يقوم بهما هذا القسم وهما نشاط مراقبة استغلال الغاز ونشاط صيانة منشأة الغاز ويأخذ كل منهما نسبة 30% و 70% على التوالي من مجموع تكلفة القسم، وفي الأخير نجد قسم الموارد البشرية الذي يسجل أقل تكلفة مقارنة بالأقسام السالفة الذكر قدرها 21 330 465.31 دج، توزع على نشاط تسخير المستخدمين الذي يستهلك 60% من التكلفة، ونشاط تكوين المستخدمين 40% من مجموع تكلفة قسم الموارد البشرية، على العموم نلاحظ أن قسم استغلال الكهرباء يستهلك تكاليف ضخمة مقارنة بباقي الأقسام الأخرى، وهذا راجع إلى أنه قسم رئيسي في مؤسسة سونلغاز، بالإضافة إلى أن توزيع الكهرباء يحتاج إلى تكاليف كبيرة ومتعددة لتوصيله إلى الزبائن وتمثل هذه التكاليف مصاريف النقل ومصاريف المولدات والمحولات وغيرها من التكاليف.

ثانياً : تحليل مسببات التكلفة لكل نشاط

يوضح جدول (2-6) مسببات التكلفة لكل نشاط يقوم به القسم حيث تختلف هذه المسببات فيما بينها سواء من جانب الحجم أو نوع، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الغاز والكهرباء يقوم بأربعة أنشطة والتي تدخل ضمن تخصص هذا القسم.

بعد حساب تكلفة كل نشاط في الجدول السابق، جاء هذا الجدول ليبين مسببات التكلفة لكل نشاط وحجمها للحصول على التكلفة الوحدة لأنشطة، فمن خلال الجدول (2-6) نلاحظ مثلاً قسم الدراسات التنفيذية لأشغال الغاز والكهرباء يقوم بنشاط الدراسات وأشغال الغاز ومبثب تكلفة لهذا النشاط هو عدد الدراسات، فحسب معلومات من المؤسسة فإن حجم المسببات لنشاط دراسات وأشغال الكهرباء مقارنة بنشاط دراسات وأشغال الغاز حيث بلغ عدد الدراسات حوالي 210 دراسة وهذا عدد كبير، أما بالنسبة لنشاط الصفقات فمبثب التكلفة هنا هو عدد الصفقات والبالغ عددها 548 صفقة، يبقى

النشاط الرابع المتمثل في تسيير الاستثمارات حيث أن مسبب التكلفة لهذا النشاط هو عدد الفواتير والبالغ عددها 849 فاتورة، كمثال آخر لدينا قسم العلاقات التجارية الذي يقوم بنشاطين هما نشاط تقنيات التجارية، حيث يتمثل مسبب التكلفة لهذا النشاط في عدد الطلبات والتي يقدر عددها ب 5505 طلب، أما نشاط الزبائن فيمكن قياس تكلفة الوحدة الواحدة من هذا النشاط من خلال الزبائن الذي يبلغ عددهم 77946 زبون.

على العموم يمكن القول بأن كل نشاط يقوم به أي قسم إلا ولديه مسبب تكلفة ويتباين حجم ونوع هذه المسببات من نشاط إلى آخر ومن قسم إلى آخر حسب أهمية هذا النشاط.

ثالثا : تحليل عدد مسببات التكلفة لكل من الغاز والكهرباء

نلاحظ من خلال الجدول (2-7) أنه توجد بعض المسببات التي يشتهر بها كل من الغاز والكهرباء، كما توجد بعض المسببات التي ينفردان بها، بالنسبة لعدد الدراسات لأشغال الكهرباء تقدر ب 210 دراسة وهو عدد كبير مقارنة بعدد الدراسات لأشغال الغاز البالغ عددها 19 دراسة فقط، كذلك نلاحظ نفس التفاوت تقريرياً في عدد الصفقات حيث بلغ عدد الصفقات المتعلقة بالكهرباء حوالي 504 صفقة أما الغاز فكانت حصته 44 صفقة، نجد أيضاً أن عدد الفواتير المتعلقة بالكهرباء المقدرة ب 798 فاتورة أكثر من عدد فواتير الغاز البالغ عددها 51 فاتورة، لكن بالنسبة لمسبب التكلفة (عدد الطلبات) فإن هذا التفاوت يختفي نوعاً ما حيث سجل قيمته 2969 طلب، أما الغاز سجل 2536 طلب أي لا يوجد بينهما فرق كبير في عدد الطلبات.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن عدد زبائن الكهرباء يفوق عدد زبائن الغاز حيث سجلنا 58909 زبون بالنسبة للكهرباء بينما الغاز فيقدر عدد زبائنه ب 19037 زبون وهو فرق كبير وملحوظ بينهما، أما بالنسبة لعدد المحطات فنلاحظ العكس حيث بلغ عدد المحطات المتعلقة بالكهرباء 5 محطات، بينما الغاز فيسجل 492 محطة، أما باقي مسببات التكلفة الممثلة في عدد تدخلات الصيانة ونسبة الزيادة، عدد المستخدمين وعدد التكوينات فنلاحظ الاختلافات والتباينات بين حجم المخصص لكل من الكهرباء والغاز لكن على العموم يمكن القول أن المنتج الكهرباء يأخذ الحصة الأكبر من حجم مسببات التكلفة مقارنة بمنتج الغاز وبالتالي نستنتج أن التكاليف الموجهة للكهرباء أكبر من التكاليف الموجهة للغاز.

رابعا : تحليل مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الكهرباء والغاز

بعد تحديد تكلفة الوحدة لكل نشاط في الجدول (2-5) وتقسيم مسببات التكلفة على كل من الكهرباء والغاز، نأتي في هذا الجدول لتوسيع مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الكهرباء والغاز، حيث نلاحظ من خلال الجدول (2-8) ما يلي :

التكلفة غير المباشرة لنشاط الدراسات وأشغال الغاز تقدر ب 11 365 310.37 دج، وهو رقم صغير مقارنة بالتكلفه دراسات وأشغال الكهرباء البالغة ب 34 931.8 دج، أما الصنفقات فسجل الكهرباء تكلفة تقدر ب 465 271.54 دج، وهي كبيرة مقارنة بالغاز الذي بلغت قيمة تكلفة الصنفقات المتعلقة به ب 5 226 384.24 دج، ويقى التفاوت ملحوظ في التكليف الغير مباشرة لكل نشاط بين الكهرباء والغاز إذ نجد أن نشاط تسير الاستثمارات كانت تكلفته المتعلقة بالكهرباء تقدر ب 3 293.3 دج، بينما الغاز فسجل ما قيمته 341 360.85 دج، هنا التفاوت في التكليف بين الغاز والكهرباء سببه حجم المسببات المتعلقة لكل منهما.

❖ على العموم يمكن القول أنه حتى في باقي الأقسام الأخرى محل الدراسة فجتنا نلاحظ أن تكلفة الكهرباء في أي نشاط تفوق تكلفة الغاز وهذا راجع إلى حجم الزبائن الكبير بالنسبة للكهرباء في المنطقة ريفي بورقلة مقارنة بعدد الزبائن الغاز، كذلك يعود حجم التكليف الغير مباشرة الكبير بالنسبة للكهرباء لأن هذا المنتج يحتاج لتكليف ومعدات ضخمة سواء كانت شبكات أو محولات أو محولات أو الصيانة... أكثر من منتج الغاز الذي يحتاج إلى تكليف بسيطة نوعاً مقارنة بالكهرباء، وهذا ما يوضحه مجموع التكليف الغير مباشرة للكهرباء حيث بلغت ما قيمته 125 107 234.73 دج، أما الغاز فقدرة مجموع تكليفه الغير مباشرة ب 49 414.49 دج.

خامساً : تحليل النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز حسب طريقة ABC

من خلال الجدول (2-9) نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة حققت نتيجة تحليلية موجبة بالنسبة للكهرباء، حيث قدرت بـ 406 008 072.84 دج، بالإضافة إلى أنها سجلت رقم أعمال موجب يصل إلى ما قيمته 410.3 711 459 دج، لكن هذه النتيجة تعتبر ضعيفة مقارنة بالمصاريف المباشرة وغير المباشرة المعتبرة المنفقة على هذا النشاط، أما بالنسبة لنشاط توزيع الغاز فنلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة حققت عجزاً في النتيجة التحليلية بلغت قيمة هذا العجز 119 172 511.1 دج على الرغم من تحقيقه لكم أعمال موجب قدر بـ 218 766.86 دج. يرجع سبب العجز في النتيجة التحليلية لتوزيع الغاز إلى التكليف المباشرة وغير المباشرة الكبيرة المنفقة على هذا النشاط.

سادساً : تحليل الفرق بين النتيجين حسب كل من طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكليف على أساس الأنشطة.

يوضح الجدول (2-10) النتيجة التحليلية لكل من الكهرباء والغاز حسب طريقة الأقسام المتجانسة وحسب طريقة التكليف على أساس الأنشطة، كما يوضح الانحراف فيما بينهما، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن النتيجة التحليلية المحققة حسب طريقة ABC والمقدرة بـ 406 008 072.84 دج بالنسبة للكهرباء تفوق النتيجة التحليلية المحققة حسب طريقة الأقسام المتجانسة والمقدرة بـ 508.6 462 321 دج، هذا يدل أن نظام التكليف المبني على أساس الأنشطة ساعد مؤسسة سونالغاز على تحفيض تكاليفها المتعلقة بالكهرباء وبالتالي حققت نتيجة أكبر، وأيضاً نفس الملاحظة يمكن قولهما بالنسبة

للغاز حيث أنه حقق نتيجة سالبة في كلتا الطريقتين، حيث بلغت النتيجة التحليلية للغاز حسب الأقسام المتجانسة ما قيمته 165.35 دج، أما حسب طريقة ABC فحققت نتيجة سالبة قدرت ب 119.48 دج 167 593.48 دج 181 165.35 دج.

- على العموم يمكن القول بأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمكن أن يساعد مؤسسة سونالغاز على تخفيض تكاليفها وبالتالي تحقيق نتيجة تحليلية أكبر من نتيجة النظام المعتمد والمعمول به حاليا (طريقة الأقسام المتجانسة).

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة سونلغاز ورقلة "ريفي"، حيث تم التطرق في البحث الأول إلى التعريف بالمؤسسة وأهم نشاطاتها بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي، كما تمت الإشارة إلى أهم الأدوات المستعملة لجمع المعلومات حول الدراسة، أما البحث الثاني فيضم نتائج الدراسة ومناقشتها.

عند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في مؤسسة سونلغاز وجدنا أنها تطبق طريقة الأقسام المتجانسة حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس على الأقسام الثانوية والرئيسية، وكان مفتاح التوزيع المتبعة في هذه الطريقة هو التنااسب مع رقم الأعمال.

كما قمنا بمحاولة إسقاط طريقة ABC على مؤسسة سونلغاز إلا أنها وجدنا مجموعة من الصعوبات تحول دون تطبيقه، ومن بينها صعوبة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، بالإضافة إلى عدم فهم المسؤولين بالمؤسسة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، أما بالنسبة للمقومات المساعدة على تطبيق ABC في المؤسسة فإن لديها هيكل تنظيمي محكم وواضح يساعد على تطبيق هذا النظام فيها، لأنه يمكنها من تخفيض تكاليفها.

خانم

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأحد التطورات في مجال محاسبة التكاليف، التي أثبتت فعاليتها في العديد من المؤسسات الاقتصادية من خلال تحفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق دون المساس بجودة المنتجات المقدمة.

كما يسمح تطبيق نظام التكاليف ABC بتتبع الأعباء واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها، حتى نتمكن من تحديد الأنشطة التي تساهم في تحقيق القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبئتها، وبهذا تتحقق المؤسسة بمحاجا بفضل قدرتها على التحكم في تكاليفها.

لذا جاءت هذه الدراسة لتوضيغ مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الإشكالية الرئيسية المطروحة : "هل يمكن تحسين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية".

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، خصص الفصل الأول للدراسة النظرية وعرض لأهم الدراسات السابقة حول الموضوع، أما الفصل الثاني فكان للدراسة الميدانية في شركة سونلغاز وحدة ورقلة-ريفيـ.

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى نتائج واختبار للفرضيات، التوصيات والاقتراحات كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاقاً جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

أولاً : الاستنتاجات

وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ جل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة من بينها مؤسسة سونلغاز، بالرغم من الانتقادات التي شهدتها الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف؛
- ✓ نظام ABC أكثر موثوقية لمحاسبة التكاليف، وذلك لقدرته على تتبع التكاليف الغير مباشرة بشكل دقيق وموثوق؛
- ✓ نظام ABC يركز على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة تتنازل عنها؛
- ✓ جوهر نظام ABC يمكن في استخدام مسبيات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص تكلفة الأنشطة، وهي إحدى المميزات التي تميز نظام ABC على أنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف؛
- ✓ يقوم نظام ABC على فكرة الأنشطة تستهلك الموارد وليس المنتجات، بل هذه الأخيرة تستهلك الأنشطة؛
- ✓ وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لمؤسسة سونلغاز نظر لعدم وجود هيكلة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

ثانيا : التوصيات

انطلاق من النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات من شأنها أن تكون حلولا لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة.

- ✓ نصح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإتباع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وذلك لتحديد الدقيق لتكاليفها، وهذا يعود إليها بمجموعة من الفوائد؛
- ✓ نصح مؤسسة سونالغاز بإعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات وبالخصوص التكاليف الغير مباشرة،
- ✓ على مؤسسة سونالغاز الاهتمام بمسبيات التكلفة لكل نشاط وبالتالي تسهيل عملية التحليل الدقيق للأنشطة فيها؛
- ✓ نصح مؤسسة سونالغاز على توفير إطار بشرية مؤهلة، بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام ABC بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال، وذلك لضمان قرارات ونتائج سليمة ودقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لتقديم منتجات ذات جودة عالية.

وفي الأخير نرى أن الاهتمام بنظام ABC في المؤسسات الاقتصادية، وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعثرة في سوق المنافسة الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متسرع لأن هذا النظام يساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها واحتساب تكلفة كل منها بشكل دقيق ما يساعدها على اختيار القرار المناسب لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم وتكلفتها وحجم الطلب عليها.

ثالثا : أفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف، وخصوصا موضوع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي أصبح اهتمام الكثير للدارسين لما له من أهمية في تقديم معلومات أكثر دقة من الطرق الأخرى، والتي يكون لها أثر كبير وفعال لدى المؤسسات الاقتصادية، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات للدراسات المستقبلية ذكر منها كالأتي :

- ✓ مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ أثار تبني محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على القرارات التسعير في المؤسسة؟
- ✓ تصور مقترن بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المراجع والمصادر

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ/الكتب :

- 1 إسماعيل يحيى تكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، عمان، الأردن، 2006.
 - 2 ناصر دادي عدون، وأخرون، هرآبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية) دار المحمدية، الجزائر
 - 3 هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
 - 4 محمود منصور، شبل موسى، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح ABC، جامعة الأزهر، كلية التجارة الإسكندرية، مصر، 2008.
 - 5 إيهاب نظمي، وأخرون، الأصول المحاسبية والأسس العملية في المحاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل، الأردن، 2011.
- ب/البحوث الجامعية :
- 6 بوخلوة بلقيس، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعظيم ربحية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة سونالغاز ورقلة- حضري، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2013.
 - 7 علا أسلامة الشعراوي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجحة في المصادر الإسلامية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
 - 8 غفران محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتتجانسة في المحاسبة التحليلي لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.
 - 9 -أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترن لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الفلسطينية، رسالة ماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة، 2005.
 - 10 - خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترن لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
 - 11 - أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء مذكرة ماجستير بالجامعة الجزائر 3، 2010.
 - 12 - خديجة بوشنودقة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماجستير، سنة ، 2012، جامعة البويرة
 - 13 - أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير بجامعة الجزائر 3، 2010/2011.
 - 14 - أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير بجامعة الشرق الأوسط بعمان، 2008.

15 - سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد بوقرة، كلية التجارة ، سنة 2007.

16 - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على الأساس الشاطئ ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير بجامعة محمد خيضر ببكره، 2005.

ج/ المجالات العلمية المحكمة :

17 - نور محمد الخطيب- سويسى هواري، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في القطاع الخدمات الجامعية، مقال منشور مجلة أداء المؤسسات بالجامعة ورقلة، 2013.

18 - زينب جبار يوسف/ هيفاء عبد الغاني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في القرارات الإدارية، مقال منشور في عدد 4 بجامعة بابل بالعراق، 2014.

19 - ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق التكاليف الأنشطة في المستشفيات حكومية فلسطينية بغزة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلة 23، العدد الأول، غزة فلسطين، 2007.

20 - فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مقال منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 67 في العراق، 2007.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

1- DE'TICE ET FRANCIS GRANDGVILAT COMPTABILITE' DE GESTION, 7ème EDITION, EDITION GUATINO, PARIS-France, 2003 .

2- Patrick Boisselier , **Contrôle De Gestion Cours Et Application**, Vuibert, Paris, 1999.

3- Martin Nelissa, (2005) “ the Association between Activity Based Costing System Adoption And Hospital Performance” Univerisity of Southren California.3660 Trousdale Parkway, Los Angeles, CA90089-0441, USA

الملاجف

Société de Distribution de l'électricité et d'EXERCICE : 2013:_{Société}
CENTRE DD OUARGLA RURAL PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique

Compte	Libelle	Débit	Crédit
905	ACHATS REFLECHIES	564 179,09	0,00
906	CHARGES REFLECHIES	0,00	799 213 649,68
907	PRODUITS REFLECHIS	2 026 149 684,19	0,00
908	CESSIONS INTER UNITES REFLECHI	0,00	1 388 679 576,86
90	COMPTES REFLECHIS	0,00	161 179 363,26
9233	DISTRIB ELECTRICITE ET GAZ	349 049 640,32	0,00
9233T1	DIRECTION REGIONALE OUARGLA II	56 034 386,98	0,00
9233T2	GESTION DES SYSTEMES INFORMATI	9 023 559,08	0,00
9233T3	ETUDES D EXECUTION ET TRAVAUX	56 826 551,84	0,00
9233T4	RELATIONS COMMERCIALES	46 398 412,63	0,00
9233T5	EXPLOITATION ELECTRICITE	63 423 234,36	0,00
9233T6	EXPLOITATION GAZ	41 175 112,19	0,00
9233T7	FINANCES COMPTABILITE	26 758 856,71	0,00
9233T8	RESSOURCES HUMAINES	21 330 465,31	0,00
9233T9	AFFAIRES GENERALES	28 079 061,22	0,00
9233T	DIRECTION REGIONALE OUARGLA II	349 049 640,32	0,00
923	ADMINISTRATION REGIONALE	349 049 640,32	0,00
9242	ADM LOCAL TECHNIQUE ELECTRICIT	35 308 615,44	0,00
9242T1	DR OUARGLA II	35 308 615,44	0,00

9243	ADM LOCAL TECHNIQUE GAZ	36 365 227,98	0,00
9243T1	DR OUARGLA II	36 365 227,98	0,00
9245	ADM LOCALE COMMERCIALE	60 184 234,05	0,00
9245T1	DR OUARGLA II	60 184 234,05	0,00
924	ADMINISTRATION LOCALE	131 858 077,47	0,00
9252	FORMATION PROF SPEC ET RECYCLA	770 686,69	0,00
9252T1	DR OUARGLA II	770 686,69	0,00
9253	PERFECT PROF EN ALGERIE	6 027 984,10	0,00
9253T1	DR OUARGLA II	6 027 984,10	0,00
9254	PERFECT PROF A L'ETRANGER	487 917,61	0,00
9254T1	DR OUARGLA II	487 917,61	0,00
9257	APPRENTISSAGE	2 620,00	0,00
9257T1	DR OUARGLA II	2 620,00	0,00
9259	COURS DU SOIR ET PAR CORRESP	5 800,00	0,00
9259T1	DR OUARGLA II	5 800,00	0,00
925	FORMATION	7 295 008,40	0,00
9283	VEHICULES ADMINISTRATION REGIO	12 621 408,05	0,00
9284	ADMININISTRATION LOCALE	7 271 087,84	0,00
928	VEHICULES ET ENGINS	19 892 495,89	0,00
92	COMPTES DE SECTIONS	508 095 222,08	0,00
9321	RESEAU DITRIBUTION ELECTRICITE	120 604 469,71	0,00
9321T1	DIRECTION REGIONALE OUARGLA II	120 604 469,71	0,00
9321T	DR OUARGLA II	120 604 469,71	0,00
9323	DISTRIBUTION PUBLIQUE ELECTRIC	1 145 901 929,01	0,00
9323T1	DIRECTION REGIONALE	1 145 901 929,01	0,00

	OUARGLA II		
9323T	DR OUARGLA II	1 145 901 929,01	0,00
932	DISTRIBUTION ELECTRICITE	1 266 506 398,72	0,00
9331	RESEAU DISTRIBUTION GAZ	75 260,00	0,00
9331T1	DIRECTION REGIONALE OUARGLA II	75 260,00	0,00
9331T	DR OUARGLA II	75 260,00	0,00
9333	DISTRIBUTION PUBLIQUE GAZ	236 581 881,95	0,00
9333T1	DIRECTION REGIONALE OUARGLA II	236 581 881,95	0,00
933	DISTRIBUTION GAZ	236 657 141,95	0,00
9372	T P R ELECTRICITE	19 730 995,25	0,00
9372T1	DIRECTION REGIONALE OUARGLA II	19 730 995,25	0,00
9372T	DR OUARGLA II	19 730 995,25	0,00
9373	T P R GAZ	3 545 800,00	0,00
9373T1	BIRECTION REGIONALE OUARGLA II	3 545 800,00	0,00
9373T	DR OUARGLA II	3 545 800,00	0,00
937	ACTIVITES ANNEXES	23 276 795,25	0,00
9389	ACTIVITES DIVERSES	107 626,33	0,00
9389T1	DR OUARGLA II	107 626,33	0,00
938	ACTIVITES NON PROFESSIONNELLES	107 626,33	0,00
93	CÔUT ET PRIX DE REVIENT EXPLOITATION	1 526 547 962,25	0,00
9710	RESORP FRS PRELIM ET AMORT EXC	0,00	0,00
97112	DEPRECIAIT DES CREANCES CLIENTS	2 098 494,42	0,00
9711	PROVISIONS	2 098 494,42	0,00
97120	CHARG SUR EXERCICES	496 756,50	0,00

	ANTERIEURS		
97123	AUTRES CHARG EXCEPT	102 073,50	0,00
9712	CHARG EXER ANT OU EXCEPTIONNEL	598 830,00	0,00
971	CHARGES NON INCORPORABLES	2 697 324,42	0,00
9731	DIFF SUR FRAIS DEPERSONNEL	91 023 021,86	0,00
9738	DIFF SUR AMORTISSEMENT	0,00	0,00
973	DIFF SUR CHARGES INCORPORABLES	91 023 021,86	0,00
9770	PROD DES EXERC ANTERIEURS	0,00	144 198 359,64
9772	PROD CESS AUT ELEM ACTIF CEDES	0,00	75 000,00
9773	AUTRES PRODUITS D EXPLOITATION	0,00	48 026 909,55
9774	PRODUITS D'EXPLOITATION	0,00	454 351,08
977	PROD D'EXPLOITATION NON INCORP	0,00	192 754 620,27
9796	DIVERS	59 249 468,27	0,00
979	ENREGISTREMENTS PROVISOIRES	59 249 468,27	0,00
97	COMPTES DE DIF D'INCORPORATION	0,00	39 784 805,72
9823	RESULTAT DISTRI PUBLI ELECTRIC	0,00	1 537 418 359,14
9823T1	DR OUARGLA II	0,00	1 537 418 359,14
982	RESULTAT DISTRIBUTION ELECTRIC	0,00	1 537 418 359,14
9832	RESULTAT CLIENTS INDUST GAZ	0,00	77 678 233,06
9832T1	DD OUARGLA RURAL CLIENTS HAUTE PRESSION	0,00	77 678 233,06
9833	RESULTAT DISTRI PUBLIQUE GAZ	0,00	54 536 095,85
9833T1	DR OUARGLA II	0,00	54 536 095,85

983	RESULTAT DISTRIBUTION GAZ	0,00	132 214 328,91
9872	RESULTAT TPR ELECTRICITE	0,00	163 264 124,55
9872T1	DR OUARGLA II	0,00	163 264 124,55
9873	RESULTAT TPR GAZ	0,00	244 654,66
9873T1	DR OUARGLA II	0,00	244 654,66
987	RESULTAT T P R	0,00	163 508 779,21
98	COMPTE DE RESULTAT	0,00	1 833 141 467,26
TOTAL GENERAL		4 214 326 862,16	4 214 326 862,16

الْفَقِيرُ

الفهرس

الصفحة	الفهرس
II	الإهداء
57	الشكر
57	الملخص
57	قائمة المخنويات
57	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
X57	قائمة الملاحق
X57	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة
3	المطلب الأول : عرض عام لطريقة ABC
3	الفرع الأول : مفهوم وخصائص طريقة ABC
4	الفرع الثاني : مبادئ والافتراضات التي تقوم عليه طريقة ABC
6	الفرع الثالث : الخطوات المتبعة لتطبيق طريقة ABC
10	المطلب الثاني : مدعمات ومعيقات طريقة ABC
10	الفرع الأول : الظروف الداعمة لتطبيق طريقة ABC
10	الفرع الثاني : المعوقات التي تواجه تطبيق طريقة ABC
11	المطلب الثالث : المقارنة بين طريقة ABC وطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف
14	المبحث الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة
14	المطلب الأول : الدراسات السابقة للموضوع
17	المطلب الثاني : مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
19	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : تصور تطبيق طريقة ABC في شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة 2013
21	تمهيد
22	المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة
22	المطلب الأول : طريقة الدراسة

الفهرس

22	الفرع الأول : مجتمع وعينات الدراسة
25	الفرع الثاني : تحديد متغيرات الدراسة
25	المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع المعلومات
25	الفرع الأول : أدوات معالجة المعطيات
25	الفرع الثاني : الأساليب الإحصائية المستخدمة
26	المبحث الثاني : نتائج ومناقشة الدراسة
26	المطلب الأول : نتائج الدراسة
26	الفرع الأول : عرض نظام التكاليف المستخدمة في المؤسسة
29	الفرع الثاني : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة
36	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
37	الفرع الأول : تحليل نتائج تطبيق طريقة الأقسام المتحانسة
39	الفرع الثاني : تحليل نتائج تطبيق طريقة ABC
43	خلاصة الفصل الثاني
45	الخاتمة
48	المراجع والمصادر
51	الملاحق
57	الفهرس