

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

اقترح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

(ABC) لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز سونلغاز - الأغواط

الأستاذ المشرف:

د. سعيداني محمد سعيد

من إعداد الطالب:

التلي أحمد

لجنة المناقشة:

رئيسا

أستاذ محاضر

- د. مخلوفي الطاهر

ممتحنا

أستاذ محاضر

- د. قرادي عبد القادر

مشرفا

أستاذ محاضر

- د. سعيداني محمد سعيد

محضر رقم 01 / م. ت / 2023 بتاريخ 2023/06/05

السنة الجامعية 2022/2023

إهداء..

إلى الوالدين الكريمين

إلى كل من وقف بجانبى صيلة فترة إعداد المذكرة

إلى كل العائلة من كبيرهم إلى صغيرهم

إلى كل من علمني حرفا

إلى جميع الأصدقاء والأصدقاء

إلى كل هؤلاء أهدي هذا

العهد المتواضع...

شكر وتقدير..

أتقدم بالشكر الجزيل

إلى كل من ساعد في انجاز هذا العمل من قريب
أو بعيد وخاصة الأستاذ سعيداني محمد سعيد
لإشرافه على هذه المذكرة
وحرصه ومتابعته لنا.

كما لا أنسى أن أتقدم بالشكر والاحترام والتقدير
إلى كل أساتذة تخصي محاسبة وتدقيق وإلى
موظفي مديرية سونلغاز الأغواض على سعة
صبرهم وإرشاداتهم.

ملخص

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدى استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأحد أهم التطورات المستخدمة في الشركات الكبرى وقد هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار تصوري لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكذا معرفة ما إذا كان النظام يساهم في تحسين أداء المؤسسة. من خلال طرح الإشكالية التالية: ما هو تأثير نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟ ما محدودية استخدام الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية؟ ماهي العوامل المساعدة في تطبيق نظام محاسبة تكاليف المبني على الأنشطة؟

تناول الجانب النظري لمحاسبة التكاليف وعرض مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف، وتم التطرق إلى محاسبة التكاليف كنظام معلومات، ومفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة ثم الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء. أما من الجانب التطبيقي، والذي يمثل الدراسة التطبيقية والتمثلة في دراسة حالة مؤسسة سونلغاز الأغواط ودراسة تكاليف مؤسسة سونلغاز بطريقة الأقسام المتجانسة ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم تطبيق النظام المقترح داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالأغواط (سونلغاز) باستخدام منهج دراسة الحالة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي: تستخدم مؤسسة سونلغاز الأغواط طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة تكاليفها، وجود عدة صعوبات أدت إلى عرقلة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة، بين لنا الأنشطة التي تعطي قيمة للمنتج وبالتالي زيادة الاهتمام بها، أما بالنسبة للأنشطة التي لا تعطي قيمة فيجب تخفيض تكاليفها، مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: نظام حساب التكاليف المبني على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، الأداء، تحسين الأداء.

Résumé

Cette étude a permis de mettre en lumière dans quelle mesure le système de comptabilité par activité est utilisé comme l'un des développements les plus importants utilisés dans les grandes entreprises.

En posant le problème suivant : Quel est l'impact du système de calcul des coûts basé sur les activités dans l'amélioration de la performance de l'entreprise économique ? Quelles sont les limites de l'utilisation des méthodes traditionnelles de comptabilité analytique dans les institutions algériennes ? Quels sont les facteurs qui contribuent à l'application du système de comptabilité analytique basé sur les activités ?

Il traitait de l'aspect théorique de la comptabilité analytique et présentait des notions générales sur la comptabilité analytique : la comptabilité analytique en tant que système d'information, des notions générales sur la performance dans l'organisation, puis les méthodes modernes de comptabilité analytique et son rôle dans l'amélioration de la performance. Quant au volet appliqué, qui représente l'étude appliquée représentée dans l'étude de cas de la Corporation Sonelgaz de Laghouat et l'étude des coûts de la Corporation Sonelgaz selon la méthode des départements homogènes.

Cette étude a abouti à un ensemble de résultats dont les plus importants sont les suivants : La Fondation Sonelgaz Laghouat utilise la méthode des divisions homogènes dans la gestion de ses coûts, et l'existence de plusieurs difficultés qui ont entravé l'application du système de calcul des coûts par activités dans l'institution, nous montrant les activités qui donnent de la valeur au produit et donc augmentent l'intérêt pour celui-ci. Quant aux activités qui ne donnent pas de valeur, leurs coûts doivent être réduits, ce qui conduit à améliorer la performance de l'institution.


Mots clés : **Systeme d'établissement des coûts par activité, Comptabilité analytique, les méthodes modernes de comptabilisation des couts, la performance, l'amélioration des performances.**

فهرس المحتويات

I	شكر وتقدير
II	إهداء
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
V	فهرس الأشكال، الجداول والاختصارات
أ- و	المقدمة العامة
41-06	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
08	المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف
10	المطلب الثاني: مكونات ووظائف نظام محاسبة التكاليف
11	المطلب الثالث: مقومات نظام محاسبة التكاليف
13	المبحث الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
13	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
22	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة
30	المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة
30	المطلب الأول: ماهية الأداء
32	المطلب الثاني: تقييم الأداء
35	المطلب الثالث: تحسين الأداء
38	المبحث الرابع: دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء
38	المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف (ABC) في تحسين الأداء
39	المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء
39	المطلب الثالث: دور الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين الأداء
41	خلاصة الفصل

فهرس المحتويات

65-42	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز الأوغاط -
42	تمهيد
43	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكهرباء والغاز (SONELGAZ) - الأوغاط
43	المطلب الأول: لمحة تاريخ عن مؤسسة الكهرباء والغاز وتعريفها
45	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة (سونلغاز الأوغاط)
47	المطلب الثالث: تقديم المصلحة الخاصة بالدراسة (قسم المحاسبة والمالية)
49	المبحث الثاني: دراسة تكاليف المؤسسة بطريقة الأقسام المتجانسة
49	المطلب الأول: عرض حسابات المؤسسة
51	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة (سونلغاز الأوغاط)
54	المطلب الثالث: حساب تكاليف الغاز والكهرباء وفق نظام الأقسام المتجانسة
54	المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
54	المطلب الأول: حساب تكاليف الكهرباء والغاز وفق نظام (ABC)
63	المطلب الثاني: دراسة مخرجات نظام (ABC)
65	خلاصة الفصل
69-66	الخاتمة العامة
72-70	قائمة المراجع
80-73	الملاحق



قائمة الجداول،
الاختصارات،
الاشكال والملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
18	نموذج لبعض الأنشطة ومسببات التكلفة	01
20	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية	02
52	توزيع الأعباء الغير مباشرة	03
53	تجميع الأعباء المباشرة	04
57	حساب تكلفة الأنشطة	05
58	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط	06
60	عدد مسببات التكلفة لكل من الغاز والكهرباء	07
61	حساب مجموع التكاليف الغير مباشرة المخصصة لكل من الكهرباء والغاز	08
63	الفرق بين النتيجة حسب النظام التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC	09
64	الفرق بين نتيجة التكاليف الغير مباشرة لكل من الكهرباء والغاز حسب النظام التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC	10

قائمة الاختصارات

الاختصار	العبرة باللغة الأجنبية	العبرة بالعربية
A.B.C	Activity-Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
A.B.M	Activity-Based Management	نظام الإدارة على أساس الأنشطة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
17	تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة	01
19	يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة	02
24	سير عملية التكلفة المستهدفة	03
28	العلاقة بين نظامي ABC و ABM	04
36	نموذج تحسين الأداء	05
46	الهيكل التنظيمي لمركز سونلغاز - الأغواط-	06
48	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية لسونلغاز - الأغواط-	07

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الميزانية التحليلية لسنة 2022

مقدمة

تعتبر المؤسسة العنصر الأساسي في استغلال الموارد الضرورية، حيث تكمن أهميتها في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال بقاءها واستمرارها، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتيجة دقيقة ومقنعة.

ولقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة المستخدمة، ونظرا لكبر حجمها أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة وتعقد العملية الإدارية، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنظيم والرقابة الفعالة.

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في عملية إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحليل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

ومع زيادة التطور في الأنظمة الإنتاجية وظهور تقنيات حديثة في التصنيع أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، ونظام التكلفة المستهدفة، وتكلفة حياة المنتج أو ما يسمى بالإنتاج اللحظي وغيرها، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات.

❖ الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية

ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو تأثير نظام التكاليف المبني على الأنشطة على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وتتفرع عنها الأسئلة التالية:

1. ما محدودية استخدام الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية؟
2. ما هي العوامل المساعدة في تطبيق نظام محاسبة حديثة للتكاليف كنظام الـ ABC؟
3. هل المؤسسة محل الدراسة ترغب في تطبيق نظام محاسبة تكاليف لغرض تحسين الأداء؟

❖ فرضيات البحث:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ أغلب المؤسسات الجزائرية مازالت تستخدم الطرق التقليدية في معالجة تكاليفها؛
- ✓ توجد عوائق تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ يمكننا تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة من أجل تخفيض التكاليف وتحسين الأداء؛

دوافع اختيار البحث

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية، حيث تتمثل الاعتبارات فيما يأتي:

- لفت انتباه الإداريين داخل المؤسسة إلى تأكيد فعالية محاسبة التكاليف الحديثة كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.
- إبراز أهمية تثبيت مبادئ محاسبة التكاليف الحديثة الواجب تبنيها من طرف المؤسسة الاقتصادية؛ محاولة إثراء المكتبة بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري.

أما عن المبررات الذاتية فهي كما يلي:

- * الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بمالية المؤسسة، بالإضافة إلى توافق الموضوع مع التخصص المتبع.
- * الميل الشخصي إلى التقنيات الكمية وخاصة المالية في ميدان تسيير المؤسسات.
- * إمكانية مواصلة البحث في الأداء الكلي للمؤسسة.

أهداف البحث وأهميته

تتبع أهمية الدراسة من الهدف الذي تسعى إليه، كما تبرز أهميتها أيضا من المجال الذي سنتناوله هذه الدراسة لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي:

- ↳ التعرف على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وكيفية تطبيقها.
- ↳ كيفية تكوين نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة.
- ↳ معرفة الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسة الاقتصادية.
- ↳ تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من التقليدية إلى الحديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

منهجية البحث

يمكن الاعتماد في تحليل هذا البحث، كما هو معمول به في مثل البحوث على جزئين:

- **الجزئي النظري:** للإجابة عن إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من عدمها، اخترنا المنهج الوصفي، الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين، مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة، وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب وبعض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

❖ **الجزء التطبيقي:** تطرقنا من خلاله لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالاعتماد على أسلوب دراسة حالة لواحدة من المؤسسات الجزائرية.

📖 حدود البحث

❖ **الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مؤسسة سونلغاز الأغواط.

❖ **الحدود الزمنية:** شملت دراستنا شهر أفريل من العام الدراسي الحالي 2022-2023.

📖 الدراسات السابقة

▪ دراسة سالمى ياسين "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة" دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة الجزائر 3 - الجزائر، 2009-2010.

وتتجلى أهداف هذه الدراسة في هذا المجال هو تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي النتائج بدقة وبأكثر مصداقية، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في تحديد التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة. ومن خلال ما جاء في هذه الدراسة يتبين لنا أوجه التشابه وأوجه الاختلاف، أما عن التشابه فيمكن في دراسة الأنظمة الحديثة لحاسبة التكاليف أما الاختلاف في كوننا درسنا دورها في تحسين الأداء بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

▪ دراسة حابي أحمد "مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 03 - الجزائر، 2010-2011.

من خلال هذه المذكرة تبين أن صاحبها تطرق إلى مقارنة طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بحاسبة التكاليف وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها.

ومن خلال ما جاء في هذه الدراسة يتبين لنا بعض من أوجه التشابه وأيضا الاختلاف، أما عن التشابه فنجد من خلال دراستنا لحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أما الاختلاف في كوننا درسنا دور هذا النظام في تحسين الأداء في المؤسسة الجزائرية.

■ دراسة عز الدين بن موسى " أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، 2012-2013.

من خلال هذه الدراسة تبين أن صاحبها تطرق إلى دراسة مدى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومدى توفيره للبيانات اللازمة لمعالجة القصور من تطبيق الأنظمة التقليدية، وإمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها.

من خلال ما جاء في هذه الدراسة تبين لنا أوجه التشابه والاختلاف، أما أوجه التشابه فنجد في دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما الاختلاف في الدراسة التطبيقية كوننا درسنا مؤسسة الاقتصادية مؤسسة سونلغاز الأغواط.

■ دراسة أمين بن السعيد "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.

من خلال هذه الدراسة تبين أن صاحبها ألقى الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بين الفلسفة التي جاء بها هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي نقائص وتدارك عجز الأنظمة الكفوية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

من خلال ما جاء في هذه الدراسة تبين لنا أن هناك أوجه تشابه من خلال دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومدى مساهمته في تخفيض التكاليف وتحسين أداء المؤسسة أما الاختلاف في الدراسة التطبيقية أيضا واختلاف طبيعة المؤسستين محل الدراسة.


هيكل الدراسة

للإجابة على الأسئلة المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين اثنين الأول يتعلق بالجانب النظري والآخر خصص للجانب التطبيقي.

- حيث تم تخصيص الفصل الأول للإطار النظري لمحاسبة التكاليف وتم تقسيمه إلى أربع مباحث في المبحث الأول تم عرض مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى محاسبة التكاليف كنظام معلومات، والمبحث الثالث خصص لمفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة، في المبحث الرابع تم التطرق فيه إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء.
- أما الفصل الثاني والذي يمثل الدراسة التطبيقية والمتمثلة في دراسة حالة مؤسسة سونلغاز الأغواط وقسم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تم تقديم مؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثاني بعنوان دراسة تكاليف مؤسسة سونلغاز بطريقة الأقسام المتجانسة، والمبحث الثالث بعنوان تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة.

صعوبات البحث

- ✓ تشعب المعلومات حول التكاليف في المؤسسة وصعوبة الحصول على المعلومات.
- ✓ استخدام المؤسسة لشبكة داخلية غير متاحة في كل وقت.
- ✓ صعوبة ترجمة الوثائق المقدمة من طرف الدراسة محل الدراسة.



الفصل الأول:
الإطار النظري
- محاسبة التكاليف -

تمهيد:

لقد ظهرت محاسبة التكاليف كنوع من أنواع المحاسبة تهتم بترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية، والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة إذ تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع، والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة.

وتعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها وبعد أن أصبح التحكم في التكاليف صعب ويستوجب التخفيض دائما بالتالي استوجب استخدام أدوات علمية لمراقبتها وإظهار أسبابها، لذا تم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة.

المبحث الرابع: دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة، ويكمن هدفها الأساسي في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، وقد لعبت محاسبة التكاليف دوراً هاماً وحيوياً في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها. فالتكاليف إذن مفردة مهمة جداً ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيقي الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

في هذا المطلب نقدم أهم تعاريف محاسبة التكاليف وأهدافها.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

هناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف:

فجمعية المحاسبين الدوليين (AIA) عرفتها: "بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها بأقصى درجة من الفاعلية".¹

أما عالم المحاسبة الأمريكي شارلز توماس هورنغرن (Charles Thomas HORNGREN)، فقد عرفها على أنها تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تفي بمختلف المجالات بدءاً من العمليات المتكررة إلى اتخاذ القرار الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة فضلاً عن أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين ومقرضين وجهات الحكومية... إلخ".²

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: "العلم الذي يهتم بتحديد وقياس وتحليل عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم وتقارير توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2006، ص 23.

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ.. تطبيقات)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، الأردن، 2000، ص

الإدارية وفرض الرقابة على عناصر التكلفة ورسم السياسات وتحسين مستوى الأداة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة مسبقاً وتحديد أسباب الانحرافات ومعالجتها".¹ وفي تعريف لآخر: " تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهدافها محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياستها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية".²

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف بأنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف يجب ألا ننظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

لقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث، نذكر أهمها:

- ☞ **تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها:** يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:³
- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
- حديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

1 لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 15.

2 إسماعيل حجازي، معالم، سعاد محاسبة التكاليف الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر، الأردن، 2013، ص 19

3 كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن،

2008، ص 17.

✍ **مساعدة الإدارة على التخطيط:** تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.¹

✍ **الرقابة على عناصر التكلفة:** تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف تهدف إلى مراقبتها والسيطرة عليها.

✍ **المساعدة على اتخاذ القرارات** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات.

ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- ✓ تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح
- ✓ اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به
- ✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج
- ✓ البيع للأسواق المحلية أو الخارجية

المطلب الثاني: مكونات ووظائف نظام محاسبة التكاليف

تم إلقاء الضوء في هذا المطلب على مكونات ووظائف نظام محاسبة التكاليف، والتي تتمثل فيما يلي:²

أولاً: مكونات نظام محاسبة التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف من العناصر التالية:

- **مدخلات النظام** تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وبهذا فهي المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها وتشغيلها وتبويبها، ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بالموضوعية والصلاحية والقابلية للقياس.
- **المعالجة أو تشغيل النظام** تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف واحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير والديناميكية المستمرة، ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات والكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.
- **مخرجات النظام** تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة استخدامها

¹ أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2003، ص 09.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2003، ص 17.

فاستخدام البيانات لغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وتعد التقارير الدورية والخاصة من النظام، إذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات والآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة، كما أنه من المهم جداً مراعاة توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها عند وضع النظام.

■ **التغذية العكسية** تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لأي نظام معلومات، وبدونها يصعب على النظام تحقيق أهدافه بالفعالية والكفاءة المنشودة وهذا في الحقيقة ما هو إلا انعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره هدفاً من أهداف دراسة التكاليف. والتغذية العكسية هي مجموعة المعلومات المرتجعة أو المرسله عكسياً من مستخدمي النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، التشغيل وكذا المخرجات.

ثانياً: وظائف نظام محاسبة التكاليف

وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلاً والتي ستنشأ تكاليف تخطيطية أو معيارية خلال فترة معينة، ولتحقيق هذه الوظيفة فإن التكاليف تحصر وتبويب وفقاً لتصنيفات مختلفة سواء صناعية أم غير صناعية، مباشرة أم غير مباشرة، تكاليف فترة أم تكاليف منتج أم ذلك من التصنيفات لمختلف أنواع التكاليف، حيث أنها تساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف، كما تسهل عملية توزيع وتخصيص التكاليف على المنتج النهائي.

المطلب الثالث: مقومات نظام محاسبة التكاليف:

تعتمد جميع الأنظمة على مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءاتها وتحقيق أهدافها، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على عدد من المقومات الأساسية، ترتبط وتتناسق هذه المقومات بشكل متكامل ومنسجم يساعد على تحقيق وظائف وأهداف نظام محاسبة التكاليف.

وتتمثل المقومات الرئيسية لنظام التكاليف فيما يلي¹

1- المستندات: يقصد بالمستندات النماذج التي تعدها المنشأة لتجميع البيانات عن الإنتاج والتكاليف وذلك بهدف تبويبها وتسجيلها في البطاقات والدفاتر الخاصة بها.

2- الدفاتر والسجلات: يختلف تصميم الدفاتر التي يمكن استخدامها لتجميع تكلفة المنتج أو تكلفة مراكز النشاط باختلاف الطريقة التي تجمع فيها بيانات التكاليف وفيما إذا كانت هذه الطريقة تستخدم مجموعة دفترية واحدة لأغراض المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف طريقة (الاندماج أو تستخدم مجموعة دفترية منفصلة لكل منها (طريقة الانفصال).

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص274.

3- تقارير التكاليف: يجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، ولما كانت أهداف محاسبة التكاليف تتركز في تحديد التكاليف الفعلية والرقابة على عناصر التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية.¹

4- وحدة التكلفة: تعبر وحدة التكلفة عن الوحدة من المنتج النهائي الذي تنتجه المنشأة وينسب عليها من عنصر التكلفة، وقد يكون المنتج النهائي سلعة أو خدمة تقدمها المنشأة لعملائها وهذه الوحدة تختلف منتج لآخر. وترجع أهمية تحديد وحدات التكلفة من ضرورة التعرف على تكلفة وحدة المنتج لتحديد سعرها وتقييم المخزون وقياس أرباح الفترة، ولا يعتبر رقم إجمالي التكاليف ذا أهمية من ناحية الرقابة ما لم يتم اختيار وحدة التكاليف تناسب إليها التكاليف تناسب ونوع المنتج والمراحل الصناعية التي يمر بها.²

5- دليل مراكز التكلفة: وتعرف بأنه الوحدات الفنية أو الإدارية التي يتكون منها المشروع والتي تتخذ أساساً لخصر عناصر التكلفة بشكل مباشر، حيث تتميز كل وحدة منها بنشاط تختلف مقوماته عن النشاط الذي تؤديه الوحدة الأخرى، وليس هناك حجم معين أو شكل معين لمركز التكلفة وقبل تحديدها يجب مراعاة ما يلي:³

- التعرف على مجالات النشاطات المختلفة في المشروع.
- دراسة التخطيط الفني للمشروع الذي يبين العمليات الصناعية.
- دراسة التنظيم الإداري للمشروع لتحديد السلطات والمسؤوليات المتعلقة بكل مركز.

6- التقارير: هي وسيلة رقابية تستطيع الإدارة من خلالها معرفة مدى كفاءة استخدام المراكز المختلفة للموارد المتاحة لها ولتسهيل مهامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية وتقييم كفاءة الأداء، ويهتم نظام محاسبة التكاليف بالتقارير لأنها وسيلة من وسائل الاتصال في الهيكل الإداري وبواسطتها تطلع الإدارة العليا على تفاصيل العمل المنفذ أولاً بأول لتصدر قراراتها الإدارية المتعلقة بسير العمل في الوحدة الاقتصادية وتمكنها من الرقابة الفعالة على نشاط الوحدة وتقييم النتائج والتي في ضوءها يتم إجراء تعديل للسياسات والبرامج أو الاستمرار عليها في حالة كونها مناسبة للوحدة وعليه فإن الأهداف التي تتحقق من التقارير في ظل نظام محاسبة التكاليف هي:⁴

- الرقابة على استخدام عناصر التكاليف من خلال إطلاع على البيانات التفصيلية والفورية المتعلقة بتنفيذ العمليات وما يترتب عنها من تكاليف مباشرة وغير مباشرة.

¹ المرجع السابق ص 275.

² المرجع السابق ص 276.

³ عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001. ص 31

⁴ لبنى هاشم نعمان العاتي مرجع سبق ذكره، ص 84.

- تقييم كفاءة أداء المراكز من خلال كشف الانحرافات في الأداء الفعلي وتحليل تلك الانحرافات وتحديد أسبابها ومسبباتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها.
- اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالسياسات والخطط الحالية والمستقبلية من خلا ما تتضمنه التقارير من بيانات فعلية ومعيارية ومقدار الانحرافات ولكل مركز من المراكز المتعددة والمختلفة داخل الوحدة الاقتصادية.

المبحث الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف:

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)¹ * الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) *.

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان" حيث أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على أساس الأنشطة ABC، بداية التسعينيات فان الكثير من الشركات اعترفت بتطبيق نظام ABC وهناك دراسة من قبل " Innes و Mitchpill " عام 1995 أشارت إلى أن 20% من شركات انكلترا تبنت نظام ABC.²

أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

▪ مدخل لمفهوم الأنشطة:

لما كان نظام ABC التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد أساسا على النشاط فلا بد من الاطلاع على مفهوم وأنواع الأنشطة. فالنشاط هو " أي طلبا تأخذه المنشأة لصنع صناعة أو تأدية خدمة أو هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات غرض محدد".³

*ABC: Activity Based Costing

*ABM: Activity Based Management

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق ذكره، ص 160-161.

³ نفس المرجع، ص 162.

ويمكن تصنيف الأنشطة إلى نوعين:

الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء

أ. **الأنشطة المباشرة:** وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

ب. **الأنشطة الغير مباشرة:** هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام.

▪ تعريف نظام ال ABC وأهدافه:

هناك عدة تعريف لنظام ال ABC فيما يلي:¹

▪ يقصد بنظام ABC على أنه: مجموعة من الأنشطة المختلفة التي تستخدم المواد المتاحة ووحدات المنتج تستخدم تلك الأنشطة بمعنى آخر نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة المنتجات".

▪ وعرفه "Dovidsso" بأنه: "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها".

▪ وفي تعريف آخر بأنه: "طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية الغير المباشرة أو ما بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة".

▪ ويعرف أيضا أنه: "من الأنظمة الحديثة التي تقوم على فكرة أن الأنشطة التي تستهلك الموارد وأن المنتج أو الخدمة التي تنتهجها المنشأة التي تستهلك تلك الأنشطة".

ومن التعارف السابقة نستنتج أن نظام ABC هو:²

- نظام لتوزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي.
- نظام متكامل فهو يشمل كل مكونات النظام، مدخلات وعمليات التشغيل، مخرجات وتغذية عكسية
- نظام يقوم بتخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

¹ نفس المرجع، ص163.

² نفس المرجع، ص168.

إن نظام ABC يسعى لتحقيق الأهداف التالية:¹

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ تقديم معلومات مقيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ يساعد إدارة المنشأة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
- ✓ يساعد نظام ال ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
- ✓ تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

1- أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن تلخيص العوامل التي تزيد من ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:²

- تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة: لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة الانتاج وخصوصا في تلك المؤسسات التي تتصف عمليتها بالكثافة الآلية والزيادة غير العادية في التكاليف الغير المباشرة. فحدث بذلك تغيير في الأهمية النسبية لعناصر التكاليف، ولقد أدى هذا الأمر إلى ضرورة البحث عن أساليب جديدة لتحميل التكاليف الغير المباشرة والتي تعكس العلاقات الجديدة للتكاليف.

- زيادة حدة المنافسة: لا شك أن ما يشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وانفتاح في الأسواق قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية. وبالتالي أصبح هدف زيادة الحصة السوقية أو على الأقل المحافظة عليها من الأهداف الضرورية التي تشغل حيز كبير من تفكير إدارة المؤسسات وغالبا ما تكون استراتيجية قسم التسويق لتحقيق انخفاض في الأسعار كلما أمكن ذلك مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح. ويتمثل حل هذه المشكلة في ضرورة عمل المؤسسة على ترشيد استخداماتها لمواردها، لكي تكون أكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار.

- زيادة التنوع في المنتجات: إن تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات، ودرجة التعقيد يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوب لتقديمها، مما يتطلب التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، وبالتالي يجب تحديد وتعريف الأنشطة لكي يتم تحديد تحديدا دقيقا من خلال تتبع التكلفة من الأنشطة إلى المنتجات على أساس طلب المنتج أثناء التصنيع.

¹ نفس المرجع، ص 171.

² لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف - منهاج علمي وتطبيقي -، مرجع سبق ذكره، ص 51

2- خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هناك عدة خطوات لتصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتي يجب إتباعها خطوة بخطوة والمتمثلة فيما يلي:¹

أولاً: تحديد الأنشطة التي تستخدم الموارد اللازمة لإنتاج السلعة وتقديم الخدمة

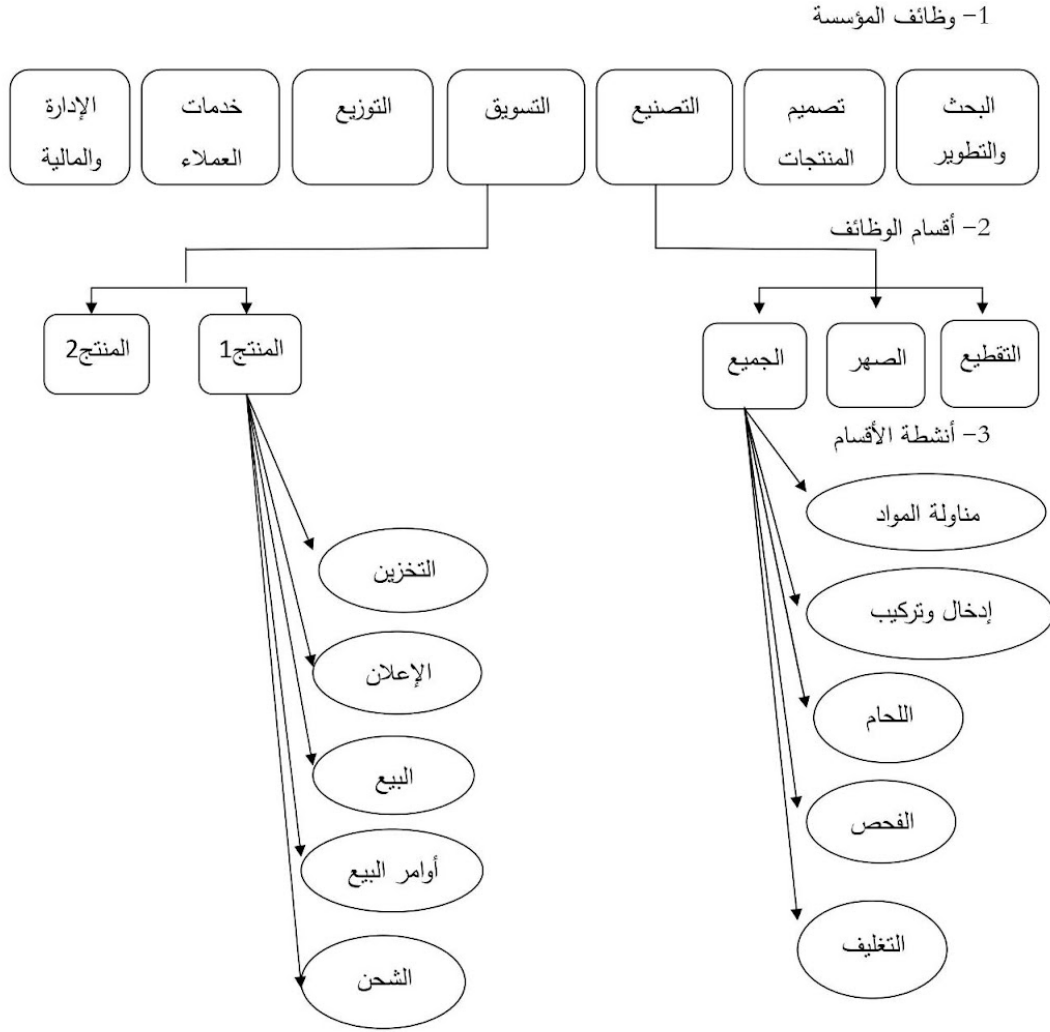
بيننا سابقاً أن عملية إنتاج سلعة تتم بعدد من المراحل الإنتاجية وفي كل مرحلة هناك عدد من الأنشطة منها ما هو رئيسي مثل نشاط تصنيع المنتجات ومنها ما هو فرعي مثل نشاط نقل المنتجات من نقطة إنتاج إلى أخرى ويمكن تعريف النشاط بأنه عمل أو مهمة أو مجموعة أعمال تستخدم الموارد المتاحة لتحقيق هدف معين هو إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وهو السبب في حدوث التكلفة ويتحدد عدد الأنشطة المنشأة أو درجة تعقيد العمليات الصناعية داخل المراحل الإنتاجية بمعنى أن المرحلة حسب حجم الإنتاجية تمثل عدد من الأنشطة وهي التي تحدد عدد الأنشطة المطلوبة لإنجاز العملية الصناعية.

ثانياً تحديد تكاليف الأنشطة

وهي الخطوة التالية بعد تحديد الأنشطة إذ يتم في هذه الخطوة تحديد استفاضة كل نشاط من عناصر التكلفة، حيث تتضمن تكلفة كل نشاط عناصر التكاليف المستخدمة تنفيذ هذا النشاط، سواء كانت عناصر تكاليف يمكن تتبعها وتخصيصها مباشرة على تكلفة النشاط أو عناصر التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها مباشرة على تكلفة النشاط التكاليف الغير المباشرة.

¹ بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة استشفائية مصحة الرمال بالوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه والاقتصاد التطبيقي وتسيير الخدمات، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر ،

الشكل رقم (1): تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 170

يوضح الشكل أعلاه تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة حيث كل قسم يمارس مجموعة من أنشطة.

ثالثاً: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة محرك التكلفة: هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمنتجات وهو مقياس كمي عددي يعبر عنه بالكميات أو بالأعداد كعدد ساعات عمل الآلات، كمية الموارد المنقولة، عدد مرات النقل، عدد الآلات... الخ.

وفي هذه الخطوة يتم اختيار مسبب التكلفة ملائم لكل نشاط من الأنشطة يتم بموجبه توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة وفيما يلي بعض الأنشطة ومسببات التكلفة.

الجدول رقم (1): نموذج لبعض الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
- تشغيل الآلات	- عدد ساعات الأشغال
- جدولة الإنتاج	- عدد دورات الإنتاج
- نقل الموارد	- عدد مرات المناوبة
- شراء الموارد	- عدد أوامر الشراء
- استخدام الموارد	- عدد مرات توريد المواد
- إعداد وتهيئة الآلات	- عدد مرات الإعداد
- صناعة الآلات	- عدد مرات الصيانة أو عدد الساعات
- فحص الجودة	- عدد مرات الفحص
- تعبئة وتغليف المنتجات	- عدد الصناديق
- مراقبة الإنتاج	- عدد الوحدات المنتجة
- التدفئة والتبريد	- المساحة م ²

المصدر: لبي هاشم نعمان العاني، مرجع سابق، ص 515

رابعاً: تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة

بعد أن تم تحديد مسببات التكلفة تأتي الخطوة التالية وهي توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة، بناء على مسببات التكلفة انطلاقاً من فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بهذه التكلفة وبالتالي التوصل إلى تكلفة كل منتج من المنتجات. ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

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

خامسا: تحديد تكلفة أهداف التكلفة

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات التكاليف وتحديد موجهاً التكلفة المناسبة، يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الأنشطة}}{\text{إجمالي عدد وحدات مسببات}}$$

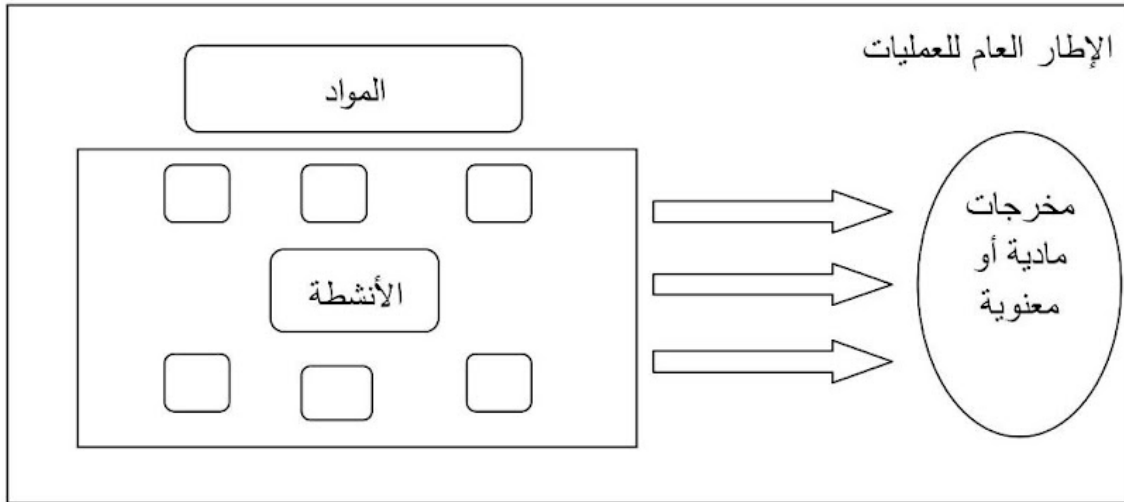
$$\text{نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة} = \text{تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة} \times \text{مجموع ما استهلكه المنتج.}$$

$$\text{تكاليف المنتج} = \text{نصيب كل منتج من التكاليف المباشرة} + \text{نصيب منتج من تكاليف الأنشطة.}$$

سادسا: العمليات

العملية هي توليفة من الأنشطة المسلسلة والمرتبطة مع بعضها البعض من المعلومات والهادفة إلى تقديم منتج محدد (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي، ويمكن اعتبار كل من التصنيع التطوير منتج جديد، الإمداد أمثلة عن العمليات التي يمكن أن توجد في المؤسسة والشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة.

الشكل رقم (2): يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة



المصدر: سعاد معاليم، نفس المرجع، ص 118

3- الفروقات الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

من خلال دراستنا للنظم التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم (2): مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.
يستخدم مؤشر التكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، يتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذات النشاط	يستخدم معدل تحصيل (واحد) للتكاليف الصناعية الغير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل التحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة أقسام أو عدة مجتمعات للمؤسسة.
لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال ضعيف).
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالي تمثل تكلفة العمل المباشرة أو تكلفة المواد المباشرة.
في أغلب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت عدد الأجزاء كمية الإنتاج.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلفة الأنشطة التي قامت ببنائه.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 166-167

من خلال الجدول يتبين لنا من نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على كل الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، بل تعتمد على متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الإجراء، كمية الإنتاج، عدد مرات الفحص، إعداد الفواتير (.....) ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببنائه.

أما الأنظمة التقليدية تتركز على المنتجات، وتقسّم التكاليف غير مباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع) ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة القياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة الشراء للمواد (لكل مادة مستعملة) ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمي الإنتاج.

4- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

بالرغم من المنافع والمزايا التي يحققها نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات بسبب العوائق التي تواجه المسيرين عند تطبيقه ومن بين هذه الانتقادات نذكر المحددات التالية:

- رغم أن ABC يسعى لفهم مسببات التكلفة الحقيقية لكل نشاط إلا أن الكثير من الأنشطة تعمل على زيادة الانحراف الكلي وذلك نظراً لاستخدام أسس حكومية تعتمد على زيادة الانحراف الكلي وذلك نظراً لاستخدام أسس حكومية تعتمد على الحجم الإنتاجية لتخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة على مستوى الدعم العام وغالباً ما تمثل هذه التكاليف الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف الغير المباشرة فضلاً عن الطرق الحديثة لمحااسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء حاجة المؤسسة في بعض الحالات لاستخدام أسس تخصيص كيفية تكون متاحة وسهلة القياس.

- ارتفاع تكاليف النظام إذ يتطلب تطبيق نظام تكاليف الأنشطة إلى كوادرات متخصصة وعلى مستوى عالي من الخبرة بالإضافة إلى احتياجه إلى تجميع كم هائل من المعلومات للحصول على بيانات التكلفة والتي تتطلب تضافر الجهود مما يجعل الشركات الصناعية تتردد في استخدامه.

- لقد طبق هذا النظام في احتساب الكلفة الكلية والتي تحتوي على تكاليف ثابتة، ونظام المبنى على أساس الأنشطة لا تقيس التكاليف الحدية اللازمة لإنتاج الوحدة.

- قد يتعارض تطبيق نظام تكاليف الأنشطة مع مبدأ الحيطة والحذر حيث أن المعلومات التي يقدمها النظام معلومات داخلية تعتمد على تقديرات متوقع حدوثها بين الأنشطة، وبالتالي يجب توخي الحذر عند استخدامها في القرارات الإستراتيجية.

- إن أهم انتقاد تعرض له نظام (ABC) هو صعوبة التطبيق بسبب صعوبة اختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الموظف المحاسبي.

المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة

تكسب التكلفة أهمية كبيرة في أي مؤسسة شأنها شأن أي منتج حيث بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بغرض المنتج المناسب، بالسعر المناسب.

يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي يتم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة الذي جعل الآلية عكسية وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

أولاً: نشأة التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، كما بذلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى الشركات الغربية، وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا و أوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها بعد ذلك تم إحداث تغييرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في عدة دول مختلفة، ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغييرات في تطبيق هذه التكلفة المستهدفة. وعلى رغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستخدام الواسع للتكلفة المستهدفة، فإن أغلبها تناول البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها في فهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية.¹

ثانياً: تعريف التكلفة المستهدفة وأهدافها

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من مداخل التكلفة الحديثة ولما له من فوائد ومزايا والذي يعتبر الهدف الرئيسي في تفوق اليابان وترجعها على عرش الاقتصاد العالمي، حيث يلعب هذا المدخل دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغييرات الاقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع.²

وفي تعريف آخر هي عبارة تقنية موجهة نحو العميل، استعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخرًا مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية، فهي تهدف إلى تحديد وتقدير حاجة للتطوير انطلاقاً

¹ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص 37.

² سالم عبد الله حلس ومحمد حسن حداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، 2012، ص 307.

من سوق ثم العمل على إشباع هذه الحاجة، أي هي عبارة عن تسيير الحاضر انطلاقاً من التبصر بالمستقبل".¹

أما أبو عودة فقد عرفها بأنها إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة والتي تساعد المؤسسة على المنافسة وتحقيق الأرباح التي ترغب بها عن طريق خفض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة والتنبؤ بنجاح سوق الخدمة والمنتج قبل الإنتاج وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية، وقد تم تعريف التكلفة المستهدفة للوحدة بأنها: تقدير طويل الأجل وحدة منتج أو خدمة، يساعد المنشأة في تحقيق ربح تشغيلي مستهدف لتكلفة وحدة منتج أو خدمة، يساعد المنشأة في تحقيق ربح تشغيلي مستهدف عندما يتم بيع الوحدة بسعر مستهدف".²

وبناء على ما سبق يمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه: نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف، يساعد المؤسسة على تحقيق الأرباح التي تهدف إليها وتلبية احتياجات العملاء من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية، كما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.³

أن نظام التكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم
- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه
- تطوير المنتج لجذب المستهلكين
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.

ثالثاً: خصائص تكاليف المنتجات المستهدفة

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص أهمها:⁴

- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها
- أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين جميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة

¹ راضية عطوي، مرجع سابق، ص 25.

² آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2012، ص 21.

³ راضية عطوي، مرجع سابق، ص 30

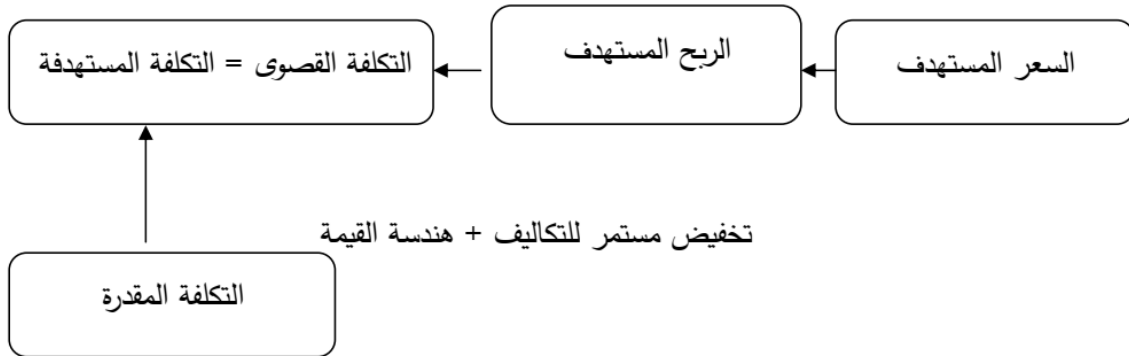
⁴ ميساء محمود محمد راجحان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 11-12.

- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، يتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة
- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية، بأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع
- يعتبر بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة.

رابعاً: خطوات تصميم نظام التكلفة المستهدفة

من المفترض أن عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عملية تفاعلية، بمعنى أن معظم الأنشطة في هذه العملية تحدث في نفس الوقت أو بشكل موازي، وقد لخص خطوات تصميم نظام التكلفة المستهدفة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): سير عملية التكلفة المستهدفة



المصدر: سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 123

ومن خلال الشكل نحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة فيما يلي:¹

1. تحديد سعر البيع المستهدف بعد المنطلق لهذه العملية وتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها، بالإضافة إلى أفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

¹ سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 125

2. تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.
3. تحديد التكلفة المستهدفة للحصول على التكلفة المستهدفة: يتم طرح الربح المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة.
4. تنظيم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

خامساً: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من المزايا والعيوب والتي سيتم التطرق إليها فيما يلي:¹

1- مزايا نظام التكلفة المستهدفة

تحدد وتتوزع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها ما يلي:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات بين الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
- يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن وملاءمتها لاتخاذ القرارات.

2 عيوب نظام التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج منها فيما يلي:

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

¹ ميساء محمود محمد راجحان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 11-12.

- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط ايجابيا بدرجة تعقيده وسلبا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- عندما يكون النظام مفهوما متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة لأجل تخفيض التكلفة تصبح السرية قيذا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- مشكل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.
- هناك مشكل آخر للتكلفة المستهدفة، ويتمثل في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ انه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

المطلب الثالث: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة مبنيا على أسس واحدة، حيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الإدارة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتباره مصدرا رئيسيا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، حيث يتم وضع وتصميم النظامين في مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر من أجل تحقيق أقصى حد للأداء الجيد.

أولا: تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة وأهدافه

يعرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبون وتحسين الربحية. وقد عرفها "HILION" بنفس الأسلوب، أما "MAHER" فقد عرفها بأنها: تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد أن ABM أساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل نظام التكاليف وبالتالي تحسين الربحية"¹.

وفي تعريف آخر هو: "إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المستلمة من قبل المستهلكين وزيادة الربح من جراء زيادة هذه القيمة ويعتمد نظام ABM على نظام ABC لأنه يعتبر مصدره الأساسي للمعلومات"².

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27/28، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 109

² نفس المرجع، ص 110.

ويعرف أيضا على أنه: "يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة ودراسة الأنشطة من أجل تقييمها بواسطة مقاييس الأداء مالية وغير مالية"¹ إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:²

- أداء الأعمال بتركيز على تأثير التغيرات على الأنشطة والعمليات لكل المجالات المتأثرة بضمنها التكاليف الغير المباشرة.
- إيجاد لغة مشتركة حيث بالتركيز على النشاط والعملية توفر معلومات لمتخذي القرار والمدراء العاملين بشكل أفضل.
- تأكيد على أن المنافع قد تحققت من خلال التدقيق اللاحق.

ثانيا مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ثلاث مراحل، وهي المراحل الثلاثة الأولى من المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC. وتتمثل فيما يلي:³

- 1- التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.
- 2 - تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.
- 3- تحديدا عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن للمؤسسات أن تهمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس ABC المتمثلة في توزيع التكاليف على أساس ABC المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتج على أساس النشاط نظامي الإدارة على أساس الأنشطة ABM يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى.

ثالثا: الفرق بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة

أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعرف بأنه المنهجية التي تدبر التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد الأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية من حيث التكلفة لكل نشاط.⁴

أما الإدارة على أساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين الخدمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام إلى المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

¹ نفس المرجع، ص 111.

² نفس المرجع، ص 111.

³ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، مرجع سابق، ص 113

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 369 - 370.

يختلف هدف النظامين فيما يلي:

ABC ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج

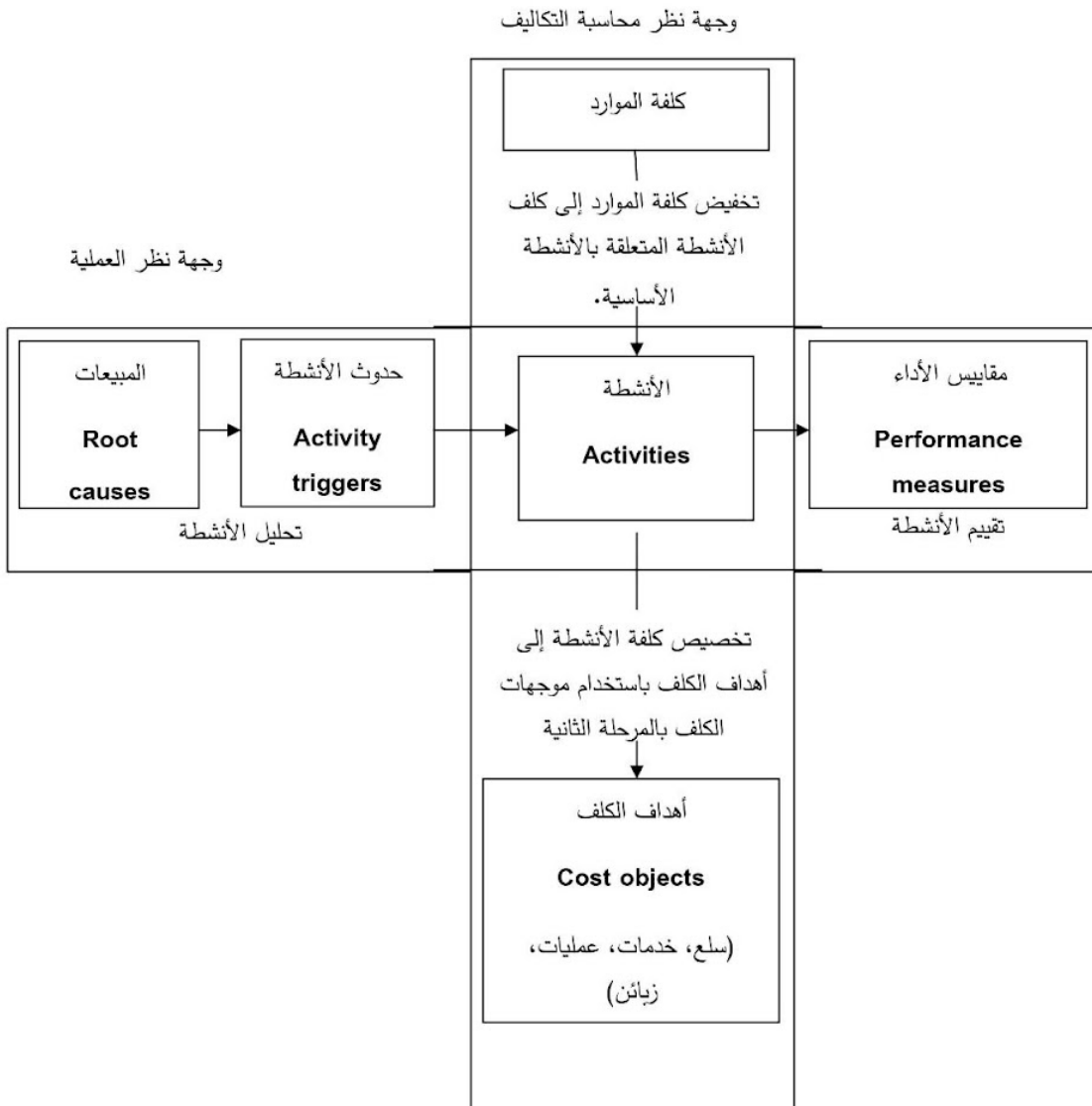
موارد ← أنشطة ← تكلفة الإنتاج (هدف)

ABM ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

موارد ← أنشطة ← تقييم الأنشطة (هدف)

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم ترابط النظامين فنرى أن HILION عبر عن وجود تداخل بينهما.

الشكل رقم (4): العلاقة بين نظامي ABC و ABM



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 368

من خلال هذا الشكل نستنتج أن من جهة نظر محاسبة التكاليف أو من جهة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد إلى تكلفة الأنشطة الأساسية، ثم يتم تخصيص هذه الأخيرة على

المنتجات باستعمال مسببات التكلفة، أما من وجهة نظر العملية أو من جهة نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وذلك من أجل تحليلها وتقييمها، أما من وجهة التداخل بينهما فان كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، ويعتبر كل نظام منهما مكملًا للآخر.

رابعاً: مزايا نظام الإدارة على أساس الأنشطة

يتميز نظام ABM بعدة مزايا نذكر منها ما يلي:¹

- لا توفر عمليات احتساب العائد على الاستثمارات للأنظمة التقليدية مستوى التفصيل الذي يقدمه هذا التحليل. فالتحليل التقليدي يركز على مستوى عالي جداً من تأثير التغيرات على الحسابات المتعلقة بالموارد الاقتصادية المجتمعة ورأس العامل في حين أن تحليل ACCM يقوم بتحليل الكلف غير المباشرة المرتبطة بحركة ودورة الحساب وكذلك الكلف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون والتي غالباً ما تبقى مخفية في الأنظمة التقليدية.

- يساعد في التحليل على ترتيب الفرص حسب أسبقيتها إذ ترتب الأنشطة حسب الكلفة بأنها ذات قيمة مضافة مقابل عدم وجود قيمة مضافة لها لغرض النظر إلى التحقيق أو التخلص من الضياع الموجود في الأنشطة والعمليات وعدا الكلفة يأخذ التحليل بنظر الاعتبار العوامل غير المالية الأخرى مثل رضا الزبون والنوعية وموضوع الموارد البشرية كوسيلة لتحديد الفرص لتحسين الأعمال.

1 . إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 368.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة

يعد الأداء مفهوماً هاماً بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلاً عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، فالجميع يبحث عن الارتقاء بأداء مؤسساتهم من خلال عدة مراحل وذلك بالبحث عن إدارة متكاملة للأداء. ولقد تم التطرق في هذا المبحث إلى مفاهيم عامة حول الأداء.

المطلب الأول: ماهية الأداء

أولاً: تعريف الأداء

إن الأصل اللغوي لكلمة الأداء من اللغة اللاتينية مقابل كلمة Performare التي تعني إعطاء الشكل لشيء ما.

- يعرفه كل من Miller et Blomily : "بأنه انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية، بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"¹. يقصد بالأداء بصفة عامة "درجة النجاح التي تصفها المؤسسة في انجاز الأهداف المحددة مسبقاً" وكما يعرف على أنه لدرجة "بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية". وفي تعريف آخر هو " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها ". وفي تعريف آخر: "هو بساطة انجاز هدف أو أهداف معينة وخلال فترة أو فترات زمنية محددة"².
- وأيضاً: "هو النتيجة النهائية لنشاط منظمة ما، لذلك فهو يعبر عن قدرة المنظمة على استخدام مواردها المالية والبشرية والتكنولوجية والمعرفية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفؤة وفاعلة وتحقيق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء والموظفين والموردين والحكومة والمجتمع بأكمله"³.
- ويعرف أيضاً أنه: "مخرجات الأنشطة والأحداث التي تشكل داخل المنظمة"⁴.

ومن التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم خصائص الأداء فيما يلي:

- ☞ يعتبر القاسم المشترك لجميع الجهود التي تبذلها الإدارة والعاملين.
- ☞ يساعد على ترجمة النتائج.

¹ نويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014/2015، ص 141

² الحسين عداوي وحسين فلاح، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2000، ص 217

³ أحمد سيد مصطفى، إدارة البشر، مكتبة أنجلو المصرية، مصر - القاهرة، 2003، ص 415

⁴ عبد الحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مصر، 1998، ص 3.

يعتبر أداة لقياس المنظمة وحساب الخسائر أو الفوائض.

ثانياً: أبعاد الأداء

هناك أربع أبعاد للأداء تمثل الأداء الشامل وتتمثل في:¹

◀ **البعد الاقتصادي:** والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين وتكتسب ثقتهم، ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

◀ **البعد التنظيمي للأداء:** يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفية التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا يعني أنه يمكن للمؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية.

◀ **البعد الاجتماعي للأداء:** يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشراً على ولاء الأفراد لمؤسساتهم وتتجلى أهمية هذا الجانب، في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلباً على المدى البعيد إذا اقتصر على تحقيق الجانب الاقتصادي وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن وجود التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، إذ ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة أي لكل ماله صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة.

◀ **البعد البيئي:** والذي يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.

المطلب الثاني: تقييم الأداء

أولاً: تعريف تقييم الأداء

تقييم الأداء هو التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة، وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء نتيجة التقدم التكنولوجي وما تبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاية الإنتاجية والإدارية للمشروع، ويتضمن قياس الأداء نتائج التخطيط وذلك يستدعي فرص رقابة على أوجه النشاط المختلفة التي يباشرها المشروع ومقارنتها بالأنماط الموضوعية من قبل أو إظهار الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تقاديبها مستقبلاً¹

- ويمكن تعريف تقييم الأداء بأنه: مرحلة أساسية من مراحل العملية الإدارية التي تتكون من التخطيط والتنظيم والرقابة ثم مرحلة تقييم النتائج لغرض الوقوف على الانحرافات وتشخيص مواطن الضعف والقوة وما يترتب على ذلك من إعادة النظر في الخطط الموضوعية أو في أساليب التنفيذ أو كليهما².
- وفي تعريف آخر هو كذلك فحص وتحليل شامل لخطط وأهداف وطرق التشغيل، واستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصاد الموارد واستخدامها أفضل استخدام وبأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة لها.³
- وفي تعريف آخر: يعني تقييم الأداء من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة. وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء نتيجة التقدم التكنولوجي وما تبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاية الإنتاجية والإدارية للمشروع⁴.
- ويعرف أيضاً على أنه الإجراءات الإدارية التي تؤخذ لتقرير مدى الأداء المنجز أو المتوقع في فترة زمنية محددة.⁵

ومن التعاريف السابقة، يمكن القول إن تقييم الأداء يشمل الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك بهدف التأكد أن النتائج المحققة فعلاً تسير نحو ما هو مخطط لها من جهة، وكذلك الحكم على كفاءة أداء المؤسسة في استغلال الموارد الاقتصادية وفي تحقيق الأهداف التي أقيمت من أجلها من جهة أخرى، وهذا قصد اتخاذ القرارات الصحيحة في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة كما هو مخطط لها.⁶

¹ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي - لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2011، ص 89

² بن هاني أيوب وآخرون، اعتماد الموازنات التخطيطية لتحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 37، 2013، ص 326

³ عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، عمان - الأردن، 1999، ص 191

⁴ أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأموال، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة - مصر، 1999، ص 23

⁵ حسين أحمد الطراونة وتوفيق صالح عبد الهادي الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2011 ص 56

⁶ دلال خلف السكارنة، التخطيط الاستراتيجي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2010، ص 17

ثانياً: أهداف تقييم الأداء

تتبلور هذه الأهداف فيما يلي:¹

- إيجاد مناخ عمل وبيئة تنظيمية ايجابية نتيجة احتكار البيع إلى معيار الكفاءة.
- اختيار أصلح وأنسب للأفراد والموظف.
- تحفيز الأفراد على بذل أكبر جهد ممكن.
- تحديد الاحتياجات التدريبية بدقة.
- تخطيط عمليات المسار الوظيفي بدقة وفعالية.
- مساعدة المشرفين المباشرين على تفهم العاملين الذي تحت إشرافهم، وزيادة التعاون بينهم.
- المحافظة على مستويات عالية من الأداء والإنتاجية.
- تزويد الإدارة بمعلومات تفصيلية عن قدرات الأفراد والعاملين.

ثالثاً: وظائف وفوائد تقييم الأداء

لتقييم الأداء وظائف محددة هي:²

☞ الحكم عن مدى تحقيق الوحدة الإنتاجية للأهداف الموضوعة بالاستعانة بقدر كبير من البيانات والإحصائيات.

☞ تفسير انحرافات النتائج بتفسير واضح مع الاستعانة بالمعايير والمعدات الموضوعة من قبل.

☞ تحديد مراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات.

رابعاً: معايير تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية

تستخدم في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية أعداد كثيرة من المعايير والنسب ومراد ذلك تبيان أنشطة هذه الوحدات وتعدد منتجاتها وتعدد فعاليتها سواء كان ذلك على مستوى النشاط أو على مستوى الوحدة نفسها وعلى هذا الأساس فقط، ونستعرض بإيجاز الأنواع الرئيسة للمعايير فيما يلي:³

- ❖ **المعايير الكلية والمعايير الجزئية:** حيث تختص المعايير الكلية في بحث العلاقة بين المخرجات وبين جميع عناصر الإنتاج التي استخدمت في الحصول عليها أما المعايير الجزئية فتتعلق بالعلاقة بين المخرجات وبين كل عنصر على انفراد من عناصر الإنتاج كالعامل أو المواد أو رأس المال... الخ
- ❖ **المعايير الإجمالية والمعايير الصافية:** حيث تأخذ المعايير الإجمالية بالقيم الإجمالية للمتغيرات الإنتاجية والمالية والاقتصادية في الوحدة في حين تهتم المعايير الصافية بالقيم الصافية فتأخذ

¹ رضا جاوحدو وإيمان بن فارة، استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسات ودورها في اتخاذ القرارات، الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، بجامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 24-25

² مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2008، ص 63-65.

³ موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2002، ص 202-205

- الأولى مثلا بإجمالي المبيعات أما الثانية فتؤخذ بصافي المبيعات أي بعد طرح الخصومات وأجور النقل. الخ، أو بالقيمة المضافة بدلا من الإنتاج الإجمالي.
- ❖ **المعايير القيمة والمعايير المادية:** ويبدو واضحا بأن المعايير القيمة تستخدم قيمة المتغيرات مقاسة بعملية معينة وفي المعتاد العملة الوطنية في حساباتها أما المعايير المادية فإنها تستخدم كمية المتغيرات كأن تكون جرار زراعي أو طن اسمنت أو متر قماش أو لتر زيوت... الخ.
- ❖ **المعايير الكمية والمعايير الوصفية:** فتستخدم المعايير الكمية البيانات والمعلومات والأرقام في قياس حجم النشاط وتناسبه مع الأنشطة الأخرى أما المعايير الوصفية فإنها تعتمد على الوصف والقياسات الاعتبارية بصعوبة قياس الحالة موضوع بحث كصعوبة قياس رضا العمال أو العلاقة الإنسانية بين الرؤساء والمرؤوسين وغيرها من الحالات السلوكية.
- ❖ **المعايير الاعتيادية والمعايير القياسية** حيث تبنى المعايير الاعتيادية على واقع المؤشرات الوحدة الاقتصادية في حين تبنى المعايير القياسية على مجموعة من المؤشرات منها واقع المؤشرات في الوحدة والوحدات الأخرى المشابهة وغيرها من المؤشرات.
- ❖ **المعايير المالية والمحاسبية المعايير الاقتصادية** وتعتمد هذه المعايير على المؤشرات المستقاة من سجلات الشركة المالية المحاسبية كالأرباح والإيرادات والنفقات والمجهودات والمطلوبات والمبيعات... الخ، لغرض تحديد العلاقة بين هذه المؤشرات والوقوف على كفاءة العامل الإداري في حسن تدبير الأموال وتوظيفها في تحقيق الوحدة المعايير الاقتصادية فتعني بمفهوم العمل كعامل أساسي وحاسم في العملية الإنتاجية.
- ❖ **المعايير الجارية والمعايير التاريخية** وتستند المعايير الجارية على البيانات والمعلومات والإحصاءات المتعلقة بنشاط الوحدة في السنة الجارية (سنة التقويم) أما المعايير التاريخية فتستند على البيانات والمعلومات والإحصاءات عن نشاط الوحدة في السنوات السابقة ولأية فترة ماضية يراها المقومون للنشاط أو وضع معايير مناسبة في ضوء طبيعة نشاط الوحدة والظروف التي تحيط بها.
- ❖ **المعايير الموضوعية والمعايير التخمينية:** حيث تعبر المعايير الموضوعية عن حقيقة النشاط بالاستناد إلى جميع توفر من معلومات عنه، أما المعايير التخمينية فتعتمد على التقييم الشخصي والخبرات المتراكمة لدى المحاسبين والمحللين والمدراء والباحثين وخاصة في تلك الأنشطة التي يصعب أو يتعذر فيها الوصول على المعلومات والبيانات عنها.
- ❖ **المعايير الفنية النظرية والمعايير الفنية الممكنة** حيث تستند المعايير الفنية النظرية على المعلومات المستقلة من تكنولوجيا الكائن والآلات والمعدات وتؤخذ المعدات ذات الصلة بتصميم كائن المعمل وقراراتها الإنتاجية. أما المعايير الفنية الممكنة فهي التي تعتمد على المعايير النظرية ولكن بعد الأخذ بعين الاعتبار كل ما من شأنه تعطيل جزء من القدرات التصميمية لوسائل الإنتاج.
- ❖ **المعايير الذاتية والمعايير الاجتماعية:** فالمعايير المادية تعبر على مدى تحقيق الوحدة للأهداف الخاصة بها، على اعتبارها وحدة اقتصادية تسعى لتحقيق الربح أقصى (الأرباح أما المعايير

الاجتماعية فإنها تنصب على قياس مدى تحقيق الوحدة للأهداف التي يريدها المجتمع بعيدا عن المصالح الذاتية لها، كتقليص البطالة أو توفير سلعة معينة بأسعار منخفضة أو المساهمة في رفع المستوى المعاشي لمنطقة جغرافية معينة وما شابه.

خامسا: معوقات تقييم الأداء

تواجه عمليات تقييم الأداء المؤسسي كثيرا من الصعوبات التي تحول بينها وبين التقييم الدقيق، وتتمثل في الصعوبة في تحديد وتطوير معايير لقياس الأداء خاصة وأن لكل مؤسسة أهداف وخصائص تختلف عن غيرها، واعتماد معايير لقياس الأداء المؤسسي في غاية الصعوبة وعموما تتمثل الصعوبة في:¹

- ☞ الصعوبة في تحديد نموذج متكامل واضح على درجة من الدقة والموضوعية لتنظيم الأداء.
- ☞ الصعوبة في تحديد المتغيرات المرغوب قياسها والعلاقات التي بينها.
- ☞ الصعوبة في تحديد عمليات تشخيص ودراسة وتحليل الانجاز بهدف تقييمه.
- ☞ صعوبة تطوير معايير كمية ونوعية لقياس المخرجات الكمية والنوعية لقياس الأداء المؤسسية.
- ☞ النقص في الكوادر البشرية للقيام بقياس الأداء وتقييمه حيث تتطلب هذه العملية درجة عالية من الخبرات والكفاءات والمهارات اللازمة.

المطلب الثالث: تحسين الأداء

يعتبر تحسين الأداء من أهداف تقييم الأداء سنقوم بتطرق إلى أهم نقاط فيما يلي:

أولاً: تعريف تحسين الأداء

- "إن تحسين الأداء هو استخدام الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى".²
- وفي تعريف آخر: "أن تحسين الأداء يعتبر من أهداف تقييم الأداء حيث يصل إلى معدل الأداء المستهدف أو المتوقع".³

ثانياً: شروط نجاح عملية التحسين

يتطلب نجاح عملية التحسين المستمر توفر الشروط التالية:⁴

⌚ الوقت: سواء يخص التصميم، التنفيذ والمراقبة، حيث تسمح إدارة الجودة الشاملة من خفض أوقات التصميم، إعداد الآلات دراسة الطلبات دراسة شكاوى الزبائن الحصول على المعلومات، وغير ذلك من وظائف المؤسسة.

¹ عبد الحكيم أحمد الخزامي تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين- تحسين الأداء، الجزء الثالث، مكتبة القاهرة، مصر، 1999، ص11

² موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2002، ص 202

³ أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة - مصر، 2012، ص 51

⁴ خضير كاظم محمود، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع 2000، ص 103-101

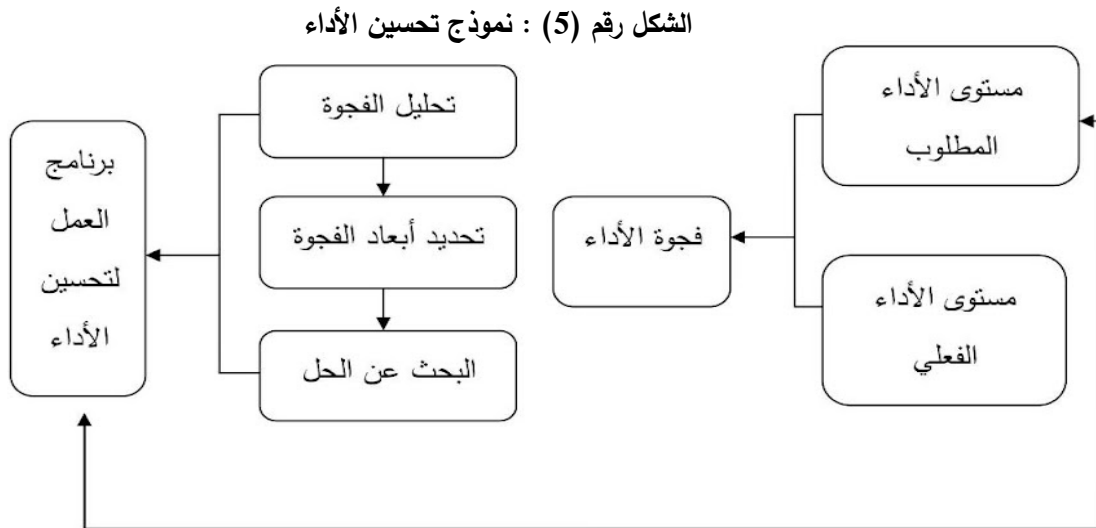
المستوى التكنولوجي: ترتبط عملية التحسين المستمر بشكل كبير بتحسين المستوى التكنولوجي للمؤسسة من خلال متابعة الإبداعات والاختراعات وكذا نظم التصميم والإنتاج الحديثة ومحاولة اقتنائها، ويمكن ذلك من خلال تحفيز الطاقات البشرية وحثها على التفكير والإبداع.

قاعدة البيانات ونظام المعلومات ضرورة تواجد قاعدة البيانات ونظام المعلومات فعال داخل المؤسسة يسمح باتخاذ القرارات في أوانها على ضوء المستجدات التي تطرأ على المحيط وتنطوي عملية تحسين الأداء المستمر فيما يلي:¹

- ترميم وتوثيق الإجراءات.
- تعيين فرق لتحديد العمليات التي تحتاج إلى تحسين.
- استخدام طرق التحليل وأدوات حل المشاكل.
- استخدام دائرة خطط - طبق فحص - نفذ التحسين.
- توثيق إجراءات التحسين.

ثالثاً: نموذج تحسين الأداء

من أجل تحقيق التحسين تستخدم المؤسسة نموذج تحسين الأداء الذي يركز على مبدأ تحليل الفجوة أو انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف، والبحث عن مصادر هذا الانحراف. وفيما يلي شكل يوضح نموذج تحسين الأداء.



المصدر: علي السلمي، إدارة التميز: نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، دار غريب للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002، ص 147.

¹ شرفي مسعودة ودولي سعاد، تحسين الأداء من خلال مدخل التعليم التنظيمي الملتقى العلمي الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10 و 11 نوفمبر، 2009، جامعة المسيلة، الجزائر، ص 4.

يتبين من الشكل أن تحسين الأداء يكون بخمس خطوات وهي:¹

- ⊕ **الخطوة الأولى، تحليل الأداء:** يتم تحليل الأداء باختيار المؤسسة ضمن أولوياتها، وهو تعريف وتحليل الموضوع الحالي والمتوقع للمؤسسة.
- ⊕ **الخطوة الثانية، البحث عن الجذور والمسببات:** هنا يتم تحليل المسببات في الفجوة بين الأداء المرغوب والواقعي، وعادة ما يتم الفشل في معالجة مشاكل الأداء، لأن الحلول المقترحة تهدف إلى معالجة الأعراض الخارجية فقط وليست المسببات الحقيقية للمشكلة. ولكن عندما تعالج المشكلة من جذورها فذلك يؤدي إلى نتائج أفضل.
- ⊕ **الخطوة الثالثة، اختيار وسيلة التدخل أو المعالجة:** التدخل هو طريقة منتظمة وشاملة للاستجابة لمشاكل الأداء ومسبباته، وعادة ما تكون الاستجابة مجموعة من الإجراءات تمثل أكثر وسيلة لتحسين الأداء.
- ⊕ **الخطوة الرابعة التطبيق:** بعد اختيار الطريقة الملائمة يوضع حيز للتنفيذ، ثم يصمم نظاما للمتابعة ومحاولة تضمين مفاهيم التغيير التي تريدها في الأعمال اليومية مع محاولة الاهتمام بتأثير الأمور المباشرة والغير المباشرة بالنسبة للتغيير، لضمان تحقيق فعالية المؤسسة وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.
- ⊕ **الخطوة الخامسة مراقبة وتقييم الأداء:** يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب والحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين وتطوير الأداء لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الشاملة لعناصره ومستوياته، وتحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه، والبحث عن الأساليب الفعالة لتحسين وتطوير تلك العوامل، وفلسفة تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتهجها المنظمات الحديثة حيث يسود الاقتناع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المنظمة التي تؤثر على أداء العاملين فيها بدء بالقيادات العليا وانتهاء بالمستويات التنظيمية في كل مجالات النشاط.

المبحث الثالث: دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء

تطرقنا سابقا إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف من عدة جوانب وهدف كل طريقة هو تخفيض التكاليف وتحسين الأداء وعليه سوف نقوم في هذا المبحث إلى معرفة هدف كل طريقة.

المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هدفها الأساسي هو تخفيض التكاليف وتحسين الأداء وسوف نتطرق لها في النقاط التالية:¹

أولاً: دورها في تخفيض التكاليف

إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد، وذلك ما يتحدث عنه نظام ABC من خلال تحليلي الأنشطة، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف، وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها والخطوات الآتية تبين كيفية تخفيض التكاليف عن طريق تنظيم الأنشطة، وكما يأتي:

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.
- إلغاء الأنشطة الغير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك.
- انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطئة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه.

ثانياً دورها في تحسين الأداء .

- يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء الغير المالية من خلال المؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية ونظرا لتفاوت تطبيق نظام ABC من منشأة لأخرى، فإنه يمكن لكل منشأة أن تطور مقاييس أداء الخاصة بها وحسب ظروفها، فمثلا من يمكن لشركة ما أن تعتمد متوسط مبلغ المبيعات ومتوسط التكلفة لكل منتج وذلك لقياس الأداء من حيث الربحية، وكما أنها تعتمد على عدد الأيام مثلا لقياس الأداء من حيث وقت تصنيع المنتج، وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية على معدل الأجزاء أو معدل المجموعات التكلفة لكل دفعة معينة من الإنتاج أو عدد مرات الفحص أو غيرها.

¹ عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل تقرت، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2012، ص 15

- إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك التكلفة، كما أن التحليل الذي يتبعها يكون مطلوباً من أجل التخطيط وإعداد الموازنة، وفي هذا المجال يبرز دور نظام ABC أيضاً في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.

المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من المواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغير ذلك، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف. وذلك يجعل الموردين جزءاً لا يتجزأ من الشركة أو المشروع وتحملهم مسؤولية تحقيق الجودة والإمداد في الوقت المناسب وكذلك في عمليات الاختراع وتقليل العيوب والتحسين في الخطط الإنتاجية.

وعليه يمكن القول إن تخفيض التكاليف الحقيقي والسليم لا يأتي عن طريق اتخاذ القرارات العشوائية بخفض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية إنما يأتي عن طريق عمل دراسة تفصيلية تعتمد على أساليب العلمية ليتم التخفيض منذ مرحلة التخطيط للعملية الإنتاجية وللمشروع ككل.

المطلب الثالث: دور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحسين الأداء

إن الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للأداء المالي أو العملي للمؤسسات، ونظام التسيير على أساس الأنشطة كأحد الابتكارات التسييرية يعد العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين.

من جهة نظر المهنيين في مجال محاسبة الأنشطة فإن نظام التسيير على أساس الأنشطة يسمح¹:

- بتخفيض عدم الدقة في توجيه التكاليف وتحسين الأداء وذلك عن طريق تحديد الأنشطة الغير التي ليس لها قيمة مضافة وإزالتها.
- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين.

¹ عز الدين بن موسى مرجع سابق، ص 16-17

- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول إلى التنظيم الفعال للمهارات.
- إن مساهمة نظام التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء يمكن أن نتناولها على مستوى الأداء المالي والأداء الغير المالي

أولاً: على المستوى الأداء المالي

ومن أجل تدعيم العلاقة بين كل من المحاسبة على أساس الأنشطة والأداء المالي سنقوم بعرض بعض الدراسات:¹

- تعد الدراسة التي قام بها الدكتور دانيال زغال (Daniel ZEGHAL) والتي خصت قياس آثار تبني الابتكارات التسييرية كتسيير الجودة والتسيير على أساس الأنشطة والتي مست 500 مؤسسة من شمال أمريكا واعتمدت كمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بحيث توصلت إلى أن المؤسسات التي تبنت المحاسبة على أساس النشطة تمكنت من زيادة بشكل واضح للقيمة الاقتصادية المضافة.

ثانياً: القيمة الاقتصادية المضافة

القيمة المضافة تعد إحدى المفاهيم التي تلقى الكثير من الاهتمام من طرف المسيرين والباحثين والمهنيين وذلك للعديد من الأسباب لعل أهمها كونها تمكن من مقياس جيداً للأداء أكثر مصداقية من المؤشرات التقليدية كالربح الصافي، المتبقي الربح حسب السهم مردودية الأصول أو مردود الأصول المستثمرة.

ثالثاً على مستوى الأداء الغير المالي

نتيجة التطورات الحاصلة في المحيط المتميز بشدة التنافسية فإن مقاييس الأداء المالي لم تعد تقدم للمسيرين تصوراً واضحاً عن أداء المؤسسات، وعليه فإن الحاجة إلى مقاييس غير مالية كان أمراً ضرورياً ولعل تكامل نظام محاسبة على أساس الأنشطة ونظام التسيير على أساس الأنشطة شكل مدخلاً جديداً لتحديد المقاييس الملائمة للتعامل مع الأداء وهو ما يمكن التطرق له في النقاط التالية:²

- **مقياس الأداء المعتمدة على الوقت:** إن استخدام هذه المقاييس يعني بأن الوقت يتم تعريفه كمعامل للنقود، النوعية والإنتاجية وهو مصدر للمزايا التنافسية عبر كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وكلما زاد الوقت المخصص لإنجاز كل نشاط زادت معه الموارد الضرورية لإنجازه وعلى العكس فكلما نقص الوقت وكان قصيراً قلت الأخطاء.

¹ عز الدين بن موسى مرجع سابق، ص 20

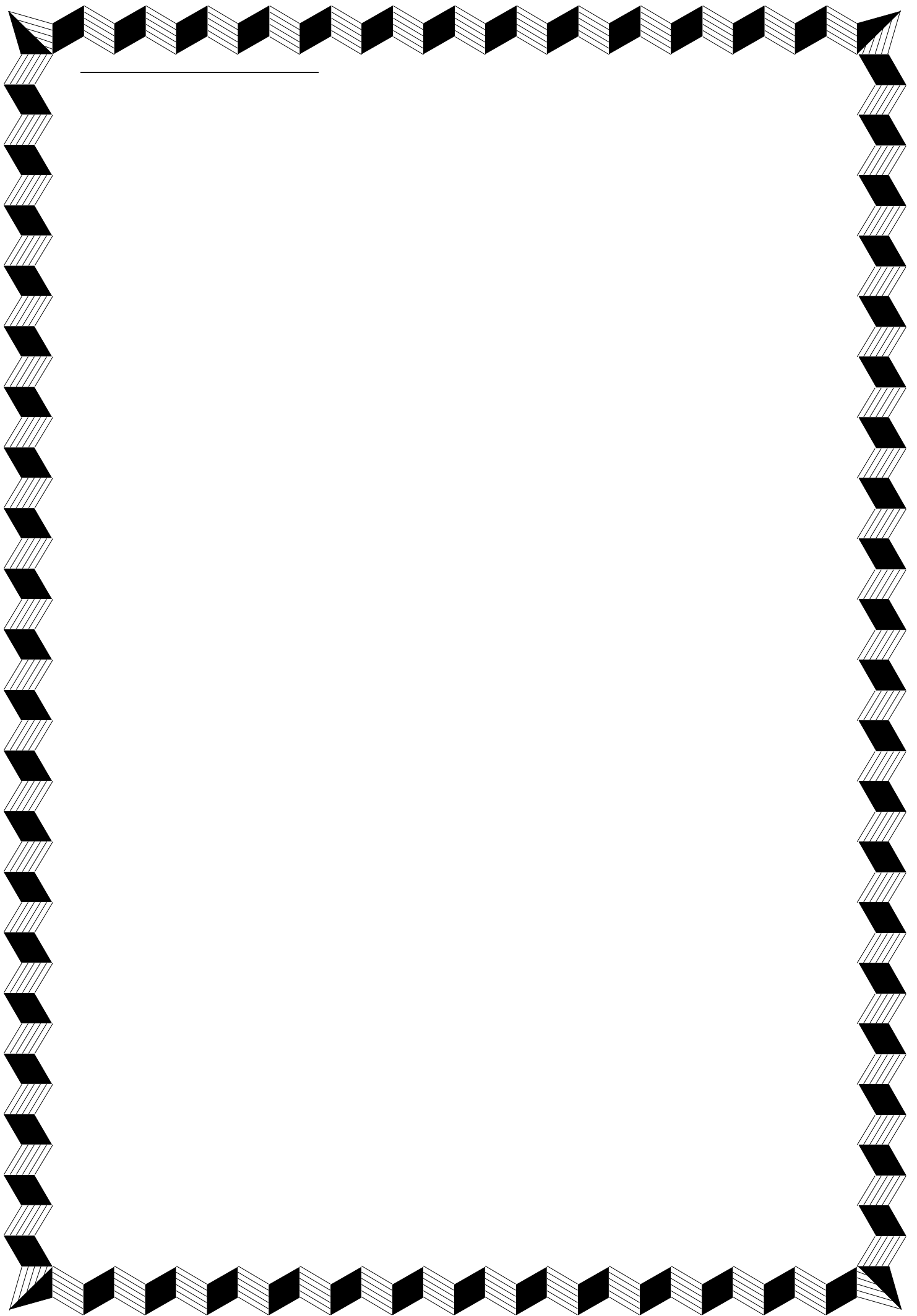
² عز الدين بن موسى مرجع سابق، ص 21

- مقاييس الأداء الخاصة بالموردين: تهتم هذه المقاييس بتحديد نوعية مخرجات المؤسسة إلى الموردين إذ تهتم بضمان جودة المخرجات، كما تهدف إلى خفض تكاليف الأنشطة غير الخالقة للقيمة.
- مقاييس رضا المستهلكين: تعتبر هذه المقاييس في الوضعية الحالية للمحيط كونها تتعلق بأهم العناصر ارتباطا بالمؤسسة ألا وهي مجموع المستهلكين.

خلاصة الفصل

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد.

ولقد ظهرت أنظمة حديثة أخرى كنظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (تحديد السعر التنافسي) كما يصعب تحديد التكلفة المستهدفة والفرضيات التي تبني عليها والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، وفي الأخير مشكل إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغها حقا بعد تحديدها.



الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي

- دراسة حالة مؤسسة

سونلغاز الأغواط -

تمهيد:

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف وتحسين التسيير من خلال تقليل في استهلاك الموارد والوقت، تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها ومستقبلها. بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة أسباب يمكن أن يكون أهمها عدم إلزامية القانون لها بالإضافة إلى عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إطارات المؤسسة.

فبعد استعراض الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف والتي هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقها، تم من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية، وذلك بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وفي هذا الصدد تم اختيار مؤسسة الكهرباء والغاز - وحدة الأغواط -

ومن هنا جاء تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكهرباء والغاز (SONELGAZ) - الأغواط.

المبحث الثاني: دراسة تكاليف مؤسسة بطريقة الأقسام المتجانسة.

المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكهرباء والغاز (SONELGAZ) - الأغواط

إن أي مؤسسة اقتصادية تهدف إلى إنتاج سلع وتقديم خدمات، وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية للحصول على أقصى أرباح ممكنة، لأن المؤسسة الاقتصادية لها دور كبير في الاقتصاد الوطني باعتبارها تعمل على زيادة إنتاجها فإنها تسعى إلى تحقيق ذلك عن طريق استخدامها للأساليب الإنتاجية المتقدمة والآلات المتطورة.

بالإضافة إلى تنمية مهارات وقدرات العاملين عن طريق التكوين المهني الذي هو أساس النمو في المؤسسات الاقتصادية. ومن المؤسسات الاقتصادية التي في خدمة الاقتصاد الوطني وتطويره، مؤسسة سونلغاز بالأغواط، وسنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة بشكل عام بدءا بماهيتها، هيكلها التنظيمي، وعوامل إنتاج المؤسسة وأهم وظائفها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الكهرباء والغاز وتعريفها

تعتبر سونلغاز من أهم المؤسسات في الجزائر إذ تتربع على كالم التراب الوطني عن طريق مراكز التوزيع المنتشرة عبر كل ولايات الوطن هذا ما يسمح لها أن تكون من الشركات الرائدة والتي تمثل عصب الحياة في الاقتصاد الوطني مرت سونلغاز من ناحية التنمية والتسيير بالمراحل التالية:¹

- **المرحلة الأولى 1944 1947:** لقد نشئت هذه المؤسسة لأول مرة سنة 1944 من طرف سلطات الاستعمار الفرنسي الذي كان يسيرها حيث كان الجزائريون مجرد عملاء بسطاء مقابل أجور زهيدة، وبقيت على هذا الحال إلى غاية 1947 حيث أصبحت محتكرة من طرف الفرنسي **Lebon** وسميت باسمه **Compagnie Lebon** فقد كانت تقتصر على إنتاج الكهرباء بدون غاز.
- **المرحلة الثانية 1947 - 1967:** في هذه المرحلة ظهرت سونلغاز تحت "اسم" كهرباء وغاز الجزائر " **EGA** التي تجمع بين الإنتاج والتوزيع للكهرباء والغاز الطبيعي وكان ذلك تحديدا في 5 جوان 1947.
- **المرحلة الثالثة 1969 - 1991:** تبدأ تحديدا بتاريخ 29/07/1969، أي بتاريخ تأميم سونلغاز، بموجب الأمر رقم: 54 - 69 المؤرخ في 29/07/1969، والذي نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 05/08/1969 الذي نص على حل **EGA** وتأسيس المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز رسميا وما لبثت أن أصبحت المؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون وكان الهدف المقصود من تحويل المؤسسة، هو إعطائها قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها

¹ من أرشيف المؤسسة

موافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية كما تزودت سونلغاز في سنة 1983 بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة:

⊕ كهريف للإنارة إيصال الكهرباء

⊕ كهركيب للتركيبات والمنشآت الكهرباء

⊕ قنا غاز لإنجاز شبكات الغاز

⊕ إينرغا للهندسة المدينة

⊕ AMC المؤسسة لصنع العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

● المرحلة الرابعة 1991 إلى يومنا هذا: في ديسمبر 1991 أصبحت تسمى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري EPIC وبدأت سونلغاز تمارس أعمالها بصفة عادية إلى غاية 1998 الذي فتحت فيه البورصات وتم بيع أسهم من سونلغاز تقدر ب 20 وترجع هذه التغييرات إلى الأسباب التالية:

- تقديم خدمات للزبون والاعتماد على التمويل الذاتي - رأسمالها الخاص.
- أصبحت ذات طابع تجاري تشتري الغاز وتبيعه وفي سنة 2002 أصبحت سونلغاز شركة مساهمة SPA وهذه الترقية تمنحها إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر. وقامت سونلغاز خلال السنوات من 2004 - 2006 بعد أن أصبحت مجمعا أو شركة قابضة بإعداد هيكلتها نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية التالية:

○ سونلغاز إنتاج الكهرباء.

○ مسير شبكة نقل الكهرباء.

○ مسير شبكة نقل الغاز.

ومن وراء هذا التطور يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الجوهرية لسونلغاز ذلك لأن توسيع مجال أنشطتها وتحسين نمط تسييرها الاقتصادي يفيدان في المقام الأول المهمة التي تشكل الأساس الراسخ لثقافتها كمؤسسة.

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة محل الدراسة (سونلغاز الأغواط)

أولاً: نشأة وتطور مديرية التوزيع بالأغواط

أنشأت المديرية في 01 جانفي 1977 (تحت تسمية مركز التوزيع) حيث كان يشرف على منطقة الجنوب لولايات : الأغواط ، غرداية ، تمنراست و عرفت بمقاطعة الأغواط (Subdivision de Laghouat) و التي تهتم بالإشراف على جميع العمليات المتعلقة بالتوزيع و الصيانة عبر هذه المناطق إلى غاية سنة 1995 تاريخ انفصال مندوبية غرداية لتصبح مركزاً مستقلاً عن مركز الأغواط مباشرة بعد صدور التعليمات المتعلقة بنظام إعادة الهيكلة الداخلية و تجاوباً مع احتياجات و تغيرات السوق ، تعمل مديرية التوزيع تحت وصاية المديرية العامة SDC/DG المتواجدة مقرها بالبلدية والتي تدير بموجب توجيهات من المديرية العامة للمؤسسة الأم أي المجمع .

ثانياً: نشاط مديرية التوزيع بالأغواط

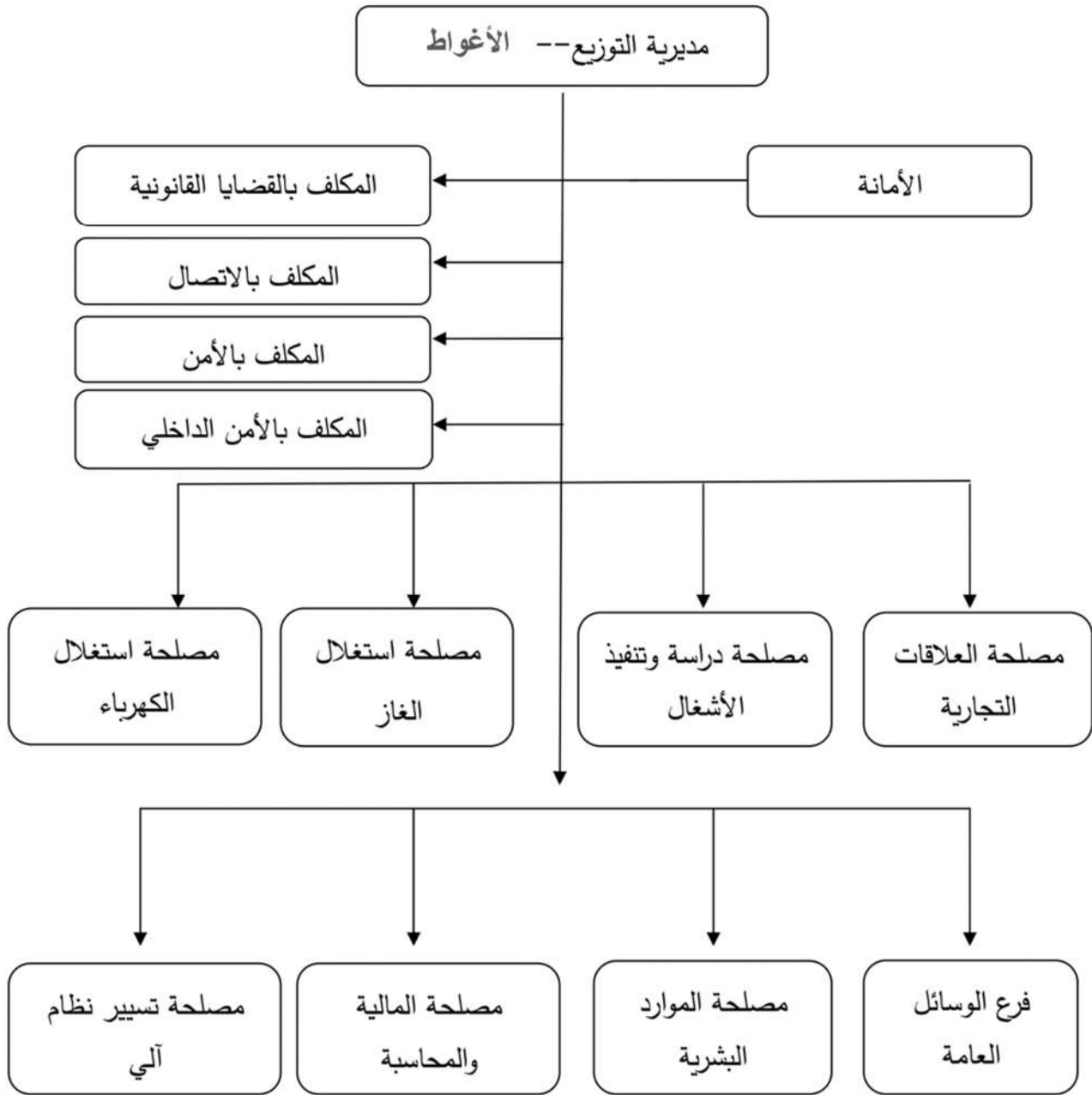
أنشأت مديريات التوزيع على مستوى كل ولاية وذلك للأسباب التالية:

- تمثيل المنظمة على المستوى المحلي مما يؤدي إلى اللامركزية في التسيير .
- إعطاء نوع من الاستقلالية لمديرية المركز .
- السرعة في الاستجابة لطلبات الزبائن محلياً .
- تشجيع استعمال الطاقتين (الكهرباء والغاز) وجعلها في متناول الجميع .

ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالأغواط

يظهر لنا من خلال الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز أنها من النوع الوظيفي المهني الذي يتسم بالتقسيم الوظيفي الأفقي وهذا استجابة لتعدد الوظائف وتقسيمها:

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمركز سونلغاز - الأغواط-



المصدر: من أرشيف المؤسسة

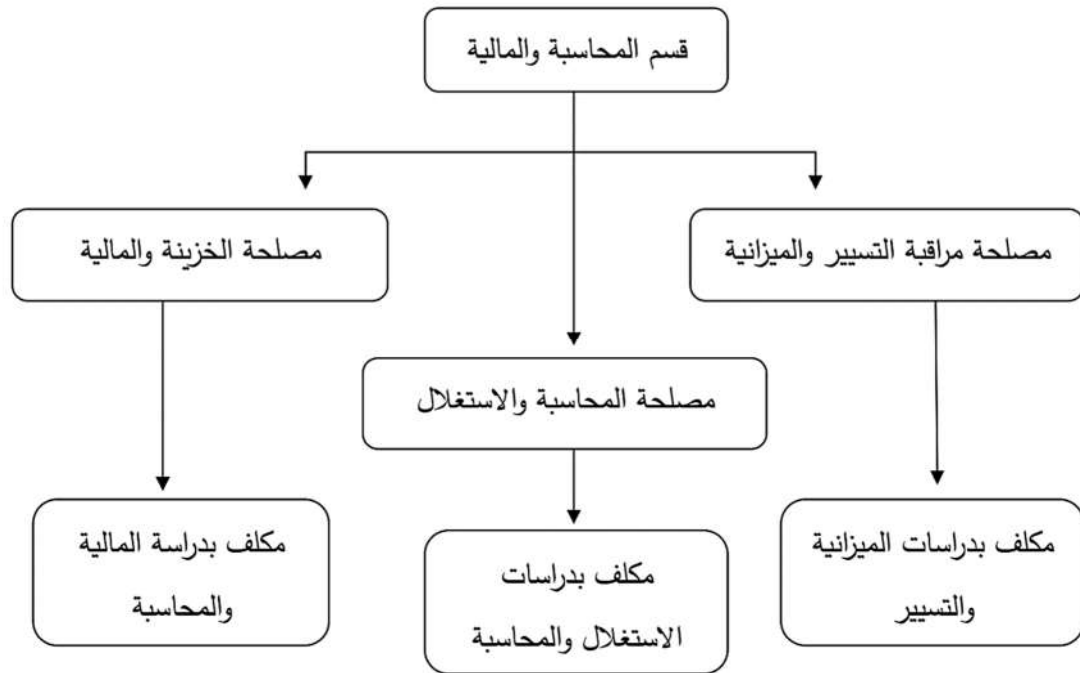
- مدير التوزيع: يعتبر المسؤول الأول على جميع العمليات المتعلقة بتسيير وتنظيم المديرية
- مكلف بالاتصال: مسؤول عن التواصل مع المتعاملين سواء كانوا زبائن، شركاء، مؤسسات الدولة، الإدارات العمومية، منافسين، ...
- مكلف بالشؤون القانونية: يهتم بمتابعة المسائل المتعلقة بالمنازعات وتمثيل المؤسسة لدى الجهات القضائية وكذلك متابعة اللجان المكلفة بتسيير الصفقات.
- مكلف بالأمن: يسهر على تسيير الشؤون المتعلقة بحفظ النظام العام داخل محيط المؤسسة ومراقبة ممتلكاتها.
- قسم العلاقات التجارية: يقوم هذا القسم بتسيير ملفات الزبائن والمشاركين والرد على طلبات الربط في الشبكتين الكهربائية والغازية.
- قسم الموارد البشرية: يهتم هذا القسم بتسيير شؤون الموظفين والتعويضات والمنح.
- قسم استغلال شبكات الكهرباء: متابعة وصيانة شبكة توزيع الكهرباء
- قسم استغلال شبكات الغاز: متابعة وصيانة شبكة توزيع الغاز
- قسم الدراسات والأشغال: يقوم بإعداد الدراسات ومتابعة ورشات إنجاز مشاريع الربط.
- قسم أنظمة الإعلام الآلي: يتمثل دور هذا القسم بتسيير الفواتير الخاصة باستهلاك الطاقتين.
- شعبة الوسائل العامة: تقوم بتوفير الوسائل والمعدات المكتبية وذلك لضمان السير الحسن لباقي المصالح والأقسام.

المطلب الثالث: تقديم المصلحة الخاصة بالدراسة (قسم المحاسبة والمالية)

أولاً: تقديم المصلحة وهيكلها التنظيمي

يعتبر قسم المحاسبة والمالية من أهم الأقسام في المؤسسة ونتطرق إلى الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية واختلاف الوظائف التي يقوم بها

الشكل رقم (7): الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية لسونلغاز - الأغواط-



المصدر: من أرشيف المؤسسة

ثانيا: مهام قسم المحاسبة والمالية:

- يتضمن قسم المحاسبة والمالية مجموعة من الوظائف نعرضها فيما يلي:
 - انجاز الميزانية الحالية كل 06 أشهر أو سنة
 - مراقبة ومتابعة مصاريف الاستثمارات للمنشأة يوميا والموافقة أو الرفض حسب الأهمية
 - مراقبة تسيير كل العمليات التي يجب الالتزام بها في المؤسسة والمتعاملين الآخرين سواء المقاولين أو المولين (الزبائن)
 - إنجاز الميزانية التقديرية للسنوات القادمة.
 - إنجاز الميزانية التقديرية للسنوات القادمة.
- **مصلحة المالية والخزينة:** تحتوي على الرئيس ومحاسب وهو مختص بالقيام بكل العمليات المالية التالية:
 - تسديد الفواتير (فواتير المقاولين).
 - تسديد فواتير الموردين والمستثمرين.
 - تسديد باقي المصاريف من أجور المال الضرائب، مصاريف الضمان الاجتماعي.
 - مقارنة الحسابات البنكية.
 - إنجاز الميزانية المالية للمؤسسة (قسم المالية والمحاسبة فقط).

- **مصلحة المحاسبة والاستغلال:** يحتوي على رئيس و03 محاسبين يقوم هذا القسم بالعديد من الأعمال نذكر منها:
 - تلقي واستقبال كل العمليات الحسابية التي تخص الفواتير الخاصة بالمقاولين والزبائن العادين والأجور والضرائب، الضمان الاجتماعي، المبيعات.
 - تقوم بمراقبة هذه الفواتير بدقة يوميا وهذا بالنسبة للفواتير المتعلقة بالمقاولين وتقوم بمراقبة وفحص فواتير الزبائن بشكل شهري.
 - تقوم بتقارب الحسابات.
 - تقوم بإجراء المراقبة والفحص وعمليات المحاسبة.
 - إعداد طرق الدفع لحالة الموردين.
 - بعث الفواتير إلى الهيئات الأخرى (معالجة مالية لإجراء عملية الأمر بالصرف).
 - إتمام أعمال نهاية الدورة المحاسبية والإعلان عن صافي المركز المالي.

المبحث الثاني: دراسة تكاليف المؤسسة بطريقة الأقسام المتجانسة.

المطلب الأول: عرض حسابات المؤسسة

تعتبر هيكله التكاليف في المؤسسة متنوعة فمنها التكاليف المباشرة ومنها التكاليف الغير المباشرة، ويشرف على حساب وتتبع هذه التكاليف قسم المالية والمحاسبة، كما تعتمد المؤسسة في معالجتها على طريقة الأقسام المتجانسة. وحيث نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة

تستخدم المؤسسة ترقيما خاص بها فيما يخص الحسابات ومن أمثلة ذلك نذكر ما يلي:

الحساب رقم 9231LL11 :


- 9231LL11:** الرقم يشار به لقسم الدراسات التقنية الأشغال الغاز والكهرباء وكل رقم من هذه الأرقام يرمز إلى شيء معين : - **9:** يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية.
- **231:** التكاليف الغير مباشرة.
- **LL:** رمز هذا الحرف لمديرية الأغواط.
- **11:** يرمز هذا الرقم لقسم الدراسات التقنية الأشغال الكهرباء والغاز.

الحساب رقم 9231LL03 :


- **9:** يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية.
- **231:** التكاليف الغير مباشرة.
- **LL:** رمز هذا الحرف لمديرية الأغواط.
- **03:** يرمز هذا الرقم لقسم الموارد البشرية.

الحساب رقم 9422LL01: تمويل المحل 

- 9: يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية.
- 422: تمويل المحل.
- LL: رمز هذا الحرف لمديرية الأغواط.
- 01: يرمز هذا الرقم لقسم الإدارة والتوزيع.

الحساب رقم 9821LL01: نتيجة شبكة توزيع الكهرباء 

- 9: يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية.
- 821: نتائج توزيع الكهرباء
- LL: رمز هذا الحرف لمديرية الأغواط.
- 01: يرمز هذا الرقم لقسم الإدارة والتوزيع.

الحساب رقم 9833LL01: نتيجة شبكة توزيع الغاز 

- 9: يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية.
- 833: نتائج توزيع الغاز
- LL: رمز هذا الحرف لمديرية الأغواط.
- 01: يرمز هذا الرقم لقسم الإدارة والتوزيع.

من خلال ما سبق فإن الحسابات التي تستخدمها المؤسسة تتكون من حسابات رئيسية المرقمة كالتالي (92، 93، 94، 97، 98) تتفرع عنها حسابات ثانوية المرقمة (مثلا 92: تتفرع عنها الحسابات 923، 924، 925، 928)، والحسابات الثانوية تتفرع عنها حسابات مرقمة أخرى (مثلا 923: تتفرع عنها الحسابات (...، 9333LL3، 9223LL3)). حيث أن LL يرمز إلى مديرية الأغواط. بها والتي تعتمد عليه في حساب مختلف فمؤسسة سونلغاز لها مخطط للمحاسبة التحليلية الخاص بالتكاليف.

المطلب الثاني: حساب تكاليف الكهرباء والغاز وفق طريقة الأقسام المتجانسة

نظرا لكبر حجم المؤسسة، قمنا بتحديد مجال الدراسة على أهم الأقسام في المؤسسة والتي تشمل على حجم أكبر من التكاليف، وتتمثل هذه الأقسام فيما يلي:

- 1- قسم العلاقات التجارية
- 2- قسم الموارد البشرية
- 3- قسم استغلال الغاز
- 4- قسم استغلال الكهرباء
- 5- قسم الدراسات والأشغال الغاز والكهرباء

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة بإتباع طريقة التكاليف الكلية.

بالنسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها لكل من الكهرباء والغاز يكون بهذه الطريقة التالية:
75% من مجموع التكاليف لتوزيع الكهرباء و25% من مجموع التكاليف لتوزيع الغاز.

ويتم توضيح هذا التوزيع من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3): توزيع الأعباء الغير مباشرة

الجميع	قسم الموارد البشرية	قسم استغلال الغاز	قسم استغلال الكهرباء	قسم العلاقات التجارية	قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء	رقم حساب القسم
	9231LL03	9231LL07	9231LL06	9231LL04	9231LL11	
1 205 094 736,32	73 035 992,25	175 806 193,48	352 922 281,80	534 865 455,11	68 464 813,68	مجموع التوزيع الأولي
903 821 052,24	54 776 994,19	131 854 645,11	264 691 711,35	401 149 091,33	51 348 610,26	تكاليف الكهرباء 75%
301 273 684,08	18 258 998,06	43 951 548,37	88 230 570,45	133 716 363,78	17 116 203,42	تكاليف الغاز 25%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (1)

بعد توزيع الأعباء غير مباشرة على كل الأقسام ومن ثم تحميلها 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 زبائنهم، ويوضح هذا الجدول التالي:

الجدول رقم (4): تجميع الأعباء المباشرة الوحدة (د.ج)

رقم التكلفة	التكاليف المباشرة	الغاز	الكهرباء
9321LL1	شبكة الكهرباء	-	420 398 437,62
9821LL1	كهرباء عامة	-	2 469 384 635,06
9322LL1	شبكة الغاز	56 743 230,08	-
9822LL1	غاز عام	752 695 044,23	-
	المجموع	809 438 274,31	2 889 783 072,68

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (1)

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 كالتالي:
يتم حساب النتيجة التحليلية كما يلي:¹

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (التكاليف الغير مباشرة + التكاليف المباشرة) ± الحسابات الاستثنائية

$$\begin{aligned} \text{النتيجة التحليلية للكهرباء} &= 4\,896\,811\,197,62 - (903\,821\,052,24) \\ &= 0 - (2\,889\,783\,072,68 + 1\,103\,207\,072,70) \text{ د.ج.} \\ \text{النتيجة التحليلية للغاز} &= 1.345.295.085,65 - (301.273.684,08) \\ &= 0 - (809,438,274.31) \text{ د.ج.} \end{aligned}$$

* الملحق رقم (1): رقم الأعمال الخاص بالكهرباء تحت رقم حساب 9811LL1

** الملحق رقم (1): رقم الأعمال الخاص بالغاز تحت رقم حساب 9812LL1

المبحث الثالث تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة:

بعد استعراض نظام التكاليف التي تتبعه مؤسسة سونلغاز الأغواط في معالجة تكاليفها، سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة، من خلال تتبع مراحل تطبيق هذا النظام خطوة بخطوة.

كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على هذه المؤسسة وذلك بجمع المعلومات اللازمة ثم الشروع في تطبيق هذا النظام وصولاً إلى حساب التكاليف محل الدراسة وفق هذا النظام، وفي الأخير مقارنة النتائج المتوصل إليها مع الطريقة المطبقة واستخلاص بعض النتائج.

المطلب الأول: تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة

بعد توفر بعض المعلومات التي ستساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نشرع في وضع إجراءات تطبيق هذا النظام في مؤسسة سونلغاز، وتتمثل هذه الإجراءات في خمس مراحل هي:

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة:

تعتبر مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز متعددة الأنشطة نظراً لتعدد أقسامها لذلك واجهتنا صعوبة في تحديد هذه الأنشطة، لذا قمنا بتحديد هذه الأنشطة استناداً إلى المهام التي يقوم بها كل قسم في 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 - التقنية للغاز - صيانة منشآت الغاز - تطوير الشبكات.
- قسم استغلال الكهرباء: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية: مراقبة استغلال الكهرباء - تنمية الشبكات - صيانة منشآت الكهرباء - التحكم عن بعد.
- قسم الموارد البشرية: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية: قسم تسيير المستخدمين - تكوين المستخدمين.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل الأنشطة:

يتم في هذه المرحلة تحديد تكاليف الأنشطة سائلة الذكر، وبما أن المؤسسة تقتصر في عملية حساب التكاليف على تحديد التكلفة الإجمالية لكل قسم فقط، حاولنا وبمساعدة من عمال الأقسام تحديد التكاليف لكل نشاط، وذلك من خلال وضع نسب تقريبية 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 العلاقات التجارية.

$$\left\{ \begin{array}{l} \bullet \text{ نشاط العلاقات التجارية يمثل } 25\% \\ \bullet \text{ نشاط الزبائن يمثل } 75\% \end{array} \right\} \text{ يقوم قسم العلاقات التجارية بنشاطين هما:}$$

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

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الإجمالية} * \text{نسبة المخصصة للنشاط.}$$

التطبيق العددي:

1- قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء:

$$\text{تكلفة دراسات وأشغال الغاز} = 68.464.813,68 * 20\% = 13.692.962,74 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة دراسات وأشغال الكهرباء} = 68.464.813,68 * 60\% = 41.078.888,21 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة الصفقات} = 68.464.813,68 * 10\% = 6.846.481,37 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة تسيير الاستثمارات} = 68.464.813,68 * 10\% = 6.846.481,37 \text{ دج.}$$

2- قسم العلاقات التجارية:

$$\text{تكلفة نشاط التقنيات التجارية} = 534.865.455,11 * 25\% = 133.716.363,04 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة نشاط الزبائن} = 534.865.455,11 * 75\% = 401.149.091,33 \text{ دج.}$$

3- قسم استغلال الكهرباء:

$$\text{تكلفة مراقبة شبكة استغلال الكهرباء} = 352.922.281,80 * 25\% = 88.230.570,45 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة التحكم عن بعد} = 352.922.281,80 * 25\% = 88.230.570,45 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة صيانة منشآت الكهرباء} = 352.922.281,80 * 25\% = 88.230.570,45 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة تنمية شبكات الكهرباء} = 352.922.281,80 * 25\% = 88.230.570,45 \text{ دج.}$$

4- قسم استغلال الغاز:

- تكلفة مراقبة استغلال الغاز = $175.806.193,48 * 30\% = 52758858.04$ د.ج.
- التكلفة التقنية للغاز = $175.806.193,48 * 40\% = 70.322.477,39$ د.ج.
- تكلفة صيانة منشآت الغاز = $175.806.193,48 * 20\% = 35.161.238,70$ د.ج.
- تكلفة تطوير شبكات الغاز = $175.806.193,48 * 10\% = 17.580.619,35$ د.ج.

5- قسم الموارد البشرية:

- تكلفة تسيير المستخدمين = $73.035.992,25 * 60\% = 43.821.595,35$ د.ج.
 - تكلفة تكوين المستخدمين = $73.035.992,25 * 40\% = 29.214.396,90$ د.ج.
- وهذا ما سيوضحه الجدول التالي والذي يبين تكلفة كل نشاط للأقسام التي تمت دراستها.

الوحدة (د.ج)

الجدول رقم (5): حساب تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط	النسب	الأنشطة	تكلفة القسم	الأقسام
13 692 962,74	20%	دراسات وأشغال الغاز		
41 078 888,21	60%	دراسات وأشغال الكهرباء		قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء
6 846 481,37	10%	الصفقات	68 464 813,68	
6 846 481,37	10%	تسيير الاستثمارات		
133 716 363,78	25%	التقنيات التجارية		
401 149 091,33	75%	الزيائن	534 865 455,11	قسم العلاقات التجارية
88 230 570,45	25%	مراقبة استغلال شبكة الكهرباء		
88 230 570,45	25%	التحكم عن بعد		
88 230 570,45	25%	صيانة منشآت الكهرباء	352 922 281,80	قسم استغلال الكهرباء
88 230 570,45	25%	تنمية شبكات الكهرباء		
52 741 858,04	30%	مراقبة استغلال الغاز		
70 322 477,39	40%	المراقبة التقنية للغاز		
35 161 238,70	20%	صيانة منشآت الغاز	175 806 193,48	قسم استغلال الغاز
17 580 619,35	10%	تطوير شبكات الغاز		
43 821 595,35	60%	تسيير المستخدمين		
29 214 396,90	40%	تكوين المستخدمين	73 035 992,25	قسم الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (1)

بعد القيام بكل من تحديد الأنشطة، وحساب تكلفة كل نشاط، تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وهذا ما سنوضحه في المرحلة 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، وتعتمد هذه المرحلة على المعرفة الجيدة للأنشطة والمسببات الأقرب الكل نشاط، وكان هذا 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 فيما يلي مسببات التكلفة التي قمنا بتحديدتها وكيفية حساب التكلفة الوحدية للمسبب:

$$\text{التكلفة الوحدية للمسبب} = \text{تكلفة النشاط} / \text{عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط}$$

← **التطبيق العددي:** نأخذ كمثال من نشاط الزبائن والصفقات.

- التكلفة الوحدية للزبائن = $401.149.091,33 / 107.140 = 3.744,16$ د.ج.

- التكلفة الوحدية للصفقات = $6.846.481,37 / 684 = 10.009,48$ د.ج.

الجدول رقم (6): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

الوحدة (د.ج)

الأقسام	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسببات الأنشطة	حجم المسببات	تكلفة الوحدة
قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء	دراسات وأشغال الغاز	13 692 962,74	عدد الدراسات	175	78 245,50
	دراسات وأشغال الكهرباء	41 078 888,21	عدد الدراسات	437	94 002,03
	الصفقات	6 846 481,37	عدد الصفقات	684	10 009,48
	تسيير الاستثمارات	6 846 481,37	عدد الفواتير	887	7 718,69
قسم العلاقات التجارية	التقنيات التجارية	133 716 363,78	عدد الطلبيات	613	218 134,36
	الزبائن	401 149 091,33	عدد الزبائن	107140	3 744,16

29 410,19	3000	عدد المحطات	88 230 570,45	مراقبة استغلال شبكة الكهرباء	قسم استغلال الكهرباء
10 211,87	8640	ساعات عمل الآلة	88 230 570,45	التحكم عن بعد	
72 260,91	1221	عدد التدخلات	88 230 570,45	صيانة منشآت الكهرباء	
3 590 984,22	%4,07	نسبة الزيادة	88 230 570,45	تنمية شبكات الكهرباء	
1 425 455,62	37	المحطات	52 741 858,04	مراقبة استغلال الغاز	قسم استغلال الغاز
509 583,17	138	عدد التدخلات	70 322 477,39	المراقبة التقنية للغاز	
331 709,80	106	عدد التدخلات	35 161 238,70	صيانة منشآت الغاز	
1 634 997,60	%9,30	نسبة الزيادة	17 580 619,35	تطوير شبكات الغاز	
89 431,83	490	عدد المستخدمين	43 821 595,35	تسيير المستخدمين	قسم الموارد البشرية
365 179,96	80	عدد التكوينات	29 214 396,90	تكوين المستخدمين	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة ومعطيات المؤسسة

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

الجدول رقم (7): عدد مسببات التكلفة لكل من الغاز والكهرباء

الغاز	الكهرباء	مسببات الأنشطة
177	436	عدد الطلبيات
37480	69660	عدد الزبائن
-	437	عدد الدراسات الخاصة بأشغال الكهرباء
175	-	عدد الدراسات الخاصة بأشغال الغاز
317	367	عدد الصفقات
167	720	عدد الفواتير
37	3000	ساعات المحطات
106	1221	عدد تدخلات الصيانة
138	-	عدد التدخلات التقنية
0,93%	04,07%	نسبة الزيادة
-	4860	ساعة عمل الآلة
220	270	عدد المستخدمين
35	45	عدد التكوينات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات من 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 حدي، في المرحلة التالية.

المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة

وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة كل من الكهرباء والغاز، ويتم حساب التكاليف غير المباشرة لكل نشاط كما يلي:

$$\text{تكلفة الوحدة} = \text{التكاليف غير مباشرة} / \text{عدد المسببات.}$$

ومن خلال هذا فإن:

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = \text{عدد المسببات} * \text{تكلفة الوحدة.}$$

الجدول رقم (8): حساب مجموع التكاليف الغير مباشرة

الوحدة (د.ج)

المخصصة لكل من الكهرباء والغاز

الأقسام	الأنشطة	كيفية حساب التكاليف الغير مباشرة		مقدار التكاليف الغير مباشرة	
		الكهرباء	الغاز	الكهرباء	الغاز
قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء	دراسات وأشغال الغاز	-	78245,50 x 175	-	13 692 962,74
	دراسات وأشغال الكهرباء	94002,03x437	-	41 078 888,21	-
	الصفقات	10009,48x367	10009,48x317	3 673 477,58	3 173 003,79
	تسيير الاستثمارات	7718,69x720	7718,69x167	5 557 459,51	1 289 021,86
قسم العلاقات التجارية	التقنيات التجارية	218134,36x436	218134,36x177	95 106 581,74	38 609 782,04
	الزبائن	3744,16x69660	3744,16x37480	260 818 048,37	140 331 042,96

-	88 230 570,45	-	29410,19x3000	مراقبة استغلال شبكة الكهرباء	قسم استغلال الكهرباء
-	88 230 570,45	-	10211,87x8640	التحكم عن بعد	
-	88 230 570,45	-	72260,91x1221	صيانة منشآت الكهرباء	
-	146 153,06	-	3590984,22x4,07%	تنمية شبكات الكهرباء	
52 741 858,04	-	142590x37	-	مراقبة استغلال الغاز	قسم استغلال الغاز
70 322 477,39	-	50974,47x138	-	المراقبة التقنية للغاز	
35 161 238,70	-	33181,50x106	-	صيانة منشآت الغاز	
152 054,78	-	163551,60x9,30%	-	تطوير شبكات الغاز	
19 675 001,99	24 146 593,36	89431,83x220	89431,83x270	تسيير المستخدمين	قسم الموارد البشرية
12 781 298,64	16 433 098,26	365179,96x35	365179,96x45	تكوين المستخدمين	
387 929 742,94	711 652 011,43	مجموع التكاليف غير مباشرة			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

المرحلة الخامسة: تحديد التكلفة النهائية

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

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة) ± حسابات المصاريف الاستثنائية

$$\text{النتيجة التحليلية للكهرباء} = 4.896.811.197,62 - (711.652.011,43) = 4.185.159.186,19 \text{ د.ج.}$$

$$\text{النتيجة التحليلية للغاز} = 1.345.295.085,65 - (387.929.742,94) = 957.365.342,71 \text{ د.ج.}$$

المطلب الثاني: دراسة مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

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

الجدول رقم (9): الفرق بين النتيجة حسب النظام

التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC

الوحدة (د.ج)

الفرق في مجموع التكاليف	النتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة	النتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة)	النتيجة المنتج
-192 169 040,81	1 295 376 113,51	1 103 207 072,70	الكهرباء
86 656 058,86	147 927 068,40	234 583 127,26	الغاز

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

من خلال ما سبق تقوم مؤسسة سونلغاز بنشاطين أساسيين هما شراء الكهرباء والغاز ونشاط التوزيع للزبائن، فبالنسبة لنشاط الشراء ينتج عنه تكاليف كبيرة (تكاليف مباشرة) في حين التكاليف الناتجة عن عملية التوزيع أقل وأغلبها غير مباشرة وهذا ما يفسر الفرق الكبير بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمؤسسة.

يرجع هذا الانخفاض المعتبر في الجدول رقم (9) في التكلفة بالإضافة إلى ما سبق من أسباب، إلى عدم الدقة التي تختار بها مسببات التكاليف، هذا ما يؤدي في أغلب الأحيان إلى تحميل التكاليف غير مباشرة بزيادة عما هو مقرر وذلك لأن الوحدات التي توزع على أساسها ليست دقيقة. وفيما يلي جدول يوضح تكاليف غير مباشرة للكهرباء والغاز وفق الطريقتين.

الجدول رقم (10): الفرق بين نتيجة التكاليف الغير

مباشرة لكل من الكهرباء والغاز حسب النظام

التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC

الوحدة (د.ج)

البيان	التكاليف الغير مباشرة حسب نظام التكاليف التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة)	التكاليف الغير مباشرة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة	الفرق
الكهرباء	903 821 052,24	711 652 011,43	192 169 040,81
الغاز	301 273 684,08	387 929 742,94	-86 656 058,86

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ تدني قيمة التكاليف غير المباشرة للكهرباء بنسبة 21,3 % في طريقة ABC وهذا راجع لعدم تحميل الكهرباء لكل التكاليف الخاصة به، أما تكاليف الغاز غير مباشرة ارتفعت بنسبة 28,8 % في طريقة ABC ويرجع هذا إلى عدم الدقة في توزيع نسب التكاليف غير المباشرة وتحميلها التكاليف زائدة. بالإضافة إلى اشتراك الكهرباء والغاز في الكثير من الأنشطة هذا ما أدى إلى عدم العدالة في تحميل كل منهما لتكاليفه.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية في مؤسسة سونلغاز بالأغواط والتي تطرقنا إلى تقديم المؤسسة، بعرض نشأتها وتعريفها وأهدافها وإطارها المفاهيمي.

كذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، من خلال دراستنا. حيث تتوفر مؤسسة سونلغاز على الإمكانيات البشرية والمادية التي تمكنها من تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

عند تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كان من الطبيعي أن تواجهنا بعض المشاكل، وذلك لاختلاف الطبيعة والفلسفة المطبقة في هذا النظام مع الهيكل التنظيمي ونظام معالجة التكاليف المطبق في المؤسسة، لذا تم وضع بعض القواعد والإجراءات التي يمكنها حل جزء كبير من هذه المشاكل بالإضافة إلى تهيئة أرضية لتطبيق هذا النظام.

الخاتمة العامة

في ظل التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف عرفت مراحل عديدة، إذ كانت في بداياتها تعرف بالمحاسبة الصناعية نظرا لارتباطها بهذا المجال، ثم أصبحت فيما بعد تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال، لتصبح في وقتنا الحالي محاسبة التسيير، وكان هذا التطور حاصل التفاعل بين عدة ميادين وتخصصات التي استفادت منها محاسبة التكاليف التي تمتاز بالمرونة وقابليتها للتطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال القرون الثلاثة الماضية.

نتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تمتاز بها محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق تتمثل في الطرق التكاليف التاريخية وطرق التكاليف المعيارية، ونجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها، ونجد أن تلك الطرق منها ما تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي (الكلي) كطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتبر بدورها أحد الطرق التقليدية، رغم الانتقادات الموجهة لها كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير مباشرة وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة. ورغم هذا فإن بعض المؤسسات الجزائرية تطبق هذه الطريقة لحساب تكاليفها.

ورغم التطور الحاصل من حيث كبر حجم المؤسسات أثر على تركيبية وهيكلية التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طرق أكثر ملائمة، فظهرت الطرق الحديثة لحساب التكاليف والمتمثلة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل حديث للطرق التقليدية فهي تمتاز بإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة بالإضافة إلى طرق حديثة أخرى كنظام التكلفة المستهدفة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM والتي غرضها تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة مردودية المؤسسة ومن ثم تحسين الأداء الاقتصادي لها.

من خلال دراستنا قمنا بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على مستوى مؤسسة سونلغاز الأغواط وصلنا إلى ما يلي:

كإجابة على التساؤل الرئيسي يمكن القول بأن للاتجاهات الحديثة لمحاسبة دور في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث أثبت نجاحته كبديل لطريقة الأقسام، التي أصبحت عاجزة على مسايرة التطور الحاصل في المؤسسات، حيث يوفر نظام ال (ABC) أدوات رقابة فعالة على التكاليف وتتبع سلوك هذه التكاليف ومعالجة مشاكل في تحميل الأعباء غير المباشرة، ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأنه يمكن الاعتماد على عدم الدقة نظام ال (ABC) كحل لتخفيض التكاليف وتحسين أداء المؤسسة.

- بالنسبة للتساؤلات الفرعية يمكن الإجابة عنها كما يلي:

من خلال عرضنا للطريقة المعمول بها فإن مؤسسة سونلغاز مثلها مثل المؤسسات الجزائرية فإنها تعتمد في معالجة تكاليفها على الطريقة التقليدية أو ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام وتحمل في الأخير لكل من الكهرباء والغاز من رقم الأعمال، وتتميز هذه الطريقة بالعشوائية وعدم تحميل التكاليف بشكل دقيق لأن النسب المعتمد عليها في التوزيع تنقصها الدقة، وهذا ما يثبت الفرضية الأولى.

ومن خلال ما سبق نرى الصعوبات التي يواجهها تطبيق هذا النظام كفيلة بأن تكون عائق تحول دون تطبيقه، وهذا ما ينفي الفرضية الثانية.

من خلال الدراسة التي قمنا بها، تبين أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد ساهم بشكل واضح وجلي في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة، بالمقارنة مع الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة في حساب تكاليفها، وهنا يمكننا القول بأن هذا النظام قد يكون بديل فعال من أجل تدنية التكاليف، وتحسين أداء المؤسسة. بهذا يمكننا أن نؤكد صحة الفرضية الثالثة.

مما تناولناه في هذا البحث سنحاول تقديم أهم النتائج التي توصلنا إليها وكذا بعض الاقتراحات التي نرى أنها ستحسن من فعالية المؤسسات الاقتصادية في تحديد تكاليفها النهائية بأكثر دقة.

✓ النتائج

تتمثل النتائج التي تم التوصل إليها في:

- ◀ بالرغم من الانتقادات التي شهدتها الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وظهور أنظمة جديدة أكثر دقة إلا أن المؤسسات الجزائرية مازالت تستخدم الطرق التقليدية خاصة طريقة الأقسام المتجانسة.
- ◀ يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد التطورات المهمة، التي شهدتها محاسبة التكاليف في الثمانينات من القرن الماضي.
- ◀ يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة الأنشطة تستهلك الموارد وليست المنتجات بل هذه الأخيرة هي تستهلك الأنشطة.
- ◀ يمكن الفرق بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة، وتحميلها للمنتج.
- ◀ تواجه المؤسسات الجزائرية عدة عوائق تحول دون تطبيقها لأنظمة التكاليف الحديثة منها التنظيمية والفنية، وذلك من خلال عدم اهتمام المؤسسة بالتكاليف الخاصة بكل نشاط تقوم به، وعدم التسيير الجيد لهذا التكاليف.

- ◀ عدم اهتمام مؤسسة سونلغاز بالتكاليف غير المباشرة، كونها لا تمثل الجزء الأكبر من التكاليف على غرار التكاليف المباشرة، وكذا إيمان الإدارة أن التكاليف غير المباشرة ليس لها تأثير كبير.
- ◀ وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لمؤسسة سونلغاز، نظرا لعدم وجود هيكلية للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وكذا صعوبة تحديد تكلفة كل نشاط وتحديد مسببات الأنشطة.
- ◀ الفكر السائد في المؤسسة العمومية، وهو العمل دون الاهتمام بالربح.
- ◀ أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يبين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وبالتالي زيادة الاهتمام بهذه الأنشطة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حين تزيد من تكاليفه، فمن خلال هذا يجب على المؤسسة الاهتمام بالأنشطة ذات القيمة المضافة ومحاولة تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة أو الاستغناء عنها، مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة.

✓ الاقتراحات

استنادا للدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد بوضع الاقتراحات التالية:

- ☞ أقتراح على المؤسسات الجزائرية بالاهتمام بأنظمة التكاليف التي تستخدمها، والاهتمام بالأنظمة الحديثة ذلك للأهمية التي تدرها على المؤسسة خاصة في ترشيد التكاليف وتحسين أدائها.
- ☞ كما أقتراح على مؤسسة سونلغاز بالاهتمام بأنظمة التكاليف الحديثة لما لها من فوائد تعود على المؤسسة خاصة فيما يتعلق بدقة تحديد التكاليف وتعظيم ربحية المؤسسة وكذا المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة.
- ☞ على مؤسسة سونلغاز الاهتمام بالتكاليف التفصيلية لكل نشاط وتوفير المعلومات الخاصة بكل نشاط في المؤسسة خاصة أي توفير مقومات تطبيق ABC هذا ما يساعدها في حال فكرت المؤسسة في تطبيقه.
- ☞ وفي الختام إن نظام ABC يعتبر مدخلا متكاملًا فيما يتعلق بمعالجة التكاليف غير مباشرة بالإضافة كونه أداة يساعد المؤسسة على معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التخلي عليها أو التخفيض من تكاليفها والاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج هذا ما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة.

آفاق الدراسة

- من خلال الاستمرار في البحث، اقترحنا بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث ودراسة مستقبلا وتتمثل هذه المواضيع فيما يلي:
- ✓ دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة؛
 - ✓ أثر تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في اتخاذ قرارات التسعير.
 - ✓ دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- ✍ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2006
- ✍ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم ومبادئ.. تطبيقات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000
- ✍ لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013
- ✍ كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- ✍ أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003
- ✍ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005
- ✍ عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001
- ✍ الحسين عداوي وحسين فلاح، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000
- ✍ أحمد سيد مصطفى، إدارة البشر، مكتبة أنجلو المصرية، القاهرة، مصر، 2003
- ✍ عبد الحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998
- ✍ حسن إبراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2005
- ✍ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي - لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
- ✍ عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 1999
- ✍ أبو الفتوح على فضالة، التحليل المالي وإدارة الأموال، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1999
- ✍ حسين أحمد الطراونة وتوفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- ✍ مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008

- ١٤ موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002
- ١٥ عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين - تحسين الأداء، الجزء الثالث، مكتبة القاهرة، القاهرة، مصر، 1999
- ١٦ مدحت محمد أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012

ثانياً: الأطروحات والمذكرات الجامعية

- ١٧ بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة استشفائية مصحة الرمال بالوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه والاقتصاد التطبيقي وتسيير الخدمات، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الوادي، الجزائر، 2011.
- ١٨ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
- ١٩ آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2012.
- ٢٠ ميساء محمود ومحمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، السعودية، 2002.
- ٢١ نويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2015.
- ٢٢ عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2012.

ثالثا: المقالات العلمية

- ☐ سالم عبد الله حلس ومحمد حسن حداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2012.
- ☐ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27/28، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
- ☐ بن هاني أيوب، اعتماد الموازنات التخطيطية لتحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 37، بغداد، العراق، 2013.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات

- ☑ رضا جاوحدو وإيمان بن فازه، استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسات ودورها في اتخاذ القرارات، الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، بجامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، ورقلة، الجزائر.
- ☑ شرفي مسعودة ودولي سعاد، تحسين الأداء من خلال مدخل التعليم التنظيمي، الملتقى العلمي الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10 و 11 نوفمبر 2009، جامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر.

خامسا: وثائق

- ☐ مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالأغواط، قسم الموارد البشرية، حصيلة نشاط سنة 2022، فيفري 2023.

الملاحق

- الميزانية التحليلية لسنة 2022 -

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
903	CHARGES REFLECHIES	0,00	0,00	167 592 618,93	150 068 492,59	17 524 126,34	
906	CHARGES REFLECHIES	0,00	0,00	1 782 024 383,47	4 702 551 884,95		2 920 527 501,48
907	PRODUITS REFLECHIS	0,00	0,00	10 605 982 874,88	3 065 795 727,87	7 540 187 147,01	
908	CESSIONS INTER UNITES REFLECHI	0,00	0,00	78 735 170,29	3 601 465 441,88		3 522 730 271,59
90	COMPTES REFLECHIS_	0,00	0,00	12 634 335 047,57	11 519 881 547,29	1 114 453 500,28	
9221C070	DIRECTION ET SECRETARIAT DTG			3 500,00	0,00	3 500,00	
922	ADMINISTRATION CENTRALE			3 500,00	0,00	3 500,00	
9231C	REGION CENTRE	0,00	0,00	0,00	1 500 413,50		1 500 413,50
9231LL010	DIRECTION ET SECRITARIAT DD LAGHOUT			27 691 504,51	113 141,03	27 578 363,48	
9231LL013	DGSI DD LAGOUT			7 733 248,40	0,00	7 733 248,40	
9231LL01	DIRECTEUR LAGHOUT	0,00	0,00	154 773 938,96	6 696 408,02	148 077 530,94	
9231LL02	DFC	0,00	0,00	38 801 372,89	0,00	38 801 372,89	
9231LL03	DRH	0,00	0,00	73 870 874,10	834 881,85	73 035 992,25	
9231LL0400	DRC DIRECTION	0,00	0,00	139 259 831,13	935 104,16	138 324 726,97	
9231LL0401	AGENCE LAGHOuat A	0,00	0,00	106 481 588,30	450 720,39	106 030 867,91	
9231LL0402	AGENCE AFLOU	0,00	0,00	99 426 765,70	361 986,61	99 064 779,09	
9231LL0403	AGENCE HASSI R MEL	0,00	0,00	46 473 573,51	0,00	46 473 573,51	
9231LL0404	AGENCE LAGHOuat B	0,00	0,00	96 532 024,50	602 254,22	95 929 770,28	
9231LL0405	AGENCE AIN EL MADHI	0,00	0,00	33 791 343,31	4 250,00	33 787 093,31	
9231LL0406	AGENCE KSAR EL HIRANE	0,00	0,00	15 341 920,82	87 276,78	15 254 644,04	
9231LL04	DRC	0,00	0,00	537 307 047,27	2 441 592,16	534 865 455,11	
9231LL05	SIE	0,00	0,00	107 227 334,77	44 800,00	107 182 534,77	
9231LL0600	DTE DIRECTION	0,00	0,00	150 057 625,87	94 873,61	149 962 752,26	
9231LL0601	DISTRICT LAGHOuat	0,00	0,00	102 812 945,65	556 635,94	102 256 309,71	
9231LL0602	DISTRICT AFLOU	0,00	0,00	66 595 021,36	7 998,61	66 587 022,75	
9231LL0603	DISTRICT HASSI R MEL	0,00	0,00	34 116 197,08	0,00	34 116 197,08	
9231LL06	DTE	0,00	0,00	353 581 789,96	659 508,16	352 922 281,80	
9231LL0700	DTG DIRECTION	0,00	0,00	30 327 052,84	0,00	30 327 052,84	
9231LL0701	DISTRICT LAGHOuat	0,00	0,00	54 339 420,39	0,00	54 339 420,39	
9231LL0702	DISTRICT AFLOU	0,00	0,00	37 807 835,87	1 312 500,00	36 495 335,87	

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9231LL0703	DISTRICT HASSI R MEL	0,00	0,00	35 479 837,42	0,00	35 479 837,42	
9231LL0704	DISTRICT AIN MADHI	0,00	0,00	19 164 546,96	0,00	19 164 546,96	
9231LL07	DTG	0,00	0,00	177 118 693,48	1 312 500,00	175 806 193,48	
9231LL08	SAG	0,00	0,00	50 619 395,33	4 191 439,11	46 427 956,22	
9231LL09	ASSEMBLEE ET CONSEIL			109 879,19	0,00	109 879,19	
9231LL10	JURIDIQUE			12 696 511,67	0,00	12 696 511,67	
9231LL110	CHEF DIVISION DEET			539 400,00	0,00	539 400,00	
9231LL111	DEET ELEC	0,00	0,00	51 755 074,97	142 100,00	51 612 974,97	
9231LL112	DEET GAZ	0,00	0,00	16 312 438,71	0,00	16 312 438,71	
9231LL11	DEET	0,00	0,00	68 606 913,68	142 100,00	68 464 813,68	
9231LL12	DAM	0,00	0,00	50 096 760,72	0,00	50 096 760,72	
9231LL13	DGSI			528 750,00	0,00	528 750,00	
9231LL140	CHEF DIVISION PLANIF. DEVL. R?SEAUX	0,00	0,00	16 511 698,02	0,00	16 511 698,02	
9231LL14	PLANIF. DEVL. R?SEAUX	0,00	0,00	16 511 698,02	0,00	16 511 698,02	
9231LL	DIRECTION DE DISTRIBUTIONDD DE LAGHOUAT	0,00	0,00	1 641 850 960,04	16 323 229,30	1 625 527 730,74	
923	COUT DE SECTION	0,00	0,00	1 641 850 960,04	17 823 642,80	1 624 027 317,24	
92411	CHARGES COMMUNES USAGE PROPRE	0,00	0,00	2 425 888,13	0,00	2 425 888,13	
92411LL00	CHARGES COMMUNES DE L'AGENCE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	2 425 888,13	0,00	2 425 888,13	
9241	ACTIVIT PRODUCTION	0,00	0,00	2 425 888,13	0,00	2 425 888,13	
924	Charges communes	0,00	0,00	2 425 888,13	0,00	2 425 888,13	
92	COMPTES DE SECTION	0,00	0,00	1 644 280 348,17	17 823 642,80	1 626 456 705,37	
9311	COUT ET PRIX DE REVIENT ENERGIE ELEC	0,00	0,00	3 252 021 290,00	81 182 182,33	3 170 839 107,67	
9311C	ENERGIE ELEC REGION	0,00	0,00	0,00	261 772,77		261 772,77
9311L	ENERGIE ELEC REGION DE SUD EST	0,00	0,00	3 252 021 290,00	80 920 409,56	3 171 100 880,44	
9311LL0111	ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE	0,00	0,00	3 230 318 400,16	78 138 867,90	3 152 179 532,26	
9311LL01111	ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE	0,00	0,00	3 214 325 822,19	78 138 867,90	3 136 186 954,29	
9311LL01112	ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			4 441 298,46	0,00	4 441 298,46	
9311LL01113	ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE	0,00	0,00	8 113 390,96	0,00	8 113 390,96	
9311LL01114	ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE	0,00	0,00	3 437 888,55	0,00	3 437 888,55	
9311LL0112	ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE	0,00	0,00	154 107,62	0,00	154 107,62	

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9312LL0331	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			364 217,41	78 798,91	285 418,50	
9312LL03311	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			12 156,77	0,00	12 156,77	
9312LL03315	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			352 060,64	78 798,91	273 261,73	
9312LL033	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			364 217,41	78 798,91	285 418,50	
9312LL03	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			1 594 217,41	78 798,91	1 515 418,50	
9312LL0411	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			590 355,51	0,00	590 355,51	
9312LL04111	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			372 000,00	0,00	372 000,00	
9312LL04114	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			85 507,50	0,00	85 507,50	
9312LL04115	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			132 848,01	0,00	132 848,01	
9312LL041	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			590 355,51	0,00	590 355,51	
9312LL0422	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			19 967,93	0,00	19 967,93	
9312LL04225	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			19 967,93	0,00	19 967,93	
9312LL042	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			19 967,93	0,00	19 967,93	
9312LL04	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			610 323,44	0,00	610 323,44	
9312LL0511	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			49 210,89	0,00	49 210,89	
9312LL05114	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			49 210,89	0,00	49 210,89	
9312LL051	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			49 210,89	0,00	49 210,89	
9312LL0531	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			48 446,08	0,00	48 446,08	
9312LL05315	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			48 446,08	0,00	48 446,08	
9312LL053	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			48 446,08	0,00	48 446,08	
9312LL05	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN EL			97 656,97	0,00	97 656,97	
9312LL0611	ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			160 000,00	0,00	160 000,00	
9312LL06111	ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			160 000,00	0,00	160 000,00	
9312LL061	ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			160 000,00	0,00	160 000,00	
9312LL06	ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			160 000,00	0,00	160 000,00	
9312LL	ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	65 976 783,82	552 328,18	65 424 455,64	
931	COUT ET PRIX DE REVIENT ENERGIE	0,00	0,00	3 317 998 073,82	81 998 226,67	3 235 999 847,15	
9321LL1	RESEAUX ELEC	0,00	0,00	420 787 240,62	388 803,00	420 398 437,62	
9321LL11	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			2 264 434,60	43 623,00	2 220 811,60	
9321LL12	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			9 570 437,00	345 180,00	9 225 257,00	

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9321LL11	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			11 834 871,60	388 803,00	11 446 068,60	
9321LL12	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			3 098 695,00	0,00	3 098 695,00	
9321LL13	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			10 300 140,00	0,00	10 300 140,00	
9321LL02	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			13 398 835,00	0,00	13 398 835,00	
9321LL031	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			1 796 440,00	0,00	1 796 440,00	
9321LL032	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			254 650,00	0,00	254 650,00	
9321LL03	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			2 051 090,00	0,00	2 051 090,00	
9321LL041	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			280 662,00	0,00	280 662,00	
9321LL042	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			13 861 299,20	0,00	13 861 299,20	
9321LL04	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			14 141 961,20	0,00	14 141 961,20	
9321LL051	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN	0,00	0,00	569 760,10	0,00	569 760,10	
9321LL052	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN			295 672,00	0,00	295 672,00	
9321LL05	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AIN	0,00	0,00	865 432,10	0,00	865 432,10	
9321LL061	RESEAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			294 226,72	0,00	294 226,72	
9321LL062	RESEAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			200 824,00	0,00	200 824,00	
9321LL06	RESEAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE DE			495 050,72	0,00	495 050,72	
9321LL	RESEAUX ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	42 787 240,62	388 803,00	42 398 437,62	
9322LL1	RESEAUX GAZ			57 772 428,33	1 029 198,25	56 743 230,08	
9322LL011	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			54 363 642,85	861 287,37	53 502 355,48	
9322LL012	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			295 615,79	18 400,36	277 215,43	
9322LL013	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			270 175,73	9 119,04	261 056,69	
9322LL01	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			54 929 434,37	888 806,77	54 040 627,60	
9322LL021	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AFLOU			515 802,66	12 990,08	502 812,58	
9322LL022	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AFLOU			225 440,00	0,00	225 440,00	
9322LL023	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AFLOU			771 072,73	0,00	771 072,73	
9322LL02	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE AFLOU			1 512 315,39	12 990,08	1 499 325,31	
9322LL032	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			110 000,00	0,00	110 000,00	
9322LL033	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			326 390,37	79 124,07	247 266,30	
9322LL03	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE HASSI			436 390,37	79 124,07	357 266,30	
9322LL041	RESEAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT AGENCE			50 714,11	0,00	50 714,11	

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9736	DIFFERENCES SUR CHARGE FINANCIERE	0,00	0,00	5 452 148,40	941 545,46	4 510 602,94	
973	DIFF SUR CHARGES INCORPORABLES	0,00	0,00	1 579 891 395,47	1 852 639 413,63		272 748 018,16
97511	FRAIS RESIDUELS DE SECTION	0,00	0,00	238,00	50 690 930,18		50 690 692,18
975	FRAIS RESIDUELS DE SECTION	0,00	0,00	238,00	50 690 930,18		50 690 692,18
977110	PRODUITS DES EXERCICE ANTERIEU	0,00	0,00	1 901 250 988,75	2 780 864 490,42		879 613 501,67
977112	PRODUIT DE CESSION DES AUTRE E			842 502 186,50	662 483 465,77	180 018 720,73	
977113	AUTRE PRODUIT D'EXPLOITATION	0,00	0,00	0,55	192 301 420,82		192 301 420,27
97711	PRODUITS D'EXPLOIT NON INCORPO	0,00	0,00	2 743 753 175,80	3 635 649 377,01		891 896 201,21
9771	PROD CESSIONS DES INVESTISSEME	0,00	0,00	2 743 753 175,80	3 635 649 377,01		891 896 201,21
977	PRDUIT D'EXPLOITATION NON INCORPORE	0,00	0,00	2 743 753 175,80	3 635 649 377,01		891 896 201,21
979311	RECET VENTE AUX ABONNE ET CLIE			0,00	647 159,86		647 159,86
979316	DIVERS			808 018 681,31	15 596 051,11	792 422 630,20	
97931	ENREGISTREMENT PROVISOIRE			808 018 681,31	16 243 210,97	791 775 470,34	
979	ENREGISTREMENT PROVISOIRE			808 018 681,31	16 243 210,97	791 775 470,34	
97	COMPTES DE DIFF D INCORPORATION	0,00	0,00	6 017 500 931,73	5 997 454 351,68	20 046 580,05	
9811	RESULTAT ENERGIE ELEC	0,00	0,00	21 423 774,73	4 918 234 972,35		4 896 811 197,62
9811LL011	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	7 882 084,89	636 900 557,72		629 018 472,83
9811LL012	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	313 880,48	158 614 079,60		158 300 199,12
9811LL013	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	51 650 530,11		51 650 530,11
9811LL01	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	8 195 965,37	847 165 167,43		838 969 202,06
9811LL021	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	6 279 150,46	629 266 592,93		622 987 442,47
9811LL022	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	117 781 111,02		117 781 111,02
9811LL023	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	309 282 332,86		309 282 332,86
9811LL02	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	6 279 150,46	1 056 330 036,81		1 050 050 886,35
9811LL031	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	501 035,06	187 637 112,43		187 136 077,37
9811LL032	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	691 918 197,92		691 918 197,92
9811LL033	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	544 329 623,08		544 329 623,08
9811LL03	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	501 035,06	1 423 884 933,43		1 423 383 898,37
9811LL041	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	4 454 962,13	733 609 759,09		729 154 796,96
9811LL042	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	4 517,03	302 421 529,24		302 417 012,21

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9811LL04	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	4 459 479,16	1 036 031 288,33		1 031 571 809,17
9811LL051	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	503 192,81	141 492 878,94		140 989 686,13
9811LL052	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	32 051 596,20		32 051 596,20
9811LL05	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	503 192,81	173 544 475,14		173 041 282,33
9811LL061	RESULTAT ENERGIE ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	1 484 951,87	257 888 440,00		256 403 488,13
9811LL062	RESULTAT ENERGIE ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	123 390 631,21		123 390 631,21
9811LL06	RESULTAT ENERGIE ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	1 484 951,87	381 279 071,21		379 794 119,34
9811LL	RESULTAT ENERGIE ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	21 423 774,73	4 918 234 972,35		4 896 811 197,62
9812	RESULTAT ENERGIE GAZ	0,00	0,00	9 123 952,96	1 354 419 038,52		1 345 295 085,56
9812LL011	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	1 855 214,92	176 995 941,75		175 140 726,83
9812LL012	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	871 562,38	26 787 589,20		25 916 026,82
9812LL01	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	2 726 777,30	203 783 530,95		201 056 753,65
9812LL021	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	3 158 316,18	399 262 414,91		396 104 098,73
9812LL022	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	350 911,86	11 167 160,43		10 816 248,57
9812LL023	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	253 086 125,36		253 086 125,36
9812LL02	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	3 509 228,04	663 515 700,70		660 006 472,66
9812LL031	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	201 734,19	57 409 339,88		57 207 605,69
9812LL032	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	4 850 575,11		4 850 575,11
9812LL03	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	201 734,19	62 259 914,99		62 058 180,80
9812LL041	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	1 790 257,99	221 983 040,09		220 192 782,10
9812LL042	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	9 720 220,56		9 720 220,56
9812LL04	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	1 790 257,99	231 703 260,65		229 913 002,66
9812LL051	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	512 441,24	54 711 910,71		54 199 469,47
9812LL052	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	733 545,79		733 545,79
9812LL05	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	512 441,24	55 445 456,50		54 933 015,26
9812LL061	RESULTAT ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	383 514,20	72 995 483,04		72 611 968,84
9812LL063	RESULTAT ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	64 715 691,69		64 715 691,69
9812LL06	RESULTAT ENERGIE GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	383 514,20	137 711 174,73		137 327 660,53
9812LL	RESULTAT ENERGIE GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	9 123 952,96	1 354 419 038,52		1 345 295 085,56
981	RESULTAT ENERGIE	0,00	0,00	30 547 727,69	6 272 654 010,87		6 242 106 283,18

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9821LL1	RESULTAT GENERAL ELEC	0,00	0,00	3 085 871 211,4	616 486 576,43	2 469 384 635,06	
9821C	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION			30 105 951 118,03	0,00	30 105 951 118,03	
9821LL011	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	334 704 471,76	581 391 067,57		246 686 595,81
9821LL012	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	411 599,88		411 599,88
9821LL01	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	334 704 471,76	581 802 667,45		247 098 195,69
9821LL021	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	13 734,45	13 059 795,37		13 046 060,92
9821LL022	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	4 143 127,78		4 143 127,78
9821LL02	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	13 734,45	17 202 923,15		17 189 188,70
9821LL031	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	2 111,41	423 289,22		421 177,81
9821LL032	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	678 092,19		678 092,19
9821LL03	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	2 111,41	1 101 381,41		1 099 270,00
9821LL041	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	183 677,35	12 714 252,93		12 530 575,58
9821LL042	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	438 550,43		438 550,43
9821LL04	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	183 677,35	13 152 803,36		12 969 126,01
9821LL051	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	587 043,64		587 043,64
9821LL052	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	824 588,68		824 588,68
9821LL05	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	1 411 632,32		1 411 632,32
9821LL061	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	16 098,49	1 466 029,90		1 449 931,41
9821LL062	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	349 138,84		349 138,84
9821LL06	RESULTAT TRAVAUX ELEC REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	16 098,49	1 815 168,74		1 799 070,25
9822LL1	RESULTAT GENERAL GAZ	0,00	0,00	755 493 934,63	2 798 890,63	752 695 044,23	
9822LL011	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	11 965,81	478 789,46		466 823,65
9822LL012	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	70 961,75		70 961,75
9822LL01	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	11 965,81	549 751,21		537 785,40
9822LL021	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	29 230,77	692 713,00		663 482,23
9822LL02	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	29 230,77	692 713,00		663 482,23
9822LL031	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	301 177,90		301 177,90
9822LL03	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	301 177,90		301 177,90
9822LL041	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	62 649,82	568 050,12		505 400,30
9822LL042	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	103 087,15		103 087,15

SOCIETE: SONELGAZ-Distribution

EXERCICE : 2022

LE : 30/4/2023

CENTRE: DD LAGHOUAT

PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique à 12 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9822LL04	RESULTAT TRAVAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	62 649,82	671 137,27		608 487,45
9822LL051	RESULTAT TRAVAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	75 704,70		75 704,70
9822LL05	RESULTAT TRAVAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	75 704,70		75 704,70
9822LL061	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	278 037,25		278 037,25
9822LL062	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT			0,00	230 369,30		230 369,30
9822LL06	RESULTAT TRAVAUX GAZ REGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	0,00	508 406,55		508 406,55
9822LL	RESULTAT TRAVAUX GAZREGION CENTRE DD LAGHOUAT	0,00	0,00	103 846,40	2 798 890,63		2 695 044,23
982	ACTIVITE COMMERCIAL	0,00	0,00	640 975 057,89	619 285 467,06	21 689 590,83	
9831	RESULTAT PRESTATION ELEC			501 957 879,32	685 393 701,76		183 435 822,44
9831C	RESULTAT PRESTATION ELEC REGION			85 517 700,03	0,00	85 517 700,03	
9831LL011	RESULTAT PRESTATION ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT			416 440 179,29	685 393 701,76		268 953 522,47
9831LL01	RESULTAT PRESTATION ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT			416 440 179,29	685 393 701,76		268 953 522,47
9831LL	RESULTAT PRESTATION ELECREGION CENTRE DD LAGHOUAT			416 440 179,29	685 393 701,76		268 953 522,47
983	RESULTAT PRESTATION			501 957 879,32	685 393 701,76		183 435 822,44
98	RESULTAT	0,00	0,00	1 173 480 664,90	7 577 333 179,69		6 403 852 514,79
TOTAL GENERAL		0,00	0,00	25 475 991 160,64	25 475 991 160,64	14 123 907 648,44	14 123 907 648,44