

تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية  
 تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية  
 دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بسكرة -  
 د. زعرور نعيمة د. السبتى وسيلة  
 جامعة بسكرة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية من خلال توضيح مفهوم وأهمية أسلوب (ABC) في معالجة مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة، والدور الذي تلعبه في تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف، وكذا التعرف على أهم مراحل تطبيق أسلوب (ABC) ومعرفة المزايا والصعوبات التي تحد من تطبيقه، ومحاولة تطبيق أسلوب (ABC) في المؤسسات العمومية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إختيار مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بسكرة- لتطبيق أسلوب (ABC) فيها. وقد توصلت الدراسة إلى أن أسلوب (ABC) يوفر معلومات دقيقة للمؤسسة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، والاهتمام بالتكاليف التي تضيف قيمة وإهمال التكاليف التي لا تضيف قيمة، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، المؤسسات العمومية.

**Abstract:**

the aime of this study is find out how to apply the cost method based on activities in public institutions through clarifying the concept and the importance of ABC in traiting the problem of specify the indirect costs, and the role they play in achieving competitive advantage through cost reduction, as well as identify the most important stages application method (ABC) and know the advantages and difficulties that limit its application, and try to apply a method (ABC) in public institutions, and to achieve the objectives of the study were selected Algeria Telecom Corporation - Directorate operational Biskrh- to apply the method (ABC) in it.

we conclude that the method (ABC) provides accurate information about the costs of the institution credible, and interest costs that add value and neglect of the costs that do not add value, in order to help the entitie in taking decision rational decisions.

Keywords : Cost, the cost method based on activities (ABC), public institutions.

المقدمة:

في ظل تزايد المنافسة والتغيرات التكنولوجية أصبت المؤسسات العمومية والخاصة تسعى إلى التركيز على تكاليفها من أجل تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف، وخلال العقدین الأخيرین من القرن العشرين خضعت محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية، بحيث ظهرت أساليب حديثة لإدارة التكاليف مثل: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، تكلفة التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing، التكلفة المستهدفة Target Costing، تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة، إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب Zéro Defect، نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب. Just in Time، تكاليف دورة حياة المنتج، تكلفة الجودة الشاملة.

ويعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من الأساليب الحديثة المساعدة في معالجة مشكل تخصيص التكاليف خاصة مع تطور التكاليف غير المباشرة، فهو يساعد في قياس وتحديد تكاليف السلع والخدمات، وبالتالي توفير معلومات وبيانات تساعد المؤسسة في عملية إتخاذ القرارات على أسس سليمة، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المقال.

إشكالية الدراسة: تتمحور إشكالية الدراسة حول

ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية؟

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

إعطاء مفهوم شامل لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتعرف على خطوات تطبيقه.

التعرف على مفهوم المؤسسات العمومية وكذا المشاكل التي تواجهها.

محاولة تطبيق أسلوب (ABC) في المؤسسات العمومية .

أهمية الدراسة: تأتي أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناوله ألا وهو تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من أجل

تخصيص التكاليف غير المباشرة لاتخاذ قرارات سليمة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ، إذ أنه من بين المناهج العلمية المناسبة لدراسة هذه المشكلة، إضافة

إلى دراسة حالة من خلال محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر -المديرية

العملياتية بسكرة-.

أولاً: ماهية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

1- مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

1-1- تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يعرف على أنه "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة

في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه

الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك

الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح،" (1)

أي أنه "يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة، لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية للتكلفة (Cost pools) ثم توزيع

هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجبات مبنية على

العلاقة السببية." (2) ويعرف كذلك بأنه " أسلوب يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة

للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي تحسب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة

معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا الأسلوب إدارة المؤسسة

في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة

التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها." (3) مما سبق يستنتج أن أسلوب التكلفة على أساس

الأنشطة (ABC) هو أسلوب يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة ثم توزيعها على المنتج النهائي أو

الخدمة المقدمة اعتماداً على مسببات التكلفة المناسبة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي، أو الخدمة المقدمة

مما يؤدي إلى إتخاذ القرارات الإدارية السليمة والإبتعاد عن الأحكام الشخصية.

إن مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يعني ضرورة تصميم نظام يقوم على تخصيص التكاليف على أساس

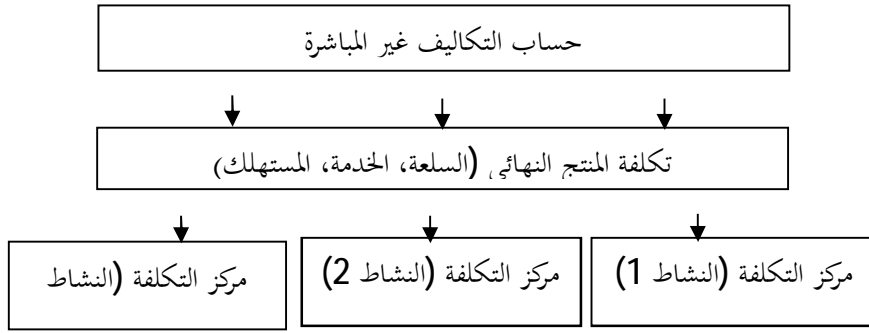
الأنشطة المسببة لها أي توزيعها على أساس الأنشطة وهذا يسهل عملية تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو الخدمة

حسب درجة إستفادتها المتوقعة من ذلك النشاط، وتوضح كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على

أساس الأنشطة كما يلي:

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

الشكل رقم (01) كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.



Souris: Drury Colin, **Management Accounting for Business**, 3<sup>rd</sup>, Bath: uk patrick bond, 2005, p145.

وقد إنبثق عن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أسلوبين هما أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM (\*) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB<sup>(\*)</sup> وسيتم التطرق لكل أسلوب في:

❖ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM: يعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كإطار يتم الإعتماد عليه لتحليل الأنشطة لتتمكن المؤسسة الإستفادة منها في عدة مجالات. ويمكن تعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على أنها "عملية تحليل الأنشطة لمساعدة إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات."<sup>(1)</sup> أي إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل الزبون وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة، ولهذا يمكن التمييز بين نوعين من الأنشطة هي:<sup>(2)</sup>

- الأنشطة التي تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي يميزها العملاء على أنها تضيف قيمة إلى السلع أو الخدمات التي يشتريها مثل نشاط شراء المواد الأولية ونشاط فحص النوعية...إلخ.

- الأنشطة التي لا تضيف قيمة: ويقصد بها الأنشطة التي يميزها العملاء على أنها لا تضيف قيمة إلى السلع والخدمات التي يشتريها مثل نشاط التخزين، النقل من مكان إلى آخر.

❖ أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB: يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة من بين الأساليب التي تحسن أداء المؤسسة، بحيث تميل إلى التركيز على النتائج وليس الأسباب، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "تركز على النشاطات وتقوم بتحليلها أكثر وهذا يساعد في عملية التغذية العكسية من أجل تحقيق الأهداف ومقارنتها مع الأداء المتوقع."<sup>(3)</sup> أي يتم إعداد الموازنة بإستخدام الموارد المالية والتكاليف للتعبير عن النشاط المخطط.<sup>(4)</sup> يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) توفر الأركان التالية:

➤ الأنشطة: تعرف بأنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة،"<sup>(5)</sup> وبالمعنى الواسع النشاط هو "أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون إستخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو إستخدام العمل لتقديم الخدمة، ففي أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر وحدة النشاط الذي يتكرر في كل مرة. أما النشاطات الأخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج أو الخدمة"<sup>(1)</sup>

وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربع أنواع هي:<sup>(2)</sup>

✓ أنشطة المدخلات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمات، مثل نشاط البحث والتطوير.

✓ أنشطة العمليات: ويقصد بها تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو الخدمات، مثل نشاط تجهيز الأجهزة.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

- ✓ أنشطة المخرجات: وهي تلك المرتبطة بالتعامل مع العملاء مثل نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات.
- ✓ أنشطة إدارية: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى. مثل نشاط خدمات المحاسبة أو نشاط الخدمات القانونية والإدارية.

✚ أغراض التكلفة: يعني غرض التكلفة "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة..)، وهي في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو خدمات، أو عملاء"، وغرض التكلفة يمكن أن يكون: (3)

- غرض التكلفة النهائي: هو المنتج أو الخدمة النهائية التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تكبد تكاليف يتم مقابقتها عادة بإيرادات.
- غرض التكلفة المتوسطة: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

✚ أوعية التكلفة: يعرف وعاء التكلفة بأنه "مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد." (4) ويمكن القول أن وعاء التكلفة متجانس إذا كان يجمع التكاليف بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة مما يسهل عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة.

من خصائص أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة "ABC" نذكر: (5)

❖ يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية، ويعتبر ذلك هدفاً وسبب وجود هذا الأسلوب وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

❖ يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداة، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة والمشرف على كل نشاط منها.

❖ يساعد في زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ المؤسسة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

❖ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب.

### 1-2- أهمية وأهداف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة "ABC":

لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات أو الخدمات وتحديدتها بأكثر دقة، لذلك سنقوم بإبراز هذه الأهمية في: (1)

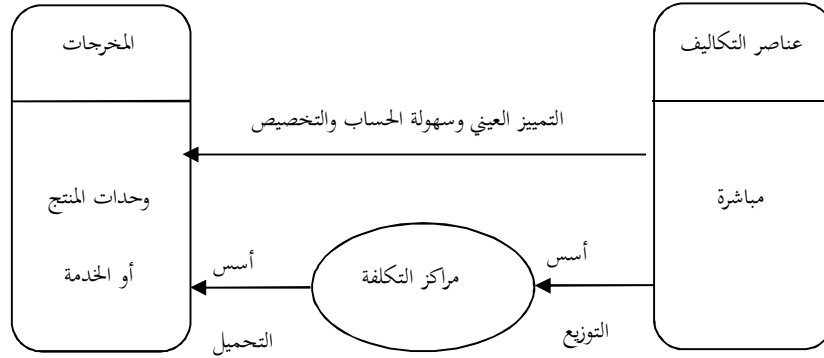
❖ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

❖ قياس تكلفة المنتج أو الخدمة بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المستخدمة.

### تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

- ❖ يوفر معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.
- ❖ يتيح للمؤسسة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة إتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
- ❖ ويعمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على تحقيق الأهداف التالية: (2)
- ❖ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.
- ❖ تقديم معلومات مفيدة لإدارة المؤسسة لإتخاذ قرارات وتحديد أسباب إرتفاع التكاليف في بعض القيم.
- ❖ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.
- ❖ يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ثم معرفة نصيب المنتج أو الخدمة من كل نشاط على حدى.
- ❖ يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف تكلفة للمنتج أو الخدمة، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- ❖ تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بالدقة المطلوبة.
- ❖ كما يمكن توضيح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC) والأساليب السابقة (التقليدية) من خلال الشكل التالي:

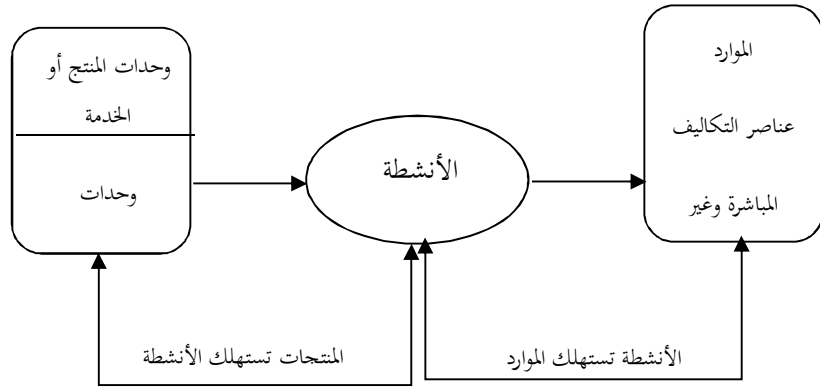
الشكل رقم (02) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق الأساليب السابقة (التقليدية)



- المصدر: محمد العشموي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2013، ص 283.
- يلاحظ أن تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخرجات تختلف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة (التمييز العيني، سهولة الحساب، سهولة التخصيص) أو غير مباشرة (البحث عن أسس التوزيع المناسبة على مراكز التكلفة، البحث عن أسس التحميل المناسبة على المنتجات والخدمات).
- كما يمكن توضيح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC) من خلال الجدول التالي:

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

الشكل رقم (03) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC)



المصدر: محمد العشماوي، مرجع سابق، ص 293.

يتضح من الشكل أن تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدلالة الأنشطة بحيث نجد أن الأنشطة تستهلك الموارد، أما المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا اعتمادا على مسببات تكلفة.

**2-** خطوات تطبيق أسلوب (ABC): إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يتم في مرحلتين هما: (1)

**1-2** - تحديد تكاليف الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة، والتكاليف المرتبطة بكل منها، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة، ويتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة ويطلق عليها بوعاء تكلفة متجانس لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الإستهلاك لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل وعاء لإستخدام مسبب تكلفة واحد ويطلق عليه معدل تكلفة الوعاء وعلى ذلك يمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في:

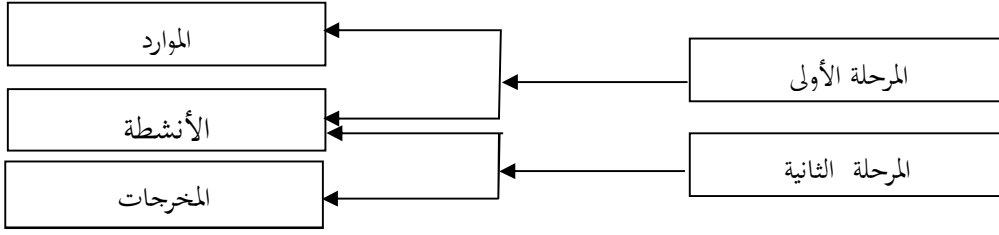
- ✓ تحديد وتوصيف الأنشطة.
- ✓ تحديد تكاليف لكل نشاط.
- ✓ تجميع الأنشطة المترابطة وتكليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية تكلفة.
- ✓ حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء.

**2-2** - تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات: يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة سلع أو خدمات وفقا لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها، ويتم ذلك بإستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب. وعليه فإن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من هذه الأنشطة بإستخدام مقياس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المختلفة.

ومما سبق يمكن توضيح خطوات تطبيق أسلوب (ABC) لتحميل التكاليف غير المباشرة في الشكل التالي:

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

الشكل رقم (04) خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية غزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15، العدد 1، 2007، ص 220.

3- مزايا وعيوب أسلوب (ABC): لإستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة عدة مزايا وعيوب تتمثل في:  
 3-1 مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يمكن تلخيص أهم مزايا استخدام نظام لتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فيما يلي: (1)

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وتحديد مجالات الإسراف والوفرة في هذه التكلفة وهذا يمكن من إتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد، وبالتالي تقييم مسؤولياتهم إتجاه أساليب إستخدام الموارد المتاحة لهم.
- قد تستخدم مسببات التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة إستخدام الموارد المتاحة.
- يعتبر مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس المساهمة التي تحققها أنشطة المؤسسة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.
- يحدد الأنشطة الأكثر إرتباطا بالتكاليف مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق، ويمثل أداة للرقابة على التكاليف.
- يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

3-2- عيوب تطبيق أسلوب (ABC): هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تتمثل في (2):

- يعتبر كتطوير للأساليب التقليدية والتي تعتمد في تخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب-النتيجة مع إجراء تفاصيل في مراكز الأنشطة.
- إن كفاءة إستخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الإختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل.
- إن تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كثيرا وهذا ما يجعل المؤسسات مترددة في إستخدامه.
- يتطلب الإستعانة بخبرات خارجية مختصة وإعادة تدريب المختصين.

ثانيا: مفهوم المؤسسات العمومية

1- تعريف المؤسسة العامة: يعرف معهد إدارة المشروع (PMI\*) المؤسسة العامة على أنها: "الجهود المؤقتة الموجهة نحو توليد المنتج المنفرد أو الخدمة المنفردة والمقصود هنا بالمؤقتة أن لكل مشروع نهاية أما المنفردة فتعني أن المنتجات والخدمات التي

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

تنتجها تختلف عن منتجات المؤسسات الأخرى<sup>3</sup>. وتعني أنها " جهاز يعمل على توجيه وقيادة الجهود البشرية لتحقيق أهداف عامة".<sup>(4)</sup>

وتعتبر "أداة تعتمد عليها الدولة في توظيف الموارد القومية البشرية والمالية والمادية والطبيعية، لتقديم الخدمات العامة وتعزيز فعالية الاقتصاد."<sup>(5)</sup>

أما بالنسبة للمرفق العام فيقوم بتقديم نشاط أو خدمة ترتبط بحاجات المجتمع، ويتولى هذا النشاط الحكومة أو أحد أشخاص القانون العام، كما أن هذه الخدمات يتم تقديمها بشكل مستمر ومنظم.<sup>(6)</sup>

ويمكن تلخيص أهم الفروقات بين المرافق العامة والمؤسسات العامة من خلال:<sup>(7)</sup>

❖ تمارس المؤسسات العامة نشاطات ذات طبيعة اقتصادية، تجارية أو صناعية، أما المرافق العامة فتعمل غالبا في مجال الخدمات العامة.

❖ تأخذ الموازنات العامة للمؤسسات العامة طابع الموازنات التجارية بينما تأخذ موازنات المرافق العامة شكل الموازنة العامة للدولة بحيث تتحمل الدولة خسائرها في حالة الخسارة وتؤول إليها الأرباح في حالة تحقيقها.

❖ تمارس الدولة رقابة أقل على المؤسسات العامة مما تمارسها على المرافق العامة.

❖ إتاحة فرص العمل لتشغيل القوي العاملة الفائضة أكبر في المؤسسات العامة.

ويمكن تلخيص أهم الفروقات في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) الفرق بين المؤسسات العامة والمرافق العامة

المجال	المؤسسات العامة	المرافق العامة
النشاط	اقتصادي، تجاري، صناعي	إداري (تقديم خدمات)
الموازنة	موازنة تجارية	الموازنة العامة للدولة
الرقابة	أقل	أكثر

يستنتج مما سبق أن المؤسسات العامة تتصف ب:<sup>(8)</sup>

❖ وحدة إنتاجية اقتصادية تنشأ لإنتاج وتوفير سلع وخدمات.

❖ ملكية الدولة للمؤسسات كليا أو جزئيا.

❖ تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية وبالاستقلال المالي أي أن ميزانيتها مستقلة عن الموازنة العامة للدولة.

❖ اهتمامها بالقطاع الحكومي (العام).

❖ عدم التركيز على الربحية والتركيز على تقديم الخدمة.

❖ الاهتمام بالسياسات العامة للدولة في مختلف جوانب الحياة.

كما تخضع المؤسسات العامة للرقابة من طرف الدولة ويمكن أن تأخذ الأنواع التالية:<sup>(9)</sup>

- رقابة تعاقدية: من خلال أدوات متعددة كالتراخيص وحقوق الإمتياز وغيرها.
- التحديد المباشر: للكمية وسعر السلعة أو الخدمة المقدمة أو عن طريق تحديد سقف للسعر لا يتعداه.
- تكوين لجان شبه قضائية: للإشراف على تشغيل المشروعات العامة التي تعمل في عدة مجالات.



## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

وتتمثل المراحل التي مرت بها المؤسسات العامة في: (10)

■ حول المؤسسات العامة إلى الدور الإنمائي: اهتمت العديد من المؤسسات في هذه المرحلة بالنشاط الاقتصادي في أواخر الحرب العالمية الثانية أدى هذا إلى زيادة عدد المؤسسات العامة في الدول النامية كنتيجة لتحول من الدور التنظيمي المتعلق بالوظائف الأساسية إلى الدور الإنمائي المرتبط بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وإستخدام الموازنة العامة كأداة للتدخل، وخلال هذه المرحلة حققت الدول إنجازات إنمائية كبيرة تقاس بعدة مؤشرات منها الصحة، التعليم... الخ.

■ تحول المؤسسات العامة من الدور الإنمائي إلى الدور التصحيحي: بالرغم من تلك الإنجازات، فإن مساهمة المؤسسات العامة في عملية التنمية والتطوير والتجديد كانت دون المستوى المتوقع، الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في دور الدولة خاصة في الأوضاع الاقتصادية الدولية في الثمانينات، حيث عانت العديد من الدول النامية من أزمة المديونية الخارجية وإنخفاض أسعار السلع التصديرية الرئيسية، مما أدى إلى زيادة دور الدولة في تحقيق التنمية المتمثلة في تحسين نوعية الحياة كمستويات أعلى من الصحة والتعليم.

■ التخصيص في إطار التصحيح وإعادة الهيكلة: وتتمثل هذه المرحلة في تحسين أداء المؤسسات العامة، وذلك بتحديد مجالات العمل وترك المجالات الأخرى للقطاع الخاص، في ظل آلية السوق.

وأهم أسباب إنشاء المؤسسات العامة تتمثل في: (11)

❖ الأسباب الإدارية: من أهمها:

- ✓ وجود مشكلة أو حاجة مطلوبة لدى المجتمع تدفع بالدولة للتحرك في إنشاء مؤسسة عامة لتليتها.
- ✓ رغبة الدولة في تنظيم قطاع معين من القطاعات وذلك بهدف زيادة إنتاجيته أو تحسين مستوى الخدمة من أجل تحقيق المصلحة العامة.
- ✓ إن طبيعة بعض المؤسسات العامة تتطلب التحرر من الروتين وتبسيط الإجراءات، وخاصة في التخصصات الإنتاجية.
- ✓ تحقيق أعلى من المرونة والقدرة على الاستجابة والتكيف وسرعة الإنجاز بكفاءة وفعالية وخاصة في المجالات التي تتطلب التغيير السريع.
- ✓ توفير الإستقلال الإداري والمالي لبعض المؤسسات العامة في إدارة شؤونها كي تتمكن من إدخال الأساليب الحديثة في مجال التنظيم والإدارة والإنتاج لضمان إنجاز الأهداف بكفاءة.
- ✓ استقطاب الكفاءات والمهارات المتخصصة اللازمة لإنجاز العمل بشكل فعال.
- ❖ أسباب اقتصادية ومالية: ومن أهمها:
- ✓ توفير عوائد مادية تدعم خزينة الدولة.
- ✓ تنشيط الاقتصاد الوطني وزيادة الإنتاجية وتحسين نوعيتها.
- ✓ مسؤولية الدولة المبادرة بإنشاء مؤسسات ضرورية وخاصة ذات الحجم الكبير.
- ✓ الحفاظ على مستوى الأسعار.
- ✓ الحفاظ على توازن ميزان المدفوعات.
- ✓ وضع سياسة اقتصادية فعالة من أجل توفير موارد وتعبئتها في المؤسسات الإنتاجية.
- ❖ أسباب اجتماعية: تتمثل في:
- ✓ زيادة فرص العمل المتاحة مما يقلص من حجم البطالة والفقر في المجتمع.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

- ✓ التوسع في تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وخاصة التعليم والصحة والنقل ومشاريع البنية التحتية بشكل عام.
- ✓ دعم عملية التنمية الاقتصادية.
- ✓ توجيه الموارد وتحسين نوعيتها من أجل إحداث التطوير.
- ❖ أسباب سياسية: وتمثل أساسا في تدخل الدولة بصورة مباشرة في عمليات الإنتاج والتنمية الاقتصادية بإعتبارها هدف الدولة في إنشاء المؤسسات العامة.

وهناك العديد من الإعتبارات التي تبرر تدخل الدولة وقيام المؤسسات العامة ويمكن ذكر أهمها:<sup>(12)</sup>

- الإعتبارات التمويلية: تحتاج الدولة إلى موارد مالية لتقوم بالإنفاق على إشباع الحاجات العامة وتلبية الإحتياجات المتزايدة للمجتمع لذا تقوم الدولة بإنتاج وتوفير السلع والخدمات الضرورية.
- الإعتبارات الإستراتيجية: وتمثل في سيطرة الدولة على الصناعات الضرورية اللازمة لسلامة الأمن القومي كصناعة الأسلحة مثلا، وذلك من أجل الحفاظ على سرية المعلومات عن أنواع وكميات الأسلحة الموجودة، ولعل هذا التدخل في الأنشطة الاقتصادية يعود إلى تحديد ما يسمى بالمصلحة العامة.
- الإعتبارات الاجتماعية: تقوم الدولة هنا بتوفير السلع والخدمات الضرورية لأفراد المجتمع والتي يتعذر عادة توفيرها بالقدر الكافي خصوصا لذوي الدخل المحدود، وفي هذه الحالة تقوم الدولة بتوفيرها مجانا أو بأسعار تقل عن تكلفتها الإنتاجية، ومثال ذلك خدمات الصرف الصحي وأيضا الرعاية الصحية والتعليم.
- الإعتبارات الاقتصادية: تحاول الدولة تحقيق أهداف رفع كفاءة الاقتصاد بواسطة المساهمة في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية وتحقيق الإستقرار الاقتصادي ومحاربة الضغوط التضخمية والإنكماشية بواسطة:
  - ❖ السيطرة على الاقتصاد القومي والسيطرة على بعض أوجه الاقتصاد الأساسية.
  - ❖ إنشاء بعض الوحدات النموذجية للإنتاج، وإقامة ورش الإنتاج لتدريب العاملين على المهارات المختلفة في جميع المجالات.
  - ❖ القيام ببعض المؤسسات من أجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية للداخل.
  - ❖ إقامة مؤسسات عامة وتوفير العمل وزيادة الاستثمار القومي من خلال زيادة الإستثمار العام، بهدف تحقيق التوازن بين حجم الطلب الكلي الفعال مع العرض الكلي عن مستوي العمالة الكاملة.

2- أركان المؤسسات العامة: تقوم المؤسسات العامة على ثلاثة أركان رئيسية هي:<sup>(13)</sup>

أ- الشخصية المعنوية: إن الإعتراف بالشخصية المعنوية للمؤسسات العامة يجعلها تتمتع باستقلال قانوني، ويترب عنها ما يلي:

- الاستقلال المالي والإداري: يعني أن المؤسسة العامة لها مواردها المالية، ويمكن القول أن الهدف من وراء استقلال المؤسسة من الناحية المالية هو تحريرها من القواعد التي تحكم أجهزة الدولة ويمكنها العمل بحرية ومرونة وعلى أسس تجارية، أما أوجه الاستقلال المالي للمؤسسة العامة يتمثل في حقها في أن تضع ميزانيتها منفصلة عن الميزانية العامة للدولة، ويحق لها كذلك الاقتراض من البنوك التجارية أو أي جهة أخرى قصد التمويل.

- الممثل الشخصي للمؤسسة العامة: بإعتبار المؤسسة العامة شخصا معنويا لا تستطيع التعبير عن إرادتها مباشرة، لذلك فهي بحاجة لشخص طبيعي للقيام بمهام التمثيل لدى الغير والتعبير بإسمها عن إرادتها، وغالبا ما يكون هذا الشخص هو مديرها العام.

### تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

- المواطن المستقل: ويقصد به المكان الذي تقع فيه المؤسسة العامة، ويتحدد المكان عادة في قانون الإنشاء، ولإعطاء المرونة في هذا المجال غالباً ما ينص قانون الإنشاء على إمكانية إنشاء فروع للمؤسسة إذا اقتضت الحاجة في مناطق أخرى غير المكان المحدد كمركز لإدارتها.
  - الحق في التقاضي: يترتب على أن للمؤسسة العامة شخصية معنوية حقها في التقاضي، وذلك بقيام ممثلها برفع الدعاوى بإسمها وتلقى الدعاوى المرفوعة ضدها.
  - تحمل الالتزامات: حيث تقوم المؤسسة العامة بتعويض الضرر الناجم عن الأفعال الخاطئة التي يرتكبها مسؤوليها أثناء مباشرة مهامهم.
  - ب- التخصص: يحدد القانون المنشئ للمؤسسة العامة الغرض الذي أنشئت لأجل تحقيقه، ويتوجب على المؤسسة أن يقتصر نشاطها على خدمة الغرض الذي أنشئت من أجله، فتمارس من الأعمال وتكتسب من الحقوق ما يمكنها من تحقيق هدفها.
  - ت- إشراف ورقابة السلطة المركزية: يعتبر استقلال المؤسسة العامة وعدم تبعيتها للسلطة المركزية من الأسس التي تقوم عليها المؤسسة، غير أن استقلالها التام قد يسبب للدولة كثيراً من المشكلات ويضر بمصلحة المؤسسة والمواطنين، ولهذا فقد وضعت المؤسسة العامة تحت إشراف ورقابة تسمى الرقابة الإدارية أو الوصاية الإدارية تمارسها السلطة المركزية.
  - 3- أنواع المؤسسات العامة: هناك عدة أنواع للمؤسسات العامة نظر لتنوع الخدمات بحيث نجد تزايد في هذه المؤسسات نظر لتطور احتياجات أفراد المجتمع والتطورات التكنولوجية ويمكن التمييز بين الأنواع التالية:
    - حسب طبيعة القانونية: يمكن تقسيم المؤسسات العامة إلى:
      - مؤسسات عامة تابعة للوزارة.
      - مؤسسات عامة تابعة للجماعات المحلية.
      - مؤسسات مختلطة.
- ويقصد بـ: (14)
- أ- مؤسسات عامة تابعة للوزارة: أي المؤسسات الوطنية وتكون أحجامها كبيرة تسير من طرف الوزارة التي أنشأتها اعتماداً على مسؤول تعيينه للقيام بذلك، على أن يقدم تقارير دورية للجهة الوصية على نشاطها.
  - ب- مؤسسات عامة تابعة للجماعات المحلية: تنشأ من طرف البلدية أو الولاية أو تكون مشتركة بينهما، تخضع في إدارتها للجهة التي أنشأتها.
  - ت- مؤسسات مختلطة: تنشأ بين طرفين هما الدولة و القطاع الخاص بالإتفاق بين الطرفين على القيام بمشروع معين، يساهم الطرفين في رأس ماله وغالباً ما تكون مساهمة الدولة هي الأكبر وذلك حفاظاً وضماناً للصالح الاقتصادي والاجتماعي.
- وتكون المؤسسات المختلطة في شكل شركات التي تعني "مؤسسات يملكها أكثر من شخص وتخضع لشروط قانونية خاصة كتوفر الرضا بين الشركاء، مساهمة كل شريك بجزء من رأس المال إما في شكل نقدي أو عيني أو حصة عمل." (15)
- وتأخذ أحد الأشكال التالية:
- 1- شركات الأشخاص: تنشأ عن طريق اندماج عدد من الشركات وتنقسم إلى:
    - شركات التضامن: هي من أهم شركات الأشخاص، وللشركاء بالتضامن صفة التاجر وهم مسؤولين من غير تحديد عن ديون الشركة. (16)

### تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

➤ شركات التوصية البسيطة: تشمل شركاء متضامنون يمكنهم إدارة الشركة وهم مسؤولين عن ديون الشركة مسؤولية شخصية، وكذا شركاء موصون أي تتحدد مسؤولياتهم بقدر حصصهم، ولا يمكن أن يقوموا بإدارة الشركة. (17)

2- شركات الأموال: وهي شركات تقوم على الإعتبار المالي وليس على الإعتبار الشخصي أي أنها تهتم بجمع رأس المال اللازم لتكوين الشركة وتنقسم إلى:

➤ شركات ذات المسؤولية المحدودة: هي شركة تتألف من شخصين أو أكثر، كما أن الشركاء يتحملون الخسارة إذا تحققت في حدود نسبة مساهمة كل واحد منهم في رأس مال الشركة. (18)

➤ شركات المساهمة: تتكون من مجموعة أشخاص يقدمون حصصا من رأس المال على شكل أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول، ويكون كل شريك مسؤول عن ديون الشركة بمقدار ما يملكه من الأسهم. (19)

- حسب المعيار الاقتصادي: يمكن تقسيم المؤسسات إلى:

➤ مؤسسات القطاع الأول.

➤ مؤسسات القطاع الثاني.

➤ مؤسسات القطاع الثالث.

ويقصد بـ: (20)

أ- مؤسسات القطاع الأول: جميع المؤسسات المتخصصة في الزراعة بمختلف أنواعها.

ب- مؤسسات القطاع الثاني: مختلف المؤسسات التي عمل في تحويل المواد الطبيعية أساسا إلى منتجات قابلة للإستعمال أو الإستهلاك النهائي أو الوسيط.

ت- مؤسسات القطاع الثالث: جميع المؤسسات التي تنشط خارج القطاعين السابقين، وتشمل المؤسسات الخدمية والمؤسسات المالية، وكذا التجارية.

- حسب المعيار الجغرافي: تقسيم المؤسسات إلى:

➤ مؤسسات وطنية.

➤ مؤسسات محلية.

ويقصد بـ: (21)

أ- مؤسسات وطنية: هي مؤسسات عامة تقدم خدمات لكافة المواطنين.

ب- مؤسسات محلية: هي مؤسسات تقتصر خدماتها على منطقة معينة من الدولة، وهذا بهدف الإرتقاء بمستوى الخدمة في منطقة معينة.

وهناك من قسم المؤسسات العامة إلى: (22)

أ- مؤسسات اقتصادية: وهي المؤسسات التي تضم عناصر الإنتاج (العامل مع وسائل الإنتاج) بغية الحصول على سلع أو خدمات تخصص لإستهلاك المواطنين ولمصلحتهم وينبغي أن يتم استخدام عناصر بشكل عقلائي وأن توظف الناتج الفائض على نحو ملائم داخل المجتمع، ويمكن أن تكون خدمية كالتأمينات أو صناعية أو تجارية أو مالية كالبنوك.

ب- مؤسسات عمومية إدارية: هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية، كما تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي مقابل قيامها بالمهام المحددة من السلطة الوصية مثل البلدية والدائرة.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

ت - مؤسسات مختلطة: ويمكن التمييز بين:

➤ المؤسسات العامة المملوكة ملكية كاملة للدولة.

➤ المؤسسات المختلطة المملوكة ملكية جزئية للدولة بحصة لا تقل عن 50% من رأس المال المملوك.

4- المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة وسبل مواجهتها:

أ - المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة

يمكن تحديد أهم المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة في:

▪ النظرة التقليدية لدور الدولة بحيث يرى الكثير من أفراد المجتمع أن الدولة ملزمة بتقديم بعض الخدمات على إعتبار أنها ضرورية لكل المجتمع.

▪ الضغوط السياسية والاجتماعية تجعل من المؤسسات العامة تعاني من حالة تضخم مثل: التوظيف المستمر يؤدي إلى تضخم وظيفي واستنزاف إيرادات الدولة بدلا من إستغلالها في مجالات ذات منفعة اقتصادية.

▪ تفشي بعض أوجه الإنحراف والفساد مثل: تلقي الرشوة أو التغاضي عن تطبيق القانون على الحالات المخالفة.

▪ ندرة الموارد المالية ويتطلب ذلك قيام الدولة بالإصلاح والتطوير والحد من ممارسات الفساد.

▪ تشابك الإختصاصات تعني وجود تداخل في الصلاحيات ومسؤوليات بعض المؤسسات والأجهزة الأمر الذي يستدعي معالجة الوضع. (23)

▪ المشاكل الاقتصادية الناتجة عن قلة رأس المال وإرتفاع تكلفة الإنتاج والتغيرات الاقتصادية المستمرة.

▪ المنافسة من قبل مؤسسات القطاع الخاص.

▪ المشاكل الإدارية الناتجة عن عدم الكفاءة والعيوب التنظيمية.

▪ المشاكل الاجتماعية الناتجة عن العادات والتقاليد والقيم السائدة في المجتمعات، والتي تنعكس سلبا على أداء المؤسسات العامة في أغلب الأحيان. (24)

ب- سبل مواجهة الصعوبات التي تواجه المؤسسات العامة: يمكن للمؤسسات العامة أن تواجه هذه الصعوبات من خلال القيام بما يلي: (25)

- الإنتفاع على المجتمع: لقد كان تركيز المؤسسات العامة في السابق على ما يحدث داخلها ولكن يتوقع أن ينتقل تركيزها في

المستقبل على الخارج، وبالتحديد على المواطنين وذلك بالاهتمام برضا المواطنين وجودة الخدمات المقدمة.

- التغيير الجذري: على المؤسسات العامة تغيير الأسلوب المعتمد من الأسلوب المركزي ونمط الإتصالات من أعلى إلى أسفل،

بحيث سيكون عليها أن تتعامل مع المواطنين بشكل جديد، ويقتضي هذا التحول على المؤسسات العامة أن تقوم بعد

أمر هي:

❖ تشجيع المشاركة الشعبية مما يستلزم تغيير الاتجاهات السلبية المحافظة وغير الودية لبعض العاملين في الجهاز الإداري إتجاه المواطنين.

❖ أن يقوم المديرون في المؤسسات العامة بدعم المواطنين والتفاهم معهم حول سبل حل المشاكل وليس ممارسة التحكم والتسلط.

❖ أن تعمل على توفير الشعور بالثقة لدى المواطنين بقدرتهم على إتخاذ القرارات وتحمل المسؤولية.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

- ترشيح الجهاز الإداري في المؤسسات العامة: تهدف هذه الإستراتيجية التي تبنتها دول نيوزلندا وأستراليا وكندا إلى تقليص حجم المؤسسات العامة وزيادة كفاءتها من خلال إتباع أساليب منها:

❖ إتباع أسلوب التعاقد في تعيين المديرين، مما يوفر المرونة في تعيينهم وإنهاء خدماتهم وتحديد رواتبهم، ويوفر لهم حوافز للعمل على تحقيق النتائج وهو جوهر الإصلاح.

❖ التأكيد على أسلوب الإدارة بالأداء والنتائج، حيث تحديد المسؤولية لتنتقل من المسؤولية عن المدخلات والأموال إلى المخرجات ونوعيتها.

ثالثا: تطبيق أسلوب ABC في مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بسكرة-

سيتم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لأنه نظام يعمل على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات مرورا بالأنشطة المسببة لها في مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- من خلال الخطوات التالية:

➤ تحديد تكاليف الأنشطة: يتم في هذه المرحلة كما جاء في الجزء النظري من الدراسة أنه يتكون من:

✓ تحديد وتوصيف الأنشطة.

✓ تحديد تكلفة كل نشاط.

✓ حساب معدل التحميل.

➤ تحديد تكاليف الخدمات: وتعني هذه المرحلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الخدمات وذلك باستخدام معدل التحميل.

### 1- خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

أ- تحديد تكاليف الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة لها من خلال النقاط التالية:

- تحديد وتوصيف الأنشطة: أن تحديد الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سيمكن من حساب التكلفة بأكثر دقة، فنظرا لتعدد أنشطة المؤسسة وصعوبة الربط بينها وبين التكلفة، فإنه تم إختيار بعض الأنشطة وهذا لمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة- وتحديد مسبباتها التي ستستخدم في تخصيص تكاليف المؤسسة على الأنشطة ثم الخدمات.

وتعتبر عملية تحديد الأنشطة مهمة لأنها تساعد في وضع أسلوب يركز على الأنشطة في أي مؤسسة، لأنها نقطة الإنطلاقة

لتطبيق هذا الأسلوب وسنقوم بتقسيم أنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- إلى:

✓ نشاط الإمداد: يقوم هذا النشاط بالمهام التالية:

- إعداد الطلبات.

- إستلام وتخزين التموينات.

- المناولة: وتعني إخراج المخزونات بناء على طلبات كل قسم.

✓ نشاط الوكالات التجارية: يقوم هذا النشاط بما يلي:

- إستقبال طلبات الزبائن.

- تقديم الخدمات.

- إعداد الفواتير.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

✓ النشاط التقني: يقوم بالمهام التالية:

- إنشاء الشبكات الهاتفية.
- الصيانة في حالة الخلل.

- تحديد تكلفة كل نشاط: بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط وفق الخطوات التالية:

✓ توزيع تكاليف المؤسسة: يتم هذا بواسطة تتبع التكاليف المسجلة بالحاسبة العامة في الصنف السادس وتوزيعها إلى تكاليف الأنشطة الرئيسية أي التكاليف التي تحمل مباشرة إلى كل نشاط وتكاليف الأنشطة التي تقوم بها الإدارة العامة وهي التي تساعد على القيام بمهام كل قسم وتسمي بإسم الأنشطة الداعمة، ويتم توزيع تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كما يلي:

❖ المشتريات المستهلكة: يتكون هذا الحساب من:

- مشتريات بضائع مبيعة: هي عبارة عن تكاليف مباشرة.
- لوازم تقنية: تحمل مباشرة إلى النشاط المعني بها.
- تموينات أخرى: هذه التكاليف توزع حسب إحتياجات كل نشاط لها، ولهذا يمكن تتبعها أي تحمل مباشرة إلى النشاط المعني.

- تموينات غير مخزنة: هذه التكاليف تتكون أساسا من الكهرباء الذي يمكن تتبعه يوضع عداد في كل قسم، أما بالنسبة لباقي التكاليف فيمكن تتبعها حسب إحتياجات كل قسم.

- مواد إستهلاكية: تعتبر مصاريف مباشرة للنشاط التقني.

- لوازم إستهلاكية لموقف السيارات: تعتبر مصاريف مباشرة للنشاط التقني.

❖ الخدمات الخارجية: يتكون أساسا هذا الحساب من تكاليف الإيجار والصيانة، وتعتبر مصاريف غير المباشرة ويمكن إعتبارها تكاليف على مستوى المؤسسة فهي إذن تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

❖ الخدمات الخارجية الأخرى: تعتبر تكاليف على مستوى المؤسسة ككل فتحمل إذن إلى الأنشطة الداعمة.

❖ أعباء المستخدمين: يمكن تتبع هذه التكاليف لأنه يمكن تتبعها حسب كشف الأجور لكل عامل وتقسم على الأنشطة حسب ساعات العمل.

❖ الضرائب والرسوم: تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة وسيتم تحميلها إلى الأنشطة الداعمة.

❖ الأعباء العملياتية الأخرى: تحمل كذلك هذه التكاليف إلى الأنشطة الداعمة.

❖ مخصصات الإهلاكات: نلاحظ إن إهلاكات المؤسسة هي على مستوى المؤسسة، أي إهلاك التثبيات لذا فسيتم تحميل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.

✓ تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الرئيسية:

فبعد توزيع تكاليف المحاسبة العامة إلى تكاليف متعلقة بالأنشطة الرئيسية وتكاليف الأنشطة الداعمة فسيتم تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الرئيسية التي ستساعدنا في حساب تكلفة كل نشاط، ولهذا فقد تم تحديد المسببات التي أمكن توفر معلومات عنها من طرف مؤسسة الدراسة كما في الجدول التالي:

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

الجدول رقم (02) مسببات التكلفة لأنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-

النشاط	مهام كل نشاط	مسبب التكلفة	تكاليف كل نشاط
نشاط الإمداد	- إعداد الطلبات. - استلام وتخزين التموينات. - المناولة.	عدد الطلبات.	- تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء. - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة.
نشاط الوكالات التجارية	- استقبال طلبات الزبائن. - تقديم الخدمات. - إعداد الفواتير.	عدد العمال في الوكالات التجارية.	- تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء. - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة.
النشاط التقني	- إنشاء الشبكات الهاتفية. - الصيانة.	عدد العمال التقنيين.	- تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء. - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة. - تكاليف لوازم تقنية. - تكاليف مواد استهلاكية. - تكاليف لوازم استهلاكية

✓ حساب تكلفة كل نشاط:

تحسب تكلفة كل نشاط كما يلي:

❖  $\text{تكلفة نشاط الإمداد} = \text{[تكاليف عامل الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم مكتب} + \text{تكاليف الكهرباء} + \text{تكاليف الماء} + \text{تكاليف مشتريات غير مخزنة} + \text{تكاليف تموينات اخرى}] \div \text{ساعات العمل} \times \text{عدد الطلبات.}$

$$990 \times \frac{391.809.952,95+1.960.659,14+1.432.246,46+4.269.602,46+343.143,40+10.326.418,89+1.062.359,40}{2400}$$

$$= 22.9.634.875,80 \text{ دج}$$

❖  $\text{تكلفة نشاط الوكالات التجارية} = \text{[تكاليف عامل الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم مكتب} + \text{تكاليف الكهرباء} + \text{تكاليف الماء} + \text{تكاليف مشتريات غير مخزنة} + \text{تكاليف تموينات اخرى}] \div \text{ساعات العمل} \times \text{عدد العمال في الوكالات التجارية.}$



## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

$$73 \times \frac{391.809.952,95 + 1.960.659,14 + 1.432.246,46 + 4.269.602,46 + 343.143,40 + 10.326.418,89 + 1.062.359,40}{2400}$$

❖ تكلفة النشاط التقني = [تكاليف عامل الإعلام الآلي + تكاليف لوازم الإعلام الآلي + تكاليف لوازم مكتب + تكاليف الكهرباء + تكاليف الماء + تكاليف مشتريات غير مخزنة + تكاليف تموينات اخري + تكاليف لوازم تقنية + تكاليف مواد استهلاكية + تكاليف لوازم استهلاكية] ÷ ساعات العمل × عدد العمال التقنين.

$$+ \frac{391.809.952,95 + 1.960.659,14 + 1.432.246,46 + 4.269.602,46 + 343.143,40 + 10.326.418,89 + 1.062.359,40}{2400} = 199 \times \frac{117.320.717,11 + 2.199.813,86 + 98.072,30}{2400}$$

- حساب معدل التحميل لكل نشاط:

يتم حساب معدل تحميل كل نشاط وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03) معدلات التحميل لأنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-

الأنشطة			البيان
النشاط التقني	نشاط الوكالات التجارية	نشاط الإمداد	
56.077.304,50	16.932.672,66	229.634.875,80	تكلفة الأنشطة (دج)
عدد العمال التقنيين	عدد العمال في الوكالات التجارية	عدد الطلبات	مسبب التكلفة
199	73	990	عدد مسبب التكلفة
281.795,50	231.954,42	231.954,42	معدل تحميل كل نشاط

المصدر: إعمادا على المعلومات السابقة.

## 2- تحديد تكاليف الخدمات

لم نستطع تطبيق هذه المرحلة المتمثلة في تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- لعدم توفر المعلومات الكافية والتي على أساسها ستوزع تكاليف كل نشاط على الخدمات، ولكن سيتم حساب التكلفة الإجمالية للأنشطة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
32.527.756,93	التكاليف المباشرة
229.634.875,80	تكلفة نشاط الإمداد
16.932.672,66	تكلفة نشاط الوكالات التجارية
56.077.304,50	تكلفة النشاط التقني
302.644.852,96	مجموع تكاليف الأنشطة
224.273.992,31	تكلفة الأنشطة الداعمة
526.918.845,27	التكلفة الإجمالية

المصدر: إعمادا على ما سبق.

وفيما يلي سيتم حساب نتيجة المؤسسة وفق العلاقة التالية:

نتيجة المؤسسة = مبيعات المؤسسة - التكلفة الإجمالية.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

نتيجة المؤسسة = 526.918.845,27 - 623.579.307,40

ومنه نتيجة المؤسسة الإجمالية = 96.660.461,77 دج

3- حساب النتيجة الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: تحسب النتيجة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (05) النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC الوحدة (دج)

المبلغ	البيان
96.660.461,77	النتيجة الإجمالية
789.576,82	+العناصر الإضافية
(2.474.435,85)	-الأعباء الغير معتبرة
94.975.602,74	النتيجة الصافية

المصدر: إعتقادا على ما سبق.

4- حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC: مردودية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة

بسكرة - وفق هذا الأسلوب تساوي:

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية ÷ المبيعات

مردودية المؤسسة = 96.660.461,77 ÷ 623.579.307,40

ومنه المردودية = 0,1550.

أي أن مردودية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تساوي 15,50%.

الخاتمة:

في ظل التطورات التكنولوجية ووحدة المنافسة أصبحت المؤسسة مجبرة على تحديد تكلفة منتجاتها سلع أو خدمات تسمح لها بتحقيقها هامش ربح من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق، وضمان إستمراريتها وهذا يتم إذا كانت المؤسسة قادرة على التحكم في تكاليفها إعتقادا على معلومات توفرها محاسبة التكاليف، تساعد على الرقابة وإتخاذ القرارات سليمة.

ومن بين النتائج التي تم توصل لها تتمثل في:

- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصدقية،
- يساعد المؤسسة في إتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، وهو يعتبر من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- يهتم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بالوظائف والنشطة التي تضيف قيمة ولا يهتم بالتي لا تضيف قيمة.
- يسمح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للمؤسسات بتحديد تكاليف الخدمات على أساس الأنشطة،
- وهو كذلك يساعد على بناء نظام للتسيير على أساس الأنشطة (ABM) وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فكل منهما يرتبط بأخر إرتباطا وثيقا.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

قائمة المراجع:

- 1- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: القاهرة، 2000، ص ص 21، 22.
- 2-Horngren, Charl. T & others, Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> Ed, prentice-hall international, 2000, p140.
- 3- زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: مصر، 2005، ص 394.
- \* - ABM : Activity Based Management.
- \* - ABB : Activity Based Budgeting.
- 1- إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع: عمان، 2007، ص 31.
- 2- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل إسمنت الإشراف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، 2008، ص ص 114 - 115.
- 3- John Antos, Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, value creation group, inc, 2005. p 10.
- 4- معاذ خلف إبراهيم الجنابي، أثير التكامل بين التقنيات المستحددة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، نقلا من: [WWW.DOCJAX.com/..view.shtml?...zr8owf9nrfcrfez](http://WWW.DOCJAX.com/..view.shtml?...zr8owf9nrfcrfez)، 2014/01/09، 20:15.
- 5- أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 71.
- 1- عاصم فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، 2003، ص 256.
- 2- أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 190.
- 3- أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 78.
- 4- Horngren, op cit, p141.
- 5- إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص ص 165، 166.
- 1- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24.
- 2- إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 164.
- 1- أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص ص 81-82.
- 1- أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 311-312.
- 2- أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 213.
- 3- عبد الستار محمد العلي، إدارة المشروعات العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص 23.
- 3- محمد شوقي احمد شوقي، محمد العزازي احمد إدريس، الإدارة الحكومية الجديدة، دار الكتب والوثائق القومية: القاهرة، 2007، ص 5.
- 4- أحمد سيد مصطفى، تقييم الأداء المؤسسي للمشروعات الخدمية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: القاهرة، 2007، ص 3.
- 6- سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة دراسات نظرية وتطبيقية، مرجع سابق، ص 22.
- 7- محمد قاسم القريوتي، مقدمة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2012، ص ص 190-191.
- 8- صلاح محمود ذياب، إدارة المشروعات والمركز الصحية الحديثة، دار الفكر: عمان، 2009، ص 28.
- 9- نفس المرجع، ص 27.
- 10- محمد شوقي أحمد شوقي، محمد العزازي احمد إدريس، مرجع سابق، ص ص 20-23.
- 11- أمل الفرحان، أيمن عودة المعاني، محمود عودة أبو فارس، إدارة المؤسسات العامة، مطبعة الجامعة الأردنية: عمان، 2001، ص ص 31-33.
- 1- محمد شوقي أحمد شوقي، محمد العزازي احمد إدريس، مرجع سابق، ص ص 35-37.
- 13- أمل الفرحان وآخرون، مرجع سابق، ص ص 49-53.
- 14- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية: الجزائر، 1998، ص 26.
- 15- نفس المرجع، ص 26.
- 16- القانون التجاري، المادة 551 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 138.

## تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية

- 17- القانون التجاري، المادة 563 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 140.
- 18- القانون التجاري، المادة 564 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 142.
- 19- القانون التجاري، المادة 593 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 150.
- 20- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 25.
- 21- أمل الفرحان وآخرون، مرجع سابق، ص 38.
- 22- أنواع المؤسسات نقلا عن: [www.islammemo.cc/article1](http://www.islammemo.cc/article1) بتاريخ 2013/01/15، 11:30.
- 23- محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص ص 281-282.
- 24- أحمد عثمان طلحة، مرجع سابق، ص 94.
- 25- محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص ص 284-286.