

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصاد و العلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

من إعداد الطالب : زكرياء جبالله

بعنوان :

**إمكانية تطبيق طريقة التكاليف على أساس  
الأنشطة (ABC) في المؤسسة الاقتصادية**

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري 2015

نوقشت و أجازت علنا بتاريخ : 2016/06/05

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ محمد المنير بن مدادي..... رئيسا

د/ محمد حسان بن مالك..... مشرفا

أ/ عبد القادر دشاش..... مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصاد و العلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية  
تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة  
من إعداد الطالب : زكرياء جبالله  
بعنوان :

**إمكانية تطبيق طريقة التكاليف على أساس  
الأنشطة (ABC) في المؤسسة الاقتصادية**

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري 2015

نوقشت و أجازت علنا بتاريخ : 2016/06/05

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ محمد المنير بن مدادي..... رئيسا

د/ محمد حسان بن مالك..... مشرفا

أ/ عبد القادر دشاش..... مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015

## إهداء

أهدي عملي هذا إلى الوالدين العزيزين أطال الله  
في عمرهما.  
و إلى كل العائلة كبيرهم و صغيرهم، و لا أنسى  
أصدقائي و زملاء الدراسة.

زكرياء جابالله

## شكر و تقدير

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمهه بالصحة والعافية الأستاذ "محمد حسان بن مالك" الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذه المذكرة، قدم نصائحه وإرشاداته القيمة التي من خلالها تم بعون الله إنجاز هذا العمل.

كما أشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

أتوجه بالشكر أيضا إلى عمال ومسؤولي شركة سونلغاز وحدة ورقلة - حضري - على مساعدتهم لي، فجزاهم الله كل خير.

وإلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

زكرياء جابالله

## الملخص :

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و التي تعتبر من الطرق الحديثة لحاسبة التكاليف، و ذلك عبر محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة.

و اعتمدنا في دراستنا على الدراسة الميدانية، التي تمت في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري و قد شملت عينة الدراسة بعض مصالح المؤسسة محل الدراسة.

و قد توصلنا إلى أن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة دور هام في المؤسسة، و ذلك لما يقدمه من سهولة في تتبع التكاليف غير المباشرة، و عليه تقديم نتائج دقيقة للتكاليف.

**الكلمات المفتاحية :** نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أنشطة، مسببات التكلفة، مصاريف مباشرة، مصاريف غير مباشرة.

### **Résumé:**

Notre objectif dans cette étude est de faire savoir la méthode des coûts basés sur les activités (ABC), qui est une méthode moderne. Nous avons essayé l' application de cette méthode dans l'entreprise.

Notre étude s'est déroulée au sein de SONELGAZ, direction de distribution Ouargla urbain, en prenant quelques services comme échantillons.

Nous sommes arrivé à conclure que le système de coût basé sur les activités (ABC) joue un rôle important dans l'entreprise, car il rend le suivi des coûts plus clair est facile.

**Mots clés:** système de coûts basé sur les activités, activités, coûts directes, coûts indirectes.

## قائمة المحتويات

IV	الإهداء.....
V	شكر و تقدير.....
VI	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الملاحق.....
	المقدمة.....
	الفصل الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة و عملية اتخاذ القرار، الإطار النظري و الدراسات السابقة.....
5	تمهيد.....
6	المبحث الأول: الإطار النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.....
6	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و المفاهيم الأساسية لها.....
7	المطلب الثاني: خصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و مبادئها.....
8	المطلب الثالث: مراحل التطبيق.....
10	المطلب الرابع: المزايا و العيوب.....
15	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
15	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
15	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه.....
16	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية الإطار التصوري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.....
18	تمهيد.....
19	المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة.....
19	المطلب الأول: طريقة الدراسة.....
22	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع المعلومات.....
23	المبحث الثاني: نتائج و مناقشة الدراسة.....
23	المطلب الأول: نتائج الدراسة.....
31	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة.....
33	خلاصة الفصل.....
35	الخاتمة.....
37	المراجع.....
39	الملاحق.....

## قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
9	يوضح مسببات النشاط	1-1
24	يوضح توزيع الاعباء غير المباشرة	1-2
26	يوضح النتيجة التحليلية بطريقة الاقسام المتجانسة	2-2
27	يوضح تكلفة كل نشاط	3-2
28	يوضح مسببات التكلفة و عددها	4-2
29	يوضح التكلفة الوحيدة للنشاط	5-2
29	يوضح تخصيص المسببات للكهرباء و الغاز و الخدمات	6-2
30	يوضح التكاليف غير المباشرة لكل من الكهرباء و الغاز و الخدمات	7-2
31	يوضح النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة	8-2
31	يوضح الانحراف بين النتيجتين	9-2



## قائمة الملحق

ص	اسم الملحق	رقم الملحق
39	يوضح رقم الأعمال الكلي و الخاص بالمنتجات	الملحق 01
40	يوضح المصاريف المباشرة	الملحق 02

المقدمة

### توطئة:

عرف القرن المنصرم تطورات هائلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية للمؤسسات خاصة منها الصناعية سواء تعلق الأمر بالتكنولوجيا وأساليب الإنتاج أو طرق التسيير ومجالات التخطيط والبرمجة وطرق التنبؤ وأدوات الرقابة على العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات

إن الظروف الاقتصادية و السياسية التي عرفت الجزائر أدت إلى إعادة الاعتبار لاقتصاد السوق و ظلت هذه الظروف تبين مدى دور المؤسسة داخل السوق و المتمثل في تكوين ثروة و تحقيق الربح أي المؤسسة تعتبر اللبنة الأساسية لإنعاش الاقتصاد الوطني و هذا الأخير لا يتحقق إلا باستحداث تقنية تسييرية لها دور في بعث أداء قرارات التسيير سواء على المستوى الكلي أو الجزئي إضافة إلى تحديد المسؤوليات من أجل عقلنتها و ترشيدها و ليس الاعتماد على العملة الصعبة و رؤوس الأموال والتجهيزات الجديدة و من بين هذه التقنيات نجد المحاسبة التحليلية والتي هي علم يشتمل على مجموعة من المبادئ و الأسس المحاسبية اللازمة لتقدير و تجميع بيانات التكاليف و تحليلها و تبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة و الرقابة عليها و مساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية و التسويقية ، و الاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية و اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة و بذلك فإنها تسمح بدراسة المردودية التي تعتبر العنصر الأساسي لإنعاش الاقتصاد الوطني

وبهذا أثبتت المحاسبة التحليلية فعاليتها في معالجة التكاليف و تحليلها ، مع مرور الزمن ، و لم تقف عند هذا الحد بل أصبحت تنبأ بالتكاليف و تضع لها الموازنات التقديرية و تراقب انحرافها و تعالجها و تصحح هذه الانحرافات عند وقوعها، و على ضوء ما سبق تبرز لنا الإشكالية التالية :

هل هناك إمكانية لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة

حضري؟

### الأسئلة الفرعية :

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية

التالية :

1- هل يوجد إمكانية لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة محل الدراسة؟

2- هل هناك صعوبات و معوقات تحول دون تطبيق الطريقة في المؤسسة محل الدراسة؟

### الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- 1- هناك امكانية لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة محل الدراسة.
- 2- هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية .

### مبررات اختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان بالصدفة ولدوافع ذاتية ( شخصية) وأخرى موضوعية:

الدوافع الذاتية (الشخصية):

- لارتباط الموضوع بتخصص الطالب.

الدوافع الموضوعية:

- نظرا للأهمية التي تكتسبها المحاسبة التحليلية والاهتمام الخاص بهذا المجال.
- بغية المساهمة في الجهود المبذولة في هذا الإطار لإبراز مختلف جوانب استخدامات المحاسبة التحليلية.

### أهداف البحث:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف نوجزها فيما يلي:

- 1- تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث.
- 2- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- 3- محاولة التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.

### حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في " مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري".
- الحدود الزمنية: تتعلق الحدود الزمنية بدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تمثلت المدة في سنة واحدة وهي سنة 2015.

### منهج الدراسة و الأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على "المنهج الوصفي" وذلك من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية والنظرية في الموضوع، واستخلاص أهم ما جاءت به الدراسات السابقة، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا "المنهج التجريبي" في قيامنا بدراسة الحالة.

### مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في إعدادنا لهذه الدراسة على مذكرات ماستر وكذا أطروحات ماجستير و مقالات علمية في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على وثائق المؤسسة المتمثلة في ميزان المراجعة و جدول التكاليف غير المباشرة و جدول التكاليف المباشرة.

### صعوبات الدراسة:

واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد هذه الدراسة و يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ضيق وقت الدراسة.
- عدم توفر المعلومات اللازمة من أجل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة.

### هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين، حيث يتحدث الفصل الأول على الأدبيات النظرية و التطبيقية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة و بدوره قسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول حول الإطار النظري للدراسة و المبحث الثاني يتناول الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فيتحدث عن الدراسة التطبيقية التي أجريناها في المؤسسة و الذي قسمناه إلى مبحثين أيضا، المبحث الأول يتضمن طريقة و أدوات الدراسة و المبحث الثاني عن نتائج الدراسة و مناقشتها.

## الفصل الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- الإطار النظري
- الدراسات السابقة

**تمهيد:**

تسعى المؤسسات الاقتصادية دائما لضمان بقائها في السوق، و ذلك من خلال اتخاذ قرارات من شأنها ضمان ذلك. و تعتبر المحاسبة التكاليف من الوسائل التي يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.

تقوم محاسبة التكاليف على طرق مختلفة منها طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة و التي هي موضوع دراستنا.

و عليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

## المبحث الأول: الإطار النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة

سنتناول في هذا المبحث الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

**المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و المفاهيم الأساسية لها**

**الفرع الأول: مفهوم التكاليف على أساس النشاط**

1- "طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات."<sup>1</sup>

2- "نظام محاسبي وإداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة الفعالية لنظام التكاليف، من خلال الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حده، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي."<sup>2</sup>

3- "هي طريقة تستند على فلسفة استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة."<sup>3</sup>

و من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس النشاط نظام يستخدم الأنشطة من أجل تحديد التكاليف غير المباشرة بشكل أدق وتحميلها للمنتجات أو الخدمات المخصصة لها.

**الفرع الثاني: المفاهيم الأساسية لطريقة التكاليف على أساس النشاط<sup>4</sup>**

و هنا سنتطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية التي يجب الإلمام بها عند التحدث عن طريقة التكاليف على أساس النشاط.

**المورد:** هو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات.

**النشاط:** هو العملية أو الإجراء الذي يسبب إنجاز أو تنفيذ العمل داخل المؤسسة.

**مسبب التكلفة:** هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أو يؤثر عليها ويجب أن يتميز بالخصائص التالية:

- أن يكون قابل للقياس الكمي والنوعي والتحديد الزمني والمكاني.
- أن يكون قابل للتخصيص على كل منتج حتى يمكن قياس تكلفة المنتج
- أن يكون النشاط المستهدف قابل للتوصيف وتحديد نوعيته وقياسه

<sup>1</sup> مليكة محمد، "دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية (ABC) دراسة حالة مؤسسة" مطاحن الواحات- "نقرت"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2015، ص: 5

<sup>2</sup> زكريا بومادة، "محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2015، ص: 3

<sup>3</sup> بوشندوقة خديجة، "محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، 2012، ص: 43

<sup>4</sup> مليكة محمد، نفس المرجع، ص: 5



## المطلب الثاني: خصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و مبادئها

الفرع الأول: خصائص الطريقة: من بين أهم الخصائص نذكر ما يلي<sup>5</sup>:

- يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج.
- تقدم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المنشأ كوحدة.
- توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تنفيذ قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجد الحد منها.
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط، و تتعرف مقدماً على عوامل التكلفة (مسبباتها).

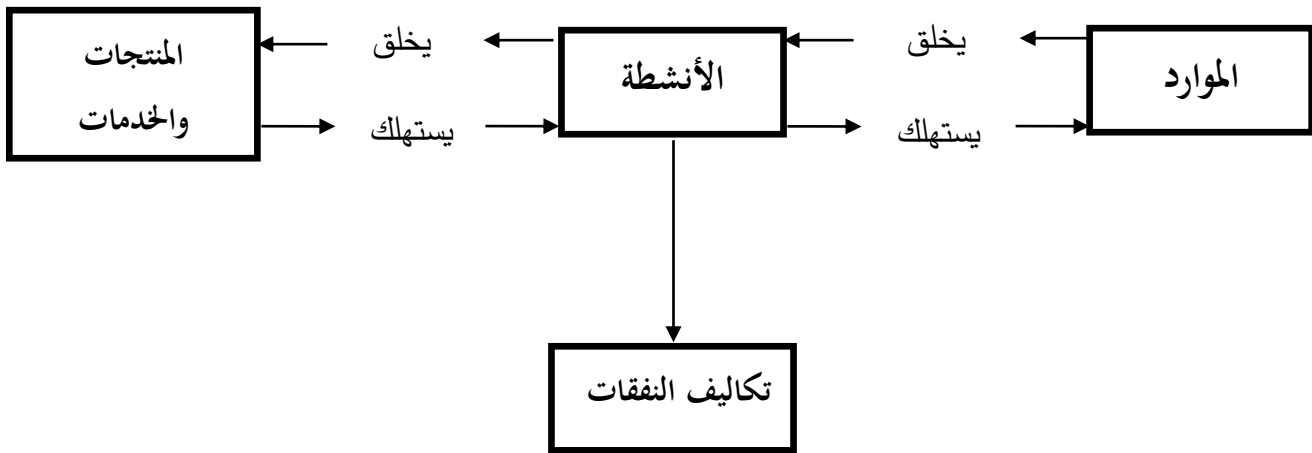
## الفرع الثاني: مبادئ الطريقة<sup>6</sup>

من المهم قبل وأثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية في هذا النظام، ولنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مبدئين يعمل عليهما وهما كالتالي:

- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف؛
- أن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

حيث يوضح الشكل العملية ببساطة وذلك كما يلي:

الشكل رقم (1): يوضح مبادئ طريقة ABC



المصدر: مليكة محمدي، مرجع سابق

<sup>5</sup> زكرياء بومادة، مرجع سابق، ص: 3

<sup>6</sup> د/كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 364

المطلب الثالث: مراحل التطبيق<sup>7</sup>

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

## أولاً) تحديد الأنشطة :

يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر والأقسام المختلفة، كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علماً أن زيادة عدد الأنشطة تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين نشاط ووحدة المنتج، وهذا ينعكس سلباً على تكلفة وضع الأسلوب وتنفيذه، لذلك في تحديد عدد الأنشطة يجب أن تكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريقة الدراسة والإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة ونذكر على سبيل المثال بعض الأنشطة التي تقوم عليها المؤسسة : نشاط، مراقبة، نشاط التوزيع، نشاط صيانة والإصلاح.....

## ثانياً) تحديد تكلفة الأنشطة :

تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج ( الموارد ) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويماً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال فترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على التكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط ( مسبب التكلفة ) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل إنتاج ( مسبب التكلفة ) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل إنتاج ( الموارد ) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

## ثالثاً) تحديد مراكز النشاط :

لهذه الخطوة يلجأ مصمم الطريقة إلى تجميع العدد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد، أو ما يسمى بحوض التكلفة حيث يكون لها نفس المسبب. كما يقصد بمراكز نشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز

<sup>7</sup> زكرياء بومادة، مرجع سابق، ص: 6

رابعاً) تحديد مسببات التكلفة :

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

جدول رقم (1-1) : يوضح مسببات النشاط

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

المصدر: زكرياء بومادة، مرجع سابق.

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

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

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

خامساً) تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

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

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة} / \text{مقدرة/الحجم المقدار الأساس}$$

سادساً) تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطة حساب مقدار المواد أو التكلفة المستهلكة بواسطة كل منتج. وتخصص التكاليف على المنتجات على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب التكلفة أمر الشراء في عدد أوامر.

المطلب الرابع: المزايا و العيوب<sup>8</sup>

## الفرع الأول: المزايا

- 1- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة؛
- 2- زيادة الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وزيادة أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية؛
- 3- مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة؛
- 4- زيادة حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية للاستمرارية والمحافظة على الحصة السوقية؛
- 5- قصر العمر الإنتاجي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين و المحتملين.

## الفرع الثاني: العيوب

- 1- اختلاف مفهوم التكلفة والنفقة، حيث النفقة مصاحبة للتسجيل في الدفاتر المحاسبية العامة ومصلحة أيضا للتحرك النقدي، أما التكلفة فتكون معبرة عن الاستهلاك وفي العادة لا يتم تحميلهما في نفس الفترة؛
- 2- صعوبة تحديد بعض النفقات، كنفقات العاملين والاستهلاك؛
- 3- ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من محاسبة التكاليف، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل تكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة؛
- 4- طريقة تكاليف على أساس الأنشطة لا تقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛

<sup>8</sup> زكرياء بومادة، مرجع سابق، ص: 10

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنتطرق للدراسات السابقة حول موضوع الدراسة و أهم الاختلافات و أوجع التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة

#### الدراسة الأولى: زكرياء بومادة 2015<sup>9</sup>

شهدت محاسبة التكاليف تطورا مهما خاصة بعد ظهور نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC، هذه الدراسة تهدف إلى محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية من خلال إشكالية الدراسة والمتمثلة في "هل يمكن تجسيد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية". وقد حاول الطالب إسقاط هذه الدراسة على شركة توزيع الكهرباء والغاز وحدة ورقلة -ريفي- باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن الشركة تتبع الطرق التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة)، كما أن الشركة تتوفر على الظروف الداعمة من أجل تبني نظام ABC بما أنه استطاع حصر التكاليف غير المباشرة، وبالتالي تحقيق نتيجة تحليلية أكبر من النتيجة التحليلية المحققة في الأقسام المتجانسة.

#### الدراسة الثانية: مليكة محمدي 2015<sup>10</sup>

تهدف هذه الدراسة للتعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، من خلال محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية. اعتمدت الدراسة على الجانب الميداني، بحيث تمت في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - على عينة شملت مصالح المؤسسة محل الدراسة باستخدام مجموعة من أدوات جمع المعلومات. من أفضل الأنظمة حيث أثبت قوته وفعالته من خلال تخصيصه لتكاليف غير المباشرة على ABC توصلت إلى أن نظام الأنشطة أكثر دقة، وهذا ما يمكن من الوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل و يساعد متخذي القرار في المؤسسة.

<sup>9</sup> زكريا بومادة، "محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

<sup>10</sup> مليكة محمدي، "دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية (ABC) دراسة حالة مؤسسة" مطاحن الواحات -تقرت-، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

الدراسة الثالثة: نمر محمد الخطيب- سويسي هواري 2013<sup>11</sup>

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

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

الدراسة الرابعة: حاي أحمد 2011<sup>12</sup>

تمحورت إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن؟ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها، ومعرفة ما أضافته طريقة ABC عن طرق التكاليف التقليدية، وقد حاولت تطبيق هذه الدراسة في مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة سنة 2011، بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري والمنهج التطبيقي في الجانب التطبيقي، من بين أهم النتائج المتوصل إليها بالرغم من وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل في التكاليف غير المباشرة تقديرية، والتي تقيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه

تحدثت الدراسات السابقة حول موضوع التكاليف على أساس الأنشطة حيث تتفق كل الدراسات حول المضمون مع وجود اختلاف طفيف في بعض الجوانب، و قد وصلت الدراسات السابقة إلى الأهداف المسطرة لها، أما دراستنا الحالية فتناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة و دوره في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.

<sup>11</sup> نمر محمد الخطيب- سويسي هواري، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في القطاع الخدمات الجامعية، مقال منشور مجلة أداء المؤسسات بالجامعة ورقلة، 2013.

<sup>12</sup> حاي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير بجامعة الجزائر 3، سنة 2010/2011.

**خلاصة الفصل الأول:**

تطرقنا في الجزء الأول من هذا الفصل إلى الأساس النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، أما الجزء الثاني فعرضنا فيه بعض الدراسات السابقة التي تعرضت للموضوع و بينا أنها تختلف فيما بينها في بعض الجوانب. و في الفصل الموالي فسنحاول إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية التي أجريت في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز و رقلة حضري من أجل معرفة إمكانية تطبيق الطريقة أو لا.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية  
الإطار التصوري لطريقة التكاليف على أساس



### تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق للجانب النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة سنحاول إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية التي أجريت في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري من أجل معرفة دور طريقة التكاليف في عملية اتخاذ القرار.

و قد قسمنا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة

المبحث الثاني: نتائج و مناقشة الدراسة

## المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة

سنتناول في هذا المبحث الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية، وكذا المنهج و الأدوات المستخدمة فيها، و متغيرات الدراسة.

### المطلب الأول: طريقة الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية و معرفة نتائج الدراسة الميدانية سنتطرق لعرض كيفية إجراء هذه الدراسة و ذلك من خلال معرفة منهج الدراسة و عينة الدراسة، و متغيرات الدراسة.

#### أولاً: منهج الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروح و للوصول إلى الأهداف المرجوة و استخلاص النتائج قمنا باعتماد "المنهج التجريبي" في دراسة الحالة لجمع المعلومات.

#### ثانياً: عينة الدراسة

لقد قمنا باختيار المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري، كون هذه الأخيرة من المؤسسات ذات الأهمية الكبيرة والتي تطبق المحاسبة التحليلية.

**تعريف المؤسسة:** هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر ، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر القنوات، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى، فهذه القطاعات لها أهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان التسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج .

أنشأت مؤسسة سونلغاز بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 1969/07/28 باسم (EGA) - الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز- ثم تحولت بمقتضى قانون 88-88/01/12 إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري.

وأصبحت حالياً تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ذات الأسهم.

تتمثل أهم نشاطاتها في:

1- إنتاج، نقل، تصدير واستغلال الكهرباء.

2- نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشآت الموجودة عبر التراب الوطني.

تخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة ، وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن ومتعامل الخاص.

**فروعها:** قامت (سونلغاز) خلال السنوات من 2004 إلى 2006 بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة حيث أن هذه

الفروع مكلفة بالنشاطات الأساسية للمؤسسة وهي :

- سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE) .
- مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTE) .
- مسير شبكة التوزيع (GRTG).

وفي سنة 2005 تمت هيكلة فأصبحت مؤسسة سونلغاز عبارة عن مجمع يضم المديرية والفروع التالية :

- سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE) .
  - سونلغاز نقل الكهرباء (GRTE) .
  - سونلغاز نقل الغاز (GRTG) .
  - سونلغاز عمليات نظام الكهرباء (OSE) .
- وفيما يخص توزيع الكهرباء فقد توزعت على أربع مديريات هي:
- سونلغاز توزيع الجزائر (SDA) .
  - سونلغاز توزيع الوسط (SDC) .
  - سونلغاز توزيع الشرق (SDE) .
  - سونلغاز توزيع الغرب (SDE) .

ثالثا: متغيرات الدراسة

تحتوي هذه الدراسة " إمكانية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الاقتصادية" على متغير واحد هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمتغير مستقل.

### المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع المعلومات

في هذا المطلب سيتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات والمعلومات، والمتمثلة في استخدام كل من أسلوب المقابلة الشخصية و أسلوب الملاحظة، و الاستعانة بوثائق المحاسبة التحليلية للمؤسسة.

#### أولاً: أدوات معالجة المعطيات

قمنا بجمع المعلومات بالاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية و كانت عن طريق مقابلة رؤساء الأقسام في مجتمع عينة الدراسة، من أجل جمع البيانات بشكل دقيق، و كذا الاستعانة بوثائق المؤسسة المتمثلة في جدول حسابات النتائج و ميزان المراجعة التحليلية.

#### ثانياً: البرامج المستعملة

استعملنا برنامج Excel 2007 في معالجة البيانات المتحصل عليها من خلال الدراسة، و ذلك لتبسيط الطريقة المستخدمة لحساب النتيجة التحليلية.

## المبحث الثاني: نتائج و مناقشة الدراسة

في هذا المبحث سنحاول عرض النتائج التي سنتحصل عليها، حيث سنتطرق في المطلب الأول لنظام التكاليف المستخدم في المؤسسة محل الدراسة و محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المطلب الثاني فسنتناول فيه مناقشة النتائج المتحصل عليها.

### المطلب الأول: نتائج الدراسة

قمنا بتحديد مجال الدراسة في الأقسام التالية:

- قسم دراسات تنفيذ و أشغال.
- قسم الموارد بشرية.
- قسم استغلال الكهرباء و الغاز.
- قسم العلاقات تجارية.

و ذلك لكبر حجم الشركة و ضيق وقت الدراسة.

**أولاً: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ( طريقة الأقسام المتجانسة)**

لدى المؤسسة محل الدراسة مجموعة من التكاليف (المباشرة و غير المباشرة) تحمل للكهرباء و الغاز و الخدمات و تعتمد في معالجة هذه التكاليف على طريقة الأقسام المتجانسة، و يشرف على ذلك قسم المحاسبة و المالية.

### **1- توزيع الأعباء غير المباشرة**

يتم توزيع الأعباء غير المباشرة بشكل تناسبي مع رقم الأعمال، و نوضح عملية التناسب كالتالي:

نرمز لنسبة الكهرباء ب X

و نرمز لنسبة الغاز ب Y

و نرمز لنسبة الخدمات ب Z

لدينا من الملحق رقم (01):

- رقم أعمال المؤسسة يقدر ب 7 303 000 000 دج.
- رقم أعمال الكهرباء يقدر ب 7 048 000 000 دج.
- رقم أعمال الغاز يقدر ب 170 000 000 دج.
- رقم أعمال الخدمات يقدر ب 84 000 000 دج.

و منه فإنه باستخدام طريقة الرابع المتناسب نجد (ملاحظة: سنأخذ الأرقام بوحدة مليون دينار):

$$\left[ \begin{array}{l} X = 96.5\% \end{array} \right] \leftarrow \left[ \begin{array}{l} X = (7\,048 * 100) / 7\,303 \end{array} \right] \leftarrow \left[ \begin{array}{l} 7\,303 \longrightarrow 100\% \\ 7\,048 \longrightarrow X\% \end{array} \right]$$

$$\left[ \begin{array}{l} \%2.32Y = \end{array} \right] \leftarrow \left[ \begin{array}{l} Y = (170 * 100) / 7\,303 \end{array} \right] \leftarrow \left[ \begin{array}{l} 7\,303 \longrightarrow 100\% \\ 170 \longrightarrow Y\% \end{array} \right]$$

$$\left[ \begin{array}{l} Z = 1.18\% \end{array} \right] \leftarrow \left[ \begin{array}{l} Z = (84 * 100) / 7\,303 \end{array} \right] \leftarrow \left[ \begin{array}{l} 7\,303 \longrightarrow 100\% \\ 84 \longrightarrow Z\% \end{array} \right]$$

و عليه تكون النسب كما يلي: الكهرباء 96.5%، و الغاز 2.32%، و الخدمات 1.18%.

بعد معرفة نسب كل من الكهرباء و الغاز و الخدمات نتقل إلى توزيع تكاليف الأقسام حسب هذه النسب، و يتم توضيح

العملية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2): توزيع الأعباء غير المباشرة

المجموع	العلاقات التجارية	استغلال الكهرباء والغاز	الموارد البشرية	دراسات التنفيذ والأشغال	
/	76 681 760,27	209 605 314,61	20 892 289,21	21 001 104,83	مجموع التوزيع الأولي للأقسام
<b>3 872 529,53</b>	904 844,77	2 473 342,71	246 529,01	247 813,04	الخدمات %1,18
<b>316 694 152,51</b>	73 997 898,66	202 269 128,60	20 161 059,09	20 266 066,16	الكهرباء %96,5
<b>7 613 786,88</b>	1 779 016,84	4 862 843,30	484 701,11	487 225,63	الغاز % 2,32

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (01)

من الجدول نلاحظ أن:

- التكاليف غير المباشرة للكهرباء هي: **316 694 152,51** دج.
- التكاليف غير المباشرة للغاز هي: **7 613 786,88** دج.
- التكاليف غير المباشرة للخدمات هي: **3 872 529,53** دج.

2- التكاليف المباشرة

بعد استشارة رئيس قسم المالية و المحاسبة لدى المؤسسة و بالاعتماد على الملحق رقم (01) و (02) وجدنا أن

المصاريف المباشرة توزع على الكهرباء و الغاز و الخدمات بطريقتين هما:

✓ الطريقة 01 : باستخدام النسب ( الكهرباء 96.5% و الغاز 2.32%، الخدمات 1.18%) نجد:

○ المصاريف المباشرة للكهرباء هي:  $0.0965 \times 8\,085\,200\,000 = 7\,802\,218\,000$  دج.

○ المصاريف المباشرة للغاز هي:  $0.0232 \times 8\,085\,200\,000 = 187\,576\,640,00$  دج.

○ المصاريف المباشرة للخدمات هي:  $0.0118 \times 8\,085\,200\,000 = 95\,405\,360,00$  دج.

✓ الطريقة 02 : و هي بالتناسب مع رقم الأعمال و هذه الطريقة هي الأدق من ناحية النتائج المتحصل عليها وهي

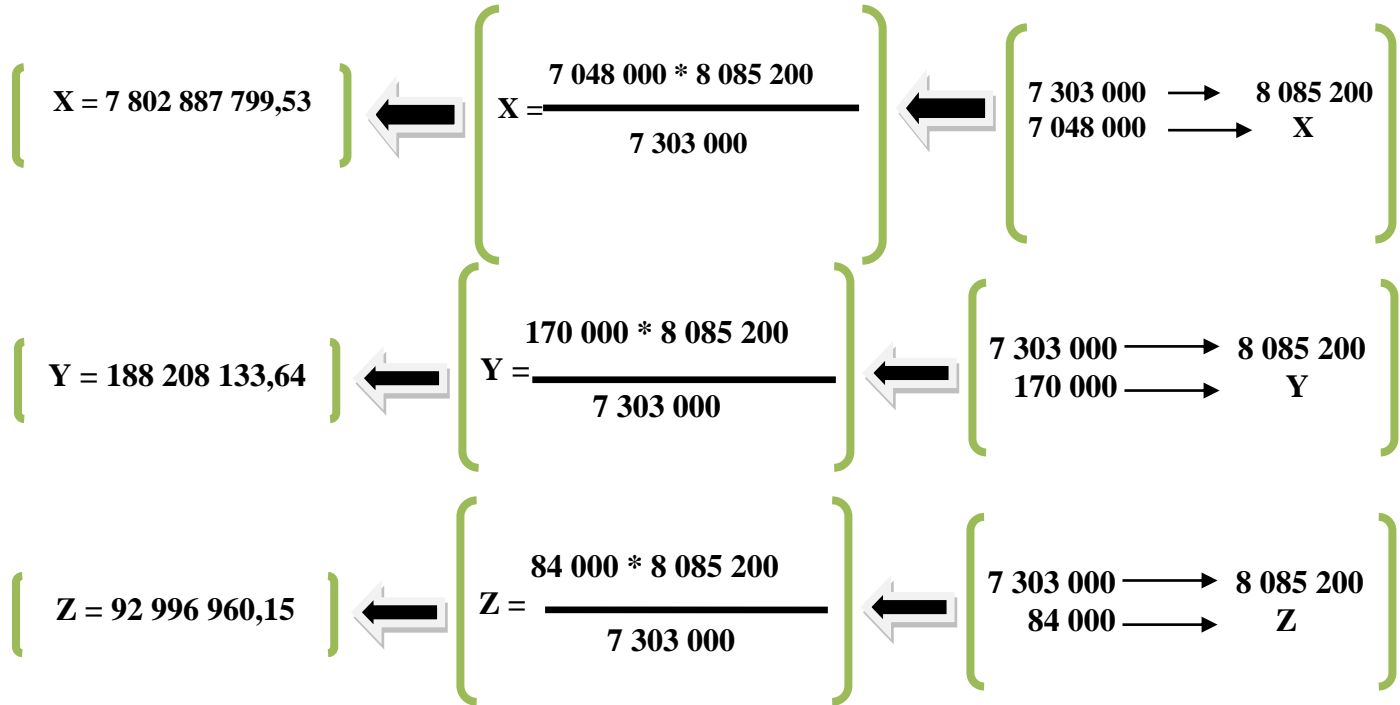
التي اعتمدنا عليها في حساب النتائج و تكون كالتالي ( ملاحظة: سنأخذ الأرقام بالكيلو دينار):

نرمز للكهرباء بـ X

نرمز للغاز بـ Y

نرمز للخدمات بـ Z

و باستخدام طريقة الرابع المتناسب نجد:



و عليه المصاريف المباشرة كالتالي:

○ الكهرباء : 7 802 887 799,53 دج.

○ الغاز : 188 208 133,64 دج.

○ الخدمات : 92 996 960,15 دج.

3- النتيجة التحليلية

بعد توزيع كل من المصاريف المباشرة و المصاريف غير المباشرة على الكهرباء و الغاز و الخدمات نقوم بحساب النتيجة التحليلية و ذلك بالعلاقة التالية:

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

الجدول رقم (2.2): يوضح النتيجة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة

الخدمات	الغاز	الكهرباء	رقم الأعمال
84 000 000,00	170 000 000,00	7 048 000 000,00	
92 996 960,15	188 208 133,64	7 802 887 799,53	المصاريف المباشرة
3 872 529,53	7 613 786,88	316 694 152,51	المصاريف غير المباشرة
<b>-12 869 489,69</b>	<b>-25 821 920,52</b>	<b>-1 071 581 952,04</b>	<b>النتيجة التحليلية</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

ثانيا: تصور لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

هنا سنحاول عرض تصور لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة عبر تتبع مراحل التطبيق المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

تمت عملية تقسيم الأقسام إلى أنشطة بالاستناد على المهام الموجودة بكل قسم، و كان التقسيم كالتالي:

○ قسم دراسات تنفيذ و أشغال: قسم هذا القسم إلى الأنشطة التالية:

- دراسات و أشغال الغاز
- دراسات و أشغال الكهرباء
- دراسات و أشغال الخدمات

○ قسم الموارد بشرية: قسم هذا القسم إلى الأنشطة التالية:

- تسيير المستخدمين
- تكوين المستخدمين

○ قسم استغلال الكهرباء و الغاز: قسم هذا القسم إلى الأنشطة التالية:

- المراقبة
- الصيانة
- التنمية



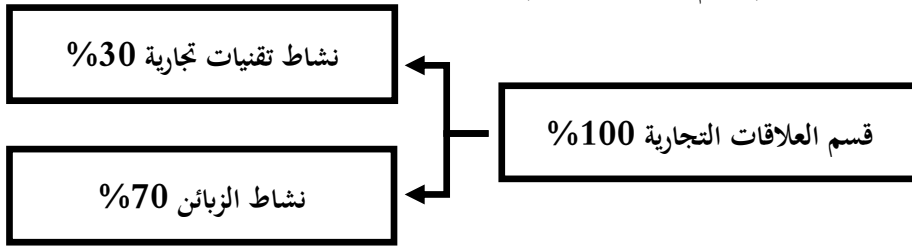
○ قسم العلاقات تجارية: قسم هذا القسم إلى الأنشطة التالية:

- تقنيات تجارية
- الزبائن

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد تكلفة الأنشطة سالفه الذكر، حيث حاولنا بمساعدة رؤساء الأقسام تحديد هذه التكاليف و ذلك عن طريق وضع نسب تقريبية للنشاط بالنسبة للقسم الذي يقوم بهذا النشاط، ويمكن توضيح ذلك في المثال التالي:

مثال: تحديد نسبة الأنشطة في قسم العلاقات التجاري:



و من خلال ذلك يمكن حساب تكلفة النشاط بالعلاقة التالية:

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

و الجدول التالي يوضح نسب النشاطات الأخرى و تكلفة كل نشاط:

الجدول رقم (3.2): يوضح تكلفة كل نشاط

الأقسام	تكلفة القسم	الأنشطة	النسبة	تكلفة النشاط
دراسات التنفيذ والأشغال	21 001 104,83	دراسات و أشغال الغاز	25%	5 250 276,21
		دراسات و أشغال الكهرباء	60%	12 600 662,90
		دراسات و أشغال الخدمات	15%	3 150 165,72
الموارد البشرية	20 892 289,21	تسيير المستخدمين	60%	12 535 373,53
		تكوين المستخدمين	40%	8 356 915,68
استغلال الكهرباء و الغاز	209 605 314,61	المراقبة	60%	125 763 188,77
		الصيانة	30%	62 881 594,38
		التنمية	10%	20 960 531,46
العلاقات التجارية	76 681 760,27	تقنيات تجارية	30%	23 004 528,08
		الزبائن	70%	53 677 232,19

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلة الشخصية

المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة و التكلفة الوجدوية للنشاط

في هذه المرحلة سنحاول تحديد مسببات التكلفة و التكلفة الوجدوية لكل نشاط لأن هذه المرحلة من أصعب المراحل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، و من اجل ذلك قمنا بالتشاور مع رؤساء الأقسام للحصول على معلومات شبه دقيقة، و كانت كالتالي:

1- مسببات التكلفة و عددها في كل نشاط: لكل نشاط في المؤسسة مسبب للتكلف و عدد إجمالي لها و بعد عملية

المقابلة و جدنا المعلومات التالية و الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4.2): يوضح مسببات التكلفة و عددها

العلاقات التجارية		استغلال الكهرباء و الغاز			الموارد البشرية		دراسات التنفيذ والأشغال			الأقسام
الزبائن	تقنيات تجارية	التمنية	الصيانة	المراقبة	تكوين المستخدمين	تسيير المستخدمين	دراسات وأشغال الخدمات	دراسات وأشغال الكهرباء	دراسات وأشغال الغاز	الأنشطة
عدد الزبائن	عدد الطلبات	نسبة الزيادة	عدد التدخلات	عدد المحطات	عدد التكوينات	عدد المستخدمين	عدد الدراسات	عدد الدراسات	عدد الدراسات	مسببات التكلفة
155928	6150	6.30%	1002	393	70	123	40	590	57	عدد المسببات

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلة الشخصية مع رؤساء الأقسام

2- التكلفة الوجدوية لكل نشاط: بعد توضيحنا لمسببات التكلفة و عددها في الجدول السابق نأتي إلى حساب التكلفة

الوجدوية للنشاط و تكون بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوجدوية للنشاط} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية للنشاط}}{\text{عدد مسببات النشاط}}$$

الجدول رقم (5.2): يوضح التكلفة الوحديّة للنشاط

الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	عدد المسيبات	تكلفة الوحدة
دراسات و أشغال الغاز	5 250 276,21	عدد الدراسات	57	92 110,11
دراسات و أشغال الكهرباء	12 600 662,90	عدد الدراسات	590	21 357,06
دراسات و أشغال الخدمات	3 150 165,72	عدد الدراسات	40	78 754,14
تسيير المستخدمين	12 535 373,53	عدد المستخدمين	123	101 913,61
تكوين المستخدمين	8 356 915,68	عدد التكوينات	70	119 384,51
المراقبة	125 763 188,77	عدد المحطات	393	320 008,11
الصيانة	62 881 594,38	عدد التدخلات	1002	62 756,08
التنمية	20 960 531,46	نسبة الزيادة	6,30%	3 327 068,49
تقنيات تجارية	23 004 528,08	عدد الطلبات	6150	3 740,57
الزيائن	53 677 232,19	عدد الزيائن	155928	344,24

المصدر: من إعداد الطالب بناء للمقابلة الشخصية

المرحلة الرابعة: تخصيص مسيبات التكلفة لكل من الكهرباء و الغاز، و الخدمات

يتم في هذه المرحلة تخصيص المسيبات للكهرباء و الغاز و الخدمات بناء على المقابلة الشخصية مع رؤساء الأقسام و المشاورات، و قد لخصنا العملية في الجدول التالي:

الجدول رقم (6.2): يوضح تخصيص المسيبات للكهرباء و الغاز و الخدمات

مسيبات التكلفة	عدد المسيبات	الكهرباء	الغاز	الخدمات
عدد الدراسات للغاز	57	/	57	/
عدد الدراسات للكهرباء	590	590	/	/
عدد الدراسات للخدمات	40	/	/	40
عدد المستخدمين	123	90	23	10
عدد التكوينات	70	56	14	/
عدد المحطات	393	314	79	/
عدد التدخلات	1002	701	181	120
نسبة الزيادة	6,30	4,00	2,30	/
عدد الطلبات	6150	4920	1230	/
عدد الزيائن	155928	124742	31186	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلة الشخصية

المرحلة الخامسة: التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الكهرباء و الغاز و الخدمات بعد تخصيصنا لمسببات التكلفة و قد قمنا بحساب التكلفة الوحيدة للنشاط، فمن هذه المعطيات يمكن حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف غير المباشرة المخصصة} = \text{عدد مسببات المخصصة} \times \text{التكلفة الوحيدة للنشاط}$$

الجدول رقم (7.2): يوضح التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الكهرباء و الغاز و الخدمات

الأنشطة	مسببات التكلفة	الكهرباء	الغاز	الخدمات
دراسات و أشغال الغاز	عدد الدراسات للغاز	0,00	5 250 276,21	0,00
دراسات و أشغال الكهرباء	عدد الدراسات للكهرباء	12 600 662,90	0,00	0,00
دراسات و أشغال الخدمات	عدد الدراسات للخدمات	0,00	0,00	3 150 165,72
تسيير المستخدمين	عدد المستخدمين	9 172 224,53	2 344 012,94	1 019 136,06
تكوين المستخدمين	عدد التكوينات	6 685 532,55	1 671 383,14	0,00
المراقبة	عدد المحطات	100 482 547,77	25 280 641,00	0,00
الصيانة	عدد التدخلات	43 992 013,64	11 358 850,88	7 530 729,87
التنمية	نسبة الزيادة	13 308 273,94	7 652 257,52	0,00
تقنيات تجارية	عدد الطلبات	18 403 622,46	4 600 905,62	0,00
الزيائن	عدد الزبائن	42 941 648,05	10 735 584,14	0,00
<b>التكاليف غير المباشرة المخصصة</b>		<b>247 586 525,84</b>	<b>68 893 911,43</b>	<b>11 700 031,65</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدولين 5.2 و 6.2

المرحلة السادسة: حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة بعد تحديدنا للتكاليف غير المباشرة لكل من الكهرباء و الغاز و الخدمات سنقوم الآن بحساب النتيجة التحليلية و ذلك بالعلاقة التالية:

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

بعد القيام بالعمليات الحسابية الحصول على النتائج قمنا بتلخيصها في الجدول التالي:  
الجدول رقم (8.2): يوضح النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة

الخدمات	الغاز	الكهرباء	
84 000 000,00	170 000 000,00	7 048 000 000,00	رقم الأعمال
92 996 960,15	188 208 133,64	7 802 887 799,53	المصاريف المباشرة
11 700 031,65	68 893 911,43	247 586 525,84	المصاريف غير المباشرة
<b>-20 696 991,80</b>	<b>-87 102 045,07</b>	<b>-1 002 474 325,38</b>	النتيجة التحليلية

المصدر: بالتصرف الشخصي بالاعتماد على الملحق رقم (01) و (02) و الجدول رقم (7.2)

### ثالثا: الفرق بين النتيجتين و الانحراف بينهما

سوف نقوم الآن بعملية المقارنة بين النتيجة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة و النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، و أيضا حساب الانحراف، و سنلخص العملية في الجدول التالي:

الجدول رقم: (9.2) يوضح الانحراف بين النتيجتين

الانحراف	النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة	النتيجة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة	
<b>-69 107 626,67</b>	-1 002 474 325,38	-1 071 581 952,04	الكهرباء
<b>61 280 124,55</b>	-87 102 045,07	-25 821 920,52	الغاز
<b>7 827 502,12</b>	-20 696 991,80	-12 869 489,69	الخدمات
<b>0,00</b>			مجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدولين رقم (2.2) و رقم (8.2)

### المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

بعد عرضنا لنتائج الدراسة سنحاول في هذا المطلب مناقشة هذه النتائج، من خلال تفسير أهم النتائج المتحصل عليها واستخلاص أهم الاستنتاجات، و ذلك من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة.

#### الفرع الأول: تفسير النتائج

من خلال الجدول رقم (8-2) لاحظنا أن النتيجة التحليلية للكهرباء عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كانت منخفضة بالمقارنة مع النظام المطبق في المؤسسة، و هذا الفارق بين الطريقتين يوضح أن المؤسسة تحمل الكهرباء تكاليف غير مباشرة إضافية لا ترتبط بها. أما بالنسبة للغاز و الخدمات فلاحظنا أن النتيجة التحليلية بنظام التكاليف على أساس الأنشطة كانت مرتفعة بالمقارنة مع النظام المطبق في المؤسسة، و هذا الفرق بين الطريقتين يوضح أن النظام المطبق في المؤسسة لا يحمل لكل من الغاز و الخدمات التكاليف غير المباشرة المرتبطة بهم، على عكس نظام التكاليف على أساس الأنشطة فقد خصص لهم التكاليف غير المباشرة بشكل أدق.

#### الفرع الثاني: اختبار الفرضيات

1- من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية، أثبتنا صحة الفرضية الأولى " هناك إمكانية لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة محل الدراسة"، و ما يثبت ذلك لما لها من إمكانيات مادية و بشرية نظرا لحجمها و تعدد أقسامها.

2- من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية أثبتنا صحة النظرية الثانية " هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية"، و ذلك لما واجهناه من صعوبة في تحديد مسببات التكلفة و عددها، و كيفية تخصيصها للمنتجات.

#### الفرع الثالث: الاستنتاجات

- ✓ يوجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري، وذلك لما راجع لتوفر الإمكانيات المادية و البشرية لدى المؤسسة.
- ✓ وجدنا أثناء قيامنا بعملية الدراسة الميدانية أنه توجد صعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسة، و لكن هذا لا يعني استحالة تطبيقه.

**خلاصة الفصل:**

تناولنا في هذا الفصل الدراسة الميدانية في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري، حيث هدفت هذه الدراسة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى طريقة و أدوات الدراسة أما المبحث الثاني فتناول نتائج و مناقشة الدراسة، و قد توصلنا إلى:

- ✓ يوجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري، وذلك لما راجع لتوفر الإمكانيات المادية و البشرية لدى المؤسسة.
- ✓ وجدنا أثناء قيامنا بعملية الدراسة الميدانية أنه توجد صعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسة، و لكن هذا لا يعني استحالة تطبيقه.

الخاتمة



من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على أحد الطرق الحديثة لمحاكاة التكاليف ألا وهي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، و نظرا للتطورات في مجال محاسبة التكاليف، التي أثبتت فعاليتها في العديد من المؤسسات الاقتصادية من خلال تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق دون المساس بجودة المنتجات المقدمة.

كما يسمح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد، مع عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها، حتى تتمكن من تحديد الأنشطة التي تساهم في تحقيق القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبيئتها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على التحكم في تكاليفها.

لذا جاءت هذه الدراسة لتوضيح دور طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الإشكالية الرئيسية المطروحة "هل هناك إمكانية لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري؟"

و للإجابة على الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية، قسمنا الدراسة إلى فصلين، خصص الفصل الأول للجزء النظري للموضوع أما الفصل الثاني فكان للدراسة الميدانية التي أجريت لدى مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري.

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

#### نتائج اختبار الفرضيات:

1- من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية، أثبتنا صحة الفرضية الأولى "هناك إمكانية لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة محل الدراسة"، و ما يثبت ذلك لما لها من إمكانيات مادية و بشرية نظرا لحجمها و تعدد أقسامها.

2- من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية أثبتنا صحة النظرية الثانية "هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية"، و ذلك لما واجهناه من صعوبة في تحديد مسببات التكلفة و عددها، و كيفية تخصيصها للمنتجات.

### نتائج الدراسة:

1. يوجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري، وذلك لما راجع لتوفر الإمكانيات المادية و البشرية لدى المؤسسة.
2. وجدنا أثناء قيامنا بعملية الدراسة الميدانية أنه توجد صعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسة، و لكن هذا لا يعني استحالة تطبيقه.

### توصيات الدراسة:

- على المؤسسة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بدل الطريقة التقليدية، و ذلك للحصول على معلومات دقيقة حول التكاليف تساعد المؤسسة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بصفة دقيقة على المنتوجات، و بالتالي اعطاء صورة صحيحة تساعد في اتخاذ القرار.
- تخصيص قسم خاص بالمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، من أجل التركيز عليها بصفة مباشرة.

### آفاق الدراسة:

- انطلاقاً من الصعوبات التي واجهناها في الدراسة الميدانية و هي " تحديد مسببات التكلفة و عدد، و تخصيصها للمنتجات"، جاءت فكرة تحويل هذه الإشكالية إلى عنوان و صيغة كالتالي:
- محاولة وضع معيار لتحديد مسببات التكلفة و حجمها في المؤسسة.

المراجع

أ/ المذكرات:

- مليكة محمدي، "دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية (ABC) دراسة حالة مؤسسة" مطاحن الواحات—تقرت—، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
- زكريا بومادة، "محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
- بوشندوقة خديجة، "محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البويرة، 2013.
- سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة 3 الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2009-2010،

ب/ المجلات العلمية

- زينب جبار يوسف و هيفاء عبد الغني عودة، "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية"، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 04، 2014.

ج/ الدراسات العلمية

- عاطف محمد فالح العواودة و محمد عبد الفتاح ياغي، "العوامل المؤثرة في نمط اتخاذ القرار الاداري لدى المديرين في القطاع العام في الأردن"، دراسة مقدمة للجامعة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 36، العدد 02، 2009.

د/ الكتب:

- د/ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007

الملاحق

(01) 2

## ANALYSE DES VENTES ET PRODUITS ANNEXES

Les ventes et produits annexes ont connus une augmentation de 7 260 MDA en décembre 2014 à 7 303 MDA en décembre 2015 soit une progression de 1% justifier par les nouveaux branchements aux clients .

### 1) PRODUCTION VENDUE

#### A) Électricité

Les ventes d'électricité passent de 6 678 MDA à 7 048 MDA soit une augmentation de 6% induite par l'intégration des nouveaux abonnés

#### B) GAZ

Les ventes de gaz passent de 152 MDA à 170 MDA soit une augmentation de 12 %.

### 2) PRESTATIONS DE SERVICES.

Les travaux prestations de services ont connus une régression importante passe de 429 MDA à 84 MDA soit une diminution de 345 MDA , justifier par la prise en charge marchés déplacement réseaux tram wear en 2014.

الملحق رقم (01)



## الملحق رقم (02)

022

**DETAIL DES CHARGES DIRECT**

LIBELLES	déc-14	déc-15	Écart	Taux
Achats consommés	31 529	16 672	-14 857	-47%
Achat énergies « Elec et Gaz »	5 388 363	5 457 813	69 450	1%
SERVICES	199 181	278 335	79 154	40%
Frais Transit GRTE-GRTG et OS	1 828 823	1 695 965	-132 858	-7%
FRAIS PERSONNEL	491 759	540 534	48 775	10%
IMPOTS ET TAXES	102 721	95 881	-6 840	-7%
TOTAUX	8 042 376	8 085 200	42 824	1%