



استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة الجزائرية للسباكة

Use of the Activities-Based Cost System (ABC) in the Industrial Enterprise تيارات

case of the Algerian Plumbing Corporation in Tiaret

حسين يحيى\*، جامعة ابن خلدون - تيارت (الجزائر) hacineyahia1967@yahoo.fr

المؤلف المرسل: حسين يحيى	تاريخ النشر: 2022/06/15	تاريخ القبول: 2022/05/31	تاريخ الارسال: 2022/04/08
--------------------------	-------------------------	--------------------------	---------------------------

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الإطلاع على الإطار العلمي لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في القطاع الصناعي من خلال تتبع مراحل تطبيقه وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة لحساب سعر تكلفة المنتجات بمؤسسة الجزائرية للسباكة بتيارت ALFET، مع القيام بالمقارنة مع الطرق التقليدية لحساب التكاليف المستخدمة بالمؤسسة. توصلت الدراسة إلى إنعدام تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة، وضعف الإدراك بأهميته والإعتماد على الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لمختلف المنتجات. الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف، مسببات التكلفة، مجتمعات التكلفة.

### Abstract:

This study aims to see the scientific framework for the use of the costs system based on activities (ABC), in the industrial sector by tracking the stages of its application and charging indirect industrial costs to calculate the price of the cost of the products at the Algerian Plumbing Corporation of Tiaret ALFET while comparing the traditional methods to calculate the various costs used by the institution. The study found that the cost system was not prolonged on the basis of the activities of the institution in question, poor awareness of its importance and reliance on traditional systems to calculate the various costs of the products.

Keywords: Activity-based cost system, modern methods of cost accounting, Cost causes, cost pools.

1- مقدمة:

\* المؤلف المرسل: حسين يحيى.

إن أنظمة التكاليف التي تصمم من أجل الوصول إلى تكلفة الإنتاج تتكون من نظامين رئيسيين هما نظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية ( الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف )، والتي اتضح قصورها خلال الثمانينيات من القرن الماضي، من حيث تقديمها معلومات مضللة وغير دقيقة عن تكاليف الإنتاج كأساس لتحميل أو توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات دون الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد والنتيجة كانت هي تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة، وأن هذا سيؤثر بشكل مباشر على بعض القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير (إسماعيل يحي التركيبي، 2007، ص: 155).

مع نهاية القرن الماضي، وانتشار إستعمالات الحواسيب والتكنولوجيات الحديثة بشكل واسع تزايدت الكلف غير المباشرة متمثلة في كلف تشغيل الآلات، وكلف تصحيح المنتج، والثلث، والتطوير والكلف التسويقية وتحسينها، ولكل هذه المبررات لا بد من إستخدام أنظمة تواكب هذه التطورات ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أحد تلك الأنظمة الحديثة المتطورة.

### 1.1. طرح الإشكالية:

كيف يمكن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لحساب سعر تكلفة المنتج بدقة في المؤسسة الصناعية الجزائرية للسياحة؟

### 2.1. التساؤلات الفرعية التالية:

- لتوضيح الإشكالية الرئيسية يمكن سرد بعض التساؤلات الفرعية التالية:
- كيف يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة بعض المنتجات؟
- ما هي أوجه الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف في معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة في المؤسسة الجزائرية للسياحة؟
- ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الجزائرية للسياحة؟

### 3.1. الفرضيات:

- للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المرتبطة بها، يمكن تقديم الفرضيات التالية:
- الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف غير قادرة على إعطاء حقيقة للتكاليف المحملة عن تكلفة المنتج؛
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة؛
- عدم الإلمام بأساليب محاسبة التكاليف الحديثة وإدراك أهميتها هو سبب عجز المؤسسة الجزائرية للسياحة للعمل بها.

### 4.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على إحدى الطرق الحديثة في حساب التكاليف، ومقارنتها مع الطرق التقليدية، كما تساهم في إظهار دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حساب مختلف التكاليف بدقة وبشكل صحيح لمختلف منتجات المؤسسة مما يساعد المسيرين في إتخاذ القرارات الصائبة وفي الوقت المناسب.

### 5.1. أهداف الدراسة:

- إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة الصناعية؛
- تبيان ضعف الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف المستخدمة بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛

### 6.1. منهجية الدراسة:

لإنجاز هذا العمل تم الاعتماد على المنهج الوصفي لإعداد الجانب النظري من خلال البحث في مختلف المراجع التي تناولت الموضوع محل الدراسة وكذا الإطلاع على الدراسات السابقة حول موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية حيث تم تجميع البيانات المرتبطة بحساب مختلف التكاليف في مؤسسة الجزائرية للسباكة- تيارت-ALFET، المعدة بالأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لحساب التكاليف ومعالجتها وفقا لمبادئ وخطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

### 7.1. الدراسات السابقة:

- حمزة هرباجي، فتيحة بوحروود، ياسمينه سالم، "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة بالتطبيق على ملبنة التل مزلق سطيف"، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، الصادرة عن جامعة المسيلة، المجلد: 05/ العدد: 01، سنة 2020، هدفت الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة، وتحديد مزايا محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة، مع القيام بدراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة والمتمثلة في طريقة التكاليف الكلية، ثم تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة على المؤسسة، حيث تم التوصل إلى نتائج مختلفة عن طريقة المؤسسة في حساب التكاليف، مع تأكيد دور نظام التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير من خلال دوره في تخفيض التكاليف والمساعدة على اتخاذ القرار.

- عبد الله قويدر الواحد، "تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الجزائرية- حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية - نفضال-"، مجلة العلوم التجارية المجلد 20، العدد 02 ديسمبر 2021، المدرسة العليا للدراسات التجارية، هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، والذي يقوم على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة، وهذا ما جعل بعض المؤسسات الوطنية كمؤسسة نفضال تسعى إلى تبني هذا المدخل في ضبط وتوجيه تكاليفها. حيث ومنذ 2001 عملت المؤسسة على تطوير طرق محاسبة التكاليف وصولا إلى طريقة محاسبة التكاليف على الأنشطة (ABC)، وهذا بهدف التحكم أكثر في التكاليف، ووضع خريطة تكلفة من خلال أنشطتها وسلسلة منتجاتها. ولتسهيل ذلك قامت ببناء بنك معلوماتي لتسيير الموازنات، ووضع برنامج إعلامي محاسبي تحليلي خاص بها (Wincanal) مدمج ببرنامج المحاسبة العامة، يسمح بضمان صحة وصدق التكاليف والنتائج حسب كل منتج أو تطابقه مع مخطط التوزيع لأنشطة المؤسسة، وهذا تماشيا مع فلسفة هذا نظام، وأهم النتائج المتوصل إليها يمكن اعتبار نظام التكاليف

على أساس الأنشطة (ABC) نظاما يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة وتخفيض التكلفة، تحديد أنشطة مؤسسة نفضال بشكل دقيق والتي لها تأثير واضح على التكاليف، ضرورة وضع مخطط للتكوين أو نشاطات أو تدريب إضافي الذي يتماشى مع احتياجات المديرية المالية بصفة عامة والمديرية الفرعية لمحاسبة التكاليف بصفة خاصة ومنه المؤسسة ككل.

### 8.1. خطة الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى جزئين رئيسيين، حيث تناولنا في الجزء الأول الجانب النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من خلال التطرق إلى نشأة النظام ومراحل تطوره على أعقاب مشاكل الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف مع إجراء مقارنة بين النظامين، ثم التعرض إلى أهم المفاهيم ذات الصلة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مردفين ذلك بإبراز خطوات تطبيقه وفي الأخير تطرقنا إلى مزايا وعيوب نظام (ABC).

أما الجزء الثاني من المقال هو عبارة عن دراسة تطبيقية على مؤسسة الجزائرية للسباكة - تيارت - ALFET ، من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية بتتبع خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد سعر تكلفة منتجين هما: كرة السحق والفك المتحرك لشهر جانفي 2021 مع مقارنة النتائج مع تلك المنجزة من طرف المؤسسة بالإعتماد على طريقة التكاليف الحقيقية (المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف) ثم إيجاد الفروقات وتفسيرها.

### 2. عموميات حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

استخدمت الاتجاهات الحديثة لإدارة التكلفة طرق محاسبية تساعدها على التخطيط ومراقبة التكاليف ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أحد أهم المداخل المستعملة في إدارة التكلفة والذي يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، وذلك لتحديد الدقيق للتكاليف غير المباشرة للمنتجات والتخلي عن التكاليف التي لا تضيف قيمة للإنتاج، وهذا مما يلائم لاتخاذ القرارات الرشيدة في مجالات تنافسية عديدة من بينها مجالات التسعير، اختيار مزيج الإنتاج وفئات العملاء الأمثل، وتحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية.

ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر ملائمة من الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لحساب التكاليف للتكاليف خاصة في حالة تعدد المنتجات، مع اختلاف معدلات استفادة كل منتج من الأنشطة وذلك بحكم أنه نموذج ينطلق من فكرة مفادها أن المنتجات لا تستهلك المواد الأولية مباشرة، فهي تستهلك الأنشطة التي استهلكت تلك المواد الأولية.

**1.2. مشاكل الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف:** إن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لحساب التكاليف أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج للأسباب التالية (.إسماعيل يحي التركيبي، 2007، ص156):

- تجميع الإنحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات ؛
- التركيز على النتائج الإجمالية المالية، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج؛
- إعتماد الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة لإسترداد التكاليف غير المباشرة وإختلاف الحجم الإنتاجية وتنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

## 2.2. نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومراحل تطورها:

أسس أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة للانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات. في الحقيقة إن الظهور الفعلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987، وبشكل ملفت للنظر حيث نشر Cooper and Kaplan أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، في عدد من المقالات وبعناوين حماسية مثل ( نظام كلفة واحد لا يكفي )، و( قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح).

وفي عام 1988 طور ( cooper and kaplan ) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث أشار إلى أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية يكون قادرا على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الحديثة في الأمد الطويل الأجل. وبذلك يعتبر كل من ( cooper and kaplan ) أول من قام بتطبيق النظام عمليا في ثمانينيات القرن الماضي على الشركات الأمريكية ومن ثم طيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في كل من بريطانيا وأروبا وكندا وغيرها من البلدان، ومع بداية التسعينيات فإن الكثير من الشركات إعترفت بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهناك دراسة من قبل Innes, Mitcholl عام 1995 أشارت إلى أن 20% من شركات إنجلترا تبنت هذا النظام (.إسماعيل يحي التكريتي، 2006، ص104).

وقد دلت الدراسات الميدانية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات – المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة – والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف (خليل ديلمي، نواف فخر، 2002، ص390).

## 3.2. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

ويمكن إيضاح أهداف هذا النظام بالشكل التالي: (.إسماعيل يحي التكريتي، 2006، ص164):

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير.

## 4.2. الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية:

يعود الاختلاف بين النظامين إلى اختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين ويمكن ذكر أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي:

## الجدول رقم (01): الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية 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 تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار
تعدد استخدامات مجموعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، 2007، ص - ص: 166-167.

## 3. المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأنشطة المؤدية لإنتاج المنتج ويتبع التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات على أساس ما أستهلكه المنتج من أنشطة وأسس التخصيص أو مسببات التكلفة Cost Driver المستخدمة في هذا النظام هي مقاييس للأنشطة المؤداة، وفي ظل هذا النظام يتم التركيز على أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة (محمد الفيومي محمد، 1999، ص 563). وتتحدد تكلفة المنتج على أساس مجموع تكلفة الأنشطة التي يجب ادائها لإتمام عملية الإنتاج والتسليم للعملاء.

## 1.3 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد تعددت تعريفات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه "عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة

المخرجات والتغذية العكسية" (إسماعيل يحي التركيتي، 2007، ص 163). ويمكننا تعريف نظام (ABC) على أنه طريقة لحساب التكاليف عن طريق نمذجة العلاقة بين التكاليف والمنتجات من خلال استخدام الأنشطة كوسيلة للربط بينهما للوصول إلى التكلفة النهائية للمنتجات. فمبدأ هذا النظام أن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الموارد بإستهلاكه للأنشطة. (Thierry BENOIT et Serge BOURGINE 2006, p22).

حسب Horngren : " نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء." (إسماعيل حجازي، سعاد المعاليم، 2012، ص 98).

وحسب Davidson: "نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الكلف والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها (إسماعيل حجازي، سعاد المعاليم 2012، ص 99). وقد عرفا كل Kaplan و Cooper نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: "يعد بمثابة أداة إستراتيجية تساعدنا في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة، مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموردين." (ابراهيم سليمان النمى، 2013، ص 44).

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية Cost Object حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات وهو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات" ((إسماعيل حجازي، سعاد المعاليم، 2012، ص 100).

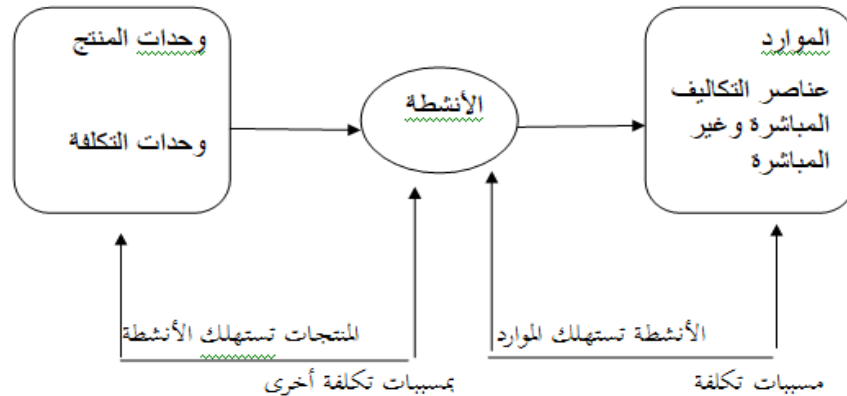
كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالإعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة. (ناصر نور الدين عبد اللطيف، 2004، ص 354)، وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام

التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية المعاصرة وهو يقوم على :

- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها؛
- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة؛
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

والشكل الموالي يوضح مسار التكاليف وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (محمد العشماوي، 2013، ص 293).

**الشكل رقم (1):** كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير مباشرة وفق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة



**المصدر:** محمد العشماوي، 2013، ص: 293.

ومن هنا يتطلب العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط ضرورة توافر مجموعة الأركان أو العناصر التالية والتي تشكل أهم المفاهيم المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

### 2.3. مفهوم الأنشطة :

حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة، فإنها تمثل مجموعة العمليات أو الإجراءات أو الأفعال في دورة الإنتاج التي تقوم باستهلاك الموارد أو عناصر التكاليف بغرض إنتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج. (محمد العشماوي، 2013، ص 298).

كما يعرف النشاط على أنه: "البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، وهو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين. الأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية." (ناصر نورالدين عبداللطيف، 2004، ص 354). أما مركز النشاط فهو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها. يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل (محمد سامي راض، 2003، ص 271).

### 3.3. مسيبات التكلفة :

مسبب التكلفة يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة (مخلخل زوينة، 2018،



ص 127)، مسبب التكلفة Cost Driver هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة و معرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء و حساب التكلفة الوحودية فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات وكذا، وللإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة. على عكس الطريقة التقليدية فان هذه المرحلة اللاحقة لا توجد لأنه لا يتم تحميل المصاريف غير المباشرة الى مراكز الإنتاج مباشرة في المرحلة الأولى لم يكن هناك تحديد للأنشطة.

### الجدول رقم (2) : أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة . أنشطة مرتبطة بالآلات. . أنشطة مرتبطة بالعمل.	. تكاليف القوى المحركة، . تكاليف الصيانة، . تكاليف العمل. . تجهيزات المصنع، . إهلاكات الآلات والمعدات، . إهلاك آلات الصيانة.
مراكز على مستوى الدفعة . عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج.. عداد الآلات والمعدات ومناولة المواد.	. تكاليف الأعمال المكتبية، . التجهيزات المهلكة، . تكاليف إعداد الآلات، تكاليف مناولة المواد، إهلاكات الأدوات المكتبية وأجهزة مناولة المواد والآلات.
مراكز على مستوى المنتج . أنشطة فحص الجودة، اختبارات المنتج، إدارة المخزون لكل أنواعها، تصميم المنتج، العمليات الخاصة (للمواد والآلات).	. تكاليف الرقابة النوعية، تكاليف تجهيزات الاختبار، تكاليف إدارة القطع، تكاليف تخزين المواد، تكاليف هندسة المنتج، تكاليف التصميم، إهلاك الآلات والمعدات المتخصصة.
مراكز على مستوى الدعم العام: . معدات المصنع العامة، تشغيل المصنع، إدارة وتدريب الأفراد.	. مرتبات إدارة المصنع، إهلاك المصنع، الضرائب العقارية والتأمينات، تكاليف إدارة الافراد، تكاليف تدريب العاملين. . تكاليف ترقية العاملين.

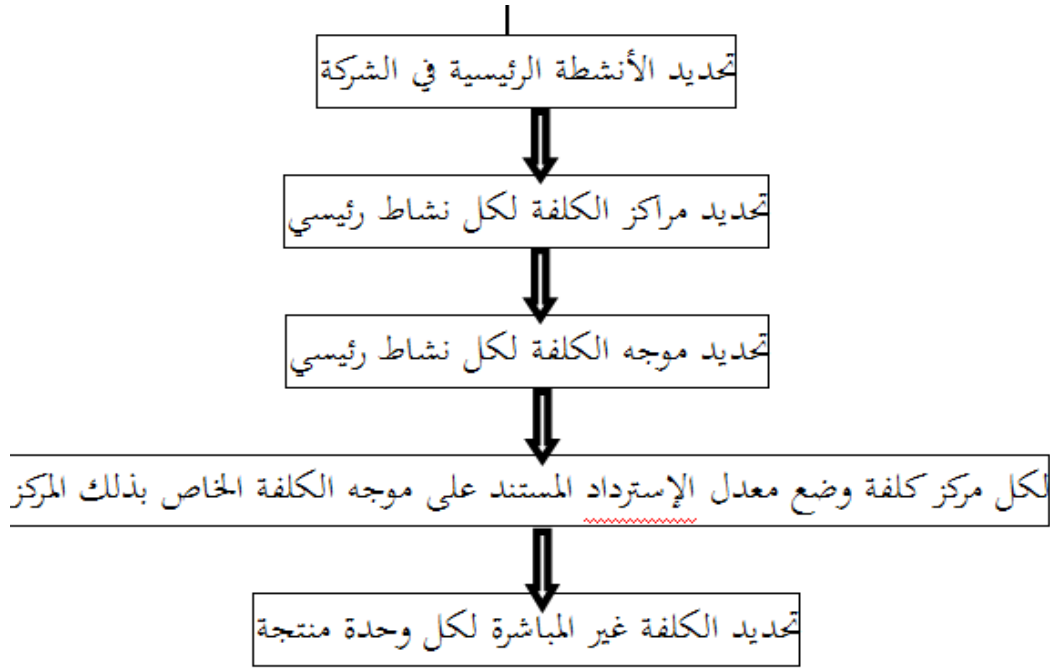
المصدر: عماد يوسف الشيخ، 2008، ص: 117.

### 4.3. مجمعات التكلفة:

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل، مجمعات أو أوعية التكلفة تتمثل في مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي، لتحميلها على المنتجات النهائية للمنشأة، باستخدام محركات تكلفة مناسبة.

ويتميز هذا المدخل بزيادة عدد مجمعات التكلفة المرتبطة بزيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف، بخلاف نظام التكاليف التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعة واحدة فقط في حالة استخدام معدل واحد للتحميل، أو في عدة مجمعات محددة تبعا للأقسام المختلفة الواردة بالهيكل التنظيمي في المنشأة. ويمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وارتباطها وفق المخطط الإنسيابي التالي:

### الشكل رقم (02) : الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة



المصدر: عماد يوسف الشيخ 2008، ص: 114.

#### 4. خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على ثلاثة خطوات أساسية حيث يتم تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها كخطوة أولى، ليتم بعدها في الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة وفي الخطوة الثالثة يتم تحديد تكاليف المنتجات، وبتعبير آخر فإنه يتم تخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجاميع التكلفة والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها (نجوى عبد الصمد، 2002، ص 61).

#### 1.4. تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة. أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدتها (أحمد عطية هاشم، 2000، ص 25)، حيث يتم بعدها اعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدأ من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج (ثناء على القباني، 2006، ص 46)، ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي تضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. لذلك فمن مصلحة المؤسسة

إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة (Mendoza et carla , 1997.p 244)

بعد دراسة وتحديد الأنشطة يتم تحديد مسببات التكلفة، بحيث يتم تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى وأهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه بصفة فعلية وهذا بواسطة معايير دقيقة وواقعية متمثلة في مسببات التكلفة تكون قابلة للقياس ومعبرة عن العلاقة السائدة. يتم إعداد مصفوفة الربط بين الأنشطة ومسببات التكلفة، وحصر الموارد وتخصيصها بناء عليها (Laurent Ravignon et d'autres ...2006 p236).

#### 2.4. تحديد تكاليف الأنشطة:

يتم فيها تحديد موجهات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة و النشاط)، وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من الأنواع التكاليف التشغيلية على الأنشطة المنشأة المختلفة. تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي. وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها، وتحديد هذه التكاليف تمر بثلاثة مراحل انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد وذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات كل نشاط. والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط. ثم تحديد مسبب تكاليف الموارد عن طريق توزيع تكاليف الموارد ليتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف (صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، 2002، ص403).

#### 3.4. تحديد تكاليف المنتجات

يسعى مصمم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة، وعند اختيار هذه المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي:

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها؛
- أن تكون قابلة للقياس (كمية)؛
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط.

ويتم حساب معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنشطة المكونة لمركز أو وعاء التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض ويحسب كما يلي:

$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز} = \text{إجمالي تكاليف المركز} \div \text{عدد المسببات}$$

أما كمرحلة أخيرة فيتم حساب تكلفة المنتجات حيث يتم في إتمام إجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ويتم ذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة.

## 5. مزايا وعيوب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعددت مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ولعل أهم ما يمكن أن نذكره ما يلي (جمعة حميدات، حسام خداح، محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA) المحاسبة ص 652-653) .

### 1.5. مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- خفض التكاليف وذلك من خلال أول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع؛
- يمكن خفض أزمدة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمنة اللازمة لتأدية الأنشطة؛
- عندما تفهم الإدارة أن التكاليف لا يتم فقط تحملها، بل هناك ما يسببها وحينما تتخذ قرار لخفض ما يسبب الأنشطة التي تستهلك الموارد فإن هذا الخفض سيكون مستمراً.

### 2.5. عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف النشاط والمتمثلة في توفير معلومات تتصرف بالدقة و تساعد الإدارة في إتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض من الانتقادات الموجهة إلى النظام، حيث ينظر إليه على انه تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة، وان كفاءة استخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية له، وان تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه، ومن مشاكل تطبيق (ABC) قضية تقييم الوقت وكذلك الجهد المبذول الضروريين لاستجواب الأفراد للحصول على المعطيات والمعلومات اللازمة (Dayole David, 1996, P114).

## 6. الدراسة الميدانية: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة ALFET.

تعتبر مؤسسة الجزائرية للسبائك ALFET من المؤسسات الوطنية المتميزة بصناعة عدة منتجات مختلفة من منتجات السبائك الحديدية، تأسست المؤسسة الاقتصادية العمومية عام 1983 وبعد إعادة الهيكلة العضوية للشركة الوطنية للحديد وشركة سوناكوم تحولت إلى مؤسسة ذات أسهم مستقلة ابتداء من سبتمبر 1995، خلال 1998 أصبحت شركة ذات أسهم، راس مالها 1.200.000.000 دج تعبر فرع من فروع المجمع الصناعي FONDAL مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية زعرورة، وهي مكلفة بإنتاج وتنمية وتسويق منتجات السبائك الحديدية ( القطع المقلوبة الحديدية والفولاذية ومختلف منتجات الحديد والصلب متوسطة الحجم)، تعمل بالتعاون مع مختلف زبائنها من مختلف القطاعات.

### 1.6. الطريقة المستخدمة في المؤسسة لحساب مختلف تكاليفها.

تقوم المؤسسة بحساب مختلف تكاليفها وسعر تكلفة منتجاتها اعتمادا على طريقة التكاليف الحقيقية (طريقة التكاليف الكلية)، وهو ما يعرف في الإطار النظري لمحاكاة التكاليف بالمدخل التقليدي، تم الحصول على سعر التكلفة ومكوناته لشهر جانفي 2021 المتعلقة بمنتجين هما: كرة السحق والفك المتحرك من مصلحة المالية والمحاسبة من المؤسسة.

### الجدول (3): حساب سعر التكلفة

فك متحرك			كرة السحق			البيان
المبلغ الإجمالي	سعر	كمية	المبلغ الإجمالي	سعر	كمية	
42300	470	90	408000	340	1200	الكمية المباعة
4600			15000			المصاريف المباشرة
3200			18000			المصاريف غير المباشرة
50100	556.6	90	424000	367.5	1200	سعر التكلفة

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

وبالرجوع إلى وثائق المؤسسة من مصلحة المالية والمحاسبة يمكن تحديد المصاريف المباشرة وغير المباشرة موزعة بين أقسام المؤسسة حسب طريقة التكاليف الحقيقية والمتعلقة بالمنتجين المذكورين أنفا خلال نفس فترة الدراسة وفق الجدول الموالي

### الجدول (4): المصاريف المباشرة و غير المباشرة للمنتجين

مصاريف البيع	مصاريف الإنتاج	مصاريف الشراء	
15000	214493.81	45540.00	-المصاريف المباشرة كرة السحق
4600	59654.69	1887000	فك متحرك.
18000	125900	170000	-المصاريف غير مباشرة كرة السحق
3200	15477.29	82000	فك متحرك

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة.

## 2.6. تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة ALFET.

نحاول إسقاط الجانب النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي تم تناوله في القسم الأول من هذه المقالة على بيانات مؤسسة الجزائرية للسباكة ALFET لشهر جانفي 2021 المتعلقة بالمنتجين كرة السحق والفك المتحرك وذلك عن طريق الخطوات التالية:

- تحديد الأنشطة: يتم ذلك مع تحديد مراكز الأنشطة؛
  - تحديد مسببات التكلفة: من خلال تحديد المحركات الرئيسية للأنشطة؛
  - تجميع الأنشطة بمراكز الأنشطة: يكون ذلك بتجميع الأنشطة المشتركة التي لها نفس المسبب وتشكيل المصفوفة.
- يمكن تلخيص الخطوتين الأولى والثانية في الجدول الموالي:

#### الجدول(5): تحديد مراكز الأنشطة ومسبباتها بالمؤسسة

المراكز	الأنشطة	رقم النشاط	مسبب التكلفة
الصيانة	الصيانة والتصليح	A1	عدد التدخلات
الورشة 1	الإنتاج	A2	طن منتج
الورشة 15.	الإنتاج	A3	طن منتج
الإدارة العامة	المهام الإدارية	A4	عدد الطلبات
إدارة المستخدمين	مهام العمال	A5	عدد العمال

المصدر: من إعداد الباحث

أما خطوة تجميع الأنشطة بمراكز الأنشطة أو ما يعرف بمصفوفة الأنشطة ومسبباتها تكون حسب الجدول التالي :

#### الجدول رقم (6): تجميع الأنشطة (مصنوفة الأنشطة والمسببات)

الأنشطة	A1	A2	A3	A4	A5
مسببات التكلفة					
عدد التدخلات	×				
طن منتج		×	×		
عدد الطلبات				×	
عدد العمال					×

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

مع التذكير أن مجموع التكاليف غير المباشرة خلال فترة الدراسة تقدر بـ 414577,29 دج والتي يمكن حسابها

إنطلاقاً من الجدول رقم: 4 وهي موزعة على الأنشطة حسب المبالغ التالية:

#### الجدول(7): توزيع التكاليف على الأنشطة (دج).

مهام العمال	المهام الإدارية	إدارة الإنتاج	الصيانة والتصليح	الأنشطة / المراكز
			70478,12	A1 17%
		39384,84		A2 09,50%
		130591,85		A3 31,50%
	66332,37			A4 16%
107990,11				A5 26%
107990,11	66332,37	169976,69	70478,12	414577,29

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

وحسب المعطيات المقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة حول عدد المسببات وتوزيعها بين الأنشطة والمنتجين نقوم

بتلخيصها في الجدول الموالي

#### الجدول(8): توزيع المسببات على الأنشطة والمنتجات

العناصر / مراكز الأنشطة	نوع المسبب	عدد المسببات	مسببات كرة السحق	مسببات الفك المتحرك
الصيانة والتصليح	عدد التدخلات	141	138	03
إدارة الإنتاج	طن المنتج	22,5	20	02,5
المهام الإدارية	عدد الطلبات	160	90	70
مهام العمال	عدد العمال	46	37	09

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

ولحساب تكلفة كل مسبب يتم تحديد التكلفة وفقا للعلاقة الموالية.

$$\text{التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة} = \text{إجمالي تكاليف المركز} \div \text{عدد المسببات لكل مركز تكلفة}$$

نقوم بتطبيق معطيات الدراسة وتحديد نصيب كل منتج من المنتجين من التكاليف غير المباشرة بتقديم الجدولين

الموالياين:

#### الجدول(9): حساب تكلفة كل مسبب .

العناصر/ مراكز الأنشطة	مجموع تكلفة كل مركز نشاط	نوع المسبب	عدد المسببات	تكلفة كل مسبب
الصيانة والتصلية	70478,12	عدد التدخلات	141	499,84
إدارة الإنتاج	169976,69	طن المنتج	22,5	7554,52
المهام الإدارية	66332,37	عدد الطلبات	46	1442
مهام العمال	107990,11	عدد العمال	160	674,94

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول (10): حساب تكلفة كل منتج من التكاليف غير المباشرة حسب عدد المسببات

عدد التدخلات	طن المنتج	عدد العمال	عدد الطلبات	
499,84×138 = 68977,92	7554,52×20 = 151090,4	1442×37 = 53354	674,94×90 = 60744,6	كرة السحق
499,84×3 = 1499,52	7554,52×2.5 = 18866,63	1442×09 = 12978	674,94×70 = 47245,8	فك متحرك

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

بعد إجراء العمليات الضرورية يمكن تحديد سعر التكلفة لكل منتج.

الجدول (11): حساب سعر التكلفة بطريقة (ABC)

البيان	كرة السحق	الفك المتحرك
التكاليف المباشرة	15000	4600
التكاليف غير المباشرة	/	/
مركز الصيانة	68977,92	1499,52
مركز الانتاج	151090,4	18866,63
المستخدمين	53354	12978
مركز الطلبات	60744,6	47245,8
مجموع المصاريف غير المباشرة	334166,92	80589,95
تكلفة الإنتاج الإجمالية	349166,92	85189,95
سعر التكلفة	349166,92	85189,95
عدد وحدات المنتجة	1200	90
سعر تكلفة الوحدة	290,97	946,55

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.



نلاحظ في الجدول السابق أن سعر التكلفة لكرة السحق المتحصل عليه من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة منخفض، أما بالنسبة لسعر التكلفة الفك المتحرك فهو مرتفع من سعر التكلفة المحقق من طرف طريقة التكاليف الحقيقية، ونقوم بتوضيح الإنحرافات وفق الجدول الموالي:

الجدول (12): الفروقات بين طريقة التكاليف الحقيقية و التكاليف على أساس الأنشطة.

البيانات	طريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة (ABC)	الإنحرافات
كرة السحق	367.5	290,97	-76,53
فك متحرك	556.6	946,55	389,95

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

## 7. خاتمة:

حاولنا من خلال هذا العمل المتواضع التطرق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وهو نظام جديد في تحديد مختلف التكاليف وسعر تكلفة المنتجات، ويعتبر من الطرق الحديثة في محاسبة التكاليف والذي قمنا بتطبيقه على بيانات مؤسسة الجزائرية للسباكة بتيارت ALFET مع القيام بعملية المقارنة مع طريقة التكاليف الحقيقية المستخدمة من طرف المؤسسة.

### 1.1. اختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف غير قادرة على إعطاء حقيقة للتكاليف المحملة عن تكلفة المنتج؛ - تأكيد الفرضية الأولى، حيث أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أحيانا تكون مغلطة وبياناتها غير دقيقة، وهذا ما تبين من خلال الدراسة الميدانية التي أظهرت الإنحرافات في تحديد سعر تكلفة المنتجين باستخدام النظامين المذكورين .

**الفرضية الثانية:** - نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة؛ - تأكيد الفرضية الثانية، لأن معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة بطريقة (ABC) هي أكثر دقة ومنطقية من المعالجة وفق المدخل التقليدي للتكاليف التي تقوم بتحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة.

**الفرضية الثالثة:** - عدم الإلمام بأساليب محاسبة التكاليف الحديثة وإدراك أهميتها هو سبب عجز المؤسسة الجزائرية للسباكة للعمل بها.

- تأكيد الفرضية الثالثة، كون أغلب إطارات المؤسسات الصناعية غير ملمين بأساليب محاسبة التكاليف الحديثة نتيجة عدم القيام بالرسكلة والتكوين اللازمين وهو ما يؤدي إلى عزوف أغلبية المؤسسات الجزائرية بالعمل بالأساليب الحديثة المتعلقة بمحاسبة التكاليف.

### 2.7. نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- الإعتماد المؤسسة محل الدراسة على الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف في حساب مختلف تكاليف المنتجات؛
- ضعف الإدراك بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية أسهل من غيرها من المؤسسات؛
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في الرفع من تنافسية المؤسسة في بعض المنتجات؛

### 3.7. التوصيات:

أهم التوصيات الممكن تقديمها:

- إعتماد المؤسسات على التكنولوجيات الحديثة من أجل تحديد الأنشطة وتخصيص التكاليف؛
- الإهتمام بتكوين الإطارات على الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف؛
- وضع قوانين إجبارية المؤسسات إستخدام الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف.

## 8. قائمة المصادر والمراجع:

## 1.8. قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية:

## أ. الكتب:

- أحمد عطية هاشم، 2000، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
- إسماعيل حجازي، سعاد المعالم، 2012، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
- إسماعيل يحي التركيبي، 2007، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة- الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- إسماعيل يحي التركيبي، 2006، محاسبة التكاليف- بين النظرية والتطبيق- الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ثناء على القباني، 2006، مدخل استراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
- خليل ديلمي، نواف فخر، 2002، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، 2002، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الطبعة الأولى، دارالجامعية الجديدة، القاهرة، مصر.
- عماد يوسف الشيخ 2008، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
- محمد العشموي، 2013، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، دار البيازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- محمد الفيومي محمد، 1999، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- محمد سامي راض، 2003، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ناصر نور الدين عبداللطيف، 2004، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر.
- الرسائل والأطروحات:

- ابراهيم سليمان النمى، 2013، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الادارية، جامعة غزة-فلسطين.

## ب. الأوراق البحثية في المؤتمرات:

- مخلخل زوينة، 2018، تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، العدد 4، ميله، الجزائر،
- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، 29 و 30/10/2002، جامعة بسكرة، الجزائر.

## ج. المواقع الإلكترونية:

- جمعة حميدات، حسام خدش، محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA) المحاسبة، مزايا و عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط، تاريخ النشر: 2018/08/16، على الموقع: [Ttps://Almerja.Com/Reading.Php?Idm=104204](https://Almerja.Com/Reading.Php?Idm=104204)

## 2.8. قائمة المصادر والمراجع باللغة الأجنبية:

- Dayole David, 1996, La Maitrise Des Cout, Une Approche Globale, Édition D'organisation, Paris, France .
- Laurent Ravignon Et D'autres..., 2001, Gestion Par Activités, La Méthode ABC/ABM, 5 édition, Organisation, Paris, France.
- Pierre Laurent Bescos Et Carlamendoza , 1997, Le Management De La Performance, Édition Comptables Malesherbes , Paris, France.

- \_ Thierry BENOIT Et Serge BOURGINE, 2006 Méthodes De Comptabilité Analytique : Les Illustrations Présentées Dans Le Guide Méthodologique,. Édition Amue Paris, France.