



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان : علوم اقتصادية وعلوم التسيير، وعلوم تجارية  
تخصص محاسبة وجباية معمقة  
بعنوان:

دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تقييم وتتبع التكاليف  
غير المباشرة

"لواصة حالة شركة سونلغاز وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود بورقلة"

من إعداد الطالبتين:

- ربيعة قزبز

- مسعودة مملوكي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20 / 06 / 2023

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ)..... حياة بزقاري /..... / أستاذ جامعة ورقلة ( رئيسا

أ)..... عواطف محسن /..... / أستاذ جامعة ورقلة ( مقرر

أ)..... آسية قمو /..... / أستاذ جامعة ورقلة ( مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022





جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان :علوم اقتصادية وعلوم التسيير، وعلوم تجارية  
تخصص محاسبة وجباية معمقة  
بعنوان:

دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تقييم وتتبع التكاليف  
غير المباشرة

"لواصة حالة شركة سونلغاز وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود بورقلة"

من إعداد الطالبتين:

- ربيعة قزبز

- مسعودة مملوكي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20 / 06 / 2023

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ)..... حياة بزقاري /..... / أستاذ جامعة ورقلة ) رئيسا

أ)..... عواطف محسن /..... / أستاذ جامعة ورقلة ) مقرر

أ)..... آسية قمو /..... / أستاذ جامعة ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

# الإهداء

أهدي ثمرة عملي هذا:

إلى أسواق وأسرار النجاح والصلاح والصلاح

الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى أخي وأخواتي جميعا

إلى من كان لي خير عون وسند زوجي الكريم

إلى الزهرات التي تلون حياتي بناتي حفظهم الله

إلى كل من لقنتني حرفة أساتذتي المحترمين

إلى من شاركته عملي هذا "مسعودة"

# الإهداء

أهدي ثمرة عملي هذا :

إلى روح والديا الكريمين أسكنهما الله فسيح جنانه.

إلى النبي ربّتي وكانك مسندا في حياتي شاركتني أفراحي وأحزاني ودعواتها لي

" أمي الغالية " أطال الله في عمرها.

إلى سندي في الحياة زوجي الكريم ووالداه أطال الله في عمرهما وعائلته الكريمة.

إلى جميع الإخوة والأخوات كل واحد باسمه وكل الأهل والأقارب

إلى أبنائي الأعمام ياسين مليكة دعاء ومحمد ريان

إلى الأساتذة المحترمين وزملاء الدراسة والعمل.

إلى من شاركتني هذا العمل وكانك الأخت قبل الزميلة "ربيعة"

إلى كل من تجمع فيهم صفات النبل والإخلاص والوفاء والصدق وحب العمل والمثابرة

مسعودة مملوكي

# شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الحي القيوم أولا وأخيرا وامتناناً لقوله صلى الله عليه وسلم:

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

نتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان الأستاذة " محسن عواطفه " التي تكرمته

بقبول الإشراف على هذه المذكرة وعلى جميع التوجيهات والإرشادات والنصائح.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بوافر التقدير والاحترام لأعضاء اللجنة المحترمين على عناء

قراءة المذكرة وقبولها وتصويبها.

كما لا ننسى تقديم الشكر لموظفي وحدة إنتاج الكمبيوتر حاسي مسعود - ورقة

- الذين لم يخلوا علينا بمعلوماتهم القيمة واستفساراتهم وعلى رأسهم رئيس

مصلحة قسم المحاسبة " طالبي عبد العزيز "

وكذلك نتقدم بخالص الشكر إلى كل من درسنا من أساتذة قسم علوم المالية

والمحاسبة بجامعة قاصدي مرياح وإلى كل موظفي المكتبة وإلى رئيس مصلحة المكتبة

بجامعة أدرار " مملوكي مسعود " وجزاهم الله كل خير.

وإلى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد على إتمام هذا العمل

ونسأل الله تبارك وتعالى أن يجازيهم عنا كل خير

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة نستطيع من خلالها تتبع التكاليف غير المباشرة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود، والوصول إلى نتائج تحديد تكلفة الوحدة الواحدة الغير مباشرة في كل محطة في هذه الوحدة.

للإجابة على إشكالية الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، هذا الأخير تم فيه نقد طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة ومقارنتها بالطريقة المقترحة وهي طريقة ABC باستعمال أسلوب المحاكاة. لذا قمنا بتصوير نموذج مقترح لتقييم التكاليف وفق طريق ABC في محطات إنتاج الكهرباء. من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى إمكانية تطبيق طريقة ABC وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة الحقيقية من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط، وتوفر معلومات تفصيلية وواقعية أكثر دقة. إذ تعتمد الوحدة محل الدراسة على طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكاليفها مما يؤثر سلبا على تقييمها الفعلي للتكاليف غير المباشرة، ويمكن أن تتفاداه عند تطبيق طريقة ABC في كل المحطات .

الكلمات الدالة: طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة ABC ،تكاليف غير مباشرة ، وحدة إنتاج الكهرباء بحاسي مسعود.

### **Summary :**

This study aims to try to find through which we can track the indirect costs in the hassi messaoud electricity production unit, and access to the results of determining the cost of one indirect unit in each station in this unit.

In order to answer the problem of the study, the descriptive approach was used in the theoretical side. The latter in which the applied homogeneous divisions method was criticized and compared to the proposed method, which is the ABC method using the simulation method. Therefore we envisioned a proposed model for evaluating costs according to the ABC method electricity production plants.

Through this study, we reached the possibility of applying the ABC method and determining the real unit cost by allocating indirect costs for each activity, in provides detailed and realistic information that is more accurate, as the unit under study relies on the method of homogeneous departments in determining its costs, which negatively affects its actual assessment of indirect costs and can be avoided when ABC method in all stations.

**Key Words :** Homogeneous section method, ABC method , Indirect costs, Electricity production unit Hassi Messaoud.

## قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
II	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
3	الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية لطريقة ABC و التكاليف غير المباشرة
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لطريقة ABC و التكاليف غير المباشرة في محاسبة التكاليف
28	المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتمكنة بتطبيق ABC
37	الفصل الثاني: دراسة حالة لطريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء سونلغاز
37	المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة
40	المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء
61	الخاتمة
64	قائمة المراجع
68	الملاحق
74	الفهرس



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	جدول يوضح ملخص الأنواع المختلفة من الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها	01-01
26	جدول يبين المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC	02-01
31	جدول يبين أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و موضوع الدراسة	03-01
42	جدول يبين التكاليف غير المباشرة	01- 02
43	جدول يبين تجميع التكاليف غير المباشرة	02-02
45	جدول يبين حساب تكلفة الوحدة الواحدة للمحطات بطريقة الأقسام المتجانسة	03-02
47	جدول يوضح حساب تكلفة كل نشاط	04-02
48	جدول يبين مسببات التكلفة ومعدل التحميل لكل نشاط	05-02
50	جدول يبين حساب التكلفة غير المباشرة لمحطة إنتاج HMO حسب طريقة ABC	06-02
51	جدول يبين حساب التكلفة غير المباشرة لمحطة إنتاج OGX حسب طريقة ABC	07-02
52	جدول يبين حساب التكلفة غير المباشرة لمحطة إنتاج HMN1 حسب طريقة ABC	08-02
53	جدول يبين حساب التكلفة غير المباشرة لمحطة إنتاج HMN2 حسب طريقة ABC	09-02
54	جدول يبين حساب التكلفة غير المباشرة لمحطة إنتاج HMS حسب طريقة ABC	10-02
55	جدول يبين حساب التكلفة غير المباشرة لمحطة إنتاج ELOUED حسب طريقة ABC	11-02
56	جدول يبين حساب متوسط تكلفة الوحدة من الكهرباء للمحطات بطريقة طريقة ABC	12-02
57	جدول يبين مقارنة التكاليف غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة وطريقة ABC بين المحطات	13-02

## قائمة الأشكال البيانية

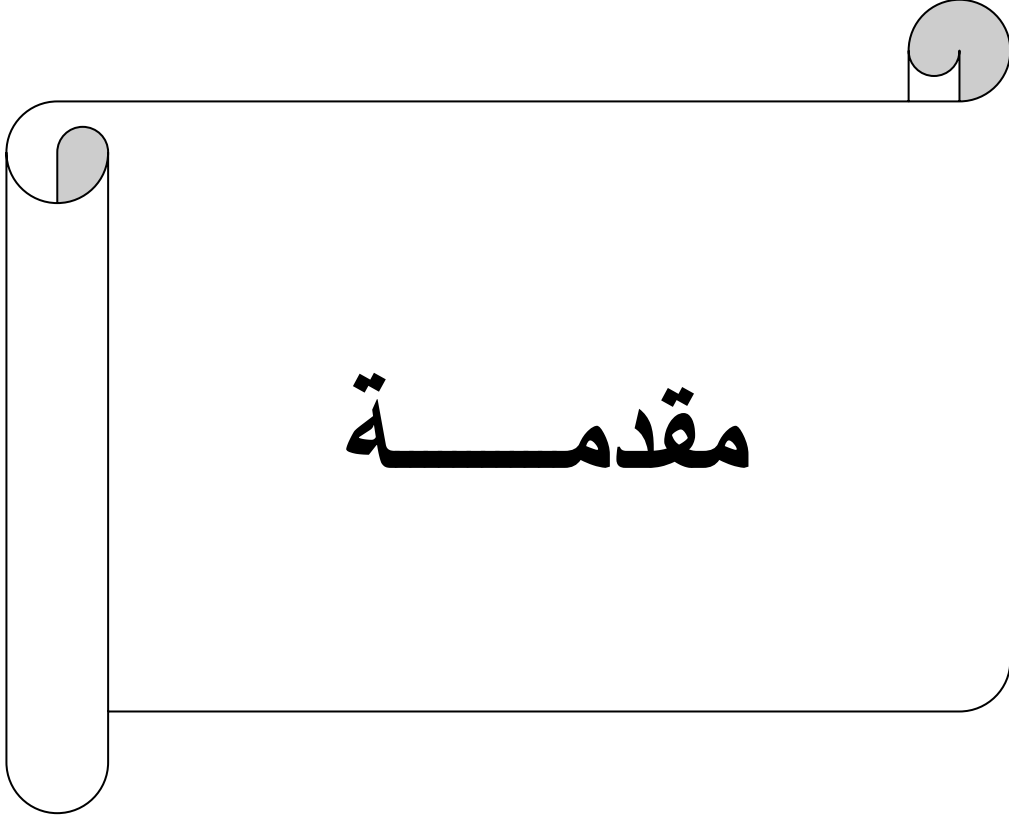
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
4	الشكل يبين الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	01-01
5	الشكل يبين حساب التكاليف بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة	02-01
6	الشكل يوضح استهلاك الموارد والأنشطة	03-01
7	يبين أهداف طريقة ABC	04-01
9	الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC	05-01
19	يوضح حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة	06-01
38	الهيكل التنظيمي للوحدة إنتاج الكهرباء	01-02

## قائمة الاختصارات

باللغة الأجنبية	الدلالة	رمز الاختصار
(Activity Based Costing)	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	ABC
Station de production de hassi messaoud ouest	محطة إنتاج حاسي مسعود غرب	HMO
Station de production ouargla	محطة إنتاج ولاية ورقلة	OGX
Station de production de hassi messaoud nord 1	محطة إنتاج حاسي مسعود شمال 1	HMN1
Station de production de hassi messaoud nord 2	محطة إنتاج حاسي مسعود شمال 2	HMN2
Station de production de hassi messaoud sud	محطة إنتاج حاسي مسعود جنوب	HMS
Station de production eloued	محطة إنتاج ولاية الوادي	ELOUED

## قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الجدول
69	تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة	01
70	ميزان المحاسبة التحليلية لسنة 2021	02
71	حساب التكلفة غير المباشرة لمصلحة المستخدمين حسب طريقة ABC لكل محطة	03
72	حساب التكلفة غير المباشرة لمصلحة المالية والمحاسبة حسب طريقة ABC لكل محطة	04
73	حساب التكلفة غير المباشرة لمصلحة الوسائل العامة حسب طريقة ABC لكل محطة	05
74	حساب التكلفة غير المباشرة لقسم الصيانة حسب طريقة ABC لكل محطة	06
75	حساب التكلفة غير المباشرة لقسم الإنتاج 1 (تسيير) حسب طريقة ABC لكل محطة	07
76	حساب التكلفة غير المباشرة لقسم الإنتاج 2 (تسيير) حسب طريقة ABC لكل محطة	08
77	حساب التكلفة غير المباشرة لمصلحة المستخدمين حسب طريقة ABC لكل محطة	09
78	حساب التكلفة غير المباشرة لمصلحة المستخدمين حسب طريقة ABC لكل محطة	10
79	حساب التكلفة غير المباشرة لمصلحة المستخدمين حسب طريقة ABC لكل محطة	11



**1- توطئة:**

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية التي تؤثر في بناء الاقتصاد ككل ،حيث تزداد أهميتها أكثر فأكثر مع عولمة الاقتصاد. من بين الأنظمة التي تعمل على قياس وتتبع هذه التكاليف لدينا المحاسبة التحليلية أو بما يعرف بمحاسبة التكاليف، التي تقوم بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات . كما تعتمد المحاسبة التحليلية على طرق مختلفة ومتعددة لقياس إجمالي التكاليف في المؤسسة منها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والتي تعتبر من أبرز وأجمع الطرق المحاسبية الحديثة لقياس التكاليف. ويعود الفضل في اختراع طريقة ABC إلى العالمان الأمريكيان Cooper Kaplan et في عام 1986 م، وقد تم استخدامها أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف هذين العالمين في سنة 1987م، ثم انتشرت في باقي دول العالم في ما بعد. وجدير بالذكر أن أسباب فشل أنظمة التكاليف التقليدية في أداء وظائفها، هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة وما يترتب عليها من نتائج مضللة من شأنها أن تفقد نظام توزيع التكاليف قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه. تفيد هذه الطريقة ABC في قياس التكاليف غير المباشرة التي يصعب قياسها وتتبعها داخل المؤسسة من خلال الاعتماد على أهم المسببات للأنشطة داخل المؤسسة.

كما يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة بما يوفره من معلومات على اتخاذ قرارات التسعير ، لان التسعير يتأثر بتكلفة المنتج، والمنشأة التي تحدد بدقة تكاليف منتجاتها وخدماتها تكون في وضع أفضل أمام منافسيها، حيث يسهل على إدارة المنشأة اختبار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة .

**2- طرح الإشكالية: و من هنا يمكن صياغة الإشكالية العامة لدراستنا التي تتمثل في:**

إلى أي مدى يمكن لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية ؟

**3- طرح الأسئلة الفرعية: و التي من خلالها نطرح الأسئلة الفرعية التالية:**

- 1- هل يمكن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من معالجة إشكالية تخصيص التكاليف غير المباشرة؟
- 2- ما هي الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ؟
- 3- ما هي مقومات وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود التي تساعدها على تطبيق طريقة ABC ؟
- 4- ما هي الصعوبات التي تحول دون تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ؟

يمكن الإجابة على هذه الأسئلة الفرعية بالفرضيات التالية:

- 1- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكنه معالجة إشكالية تخصيص التكاليف غير المباشرة.

2- نقترح في دراستنا خمس خطوات أساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بدء بتحديد الأنشطة وتكلفتها ومركزها، ثم تحديد مسببات التكلفة وبعدها تحديد معدل التكلفة لكل نشاط، وأخيرا تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

3- نقوم بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة بتقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود بسهولة من خلال ما تمتلكها هاته الأخيرة من مقومات تساعدها على تطبيقها .

4- توجد بعض الصعوبات التي تعيق وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود عند تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من بينها صعوبة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

#### 4- مبررات اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع لما يلي:

- 1- توافق الموضوع وارتباطه بالتخصص في الماستر؛
- 2- إبراز أهمية تثبت مبادئ محاسبة التكاليف الحديثة الواجب تبنيتها من طرف المؤسسة الاقتصادية.
- 3- محاولة التعمق والفهم الجيد لنظم محاسبة التكاليف، وتجسيد نظام ABC في الواقع العملي بالجزائر، من خلال محاولة تطبيقه على وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود.

#### 5- أهداف الدراسة:

- دراسة مختلف الطرق التي تتبع التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة .
- الترويج لزيادة التوجه نحو تخصيص وتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.
- تحديد مراكز المسؤولية والأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ، مع اختيار مسببات التكلفة المناسبة تمهيدا لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج بدقة.

#### 6- أهمية الدراسة:

لإبراز أهمية الموضوع نحاول الربط بين متغيرات الدراسة وهما طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وتتبع التكاليف غير المباشرة، حيث نطلق من أهمية تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة تركز على أساس الفهم الدقيق لمسببات التكلفة غير المباشرة، فتكلفة المنتجات يعبر عنها بالأنشطة لا بالموارد عكس ما هو معتمد في طريقة الأقسام المتجانسة، الأنشطة تؤدي إلى التحكم في التكاليف وذلك بإعطاء كل مركز حقه من تحميل التكاليف غير المباشرة، ينتج عنه تحديد تكاليف المنتج بدقة عالية تساعدها في تخصيص وتخفيض التكاليف غير المباشرة.

**7- حدود الدراسة:**

**1- الحدود الموضوعية:** بالنسبة للمتغير المستقل فقد درسنا محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أما بالنسبة

للمتغير التابع وهو التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية فقد خصصناه لدراسة التقييم والتتبع

**2- الحدود المكانية و الزمانية:** تتمثل الحدود المكانية في مكان إجراء الدراسة الميدانية و هي وحدة إنتاج الكهرباء

حاسبي مسعود بورقلة ،أما عن فترة الدراسة فهي سنة 2021 انطلاقا من معطيات القوائم المالية و التقارير.

**8- المنهج و الأدوات المستخدمة:**

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الموضوع من الجانب النظري الذي استخلصناه من المراجع و المصادر

المختلفة كالكتب ، المقالات العلمية ،مذكرات الماجستير ..... الخ أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا

على دراسة حالة في وحدة إنتاج الكهرباء .

**9- صعوبات الدراسة:**

واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد هذه الدراسة يمكن تلخيصها في مايلي :

-عدم توفر الوقت الكافي للدراسة . وقت ضيق .

-عدم توفر المعلومات اللازمة في المؤسسة من اجل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .

-اعتماد المؤسسة على طريقة الأقسام المتجانسة لمحاسبة التكاليف ، مما أدى إلى صعوبة الدراسة التطبيقية.

-صعوبة تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة التي تقوم بها الوحدة وذلك لعدم قيام الوحدة بهيكله الأنشطة التي تقوم

بها.

**10- هيكل البحث:**

تناولنا الموضوع من خلال فصلين الأول يتضمن الجانب النظري للموضوع الذي قسمناه إلى مبحثين ،أما الثاني

فيتضمن الجانب التطبيقي الذي قسمناه إلى مبحثين، تطرقنا إلى الأدبيات النظرية و التطبيقية لطريقة محاسبة التكاليف

على أساس الأنشطة ABC والتكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية وينقسم إلى الإطار المفاهيمي لطريقة

التكاليف على أساس الأنشطة والتكاليف غير المباشرة في محاسبة التكاليف والدراسات السابقة المتمكنة بتطبيق

ABC والفصل الثاني دراسة حالة لطريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسبي مسعود وينقسم إلى طريقة و

أدوات الدراسة و عرض و مناقشة نتائج الدراسة.

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية  
لطريقة محاسبة التكاليف  
على أساس الأنشطة  
والتكاليف غير المباشرة



### تمهيد:

نتيجة التطور السريع في نطاق الصناعة اهتمت الإدارات بتوفير نظام محاسبي جيد ، لمدها بمعلومات ذات دقة عالية ، فمن أهم ركائز النظم الإدارية الحديثة ، أن يتوفر لدى المؤسسة نظام محاسبي قادر على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية في الوقت الملائم ، وكان لابد من إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية وخاصة فيما يتعلق بتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة ، حيث أدى تناقص الاعتماد على التكاليف المباشرة ، وتزايد الاعتماد على التكاليف غير المباشرة إلى ضرورة تحري الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وكان من أهم ثمرات هذا المجهود النظام الذي قدمه Cooper&Kaplan وأطلقا عليه نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC<sup>1</sup>، حيث يركز هذا المدخل على الفهم الدقيق لمسببات التكلفة غير المباشرة ، فالمنتجات لا تستهلك الموارد وإنما تستهلك الأنشطة ، والأنشطة هي التي تستهلك الموارد والتحكم في هذه الأنشطة يؤدي إلى التحكم في التكاليف . وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمرا أكثر موضوعية .

هذا الفصل سيتم تقسيمه إلى مبحثين :

- **المبحث الأول:** الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، والتكاليف غير المباشرة في المحاسبة التحليلية .
- **المبحث الثاني :** الإطار التطبيقي للدراسة ، فيتضمن بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والمقارنة بالدراسة الحالية .

<sup>1</sup> ABC : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكاليف غير المباشرة في محاسبة التكاليف:

تستخدم المؤسسات نظم محاسبية لحساب تكاليفها وتقديرها ، حسب مجال عملها والتي تراها أكثر نجاعة لمواكبة التطورات الحاصلة ، والأكثر فعالية في تقدير التكاليف وتحميلها بمعدلات أكثر عدالة ، وبطريقة سهلة وواضحة وبأقل تكلفة وجهد ، وضمن هذا الإطار ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب متقدم في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة .

### المطلب الأول: ماهية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في محاسبة التكاليف:

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة، والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي<sup>1</sup>. يعود الفضل إلى اختراع طريقة ABC إلى العالمان الأمريكيان (Kaplan et Cooper) في عام 1986م، وقد تم استخدامها أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف هذين العالمين في 1987 م، ثم انتشرت في باقي دول العالم في ما بعد. وجدير بالذكر إن أسباب فشل أنظمة التكاليف التقليدية في أداء وظائفها، هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة وما يترتب عليها من نتائج مضللة من شأنها إن تفقد نظام توزيع التكاليف قدرته على الأهداف المرجوة منه<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: تعاريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومبادئها:

#### أولا - تعاريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

هناك عدة تعاريف لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

**1- التعريف الأول:** هي نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ، ومن ثم تجمع التكاليف غير المباشر لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة<sup>3</sup>.

**2- التعريف الثاني:** هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تنفادي إلى حد كبير عيوب الطريقة التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن العلاقة السببية، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة، و كيفية استغلالها. حيث يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة إن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وان هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وان تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة)<sup>4</sup> .

ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر : مراقبة التسيير والأداء في المؤسسات الاقتصادية ، دار المحمدية الجزائر ، ص 140

رشيد قريوة، أسامة عمامرة : دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط في تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة ، مقال جامعة ورقلة الجزائر، 2018

عبد الله عباس : اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرار التسعيرة ، رسالة ماجستير محاسبة وجباية ، جامعة ورقلة ، ص 2013

محمد سامي راضي : مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، مصر ص 269

3-التعريف الثالث: فقد عرف هذا النظام بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة ، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة ، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف. وفي الأخير يمكن صياغة تعريف اجتهادي، بأنه نظام محاسبي وإداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي<sup>1</sup>.

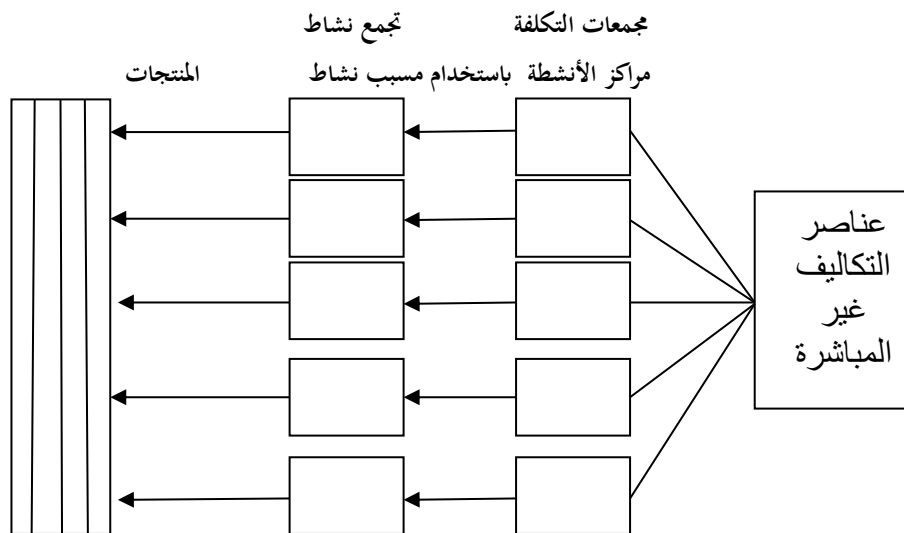
ثانيا-مبدأ الطريقة ABC: تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات كالتالي :

-تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ، ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة) ، وان من أهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجمعات الأنشطة نذكر منها، نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة.

-تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة.

#### الشكل رقم (1-1) الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

معدل تكلفة لكل

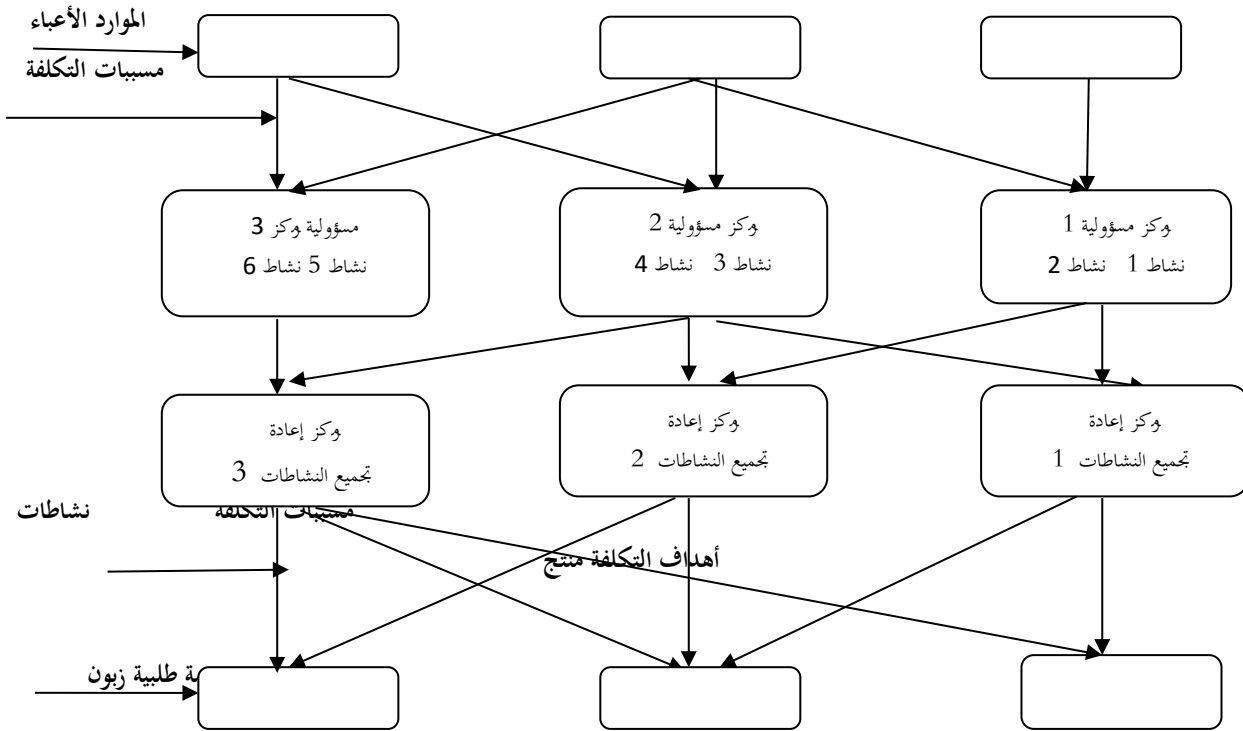


المصدر: هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، كلية التجارة جامعة عين شمس 2000 ص23

ثالثا- مصطلحات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

- 1- هدف التكلفة: يمكن إن يعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في احد العناصر التالية: (منتج ، خدمة ، زبون ، طلبيه ..... الخ).
- 2- الموارد: هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من اجل القيام بالإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء.
- 3- النشاط: هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدد من الموارد: (وقت، قوة عمل، آلات، معلومات..... الخ)
- 4- مسببات التكلفة: هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات ، وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن إن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات<sup>1</sup>.

الشكل رقم (1-2) حساب التكاليف بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر : مراقبة التسيير والأداء في المؤسسات الاقتصادية ، دار المحمدية الجزائر ، ص 143

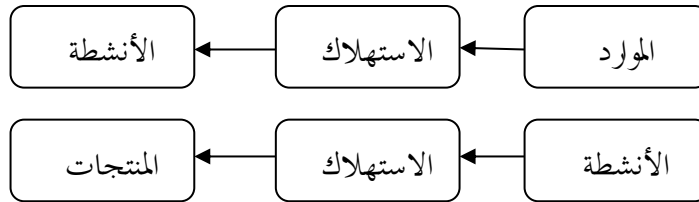
4-مسببات الموارد: هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة. وتخصيص الموارد يتم على مراحل وفق المسببات التكاليفية التي تربط بين الموارد والأنشطة وأهداف التكلفة ونوضح ذلك من خلال الشكل رقم (1-2)

الفرع الثاني: خصائص وأهداف طريقة ABC:

أولاً- خصائص طريقة ABC:

تعمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تتبع الأعباء من خلال مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات مع أهداف التكلفة وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة ، حيث يتم تحميل بعض عناصر الأعباء غير المباشرة بطريقة مباشرة ، في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية . وتعتمد على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج النشاط . كما أن هذه الطريقة ABC حققت المبدأ الأساسي للتسيير فيما يخص تطابقها مع المؤسسة الذي هو الأساس المحمل للنشاطات الضرورية للحصول على مخرجات . حيث يسمح هذا التطابق بتتبع الأعباء واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة والعادة ترتيبها حتى يمكن من تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة، وبهذا تحقق نجاحها بفضل قدرتها على المنافسة<sup>1</sup>.

الشكل رقم (1-3) يوضح استهلاك الموارد وأنشطة



المصدر: خديجة بوشندوقة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، سنة 2012

وعليه الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة الطريقة، هو إن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات ، إلى منطق إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل رقم (1-3)<sup>2</sup>.

ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر : نفس المرجع السابق، ص141 142

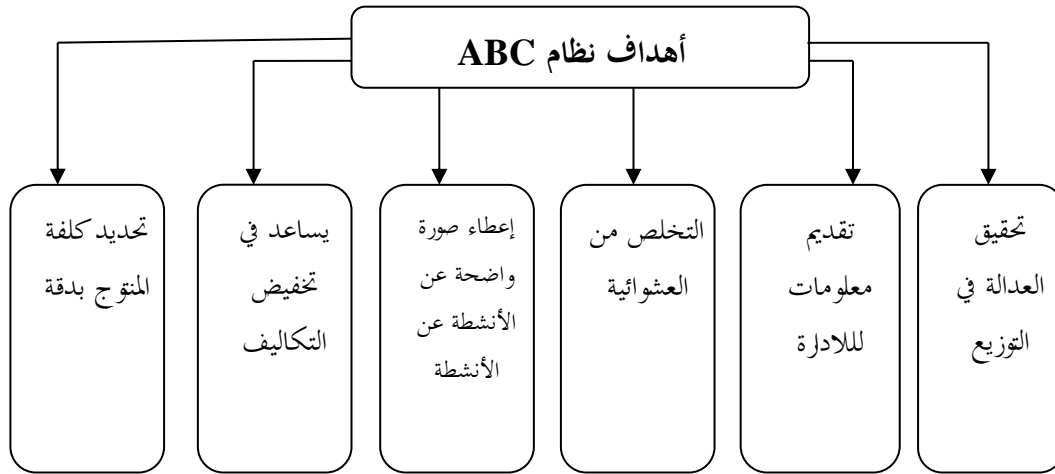
ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر : نفس المرجع السابق، ص141 142<sup>2</sup>

ثانياً-أهداف طريقة ABC: يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1-تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- 2-تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما .
- 3-التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- 4-تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المؤسسة على الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- 5-مساعدة إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي العمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة .
- 6-تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة<sup>1</sup>.

ويمكن إيضاح أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالشكل التالي :

الشكل رقم(1-4) يبين أهداف طريقة ABC



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة دار حامد للنشر والتوزيع الأردن ، 2008 ط2 ، ص 165

الفرع الثالث: أهمية والافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC:

أولاً-أهمية تطبيق طريقة ABC:

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

أ-تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة : لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة الإنتاج وخصوصاً في تلك المؤسسات التي تتصف عملياتها بالكثافة الآلية والزيادة غير العادية في التكاليف غير المباشرة فحدث بذلك

<sup>1</sup>إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع الأردن ، 2007 ط1 ، ص 164

تغيير في الأهمية النسبية لعناصر التكاليف، ولقد أدى ذا الأمر إلى ضرورة البحث عن أساليب جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة والتي تعكس العلاقات الجديدة للتكاليف.

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

**ج-زيادة التنوع في المنتجات :** إن تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والموصفات ، ودرجة التعقيد يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لتقدمها ، مما يتطلب التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة ، وبالتالي يجب تحديد وتعريف الأنشطة لكي يتم تحديدها تحديدا دقيقا من خلال تتبع التكلفة من الأنشطة إلى المنتجات على أساس طلب المنتج أثناء التصنيع<sup>1</sup>.

**ثانيا-افتراضات طريقة ABC:** هناك مجموعة من الافتراضات أو المتطلبات الواجب توفرها عند تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس تتمثل في:

1-إن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هي نموذج استهلاك بدلا من نموذج إنفاق، فمن اجل خفض التكاليف يجب إن يكون هناك تغيير على مستوى الإنفاق، فطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لا تقيس الإنفاق بل تقيس الاستهلاك.

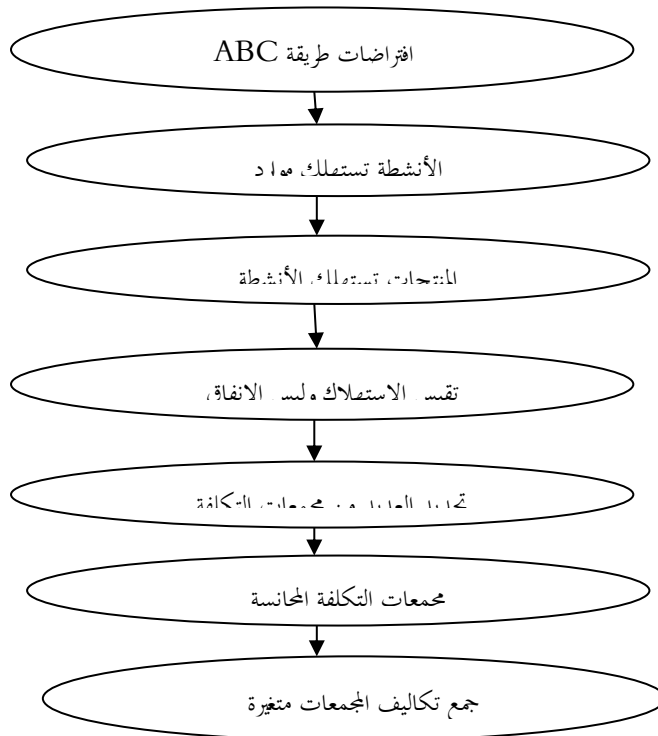
2-يتمثل في أن هناك أسباب عديدة لاستهلاك الموارد أي أن هناك العديد من مسببات التكاليف ، وبالمقابل هناك مجموعة واسعة من الأنشطة وقياس هذه الأنشطة هي الصلة بين تكاليف الموارد ومسببات تكلفة هذه الروابط تعكس العلاقة بين السبب والنتيجة ، مما يجعلنا نحدد العديد من مجتمعات التكلفة بدلا من مجمع واحد .

3-إن التكلفة هي مجتمعات متجانسة، هذا يعني أن كل مجمع تكلفة يمثل فقط نشاطا واحدا أو مجموعة نشاطات متجانسة ما يدل على مسار معين.

4-إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة ( متناسبة تماما مع النشاط)<sup>2</sup>.

حميدة بكوش: الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف و دورها في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، ماستر ، جامعة ام البواقي، 2016، ص61  
لبداعي مفيدة، بوركو مريم : دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة على أساس الأنشطة ، جامعة جيجل 2016 ص 64

الشكل (1-5) الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC



المصدر : بومادة زكريا ,محاولة تطبيق طريقة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، ماستر 2015, ص : 6

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام محاسبة التكاليف والتكاليف غير المباشرة:

سنتناول في هذا المطلب التعرف على محاسبة التكاليف وذلك بالتعرف على بعض المصطلحات الخاصة بها وأهدافها ثم نتطرق أيضا إلى طبيعة وسلوك التكاليف غير المباشرة، وتخصيصها في الأقسام المتجانسة والنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الفرع الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف:



أولاً: مدخل إلى محاسبة التكاليف: توجد بعض المفاهيم لا بد التعرف عليها قبل الخوض في دراسة محور نظام محاسبة التكاليف، وهي مصطلحات متداولة ويمكن التذكير بها بصفة مختصرة.

### 1- المفاهيم الأساسية:

أ- **التكلفة**: هي النفقة المستنفدة التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من السلعة، أو الخدمة المنتجة، أو المشتراة وبالتالي لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق.

ب- **المصروف**: هو عبارة عن نفقة مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات.<sup>1</sup>

ج- **الحسارة**: هي التكاليف المدفوعة والتي لا يقابله إيراد محقق.

د- **وحدة التكلفة**: عدد معين من وحدات الإنتاج أو الخدمة يمكن أن تنسب إليها التكاليف في مراكز مختلفة مثل الطن، البرميل..... الخ.<sup>2</sup>

هـ- **مراكز التكلفة**: هي الوحدة الفنية أو الإدارية في المؤسسة التي يتم اتخاذها كأساس لحصر وتجميع وتبويب عناصر التكاليف.

و- **عناصر التكاليف**: تتألف تكلفة أي منتج من ثلاثة عناصر رئيسية للتكلفة هي:

أ- **المواد**: تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة. مثل الأخشاب والحديد في صناعة الأثاث، والحليب في صناعة منتجات الألبان..... الخ

ب- **الأجور**: هي التي تعتبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في المؤسسة وينقسم العمل إلى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها.

وتشتمل الأجور المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساسي ومكافأة الأجر وكذلك العمل الإضافي والمخصصات التي يحصل عليها العاملون.<sup>3</sup>

ج- **الخدمات (المصروفات)**: تمثل الخدمات عنصراً هاماً من ضرورياً لإتمام العمليات الإنتاجية ولا يمكن ربطها مباشرة بالسلعة المنتجة، لا تقتصر على الخدمات التي تقدم إلى الوظيفة الإنتاجية بل تشمل كافة الخدمات المقدمة للإدارات الأخرى.<sup>4</sup>

د- **سعر التكلفة**: هي مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية أي تحسب فيها تكاليف البيع.<sup>5</sup>

ثانياً: **تعريف نظام محاسبة التكاليف**: لقد تعددت التعاريف حول نظام محاسبة التكاليف نذكر منها:

ساحلي أمينة، زينة روميضاء: نفس المرجع السابق، ص 181

أمين بن سعيد: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، ماجستير، الجزائر، 2010، ص 492

عماد يوسف الشيخ: محاسبة التكاليف، إثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، ص 153

أمين بن سعيد: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، ماجستير جامعة الجزائر 2010<sup>4</sup>

بورنيسة مريم: محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة الدكتوراه، جامعة بومرداس، ص 75

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج ، والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية ، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة<sup>1</sup>.

تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يقدره الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات ، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة وهذا لمساعدة المسؤولين على تقييم وتحسين أداء المؤسسة وتعتمد على إطار نظري واسع ووثري ، منذ ظهورها في شكل محاسبة صناعية قبل منتصف القرن التاسع عشر وخاصة مع تطور الصناعة وظهور الحاجة على تحديد تكلفة ما ينتج ، ثم في شكل محاسبة التكاليف ومحاسبة تحليلية لتصل اليوم في شكلها الحالي كمحاسبة التسيير<sup>2</sup>.

**ثالثاً : تبويب عناصر التكاليف :** تتعدد وتنوع عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة لأجل مزاولتها نشاطها ، ونظراً لهذا التنوع والتعدد فإنه قد يصعب بل ومن غير المفيد لإدارة المنشأة أن تتعامل مع كل هذه العناصر بكل تفاصيلها ، وعلى ذلك فإنه يمكن تصنيف تحليل التكاليف من عدة زوايا مختلفة ولعل أهم هذه الطرق هي:

**1-تبويب عناصر التكاليف حسب نوعها :** من التبويبات الأساسية التي تعتبر نواة لتحليلات أخرى يقوم بها محاسب التكاليف لتحقيق أغراض المختلفة لمحاسبة التكاليف .

وتبويب عناصر التكاليف حسب نوعها إلى ثلاثة أنواع هي :

**أ-المواد:** تعتبر المواد العنصر الرئيسي من عناصر التكاليف الصناعية ، لذا فمن الضروري إيجاد نظام فعال للرقابة على هذا العنصر بحيث يتم استخدامه بشكل يحقق مستوى جيد من الكفاءة وذلك عن طريق وضع أنظمة دقيقة لشراء واستلام وفحص وتخزين المواد و صرفها لعمليات الإنتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة<sup>3</sup>.

**ب-الأجور(تكلفة العمالة):** هو تكلفة العمل الإنساني الذي يقوم به مجموعة من العاملين لتحويل المواد الخام إلى منتجات وتسويق هذه المنتجات والقيام بالأفعال الأخرى<sup>4</sup>.

**ج-تكلفة (الخدمات) :** تشمل جميع المبالغ التي تنفقها المؤسسة ما عدا الأجور والمواد، وهذه العناصر الثلاثة السابقة نجدها في جميع أنشطة المؤسسة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية وتمويلية<sup>5</sup>.

**2-التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف :**

**أ-تكاليف الإنتاج (صناعية) :** تشمل كافة التكاليف المختلفة في الأقسام أو المراكز الإنتاجية كالمواد الأولية والمواد المساعدة ومصاريق الإنتاج و مواد الصيانة و مواد تشغيل الآلات والمعدات والمواد الصرفة في قسم الإنتاج.

لؤي عبد الرحمان : "محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل" ، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع عمان الأردن ، سنة 2015، ص91

ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر : مراقبة التسيير والأداء في المؤسسات الاقتصادية ، دار المحمدية الجزائر ص118<sup>2</sup>

لؤي عبد الرحمان : نفس المرجع السابق ، ص21<sup>3</sup>

حميدة بكوش : مرجع سابق ، ص9<sup>4</sup>

عماد يوسف الشيخ : مرجع سابق ، ص15، 16<sup>5</sup>

ب- **تكاليف تسويقية:** تشمل كافة التكاليف المحققة في اقتسام أو مراكز البيع والتوزيع التي تربط بتسويق المنتجات وإيجاد منافذ التسويق وتنميتها كمواد التعبئة والتغليف.

ج- **تكاليف إدارية:** تشمل جميع التكاليف المحققة في مزاوله النشاط الإداري من إدارة عامة وإدارة الشؤون المالية والإدارية والأفراد من مواد مستخدمة في أعمال الإدارة مثل أدوات الكتابة والمطبوعات ومواد الصيانة مواد النظافة الخ.....<sup>1</sup>

3- **تبويب عناصر التكاليف على أساس توقيت التحميل على الإيرادات حسب علاقتها بالفترة المحاسبية :**

أ- **تكاليف منتجات:** ترتبط هذه التكاليف أساسا بإنتاج وتقديم سلعة أو خدمة الذي قامت المنشأة من اجل إنتاجه والمتاجرة فيه

ب- **تكاليف فترية أو زمنية:** وهي تكاليف ترتبط بمرور الزمن وتعتبر خاصة بالفترة التي تحدث فيها وتحمل على إيرادات هذه الفترة ولا يرحل منها شيء للفترات القادمة . مثل عناصر تكاليف التسويق والإدارية والتمويلية<sup>2</sup>.

4- **تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط المنتج :**

أ- **تكاليف مباشرة:** هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، ويمكن أن تنسب إلى تلك الوحدة بطريقة عملية واقتصادية، والتي يمكن أن نحصل عليها من دون اللجوء إلى عمليات تقدير أو توزيع التكلفة<sup>3</sup>.

ب- **تكاليف غير مباشرة:** وهي التكاليف التي لا تخص هدف تكلفة معين، أو بمعنى آخر هي التكاليف التي تنتج أو يمكن نسبتها إلى هدفي تكلفة أو أكثر<sup>4</sup>.

هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج، كما لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة<sup>5</sup>.

5- **تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: حسب سلوك التكلفة:**

أ- **التكاليف المتغيرة:** يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة عناصر التكاليف بصورتها الطبيعية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأحجام الإنتاج تتزايد بتزايدها وتتناقص بتناقصها. هي التكاليف التي تتغير نتيجة التغير في حجم الإنتاج بنفس نسبة التغير أو في نفس اتجاهه.

أمين بن سعيد : مرجع سابق، ص 56<sup>1</sup>

صلاح بيسيوني عيد ، عبد المنعم فليح ، سعيد يحي ضو : محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة ، الطبعة الثانية 2019 ، ص 29<sup>2</sup>

أمين بن سعيد : مرجع سابق، ص 57<sup>3</sup>

لبداعي مفيدة، بوركووة مريم : مرجع سابق<sup>4</sup>

بكوش حميدة : مرجع سابق ، ص 10<sup>5</sup>

**ب- التكاليف الثابتة :** يقصد بالتكاليف الثابتة مجموعة عناصر التكاليف التي ينعلم ارتباطها تماما بالتغيرات في أحجام الإنتاج ومن ثم فإن هذه العناصر تظل ثابتة المقدار خلال فترة التكاليف مهما كان حجم الإنتاج خلال تلك الفترة<sup>1</sup>.

**رابعا: أهداف محاسبة التكاليف :**

- 1- قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها، وذلك لمساعدة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار الملائم.
- 2- الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيض تكلفة الوحدات، مما له اثر كبير في تحقيق الرقابة على الأداء وضبط التكاليف.
- 3- رفع فعالية وكفاءة عمل الإدارة أثناء ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وذلك عن طريق صياغة تقارير وقوائم مالية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- 4- تهدف إلى التنمية الاقتصادية على المستوى الوطني من خلال تحقيق الوفرة الاقتصادي والاستغلال الكامل للطاقت الإنتاجية المتاحة .
- 5- تقييم أداء العاملين<sup>2</sup> .
- 6- تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى، أو تغطية التكاليف الإنتاج في المدى القصير<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: طبيعة وسلوك التكاليف غير المباشرة:

وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط يتم تحليل عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ، والغرض من هذا التحليل هو تحميل التكاليف على الإنتاج حيث يتم تحميل التكاليف المباشرة فورا على الإنتاج ، وهي تكلفة المواد الخام والأجور المباشرة ، وأحيانا بعض البنود الأخرى المباشرة ، يتم تحميلها بسبب سهولة تحديد نصيب الوحدة من تلك التكلفة<sup>4</sup> .

أما التكاليف غير المباشرة هي مجموعة عناصر التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لوحدة الإنتاج أو لمركز التكلفة، ومن بين العناصر التي تشتمل عليها هذه التكاليف المواد غير المباشرة-الأجور غير المباشرة<sup>5</sup>

**أولا: تعريف التكاليف غير المباشرة:** هناك عدة تعاريف يعرف بها التكاليف غير المباشرة :

عبد المقصود ديبان ، محمد محمد عبد الغني: أنظمة محاسبة التكاليف ، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية ، سنة 2015 ، ص 55<sup>1</sup>، 57

خليل إبراهيم عبد الله شقفة : نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة مستشفى غزة الاوروي، ماجستير 2007 ص 31<sup>2</sup>

لؤي عبد الرحمان : مرجع سابق، ص 10<sup>3</sup>

صلاح بيسيوني عيد ، عبد المنعم فليح ، سعيد يحيى ضو : محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة ، الطبعة الاولى 2017 ، ص 240<sup>4</sup>

احمد محمد نور ، حسين عبيد، شحاته السيد شحاته: "مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة" جامعة الإسكندرية، سنة 2007 ص 39<sup>5</sup>

**1- التعريف الأول:** هي كل عناصر التكاليف التي يصعب تتبعها وتخصيصها على الهدف النهائي للتكلفة لتشمل عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ارتباطاً مباشراً ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع ، ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج أي أنها عناصر عامة وليست خاصة ، ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة سواء مراكز الإنتاج أو مراكز خدمات الإنتاجية ومراكز خدمات التسويقية أو مراكز خدمات إدارية والتمويلية ، وعلى ذلك فإن التكاليف غير المباشرة يتم توزيعها أولاً على مراكز التكلفة المستفيدة منها ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي ، في حين إن التكاليف المباشر تحمل مباشرة على وحدات المنتج النهائي ، وتشمل التكاليف غير المباشرة على المواد الصناعية غير مباشرة كالوقود وزيوت التشحيم والمسامير والغراء وغيرها وكذلك الأجور الصناعية غير المباشرة ومنها أجور العمال والموظفين والمستخدمين في المصنع وأجور المهندسين وعمال الصيانة وانقل والنظافة ، وهناك تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع وإضاءة والتدفئة وتكلفة الوقت الضائع وتكلفة البضاعة التالفة<sup>1</sup> .

**2- التعريف الثاني:** وهي مجموعة التكاليف الأخرى ماعدا المواد المباشرة والأجور التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ انه لا يمكن تتبعها اقتصادياً ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة وتقسيم التكاليف غير المباشرة إلى مايلي :

**أ- مواد الغير مباشرة:** وهي تلك المواد التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لمنتج بحد ذاته بشكل واضح ودقيق وإنما هي مشتركة بين أكثر من منتج.

**ب- الأجور غير المباشرة:** وهي الأجور التي لا يمكن بشكل مباشر على الوحدات المنتجة دون الحاجة إلى استخدام معدلات التحميل وأسس ومعايير تقريبية مختلفة، على اعتبار أن هذه الأجور تخص الإنتاج بأكمله مثل أجور المشرفين ، مراقبين فنيين ، رواتب المسيرين ، أجور عمال الصيانة ، أجور مهندسي الإنتاج..... الخ<sup>2</sup>

**ج- تكاليف غير المباشرة أخرى (مصروفات غير مباشرة):** وهي بقية عناصر التكاليف غير المباشرة باستثناء المواد والأجور غير المباشرة وينطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور غير المباشرة مثل مصاريف الكهرباء في الشركة<sup>3</sup> .

**ثانياً- خصائص التكاليف غير المباشرة:**

**1- تعدد بنود التكاليف غير المباشرة .**

**2- تنوع بنود التكاليف غير المباشرة فهي تنتمي لأكثر من نوع من التكاليف حيث ينتمي بعضها للمواد وبعضها للأجور وبعضها للخدمات.**

**3- اختلاف منبع حدوث كل عنصر تكلفة فرعي منها.**

**4- اختلاف سلوك كل عنصر منها في علاقته مع حجم النشاط.**

خليل ابراهيم عبد الله شقفة : مرجع سابق، ص، 36<sup>1</sup>، 35

إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد: محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2013 ص 35<sup>2</sup>

لبداعي مفيدة ، بوركو مريم : مرجع سابق<sup>3</sup>

ونتيجة لهذه الخصائص فإن تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج يمثل مشكلة حقيقية أمام محاسبة التكاليف فكفر محاسبي وأمام نظم التكاليف كتطبيق واقعي<sup>1</sup>.

### ثالثاً- أهداف تخصيص التكاليف غير المباشرة:

تعد عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على مخرجات المنشأة سواء أكانت وحدات منتجة أو خدمات من القضايا المهمة لكافة المنشآت وذلك لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ولا شك إن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة تحقق أهداف متعددة أهمها مايلي :

1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات<sup>2</sup>.

2- اتخاذ قرارات اقتصادية لتوزيع المصادر، وهذه القرارات تهدف إلى توزيع الطاقة المتوفرة بين المنتجات، وذلك بهدف تحديد المنتج الذي يجب إضافته، والمنتج الذي يجب إيقافه.

3- التحفيز، وذلك لتشجيع أو توفير استخدام المصادر المتوفرة.

4- قياس الدخل والأصول لإغراض إعداد التقارير الخارجية، وذلك بتحديد تكلفة المخزون اللازمة لتحديد الدخل وتقويم البضاعة التي تظهر في الميزانية.

5- تبرير التكلفة فبع إن كان هدف التكاليف التقليدي هو تحديد تكلفة الإنتاج اللازمة لإعداد التقارير المالية المنشورة، أصبحت تضطلع بأهداف أخرى أكثر التصاقاً بوظائف إدارة المنشأة، فالإدارة مسؤولة عن حسن استغلال المصادر المتاحة لديها، لذلك فإن عليها إن تعمل على رقابة التكاليف وتحفيز العمال لزيادة إنتاجهم، وتخفيض حجم الإسراف، لذلك كان على محاسبة التكاليف إن توسع نطاق عملها حتى تستطيع تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها المختلفة.

### رابعاً- أهم الأسباب التي أدت إلى صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة هي:

1- كثرة العناصر غير المباشرة وتعددتها.

2- صعوبة ربط تلك العناصر بنوع معين من الإنتاج، نظراً لعمومية هذه العناصر.

3- تنوع العناصر واحتوائها على جزء متغير وآخر ثابت

4- صعوبة إيجاد أسس موضوعي مناسب لتخصيصها على وحدات الإنتاج المستفيدة منها.

5- صعوبة التخطيط والرقابة لتلك العناصر، وأيضاً صعوبة كشف الانحرافات الحادثة بها<sup>3</sup>.

صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو: محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، الطبعة الثانية 2019 ص 240 241<sup>1</sup>

لبداعي مفيدة، بوركوة مريم: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ماستر جامعة جيجل<sup>2</sup>

خليل إبراهيم عبد الله شقفة: نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأروبي، بحث للماجستير 2007<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: طريقة الأقسام المتجانسة:

تعد طريقة الأقسام المتجانسة أقدم طرق في حساب التكاليف، وتعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة زمنية معينة<sup>1</sup>، والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة، (التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة) وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة في حساب سعر التكلفة.

### أولاً: تعريف طريقة الأقسام المتجانسة:

تعرف أنها طريقة تقوم بتقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، والثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات عمل بصفة متجانسة. يعرف الدليل المحاسبي الوطني القسم المتجانس بأنه: نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعدة أو النسب المئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف، والمركز المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.

### ثانياً: مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة :

**1-تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها اعتماداً على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا ليتسنى تقسيمها بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد التي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتحديد أيضاً أقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية.

**2-تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم تحديد مفاتيح التوزيع حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع، نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال<sup>2</sup>. كقاعدة عامة إذا كانت التكاليف غير المباشرة تخص مركز نشاط واحد مركز كلفة وحدة فتخصص مباشرة عليه أما إذا كانت تتعلق بأكثر من نشاط أو مركز كلفة فلا بد من إيجاد وسيلة لتوزيع التكاليف على تلك المراكز، وتحدد على علاقة المصروف بالنشاط أو المركز وطبيعته. ولعل هذه الوسيلة يجب إن تكون ذات قياس كمي وتناسب عامل الكلفة والمنفعة المتحققة من عملية التوزيع.

إسماعيل حجازي، معالم سعاد: محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن عمان، 2013، ص 571

بكوش حميدة: مرجع سابق، ص 242



**3-تحديد وحدة العمل(وحدات القياس):** إن تحديد وحدة العمل خطوة أساسية في عملية توزيع الأعباء غير المباشرة إلا انه عند التطبيق يواجه المحاسب مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن(القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة لتكون كوحدة قياس مشتركة ، وقد تختلف من قسم إلى آخر<sup>1</sup> ونجد من بينها :  
-وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن إن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسها (عدد، وزن، حجم، مساحة....الخ)  
-ساعات اليد العاملة .  
-مواد أولية مستعملة في كل قسم.

-وحدات نقدية مثلا(100دج من رقم الأعمال)<sup>2</sup>.

**ثالثا:توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة وفق طريقة الأقسام المتجانسة:**

تعتبر هذه العملية جزءا من العمليات التي تقوم عليها نظرية التكاليف الكلية وذلك لان هذه النظرية كما تم توضيحه سابقا توزع التكاليف المباشرة والغير المباشرة ، فتوزيع الجزء الأول سهل وليس به مشاكل لارتباطه مباشرة بالمنتجات ، ولكن الإشكال يقع خاصة على مستوى التكاليف غير المباشرة وذلك لعدم الارتباط المباشر بالمنتجات وهذا ما يجعل توزيعه وتخصيصه يتطلب بعض المراحل والعمليات .

**1-توزيع التكاليف غير المباشرة :** قد تلجأ المؤسسات إلى استخدام أساس واحد لتوزيع التكاليف غير المباشرة ، ذلك لتخفيض تكلفة إعداد بيانات وتقارير التكاليف ، إلا أن ذلك يؤدي إلى عدم الدقة في تحميل التكاليف على وحدات الإنتاج مما يؤدي إلى الخطأ في حساب تكاليف المنتجات ، ويجري توزيع التكاليف غير المباشرة وفق الإجراءات التالية :

**أ-حصر وجمع التكاليف غير المباشرة :** في نهاية الفترة وذلك من خلال المستندات والوثائق الخاصة بها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج وتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية واحتساب التكاليف والرقابة عليها واتخاذ القرارات الإدارية تتمثل في المستندات والوثائق والسجلات التحليلية للأجور سجلات الأصول الثابتة.... الخ ، حيث يتم حصرها وضبطها في كشوفات تحليلية تمهيدا لتوزيع التكاليف على مراكز التكاليف ثم تحميلها على المنتجات .

**ب-تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية:** يتم بعد عملية تجميع وحصر التكاليف غير المباشرة ، تبويبها وتحليلها بهدف معرفة طبيعة كل منها وتحديد مراكز التكاليف التي استفادت منها.<sup>3</sup>

ساحلي أمينة، زينة روميضاء:دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ماستر 2020 ،ص 26<sup>1</sup>

بكوش حميدة : مرجع سابق،ص 25<sup>2</sup>

ساحلي أمينة، زينة روميضاء:مرجع سابق،ص 26<sup>3</sup>



كما في هذه المرحلة ينظر إلى العلاقة ما بين المبلغ المصروف والأقسام المستفيدة من خدمات ذلك المبلغ المصروف انه هناك مجموعة من أسس قد تكون مشتركة لأكثر من نوع من أنواع المصاريف للتوزيع ، كالمساحة مثلا قد تكون أساسا مناسبا لتوزيع الإنارة والتدفئة.<sup>1</sup>

يتطلب الأمر تحديد مراكز التكلفة التي يتم توجيه عناصر التكاليف نحوها، ويتم الربط بين مركز التكلفة وبين التكاليف غير المباشرة، ويتم التخصيص حينما يكون العنصر غير المباشر خاصا بوجود على الخريطة التنظيمية لمراكز التكاليف في الوحدة الاقتصادية. فمثلا يتم تخصيص مصروف الإيجار لمركز المباني ، والوقود لمركز قوى المحركة ، وقطع الغيار لمركز الصيانة، أما التوزيع فيتم حينما يكون هناك بعض المصروفات لا تخص مراكز معينة بالذات أو تخص مركز معين ولكنه غير موجود على الخريطة التنظيمية للمراكز، كعدم وجود مركز للمباني مثلا يجعل من الضروري إن يتم توزيع تكلفة إيجار المباني واهتلاكها على المراكز المختلفة (إنتاجية / خدمات).

### ج- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:

إن أقسام الخدمات وجدت أساسا لخدمة الأقسام الإنتاجية ولتسهيل عملياتها ، فالسعي إلى تحديد تكاليف الإنتاج يتطلب توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج ، هذا ما يستلزم التوصل لوسيلة يمكنها تحقيق توزيع عادل يتناسب مع درجة استفادة كل قسم إنتاجي من خدمات الأقسام الخدمية.<sup>2</sup>

يتم فيها تحميل تكاليف تلك المراكز على المنتجات النهائية وذلك باستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم ، مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الآلات أو تكلفة المواد المباشرة ، هذا على الرغم من أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه الأسس كما إن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة فضلا عن اختلاف طبيعة عناصر التكاليف غير المباشرة نفسها .

ومما سبق نلاحظ إن نظام التكاليف التقليدي يتجاهل كثيرا من الاعتبارات المهمة في نشاطات المنشأة وعمليات الإنتاج عند حساب تكاليف المنتجات ، حيث انه يركز باختصار على حجم الإنتاج وعلى عدد الوحدات المنتجة ويتم توزيع التكاليف استنادا من الافتراض بان المنتجات والخدمات هي التي تستهلك الموارد ، وبذلك فان أسس التحميل التقليدية تبنى على مواصفات متعلقة بوحدة المنتج ، وهذا بدوره يؤدي إلى عدم تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة على الخدمات والمنتجات.<sup>3</sup>

**2- معدلات تحميل التكاليف الغير مباشرة:** بعد أن يتم تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة لمختلف مراكز الإنتاج لابد من حساب معدل التحميل هذه التكاليف لكل المراكز وذلك حتى يتمكن من تحديد تكلفة الواحدة المنتجة في كل قسم إنتاج.

وبشكل عام فان معادلة حساب معدل التحميل الأساسية هي<sup>4</sup>:

عماد يوسف الشيخ: مرجع سابق ص 83<sup>1</sup>

ساحلي أمينة، زيغة روميضاء: مرجع سابق، ص 26<sup>2</sup>

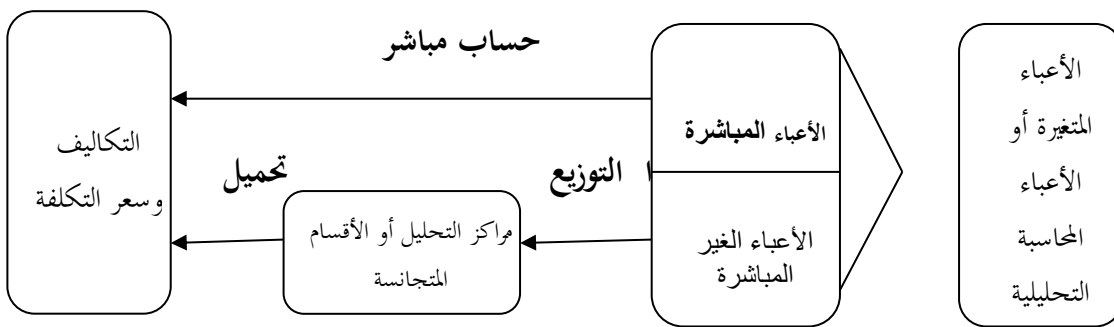
خليل إبراهيم عبد الله شقفة : المرجع نفسه ص 40 413

عماد يوسف الشيخ: مرجع سابق ص 94<sup>4</sup>

معدل التحميل = التكاليف غير المباشرة الإجمالية / إجمالي وحدة القياس

ويمكن توضيح الخطوات السابقة في الشكل رقم (1-6) .

الشكل رقم (1-6) يوضح حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ساحلي أمينة، زغبة روميضاء: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ماستر 2020، ص 27

رابعاً: الانتقادات الموجهة لطريقة الأقسام المتجانسة لتخصيص التكاليف غير المباشرة :

1- تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة لتخصيص التكاليف غير المباشرة غالباً على أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة ، وفي العادة يكون ساعات العمل المباشر بالرغم من أن هناك العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس . مما يؤدي إلى تحريف لتكلفة المنتجات وبالضرورة تحريف لربحيتها وبدرجة أكبر ، وربما اتخاذ قرارات إدارية خاطئة حيالها (تتعلق بالتسعير وتحديد مزج المنتجات وتخفيض التكاليف )، قد لا يكتشف عدم صوابها إلا بعد فوات الأوان ، وعندما يكون هناك صعوبة بالغة أو ربما استحالة لتدارك أثارها ، خاصة في دنيا الأعمال التي أصبحت ذات حساسية مفرطة حتى لأبسط الأخطاء نتيجة لزيادة حدة المنافسة بين المنشآت<sup>1</sup> .

عدم تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة نتيجة تزايد نسبتها في كثير من الصناعات ، وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة (لا سيما عنصر العمل المباشر) بسبب زيادة درجة الإلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات .

2- تؤدي الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في إنتاجه ، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تتسبب عنها<sup>2</sup> .

هاشم احمد عطية : محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، كلية التجارة جامعة عين شمس سنة 2000 ص 20<sup>1</sup>

هاشم احمد عطية : نفس المرجع السابق ص 21<sup>2</sup>

خامسا-مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق طريقة ABC:

هناك العديد من المراحل يتطلب الأخذ بها عند تطبيق نظام ABC:

1-المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ليتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام ABC.

2-المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجبات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط) , وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المنشأة المختلفة.

4-المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المنشأة المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية مثل الاتصال بالزبائن والعمل الهندسي.

4-المرحلة الرابعة: يتم فيها تحديد موجبات الكلف وتمثل الأساس اللائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض التكلفة (المنتجات أو الخدمات)

5-المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجبات الكلف للتكاليف غير المباشرة.

6-المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجبات الكلف للأنشطة.

-المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول إلى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة:

الفرع الأول: تطبيق الخطوات المتبعة في طريقة ABC: تتضمن الخطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مايلي :

أولاً-تحديد الأنشطة: يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة ، بحيث على كافة أنشطة التي تقوم بالدوائر المختلفة ، كما نعلم إن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة ، علما إن زيادة عدد الأنشطة تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج ، وهذا ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه ، لذلك فان تحديد عدد الأنشطة يجب إن يكون عند مستوى مقبول من التجمع القائم عن العلاقات التحليلية بيت المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل النشاطات<sup>2</sup>.

ويمكن تقسيم الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى خمس مجموعات رئيسية وهي :

زينب جبار يوسف ، هيفاء عبد الغني عودة : أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في القرارات الإدارية، مجلة جامعة بابل العراق<sup>1</sup>  
نمر محمد الخطيب : اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، 2006، ص562

**1- الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج :** وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين ، وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وإعداد الوحدات المنتجة وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن : المواد المباشرة ، الأجر المباشرة وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج<sup>1</sup>.

**2- الأنشطة المرتبطة بالدفع الإنتاجية :** وهي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية ، وذلك بغض النظر عن عدد وحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة ، ومن أمثلتها تهيئة وتجهيز الآلات وطلب شراء مجموعة الأجزاء ، وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية . وبناء على ذلك فإن مسببات التكاليف الخاصة تلك النوعية من الأنشطة قد تكون عدد أوامر الإنتاج، أو عدد مرات التخصيص ، وذلك لتسهيل عملية تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات الخاصة.

**3- الأنشطة المرتبطة بالخط الإنتاجي :** وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم داؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم مجموعات مختلفة من المنتجات ، وبالتالي فهي أنشطة تفيد منتجات منتج واحد ، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغيير مواصفات منتج معين ، نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة احد المنتجات وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه ، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج أو عدد أوامر التغييرات الهندسية اللازمة للمنتج .

**4- الأنشطة المرتبطة بعملية الشركة ككل :** وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة بصورة كلية وتعلق بالإمداد بالخدمات الانتاجية والإدارية المختلفة ، وهي أنشطة تنسب في حدوث تكلفة تتركز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماما في حجم الإنتاج ومن أمثلة هذه النوعية من الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والإدارية والعلاقات العامة والنظافة والأمن .

**5- الأنشطة المرتبطة بالعميل:** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددین وتشمل أنشطة مثل ( طلبات المبيعات وأبحاث سوق العميل والدعم الفني العام المرتبط بمنتج محدد).

مثلا: احد العملاء، طلب 100 قميص يحمل شركته فهذا يحتاج إلى تصميم قالب خاصة بالعميل.

كما يمكن تصنيف الأنشطة حسب وجهة نظر العملاء أو الزبائن إلى صنفين كالآتي:

**أ- الأنشطة المضيقة للقيمة:** هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك (سواء داخلي أو خارجي) ويكون المستهلك مستعدا لان يدفع ثمنها لها. ومعنى أنها مضيقة للقيمة انه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون إن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المؤسسة.

**ب- الأنشطة الغير مضيقة للقيمة:** كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيقة للقيمة ، بمعنى أنها لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك ، لكن ذلك لا يعني أنها أنشطة غير ضرورية فمثلا : التدريب يعتبر نشاط غير

مضيف للقيمة ، لكن ذلك لا يعني انه نشاط غير ضروري لأنه بدون تدريب لن تتمكن المؤسسة من إنتاج منتج معين بجودة عالية بشكل مستمر ، وبالتالي فان التدريب نشاط غير مضيف للقيمة لكنه ضروري.

### الجدول رقم (1-1) يوضح ملخص الأنواع المختلفة من الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها

أنواع الأنشطة	أمثلة على التكاليف المرتبطة بها	نوع الارتباط
أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج	تكاليف الأجور المباشر تكاليف المواد تكاليف التجميع والتكيب ساعات عمل آلة	الارتباط يكون طرديا بعدد الوحدات من كل منتج
أنشطة مرتبطة بالدفعة	تكاليف إعداد وتجهيز الآلات تكاليف إعداد أوامر الشراء	الارتباط يكون طرديا بعدد الدفعات
أنشطة ترتبط بجميع المنتجات	تكاليف تصميم وتسويق المنتج تكاليف وضع المواصفات الفنية للمنتج	الارتباط يكون طرديا بعدد المنتجات
أنشطة ترتبط بجميع المنتجات	تكاليف الإدارة العامة تكاليف الخدمات المحاسبية	تعالج هذه التكاليف كتكلفة فترة

المصدر: عبد الله عباس : اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرار التسعيرة ، رسالة ماجستير محاسبة وجباية ، جامعة ورقلة ، ص62

#### ثانيا-تحديد تكلفة الأنشطة :

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة. ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة لعلاقتها بالأنشطة لمنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة ) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

#### ثالثا-تحديد مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة ، والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو توفر في حجم العمل ، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط كما تعتبر أيضا وسيلة ربط تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات. وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو

تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج. ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط ، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية ، أو انطلاقاً من إن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات<sup>1</sup> .

أو يقوم مديرو العمليات ومحللو التكلفة بتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وإجمالي التكلفة لكل نشاط على مستوى الإنتاج، والأسلوب الأساسي لتقييم مسبب التكلفة، ويطبق في حالة نظم التكلفة على أساس النشاط، وهذه النظم تشمل عددا كبيرا من مسببات التكلفة.

كما إن مسبب التكلفة هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف موضوع التكلفة، كما انه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط<sup>2</sup> .

بالإضافة إلى استخدام مسبب التكلفة لغايات توقع سلوك التكاليف يستخدم مسبب التكلفة في العادة تحميل التكاليف على السلع المنتجة والخدمات<sup>3</sup>. ولتفصيل أكثر عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة انظر الملحق رقم (1).

**رابعا-تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:** بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب التكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل مسبب التكلفة وتحسب حسب العلاقة التالية<sup>4</sup>:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة مقدرة} \div \text{الحجم المقدر الأساس التحميل} .$$

### خامسا-تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات :

في هذه المرحلة يتم تحديد أو تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج. ويتم تحميل المتوج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها ، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية ، كون أن طريقة ABC تحمل المتوج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجودها ، إما في الأنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل ، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة.

نر محمد الخطيب : مرجع سابق، ص 57<sup>1</sup>

محمد الصديق الفضيل : نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية ، مجلة الإدارة للبحوث والدراسات 2018<sup>2</sup>

<sup>3</sup>محمد الصديق الفضيل : نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية ، مجلة الإدارة للبحوث والدراسات 2018

محمد الصديق الفضيل : مرجع سابق<sup>4</sup>

ويتم تحديد تكلفة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع<sup>1</sup>. وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثال: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.

سعر التكلفة= الأعباء المباشرة + الأعباء غير المباشرة (تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة)

الفرع الثاني: مزايا وأهم الانتقادات الموجهة لتطبيق طريقة ABC:

أولاً- مزايا تطبيق طريقة ABC:

لقد اهتم الكثير من الكتاب بدراسة نظام abc وابدوا آرائهم فيه يتبين مزايا هذا النظام ونقائصه ، واهم ما يميزه عن الأنظمة التقليدية .

1- يرى برمسون إن تطبيق نظام ABC يحدث تحسينا في جودة مختلف القرارات المتخذة في عملية الشراء والبيع والتنبؤ والتسعير، هذا لان نظام يعتمد على بيانات تكلفة الوحدة المنتجة والتي تعكس بصدق على عمليات الإنتاج الفعلية .

2- يؤدي تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة إلى خلق نظرة جديدة لأداء المؤسسات الاقتصادية ، أي تحليل الأداء إلى أنشطة ذات قيمة مضافة يجب على المؤسسة إن تهتم بها ، وأنشطة لا تضيف قيمة ذات أهمية بالنسبة للمؤسسات ، وبالتالي إلغاء الأنشطة التي تستهلك حجم إضافي من الموارد وبالتالي زيادة التكاليف<sup>2</sup> .

3- يعتبر أكثر دقة في تحميل التكاليف غير المباشرة والتي تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الكلية إذ يسمح بتوزيع أكثر دقة للأعباء على المنتجات.

4- يسمح النظام للمسيرين بمعرفة التكاليف غير المباشرة، والتي تحملتها فعلا المنتجات، أي "تخصيص التكاليف بقدر الاستفادة الحقيقية"<sup>3</sup>.

5- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة ، وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف في أي قيمة للمنتج أو الخدمة<sup>4</sup>.

هاشم احمد عطية : مرجع سابق ص<sup>33</sup>

عباس عبد الله: مرجع سابق ص<sup>71</sup>

شلابي عمار : نموذج مقترح لتطبيق التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية ، مقال منشور في مجلة الابحاث ،<sup>3</sup>2019

عباس عبد الله : مرجع سابق ص<sup>71</sup>



ثانياً- أهم الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المستندة للنشاط ABC: على الرغم من المزايا العديدة التي يتميز بها نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام ABC ومن أهمها نجد :

1- نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط ABC ماهو إلا تطوير للنظم التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحليل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة (السبب ، النتيجة ) مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة .

2- إن كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على اختيار السليم لمؤشرات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل، ومن الضروري تحديد أفضل مؤشر لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها<sup>1</sup>.

3- تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC معلومات مقدره تعتمد على شبكة الأنشطة التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية.

4- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية مازالت دون حل، مثل اختيار مؤشرات مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات لم تكتمل بعد<sup>2</sup>.

5- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية ، وهذا لا يوجد ، مما أدى الحصول على معلومات غير صحيحة<sup>3</sup>.

7- يحتاج النظام في مراحل التصميم إلى جهد كبير من الإدارات المختلفة لوصف الأنشطة المختلفة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة ومن ثم تحديد محركات الأنشطة وهذا يتطلب تضافر الجهود من مختلف الإدارات<sup>4</sup>.

8- أكثر صعوبة في التطبيق مقارنة بالنظام التقليدي<sup>5</sup>.

عباس عبد الله : مرجع سابق<sup>1</sup>

هاشم احمد عطية : مرجع سابق ص 44<sup>2</sup>

سلمي ياسين : الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير علوم تجارية محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 2010<sup>3</sup>

محمد أبو نصار : محاسبة التكاليف دار وائل عمان الأردن الطبعة الأولى 2008 ص 207<sup>4</sup>

لبداعي مفيدة ، بوركووة مريم ، مرجع سابق ص 69<sup>5</sup>



الفرع الثالث: الفروقات الجوهرية بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

تشابه طريقة محاسبة على أساس الأنشطة مع طريقة الأقسام المتجانسة في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة. ويمكن تبيان النقلة النوعية التي أحدثتها طريقة ABC من خلال تبيان الفروق الجوهرية بين الطريقتين والجدول رقم (1-2) يبين ذلك:

جدول رقم (1-2) مقارنة بين طريقة ABC وطريقة الأقسام المتجانسة

البيان	طريقة ABC	طريقة التقليدية (الأقسام المتجانسة)
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المنشأة وبشكل متعمق ومفصل.	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات التكلفة بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص بين التكاليف هذه المجموعات لا يمكن تخصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل.
مسببات التكلفة	يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساس ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب التكلفة الواحدة .	عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط المنتج أو الخدمة .
أساس التحميل	يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمة التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس التحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.	يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس التحميل واحدة وهو حجم الإنتاج مثل عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشر ، أو عدد ساعات عمل الآلات
التسلسل الهرمي للتكاليف	ليست جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو مسببها الرئيسي، الوحدات المنتجة بمعنى آخر أن العلاقة السببية والتكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة ويحدد النظام 4 مستويات وهي : - تكلفة الوحدة المنتجة . - تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة . - تكلفة المنتجات المساندة. - التكاليف الإدارية والعمومية.	جميع التكاليف في المنشأة يكون مصدرها أو مسببها الرئيسي حجم الإنتاج او عدد الخدمات المقدمة ،أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائما مباشرة.
إتخاذ القرارات	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة .
السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات التكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.
تكلفة التطبيق والمنفعة	مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.	غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب اعتبارية عملية توزيع التكاليف.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة ABC للتكاليف غير المباشرة

<p>إن الانحرافات يتم قياسها في ضوء موازنة الإنتاج، ولا يتم التركيز على الطاقة الفعلية ويتم التعبير عن حجم الانحرافات في شكل مالي، فلا يتم التعبير عن المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي (غير مالي).</p>	<p>إن حجم الانحرافات والمصادر المتاحة المستخدمة يتم تعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة غير المستنفذة، ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة.</p>	<p>التعبير عن الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدم</p>
<p>يتم تركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة.</p>	<p>إن هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما: 1 - تصميم هيكل تكاليف. 2 - للتأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.</p>	<p>هدف النظام</p>
<p>أما في النظام التقليدي فإن إجراء التخصيص تتم كما يلي : 1 - تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات . 2 - يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المنشأة أو المؤسسة. 3 - يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج باستخدام معدل التحميل يتم تحديده .</p>	<p>إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي : 1 - يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي يتم تحديدها . 2 - يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها. 3 - إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد . 4 - تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج .</p>	<p>مراحل تخصيص التكاليف الغير المباشرة</p>

**المصدر:** خليل إبراهيم عبد الله شقفة "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي ، مذكرة ماجستير

الحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة ، 2007 ص 90 - 91

من خلال الجدول يتبين لنا من نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على كل الأنشطة ويعطي لنا تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، بل تعتمد على متغيرات أخرى مثل الوقت، كمية الإنتاج، عدد مرات الفحص، إعداد الفواتير... الخ ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببنائه. ، بخلاف طريقة الأقسام المتجانسة التي تتركز على المنتجات، وتقسيم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع) ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة القياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة الشراء للمواد (لكل مادة مستعملة) ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج. ورغم الانتقادات التي وجهت لطريقة الأقسام المتجانسة فهذا لا يعني أن هناك عيبا في الإطار النظري لهذا النظام ، ولكن هذه الانتقادات تعود أساس لتغيير بيئة الإنتاج الحديثة والتطورات المتسارعة في تقنية المعلومات المستخدمة في شتى المجالات . وبالتالي يمكن القول أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا تطور لطريقة الأقسام المتجانسة نتيجة لمواكبة التطورات الحديثة في بيئة الإنتاج تماشيا مع احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات في كافة القطاعات الصناعية والتجارية والخدمية .

## المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة المتمكنة بتطبيق ABC

سننظر في هذا المبحث لأهم الدراسات السابقة التي تعرضت لكل متغيري الدراسة: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية، باللغة العربية ثم باللغة الأجنبية بعدها سننظر لمقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية:

**1-دراسة (نرمحمد الخطيب، هواري سويسي) بعنوان: "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC"،** مقال منشور مجلة أداء المؤسسات الجزائرية لأطروحة الدكتوراه، جامعة ورقلة<sup>1</sup>. تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر حيث تمحورت إشكالية الدراسة على النحو التالي: إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام ABC في تحليل وترشيد تكاليف قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر؟. وتابع الباحث المنهج الوصفي التحليلي من جهة الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فاستعمل المنهج دراسة حالة من خلال إسقاط الدراسة النظرية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

وتوصل الباحثان بإمكان القائمين على هذا القطاع بتطبيق نظام ABC، والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسيير منتجاتها والتعرف على الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق، دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

**2-دراسة (زكريا بومادة، 2015) بعنوان: "محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية"،** مذكرة ماستر جامعة ورقلة<sup>2</sup>. تهدف هذه الدراسة 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؟

واستخدم الباحث مزيج من المناهج العلمية، في الجانب النظري استعمل المنهج الوصفي التحليلي، إما في الجانب التطبيقي فتمت الاستعانة بمنهج دراسة الحالة لأنه هو الأنسب للوصول إلى نتائج الدراسة المراد تحقيقها.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: جل المؤسسات الاقتصادية تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة من بينها مؤسسة سونلغاز، بالرغم من الانتقادات التي شهدتها الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف. ونظام ABC أكثر موثوقية لمحاسبة التكاليف، وذلك لقدرته على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموثوق، وان المؤسسة تتوفر

نرمحمد الخطيب، هواري سويسي: محاولة تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مقال منشور جامعة ورقلة<sup>1</sup> 2013

بومادة زكريا: محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، ماستر،<sup>2</sup> 2015

على الظروف الداعمة من اجل تبني نظام ABC كما انه استطاع حصر التكاليف غير المباشرة ، وبالتالي تحقيق نتيجة اكبر من النتيجة التحليلية المحققة في الأقسام المتجانسة .

**3-دراسة (رشيد قريرة ، أسامة عمامرة) بعنوان : " دور طريقة التكاليف المسندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية"**، مقال منشور في مجلة العلوم الإدارية جامعة الوادي <sup>1</sup>. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف محاسبة التكاليف على أساس النشاط وتبين مساهمة هذه الطريقة في تحليل وتحميل التكاليف بطريقة موضوعية وعادلة للمنتجات الصناعية وتمثلت إشكالية الدراسة : إلى إي مدى يمكن لطريقة التكاليف المسندة للنشاط ABC من إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية ؟. وقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي والذي يندرج تحته أسلوب المقارنة وذلك من خلال الكشف على حالة كل طريقة ، أي نعمل على وصف لهذه الظاهرة ، ووصولاً إلى مواطن التداخل والاختلاف وهذا بواسطة التحليل ، ومن ثم التعرف على أفضل الطرق .

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل لا تعطى صورة صادقة عن التوزيع الحقيقي للأعباء غير المباشرة ، وهناك أعباء غير مباشرة إضافية تخص المنتج يتم تحميلها عبر طريقة الأقسام المتجانسة أو مفاتيح التوزيع إلى منتج آخر رغم أنها لا تخصه، وطريقة ABC تعطي توزيع أو تحميل عادل وموضوعي للتكاليف غير المباشرة وطريقة ABC تمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات إستراتيجية دقيقة ومناسبة حول المنتج .

**4-دراسة (فنيحة بوحروود ، حمزة هرباجي، ياسمينة سالم) بعنوان: "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC"**، مقال منشور في مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة <sup>2</sup>، سنة 2019. هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير وتحديد مزايا تطبيق محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير ، و في هذه الدراسة قد طرح الباحثين الإشكالية التالية : ما هو دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟ حيث توصل الباحثين إلى النتائج التالية : أدى تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة إلى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وما تم استهلاكه من أنشطة من طرف المنتجات ما أدى إلى تحديد المنتجات ما أدى إلى تحديد ما يستهلكه كل منتج من مشكل بشكل دقيق ، وبواسطة نظام التكاليف حسب الأنشطة التي تستهلك الكثير من الموارد المتاحة ما يجب العمل على تخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة والتخلي عن الأنشطة عديمة القيمة أو إسنادها إلى جهات خارج المؤسسة ما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وجعل أعضاء المؤسسة بطريقة ABC وكذا دورها في حساب التكاليف بشكل أدق مقارنة بالطرق التقليدية .

<sup>1</sup> رشيد قريرة، أسامة عمامرة : دور طريقة التكاليف المسندة للنشاط في تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة، مقال منشور جامعة ورقلة الجزائر

فنيحة بوحروود ، حمزة هرباجي ، ياسمينة سالم ، : "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC"، مقال منشور في مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة ، سنة 2019

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

**1- الدراسة الأولى ( Martin Melisa, 2005) بعنوان<sup>1</sup>:**

« **The Association Between –Based Costing System Adoption And Hôpital performance** »

موضوع الدراسة : "العلاقة بين اعتماد نظام التكاليف للأنشطة وأداء المستشفيات"، مذكرة ماستر بجامعة كاليفورنيا بالولايات المتحدة الأمريكية .

تمحورت إشكالية الدراسة على النحو التالي :

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

حيث هدفت الدراسة إلى أن تبني إستراتيجية نظام محاسبة التكاليف للأنشطة سيعزز من تدفق الإيراد تخفيض التكلفة وتصحيح الأرباح مع إضافة التزام أكبر اتجاه المجتمع، حيث كانت محل الدراسة في مستشفيات الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2005.

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي .

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها :

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

**2-الدراسة الثانية(Lutlisky, Ivana and Dragiji,Matina, 2012) بعنوان<sup>2</sup>:**

**“Activity-based cost accounting as a means of full costing and hurdles for European university”**

"محاسبة التكلفة على أساس النشاط كوسيلة للتكاليف الكاملة الإمكانيات والعقبات للجامعات الأوروبية" .

تهدف الدراسة إلى تحليل إمكانية تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في البيئة الأكاديمية لجامعة زغرب Universty of zagreb الأوروبية. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي .

وقد توصل الباحثين إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر تخصيصا وتعيينا أكثر عدالة للتكاليف من الأنظمة التقليدية ، ويؤكد على استهلاك الكليات الجامعية لمواردها الأساسية استهلاكا فعليا ، كما أنها تمكن هذه الكليات من تخصيص تكاليفها بشكل حقيقي ، وان من فائدة تطبيق نظام ABC انه يحسن جودة ومصداقية البيانات المالية ، ويحقق الرقابة الفعالة للموارد ، ورقابة المعلومات الكمية والوصفية ، وتحسين الإدارة المالية ،

<sup>1</sup> Martin Melisa: **The Association Between –Based Costing System Adoption And Hospittal performance** »2005

<sup>2</sup> Lutlisky, I vana and Dragiji,Matina : 2012.

**“Activity-based cost accounting as a means of full costing and hurdles for European university”**

وعمليات اتخاذ القرارات، والتقييم الفعال للأداء الاقتصادي للجامعات ووحداتها وبرامجها ومشروعاتها على المستوى الداخلي والخارجي.

3- الدراسة الثالثة (Krihnan , Abbalagan, 2006) بعنوان<sup>1</sup>:

### « Application of Activity-based cost accounting in a higher education institution »

بعنوان : "تطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط في مؤسسة التعليم العالي"، دراسة حالة محلية تهدف الدراسة إلى تحليل كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في الجامعات، وكيف يساهم هذا النظام في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التشغيلية الخاصة بالأعمال مقارنة بنظام التكاليف التقليدي. اعتمد الباحثان على المنهج المقارن في الجانب النظري و دراسة الحالة للجامعات الماليزية في الجانب التطبيقي. توصل الباحث إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط قد وفر نظام دقيقاً لإدارة التكاليف، كما يمكن مديري الجامعات من حساب التكلفة الصحيحة لمنتجاتها وخدماتها. مثل التكلفة لكل طالب، وفهم إلى أين تذهب التكاليف، وما الذي يحركها، وأي التكاليف التي تقلل القيمة المضافة لهدف التكلفة، وكيف تعمل الأنشطة، كما تحولت عملية اتخاذ القرارات بناء على الحدس والتأكيدات، الحقائق والتنبؤ والتخطيط وتقدير التكاليف والقضاء على الأنشطة غير مضافة للقيمة.

4- الدراسة الرابعة (Grandlich , 2004) بعنوان<sup>2</sup> :

### « Using Activity Based Costing In Surgery »

بعنوان: "استخدام طريقة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات" هدفت هذه الدراسة إلى وصف كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات، وتوضيح الفوائد من جراء تطبيق هذا النظام على صعيد اتخاذ القرار وتسعير الخدمة العلاجية. وقد استخدم الباحث في دراسة الحالة أسلوب التحليل الوصفي لوصف كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إحدى مستشفيات كندا، وهي مستشفى Froedtert Memorial Lutheran. وتوصلت الدراسة في نتائجها إلى أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود إدارة المستشفيات بألية فعالة تمكنها من تحديد تكاليف أنشطتها بدقة أكبر، مما يجعلها قادرة على تسعير خدماتها العلاجية بالشكل الصحيح، وان تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في أي قسم من أقسام المستشفى يتطلب توفر المعلومات الكافية لإمكانية تطبيقه بنجاح ليتمكن من مساعدة الإدارة على تقييم أداؤها الداخلي ومقارنته بأداء مثيلاتها من المستشفيات الأخرى.

<sup>1</sup> Krihnan , Abbalagan, 2006

« Application of Activity-based cost accounting in a higher education institution

<sup>2</sup> Grandlich : Using Activity Based Costing In Surgery , 2004

المطلب الثالث: أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة وموضوع الدراسة:

سنحاول في هذا المطلب معرفة النقاط التي تتشابه فيها موضوع دراستنا مع الدراسات السابقة و كذا النقاط التي اختلفت فيها معها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(1-3): جدول بين أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و موضوع الدراسة

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة نمر محمد الخطيب	- تشترك الدراستان كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل. - تشترك الدراستان في تطبيقهما لطريقة الأقسام المتجانسة - اعتمادا على المنهج الوصفي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي - اعتمادا على المنهج الوصفي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي. - تهدف الدراستان إلى محاولة تطبيق طريقة ABC	- تختلفان من حيث المتغير التابع فالدراسة السابقة درست في تحليل وترشيد التكاليف. أما دراستنا في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة. - الدراسة السابقة كانت في قطاع الخدمات الجامعية ورقلة أما دراستنا فكانت في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ورقلة . - توصلت الدراسة السابقة إلى تسعير المنتجات والتعرف على الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة اما دراستنا التلخص من عشوائية توزيع التكاليف
بومادة زكريا	- يشتركان الدراستان كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل مشترك. - تهدف الدراستان إلى محاولة تطبيق طريقة ABC	- الدراسة السابقة كانت في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ورقلة أما دراستنا فكانت في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ورقلة . - توصل إلى حصر التكاليف غير المباشرة في طريقة ABC وبالتالي تحقيق نتيجة تحليلية أكبر من نتيجة الأقسام المتجانسة على عكس دراستنا.
رشيد قريوة	- يشتركان الدراستان كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل مشترك . - كلتا الدراستان توصلتا أن طريقة الأقسام المتجانسة تعطي نتائج مضللة بتحميلها تكاليف غير حقيقية على عكس طريقة تتحقق فيها الموضوعية والعدالة.	الدراسة السابقة تناولت طريقة ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة أما دراستنا تناولت طريقة ABC في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة.. - الدراسة السابقة اعتمدت بدراسة حالة استشرافية أما دراستنا اعتمدت على دراسة حالة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ورقلة .
بوحروود فتيحة	- تشترك الدراستان أن كليهما تعتمدان على الطريقة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة). - تشترك أن الدراستان كونهما درسا طريقة ABC. - كلتا الدراستان توصلتا إلى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وتخفيض تكاليف الأنشطة مما يؤدي إلى التخلي عن الأنشطة عديمة القيمة والحفاظ على الأنظمة المضيقة للقيمة.	- الدراسات السابقة تناولت طريقة ABC في تحسين كفاءة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية تناولت طريقة ABC في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة
Martin Melisa	- تشترك الدراستان كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل.	- الدراسات السابقة في الولايات المتحدة الأمريكية بينما الدراسة الحالية درست في الجزائر



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة ABC للتكاليف غير المباشرة

<p>-الدراسة السابقة كانت في مؤسسة خدمية (مستشفى) ودراستنا كانت في مؤسسة اقتصادية(وحدة إنتاج الكهرباء)</p>	<p>- اعتمدت الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي -هدفت الدراسات إلى تبني إستراتيجية نظام محاسبة التكاليف للأنشطة مما يعزز من تدفق الإيراد وتخفيض للتكاليف</p>	
<p>-الدراسات السابقة كانت في مؤسسة خدمية (الجامعة) أما دراستنا كانت في مؤسسة اقتصادية (وحدة إنتاج الكهرباء). -الدراسة السابقة كانت في دولة ماليزيا أما دراستنا كانت في دولة الجزائر بحاسي مسعود.</p>	<p>-تشارك الدراسات كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل -اعتمدت الدراسات على المنهج المقارن بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC. -كلتا الدراسات اعتمدا على دراسة حالة -توصلت الدراسات إلى في نتائجها إلى حساب التكلفة الصحيحة لمنتجاتها وخدماتها.</p>	<p><b>Krihnan , Abbalagan</b></p>
<p>-الدراسات السابقة كانت في أوروبا أما دراستنا في الجزائر -الدراسة السابقة كانت في جامعة زغرب أما دراستنا في وحدة إنتاج الكهرباء</p>	<p>تشارك الدراسات كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل. - اعتمدت الدراسات على المنهج الوصفي -هدفت الدراسات إلى تحليل إمكانية تطبيق طريقة ABC - توصلتا في نتائجها إلى طريقة ABC يوفر تخصيصا وتعيينا أكثر عدالة للتكاليف من الأنظمة التقليدية (الأقسام المتجانسة)</p>	<p><b>Lutlsky</b></p>
<p>-هدفت الدراسة إلى توضيح فوائد النظام على صعيد اتخاذ القرار وتسعير الخدمة العلاجية ودراستنا هدفها تتبع التكاليف غير المباشرة في تخفيض تكلفة المنتج. -الدراسات السابقة في إحدى مستشفيات كندا، أما دراستنا بالجزائر في مؤسسة اقتصادية ( وحدة إنتاج الكهرباء) -توصلت الدراسات في نتائجها إلى تحديد تكاليف أنشطتها بدقة أكبر.</p>	<p>تشارك الدراسات كونهما درسا طريقة ABC كمتغير مستقل. اعتمدت الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي -اعتمدت الدراسات على دراسة حالة</p>	<p><b>Grandlich</b></p>

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على ما جاء سابقا



### خلاصة الفصل :

تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من أهم التطورات الحديثة في أساليب محاسبة التكاليف، والتي تهدف إلى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية، حيث يتلخص مفهوم هذا النظام انه يركز على الأنشطة الذي سوف يتم توزيع التكاليف بناء عليه. حيث تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمبدأ الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك أنشطة .

ويهدف هذا النظام إلى تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق، وذلك باستخدام مسببات التكلفة، ويتم تطبيق طريقة ABC بإتباع مجموعة من الخطوات تبدأ بتحليل الأنشطة وتجميعها في المراكز التكلفة، ثم اختيار مسبب التكلفة الملائم لكل مركز ثم حساب معدل التكلفة وفي الأخير تحليل تكلفة الأنشطة على المنتجات .

أما الفصل الثاني فسنحاول إسقاط الجانب النظري لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة على دراسة حالة وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ورقلة ومعرفة محاسبة التكاليف التي تستخدمها .

# الفصل الثاني

دراسة حالة لتطبيق طريقة  
التكاليف على الأنشطة في  
وحدة إنتاج الكهرباء حاسي

مسعود

## **تمهيد:**

تعد مؤسسة سونلغاز من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني، وسوف نقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط الجانب النظري على وحدة من وحدات هذه المؤسسة وهي وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ورقلة التي تضم ستة محطات إنتاج، بما أن الوحدة تقوم بإنتاج منتج واحد (الكهرباء)، قمنا بتتبع التكاليف غير المباشرة في المحطات الستة.

تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه الوحدة، حيث تبرز أهميتها في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة وتحديد نصيب كل وحدة منها.

سوف نقوم بدراسة التكاليف غير المباشرة، ومحاولة تحليل النظام المتبع في الوحدة ومحاولة إسقاطه على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، واستخراج النتائج المتحصل عليها من المقارنة بين نظام المستعمل في الوحدة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

من هنا جاء تقسيم الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** طريقة وأدوات الدراسة.
- **المبحث الثاني:** عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

## المبحث الأول:طريقة وأدوات الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث لطريقة الدراسة أي الإجراءات التي اتبعناها خلال الدراسة وكذا المنهج والأدوات التي استعملناها من اجل جمع المعلومات اللازمة وتحليلها ولهذا سنتناول هذا المبحث من خلال مطلبين .

**المطلب الأول:طريقة الدراسة:**من أجل الإجابة على الإشكالية واستخلاص نتائج الدراسة الميدانية سنتطرق لعرض كيفية إجراء هذه الدراسة وذلك من خلال معرفة منهج الدراسة وعينة الدراسة وطبيعة متغيرات الدراسة.

### الفرع الأول:منهج وعينة الدراسة:

#### أولاً:منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وللوصول إلى الأهداف المرجوة واستخلاص النتائج قمنا باستخدام المنهج دراسة الحالة لجمع المعلومات .

#### ثانياً- عينة الدراسة:

قمنا باختيار ناحية إنتاج الكهرباء بحاسي مسعود كونها إحدى المؤسسات ذات الأهمية البالغة والتي تطبق المحاسبة التحليلية وتتم بنظام التكاليف.

**1-التعريف بمجمع سونلغاز:** تم إنشاء مجمع سونلغاز بمقتضى المرسوم 69/59 في 28/07/1969 تحت إسم الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ذات الأسهم تمثل أهم نشاطاتها في :

أ-إنتاج، نقل، تصدير واستغلال الكهرباء.

ب- نقل الغاز الطبيعي عبر القنوات الثانوية وتوزيعه على الزبائن من مواطنين وأصحاب المنشآت الصناعية عبر التراب الوطني .

أما في علاقتها مع الدولة فإنها تخضع لقواعد القانون العام ، وبانفتاح الشركة على السوق الدولية تنفيذاً لقرارات الدولة قامت الشركة بانتهاج سياسة جديدة قصد تصدير فائض الإنتاج في الكهرباء وتقديم خدمات للخارج في مجال صيانة التوربينات والمولدات الكهربائية ، المحولات الكهربائية والهندسة الميكانيكية لما تكتسب من خبرة في اليد العاملة ومعدات متطورة في هذا المجال ، وذلك بعقد إتفاقيات مع دول إفريقية ودول أوروبية لتصدير الفائض من الكهرباء كسياسة لجلب العملة الصعبة<sup>1</sup>.

وقد قام المجمع بإعادة هيكلة نفسه في شكل شركات تابعة للمجمع خلال السنوات 2023/2022 ويضم 12 شركة حيث أن أهم الفروع المكلفة بالنشاطات الأساسية هي:

-سونلغاز إنتاج الكهرباء SPE

-سونلغاز نقل الكهرباء STG

-سونلغاز توزيع الكهرباء والغاز SADEG

<sup>1</sup>Echo songaz sep-22 نشرية

قد تمت الدراسة الميدانية لبحثنا في سونلغاز لإنتاج الكهرباء وبالضبط بوحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ، التابعة لناحية إنتاج حاسي مسعود .

قد وزعت سونلغاز إنتاج الكهرباء على مديرية عامة وأربع نواحي إنتاج للكهرباء:

\* ناحية إنتاج كهرباء الجزائر.

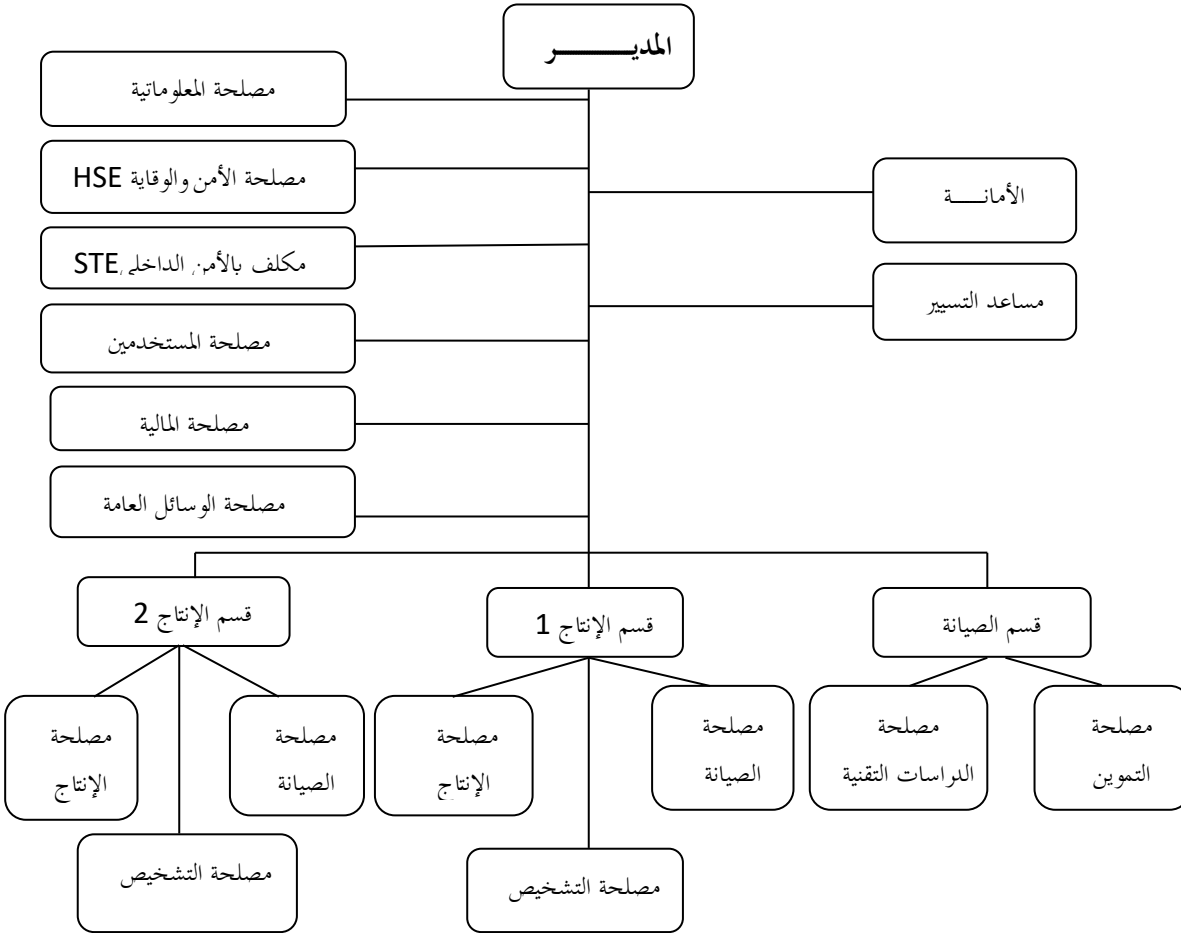
\* ناحية إنتاج كهرباء وهران.

\* ناحية إنتاج كهرباء عنابة.

\* ناحية إنتاج كهرباء حاسي مسعود.

كما تحتوي المديرية على عدة أقسام ، وستوضح هذا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

### الشكل(2-1): الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مقابلة مع المؤطر في الوحدة

2-أقسام الإنتاج : يضم كل قسم عدة محطات توليد الكهرباء .

- قسم الإنتاج 1(مصلحة الإنتاج ):تضم 02 مراكز توليد للكهرباء.

- قسم الإنتاج 2(مصلحة الإنتاج ): تضم 04 مراكز توليد إنتاج للكهرباء .

في كل مركز عدة مولدات (تورينات غازية ) ذات قدرة إنتاج مختلفة ما بين 20 ميغاواط و 120 ميغاواط .

الفرع الثاني: تحديد متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في:

-المتغير المستقل:هو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

-المتغير التابع:هو التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع المعلومات:

سيتم تحديد أدوات الدراسة المستعملة في جمع المعلومات والبيانات والمتمثلة في استخدام البرنامج الحاسبي المعتمد، أسلوب المقابلة الشخصية.

أولاً- البرنامج الحاسبي المعتمد:

تستخدم الشركة برنامج محاسبي يسمى بحساب تم إعداده وتطويره من طرف المهندسين والخبراء وإطارات الشركة يتم من خلاله معالجة كل الوثائق المحاسبة بصفة دقيقة وكذا متابعة حركة الاستثمارات حيث أنه تتم معالجة الوثيقة المحاسبية بمرحلة واحدة يتم من خلالها تقييد المحاسبة العامة والتحليلية ، وقد أثبت هذا البرنامج نجاعته من خلال استعماله لأكثر من عشر سنوات ولقي السهولة في عرض جل الجداول المحاسبية والمالية التي تمت الاستعانة بها في جمع البيانات والمتمثلة في : ميزان المراجعة التحليلية وجدول حسابات النتائج .

ثانياً- المقابلة الشخصية:

باعتقاد أسلوب المقابلة الشخصية مع موظفي وإطارات الشركة وبالأخص إطارات دائرة المالية والمحاسبة وهذا للحصول على المعلومات والنتائج بشكل دقيق .

ثالثاً - البرامج المستعملة:

استعملنا برنامج EXCEL2010 في معالجة البيانات المتحصل عليها وحساب التكاليف والنتائج .

## المبحث الثاني:نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء:

في هذه الدراسة سيتم التطرق لدراسة النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف في المؤسسة .

### المطلب الأول: عرض طريقة الأقسام المتجانسة ومحاولة تطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء:

قامت دراستنا على طريقة توزيع التكاليف الغير مباشرة لمصالح التسيير والتكاليف المباشرة لمصالح الإنتاج للوحدة والتي تتمثل في:

#### أولا-مصالح التسيير:

\* الإدارة المركزية ( المديرية العامة ) ومديرية الإنتاج ناحية حاسي مسعود .

\*مديرية الوحدة .

\*مصلحة المعلوماتية .

\* مصلحة الأمن والوقاية.

\* مصلحة المستخدمين.

\* مصلحة المالية .

\* مصلحة الوسائل العامة.

#### ثانيا-مصالح الإنتاج:

\* قسم الإنتاج 1 .

\* قسم الإنتاج 2 .

### الفرع الأول: عرض نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة:

تنقسم التكاليف في الشركة ( الوحدة ) إلى نوعين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة حيث يتم حساب ومراقبة وتسيير وتحليل هذه التكاليف على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة للوحدة بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة وتعتمد شركة إنتاج الكهرباء على مراقبة وتحليل هذه التكاليف على مستويان .

\*مستوى 1 : المراقبة على مستوى دائرة المالية والمحاسبة للناحية ( حاسي مسعود ) .

\*مستوى 2 : المراقبة على مستوى مديرية المالية والمحاسبة للإدارة المركزية ( الجزائر ) .

تستخدم الشركة ترميم خاص بكل وحدة فيما يخص مراكز التحميل ( حسابات المحاسبة التحليلية) ومن أمثلة ذلك:

923- هذا الرقم يشار به لمصالح التسيير والأقسام التقنية ويتم تحميل قي التكاليف الغير مباشرة.

9231551-أمانة المدير

9231552 قسم الإنتاج1( التسيير ) .

9231553 قسم الإنتاج2( التسيير ) .

9231554 مصلحة =الموارد البشرية .

9231555 مصلحة المالية والمحاسبة .

9231556 مصلحة الوسائل العامة .

9231558 قسم الصيانة.

932 :هذا الرقم يشار به لمصالح وأقسام الإنتاج ويتم فيه تحميل أغلب التكاليف المباشرة .

\*\*9321521 التكاليف المباشرة لمحطة توليد الكهرباء HMO.

\*\*9321552 التكاليف المباشرة لمحطة توليد الكهرباء HMN1/2

\*\*9321553 التكاليف المباشرة لمحطة توليد الكهرباء HMS

\*\*93615532 التكاليف المباشرة لمحطة توليد الكهرباء EOD

\*\*9361522 التكاليف المباشرة لمحطة توليد الكهرباء ورقلة.

أما بالنسبة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة على أقسام الإنتاج تتم حسب حجم إنتاج كل محطة توليد ( إنتاج ) .

- حجم إنتاج محطة توليد الكهرباء HMO 1234.29 جيقاواط .

- حجم إنتاج محطة توليد الكهرباء ورقلة OGX 242.59 جيقاواط.

- حجم إنتاج محطة توليد الكهرباء HMN1 303.24 جيقاواط.

- حجم إنتاج محطة توليد الكهرباء HMN2 505.40 جيقاواط.

- حجم إنتاج محطة توليد الكهرباء HMS 101.08 جيقاواط.

- حجم إنتاج محطة توليد الكهرباء EOD 231,34 جيقاواط.

إجمالي إنتاج الوحدة 2626.94 جيقاواط.



جدول رقم (1-2) توزيع الأعباء غير مباشرة

الوحدة(دج)

معدل التحميل	ساعات دوران الآلة	مجموع التوزيع الثانوي	قسم الإنتاج 2 (تسيير)	قسم الإنتاج 1 (تسيير)	قسم الصيانة	مصلحة الوسائل العامة	مصلحة المالية والمحاسبة	مصلحة المستخدمين	أمانة المديرية	توزيع التكاليف غير المباشرة للمديرية الجهوية	توزيع التكاليف غير المباشرة للمديرية العامة	الإنتاج 2021	وحدة إنتاج HMO
		//	9231552	9231522	9231558	9231556	9231555	9231554	9231551				حساب المحاسبة التحليلية
		945, 992,760.57	159, 308,792.28	188, 510,107.86	274, 001,511.15	123, 159,804.31	27, 878,064.84	59, 015,692.47	12,896.00	10, 545,474.81	103, 560,416.85		مجموع التوزيع الأول لكل قسم/مصلحة
15,446.95	28984.50	447, 722,361.95	75, 398,154.97	89, 218,643.38	129, 680,277.55	58, 289,450.81	13, 194,216.23	27, 931,128.36	6,103.46	4, 990,994.74	49, 013,392.46	1243.29	محطة إنتاج HMO
3,251.08	26871.13	87, 360,460.87	14, 711,835.12	17, 408,515.78	25, 303,468.79	11, 373,551.38	2, 574,481.22	5, 449,976.27	1,190.92	973,852.63	9, 563,588.77	242.59	محطة الإنتاج OGX
2,914.82	37463.86	109, 200,576.09	18, 389,793.89	21, 760,644.73	31, 629,335.99	14, 216,939.22	3, 218,101.52	6, 812,470.33	1,488.65	1, 217,315.79	11, 954,485.97	303.24	محطة الإنتاج HMN 1
12,742.19	14283.33	182, 000,960.14	30, 649,656.49	36, 267,741.21	52, 715,559.98	23, 694,898.70	5, 363,502.53	11, 354,117.22	2,481.08	2, 028,859.65	19, 924,143.28	505.40	محطة الإنتاج HMN 2
2,702.26	13470.24	36, 400,192.03	6, 129,931.30	7, 253,548.24	10, 543,112.00	4, 738,979.74	1, 072,700.51	2, 270,823.44	496.22	405,771.93	3, 984,828.66	101.08	محطة الإنتاج HMS
3,510.19	23729.67	83, 308,209.49	14, 029,420.51	16, 601,014.52	24, 129,756.85	10, 845,984.46	2, 455,062.83	5, 197,176.85	1,135.68	928,680.07	9, 119,977.72	231.34	محطة الإنتاج ELOUED
	144802.36	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2626.94	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على الملحق رقم (2)

تم توزيع التكاليف غير المباشرة حسب حجم إنتاج كل محطة على مرحلتين:

**التوزيع الأولي:** قمنا بتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام.

**التوزيع الثانوي:** يتوزع على حسب إنتاج كل محطة، ويحسب بالعلاقة التالية:

**مثال:** توزيع التكاليف غير المباشرة لمصلحة أمانة المدير على جميع محطات الإنتاج

- محطة إنتاج HMO = (مجموع أولي لمصلحة أمانة المدير × حجم إنتاج محطة HMO) ÷ مجموع الإنتاج لكل المحطات

$$6,103.46 = 2626.94 \div (1243.29 \times 12,896.00 =$$

$$1,190.92 = 2626.94 \div (242.59 \times 12,896.00) =$$

$$1,488.65 = 2626.94 \div (303.24 \times 12,896.00) =$$

$$2,481.08 = 2626.94 \div (505.40 \times 12,896.00) =$$

$$496.22 = 2626.94 \div (101.08 \times 12,896.00) =$$

$$1,135.68 = 2626.94 \div (231.34 \times 12,896.00) =$$

بعد توزيع الأعباء غير المباشرة على كل الأقسام وتحميلها للكهرباء يتم تجميع الأعباء المباشرة للوحدة، والتي تمثل الجزء

الأكبر لأنها تشمل الصيانة الدورية واستهلاك الغاز الذي يمثل المادة الأولية لتشغيل مولدات الكهرباء ويوضح هذا في

الجدول التالي:

## جدول (2-2) تجميع التكاليف المباشرة

(الوحدة دج)

تكلفة الإنتاج الإجمالية	محطة الإنتاج ELOUED	محطة الإنتاج HMS	محطة الإنتاج HMN 1 و HMN 2	محطة الإنتاج OGX	محطة الإنتاج HMO	
	9361523*	9321553**	9321552**	**9361522	9321521**	
	151,920,189.51	240,641,153.74	1,320,752,288.72	753,969,673.21	1,825,955,577.68	مجموع التكاليف
1,717,295,553.14	60,763,075.80	96,256,461.50	528,300,915.49	301,587,869.28	730,382,231.07	الصيانة الدورية
2,575,943,329.72	91,152,113.71	144,384,692.24	792,451,373.23	452,381,803.93	1,095,573,346.61	استهلاك الغاز
4,293,238,882.86						

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على الملحق رقم (2)

بعد حساب قيمة التكاليف المباشرة، وذلك بجمع كل من قيمة الصيانة الدورية لمولدات الكهرباء وقيمة المادة الأولية المستهلكة (الغاز) بعد ذلك تأتي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في حساب تكلفة الوحدة لإنتاج الكهرباء في كل محطة حيث تحسب كما يلي:

$$\text{إجمالي تكاليف المنتج} = \text{استهلاك المادة الأولية} + \text{التكاليف المباشرة} + \text{التكاليف غير المباشرة}$$

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = \text{ساعات دوران المولد} \times \text{معدل التحميل}$$

$$\text{معدل التحميل} = \text{إجمالي التكاليف غير مباشرة للوحدة} / \text{إجمالي ساعات دوران الآلة للوحدة}$$

**التطبيق العددي:** - إجمالي التكاليف غير المباشرة = 945992760.57 دج

- إجمالي ساعات دوران الآلة = 144802.36 ساعة

$$\text{معدل التحميل} = 945992760.57 \div 144802.36 = 6532.99 \text{ دج/ساعة دوران الآلة}$$

وباستخدام معدل التحميل السابق يتم تحميل المحطات 6 تكاليف غير المباشرة كما يلي :

- ما يخص محطة الإنتاج HMO = 28984.50 ساعة  $\times$  6532.99 دج = 189355448.65 دج
- ما يخص محطة الإنتاج OGX = 26871.13 ساعة  $\times$  6532.99 دج = 175548823.57 دج
- ما يخص محطة الإنتاج HMN1 = 37463.86 ساعة  $\times$  6532.99 دج = 244751022.74 دج
- ما يخص محطة الإنتاج HMN2 = 14283.33 ساعة  $\times$  6532.99 دج = 93312852.05 دج
- ما يخص محطة الإنتاج HMNS = 13470.24 ساعة  $\times$  6532.99 دج = 88000943.21 دج
- ما يخص محطة الإنتاج ELOUED = 23729.67 ساعة  $\times$  6532.99 دج = 155025696.81 دج

يتم توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

جدول (2-3) حساب متوسط تكلفة الوحدة من الكهرباء للمحطات بطريقة الأقسام المتجانسة

الوحدة(دج)

محطة الإنتاج ELOUED	محطة الإنتاج HMS	محطة الإنتاج HMN2	محطة الإنتاج HMN 1	محطة الإنتاج OGX	محطة الإنتاج HMO	
91152113.71	144384692.24	495282108.26	297169264.96	452381803.93	109557334.51	استهلاك الغاز
60768075.80	96256461.50	330188072.18	198112843.30	301587869.28	730382231.07	التكاليف المباشرة (الصيانة الدورية)
155025696.81	88000943.21	93312852.05	244751022.74	175548823.57	189355448.65	التكاليف غير المباشرة
306945886.32	328642096.95	918783.32.49	740033131	929518496.78	2015311026.33	إجمالي تكاليف الكهرباء
<b>231.34</b>	<b>101.08</b>	<b>505.4</b>	<b>303.24</b>	<b>242.59</b>	<b>1243.29</b>	حجم الإنتاج
1326817.17	325136.85	1817932.39	2440420.56	3831643.91	1620950.08	متوسط تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملحق رقم (2)

تم حساب تكلفة متوسط الوحدة لكل محطة بقسمة إجمالي تكاليف الكهرباء على حجم إنتاج كل محطة، تم تحميل التكاليف غير المباشرة لكل محطة وفق طريقة الأقسام المتجانسة بمعدل تحميل واحد وعلى أساس وحدة قياس واحدة في كل محطات إلا و هي ساعات دوران المولد.

كما كانت تكلفة الوحدة الواحدة من الكهرباء في محطة OGX أكبر حيث تقدر بـ 3831643.91 دج/جيجا واط سائم تليها محطة HMN1 بتكلفة وحدوية قدرها 2440420.56 دج/جيجا واط سائم تليها محطة HMN2 بتكلفة وحدوية قدرها 1817932.39 دج/جيجا واط ساو بعدها محطة HMO بتكلفة قدرها 1620950.08 دج/جيجا واط سا و بعدها محطة OLOUED بتكلفة قدرها بـ 1326817.17 دج/جيجا واط سا وأخيرا محطة HMS بتكلفة قدرها 325136.85 دج/جيجا واط سا

الفرع الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء محل الدراسة:

بعد دراستنا لنظام التكاليف المتبع في الوحدة لمعالجة تكاليفها سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في هذه الوحدة من خلال تتبع مراحل تطبيق هذا النظام.

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة:

نظرا لتعدد الأقسام في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ، نتج عنه تعدد في الأنشطة. لذا قمنا بتحديد هذه الأنشطة استنادا إلى المهام التي يقوم بها كل قسم في الوحدة ، ومن خلال هذا كان التقسيم كما يلي:

✓ مصلحة المستخدمين: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- تسيير المستخدمين

- تسيير تكوين المستخدمين

✓ مصلحة المالية والمحاسبة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)

- تسيير الاستثمارات

✓ مصلحة الوسائل العامة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- تسيير الوسائل العامة للمحطات

- متابعة تسيير الطلبات العامة

✓ قسم الصيانة والدراسة التقنية: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء

- متابعة وتسيير الصفقات

- تسيير المخزونات قطع الغيار

- متابعة تسيير الطلبات

✓ قسم الإنتاج 1 (تسيير): يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء

- متابعة وتحسين نوعية المنتج

- صيانة المنشآت الطاقوية

✓ قسم الإنتاج 2 (تسيير): يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء

- متابعة وتحسين نوعية المنتج

- صيانة المنشآت الطاقوية

✓ المديرية العامة لمديرية الجهوية، أمانة المدير:

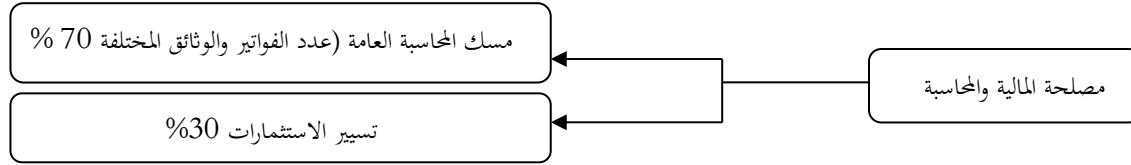
- ساعات العمل المباشرة

بعد تطبيق المرحلة الأولى والمتمثلة في تحديد الأنشطة تنتقل إلى المرحلة الثانية من تطبيق هذا النظام والمتمثلة في تحديد تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة.

\* المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة:

بعد تحديد الأنشطة التي يقوم بها كل قسم تأتي المرحلة التي تليها حيث نقوم بتحديد تكلفة الأنشطة السالفة الذكر. حاولنا وبمساعدة رؤساء الأقسام تحديد هذه التكاليف وهذا من خلال وضع نسب تقريبية تمثل نسبة النشاط بالنسبة للقسم الذي يقوم بهذا النشاط ويمكن توضيح ذلك في المثال التالي:

مثال: تحديد نسبة الأنشطة في مصلحة المالية والمحاسبة



من خلال هذه النسب يمكن حساب تكلفة النشاط كما يلي :

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

مثال: مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة) =  $27878064.84 \times 70\% = 19514645.39$  دج

- تسيير الاستثمارات =  $27878064.84 \times 30\% = 8363419.45$  دج

والجدول التالي يوضح نسب النشاطات الباقية وتكلفة كل نشاط

جدول (2-4) يوضح حساب تكلفة كل نشاط

الوحدة(دج)

الأقسام	تكلفة القسم/المصلحة	الأنشطة	النسب	تكلفة النشاط
مصلحة المستخدمين	59,015,692.47	تسيير المستخدمين	95%	56,064,907.85
		تسيير تكوين المستخدمين	5%	2,950,784.62
مصلحة المالية والمحاسبة	27,878,064.84	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	70%	19,514,645.39
		تسيير الاستثمارات	30%	8,363,419.45
مصلحة الوسائل العامة	123,159,804.31	تسيير الوسائل العامة للمحطات	70%	86,211,863.02
		متابعة تسيير الطلبات العامة	30%	36,947,941.29
قسم الصيانة والدراسات التقنية	274,001,511.15	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	30%	82,200,453.35
		متابعة و تسيير الصفقات	30%	82,200,453.35
		تسيير المخزونات	20%	54,800,302.23
		متابعة تسيير الطلبات	20%	54,800,302.23
قسم الإنتاج 1 (تسيير)	188,510,107.86	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	50%	94,255,053.93
		متابعة وتحسين نوعية المنتج	20%	37,702,021.57

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

56,553,032.36	30%	صيانة المنشآت الطاقوية		
79,654,396.14	50%	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	159,308,792.28	قسم الإنتاج 2 (تسيير)
31,861,758.46	20%	متابعة وتحسين نوعية المنتج		
47,792,637.68	30%	صيانة المنشآت الطاقوية		
103,560,416.85	100%	ساعات عمل مباشرة	103,560,416.85	توزيع التكاليف غير المباشرة للمديرية العامة
10,545,474.81	100%	ساعات عمل مباشرة	10,545,474.81	توزيع التكاليف غير المباشرة للمديرية الجهوية
12,896.00	100%	ساعات عمل مباشرة	12,896.00	أمانة المديرية

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على الملحق رقم (2)

بعد تحديد الأنشطة وحساب تكلفة كل نشاط تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

**المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة ومعدل تحميل لكل نشاط:**

تعتبر هذه المرحلة أهم وأصعب مرحلة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة للأنشطة وهذا نتيجة لعدم توفر البيانات المرتبطة بمسبب التكلفة الواجب اختياره وتعتمد هذه المرحلة على المعرفة الجيدة للأنشطة والمسببات الأقرب لكل نشاط ، ومن اجل ذلك قمنا بالتشاور مع مسؤولي الأقسام ومحاوله الحصول على معلومات دقيقة وكانت كالتالي:

$$\text{التكلفة الوحديّة للنشاط} = \text{تكلفة النشاط} \div \text{عدد مسببات النشاط}$$

**مثال:** مثال على ذلك نشاط تسيير المستخدمين ونشاط تسيير الاستثمارات

$$\text{معدل التحميل لتسيير المستخدمين} = 56,064,907.85 \div 495 = 113,262.44$$

$$\text{معدل التحميل لتسيير الاستثمارات} = 8,363,419.45 \div 12580 = 664.82$$

الجدول التالي يوضح مسببات التكلفة والتكلفة الوحديّة لكل نشاط.

**الجدول رقم (2-5) مسببات التكلفة ومعدل التحميل لكل نشاط**

الوحدة(دج)

الأقسام	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسببات التكلفة	حجم المسببات	معدل التحميل
مصلحة المستخدمين	تسيير المستخدمين	56,064,907.85	عدد المستخدمين	495	113,262.44 دج/مستخدم
	تسيير تكوين المستخدمين	2,950,784.62	عدد دورات التكوين	675	4,371.53 دج/دورة تكوين
مصلحة المالية والمحاسبة	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19,514,645.39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	3850	5,068.74 دج/فاتورة
	تسيير الاستثمارات	8,363,419.45	عدد الإستثمارات	12580	664.82 دج/استثمار
مصلحة الوسائل العامة	تسيير الوسائل العامة للمحطات	86,211,863.02	الإنتاج	2626.94	32,818.36 دج/ميغا واط

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

متابعة تسيير الطلبات العامة	36,947,941.29	عدد الطلبات	920	40,160.81 دج/طلبية
دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	82,200,453.35	عدد الدراسات	45	1,826,676.74 دج/دراسة
متابعة و تسيير الصفقات	82,200,453.35	عدد الصفقات	60	1,370,007.56 دج/صفقة
تسيير مخزونات قطع الغيار	54,800,302.23	عدد بوابات قطع الغيار	11325	4,838,88 دج/صفقة
متابعة تسيير الطلبات	54,800,302.23	عدد الطلبات	650	84,308.16 دج/طلبية
مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	94,255,053.93	قوة إنتاج المحطة Puisseance ((Méga Wat	540	174,546.40 دج/ميقاواط
متابعة وتحسين نوعية المنتج	37,702,021.57	معدل الزيادة	10.6	3,556,794.49 دج/معدل الزيادة
صيانة المنشآت الطاقوية	56,553,032.36	عدد التدخلات	42	1,346,500.77 دج/تدخل
مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	79,654,396.14	قوة إنتاج المحطة Puisseance ((Méga Wat	460	173,161.73 دج/ميقاواط
متابعة وتحسين نوعية المنتج	31,861,758.46	معدل الزيادة	15.9	2,003,884.18 دج/معدل الزيادة
صيانة المنشآت الطاقوية	47,792,637.68	عدد التدخلات	102	468,555.27 دج/تدخل
ساعات العمل المباشرة	12,896.00	ساعات العمل المباشرة	8760	1.47 دج/الساعة
ساعات العمل المباشرة	103,560,416.85	ساعات العمل المباشرة	8760	11,821.97 دج/الساعة
ساعات العمل المباشرة	10,545,474.81	ساعات العمل المباشرة	8760	1,203.82 دج/الساعة

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على الملحق رقم (2)

### المرحلة الرابعة: نصيب كل محطة من الأنشطة وحساب تكلفة النشاط لكل محطة:

في هذه المرحلة قمنا بتحديد نصيب كل محطة من الأنشطة وحساب تكلفة النشاط لكل محطة وكان هذا على

النحو التالي:

✓ نشاط تسيير المستخدمين:

تكلفة النشاط لكل محطة = حجم المسبب لكل محطة × معدل التحميل لكل نشاط

$$* \text{تكلفة النشاط لمحطة إنتاج HMO} = 113262.44 \times 211 = 23898374.86$$

ولتوضيح ذلك انظر الملحق رقم (2)

✓ نشاط مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء:

$$* \text{تكلفة النشاط لمحطة إنتاج HMN1} = 173161.73 \times 100 = 17316173.07$$

ولتوضيح ذلك انظر الملاحق من رقم (1-10)



المرحلة الخامسة: تجميع وحساب التكاليف غير المباشرة لكل محطة

الجدول ( 2-6): حساب التكلفة الغير مباشرة لمحطة الإنتاج HMO حسب ABC

(الوحدة:دج)

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات	حجم المسيبات لكل محطة	تكلفة النشاط لكل محط
محطة الإنتاج HMO	تسيير المستخدمين	56 064 907,85	عدد المستخدمين	495	211	23 898 374,86
محطة الإنتاج HMO	تكوين المستخدمين	2 950 784,62	عدد دورات التكوين	675	225	983 594,87
محطة الإنتاج HMO	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19 514 645,39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	3 850	1 503	7 618 314,81
محطة الإنتاج HMO	تسيير الإستثمارات	8 363 419,45	عدد الإستثمارات	12 580	4 863	3 233 013,42
محطة الإنتاج HMO	تسيير الوسائل العامة للمحطات	86 211 863,02	الإنتاج	2 627	1 243	40 802 738,99
محطة الإنتاج HMO	متابعة تسيير الطلبيات العامة	36 947 941,29	عدد الطلبيات	920	421	16 907 699,22
محطة الإنتاج HMO	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	82 200 453,35	عدد الدراسات	45	24	43 840 241,78
محطة الإنتاج HMO	متابعة و تسيير الصفقات	82 200 453,35	عدد الصفقات	60	30	41 100 226,67
محطة الإنتاج HMO	تسيير مخزونات قطع الغيار	54 800 302,23	عدد بوابات قطع الغيار	11 325	4 445	21 508 816,20
محطة الإنتاج HMO	متابعة تسيير الطلبيات	54 800 302,23	عدد الطلبيات	650	401	33 807 571,07
محطة الإنتاج HMO	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	94 255 053,93	قوة إنتاج المحطة (Puisance (Méga Wat)	540	440	76 800 414,31
محطة الإنتاج HMO	متابعة وتحسين نوعية المنتج	37 702 021,57	معدل الزيادة	11	8	27 742 997,01
محطة الإنتاج HMO	صيانة المنشآت الطاقوية	56 553 032,36	عدد التدخلات	42	28	37 702 021,57
محطة الإنتاج HMO	أمانة مديرية الوحدة	12 896,00	ساعات العمل المباشرة	8 760	3 948	5 812,03
محطة الإنتاج HMO	المديرية العامة	103 560 416,85	ساعات العمل المباشرة	8 760	3 948	46 673 119,37
محطة الإنتاج HMO	المديرية الجهوية	10 545 474,81	ساعات العمل المباشرة	8 760	3 948	4 752 686,59
المجموع						427 377 642,79

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

محطة إنتاج HMO:

لتتبع وحساب التكاليف غير المباشرة تأخذ أعلى قيمة عند أكبر مسبب في نشاط تسيير الاستثمارات ب (4863) ثم يليها نشاط تسيير المخزون قطع الغيار (4445) ثم يليها أمانات المديرية (3948) ، وكانت اقل قيمة صيانة منشآت الطاقوية (28) ثم دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء (24) وكادت تنعدم في متابعة وتحسين نوعية المنتج (8).

الجدول ( 2-7 ) : حساب التكلفة الغير مباشرة لمحطة الإنتاج OGX حسب ABC

الوحدة(دج)

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات	حجم المسيبات لكل محطة	تكلفة النشاط لكل محط
محطة الإنتاج OGX	تسيير المستخدمين	56 064 907,85	عدد المستخدمين	495	30	3 397 873,20
محطة الإنتاج OGX	تكوين المستخدمين	2 950 784,62	عدد دورات التكوين	675	93	406 552,55
محطة الإنتاج OGX	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19 514 645,39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	3 850	134	679 211,03
محطة الإنتاج OGX	تسيير الإستثمارات	8 363 419,45	عدد الإستثمارات	12 580	1 382	918 779,47
محطة الإنتاج OGX	تسيير الوسائل العامة للمحطات	86 211 863,02	الإنتاج	2 627	243	7 961 405,99
محطة الإنتاج OGX	متابعة تسيير الطلبات العامة	36 947 941,29	عدد الطلبات	920	105	4 216 884,60
محطة الإنتاج OGX	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	82 200 453,35	عدد الدراسات	45	2	3 653 353,48
محطة الإنتاج OGX	متابعة و تسيير الصفقات	82 200 453,35	عدد الصفقات	60	3	4 110 022,67
محطة الإنتاج OGX	تسيير مخزونات قطع الغيار	54 800 302,23	عدد بوابات قطع الغيار	11 325	1 013	4 901 784,21
محطة الإنتاج OGX	متابعة تسيير الطلبات	54 800 302,23	عدد الطلبات	650	51	4 299 716,02
محطة الإنتاج OGX	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	94 255 053,93	قوة إنتاج المحطة (Puisance (Méga Wat)	540	100	17 454 639,62
محطة الإنتاج OGX	متابعة وتحسين نوعية المنتج	37 702 021,57	معدل الزيادة	11	3	9 959 024,57
محطة الإنتاج OGX	صيانة المنشآتالطاقوية	56 553 032,36	عدد التدخلات	42	14	18 851 010,79
محطة الإنتاج OGX	أمانة مديرية الوحدة	12 896,00	ساعات العمل المباشرة	8 760	276	406,31
محطة الإنتاج OGX	المديرية العامة	103 560 416,85	ساعات العمل المباشرة	8 760	276	3 262 862,45
محطة الإنتاج OGX	المديرية الجهوية	10 545 474,81	ساعات العمل المباشرة	8 760	276	332 254,69
		84 405 781,64	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

محطة إنتاج OGX/

لتتبع وحساب التكاليف غير المباشرة في محطة إنتاج OGX وتأخذ أعلى قيمة عند أكبر في نشاط تسيير الاستثمارات ب (1382) ثم يليها نشاط تسيير المخزونان قطع الغيار (1013)، وكانت اقل قيمة في المديريات (276) وكادت تنعدم في متابعة وتحسين نوعية المنتج (3) ودراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء.

الجدول ( 2-8 ) : حساب التكلفة الغير مباشرة لمحطة الإنتاج HMN 1 حسب ABC

الوحدة(دج)

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسببات	حجم المسببات لكل محطة	تكلفة النشاط لكل محطة	
محطة الإنتاج HMN 1	تسيير المستخدمين	56 064 907,85	عدد المستخدمين	495	66	7 475 321,05	
محطة الإنتاج HMN 1	تكوين المستخدمين	2 950 784,62	عدد دورات التكوين	675	100	437 153,28	
محطة الإنتاج HMN 1	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19 514 645,39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	3 850	485	2 458 338,44	
محطة الإنتاج HMN 1	تسيير الإستثمارات	8 363 419,45	عدد الإستثمارات	12 580	1 308	869 582,88	
محطة الإنتاج HMN 1	تسيير الوسائل العامة للمحطات	86 211 863,02	الإنتاج	2 627	303	9 951 839,53	
محطة الإنتاج HMN 1	متابعة تسيير الطلبات العامة	36 947 941,29	عدد الطلبات	920	203	8 152 643,57	
محطة الإنتاج HMN 1	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	82 200 453,35	عدد الدراسات	45	5	9 133 383,71	
محطة الإنتاج HMN 1	متابعة و تسيير الصفقات	82 200 453,35	عدد الصفقات	60	1	1 370 007,56	
محطة الإنتاج HMN 1	تسيير مخزونات قطع الغيار	54 800 302,23	عدد بوابات قطع الغيار	11 325	2 522	12 203 652,29	
محطة الإنتاج HMN 1	متابعة تسيير الطلبات	54 800 302,23	عدد الطلبات	650	43	3 625 250,76	
محطة الإنتاج HMN 1	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	79 654 396,14	قوة إنتاج المحطة (Mega Wat)	460	100	17 316 173,07	
محطة الإنتاج HMN 1	متابعة وتحسين نوعية المنتج	31 861 758,46	معدل الزيادة	16	3	6 813 206,21	
محطة الإنتاج HMN 1	صيانة المنشآت الطاقوية	47 792 637,68	عدد التدخلات	102	21	9 839 660,70	
محطة الإنتاج HMN 1	أمانة مديرية الوحدة	12 896,00	ساعات العمل المباشرة	8 760	1 248	1 837,24	
محطة الإنتاج HMN 1	المديرية العامة	103 560 416,85	ساعات العمل المباشرة	8 760	1 248	14 753 812,81	
محطة الإنتاج HMN 1	المديرية الجهوية	10 545 474,81	ساعات العمل المباشرة	8 760	1 248	1 502 369,01	
		المجموع					105 904 232,12

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

### محطة إنتاج HMN 1:

لتتبع وحساب التكاليف غير المباشرة تأخذ أعلى قيمة عند أكبر مسبب نشاط تسيير المخزونان قطع الغيار (2522) ثم يليها في نشاط تسيير الاستثمارات ب (1308) وأمانات المديرية (1248) ، حيث نجد هذه الأنشطة هي الرئيسية في الوحدة وكانت اقل قيمة عند تسيير المستخدمين (66مستخدم) ثم متابعة تسيير الطلبات (43)وتكاد تنعدم في متابعة وتحسين نوعية المنتج(3).

### الجدول ( 2-9 ): حساب التكلفة الغير مباشرة لمحطة الإنتاج HMN 2 حسب ABC

الوحدة(دج)

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسببات	حجم المسببات لكل محطة	تكلفة النشاط لكل محطة
---------------	---------	--------------	----------------	--------------	-----------------------	-----------------------

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

12 458 868,41	110	495	عدد المستخدمين	56 064 907,85	تسيير المستخدمين	محطة الإنتاج HMN 2
590 156,92	135	675	عدد دورات التكوين	2 950 784,62	تكوين المستخدمين	محطة الإنتاج HMN 2
4 526 383,98	893	3 850	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	19 514 645,39	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	محطة الإنتاج HMN 2
1 470 579,00	2 212	12 580	عدد الإستثمارات	8 363 419,45	تسيير الإستثمارات	محطة الإنتاج HMN 2
16 586 399,22	505	2 627	الإنتاج	86 211 863,02	تسيير الوسائل العامة للمحطات	محطة الإنتاج HMN 2
5 742 995,22	143	920	عدد الطلبيات	36 947 941,29	متابعة تسيير الطلبيات العامة	محطة الإنتاج HMN 2
14 613 413,93	8	45	عدد الدراسات	82 200 453,35	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	محطة الإنتاج HMN 2
20 550 113,34	15	60	عدد الصفقات	82 200 453,35	متابعة و تسيير الصفقات	محطة الإنتاج HMN 2
6 063 115,12	1 253	11 325	عدد بوابات قطع الغيار	54 800 302,23	تسيير مخزونات قطع الغيار	محطة الإنتاج HMN 2
11 128 676,76	132	650	عدد الطلبيات	54 800 302,23	متابعة تسيير الطلبيات	محطة الإنتاج HMN 2
38 095 580,76	220	460	قوة إنتاج المحطة Puisseance (Méga Wat)	79 654 396,14	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	محطة الإنتاج HMN 2
8 015 536,72	4	16	معدل الزيادة	31 861 758,46	متابعة وتحسين نوعية المنتج	محطة الإنتاج HMN 2
9 371 105,43	20	102	عدد التدخلات	47 792 637,68	صيانة المنشآت الطاقوية	محطة الإنتاج HMN 2
3 497,82	2 376	8 760	ساعات العمل المباشرة	12 896,00	أمانة مديرية الوحدة	محطة الإنتاج HMN 2
28 088 989,78	2 376	8 760	ساعات العمل المباشرة	103 560 416,85	المديرية العامة	محطة الإنتاج HMN 2
2 860 279,47	2 376	8 760	ساعات العمل المباشرة	10 545 474,81	المديرية الجهوية	محطة الإنتاج HMN 2
<b>180 165 691,88</b>	<b>المجموع</b>					

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

### محطة إنتاج HMN 2:

لتتبع وحساب التكاليف غير المباشرة تأخذ أعلى قيمة عند أكبر مسبب نشاط أمانات المديريات (2376) ثم يليها في نشاط تسيير مخزونات قطاع الغيار (1253) تسيير الاستثمارات ب (2212) ، حيث نجد هذه الأنشطة هي الرئيسية في الوحدة وكادت تنعدم في دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء (8) في متابعة وتحسين نوعية المنتج (4).

الجدول ( 2-10 ) : حساب التكلفة الغير مباشرة لمحطة الإنتاج HMS حسب ABC الوحدة(دج)

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات	حجم المسيبات لكل محطة	تكلفة النشاط لكل محط
محطة الإنتاج HMS	تسيير المستخدمين	56 064 907,85	عدد المستخدمين	495	48	5 436 597,12
محطة الإنتاج HMS	تكوين المستخدمين	2 950 784,62	عدد دورات التكوين	675	80	349 722,62
محطة الإنتاج HMS	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19 514 645,39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	3 850	73	370 017,95

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

739 943,23	1 113	12 580	عدد الإستثمارات	8 363 419,45	تسيير الإستثمارات	HMS محطة الإنتاج
3 317 279,84	101	2 627	الإنتاج	86 211 863,02	تسيير الوسائل العامة للمحطات	HMS محطة الإنتاج
923 698,53	23	920	عدد الطلبيات	36 947 941,29	متابعة تسيير الطلبيات العامة	HMS محطة الإنتاج
3 653 353,48	2	45	عدد الدراسات	82 200 453,35	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	HMS محطة الإنتاج
1 370 007,56	1	60	عدد الصفقات	82 200 453,35	متابعة و تسيير الصفقات	HMS محطة الإنتاج
4 790 490,00	990	11 325	عدد بوابات قطع الغيار	54 800 302,23	تسيير مخزونات قطع الغيار	HMS محطة الإنتاج
1 854 779,46	22	650	عدد الطلبيات	54 800 302,23	متابعة تسيير الطلبيات	HMS محطة الإنتاج
6 926 469,23	40	460	قوة إنتاج المحطة (Puisance (Méga Wat	79 654 396,14	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	HMS محطة الإنتاج
10 019 420,90	5	16	معدل الزيادة	31 861 758,46	متابعة وتحسين نوعية المنتج	HMS محطة الإنتاج
22 959 208,30	49	102	عدد التدخلات	47 792 637,68	صيانة المنشآت الطاقوية	HMS محطة الإنتاج
529,97	360	8 760	ساعات العمل المباشرة	12 896,00	أمانة مديرية الوحدة	HMS محطة الإنتاج
4 255 907,54	360	8 760	ساعات العمل المباشرة	103 560 416,85	المديرية العامة	HMS محطة الإنتاج
433 375,68	360	8 760	ساعات العمل المباشرة	10 545 474,81	المديرية الجهوية	HMS محطة الإنتاج
<b>67 400 801,42</b>			<b>المجموع</b>			

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

### محطة إنتاج HMS:

لتتبع وحساب التكاليف غير المباشرة تأخذ أعلى قيمة عند أكبر نشاط تسيير الاستثمارات ب (1113) مسبب نشاط تسيير المخزونان قطع الغيار (990) وكادت تنعدم في متابعة دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء (2) ونشاط متابعة وتسيير الصفقات (1).

### الجدول ( 2-11 ): حساب التكلفة الغير مباشرة لمحطة الإنتاج ELOUED حسب ABC

الوحدة(دج)

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسبيبات	حجم المسبيبات لكل محطة	تكلفة النشاط لكل محط
محطة الإنتاج ELOUED	تسيير المستخدمين	56 064 907,85	عدد المستخدمين	495	30	3 397 873,20
محطة الإنتاج ELOUED	تكوين المستخدمين	2 950 784,62	عدد دورات التكوين	675	42	183 604,38
محطة الإنتاج ELOUED	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19 514 645,39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	3 850	762	3 862 379,17
محطة الإنتاج ELOUED	تسيير الإستثمارات	8 363 419,45	عدد الإستثمارات	12 580	1 702	1 131 521,46
محطة الإنتاج ELOUED	تسيير الوسائل العامة للمحطات	86 211 863,02	الإنتاج	2 627	231	7 592 199,44

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

1 004 020,14	25	920	عدد الطلبيات	36 947 941,29	متابعة تسيير الطلبيات العامة	محطة الإنتاج ELOUED
7 306 706,96	4	45	عدد الدراسات	82 200 453,35	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	محطة الإنتاج ELOUED
13 700 075,56	10	60	عدد الصفقات	82 200 453,35	متابعة و تسيير الصفقات	محطة الإنتاج ELOUED
5 332 444,42	1 102	11 325	عدد بوابات قطع الغيار	54 800 302,23	تسيير مخزونات قطع الغيار	محطة الإنتاج ELOUED
84 308,16	1	650	عدد الطلبيات	54 800 302,23	متابعة تسيير الطلبيات	محطة الإنتاج ELOUED
17 316 173,07	100	460	قوة إنتاج المحطة (Mega Wat)	79 654 396,14	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	محطة الإنتاج ELOUED
7 013 594,63	4	16	معدل الزيادة	31 861 758,46	متابعة وتحسين نوعية المنتج	محطة الإنتاج ELOUED
5 622 663,26	12	102	عدد التدخلات	47 792 637,68	صيانة المنشآتالطاقوية	محطة الإنتاج ELOUED
812,62	552	8 760	ساعات العمل المباشرة	12 896,00	أمانة مديرية الوحدة	محطة الإنتاج ELOUED
6 525 724,90	552	8 760	ساعات العمل المباشرة	103 560 416,85	المديرية العامة	محطة الإنتاج ELOUED
664 509,37	552	8 760	ساعات العمل المباشرة	10 545 474,81	المديرية الجهوية	محطة الإنتاج ELOUED
<b>80 738 610,73</b>	<b>المجموع</b>					

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

### محطة إنتاج ELOUED:

للتبع وحساب التكاليف غير المباشرة تأخذ أعلى قيمة عند أكبر مسبب نشاط تسيير الاستثمارات ب (1308) ثم يليها نشاط تسيير المخزون قطع الغيار (1102) ثم يليها أمانات المديريات (552) ، حيث نجد هذه الأنشطة هي الرئيسية في الوحدة وكادت تنعدم في متابعة وتحسين نوعية المنتج ودراسات ومتابعة إنتاج الكهرباء(4) ونشاط متابعة وتسيير الطلبيات (1).

### المرحلة السادسة : حساب متوسط تكلفة الوحدة للكهرباء للمحطات بطريقة ABC

جدول (2-12) حساب متوسط تكلفة الوحدة من الكهرباء للمحطات بطريقة ABC

محطة الإنتاج ELOUED	محطة الإنتاج HMS	محطة الإنتاج HMN2	محطة الإنتاج HMN 1	محطة الإنتاج OGX	محطة الإنتاج HMO	
91152113.71	144384692.24	495282108.26	297169264.96	452381803.93	109557334.61	استهلاك الغاز
60768075.80	96256461.50	330188072.18	198112843.30	301587869.28	730382231.07	التكاليف المباشرة (الصيانة الدورية)
80738610.73	67400801.42	180165691.88	105904232.12	84405781.64	427377642.79	التكاليف غير المباشرة

## الفصل الثاني: دراسة حالة لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود

232658800.24	308041955.16	1005635872.32	601186340.38	838375454.85	2253333220.47	إجمالي تكاليف الكهرباء
<b>231.34</b>	<b>101.08</b>	<b>505.4</b>	<b>303.24</b>	<b>242.59</b>	<b>1243.29</b>	حجم الإنتاج
1005700.70	3047506.48	1989782.09	198254	3455935.75	1812395.51	متوسط تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

كان تتبع اثار التكاليف غير المباشرة بطريقة ABC أكثر تحليل وتفصيل حيث تم حساب تكلفة متوسط الوحدة لكل محطة بقسمة إجمالي تكاليف الكهرباء على حجم الإنتاج كل محطة، حيث كانت تكلفة الوحدة من الكهرباء في اغلب المحطات بطريقة ABC اقل مما هي عليه بطريقة الأقسام المتجانسة وهذا نتيجة نقصان في التكاليف غير المباشرة في اغلب المحطات لان تتبع اثار التكاليف غير المباشرة بطريقة ABC أكثر تحليل وتفصيل، وتخصيص كل محطة بالتكاليف التي تستحقها بدقة. ويتبين هذا من خلال تحميل التكاليف غير المباشرة للمحطات وفق معدل تحميل كل نشاط على حدى أي وفق عدة معدلات تحميل كانت متوسط تكلفة الوحدة من الكهرباء في محطة OGX أكبر حيث تقدر ب 3455935.75 دج / جيقاواط سا وهذا لكبر التكاليف غير المباشرة في المحطة بقيمة 84405781.64 دج ثم تليها محطة HMS بتكلفة وحدوية تقدر ب 84405781.64 دج وكانت التكاليف غير المباشرة فيها 67400801.42 دج وبعدها محطة HMN بتكلفة وحدوية تقدر ب 1989782.09 دج / جيقاواط سا وإجمالي التكاليف تقدر ب 1989782.09 دج / جيقاواط سا وإجمالي تكاليف وحدوية تقدر ب 180165691.88 دج / جيقاواط سا ثم تتوالى بعدها باقي المحطات.

### جدول (2-13) مقارنة التكاليف غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة وطريقة ABC بين المحطات:

(الوحدة دج)

طريقة ABC	الأقسام المتجانسة	
427 377 642,79	189 355448,65	محطة الإنتاج HMO
84 405 781,64	175548823,57	محطة الإنتاج OGX
105 904 232,12	244751022,74	محطة الإنتاج HMN 1
180 165 691,88	93312852,05	محطة الإنتاج HMN 2
67 400 801,42	88000943,21	محطة الإنتاج HMS
80 738 610,73	155025696,81	محطة الإنتاج ELOUED

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الملاحق من رقم (3-11)

بعدها قمنا بتتبع التكاليف غير المباشرة بطريقة ABC في كل محطة إنتاج وإبرازها بطريقة الأقسام المتجانسة ، كما قمنا بحسابها في وحدة إنتاج الكهرباء وجدنا أن هناك اختلاف بين تطبيق الطريقتين ووضحته في الجدول أعلاه ويبين هذا الجدول انه يوجد أعلى اختلاف في محطتين إنتاج HMO و HMN2 بقيمة (427 377 642,79) و (180 165 691,88 دج) على التوالي بطريقة ABC كانت أكبر، وبطريقة الأقسام المتجانسة كانت اقل بقيمة (93 312 852,05 و 189 355448,65 دج) واقل اختلاف يقابله اقل فارق في المحطات OGX بقيمة (84 405 781,64) و محطة إنتاج HMN 1 بقيمة (105 904 232,12 دج) و HMS بقيمة (67 400 801,42) و ELOUED بقيمة (80 738 610,73 دج) وهذا بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

ونستشف من هذه المقارنة أن طريقة ABC أعطتنا نتائج اقل فارق من ناحية التكاليف غير المباشرة من تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وهذا يعود في تحميل التكاليف كانت اقل بطريقة ABC، التي تعتمد على تخصيص التكاليف غير المباشرة بوجود عدة مسببات التكلفة مرتبطة بالأنشطة وكل نشاط مرتبط بالقسم على عكس طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على مبدأ معدل تحميل واحد في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

### المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة:

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء محل الدراسة:  
أولاً-الفرضية الأولى: من خلال دراستنا توصلنا أن التكاليف غير المباشرة حسب طريقة ABC كانت اقل في اغلب المحطات من طريقة الأقسام المتجانسة وهذا يعود إلى طريقة ABC توزع التكاليف غير المباشرة وفقاً لعدة معدلات تحميل أي كل نشاط بعدل تحميله على عكس طريقة الأقسام المتجانسة، تقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة بمعدل تحميل واحد .ومنه طريقة ABC أكثر دقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة . وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

ثانياً-الفرضية الثانية: من خلال محاولتنا لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC قمنا بتتبع مراحل تطبيق هذا النظام وهذا بتحديد وتحليل الأنشطة ،تحديد مسببات التكلفة ومعدلات التحميل لكل نشاط وحساب تكلفة كل نشاط بمعدل تحميله وأخيراً تخصيص (تحميل) تكاليف الأنشطة على المحطات .

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية، إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على خمس خطوات أساسية.

ثالثاً-الفرضية الثالثة: تقوم وحدة إنتاج الكهرباء بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لتوزيع تكاليفها حيث تقوم بتوزيعها على أقسام الوحدة وتحمل في الأخير لمحطات الإنتاج حسب حجم الإنتاج كل محطة، ويعتبر تطبيق هذه الطريقة كأسلوب



عشوائي حيث لا تطبقها وفق ما هو متعارف عليه في الجانب النظري لان الوحدة لا تعتمد في توزيعها للتكاليف غير المباشرة على مفاتيح التوزيع أي لا يوجد ارتباط بين الأقسام، ومنه وحدة إنتاج الكهرباء غير مهيئة لتطبيق طريقة ABC وهذا لان من يقوم بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بطريقة محكمة يستطيع تطبيق طريقة ABC بسهولة . وهذا ما نفى به صحة الفرضية الثالثة.

**رابعا-الفرضية الرابعة:** لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود، توجد بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيقها من بين هذه الصعوبات نظام هيكلها غير مهيئ لتحديد الأنشطة ومسبباتها، وهذا جراء الاستخدام الغير امثل لطريقة الأقسام المتجانسة أي لا يوجد ترابط بين الأقسام الرئيسية والثانوية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

#### الفرع الثاني: مناقشة نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة:

**أولاً-**التكاليف غير المباشرة حسب طريقة ABC كانت اقل مما عليه بطريقة الأقسام المتجانسة وهذا يرجع أن طريقة ABC تحلل كل قسم إلى أنشطة وتقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة الى كل منتج حسب ما يستحقه وهذا ما اتفقت عليه جل نتائج الدراسات السابقة .

**ثانيا-**تطبيق خمس مراحل لطريقة ABC من بينها تحديد مسببات التكلفة هذه النتيجة تتفق مع دراسة (زكريا بومادة-2015) في أن جوهر نظام ABC من استخدام مسببات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص تكلفة الأنشطة.

**ثالثا-**وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لوحدة إنتاج الكهرباء نظرا لعدم وجود هيكل تلك الأنشطة التي تقوم بها الوحدة هذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (زكريا بومادة-2015)

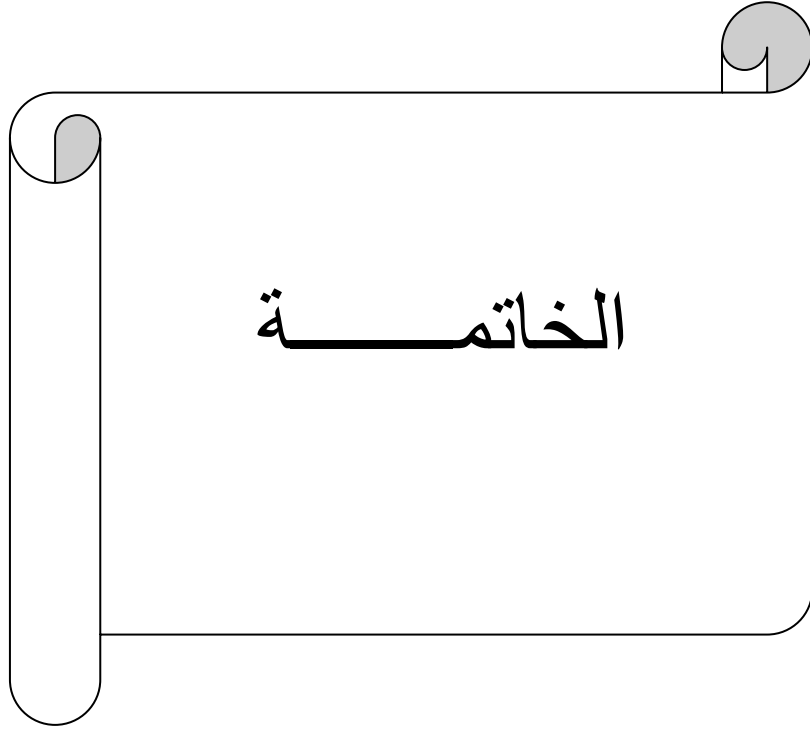
**رابعا-**إن طريقة ABC يمكنها معالجة إشكالية تخصيص التكاليف هذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (رشيد قريوة، أسامة عمامرة-2018) أن طريقة الأقسام المتجانسة لا تعطي صورة صادقة عن التوزيع الحقيقي للأعباء غير المباشرة، وهناك أعباء غير المباشرة إضافية تخص المنتج يتم تحميلها عبر طريقة الأقسام المتجانسة حسب مفاتيح التوزيع إلى منتج آخر رغم أنها لا تخصه وطريقة ABC تعطي توزيع أو تحميل عادل للتكاليف غير المباشرة. كما تتفق هذه النتيجة أيضا مع (Krihnan , Abbalagan2006) أن نظام ABC يوفر تخصيصا أو تعيينا أكثر عدالة للتكاليف من الأنظمة التقليدية .

**خامسا-**نظام ABC يبين الأنشطة التي تضيف القيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، هذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (نمر محمد الخطيب ، هواري سويس،2013) كما تتفق أيضا هذه النتيجة مع دراسة (فتيحة بوحروود ، حمزة هرباجي، ياسمين بن سالم، سنة2019) حسب نظام ABC أن الأنشطة التي تستهلك الكثير من الموارد المتاحة ما يجب العمل على تخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة والتخلي عن الأنشطة عديمة القيمة.

### خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود ورقلة، تم تقديم الوحدة والتعرف على نشاطاتها بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي، كما تمت الإشارة إلى أهم الأدوات المستعملة لجمع المعلومات حول الدراسة وفي الأخير تم التطرق إلى نتائج الدراسة ومناقشتها.

عند دراستنا لطريقة توزيع التكاليف غير المباشرة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود، وجدنا أنها تطبق طريقة الأقسام المتجانسة حيث يتم التوزيع على أساس حجم إنتاج كل محطة.



### الخاتمة:

عالجنا في هذه الدراسة حلاً لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة بتقييمها وتتبعها وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC باعتبار هذه الأخيرة من الطرق الحديثة لحاسبة التكاليف والهدف منها تخفيض التكاليف غير المباشرة وتحديد تكلفة المنتج بدقة .

لذا جاءت الدراسة لتوضيح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء حاسي مسعود وذلك من خلال الإشكالية الرئيسية المطروحة :

- إلى أي مدى يمكن لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة من تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية؟

وقد توصلنا خلال هذه الدراسة إلى نتائج اختبار الفرضيات، التوصيات، الاقتراحات كما فتحت لنا هذه الدراسة أفاق جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

### \*نتائج الدراسة:

- التكاليف غير المباشرة حسب طريقة ABC كانت أقل مما عليه بطريقة الأقسام المتجانسة وهذا راجع أن طريقة ABC تحلل كل قسم إلى أنشطة وهذا ما يمكنه معالجة تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى كل منتج حسب ما يستحقه.

- تقديم صورة واضحة ودقيقة للوحدة على الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى بالاعتماد على خمس خطوات التي يقوم عليها.

- وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لوحدة إنتاج الكهرباء نظراً لعدم وجود هيكلية للأنشطة التي تقوم بها الوحدة.

- أن طريقة الأقسام المتجانسة لا تعطي صورة صادقة عن التوزيع الحقيقي للأعباء غير المباشرة وهناك أعباء إضافية تخص المنتج يتم تحميلها عبر طريقة الأقسام المتجانسة وفق مفاتيح التوزيع إلى منتج آخر رغم أنها لا تخصه وطريقة ABC يعطي توزيع أو تحميل عادل للتكاليف غير المباشرة.

- نظام ABC يبين الأنشطة التي تضيف القيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج لتحسينها أو التخلص منها وبالتالي العمل على تخفيض التكاليف على تلك الأنشطة.

- تقديم معلومات مفيدة للمؤسسة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما.

- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

### \*توصيات الدراسة:

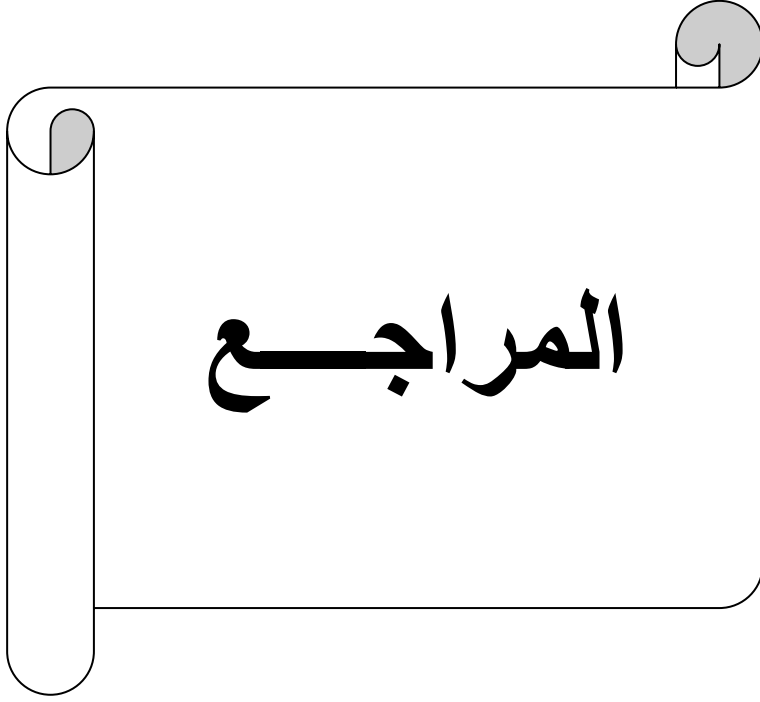
استناداً للدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها يمكن طرح التوصيات التالية من شأنها أن تكون حلاً

لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة.

- محاولة إعطاء الاهتمام أكثر للجانب المحاسبي وبالأخص محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بمبادئها الصحيحة
- محاولة تحيين مفاتيح التوزيع حسب الاحتياجات الحقيقية لكل محطة.
- تكوين المستخدمين لمسايرة التغيرات لإمكانية تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- محاولة إعداد نظام إلى يساعد في تحديد احتياجات وتكاليف كل محطة على حدى.

### آفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، تبين لنا انه يجب البحث أكثر في بعض المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف وخاصة موضوع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وهذا لما له من أهمية في تقديم معلومات اثر دقة من الطرق الأخرى. ومنه نستطيع تقديم مقترحات لدراسات مستقبلية:
- دراسة اثر طريقة ABC على قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية.
  - نحو بناء نظام جديد لتتبع التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية بتوليف طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC.



قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب:

- 1- احمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006
  - 2- احمد محمد نور ، حسين عبید، شحاته السيد شحاته: "مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة" جامعة الإسكندرية، سنة 2007
  - 3- إسماعيل حجازي ، معالم سعاد : محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن عمان ، 2013.
  - 4- إسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة ) ، دار حامد للنشر والتوزيع الأردن 2007
  - 5- صلاح بسيوني عيد ، عبد المنعم فليح ، سعيد يحيى ضو : محاسبة التكاليف ، جامعة القاهرة ، الطبعة الأولى 2017.
  - 6- صلاح بسيوني عيد ، عبد المنعم فليح ، سعيد يحيى ضو : محاسبة التكاليف ، جامعة القاهرة ، الطبعة الثانية . 2019 .
  - 7- عبد المقصود ديبان ، محمد محمد عبد الغني: أنظمة محاسبة التكاليف ، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية، سنة 2015
  - 8- عماد يوسف الشيخ : محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر والتوزيع عمان الأردن ، الطبعة الأولى 2008
  - 9- لؤي عبد الرحمان : " محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل " ، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع عمان الأردن ، سنة 2015
  - 10- محمد أبونصار: محاسبة التكاليف، دار وائل عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2008
  - 11- محمد سامي راضي : مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية مصر ص 269
  - 12- ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر: مراقبة التسيير والأداء في المؤسسات الاقتصادية ، دار الحمديّة الجزائر
  - 13- هاشم احمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، كلية التجارة جامعة عين شمس سنة 2000
- ب- البحوث الجامعية:
- 1- أمين بن سعيد : نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ، ماجستير جامعة الجزائر 2010
  - 2- امينة ساحلي، روميضاء زيغة: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ماستر 2020

- 3-حميدة بكوش :الاتجاهات الحديثة لحاسبة التكاليف و دورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،ماستر  
،جامعة أم البواقي،2016،
- 4-خديجة بوشندوقة : محاولة تطبيق طريقة في مجال المسؤوليات الاجتماعية ، مذكرة ماجستير جامعة البويرة  
الجزائر 2012
- 5-خليل إبراهيم عبد الله شقفة : نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة مستشفى غزة  
الأوروبي، ماجستير 2007 ص31
- 6-زكريا بومادة: محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية ،ماستر ،2015
- 7-عبد الله عباس : اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرار التسعيرة ، رسالة ماجستير محاسبة  
وجباية ،جامعة ورقلة ،2013
- 8-محمد الخطيب نمر: اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار
- 9-مفيدة لبداعي ، مريم بوركوة ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة على أساس  
الأنشطة،جامعة جيجل 2016 ص 64
- 10-ياسين سالمي : الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة ماجستير علوم تجارية  
محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 2010
- ج- المقالات العلمية :**
- 1-رشيد قريرة، أسامة عمامرة :دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط في تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة  
،مقال منشور جامعة ورقلة الجزائر
- 2-زينب جبار يوسف ، هيفاء عبد الغني عودة : أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية  
مجلة ة بابل. 2013
- 3-عمار شلاي:نموذج مقترح لتطبيق التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية ،مقال  
منشور في مجلة الابحاث ،
- 4-فتيحة بوحروود ، حمزة هرباجي ، ياسمينة سالم ، : "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف  
حسب الأنشطة ABC"، مقال منشور في مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة ، سنة 2019
- 5-محمد الخطيب نمر ، هواري سويسي :محاولة تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية  
، مقال منشور جامعة ورقلة 2013
- 6-محمد الصديق الفضيل : نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية ، مجلة  
الإدارة للبحوث والدراسات 2018



## **1-Articles**

**1–Martin Melisa: The Association Between –Based Costing System Adoption And**

**Hospittal performance »2005**

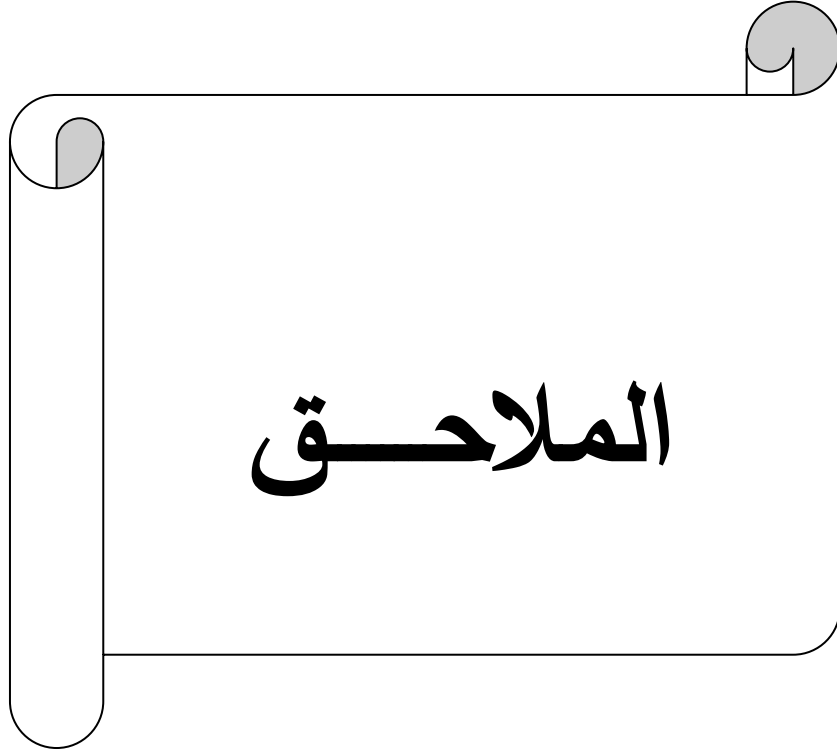
**2-Grandlich : Using Activity Based Costing In Surgery ;2004**

**3–Lutlisky, I vana and Dragiji,Matina : 2012.**

**“Activity-based cost accounting as a means of full costing and hurdles for European university”**

**4-Krihnan , Abbalagan,2006**

**« Application of Activity-based cost accounting in a higher education institution”**



الملحق رقم 01: أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل : التقطيع الصيانة والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا	ساعات الآلات ساعات العمل عدد الوحدات المخرجات	تكاليف القوة المحركة تكاليف الصيانة تكاليف العمل جهات صناعية الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات . استهلاك معدات الصيانة
دفعات الإنتاج الأوامر	إعداد أوامر الشراء إعداد أوامر الإنتاج تهيئة معدات للعمل مناولة للمواد	عدد الأوامر المصدرة عدد مرات استلام المواد عدد أوامر الإنتاج كمية المواد المناولة عدد مرات التوقف ساعات التوقف	تكاليف إمساك السجلات المهام المستخدمة تكاليف توقف العمل تكلفة العمل في مناولة المواد استهلاك الأدوات المكتبية معدات مناولة المواد
المنتج	فحص الجودة اختبار المنتج إدارة مخزون الأجزاء تصميم المنتج التشغيل الخاص عمل وآلات	عدد مرات الفحص ساعات زمن الفحص عدد الاختبارات ساعات زمن الاختبارات عدد أنواع الأجزاء ساعات زمن التشغيل ساعات زمن التصميم عدد اوامر التغيير الهندسي	تكاليف رقابة الجودة تكاليف معدات الاختبار تكاليف إدارة الأجزاء تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء تكاليف هندسة المنتج تكاليف التصميم استهلاك الآلات والمعدات المتخصصة
التسهيلات	المصنع بصفة عامة أشغال المباني إدارة الأفراد والتدريب	ساعات عمل الآلات ساعات العمل عدد العمال عدد ساعات التدريب	مرتبات إدارة المصنع استهلاك المباني العوائد والتأمين تكاليف إدارة الأفراد تسهيلات الخدمات الطبية

**SOCIETE :SONELGAZ-production**  
Electricité  
**CENTRE :HMO**

**EXERCICE :2021**  
**PERIODE**  
« Janvier » au « Mois 13 »

### Balance Analytique à 11chiffres

Compte	Libelle	Soldes	
		Débit	Crédit
9231551	Secrétariat de Direction	12,896.00	
9231552	Division Production HMN-S	188,510,107.86	
9231553	Division Production HMO	159,308,792.28	
9231554	Service ressources humaines	59,015,692.47	
9231555	Service Finance comptabilité	27,878,064.84	
9231556	Service affaires générales	123,159,804.31	
9231558	Division maintenance	274,001,511.15	
932152111	Entretien condition installation CTR HMO	430,280,200.05	
932152112	Entretien System installation CTR HMO	300,102,031.02	
923152113	Entretien Curat installation CTR HMO	1,095,573,346.61	
932155211	Entretien condition installation CTR HMN-1&2	320,150,410.09	
932155212	Entretien System installation CTR HMN-1&2	208,150,505.40	
932155213	Entretien Curat installation CTR HMN-1&2	792,451,373.23	
932155311	Entretien condition installation CTR HMS	53,156,300.15	
932155312	Entretien System installation CTR HMS	43,100,161.35	
932155313	Entretien Curat installation CTR HMS	144,384,692.24	
9361553221	Entretien condition installation CTR EOD	25,358,120.19	
9361553222	Entretien System installation CTR EOD	35,409,955.61	
9361553223	Entretien Curat installation CTR EOD	91,152,113.71	
9361552211	Entretien condition installation CTR OGX	157,383,569.20	
9361552212	Entretien System installation CTR OGX	144,204,300.08	
9361552213	Entretien Curat installation CTR OGX	452,381,803.93	
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>5,125,125,751.77</b>	<b>0.00</b>

الملحق رقم 03: حساب التكلفة الغير المباشرة لمصلحة المستخدمين حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسببات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	تسيير المستخدمين	56 064 907,85	عدد المستخدمين	211	113262,44	23 898 374,86
محطة الإنتاج OGX				30		3 397 873,20
محطة الإنتاج HMN 1				66		7 475 321,05
محطة الإنتاج HMN 2				110		12 458 868,41
محطة الإنتاج HMS				48		5 436 597,12
محطة الإنتاج ELOUED				30		3 397 873,20
محطة الإنتاج HMO				تكوين المستخدمين		2 950 784,62
محطة الإنتاج OGX	93	406 552,55				
محطة الإنتاج HMN 1	100	437 153,28				
محطة الإنتاج HMN 2	135	590 156,92				
محطة الإنتاج HMS	80	349 722,62				
محطة الإنتاج ELOUED	42	183 604,38				
الاجموع						

الملحق رقم 04: حساب التكلفة الغير المباشرة لمصلحة المحاسبة والمحاسبة حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسببات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	مسك المحاسبة العامة (عدد الفواتير والوثائق المختلفة)	19 514 645,39	عدد الفواتير والوثائق المختلفة	1503	5068,74	7 618 314,81
محطة الإنتاج OGX				134		679 211,03
محطة الإنتاج HMN 1				485		2 458 338,44
محطة الإنتاج HMN 2				893		4 526 383,98
محطة الإنتاج HMS				73		370 017,95
محطة الإنتاج ELOUED				762		3 862 379,17
محطة الإنتاج HMO				تسيير الاستثمارات		8 363 419,45
محطة الإنتاج OGX	1 382	918 779,47				
محطة الإنتاج HMN 1	1 308	869 582,88				
محطة الإنتاج HMN 2	2 212	1 470 579,00				
محطة الإنتاج HMS	1 113	739 943,23				
محطة الإنتاج ELOUED	1 702	1 131 521,46				
الاجموع						

الملحق رقم 05: حساب التكلفة الغير المباشرة لمصلحة الوسائل العامة للمحطات حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسببات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	تسيير الوسائل العامة للمحطات	86 211 863,02	الإنتاج	1243,29	32818,36	40 802 738,99
محطة الإنتاج OGX				242,59		7 961 405,99
محطة الإنتاج HMN 1				303,24		9 951 839,53
محطة الإنتاج HMN 2				505,40		16 586 399,22
محطة الإنتاج HMS				101,08		3 317 279,84
محطة الإنتاج ELOUED				231,34		7 592 199,44
محطة الإنتاج HMO				متابعة تسيير الطلبات العامة		36 947 941,29
محطة الإنتاج OGX	105,00	4 216 884,60				
محطة الإنتاج HMN 1	203,00	8 152 643,57				
محطة الإنتاج HMN 2	143,00	5 742 995,22				
محطة الإنتاج HMS	23,00	923 698,53				
محطة الإنتاج ELOUED	25,00	1 004 020,14				
الاجموع						

الملحق رقم 06: حساب التكلفة الغير المباشرة لقسم الصيانة والدراسات حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات لكل محطة	معدل التحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	دراسات ومتابعة أشغال إنتاج الكهرباء	82 200 453,35	عدد الدراسات	24	1 826676,74	43 840 241,78
محطة الإنتاج OGX				2		3 653 353,48
محطة الإنتاج HMN 1				5		9 133 383,71
محطة الإنتاج HMN 2				8		14 613 413,93
محطة الإنتاج HMS				2		3 653 353,48
محطة الإنتاج ELOUED				4		7 306 706,96
محطة الإنتاج HMO	متابعة و تسيير الصفقات	82 200 453,35	عدد الصفقات	30	1 370 007,56	41 100 226,67
محطة الإنتاج OGX				3		4 110 022,67
محطة الإنتاج HMN 1				1		1 370 007,56
محطة الإنتاج HMN 2				15		20 550 113,34
محطة الإنتاج HMS				1		1 370 007,56
محطة الإنتاج ELOUED				10		13 700 075,56
محطة الإنتاج HMO	تسيير مخزونات قطع الغيار	54 800 302,23	عدد بوابات قطع الغيار	4445	4838,88	21 508 816,20
محطة الإنتاج OGX				1013		4 901 784,21
محطة الإنتاج HMN 1				2522		12 203 652,29
محطة الإنتاج HMN 2				1253		6 063 115,12
محطة الإنتاج HMS				990		4 790 490,00
محطة الإنتاج ELOUED				1102		5 332 444,42
محطة الإنتاج HMO	متابعة تسيير الطلبيات	54 800 302,23	عدد الطلبيات	401	84308,16	33 807 571,07
محطة الإنتاج OGX				51		4 299 716,02
محطة الإنتاج HMN 1				43		3 625 250,76
محطة الإنتاج HMN 2				132		11 128 676,76
محطة الإنتاج HMS				22		1 854 779,46
محطة الإنتاج ELOUED				1		84 308,16
المجموع						
						274 001 511,15

الملحق رقم 07: حساب التكلفة الغير المباشرة لقسم الإنتاج 1 (تسيير) حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	94 255 053,93	قوة إنتاج المحطة Puisseance (Méga Wat)	440	174546,40	76 800 414,31
محطة الإنتاج OGX				100		17 454 639,62
محطة الإنتاج HMO	متابعة وتحسين نوعية المنتج	37 702 021,57	معدل الزيادة	7,80	3556794,49	27 742 997,01
محطة الإنتاج OGX				2,80		9 959 024,57
محطة الإنتاج HMO	صيانة المنشآت طاقتوية	56 553 032,36	عدد التدخلات	28	1 346500,77	37 702 021,57
محطة الإنتاج OGX				14		18 851 010,79
المجموع						
						188 510 107,86

الملحق رقم 08: حساب التكلفة الغير المباشرة لقسم الإنتاج 2 (تسيير) حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMN 1	مراقبة ومتابعة إنتاج الكهرباء	79 654 396,14	قوة إنتاج المحطة Puisance (Méga Wat)	100	173161,73	17 316 173,07
محطة الإنتاج HMN 2				220		38 095 580,76
محطة الإنتاج HMS				40		6 926 469,23
محطة الإنتاج ELOUED				100		17 316 173,07
محطة الإنتاج HMN 1	متابعة وتحسين نوعية المنتج	31 861 758,46	معدل الزيادة	3,40	2003884,18	6 813 206,21
محطة الإنتاج HMN 2				4,00		8 015 536,72
محطة الإنتاج HMS				5,00		10 019 420,90
محطة الإنتاج ELOUED				3,50		7 013 594,63
محطة الإنتاج HMN 1	صيانة المنشآت الطاقوية	47 792 637,68	عدد التدخلات	21,00	468555,27	9 839 660,70
محطة الإنتاج HMN 2				20,00		9 371 105,43
محطة الإنتاج HMS				49,00		22 959 208,30
محطة الإنتاج ELOUED				12,00		5 622 663,26
المجموع						159 308 792,28

الملحق رقم 09: حساب التكلفة الغير المباشرة لأمانة مديرية الوحدة حسب ABC لكل محطة

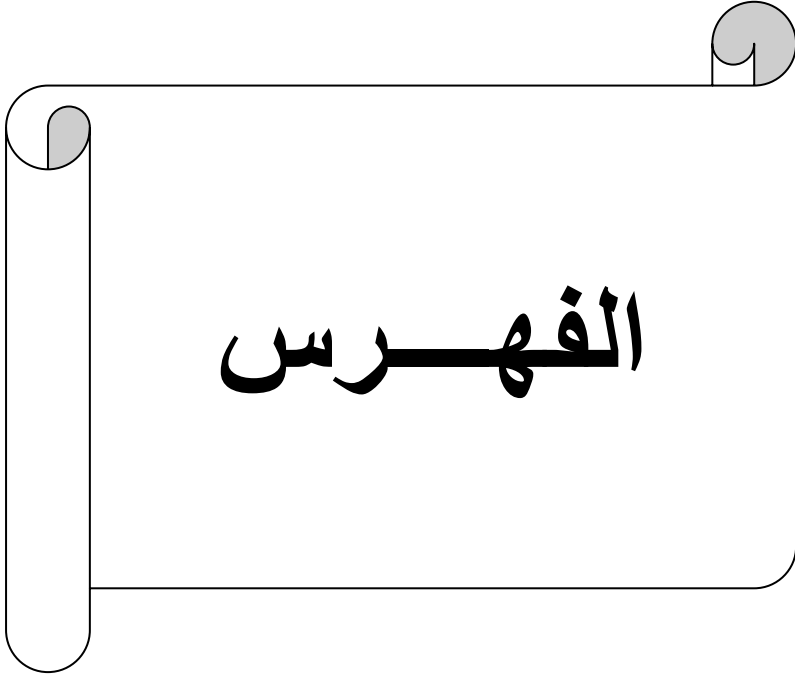
محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	أمانة مديرية الوحدة	12 896,00	ساعات العمل المباشرة	3 948	1,47	5 812,03
محطة الإنتاج OGX				276		406,31
محطة الإنتاج HMN 1				1 248		1 837,24
محطة الإنتاج HMN 2				2 376		3 497,82
محطة الإنتاج HMS				360		529,97
محطة الإنتاج ELOUED				552		812,62
المجموع						12 896,00

الملحق رقم 10: حساب التكلفة الغير المباشرة للمديرية العامة حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	المديرية العامة	103 560 416,85	ساعات العمل المباشرة	3 948	11821,97	46 673 119,37
محطة الإنتاج OGX				276		3 262 862,45
محطة الإنتاج HMN 1				1 248		14 753 812,81
محطة الإنتاج HMN 2				2 376		28 088 989,78
محطة الإنتاج HMS				360		4 255 907,54
محطة الإنتاج ELOUED				552		6 525 724,90
المجموع						103 560 416,85

الملحق رقم 11: حساب التكلفة الغير المباشرة للمديرية الجهوية حسب ABC لكل محطة

محطات التوليد	الأنشطة	تكلفة النشاط	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات لكل محطة	معدل تحميل	تكلفة النشاط لكل محطة
محطة الإنتاج HMO	المديرية الجهوية	10 545 474,81	ساعات العمل المباشرة	3948	1203,82	4 752 686,59
محطة الإنتاج OGX				276		332 254,69
محطة الإنتاج HMN 1				1248		1 502 369,01
محطة الإنتاج HMN 2				2376		2 860 279,47
محطة الإنتاج HMS				360		433 375,68
محطة الإنتاج ELOUED				552		664 509,37
المجموع						10 545 474,81



الفهرس



III	الإهداء.....
VI	الشكر.....
V	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
IIIV	قائمة الجداول.....
	قائمة الأشكال البيانية.....
IIIV	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
	<b>الفصل الأول: الدراسة النظرية و التطبيقية لطريقة ABC والتكاليف غير المباشرة في المؤسسة الاقتصادية</b>
3	<b>المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لطريقة ABC و التكاليف غير المباشرة في محاسبة التكاليف.....</b>
3	المطلب الأول: ماهية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في نظام محاسبة التكاليف.....
3	الفرع الأول: تعاريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومبادئها.....
6	الفرع الثاني خصائص وأهداف طريقة ABC.....
7	الفرع الثالث: أهمية والافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC.....
9	<b>لمطلب الثاني: الإطار المفاهيمي محاسبة التكاليف والتكاليف غير المباشرة.....</b>
9	الفرع الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف.....
13	الفرع الثاني: طبيعة وسلوك التكاليف غير المباشرة.....
16	الفرع الثالث طريقة الأقسام المتجانسة.....
20	المطلب الثالث: تطبيق طريقة ABC في تقييم وتتبع التكاليف غير المباشرة.....
20	الفرع الأول... تطبيق الخطوات المتبعة في طريقة ABC.....
24	الفرع الثاني: مزايا واهم الانتقادات لتطبيق طريقة ABC.....
26	الفرع الثالث: الفروق الجوهرية بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC.....
28	<b>المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة المتمكنة من تطبيق طريقة ABC.....</b>
28	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.....
30	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....
32	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وموضوع الدراسة.....
	<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لتطبيق طريقة ABC في وحدة إنتاج الكهرباء.....</b>
37	<b>المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.....</b>
37	المطلب الأول: طريقة الدراسة.....
37	الفرع الأول: منهج وعينة الدراسة.....

37	الفرع الثاني: تحديد متغيرات الدراسة.....
39	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع المعلومات.....
40	المبحث الثاني: عرض طريقة الأقسام المتجانسة ومحاولة تطبيق طريقة ABC.....
40	لمطلب الأول: عرض طريقة الأقسام المتجانسة ومحاولة تطبيق طريقة ABC.....
40	الفرع الأول: عرض نظام التكاليف المستخدم في الوحدة.....
45	الفرع الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء محل الدراسة.....
58	لمطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.....
58	الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج تطبيق طريقة على أساس الأنشطة في وحدة إنتاج الكهرباء محل الدراسة.....
58	الفرع الثاني: مناقشة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة.....
61	الخاتمة.....
64	قائمة المراجع.....
68	الملاحق.....
74	الفهرس.....