

# دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية – دراسة حالة إستشرافية –

أسامة عمامرة  
جامعة لوينيسي علي البليدة، الجزائر  
85Oussam@gmail.com

رشيد قريرة  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر  
rachidgrira39@gmail.com

## The role of the ABC-based cost method in re-analyzing and charging costs in a fair way for industrial products - a prospective case study –

**Rachid Grira**  
University of Kasdi Merbah Ouargla/  
algeria  
85Oussam@gmail.com

**Oussama Amamra**  
University of Louinissi ali  
blida/ algeria  
rachidgrira39@gmail.com

*Received: 30/03/2018*

*Accepted: 12/05/2018*

*Published: 30/06/2018*

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC وتبيين مساهمة هذه الطريقة في تحليل وتحميل التكاليف بطريقة موضوعية وعادلة للمنتجات الصناعية، حيث إفتراضنا بأن طريقة التكاليف المسندة للنشاط تعمل على تحليل وتحميل التكاليف بطريقة موضوعية للمنتجات الصناعية، حيث إعتدنا على عملية التحليل والتفسير وإستنتاج النتائج من خلال البيانات، وتم التوصل إلى أن طريقة الأقسام المتجانسة تعطي نتائج مضملة تتعلق بأسعار تكلفة هذه المنتجات عبر تحملها لتكاليف غير حقيقية، وأن استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعد أفضل طريقة تتحقق فيها الموضوعية والعدالة.

**تصنيف (JEL): M - M4 - M41**

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف على أساس النشاط، آلية استخدام التكاليف على أساس النشاط، طريقة ABC والطرق الأخرى.

### Résumé:

Cette étude vise à identifier la comptabilité des coûts à base de l'activité ABC et d'indiquer la contribution de cette méthode dans l'analyse et la charge des coûts des produits industriels d'une manière objective et équitable, pour cela on a supposé que la méthode de ABC fonctionne pour analyser et charger les produits industriels d'une façon objective, on a basé dans notre étude sur d'analyse des données afin d'interpréter les résultats où on a conclu que la méthode des sections homogènes donne des résultats trompeurs, et que la méthode de ABC basée sur les activités est la meilleure façon où se réalise l'objectivité et l'équité.

**Classification(JEL): M - M4 - M41**

**Mots-clés:** Comptabilité analytique des coûts par activité, Le mécanisme d'utilisation des coûts par activité, Méthode ABC et autres méthodes.

## تمهيد:

تعتبر المحاسبة ركيزة أساسية في كل مؤسسة، إذ تعدد إستخداماتها في المؤسسة، فقد نجد المحاسبة المعمقة في جانب يخص متابعة الفواتير بشتى أنواعها، وقد نجد محاسبة خاصة كمحاسبة البنوك والتأمينات، وإضافة إلى هذه المحاسبة هناك نوع آخر من المحاسبة يتمثل في محاسبة تتعلق بالتسيير الداخلي في المؤسسة، ويختلف تطبيق هذا النوع من المحاسبة من مؤسسة إلى أخرى، فمنهم من يطبق المحاسبة التحليلية ومنهم من يطبق طريقة وحدات القيمة المضافة وهناك من يعتبر طريقة التكاليف المستندة للنشاط أفضل الطرق، ومن هذا المنطلق أردنا التعرف على الحقيقة وذلك من خلال دراسة استشرافية حول هذا الموضوع والذي حاولنا من خلاله الاجابة على الاشكالية.

### ● إشكالية الدراسة

- إلى أي مدى يمكن لطريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC من إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية؟

### ● الفرضية العامة

- طريقة التكاليف المستندة للنشاط تعمل على تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية.

### ● أهداف الدراسة

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تبيان مدى أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحليل التكاليف وتحميلها بطريقة موضوعية وعادلة للمنتجات الصناعية، حيث تكتنف طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل (Les centres d'analyse) المعروفة العديد من العيوب عند استخدام مفاتيح التوزيع الخاصة بالتكاليف الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات، من خلال التحميل الغير العادل لهذه التكاليف على المنتجات الصناعية، مما يؤدي إلى إعطاء نتائج مضللة تتعلق بأسعار تكلفة هذه المنتجات عبر تحملها لتكاليف غير حقيقية، وهو ما يمكن تفاديه من خلال استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، عبر تحليل عمليات صناعة هذه المنتجات إلى أنشطة مع البحث عن التكلفة المناسبة لكل نشاط، وتحميله التكاليف غير المباشرة المناسبة له، ثم إعادة تجميعها بشكل متجانس في مجتمعات للتكلفة، ليتم تحميلها لاحقا وبشكل نهائي إلى المنتجات.

### ● أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تبيان الإطار العلمي الذي تقوم عليه طريقة التكاليف المستندة للنشاط، والذي يكون من خلال تبيان الخطوات التي تمر بها هذا الطريقة وصولا إلى النتيجة المرجوة، كما تكمن أهمية هذه الدراسة في تبيان الجانب التطبيقي لهذه الطريقة

والآثار المترتبة حين تطبيقها لما لها من عدالة في التقسيم، كما يمكن أن تكون كدليل للباحثين في هذا المجال لزيادة ما يمكن أن نكون قد غفلنا عنه سهواً أو نسيان.

#### • المنهج المستخدم:

إستخدام المنهج المناسب في هذه الدراسة المتمثلة في دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط **ABC** في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية وبعية الحصول على نتائج مرغوبة و التي تقتضي الدقة في اختيار المنهج المناسب لذا يرى الباحثان أن المنهج المناسب لهذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي والذي يندرج تحته أسلوب المقارنة وذلك من خلال الكشف على حالة كل طريقة، أي نعمل على وصف هذه الظاهرة، ووصولاً إلى مواطن التداخل والاختلاف وهذا بواسطة التحليل، ومن ثم التعرف على أفضل الطرق.

#### أولاً: مفهوم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**:

يعود الفضل في 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 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 الغير مباشرة وما يترتب عليها من نتائج مضللة من شأنها أن تفقد نظام توزيع التكاليف قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه.<sup>1</sup>

ويمكن تعريف طريقة أو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما يلي:

#### 1. التعريف الأول:

"هي نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة".<sup>2</sup>

#### 1. التعريف الثاني:

"هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها. حيث يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وأن هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة)".<sup>3</sup>

## 1. التعريف الثالث:

"هي منظور وفكرة لقياس أدق للتكاليف، حيث في ظل هذا النظام يتم التركيز على الأنشطة وهذا ليس بالأمر السهل، حيث يتم النظر إلى المنتجات بكونها لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك أنشطة"<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة، يتضح أن الأساس في نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو تحديد الأنشطة، ومن ثم حساب تكلفتها و تحميل هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات، أي أن الأنشطة هي حلقة الوصل بين المواد والمنتج أو الخدمة أو العميل.

### ثانيا: أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

تهدف طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة إلى ما يلي:<sup>5</sup>

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
- تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة؛
- تساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف؛ ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.

### ثالثا: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يتمتع نظام **ABC** بالخصائص والفوائد التالية:<sup>6</sup>

- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدفاً وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في الشركات ذات المنافسة العالية؛
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف، وبمساعدة نظام **ABC** يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وإن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض

الكلف وخصوصا كلفة وحدة العامل الموجه، فمثلا يستحق المشرف ( على نشاط الفحص) الحوافر إذا ما استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص (العامل الموجه لكلفة الفحص)؛

- يساهم نظام **ABC** في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛  
 - يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض الكلف. حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاحتناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.

رابعا: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والطرق التقليدية:

يمكن المقارنة بين النظامين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): يوضح المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والطرق التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC
يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام، التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة.	التركيز على الأنشطة واعتبارها الهدف الأساس.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات.	يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.
تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.	تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.
استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم.	تتعدد استخدام مجتمعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.

### خامسا: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة:

لتطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط داخل المؤسسة، يجب تتبع الخطوات التالية:<sup>7</sup>

- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات؛

- تحديد تكلفة الأنشطة؛

- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط؛

- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

#### 1. تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات:<sup>8</sup>

ويقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطتها الرئيسية والفرعية مثل: ( إعداد طلبيات الشراء، شراء المواد، فحص المواد المستلمة، مناولة المواد، التجهيز الآلي، نشاط الفحص والرقابة على الجودة، استقبال أوامر العملاء، الترويج).

ويتيح تطبيق نظام **ABC** إمكانية تحديد وتعريف الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، بمعنى أنه ليس كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، وعلى ضوء ذلك تقوم المؤسسة بإلغاء بعض الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة، وبالتالي تخفيض حجم التكاليف وكذا تكاليف تطبيق النظام **ABC**.

#### 2. تحديد تكلفة الأنشطة:

يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك من طرف كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر هذا تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنجزة خلال الفترة (مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد).

#### 3. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

مسبب التكلفة (مؤشر التكلفة): هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

وفي ما يلي جدول يوضح أمثلة عن بعض الأنشطة ومسبباتها:

الجدول رقم (02): يوضح أمثلة عن بعض الأنشطة في المؤسسة ومسببات تكلفتها

النشاط	مسبب التكلفة
طلب المواد	عدد طلبيات الشراء
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
التجهيز الآلي	عدد ساعات التجهيز الآلي
نشاط الفحص	عدد مرات الفحص
الترويج	الوقت المستنفذ من رجال البيع

4. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:

يرتكز نظام ABC كما سبق ذكره على مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة، أي بمعنى تحميل تكلفة الأنشطة للمنتجات وذلك باستخدام مؤشر تكلفة مناسب.

سادسا: دراسة حالة إستشرافية:

سنحاول في هذه الخطوة تقديم حالة استشرافية لإحدى المؤسسات الصناعية تنتج منتوجين اثنين ك1، ك2، مع حساب تكلفتها عبر طريقتي الأقسام المتجانسة و طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC، لتوضيح الفرق بين الطريقتين في ما يخص عملية تحميل التكاليف الغير مباشرة خصوصا على هذين المنتجين، وما يترتب عليه من فارق لسعر التكلفة الكلي بالنسبة لهما:

1. المعطيات:

1.1 بالنسبة للعمل المباشر: يتطلب إنتاج كل وحدة من ك1 30 دقيقة و 40 دقيقة بالنسبة لـ ك2 بثمان 80دج للساعة.

2.1 بالنسبة للمواد الأولية: تستهلك الكمية المنتجة من ك1 مواد أولية بقيمة 45000دج، بينما تستهلك الكمية المنتجة من ك2 مواد أولية بقيمة 20000دج.

علما أنه قد تم إنتاج 1200 وحدة من ك1 و 1500 وحدة من ك2.

### 3.1. التكاليف غير المباشرة:

في ما يلي جدول توزيع الأعباء غير المباشرة والذي يقتصر على قسم الإنتاج فقط، والذي سوف نركز عليه في هذه الدراسة تسهيلا للفهم:

الجدول رقم (03): يوضح توزيع الأعباء الغير مباشرة في المؤسسة

التوزيع	الإنتاج	التموين	البيان
/	96000	/	مجموع التوزيع النهائي
/	ساعات عمل مباشرة	/	طبيعة وحدة القياس

- وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

- سنعمل إنجاز جدول توزيع المصاريف غير المباشرة في قسم الإنتاج (حساب تكلفة وحدة القياس)؛
- سنقوم بحساب الأعباء غير المباشرة التي تتحملها تكلفة الإنتاج لـ: ك1 و ك2 مع حساب التكلفة الكلية للإنتاج.
- وفق طريقة ABC:

في ما يلي جدول يوضح أنواع الأنشطة في المؤسسة، والأعباء الغير مباشرة الخاصة بها:

الجدول رقم (04): يوضح التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة على الأنشطة في المؤسسة

التوزيع	الإنتاج		التموين	البيان
/	النشاط2	النشاط1	/	مجموع التوزيع النهائي
	35200	60800		
/	ساعات عمل الآلة	ساعات عمل مباشرة	/	طبيعة وحدة القياس



على افتراض أن قسم الإنتاج يتضمن نشاطين حيث يقاس الأول بساعات العمل المباشرة، ويقاس الثاني بساعات عمل الآلة، حيث تتطلب إنتاج وحدة من ك1 و ك2 30 دقيقة و 20 دقيقة على التوالي من ساعات عمل الآلة.

- أيضا سنعمل على إنجاز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة في قسم الإنتاج (حساب تكلفة وحدة القياس)؛
- سنقوم بحساب الأعباء غير المباشرة للأنشطة التي تتحملها تكلفة الإنتاج لـ: ك1 و ك2، مع حساب التكلفة الكلية للإنتاج.
- الطريقة الأولى: وفق طريقة الأقسام المتجانسة

- حساب تكلفة وحدة القياس:

$$\text{تكلفة وحدة القياس} = 96000 \div [(60 \div 1200 \times 30) + (60 \div 1500 \times 40)] = 60 \text{ دج/سا.}$$

- حساب الأعباء غير المباشرة التي تتحملها تكلفة الإنتاج لـ: ك1 و ك2 مع حساب التكلفة الكلية للإنتاج:

يمكن تلخيص كل ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): يوضح حساب الأعباء غير المباشرة للمنتوجين والتكلفة الكلية للإنتاج

البيان	المنتوج ك1	المنتوج ك2
الأعباء غير المباشرة	$60 \times 600 = 36000$ دج	$60 \times 1000 = 60000$ دج
العمل المباشر	$80 \times 600 = 48000$ دج	$80 \times 1000 = 80000$ دج
المواد الأولية	45000 دج	20000 دج
المجموع:	129000 دج	160000 دج
تكلفة الوحدة من المنتوج	$129000 \div 1200 = 107.5$ دج	$160000 \div 1500 = 106.7$ دج

نلاحظ من الجدول الأخير أن تكلفة المنتوجين ك1، ك2 النهائية هي: 107.5 دج، 106.7 دج على الترتيب وفق طريقة هذه الطريقة، والتي تظهر تقارب في تكلفة المنتوجين.

- بالطريقة الثانية: وفق طريقة ABC

- حساب تكلفة وحدة القياس:

تكلفة وحدة القياس هذه المرة تتغير حسب نوعية النشاط، ويمكن حسابها من خلال الجدول التوضيحي التالي:

الجدول رقم (06): يوضح حساب تكلفة وحدة القياس للنشاطين

النشاط 2	النشاط 1	البيان
35200	60800	مجموع التوزيع النهائي
ساعات عمل الآلة	ساعات عمل مباشرة	طبيعة وحدة القياس
1100 = 500+600	1600 = 1000+600	عدد وحدات القياس
32 دج/سا	38 دج/سا	تكلفة وحدة القياس

- حساب الأعباء غير المباشرة للأنشطة التي تتحملها تكلفة الإنتاج لـ: ك<sub>1</sub> و ك<sub>2</sub> مع حساب التكلفة الكلية للإنتاج:

- حساب الأعباء غير المباشرة للأنشطة التي تتحملها تكلفة الإنتاج لـ: ك<sub>1</sub> و ك<sub>2</sub>:

يمكن حساب ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (07): يوضح حساب الأعباء غير المباشرة للأنشطة

النشاط 2		النشاط 1		البيان
ك <sub>2</sub>	ك <sub>1</sub>	ك <sub>2</sub>	ك <sub>1</sub>	
16000=32×500	19200=32×600	38000=38×1000	22800=38×600	تحميل الأعباء غير المباشرة

- حساب تكلفة الإنتاج لـ: ك<sub>1</sub> و ك<sub>2</sub>:

يمكننا الآن حساب التكلفة الإجمالية لكل من ك<sub>1</sub> و ك<sub>2</sub>، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (08): يوضح حساب تكلفة الإنتاج الكلية لـ ك<sub>1</sub> و ك<sub>2</sub>

البيان	المنتوج ك <sub>1</sub>	المنتوج ك <sub>2</sub>
الأعباء غير المباشرة	42000 دج = 19200 + 22800	54000 دج = 16000 + 38000
العمل المباشر	48000 دج = 80 × 600	80000 دج = 80 × 1000
المواد الأولية	45000 دج	20000 دج
المجموع:	135000 دج	154000 دج
تكلفة الوحدة من المنتوج	112.5 دج = 1200 ÷ 135000	102.7 دج = 1500 ÷ 154000

نلاحظ أن التكلفة الإجمالية لكل من المنتوجين ك<sub>1</sub>، ك<sub>2</sub> قد تغيرت وأصبحت: 135000 دج و 154000 دج على الترتيب، بعدما كانت في الطريقة الأولى: 129000 دج، 160000 دج. وكذا تكلفة الوحدة الواحدة من المنتوجين ك<sub>1</sub>، ك<sub>2</sub>، حيث بعدما كانت في الطريقة الأولى تساوي: 107.5 دج لكل وحدة من ك<sub>1</sub> و 106.7 دج لكل وحدة من ك<sub>2</sub>، أصبحت الآن تساوي: 112.5 دج، 102.7 دج لكل منهما على الترتيب.

## الخلاصة:

نستنتج أن طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل لا تعطي صورة صادقة عن التوزيع الحقيقي للأعباء غير المباشرة، حيث تقوم بتحميل منتج الأعباء غير المباشرة للمنتوج الآخر، بمعنى أنه هناك سوء توزيع أو عدم عدالة في توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات، حيث تحمل منتج أعباء منتج آخر، ربما لا علاقة له بها. حيث أننا نلاحظ من خلال الدراسة الاستكشافية أنه في الطريقة الأولى كانت تكلفة المنتجين متقاربة، أما في الطريقة الثانية فقد ظهر الفرق الحقيقي بين تكلفة المنتجين عندما قمنا بتحميل الأعباء غير المباشرة إلى الأنشطة ومن ثم إلى المنتجات، حيث ارتفعت تكلفة المنتج ك1 من 107.5 دج إلى 112.5 دج، بينما انخفضت تكلفة المنتج ك2 من 106.7 دج إلى 102.7 دج، وعليه نستنتج أنه كانت هناك أعباء غير مباشرة إضافية تخص المنتج ك1 قد تم تحميلها عبر طريقة الأقسام المتجانسة أو مفاتيح التوزيع إلى المنتج ك2 رغم أنها لا تخصه.

وعليه ومما سبق نستنتج أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** تعطي توزيع أو تحميل عادل وموضوعي للتكاليف غير المباشرة على المنتجات الصناعية المختلفة في المؤسسة الصناعية، وهو ما ربما تفتقده طريقة الأقسام المتجانسة التي تستند إلى مفاتيح توزيع قد تكون غير مدروسة بطريقة علمية جيدة، مما سوف يؤثر في ما بعد على الأسعار النهائية لهذه المنتجات، وعلى مختلف القرارات المرتبطة بها التي سوف تتخذها المؤسسة.

## النتائج المتوصل إليها:

- طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل لا تعطي صورة صادقة عن التوزيع الحقيقي للأعباء غير المباشرة.
- هناك أعباء غير مباشرة إضافية تخص المنتج يتم تحميلها عبر طريقة الأقسام المتجانسة أو مفاتيح التوزيع إلى منتج آخر رغم أنها لا تخصه.
- طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** تعطي توزيع أو تحميل عادل وموضوعي للتكاليف غير المباشرة على المنتجات الصناعية المختلفة في المؤسسة الصناعية.
- طريقة التكاليف المستندة للنشاط تمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات استراتيجية دقيقة ومناسبة حول المنتج.

## الاحالات والمراجع:

- <sup>1</sup> أحمد رجب عبد العال و فتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001، ص 284.
- <sup>2</sup> عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2013، ص 35.
- <sup>3</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 269.
- <sup>4</sup> خليل إبراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التجارة، غزة، 2007، ص 53، 54.
- <sup>5</sup> إسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007، ص 164.
- <sup>6</sup> نفس المرجع، ص 165، 166.
- <sup>7</sup> أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2011، ص 307.
- <sup>8</sup> درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية: دراسة مقارنة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005، ص 275.