



ISSN1813-1719

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

تعنى بالبحوث الإدارية والاقتصادية
والمحاسبية والمعلوماتية

دورية فصلية علمية محكمة

**تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس
مقارنة بالأنظمة التقليدية**

منى سالم حسين المرعي
مدرس
قسم المحاسبة
كلية الحدياء الجامعة

محمد علي احمد السيدية
استاذ مساعد
قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد
جامعة الموصل

تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية

محمد علي احمد السيدية
منى سالم حسين المرعي

الملخص

يعدّ أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة المبني على الأنشطة من المفاهيم الحديثة والمتطورة لمحاسبة التكاليف نشأ وتطور بسبب التغير الحاد في سلوك التكاليف بسبب التطور التقني والصناعي السريع الامر الذي أدى الى حدوث خلل في دقة عملية القياس وفق الأساليب التقليدية لعدم مواكبتها لهذه التغيرات وبالتالي أصبحت الانتقادات تلوح واحدة تلو الأخرى وصولاً الى ظهور أسلوب تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة، لذلك تم في هذا البحث مناقشة هذا المفهوم بشاته والية عمله والفرق بين القياس في هذا الأسلوب والأساليب التي تتبعها الأنظمة التقليدية من خلال جملة من النقاط والانتقادات التي ناقشت هذه المسألة وخلص البحث الى حقيقة مفادها ان أسلوب تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة اصبح أداة هامة في تلبية الاحتياجات المتعلقة باتخاذ القرارات باعتباره وسيلة تعمل على تحقيق هدف القياس بدقة وموضوعية بعيدة عن التشويه الذي تسببه الأساليب التقليدية .

Abstract

Activity based costing conceder as one of new and advanced concepts which appears as a result of the impact of high technology and manufacturing improvement that influenced understanding of cost behavior and the measurement accuracy according to traditional styles through several points, so that we built the structure of this search on discussing the deference between ABC and the old styles, the conclusion was that ABC is an important tool for decisions making and accurate measurement.

المقدمة

لقد أدى التطور الكبير في المجال الصناعي والتقني الى تغير في سلوك التكاليف على المديين الطويل والقصير معا فاصبحت النظم التقليدية غير قادرة على توفير معلومات موضوعية ومختلفة لمتخذي القرارات مما تطلب اجراء تعديل في الاساليب المعتمدة في القياس باعتبار ان عملية القياس احد الاهداف المهمة لمحاسبة التكاليف والتي من خلالها يتم تحقيق بقية الاهداف بصورة سليمة وأهمها دعم عملية صنع واتخاذ القرارات وحتى تكون عملية صنع واتخاذ القرار سليمة يجب أن تكون المعلومة التي يبنى عليها القرار أكثر موضوعية وسلامة وهذا لا يتأتى إلا من خلال عملية قياس موضوعية وحيث أن أساليب القياس تعدّ وفقاً لمفاهيم محاسبة التكاليف فإن اعتماد الاسلوب الأكثر موضوعية في القياس يعد ضرورياً للمحافظة على قيمة انظمة محاسبة التكاليف كنظم للمعلومات ومع التطور الصناعي والتقني وجهت العديد من الانتقادات الى اساليب القياس المعتمدة في ظل الانظمة التقليدية مما أدى إلى ظهور أساليب جديدة منها تخصيص التكاليف المبنية على الأنشطة (Activity Based Costing) والذي سوف نطلق عليه اختصاراً مصطلح (ABC) وبناءً على ذلك تم بناء هيكلية البحث بالاعتماد على اجراء مقارنة بين اساليب القياس التقليدية وبين اسلوب (ABC).

فرضية البحث

يبني البحث على فرضية مفادها أن اعتماد أسلوب تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة سوف يؤدي إلى تغير بعض المفاهيم المعتمدة في أسس القياس التقليدية اعتماداً على مفاهيم الأنشطة التي تضيف أو لا تضيف قيمة وبما ينشأ أسلوب جديد في تخصيص عناصر التكاليف على أغراض التكلفة وتتبعها على المنتجات وبما يوفر اسس أكثر موضوعية في القياس .

هدف البحث

يهدف البحث إلى التطرق إلى مفهوم أسلوب تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة كما يهدف إلى إيضاح خطوات تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفق الأسس التقليدية ومقارنتها مع خطوات التخصيص لأسلوب ABC وإيضاح الاختلاف في أسلوب القياس وأثر ذلك على دقة القياس .

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في أهمية إيضاح أوجه الاختلاف في أسلوب القياس وفق الأسس التقليدية والأسلوب الجديد وأوجه القصور التي يمكن أن يعالجها مدخل الأنشطة خاصة فيما يتعلق بدقة وموضوعية القياس .

مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في خصوصية أسلوب ABC الذي ظهر نتيجة للإنتقادات الموجهة إلى الأنظمة التقليدية في قصور موضوعية القياس وعدم القدرة على التخصيص السليم لعنصر التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، من خلال إتباع منهج جديد في تخصيص التكاليف على المنتجات على أساس الأنشطة باعتبارها المستهلك للموارد وليس المنتجات مما يلبي احتياجات دعم دور أنظمة التكاليف كنظام للمعلومات.

منهجية البحث

يعتمد البحث في اختبار فرضيته وتحقيقاً لأهدافه على المنهج الوصفي وذلك بالرجوع إلى الأدبيات المتوفرة سواء أكانت من المصادر العربية أو الأجنبية .

المبحث الأول

مفهوم نظام ABC ونشأته والية التصميم

أولاً: نشأة وتطور نظام ABC

أثيرت العديد من الآراء حول بداية مفهوم تخصيص التكاليف غير المباشرة المبني على الأنشطة حيث أشار البعض إلى ذلك بقوله "بداية الدراسات والبحوث العلمية في تكريس هذا المفهوم منذ العقد الثامن من القرن العشرين في الاتحاد السوفيتي (سابقاً) ومن خلال تركيزهم على أهمية تحليل النشاط الاقتصادي بناءً على استخدام الطرق

والأنظمة المحاسبية ورقابة العمليات بأسلوب تحليلي ليتم قياس كفاءة الاداء لكافة الانشطة. لكن هذا الامر لم يكشف عنه بشكل واسع الا بعد انهيار الاتحاد السوفيتي مما فصح المجال واسعاً لنقل العديد من أمهات الكتب السوفيتية الى اللغة الانكليزية واعقت ذلك دراسات ساهم بها الكثير من الباحثين الالمان لمناقشة هذا النظام وقدم العديد من الباحثين الامريكيين دراسات ساهمت بشكل فعال في مناقشة هذا الموضوع ونورد منهم بعض الباحثين مثل Louderbak 1976, Dopuch 1981, Shubik 1962, كافية من الناحية النظرية وغير مستوفية الشروط المناسبة للتطبيق ... وفي مرحلة لاحقة تقدم أحد الباحثين ١٩٧٩ (Zimmerman) بدراسة تبرز اهميتها نحو التركيز على ضغط وتخفيض التكاليف الناجمة عن انفصال الملكية عن الادارة من خلال تطبيق مفهوم الوحدة المحاسبية وما ينجم عن تكاليف الوكالة ... وعلى ضوء تلك الدراسة بدا التاصيل العلمي لوضع أسس نظرية لطرق أكثر عدالة وموضوعية في تخصيص وتحميل تكلفة الخدمة... وأخيراً ومنذ عام ١٩٨٧ انجزت العديد من الدراسات ومجال تطبيقاتها في الشركات الامريكية وذلك بدا بالدراسة التي تقدم بها كوبر وكابلن اضافة الى الدراسة التي ساهم بها كل من تيرني ودوكلاس وهورنجون وآخرين.^(١)

لقد قام الباحثان (Cooper & Kaplan) بتطوير هذا النظام في جامعة هارفارد إذ وضعاً مدخلاً جديداً لاحتساب وتجميع التكاليف غير المباشرة ، حيث يتطلب ذلك فهم سلوك التكاليف ويؤكد عليه ويحدد مسببات نشوء التكلفة غير المباشرة ، وكان المقوم الأساس للنظام الجديد كما أسماه أن معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعات على أساس تكاليف متغيرة ، إما طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وقد اتفقا على أن مسببات نشوء التكاليف على أساس ارتباطها بحجم الإنتاج هي غير مناسبة للتتبع لمعظم التكاليف المتغيرة طويلة الأجل للمنتجات، وإن اعتماد الأنشطة أساساً لنشوء التكاليف غير المباشرة واستهلاك الموارد ، وقد أثبتا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات باستخدام خطين إنتاجيين مختلفين واعداد مختلفة من الأجزاء والوحدات وإثبات سوء التقدير والقياس للتكاليف ضمن النظم التقليدية ، إذ أشارت نتائج التطبيق إلى اختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة وكالاتي:^(٢)

تكلفة المنتج (ج)	تكلفة المنتج (ب)	تكلفة المنتج (أ)	
٤١٩ دينار	٨٥٥٧ دينار	٧٠٣٨ دينار	النظام التقليدي
١٣٩ دينار	٧٩٦٨ دينار	٥٦٦٥ دينار	نظام ABC

ثانياً: مفهوم نظام ABC

ناقش العديد من الباحثين مفهوم ABC باعتباره أحد الاساليب الحديثة التي تقوم على تقسيم المنشأة الى أنشطة وتحليل تلك الأنشطة وربطها بعلاقة سببية مع التكاليف غير المباشرة ، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة وقد وضعت العديد من التعاريف لهذا المفهوم فقد عرف على أنه:^(٣)

"نظام تخصيص التكاليف يقوم على تحميل تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات (أو أي هدف آخر) استناداً إلى الأنشطة من خلال إيجاد علاقة سببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج ، ويختلف عن الأنظمة التقليدية بأنه لا يقوم بتجميع التكاليف في مراكز تكلفة رسمية في المنشأة ، وبدلاً من ذلك ينظر إلى التكاليف من منظور الأنشطة المشتركة وذات العلاقة وبذلك يتجنب تحميل المصاريف غير المباشرة من خلال طرق التحميل التقليدية وبدلاً عن ذلك يحملها استناداً إلى الأفعال التي تتسبب في حدوث المصاريف ويطلق على هذه المسببات أسم مسبب التكلفة".

كما عرف بأنه ^(٤) "نظام يعمل على تحديد معدلات تحميل متعددة للتكاليف غير المباشرة على اساس معدل واحد لكل نشاط تصنيعي وتستخدم هذه المعدلات لبناء تكاليف المنتج عن تكاليف النشاط الخاص المعتمد خلال الإنتاج والأنشطة حيث يمكن أن تكون مراكز مكائن ، نقل المواد والتعامل بها ، محطات تفتيش ، أو أي نوع آخر من عمليات التصنيع ، والقسم الواحد يمكن أن يضم أنشطة مختلفة عديدة ، على سبيل المثال قسم التجميع ، حيث يتم تجميع المنتجات باستخدام معدات آلية ، ومنتجات أخرى تجمع بطريقة تقليدية قد يكون لها نشاطان آليان وتقليديان ، عندها يتم استخدام معدلات تحميل مختلفة لكل طريقة لتعيين أدق للتكاليف على الإنتاج".

وعرف على أنه: ^(٥) "نظام يركز على الأنشطة بوصفها غرض تكلفة أساسي وجوهري ويستخدم تكاليف هذه الأنشطة كحجر أساس لتصنيف وتجميع خاصة بأغراض تكلفة أخرى".

إن أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة لا يعد بديلاً عن أنظمة التكاليف التقليدية بل يمكن أن يكون جزءاً منها ، يعمل على تحسين نوعية البيانات المقدمة كأساس لتوفير المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات ، ويشير إلى ذلك بالقول: ^(٦)

"إن هذا النظام ليس بديلاً لنظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف المراحل ، بل هو مدخل جديد لتطوير أرقام التكاليف المستخدمة في النظامين ، والمقومات التي يتميز بها هذا النظام هو تركيزه على الأنشطة بوصفها غرض تكلفة أساسي". وبما يعني انه نظام هجين يميل الى الاوامر اكثر من المراحل .

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن الاسلوب الجديد يقوم بالتركيز على الأنشطة كغرض لتخصيص التكلفة غير المباشرة من خلاله ، ويستلزم ذلك تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة وتحديد مسببات التكاليف غير المباشرة وتقسيمها إلى فئات وربط كل نشاط بمسبب التكلفة الملائم لتحديد معدلات التحميل الخاص بكل نشاط من أجل تحديد قياس كمي لربط التكاليف غير المباشرة بالإنتاج .

وقد اشار بعض الباحثين إلى أنه يمكن تحديد أهم مقومات اسلوب التكاليف المبني على الأنشطة بالآتي: ^(٧)

١. تقسم المنشأة إلى مراكز التكلفة .

٢. تحديد الأنشطة داخل المنشأة وداخل مراكز التكلفة .
٣. تحديد مسببات التكلفة وربطها بالأنشطة .
٤. إعداد معدلات تحميل لكل نشاط لتخصيص التكاليف غير المباشرة .
٥. إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات التي مرت داخل تلك الأنشطة .

ثالثاً: مفهوم النشاط وتحليل الأنشطة لنظام ABC

عرف النشاط^(٨) بأنه وحدة عمل أو مهمة لهدف محدد مثل قسم المبركر في مطعم ، مقابلة الزبائن في مطعم خدمات، تهيئة المكائن للعمل ، إصدار شهادات تخرج الطلبة"، ويتم تصنيف الأنشطة في أي وحدة اقتصادية بناء على هذا الأساس حيث يتم تحديد تكلفة كل نشاط على حدة وربطها بمسبباتها إلا أن تشعب التصنيف يؤدي إلى إيجاد الكثير من الأنشطة لاعتماد هذا الأسلوب على أكثر من نشاط لذا يتم اللجوء إلى تجميع الأنشطة المتشابهة في مجموعة واحدة لتسهيل عملية التجميع والقياس ففي ظل هذا الأسلوب يتم تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة ، وبالتالي تكاليف غير مباشرة ، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة .

وطبقاً لـ Kaplan^(٩) فإن الهدف الرئيس لهذا النظام هو تحديد مسببات التكلفة لكي يسهل ربط التكاليف بالمنتج . إذ يفترض هذا النظام أن الأنشطة تسبب التكاليف وأن المنتجات تنشئ بدورها طلباً على هذه الأنشطة ، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة أمراً أكثر موضوعية ، وتسهلاً لفهم العلاقة بين الأنشطة كمسببات للتكلفة والتكاليف غير المباشرة الناجمة عنها . ويقصد بالنشاط باختصار هو ذلك الفعالية التي ترتبط بحدوث التكاليف غير المباشرة ارتباطاً وثيقاً .

ولقد قدم Cooper إطاراً تحليلياً لهذه العلاقة ، وفي هذا الإطار ميز بين أربع مجموعات من الأنشطة يمكن إجمالها على النحو الآتي:^(١٠)

١. أنشطة ترتبط بالوحدات المنتجة مباشرة وهي عبارة عن أنشطة تحدث عند تصنيع كل وحدة ، ويتناسب حدوثها طردياً مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة والأجور المباشرة ، فإذا زاد الإنتاج مثلاً بنسبة (٥٠%) فإن استخدام العمل المباشر والمواد المباشرة سيزداد بنفس النسبة ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استناداً إلى استخدام أو استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة .
٢. أنشطة تخص مجموعة من الوحدات المنتجة مثل أنشطة تجهيز وتحضير الآلات وبرمجة الإنتاج وإعداد أوامر شراء المواد الخام والفحص الأولي للمنتجات وتعدّ تكلفة هذه الأنشطة مشتركة (ثابتة) لجميع الوحدات ضمن المجموعة ، فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات ، وحركة المواد وعدد مرات فحوصات جودة الإنتاج .
٣. أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام ومن أمثلتها تحضير وتنفيذ إشعارات الأوامر

الهندسية ، ووضع مواصفات المنتج ، وتحضير التصاميم للمنتج وتنفيذ أساليب الاختبار لكل منتج ، وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة ، فكلما كان هناك تنوع في المنتجات كلما ازدادت أنشطة تحضير التصاميم أو أوامر التغيير الهندسية ، وهكذا ، ويستخدم عادةً عدة إشعارات (أوامر) التغيير الهندسية على سبيل المثال كأساس لربط هذه التكاليف بالمنتجات .

٤. أنشطة تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع العامة مثل أنشطة الصيانة ، والحراسة ، وإدارة المصنع ، والمحاسبة ، وإضاءة المصنع وتدقيقه ، والمصاريف الإدارية المختلفة ، إذ أن جميع هذه الأنشطة ضرورية لدعم عملية التصنيع ومؤازرتها وهي عامة ويشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها في المصنع . وطبقاً لنظام ABC لا يتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات باستخدام مفهوم مسببات التكلفة كما في المجموعات الثلاث الأولى ، وذلك لصعوبة ربط هذا النوع من الأنشطة بشكل مباشر بهدف التكلفة (الوحدة المنتجة) بل تتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات وبالتالي يتم حسنها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة أو يتم توزيعها بطريقة عشوائية .

وبعد تحديد الأنشطة يتم تحليلها وفقاً لاربع خطوات وكالاتي: (١١)

١. تحديد أهداف العملية ويتم ذلك عن طريق تحديد ماهية احتياجات الزبون والتوقعات المنتظرة حول العملية.
٢. التسجيل بواسطة مخططات وهي عملية تسجيل الأنشطة التي تستخدم في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة وتكون عملية التسجيل من البداية إلى النهاية.
٣. تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة ويقصد بالأنشطة التي لا تضيف قيمة بأنها تلك الأنشطة التي لا تساهم في القيمة المقدمة للزبون للمنتج أو الخدمة وبالتالي حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
٤. التطوير المستمر وهي زيادة كفاءة جميع الأنشطة وتطوير الخطط وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

رابعاً: تصميم نظام ABC

ان تصميم نظام ABC من حيث كونه نظاماً كلفوياً متكافئاً في المعنى الاصطلاحي لا بد وأن يأخذ نفس الشكل والإجراءات والخطوات التي يقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر ، وذلك من حيث مفهوم النظام وخصائصه وعناصره وآلية عمله بشكل عام .

وللوصول إلى تصميم نظام ABC وتحديد الآلية التي يعمل بها ، فإنه يمكن تتبع المراحل الآتية: (١٢)

المرحلة الأولى : التخطيط

تعدّ مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في تحديد مدى نجاح تصميم وتنفيذ نظام ABC في أي شركة. إن أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل

تصميم وتنفيذ النظام . في هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل ، وكذلك حل تلك المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير نظام عملها بما يتلاءم والنظام الجديد .

المرحلة الثانية : تحديد وتجميع الأنشطة

إن هذه المرحلة تعدّ البداية الفعلية لتصميم النظام ، حيث يتم دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها . إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل كلف لازمة لتشغيل وإدامة هذا النظام . وعلى العموم فإن نظام ABC يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد (أو الخدمة) مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بالأنشطة وضع المنتج في الأسواق .

وللحصول على كلف منتج موضوعية يجب تجميع (من خلال تحليل الأنشطة) بيانات دقيقة عن كلف المواد والعمل المباشر ، ثم تحديد الاحتياجات التي تتطلبها المنتجات من الموارد غير المباشرة ، حيث يراعى ما يأتي: (١٣)

١. التركيز على الموارد الغالية .
٢. التأكيد على الموارد التي يتغير استهلاكها بصورة مهمة من منتج إلى آخر .
٣. التركيز على الموارد التي لا ترتبط أنماط الطلب عليها مع مقاييس التخصيص التقليدية كالعامل المباشر والمواد .

ومن الجدير بالذكر ، أنه إذا كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن تخصيص كلف كل نشاط (باستخدام مسبب التكلفة الخاص به) مباشرةً إلى المنتجات ، أما إذا كان هناك عدد كبير من الأنشطة ، فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجموعات كلف بحيث تحتوي كل مجموعة كلفة على عدد من الأنشطة ، حيث يستخدم (مسبب التكلفة) واحد لكل مجموعة أنشطة على أن يراعى ما يأتي: (١٤)

١. أن تكون الكلف في كل مجموعة تكلفة مسببة بواسطة أنشطة متجانسة ، ويعني التجانس هنا أن تكون مجموعة الكلف مسيرة من قبل نشاط واحد أو مجموعة أنشطة بينها ارتباط كبير، بمعنى أن التغيرات في مستوى النشاط الواحد يصاحبها تغيرات تناسبية في الأنشطة .
٢. أن تكون الكلف في كل مجموعة كلفة متناسبة تماماً مع النشاط ، حيث يعني التناسب هنا أن تتغير بصورة تناسبياً مع التغيرات في مستوى النشاط.

المرحلة الثالثة : تسجيل كلف الأنشطة

بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وتعيين فعاليتها ، يتم تسجيل كلف هذه الفعاليات لكل نشاط ، حيث أن كلفة النشاط تساوي مجموع كلف الفعاليات المؤلفة لهذا النشاط ، ولتحديد كلف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية ، وكذلك عمل التقديرات اللازمة في حالة الضرورة .

المرحلة الرابعة : تحديد مراكز النشاط

إن مراكز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلاله

بتسجيل كلف الأنشطة المنجزة بشكل منفصل . فعلى سبيل المثال ، قد يعامل قسم الاستلام كمركز النشاط (الاستلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على كلفة المنتج النهائية ، وإن التأثير هو كيف يجري تسجيل هذه الكلفة ، فقد يسجل النظام كلفة منتج كلية (٥٠ دينار) أو أن يتم تجزئتها لتصبح مثلاً (٣٠ دينار) لنشاط التصنيع و (٢٠ دينار) لنشاط الاستلام . إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل .

المرحلة الخامسة : اختيار مسببات التكلفة

تقوم الأنظمة التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط الكلف بالوحدات المنتجة، حيث تقسم التكاليف في الغالب إلى متغيرة وثابتة وفقاً للتغيرات في حجم الإنتاج ، أما بالنسبة لنظام ABC فإنه يقوم بتحليل سلوك الكلفة بناءً على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف ، وهذه المقاييس هي مسببات التكلفة .

ويعرف مسبب التكلفة بأنه:^(١٥) "العنصر الذي يؤثر على إجمالي تكاليف النشاط ، وهناك العديد من مسببات التكلفة التي تؤثر في إجمالي تكاليف النشاط مثلاً تكلفة نقل المواد والتعامل بها حيث تتأثر بإجمالي أعداد الفقرات المتعامل بها ، والفقرات هي إما أن تكون (كبيرة ، صغيرة ، ثقيلة ، ... الخ) ويمكن أن يقاس مسبب التكلفة بحجم الإنتاج ، عدد الموظفين ، عدد الأشكال التامة ، أو عدد أجزاء منتج ما ، قياس الوقت في العمليات مثل ساعات العمل المباشر ، ساعات دوران الماكائن ، كلها تستخدم عادةً كمسببات للتكلفة".

المرحلة السادسة : تحديد كلف المنتجات

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات الكلف وتحديد مسببات التكلفة المناسبة ، يتم احتساب مسبب التكلفة الواحد في كل مجموعة كلفة ، حيث يمثل مسبب التكلفة هنا وحدة قياس النشاط وبعد احتساب الكلفة (مسبب التكلفة الواحد) لكل نشاط أو مجموعة الكلف ، يتم حصر أو تحديد مقدار استهلاك المنتجات من مسببات التكلفة ، وبالتالي تحديد تكلفة هذه المنتجات . حيث تتكون تكلفة المنتج الكلية من العناصر الآتية :

- كلفته من المواد المباشرة .
- كلفته من الأجور المباشرة .
- كلفته من أنشطة الكلف غير المباشرة التي استهلكها المنتج .

خامساً: خطوات تطبيق أسلوب ABC

يتم توزيع التكاليف غير المباشرة في الانظمة التقليدية على مرحلتين بينما يمكن توزيع التكاليف حسب أسلوب ABC إلى أربع مراحل يمكن تلخيصها على النحو الآتي:^(١٦)

١. تحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج مثل أنشطة إعداد الآلات ، وبرمجة الإنتاج ، ومعالجة المواد ونقلها ، والصيانة ، والتخزين ، واستلام وتسليم المواد الخام، الخ .
٢. تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور وبالتالي مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ، ويتمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين ، أو خط إنتاجي معين مثل تكلفة المواد المباشرة، وساعات عمل الآلات ، وتكلفة العمل المباشر ، وعدد دورات

الإنتاج ، وعدد مرات شحن المواد ، وعدد طلبات الإنتاج ، وعدد مرات تحضير الآلات ، وغيرها.

٣. انشاء ما يسمى بمسببات التكلفة لكل نشاط رئيسي ، فبعد تحديد الأنشطة الرئيسية التي تحدث في المنشأة يتم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات أو مراكز تكلفة ، حيث يشتمل كل مركز على الأنشطة المتشابهة من حيث مسبباتها ، فمثلاً يتم اعتبار أنشطة اللف والحزم، ومناولة وتعبئة المواد والتخزين بمثابة مجمع أو مركز واحد ، لأن المسبب الرئيسي لهذه الأنشطة هو أوزان المواد الخام ، ويتم كذلك تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في مجمع واحد باعتبار أن هذه التكاليف (الأنشطة) ترتبط ارتباطاً قوياً بساعات عمل الآلات وهكذا . وإن الهدف الرئيسي من عمل مسببات التكلفة هو تحميل إجمالي تكلفة المجمع (المركز) إلى المنتج بناءً على مسبب التكلفة المحدد مسبقاً .
٤. يتم في هذه المرحلة ربط تكاليف (غير المباشرة) هذه الأنشطة مع المنتجات بنسبة استفادة هذه المنتجات من تلك الأنشطة مستخدمين مسببات التكلفة المحددة سلفاً .
٥. "تسجيل تكلفة الأنشطة وتتمثل في تسجيل الموارد التي يستنفذها كل نشاط من خلال مراكز الأنشطة مما يعطي المدراء القدرة على الرقابة بصورة افضل على تلك الأنشطة
٦. احتساب وتفسير المعلومات الجديدة على أساس الأنشطة لأن هدف النظام تصنيف الكلف للوحدة على أساس الزبائن ، الخدمات ، أو المنتجات فيجب أن تتم الاحتسابات وتفسيرها طبقاً لهذا الهدف"^(١٧).

المبحث الثاني

نظام ABC والأنظمة التقليدية

أولاً: المشاكل الناجمة عن الأنظمة التقليدية

إن القصور في الأنظمة التقليدية هو الذي أدى إلى البحث عن بديل لحل مشكلة تخصيص التكاليف في ضوء ازدياد التطور التكنولوجي مما تطلب التغيير في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي لحل المشاكل الناجمة عن الأنظمة التقليدية ويمكن إيجاز تلك المشاكل بالآتي:^(١٨)

١. إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلف الإنتاج بموضوعية للأسباب الآتية :

- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام ، وعدم حصرها بالمنتجات التي سببت الانحرافات يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية

- الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات غير المفضلة .
- التركيز على النتائج المالية الإجمالية ، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج، يعطي نتيجة غير دقيقة لتقييم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية
 - بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة ، فهي تجعل مدراء الأقسام مسؤولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى وإن لم يجر قياسها بشكل دقيق ، ولهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساساً جيداً لتقييم المدراء والأقسام .
٢. تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثل ساعات العمل المباشر) كقاعدة لاسترداد الكلف غير المباشرة ، وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلاً فإن الكلف المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف ، وبالتالي تسجيل كلف منتجات مشوهة وخاصة في الحالات الآتية :
- اختلاف الحجم الإنتاجية للمنتجات .
 - تنوع الأحجام الطبيعية للمنتجات .
 - تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات .
٣. لقد تحدثت المؤلفات الأكاديمية كثيراً عن علاقة (السبب - النتيجة) باعتبارها أفضل المعايير التي يجب أن تعكس استخدام معدلات تحميل مناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات ، إلا أن الأنظمة التقليدية اعتمدت فقط على بعض الأسس المرتبطة بالحجم، الأمر الذي يؤدي غالباً إلى كلف منتج مضللة وغير واضحة إن هذا النظام يتناقض مع رغبة الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب وبين النتائج بشكل مفصل ودقيق وذلك لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة والحصول على قرارات اقتصادية حكيمة .
٤. إن تضمين الكلف غير المباشرة للمخزون تشجع على زيادة المخزون وليس إنقاظه ، وهذا غير مناسب للشركات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة مثل (JIT) .
٥. إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية تخفيض الأنشطة بدقة حيث تعدّ الخطوة الأولى باتجاه توفير كلف حقيقية ، إذ أنه يمكن تخفيض الأنشطة ذات الكلف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات .
٦. إن تكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع ، وتضاؤل العمل المباشر ، وازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية وخدمات التصنيع والتسويق والهندسة وغيرها، لا يبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية (والتي وضعت لظروف مغايرة وأكثر بساطة) خاصة في ظل انخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات . كما أن ذلك يمكن أن يكون خطراً في ظل المنافسة العالية الشديدة وتكنولوجيا المعلومات الجديدة التي جعلت من المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتج أمراً حاسماً في نجاح المنافسة .

ثانياً: الاختلاف بين أسلوب ABC والأنظمة التقليدية الأخرى والانتقادات الموجهة لهما

لقد أشرنا سابقاً إلى أن النظام الجديد لا يلغي النظم التقليدية بل يشكل جزءاً منها ، وهو إما أن يطبق داخل النظام التكاليفي مما يتطلب إجراء تعديلات عليه بما يتلاءم ونظام الأنشطة كأن يكون نظام أوامر معدل أو نظام مراحل معدل أو أن يتم استخدام النظام الجديد خارج النظام القائم حيث يستخدم خارجاً لأغراض التحليل واتخاذ القرارات . والتبني لهذا النظام يعتمد على حكم الإدارة وكم يكلف النظام الجديد مقابل المنافع المتوقعة منه في مجال اتخاذ قرارات التشغيل والمجالات الأخرى .

وقد أشار بعض الباحثين الى الاختلاف بين الانظمة التي تعتمد اسلوب (ABC) بقوله:^(١٩) "يختلف ABC عن الانظمة التقليدية للتكاليف في أمرين مهمين :

الأول: إنه ينتبع التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة مثل المنتجات والزيائن على أساس العوامل المسماة موجهات التكلفة التي ترتبط ارتباطاً نظامياً بصورة عالية مع التكاليف الصناعية الغير مباشرة .

إن استخدام العديد من موجهات التكلفة ينعكس في تكاليف المنتج والتي تعكس بصورة أكثر دقة كمية وتنوع الموارد المستخدمة من قبل المنتجات و العمليات المساندة المستخدمة في انتاجهم.

الثاني: ABC ينتبع التكاليف غير المباشرة على أساس المستوى الشجري (Herarchical) أو البنائي الذي تحققت فيه عمليات الانتاج .

مثلاً العديد من التكاليف الصناعية غير المباشرة تتحقق (تحدث) في الوجبة ، المنتج، مستوى اعداد التسهيلات. ان استخدام العديد من موجهات التكلفة وتتبع التكلفة على المستوى الشجري الذي تتحقق فيه يمكن ABC من ان يكون نموذج اكثر دقة، والعلاقة بين الموارد المستخدمة في أنشطة الانتاج والمنتجات التي استخدمت في انتاجها . لذا ABC يوفر (يجهز) قياس افضل لكلفة المنتج بالاضافة الى تكلفة الأنشطة المستخدمة في الانتاج .

تم انتقاد ABC لفشله في تعريف وازالة الثوابت التي تؤدي الى التأخير، التجاوز والانحراف (التباين) في مرحلة الانتاج ، اشار كل من كوبروكابلن إلى أن ABC يقيس استخدام الموارد مع علاقتها بالطلب المثبت على الموارد الزائدة نسبة إلى طاقة غير المستخدمة".

وفي إحدى الشركات المطبقة لاسلوب تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة كان الفرق بين النظام الجديد والنظام السابق يتمثل بالآتي:^(٢٠)

ت	النظم التقليدية	ت	نظام يعتمد اسلوب ABC
١.	يوجد القليل من مسببات التكلفة لكل قسم.	١.	يوجد العديد من مسببات التكلفة بسبب تعدد مناطق الأنشطة والكادر التشغيلي يؤدي دوراً رئيساً في تصميم هذه المناطق.
٢.	أسس تخصيص التكلفة غير المباشرة قد يكون مسبب للتكلفة .	٢.	أسس تخصيص التكلفة غير المباشرة هي مسببات للتكلفة .
٣.	أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة غالباً ما تكون مالية ، مثل تكلفة الأجور المباشرة أو تكلفة المواد المباشرة .	٣.	أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة غالباً ما تكون متغيرات غير مالية ، مثل عدد أجزاء منتج ما ، أو ساعات الاختبار .

كما وقد اشار بعض الباحثين الى انه يمكن التميز بين اسلوب ABC والاساليب التقليدية بالنقاط الآتية: (٢١)

ت	النظم التقليدية	ت	نظام التكاليف الذي يعتمد ABC
١.	يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الانتاج ويصعب تحليلها .	١.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .
٢.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة .	٢.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الاساس .
٣.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم او عدة مجمعات للمنشأة.	٣.	تعدد استخدام مجمعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.
٤.	قد تكون اسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).	٤.	تعتبر الاسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمالي عالي).
٥.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الانتاج .	٥.	تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.
٦.	يمكن استخدام التشغيل اليدوي او الحاسبات .	٦.	يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جداً.

ت	النظم التقليدية	ت	نظام التكاليف الذي يعتمد ABC
٧.	يفرد لكلفة العمل المباشر فقرة مستقلة.	٧.	لا يفرد لكلفة العمل المباشرة فقرة مستقلة بل تدخل ضمن الكلف غير المباشرة لضالة نسبتها بسبب الاعتماد الكبير على المكانن في عمليات التصنيع .
٨.	تتضمن اسس التحميل متغيرات مالية مثل كلفة العمل المباشرة وكلفة المواد الاولية .	٨.	في الغالب لا يستند العامل الموجه الى متغيرات مالية بل متغيرات اخرى مثل الوقت ، عدد الاجزاء ، كمية الانتاج .
٩.	يستخدم معدل تحميل واحد لتحميل الكلف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يستخدم معدل تحميل منخفض لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	٩.	يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحدد على مقياس مخرجات ذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عملية قياس وتتبع وتخصيص التكاليف تختلف وفقاً للنظام المطبق لأسلوب ABC عن النظم التقليدية خاصة فيما يتعلق بتشعب احواض التكلفة وفي أسس تحميلها على المنتجات ويتأتى ذلك من إن ظروف البيئة الصناعية والإدارية التي شاع فيها استخدام الأنظمة التقليدية لتوزيع التكاليف قد تغيرت في الوقت الحاضر ، وبالتالي فإن هذه الأنظمة تواجه العديد من الانتقادات يمكن إجمالها على النحو الآتي: (٢٢)

١. تقوم الأنظمة التقليدية على افتراض أن المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية وتتم عملية التوزيع فيها على مرحلتين : في المرحلة الأولى يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة ، وفي المرحلة الثانية يتم توزيع هذه التكاليف على الوحدات المنتجة استناداً إلى معدلات تحميل مقدرة طبقاً لتكلفة العمل المباشر ، وعدد ساعات عمل الآلات ، .. الخ ، وتفترض هذه الأنظمة إلى ذلك أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءاً كبيراً من تكلفة المنتج الإجمالية .
- إن هذه الفروض لم تعد قائمة الآن ، إذ أن تكلفة العمل المباشر وكما بينا سابقاً لم تعد تشكل إلا نسبة قليلة في هيكل التكلفة إلى درجة أن العديد من الشركات الصناعية وخاصة في مجال الصناعات الإلكترونية قد أخذت تصنف هذه التكاليف على أنها صناعية غير مباشرة وليس مباشرة نظراً لضالة حجمها نسبياً .
٢. تستند الأنظمة التقليدية في معظمها إلى المتغيرات المالية (كتكاليف العمل والمواد) مع

- أن متطلبات العملية الإنتاجية الحديثة تعتمد أساساً على عناصر التكاليف غير المباشرة التي هي في معظمها ثابتة . وتشير العديد من الدراسات إلى أن ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة إلى تكلفة المنتج الإجمالية من (٥٠%) إلى أكثر من (٤٠%) في معظم الصناعات .
٣. تستند الأنظمة التقليدية إلى علاقات مبسطة في توزيع التكاليف يتم فيها تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة ، وينجم عن ذلك وبشكل كبير تشويه تكلفة المنتج وخاصة في الشركات متعددة المنتجات .
٤. تقوم الأنظمة التقليدية على افتراض وجود عدد محدود من مسببات التكلفة للشركة على اختلاف أنشطتها مما يخلق عدم انسجام وغياب في العلاقة السببية بين مراكز التكلفة غير المباشرة وأسس تحميل تلك التكاليف .
- ومن الانتقادات التي وجهت إلى نظام ABC هي الآتي: (٢٣)
١. صعوبة تسويق مفهوم نظام ABC إلى الكادر المحاسبي وعدم تفهمه من قبل الكثيرين كما أشارت بعض المؤسسات التي حاولت تطبيق هذا النظام .
 ٢. صعوبة تحديد الأنشطة داخل الوحدات الاقتصادية على اعتبار أن النشاط هو غرض التكلفة الأساسي .
 ٣. صعوبة تحديد مسببات التكلفة وربطها بالأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية .
 ٤. صعوبة ربط التكاليف بمسبباتها ، خاصة وأن المسببات تحتاج إلى دراسات إحصائية من أجل تحديدها .

ثالثاً: الظروف والحالات التي يصبح معها تطبيق نظام ABC مجدياً

- إن تطبيق نظام ABC عملية معقدة وشاملة وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال ، ومن هنا فمن الطبيعي أن تتأكد إدارات الشركات مسبقاً من المنافع المحتملة قبل البدء في تطبيقه . لقد حدد مهندسو نظام ABC والعديد من الباحثين الظروف والشروط التي يصبح بموجبها فحص فكرة تطبيق هذا النظام أمراً مقبولاً ويمكن تلخيصها بما يأتي: (٢٤)
١. التنوع الكبير في المنتجات وتعقيد العمليات الإنتاجية .
 ٢. توفر نظام محاسبي يكون معه الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها أمراً ميسوراً وذا تكلفة منخفضة .
 ٣. اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة .
 ٤. التغيرات في البيئة الصناعية من حيث تزايد استخدام المكننة في الإنتاج .
 ٥. إزدياد استخدام الأنشطة المساندة في الشركة كالتصميم الهندسي ، البرمجة ، التسويق ، المحاسبة ، وغيرها .
 ٦. إزدياد استخدام القطع المشتركة نسبة إلى مجموع عدد القطع في المنتج أو ما يسمى بالمعدل المعياري = عدد القطع / الأجزاء المشتركة / إجمالي عدد القطع في المنتج .
 ٧. تشكيل التكاليف المشتركة لنسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج وهذا عائد إلى الحالات (٤ ، ٥ ، ٦) السابقة .
 ٨. اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف السائدة لديها التي تستند على تكاليف العمل المباشر في احتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج .

٩. زيادة حدة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة سواءً أكان محلياً أم عالمياً .
١٠. انخفاض أسعار المنتجات المنافسة في السوق وضيق العديد من المناقصات بدون فهم الأسباب .
١١. صعوبة تفسير ربحية المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة .

رابعاً: أثر استخدام نظام ABC على سياسات المنشآت

يتسم نظام ABC بسمية رئيسية وهي أنه نظام إداري ، فضلاً عن كونه نظاماً محاسبياً ، حيث يقدم نوعين من المعلومات : المعلومات المالية الخاصة بكلف الأنشطة والمنتجات المصنعة ، والمعلومات غير المالية الخاصة بالأنشطة نفسها .

إن من أهم تأثيرات استخدام نظام ABC هو ظهور نظام جديد من الأنظمة الإدارية والذي يمكن من خلاله تحقيق أهداف نظام ABC في مجالات التحسين المستمر والتركيز على المستهلك وخفض الكلف وتقييم الأداء واتخاذ القرارات ، ويسمى هذا النظام بـ (الإدارة على أساس النشاط "ABM - Activity Based Management") ، إن الإدارة على أساس النشاط تعد أكثر من نظام ، إنها عملية إدارية ، حيث أن المدراء (في كل شركة طبقت نظام ABM مع نظام ABC) قد فهموا بأن معلومات نظام ABC تمكنهم من إدارة الأنشطة والسيطرة على مراحله من خلال توفير نظرة متكاملة حول مختلف وظائف الشركة .

ويمكن استعراض المجالات التي يؤثر فيها نظام ABC بالتكامل مع نظام ABM بالآتي: (٢٥)

١. الأثر في مجال التحسين المستمر

إن إدارة الأنشطة بصورة مباشرة (على وفق متطلبات نظام ABC) من قبل العاملين فيها ، يعطي لهؤلاء الأشخاص حرية أكبر في التعامل مع هذه الأنشطة وتطويرها وجعلها بحالة أفضل ، وذلك بالتعاون مع مختلف العاملين في المنشأة لتحسين أداء الفعاليات (الأنشطة) من خلال تحليلها لتحديد فرص التحسينات ، حيث يتم تحديد الفعاليات غير الضرورية وإزالتها وكذلك تحديد الفعاليات المهمة والتركيز عليها كما إن مقارنة الفعاليات مع أفضل الممارسات لتحقيقها وتفحص الروابط بين هذه الفعاليات عملية مهمة جداً .

٢. الأثر في مجال التركيز على المستهلك

إن نظام ABC ومن خلال تحليل الأنشطة ، يوفر للمنشأة المعلومات التي تحتاجها لتوفير الإنتاج أو الخدمة الجيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباته ، وذلك بتحسين الإنتاج وكذلك تحديد وتحسين الأنشطة ذات الأولوية والتي تضيف قيمة للمنتج

أو الخدمة والإلتجاه المهم الآخر لنظام ABC في هذا المجال ، ليس فقط إرضاء المستهلك دائماً من خلال تحليل المنشأة لأنشطتها (خاصة الأنشطة التسويقية) فإنه يمكن أيضاً تحليل ربحية الزبائن ذات القطاعات السوقية لمنتجاتها وبناءً على ذلك ، فإن المنشأة سوف تسعى لإدارة هذه الأنشطة بكفاءة وخاصة تلك المنشآت التي تتحمل كلف تسويقية عالية ، إذ أن تحليل كلف التسويق يوفر البيانات الكمية الملائمة والتي تساعد مدراء التسويق في اتخاذ القرارات في مجالات الربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط منتجات معينة أو مناطق بيعية معينة .

٣. الأثر في مجال تخفيض التكاليف

إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد ، وذلك ما يتحدث عنه نظام ABC من خلال تحليل الأنشطة ، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف ، وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها والخطوات الآتية تبين كيفية تخفيض التكاليف عن طريق تنظيم الأنشطة ، وكما يأتي: (٢٦)

١. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط .
٢. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك .
٣. انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطنة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه .

٤. الأثر في مجال تقييم الأداء

يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال المؤشرات غير المالية لقياس مسببات التكلفة ، حيث تشمل هذه المقاييس الكلفة والوقت والنوعية والكمية ونظراً لتفاوت تطبيق نظام ABC من منشأة لأخرى ، فإنه يمكن لكل منشأة أن تطور مقاييس أداء خاصة بها وحسب ظروفها ، فمثلاً يمكن لشركة ما أن تعتمد متوسط مبلغ المبيعات ومتوسط الكلفة لكل منتج وذلك لقياس الأداء من حيث الربحية ، كما أنها قد تعتمد على عدد الأيام مثلاً لقياس الأداء من حيث وقت تصنيع المنتج ، وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية على معدل الأجزاء أو معدل المجموعات التالفة لكل دفعة معينة من الإنتاج أو عدد مرات الفحص أو غيرها

إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك الكلفة ، كما أن التحليل الذي يتبعه يكون مطلوباً من أجل التخطيط وإعداد الموازنة ، وفي هذا المجال يبرز دور نظام ABC أيضاً في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء .

٥. الأثر في مجال اتخاذ القرارات

تركز أنظمة التكاليف التقليدية في مجال اتخاذ القرارات على استخدام التكاليف الحدية (المتغيرة) واستبعاد التكاليف الثابتة كونها متعلقة بالطاقة الإنتاجية أكثر منها بوحدات الإنتاج أما بالنسبة لنظام ABC فإنه يرفض الطرق التقليدية في مجال اتخاذ القرارات للأسباب الآتية: (٢٧)

١. من الناحية العملية : فإن المدراء يرفضون بيانات التكاليف الحدية ، وذلك لأن إتخاذ قرار الإنتاج يخلق تعهداً بعيد الأمد لتصنيع وتسويق ودعم هذا الإنتاج ، ولذلك فإن بيانات الكلفة المتغيرة قصيرة الأمد قياس غير وافٍ لتكاليف الإنتاج .
٢. إن نظام الكلف التقليدية يؤدي دوراً مهماً في حجب أسس العلاقة بين المنتجات التي تم إنتاجها وبين أقسام الخدمة التي ساعدت في عملية إنتاجها ، حيث أن :
 - التكاليف لأغلب أقسام الخدمة يتم تصنيفها كثابتة ، مما يولد صعوبة في إدراك كون هذه التكاليف تتغير بصورة نظامية .
 - كما أن استعمال أسس التخصيصات المتعلقة بالحجم يجعل من الصعوبة تمييز تغير تكاليف أقسام الخدمة تلك وبما أن الأنشطة ضرورية لعملية التصنيع سواء أكانت تكاليفها ثابتة أم متغيرة ، فإنها لا بد أن تحمل للمنتجات على هذا الأساس ، خاصة وأن جميع التكاليف حسب نظام ABC هي متغيرة على المدى البعيد .

الخلاصة

يعد أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة المبني على الأنشطة من المواضيع الحديثة والمهمة في آن واحد ، حيث يتلخص مفهوم هذا النظام بأنه نظام يركز على الأنشطة باعتبارها غرض التكلفة الأساسي الذي سوف يتم توزيع وتخصيص التكاليف بناءً عليه على أساس أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وليس المنتجات ، ولا يعد هذا النظام بديلاً عن أنظمة التكاليف التقليدية بل يمكن أن يكون جزءاً منها كأن يكون نظام أوامر معدل أو نظام مراحل معدل طبقاً لنظام ABC .

إن نظام ABC يقدم مساهمة إيجابية فاعلة لكثير من أنشطة المنشأة المهمة كتطوير أساليب عمل الإدارة تجاه التكاليف ، وذلك من خلال التعرف على الأنشطة التي تستهلك التكاليف وبالتالي السيطرة عليها وإدارتها ، وهو ما يعرف بنظام الأنشطة "ABM" وتطوير وتحسين أنشطة المنشأة ومعرفة أفضل الأساليب لإنجازها .

كما يوفر تحليل نظام ABC للأنشطة مجموعة من المعلومات غير المالية ، وإن تصميم هذا النظام والآلية التي يعمل بها يساعد الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة في تحقيق الأرباح من خلال تخفيض التكاليف ودراسة أفضلية المنتجات المساهمة في الأرباح وإمكانية التسعير بما يتلاءم وأهداف المنشأة .

كما أن نظام ABC يواجه بعض الصعوبات عند التطبيق العملي أو حتى عند محاولة التطبيق وتتمثل بصعوبة تسويق مفهوم النظام إلى الكادر المحاسبي العامل نظراً لحدثة الموضوع ، كما أن الصعوبة الحقيقية للتطبيق تتمثل بصعوبة تحديد الأنشطة داخل الوحدات الاقتصادية طبقاً لهذا النظام على أساس عدم وضوح سير العمليات الداخلية ، فضلاً عن صعوبة إيجاد مسببات تكلفة تربط بتلك الأنشطة .

يحتاج نظام ABC إلى بعض الخصوصية في بيئة التطبيق العملي خاصة وأنه نشأ بسبب التطور السريع في البيئة الصناعية المعتمدة على تقنيات التصنيع المتقدمة .

الهوامش

- (١) كمال النقيب ، (نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفق التقنية الحديثة في الانتاج في ظل المعرفة المعلوماتية) ، المؤتمر العلمي السنوي الثالث - كلية العلوم المالية والإدارية ، جامعة فيلادلفيا الاردن ٢٠٠٢ ، ص ١٥.
- (٢) Colin Drury, "Product Costing in the 1990s", Accounting Journal, May 1990, P. 122.
- (٣) حازم فرح ، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة استراتيجية هامة للإدارة ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد الثاني والتسعون ، أيلول . تشرين الأول ، ١٩٩٥ ، ص ٢٢.
- (4) George, H. Bodnar and Others, "Accounting information Systems", Prentice-Hall, International Edition, 5th Ed., 1993, P. 854.
- (5) Horngren C. T., and Foster G., Cost Accounting : A Managerial Emphasis, Prentice-Hall, International Edition, 7th Ed., 1991, P. 150.
- (6) Horngren C. T., and Others , Cost Accounting : A Managerial Emphasis, Prentice- Hall, International Edition, 8th Ed., 1994, P. 115.
- (٧) منى سالم حسين مرعي ، تحليل وتقييم طرق قياس التكلفة في ظل أنظمة التكاليف . دراسة نظرية وتحليلية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، ١٩٩٧ ، ص ٥١ .
- (8) Atkinson, Anthony, et.al , Managment Accounting, Prentice-Hall, New jersey, 1995, PP.44.
- (9) Kaplan R., Relevance Regained, Management Accounting , UK, September , 1988,p38.
- (10) Cooper R. , ABC A need Not an Option, Accounting, UK, 1990, PP. 86-88.
- (11).Atkinson . ,Anthony,et.al , opcit, PP.64
- (١٢) د. اسماعيل التكريتي و سليمان سبع السبوع ، نظام تكاليف الأنشطة وأثره على سياسات المنشأة المختلفة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، ١٩٩٦ ، ص ص ٢٣١ - ٢٣٣ .
- (13) Cooper R. and Kaplan R., "Measure Cost Right : Make the Right Decision", Harvard Business Review, Sep.-Oct., 1988, PP. 96-103.
- (14) Roth Harold and Borthick Fayc , "Are you Distorting Costs by Violating ABC Assumptions", Management Accounting, Nov., 1991, PP. 39-42.
- (*) نقلاً عن اسماعيل التكريتي وسليمان سبع السبوع ، مصدر سابق ، ص ٢٣٢ - ٢٣٥ .
- (15) George H.Bodnar , Op. Cit., P. 855.
- (١٦) نصر عبدالكريم ورشيد الكخن ، إمكانيات تطبيق أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية ، مجلة دراسات . العلوم الإدارية ، المجلد ٢٤ ، العدد ٢ ، ١٩٩٧ ، ص ٥٠٠ .
- (١٧) سعد سلمان عواد المعيني ، "دور أنظمة ABC , ABM , ABB في تخطيط ورقابة التكاليف في الكليات الاهلية ، دراسة تطبيقية في كلية التراث الجامعة " ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، ٢٠٠٠ ، ص ٥٨ .

- (18) Cooper R. and Kaplan R., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", Management Accounting, April, 1988, PP. 20-27.
نقلًا عن اسماعيل التكريتي، مصدر سابق، ص ٢٣٠.
- (19) Fraser, Jill Andresky, The new ABC, Journal of information system, vol 801 issue 2, Fall 94, p 28.
- (20) Horngren, Cost Accounting, 8th, Ed. Op Cit., P. 164.
- (٢١) رياض حمزة البكري وفائز نعيم يوسف، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الثامن، ١٩٩٦، ص ٢٢٥.
- (٢٢) نصر عبدالكريم ورشيد الكخن، مصدر سابق، ص ١٩٨.
- (٢٣) منى سالم حسين مرعي، مصدر سابق، ص ٥٦.
- (٢٤) نصر عبد الكريم ورشيد الكخن، مصدر سابق، ص ٥٠٢.
- (٢٥) د. إسماعيل التكريتي و سليمان سبع السبوع، مصدر سابق، ص ٢٣٤.
- (26) Peter Turney, "Activity – Based Management (ABM) pust ABC Information to Work", Management Accounting, Jan., 1992, PP. 20-25.
- (٢٧) Malcolm Smith, "Managing Your ABC System", Management Accounting, April, 1994, PP. 46-47.

المصادر

أولاً / العربية

الرسائل الجامعية :

١. سعد سلمان عواد المعيني، "دور أنظمة ABC, ABM, ABB في تخطيط ورقابة التكاليف في الكليات الأهلية، دراسة تطبيقية في كلية التراث الجامعة"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
٢. منى سالم حسين مرعي، تحليل وتقييم طرق قياس التكلفة في ظل أنظمة التكاليف - دراسة نظرية وتحليلية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ١٩٩٧.
- الدوريات :
٣. إسماعيل التكريتي وسليمان سبع السبوع، نظام تكاليف الأنشطة وأثره على سياسات المنشأة المختلفة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ١٩٩٦.
٤. حازم فرح، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة استراتيجية هامة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد الثاني والتسعون، أيلول - تشرين الأول، ١٩٩٥.
٥. رياض حمزة البكري وفائز نعيم يوسف، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC" مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الثامن، ١٩٩٦.
٦. كمال النقيب، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وفق التقنية الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية، المؤتمر العلمي السنوي الثالث - كلية العلوم المالية والإدارية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، ٢٠٠٢.

٧. نصر عبدالكريم ورشيد الكخن، إمكانيات تطبيق أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، المجلد ٢٤، العدد ٢، ١٩٩٧.

ثانياً: الأجنبية:

1. Atkinson . ,Anthony,et.al ,Managment Accounting, Prentice-Hall, New jersy, 1995.
2. Colin Drury, “ Product Costing in the 1990s” , Accounting Journal, May 1990.
3. Cooper R. , ABC A need Not an Option, Accounting, UK, 1990.
4. Cooper R. and Kaplan R., “ How Cost Accounting Distorts Product Costs ” , Management Accounting , April , 1988.
5. Cooper R. and Kaplan R., “Measure Cost Right: Make the Right Decision”, Harvard Business Review, Sep.-Oct., 1988.
6. Fraser, Jill Andresky, The new ABC, Journal of information System, Vol 801 issue 2, Fall 1994.
7. George, H. Bodnar and Others, “Accounting information Systems”, Prentice – Hall, International Edition, 5th Ed., 1993.
8. Horngren C. T., and Foster G., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice – Hall, International Edition, 7th Ed., 1991.
9. Horngren C. T., and Others, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, Prentice – Hall, International Edition, 8th Ed., 1994.
10. Kaplan R., Relevance Regained, Management Accounting, UK, September , 1988.
11. Malcolm Smith, “Managing Your ABC System”, Management Accounting, April 1994.
12. Peter Turney, “Activity-Based Management (ABM) Information to Work”, Management Accounting, Jan 1992.
13. Roth Harold and Borthick Fayc, “Are you Distorting Costs by Violating ABC Assumptions”, Management Accounting, Nov. 1991.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.