

المبحث الأول

مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)

تعتبر مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من أهم مشاكل التكاليف، التي كانت ومازالت موضع العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية، وذلك نظراً لفشل الأسلوب التقليدي للتخصيص في توفير معلومات مفيدة ودقيقة في مجال تحديد تكلفة المنتج، ولإغراض التخطيط والرقابة، تاريخاً كانت نسبة التكاليف غير المباشرة صغير مقارنة بإجمالي التكاليف الصناعية، لذلك كان استخدام النظم التقليدية أكثر سهولة وأقل تكلفة ولكن الاعتماد على معدل تحميل واحد لتخصيص التكاليف غير المباشرة على منتجات المصنع ككل قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة، ونظراً للتزايد المستمر في نسبة التكاليف غير المباشرة في ظل مستويات الآلية العالية ونظم إدارة الوقت الحديثة، وتغير بيئة التصنيع وأدواته وزيادة درجة المنافسة فقد ظهر أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط (ABC)¹.

يتناول الباحث في هذا المبحث الإطار النظري لاسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، يستعرض من خلاله المفهوم والأهداف والتطور التاريخي لاسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، ثم المقومات وخطوات التنفيذ وتقويم اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، وذلك بهدف ربط الإطار النظري بالدراسة التطبيقية التي تهدف قياس تكلفة الطاقة الكهربائية من خلال تحقيق التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) واسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري وذلك من خلال الآتي:-

أولاً: مفهوم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)

إن قصور النظام التقليدي في معالجة التكاليف غير المباشرة أدى إلى بروز الحاجة المتنامية إلى أنظمة وأساليب تكلفية لسد هذه الثغرات، حيث تجلت جهود الباحثين في ابتكار أسلوب جديد يسمى أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، وهو أسلوب جديد له مفهوم وأهداف ومقومات فيما يلي يستعرض الباحث مفهوم هذا الأسلوب من خلال التعريفات التالية :-

فقد عرف البعض نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) انه طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم

¹ د. رشيد الجمال، د. محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة - الرقابة وتحليل الانحراف، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2103م) ص 105.

تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها الأنشطة¹.

تضمن التعريف السابق أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على الأنشطة كأغراض أساسية، بينما ليس يركز هذا الأسلوب على الأنشطة وحدها فحسب بل على مسببات (محركات) التكلفة Cost Drivers التي لها أهمية استخلاص علاقة ربط الأثر بالسبب في تتبع الإضافية.

كذلك عُرّف نظام محاسبة تكلفة النشاط بأنه منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد ووحدات التكلفة، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة عن طريق علاقة السببية التي تربط محركات التكلفة بالأنشطة، وتمثل الأنشطة الركيزة الأساسية لنظام إدارة التكاليف وذلك لأنها تعطي مستوى مناسباً من التفاصيل كما أنها تفسر ما تقوم المنشأة بأدائه، ويعرف النشاط بأنه تجميع لأفراد والأساليب الفنية والمواد الخام والبيئة لتقديم منتج أو خدمة معينة، ويفترض في نظام محاسبة تكلفة النشاط أن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة وان وحدات التكلفة تولد الحاجة للأنشطة وهذا الافتراض يُمكن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة من تحديد تكاليف المنتج عن طريق تجميع تكاليف كل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط على الربط بين الموارد المختلفة داخل الوحدة الإنتاجية والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكلفة الأنشطة المختلفة ووحدات التكلفة سواء أكانت في صورة منتجات أو خدمات أو مشروعات أو برامج أو انقسام².

يلاحظ من التعريف السابق أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يقوم على ربط الموارد بالأنشطة ومن ثم ربط وحدات التكلفة بالأنشطة أي أن المنتجات تستهلك أنشطة وليس موارد وهذا الأسلوب يتميز عن الأسلوب التقليدي الذي يقوم على فكرة تحميل مراكز التكلفة على المنتجات.

كما يعرف (أحد الكتاب) النشاط بأنه كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عملية أو عمليات أو تنفيذ إجراء أو إجراءات، وذلك في الحدود التي تؤدي إلى التطبيق المحكم لعلاقة ربط الأثر (الموارد التي يستهلكها النشاط) بالسبب (المخرجات المترتبة على استخدام المقومات المادية والبشرية للنشاط)، وبالتبعية تحقيق هدف دقة النشاط³.

¹ د. إسماعيل حجازي و أ. معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013م)، ص 99.

² د. محمد عبد الفتاح العثماني، إدارة التكلفة المدخل لترشيد القرارات الإدارية، ندوة تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقاً لمعايير الأداء الاستراتيجي، ندوة أساليب إدارة التكلفة لترشيد القرارات الإدارية، القاهرة، 10-14 يونيو 2007م، ص 16-17.

³ أ.د. عاصفت سيد أحمد عاشور "نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة" مرجع سابق، ص، 152.

يتضح أن التعريف السابق يبين أن النشاط هو تجسيد لعلاقات ربط الأثر بالسبب بين الأنشطة و الموارد التي تستهلكها وبين المخرجات الناتجة أي النتائج النهائية للأنشطة فهي تمثل الركيزة الأولى في بناء اسلوب تكاليف الأنشطة.

كذلك يعرف (أحد الباحثين) أن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ما هو إلا محاولة لتطوير أو تحسين نظام محاسبه التكاليف التقليدية بهدف الوصول إلي أرقام تكلفه أكثر دقه من التي يتم التوصل إليها بواسطة نظام محاسبة التكاليف التقليدية¹.

يلاحظ أن التعريف السابق اقتصر على وصف اسلوب تكاليف الأنشطة بأنه عبارة عن تحسين وتطوير للتطرق التقليدية إجمالاً ولم يركز تفصيلاً على تخصيص التكلفة الإضافية والتي تعتبر من أهم المشكلات التي تواجه الطرق التقليدية، بالإضافة إلي عدم إشماله على توضيح علاقة الأنشطة بالموارد ومن ثم الوحدات المنتجة.

في حين عرّف آخر، اسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) بأنه طريقة أو مدخل ظهر لحل مشكلات نظام إدارة التكلفة التقليدي والتي لا تؤدي إلي تحديد التكلفة بصورة حقيقية وبالتالي عدم تزويد الإدارة بالمعلومات الصحيحة التي تساعد في إصدار قرارات رشيدة Sound Decision².

إن التعريف السابق حصر اسلوب الأنشطة بأنه ظهر لمعالجة مشكلات الطرق التقليدية، بينما ظهر اسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كنتيجة للتطور الذي طرأ على البيئة الصناعية المعاصرة التي تتصف بحده المنافسة، بيئة سريعة التغيير، تستخدم الآلية بدرجة كبيرة في العمليات الإنتاجية، مما أوجد الحاجة إلي ضرورة تطوير أساليب محاسبة التكاليف.

في حين عرف آخر أن اسلوب قياس تكاليف الأنشطة في جوهره نموذج لتخصيص التكاليف الناتجة عن استهلاك الموارد غير المباشرة على المنتجات أو أغرض التكلفة استناداً إلي أن الأنشطة هي المستهلك المباشر للموارد غير المباشرة وان المنتجات هي المستهلك النهائي لخدمات الأنشطة، وان فلسفة القياس التي يستند إليها نموذج قياس الأنشطة هي علاقة ربط الأثر بالسبب، فإنتاج سلع وخدمات (سبب) يتطلب من المنشأة ممارسة أنشطة (الأثر)، وممارسة

1 خالد محمد احمد عبدالله" أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية" رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م، ص 89.

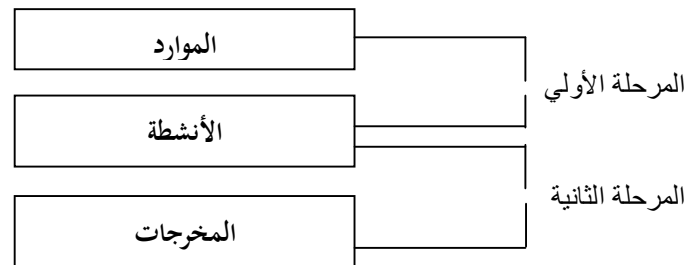
² Ashford C. Chea "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness" International Journal of Business and Management, (2011) Vol (6), No. (11), P 3.

الأنشطة هذه (سبب) يتطلب بدوره استهلاك موارد (الأثر)، ويمكن تشبيه الأنشطة بعملية لها وجهان أحدهما هو الأثر والآخر هو السبب، لتصبح الأنشطة بهذا الشكل هي حلقة الوصل الأساسية داخل سلسلة علاقات ربط الأثر بالسبب، وتتطوي هذه الفلسفة على التفرقة بين حيازة الموارد واستخداماتها، إذ أن حيازة الموارد لا تعني بالضرورة استخدامها، وبهذا الشكل يمكن القول أن نموذج قياس تكاليف الأنشطة لم يأتي بجديد يتعلق بفلسفة القياس، وإنما اوجد مقومات جديدة تفرز ميكانيكية جديدة تؤدي إلى تطبيق أكثر إحكاماً ، ومن ناحية أخرى فإن هذه الأدوات الجديدة والفلسفة التقليدية يشكلان معاً إطاراً فكرياً لنموذج جديد لقياس التكاليف غير المباشرة¹.

حيث يتضح أن التعريف السابق استخدم تعبير قياس تكاليف الأنشطة ومن خلال التعريفات السابقة يلاحظ أن بعضها استخدم مصطلح: قياس التكاليف على أساس الأنشطة، محاسبة النشاط، ونظام التكاليف على أساس النشاط، بينما يفضل الباحث استخدام مصطلح أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط وفي حقيقة الأمر كلها تعكس إختلافات تتعلق بقدرة المصطلح على التعبير عن المضمون، ويبرر الباحث استخدام لفظ "أسلوب" بدلاً من "نظام" لأنه يرى أن الأسلوب هو طريقة جديدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة لنظام قائم وهو النظام التقليدي.

مما تقدم يستعرض الباحث مفهوم الأنشطة (ABC) من خلال الشكل رقم (1/1/3) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/1/3)
مفهوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)



المصدر: د. منال حامد عبد الفراج، تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإسلوب التكلفة على أساس النشاط، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثامن والعشرون، 2006م، ص541.
يلاحظ الباحث من خلال الشكل (1/1/3) أن الأنشطة تمثل حلقة وصل رئيسية داخل سلسلة علاقات الأثر بالسبب (الأنشطة تستهلك موارد والمنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة)

¹ - د. عاصفت سيد أحمد عاشور "تقييم الإطار الفكري لنموذج قياس الأنشطة" مؤتمر المحاسبة عن الاداء في مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية A.C.A، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين EIAA، الأحد 6 مايو 2000م ص 14.

ينبغي تحميل المنتج بالأنشطة للمدى الذي إستفاده منها ويكون التحميل على أساس استهلاك محركات التكلفة .

بينما عرّف آخرون (ABC) بأنه أسلوب متطور يسعى لتحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة للتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى هدف التكلفة (المنتجات أو الخدمات) مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكلفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة¹.

إن التعريف السابق تضمن تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة ثم تخصيص التكاليف على الأنشطة، بينما اشتملت معظم التعريفات السابقة على مصطلح موارد Resources وهي اشم من تعبير التكاليف.

في حين عرّف آخر أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يقوم بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة (مستوي الوحدة والدفعه والمنتج والمنشأة) ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة التي تربط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدي².

من التعريف السابق يلاحظ الباحث أن كل التعريفات تتفق على أن أسلوب الأنشطة يقوم بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة من النظام التقليدي وبالتالي الحصول على معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

مما سبق يستعرض الباحث شكل رقم (2/1/3) يوضح مفهوم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) من وجهة نظر تدفق التكاليف ومن وجهة نظر العملية، وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (2/1/3)

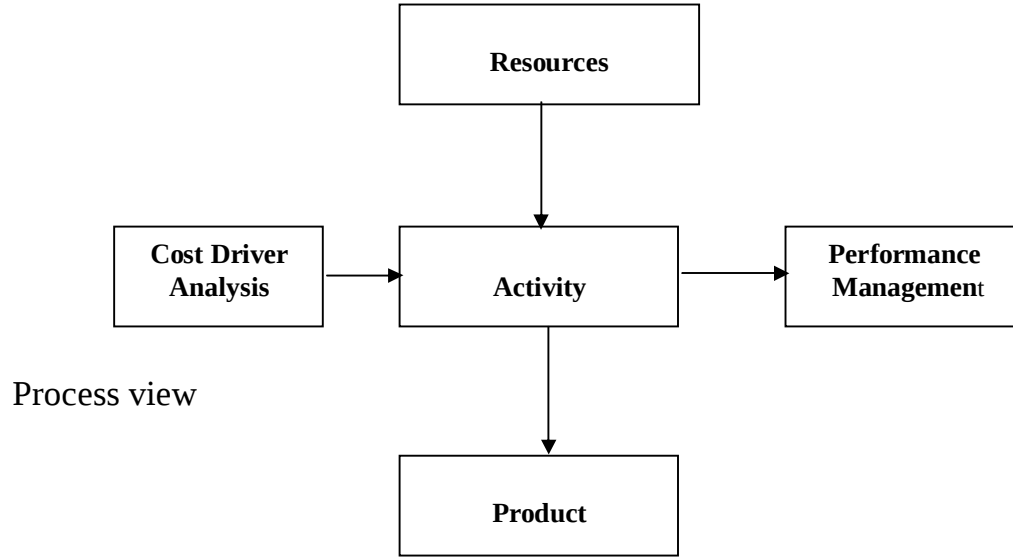
مفهوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)

من وجهة نظر تدفق التكاليف ومن وجهة نظر العملية

Cost Distribution View

¹-ماهر موسي درغام و خليل إبراهيم" حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوربي الحكومي" مجلة جامعة الأزهر- غزة-سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد A1 2008م، ص120.

²-د. صلاح الدين عبد المنعم المبارك، محاسبة التكاليف للإغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2013م)، ص238.



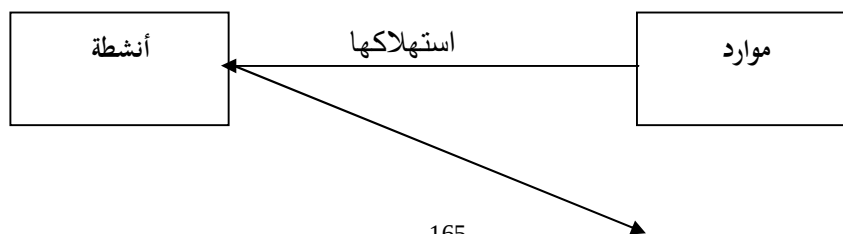
Source: Yu Dandan” Research on Application of Activity-based Costing In Enterprise Product Pricing”⁸ the International Conference on Innovation & Management, University of Technology, Wuhan, P.R.China.

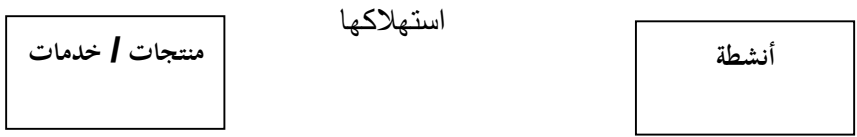
يلاحظ الباحث من خلال الشكل (2/1/3) أن الأنشطة تمثل حلقة وصل ونقطة مهمة بين الموارد والمنتجات، حيث يلاحظ تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة، ثم تبدأ مرحلة اخري بتدفق الأنشطة إلى المنتجات، بواسطة عوامل مساعدة وهي محركات التكلفة، حيث تلخص هذه النظرة المفهوم الأساسي الذي يقوم عليه أسلوب تكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، كذلك من وجهة نظر العملية تقدم بيانات عن تحليل مسببات التكلفة بغرض إكمال تحديد تكاليف المنتجات كما إنها تقدم البيانات المطلوبة لتقييم الأداء.

من خلال التعريفات السابقة يستنتج الباحث علاقة الأنشطة بالموارد من خلال الشكل رقم (3/1/3) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (3/1/3)

علاقة الأنشطة بالموارد ثم المنتجات





المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على التعريفات المختلفة لاسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (3/1/3) أن الأنشطة تستهلك موارد وان المنتجات تستهلك أنشطة وهذا ما يميز اسلوب الأنشطة عن النظام التقليدي للتكاليف حيث مراكز التكلفة تستهلك موارد ويتم تحميل مراكز التكلفة على المنتجات بمعدلات تحميل غالباً ما تكون ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلة.

مما تقدم ومن خلال توضيح بعض آراء الكتاب والباحثين عن مفهوم اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) يستنتج الباحث النقاط التالية:-

1. ظهر اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) نتيجة للتقدم التكنولوجي والتوسع في استخدام الأتمتة الصناعية واشتداد المنافسة العالمية.
 2. يعمل اسلوب الأنشطة على معالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير لمباشرة.
 3. يعتمد على تقسيم عمليات المنشأة إلى أنشطة متعددة.
 4. يمثل النشاط توصيف لعمل أو إجراء ذو طبيعة واحدة متجانسة.
 5. يعمل على تجميع الأنشطة المتشابهة ومن ثم اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط.
 6. محرك التكلفة يعمل على ربط الأثر بالسبب، مما يعطي عدالة توزيع التكلفة الإضافية.
 7. تحديد العدد الأنسب لمحركات التكلفة يتوقف على درجة تعقيد العمليات الإنتاجية.
- في ضوء ما سبق ومن خلال تحليل وجهات نظر وآراء الكتاب حول مفهوم اسلوب الأنشطة (ABC) يستخلص الباحث المفهوم التالي:-

اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة تقوم فكرته الأساسية على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي، بحجم استهلاك المنتجات لمحركات التكلفة (Cost Drivers) والتي هي بمثابة معدلات التحميل في النظام التقليدي، فكلما تفاوتت المنتجات في استهلاكها لمحركات التكلفة كما حصلت على نسبة أكبر من استهلاك الأنشطة وتعمل محركات التكلفة من خلال ايجاد علاقة لربط الأثر بالسبب في تتبع التكاليف غير المباشرة .

ثانياً: التطور التاريخي، دوافع الظهور والظروف الداعمة لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC).

تناولت العديد من الدراسات نشأة أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، وقد توافقت في أن الباحثين (Robin Cooper & Robert Kaplan) هما أول من قدم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، فيما يلي يستعرض الباحث أهم الآراء التي تناولت ذلك مع توضيح دوافع الظهور والظروف الداعمة لتطبيق أسلوب الأنشطة من خلال النقاط التالية :-

1. التطور التاريخي لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC):

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كان نتيجة جهود العديد من المؤسسات والباحثين وذلك بغية تحسين معلومات محاسبة التكاليف، فقد تتبع "T. Johnson" أصول هذا النظام في أوائل الستينيات من القرن السابق، حيث كونت المؤسسة الأمريكية "General Electric" فريق من الباحثين والمراقبين لتطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط، لكن المبادرة الرسمية كانت عام (1986م) تبناها "CAM-I" هو اتحاد بحث وتطوير أمريكي يضم عدد من المؤسسات اختصار لـ Computer Aided Manufacturing - International حيث وضع هذا الاتحاد مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف، كون فريق لهذا العمل يتكون من "Robin cooper & Robert Kaplan" حيث قاما لأول مرة بتعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات ووصفاه بالتخصيص، وبعد ذلك قام هذان الباحثان بنشر عدة مقالات في العديد من وسائل الإعلام وبشكل ملفت للنظر واتباعه عدة طرق للتقليل من ردة الفعل الراضة لهذا المشروع¹.

في العام (1987م) قدم الباحثان (Robin Cooper & Robert Kaplan) نظاماً جديداً للتوزيع والذي أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC)².

مما تقدم يتضح للباحث ان أسلوب الأنشطة (ABC) بدأ وطبق في أمريكا بينما أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) طبق في اليابان، مما يشير إلى ارتباطهما بالبيئة الصناعية الحديثة.

2. دوافع ظهور أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC):

¹ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2010م، ص 93.

² د. نصر عبد الكريم محمد و رشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد السادس والثلاثون، العدد الرابع، 1997م، ص 625.

يستعرض الباحث دوافع وأسباب ظهور اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من خلال المراحل التالية:

المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)

حيث تعرض نظام التكاليف التقليدي إلى الكثير من الانتقادات وعلى الأخص في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات منها¹:

أ- إن الطرق التقليدية لا تقدم معلومات غير مالية Non-Financial Information عن المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

ب- تقدم الطرق التقليدية معلومات غير كافية تتجاهل فيها أهمية الجودة وسرعة توصيل الخدمة للعملاء.

ج- كما تستخدم معدلات تحميل فردية "Single Overhead Pool" غالباً ما تكون ساعات العمل.

مما سبق يضيف الباحث علاوة على تلك الانتقادات أن النظام التقليدي يركز كثيراً على توفير بيانات مالية في إطار البيئة الداخلية للمنشأة، بينما يعجز عن تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تراعي البيئة.

المرحلة الثانية: مرحلة استخدام نظم الإنتاج والحديثة

شهدت العقود الثلاثة الأخيرة منتهي الإثارة في بيئة الأعمال، فقد أصبحت المنافسة عالمية في نطاقها، مع ازدياد سرعة الابتكارات والاختراعات، الأمر الذي قاد إلي ضرورة تنوع المنتجات بأعلى جودة ممكنة وبأقل الأسعار، فأصبح من الضروري للمحاسب الإداري أن يدرك ويفهم هذه التطورات الحديثة في بيئة الإنتاج وان يستحدث طرق تكلفيه جديدة تتلاءم مع تلك البيئة، تصنف هذه التطورات إلي خمسة برامج أساسية كالتالي²:

i. نظم الإنتاج والمخزون بالوقت المحدد يقصد به ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، بمعنى تخطيط عملية الإنتاج بحيث لا يوجد إنتاج تحت التشغيل في نهاية اليوم بالإضافة إلي تسليم الإنتاج التام إلي العميل فوراً بمجرد الانتهاء من الإنتاج.

ii. إعادة هندسة العمليات والتي تركز على تبسيط العمليات ثم التخلص من الجهود الضائعة التي لا تضيف إلي القيمة وتكلفتها أكبر من نفعها.

¹ Devinaga Rasiah "Why Activity Based Costing (ABC) is still tagging behind the traditional costing in Malaysia?", Journal of Applied Finance & Banking, Vol.1, No.1, 2011, P 96.

² د.أحمد محمد نور، أحمد حسين، المحاسبة الإدارية (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص ص 32-46.

iii. نظم الإنتاج المرنة حيث يتكون نظام الإنتاج المرن من عدة تجهيزات أوتوماتيكية و الصفة الأساسية المميزة لهذه النظم هي التدفق الأوتوماتيكي للمواد والأجزاء بين الخلايا الإنتاجية والتحكم في تشغيلها أوتوماتيكياً باستخدام الحاسبات الالكترونية يطلق عليها نظم الإنتاج المتكامل مع الحاسب Computer Integrated Manufacturing System (CIM).

iv. نظام الجودة الشاملة يعني تنفيذ العمليات بدقة متناهية حتى يمكن تحقيق نقص مستمر في نسبة العيوب (صفر عيب).

v. نظرية القيود ويقصد بالقيود أي شيء يمنع أو يحول دون الحصول على المزيد من ما نريد، والقيود هي التي تحد من إمكانيات قدرات الشركة على تحقيق أهدافها. مما تقدم يلاحظ الباحث أن هذه التطورات تستوجب استحداث أساليب تكلفيه تتواءم معها وخاصة عند استخدام نظم الإنتاج المرن التي يتوقع أن تكون التكاليف الإضافية المترتبة عليها تمثل نسبة كبيرة من هيكل التكلفة، الأمر الذي يستوجب الدقة والعدالة في تخصيص تلك التكاليف

مما تقدم يري الباحث أن محاسبة التكاليف شأنها شأن العلوم التطبيقية الأخرى تحتاج إلي تغيير وتحسين مستمر لكي تستطيع المواكبة والتطور، وان عدم التغيير إلي الأفضل يعني التقادم والتخلف والفناء، وأن اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) قد ظهر كاستجابة للتطورات التي حدثت في بيئة التصنيع المعاصرة التي تمتاز بسرعة التغيير، والمنافسة الشديدة التي من احدي متطلباتها الجودة العالية وتقليل التكلفة، ولا يمكن أن يحدث تقليل للتكلفة ما لم تكن هنالك أساليب تمنع الضياع والتلف وسوء التخطيط للإنتاج والعمليات، من مميزات اسلوب الأنشطة (ABC) أنه يعمل على تخطيط عمليات المنشأة بالإضافة إلي إدارة الأنشطة و التحكم فيها، وذلك من خلال تقسيم الأنشطة إلي أنشطة مضيعة للقيمة يجب على المنشأة دعمها وتثبيتها وأنشطة غير مضيعة للقيمة يجب على المنشأة العمل على تقليصها و إزالتها، الأمر الذي يؤدي إلي تحقق هدف تقليل التكلفة الذي تسعى المنشآت إلي تحقيقه إذا أرادت التطور والنمو و البقاء في عالم المنافسة.

3. الظروف الداعمة لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC):

إن تطبيق اسلوب الأنشطة (ABC) هو عملية معقدة تتطلب الكثير من الخبرات والموارد لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً أن المنافع المتوقعة اكبر من تكاليف تطبيق النظام، يمكن اعتبار الظروف التالية مشجعة لتطبيق هذا الأسلوب بل قد يصبح التطبيق أمراً ضرورياً وهي¹:-

¹ د. أحمد كلبونة، وآخرون، مرجع سابق، ص 315.

- أ- تعدد المنتجات وتنوعها وتعقيد العمليات الإنتاجية .
- ب- إزدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية .
- ج- ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضائل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.
- د- تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المنظمة.
- هـ- إزدياد حدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق.
- و- قصر العمر الاقتصادي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.
- مما تقدم يري الباحث أن توافر هذه المتطلبات والظروف المذكورة أعلاه، ما لم يكن هنالك التزام من الإدارة العليا لتطبيق هذا الأسلوب يصبح الأمر صفراً على الشمال، لذا يري الباحث أن أهم عامل داعم للتطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) هو التزام الإدارة العليا (Commitment) بضرورة تطبيقه، ومثال لذلك عندما التزمت الإدارة العليا متمثلة في القيادة بتطبيق نظم إدارة الجودة الشاملة في السودان وكونت لها هياكل تتبع لها مباشرة و خصصت لها جائزة عرفت بجائزة التميز يكون التنافس فيها على مستوى الهيئات والمؤسسات، الأمر الذي انعكس ايجاباً على تطبيق هذا النظام وأصبح ثقافة للمنظمات والهيئات على مستوى الدولة، يري الباحث ضرورة تبني الإدارات العليا في مؤسسات الدولة تطوير نظام التكاليف، يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلي تطبيق أسلوب (ABC) بالتكامل مع أسلوب (TC) لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء في الشركة السودانية للتوليد الحراري، ويأمل أن تكون الظروف ملائمة لتطبيقه في تلك الشركة، مع اهتمام والتزام الإدارة بتطوير أساليب التكاليف وتدعيمها.

ثالثاً: أهداف أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) :-

الإدارة المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الصناعية الحديثة تسعى للحصول على معلومات دقيقة، موثوقة وموضوعية تساعد في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، وكما أشارت معظم الدراسات السابقة إلي أن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) يوفر معلومات جيدة لمستخدمي القرار، تناول الكتاب والباحثين أهداف مختلفة ومتعددة لهذا الأسلوب فيما يلي يستعرض الباحث أهداف أسلوب (ABC) على النحو التالي:-

- يرى البعض أن أهداف أسلوب التكلفة التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) تنحصر في الآتي¹:
1. تأمين العدالة المحاسبية الكفوية والموضوعية في قياس التكاليف عندما يتم تخصيص تكلفة الخدمات وتوزيعها على الأنشطة التي تحققت لديها.
 2. استكمال تأمين مصداقية وموضوعية معلومات التكاليف عن طريق عدالة تحميل وامتصاص التكاليف من قبل الوحدات المنتجة طبقاً لمسببات حدوث التكاليف.
 3. العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال رفع كفاءة الأداء.
 4. العمل على تحسين الإنتاج وزيادة معدلات الإنتاجية.
 5. وضع الأسس والسليمة والموضوعية للبناء والتشكيل السعري لمختلف السلع والخدمات على ضوء القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة باعتبارها القاعدة الأساسية للسعر.
 6. الاهتمام بتطبيق أنظمة قياس الأداء الاستراتيجي ليشمل ليس فقط المقاييس المالية بل ليتعداه ليشمل المقاييس غير المالية مثل نموذج القياس المتوازن للأداء.
 7. كما يهدف أسلوب (ABC) إلى تطوير ليس فقط قرارات التسعير بل كذلك قرارات التمويل والاستثمار إضافة إلى تحسي جودة خدمة العملاء.
- في حين يرى آخر أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) يحقق الأهداف التالية²
- أ- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة والأنشطة تخلق الطلب من الموارد.
 - ب- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط .
 - ج- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها .
 - د- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة.
 - هـ- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة وإستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.
- في حين يرى آخر³ أن أسلوب الأنشطة يحقق غرضين أساسيين هما :

¹ - د. كمال النقيب، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية" المؤتمر السنوي بعنوان فرص التنمية المستقبلية في الوطن العربي المعرفة المعلوماتية والإدارة الالكترونية، جامعة فلاديفيا كلية العلوم الإدارية والمالية، إبريل 2002 م .

² - د. محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، مرجع سابق، ص ص 286-287.

³ Yong-Woo Kim and Glenn Ballard "Activity-Based Costing and Its Application To

الغرض الأول : منع تشويه تخصيص التكلفة الإضافية الناتج من التخصيص غير السليم باستخدام الطرق التقليدية التي تعتمد على أسس تحميل فردية، بينما يستخدم أسلوب الأنشطة عدد من الأوعية Cost Pools ومحركات للتكلفة Cost drivers .

الغرض الثاني :يعمل أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) من خلال تحليل الأنشطة على تقليل Minimize الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة.

يستنتج الباحث من خلال الأهداف السابقة لاسلوب (ABC) والتي أشارت إليها بعض الدراسات أنها تتمحور حول تحقيق العدالة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط، برأي الباحث أن المشكلة الأساسية لمحاسبة التكاليف عموماً هي المصروفات غير المباشرة بمعنى لا توجد صعوبة في تخصيص المواد المباشرة والأجور المباشرة التي تستهلكها المنتجات، وإنما تكمن المشكلة في التكاليف الإضافية وخاصة في حالة تعدد المنتجات ، ومع ظهور البيئة الصناعية الحديثة التي صاحبت زيادة كبيرة في التكاليف الإضافية نسبة للاستثمارات الضخمة في الآلات الحديثة، مما جعل أن تشكل التكاليف الإضافية نسبة كبيرة جداً في هيكل التكلفة، على ضوء هذه المتغيرات يرى الباحث أن الهدف الرئيسي لاسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) هو حل مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية وبذلك يساعد اسلوب (ABC) في توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، وتوفير معلومات تكلفية للرقابة التشغيلية ووضع إستراتيجية تنافسية لمواجهة البيئة المعاصرة.

أهم الفروق بين النظام التقليدي للتكاليف وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC):-

يرى البعض أن أهم ما يميز النظام التكاليف التقليدي عن اسلوب تكاليف الأنشطة (ABC) هو أن النظام التقليدي يستخدم وسائل تحكمية في تخصيص التكاليف غير المباشرة تعتمد على معدلات تحميل فردية غالباً ما تكون ساعات العمل، بينما يركز اسلوب الأنشطة (ABC) على مقدار استهلاك المنتجات أو الخدمات للأنشطة، وبالتالي تتبع التكلفة الإضافية للمنتجات والخدمات بواسطة محركات التكلفة¹.

Lean Construction” The 9th Annual Conference Of The Int’l. Group for Lean Construction, National University Of Singapore, August 2001.

¹ Nur Naha Abu Mansor and Others, "Information Usefulness and Usage in Business Decision- Making: An Activity-Based Costing (ABC) Perspective" International Journal of Management, Vol.28, No.1, Part.1, 2012, P21.

بينما يري آخر أن نظام (ABC) يختلف عن النظام التقليدي في جانبين، الجانب الأول: يركز أسلوب (ABC) على الأنشطة بدلاً من مراكز التكلفة في النظام التقليدي، الجانب الثاني: محركات التكلفة لتخصيص التكاليف تختلف عن تلك التي تستخدم في النظام التقليدي¹.

في حين يري آخر أن أهم الفروق أن النظام التقليدي طمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة، بالإضافة إلى ذلك أن النظام التقليدي يجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد².

كما يري الباحث أن أهم الفروقات أن أسلوب (ABC) يستخدم عدد كبير من مسببات التكلفة تستخدم في مرحلتين، مرحلة تخصيص الموارد للأنشطة، ثم مرحلة تخصيص الأنشطة للمنتجات وفي كل مرحلة تستخدم مسببات تكلفة تتلاءم مع طبيعة النشاط أو المنتجات/ الخدمات، بينما يستخدم النظام التقليدي عدد قليل من المسببات عادة ساعات العمل ساعات تشغيل الآلات. فيما يلي يستعرض الباحث أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية للتكاليف ونظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) من خلال الشكل رقم (4/1/3) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (4/1/3)

أهم الفروق بين نظام التقليدي ونظام (ABC)

أوجه المقارنة	النظام التقليدي	نظام (ABC)
هدف النظام ومستوي الاهتمام	- مراقبة التكاليف - الأداء المحلي للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الأداء الشامل - الأنشطة والعمليات
أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة	يستخدم وعاء تكلفة واحد أو عدد قليل	غالباً ما تكون مسببات التكلفة
طبيعة أسس التخصيص	غالباً ما تكون ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة والمواد المباشرة	غالباً ما تكون ذات طبيعة غير مالية عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختبار المنتج
هدف القياس	- تصحيح الانحراف	التحسين المستمر للتكاليف

1 Rezaiey K. and Others, " Activity-based costing in flexible manufacturing systems with a case study in a forging industry" International Journal of Production Research, Vol.46, No.4, Part.1, 2008, P1048.

²رياض مصلح ضيف الله الشقاحين، مرجع سابق، ص ص 18-19.

KAIZEN COSTING	- احترام المعايير	
مقارنة مع أفضل أداء خارجي ما يعرف BENCHMARKING	معياري مسبق	معايير المقارنة
- معلومات مالية أكثر دقة - معلومات غير مالية الأنشطة	معلومات مالية	أنواع المعلومات التي يوفرها النظام

المصدر : د.إسماعيل حجازي و أ. معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع)، 2013م، ص 144.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (4/1/3) المعلومات التي يمكن أن يوفرها أسلوب (ABC) تتصف بالدقة والموضوعية لأنها تعتمد على تفاصيل عن الأنشطة والعمليات. مما تقدم ومن خلال الآراء التي تناولت مفهوم وأهداف أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يستنتج الباحث أن هذا الأسلوب يتميز بخصائص التجديد والابتكار والمعاصرة التي أصبحت من متطلبات العصر الجديد، عصر المعلوماتية والعولمة، عليه يري الباحث ضرورة إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية، حتى يمكن الاستفادة من المعلومات التي يقدمها هذا الأسلوب، وذلك بهدف ضمان جودة المخرجات المتمثلة في ترشيد القرارات الإدارية .

المبحث الثاني

مقومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)

تعتمد جميع الأنظمة على مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءاتها وتحقيق أهدافها، ومنها نظام محاسبة التكاليف الذي تناوله الباحث في الفصل الأول، ترتبط هذه المقومات وتتناسق بشكل متكامل ومنسجم يساعد على تحقيق وظائف وأهداف النظام، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، هو احد الأنظمة التي ظهرت حديثاً حيث يعتمد هذا النظام شأنه شأن الأنظمة الأخرى على مقومات أو أركان تعمل مع بعضها في شكل منسجم لتحقيق أهدافه المتمثلة في توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تساعد الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة و إتخاذ للقرارات الرشيدة.

تتمثل أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) في الآتي¹:

أولاً: الموارد Resources

¹ د. رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، معهد الإدارة العامة-الرياض، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول 2002م، ص 67.

تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط، وتتضمن الموارد، المواد، العنصر البشري (العمالة)، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات الأخرى المستخدمة في دعم النشاط والتي تشتمل على الموارد أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة مثل الإعلانات والخدمات المحاسبية والقانونية.

يلاحظ الباحث من خلال تعريف الموارد أنها تعادل دليل عناصر التكاليف وفقاً لمقومات نظام التكاليف التقليدي والتي تمثل في المواد والعمل والمصروفات حيث يتم تبويبها حسب طبيعتها إلى مجموعات رئيسية وفرعية.

ثانياً: الأنشطة Activities

تعرف الأنشطة بأنها الإحداث أو المهمات أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة عليها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليات، وتقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، وتجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراس أو الخزائن الخشبية، والدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة¹.

كما يشكل النشاط العمود الفقري لنموذج تكاليف الأنشطة والوحدة الأساسية للبناء والتي يتأسس عليها مخطط الأنشطة فهو الكيان الذي يتم تجميع التكاليف حوله تمهيداً لتحميلها على المنتجات والأداة المستخدمة في تحقيق فلسفة القياس التي يستند إليها النموذج، على هذا الأساس من الطبيعي أن تعتبر الأنشطة الركيزة الأساسية التي يستند إليها في تحقيق دقة القياس، وبالتبعية تدعيم منفعة القرار، وتعرف الأنشطة بأنها تجميع الأعمال والمهام التي يمكن أن تتكامل لإنجاز عمل معين².

يتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، والتعبئة والتغليف، والفحص وغيرها. ونظراً لأن تلك القائمة ستحوى المئات من الأنشطة المختلفة، لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، وهي خطوة هامة لكونها تنطوي على استخدام مرشحات تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة (Homogeneous Cost Pools) مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة

¹ د. أحمد الظاهر و د. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 210.

² أ.د. عاصفت سيد احمد عاشور، تقييم الإطار الفكري لنموذج قياس الأنشطة، مرجع سابق، ص ص 16-18.

المستخدمة في عمليات التحميل، كما يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المنشأة عن طريق تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية علي النحو التالي¹:

النوع الأول : أنشطة علي مستوي الوحدة Unit- Level Activities:

هي تلك الأنشطة التي يتم أداؤها لإنتاج وحدة منتج معين كما هو الحال في التكاليف الإضافية المرتبطة علي مستوي وحدة الإنتاج مثل الطاقة وساعات التشغيل، والتكاليف المباشرة علي مستوي وحدة الإنتاج كالمواد المباشرة، والعمالة المباشرة.

كما هو واضح هنالك علاقة طردية بين تكاليف الأنشطة علي مستوي الوحدة وبين عدد الوحدات المنتجة، بمعنى إن تكاليف الأنشطة تتغير مع تغير عدد الوحدات المنتجة.

النوع الثاني: أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية Batch Level Activities:

هي الأنشطة المؤداة طوال الوقت المنصرم لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج، ومن أمثلتها إصدار أوامر الشراء، تجهيز وتهيئة الآلات لدفعة الإنتاج، الفحص، الشحن. وكما هو واضح فان التكاليف المرتبطة بالأنشطة علي مستوي الدفعة الإنتاجية تتغير مع التغير في عدد الدفعات الإنتاجية، إلا إنها من ناحية أخرى تكون ثابتة فيما يخص بعلاقتها بعدد الوحدات المنتجة في كل دفعة إنتاج.

النوع الثالث : أنشطة علي مستوي المنتج: Product Level Activities :

هي تلك الأنشطة المؤداة كلما كانت هنالك حاجة لدعم وخدمة منتجات معينة تقوم المنظمة بإنتاجها ، بحيث تصبح تلك المنتجات في صورة صالحة للبيع، ومن أمثلتها إدخال تعديلات هندسية، إدخال تطوير علي المنتجات، إدخال تحسينات علي إجراءات اختبارات جودة المنتجات، صيانة المعدات والآلات، وتميل هذه الأنشطة وتكاليفها إلي الزيادة مع زيادة عدد المنتجات.

النوع الرابع : أنشطة علي مستوي المصنع: Facility Level Activities :

هي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم علي مستوي المصنع ككل، وهي أنشطة تقدم منافع علي مستوي المنظمة في مجموعها وليس علي مستوي منتج بعينه، ومن أمثلتها، إدارة المصانع، برامج خدمة البيئة، الأمن، وهذه الأنشطة (تخضع من الأرباح والخسائر) تكاليف فترة لا ترتبط بالإنتاج.

يلاحظ الباحث من خلال تصنيف الأنشطة السابق انه يختلف عن تقسيمات النظام التقليدي للتكاليف حيث يتم تقسيم المنشأة وفقاً للنظام التقليدي للتكاليف إلي مراكز تكلفة، مثل المشتريات وشئون الأفراد، ومراكز إنتاج تتمثل في وحدات الإنتاج المختلفة داخل المنشأة، ومراكز خدمات

¹ د.احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية(الإسكندرية:الدار الجامعية، 2006م)، ص ص72-74.

إنتاجية تتمثل في مراكز الصيانة وضبط الجودة، يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز الخدمات الإنتاجية ومراكز الإنتاج، وبعد ذلك يتم تخصيص مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج.

كما يتيح أسلوب الأنشطة (ABC) إمكانية تصنيف الأنشطة، من أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة، وتتصف الأنشطة التي تضيف إلى القيمة بالخصائص التالية¹:

- (1) أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
 - (2) أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة.
 - (3) أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي من المنشأة.
- بالتالي فالنشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابلته ويؤدي بدرجة عالية من الكفاءة، ويكون ضرورياً لتحقيق أهداف المنشأة. أما النشاط الذي لا يحقق قيمة مضافة فهو ذلك النشاط الذي يمكن استبعاده بدون فقد رضا المستهلك ودون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المنشأة، وفي هذا الصدد فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تضيف إلى القيمة، وكذلك إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

مما تقدم يستنتج الباحث أن النشاط الذي لا يضيف إلى القيمة يستنتج من خلال درجة الاعتماد عليه، على سبيل المثال نشاط صرف مرتبات العاملين في نهاية الشهر الذي يقوم به موظف الخزنة بعد إحضار الرواتب من البنك، يعد نشاط غير مضيف للقيمة بعد ظهور الصراف الآلي (ATM)، الذي وفر تكلفة الحراسة الأمنية التي تصاحب جلب النقود من البنوك بالإضافة إلى الخزنة الضخمة في المؤسسة .

في إطار تصنيف الأنشطة يستعرض الباحث هيكل الأنشطة للمستويات الأربعة السابقة وذلك من خلال شكل رقم (1/2/3) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/2/3)

مستويات الأنشطة وهيكل الأنشطة

المستوي	هيكل الأنشطة
أ- على مستوي المصنع	- إدارة المصنع- المباني والتجهيزات

1 د. سالم الحلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية- غزة- سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، ص 222.

Factory Level	- تدريب العاملين-شئون العاملين
ب- على مستوى المنتج Product Level	- هندسة العمليات-مواصفات المنتج - أوامر التغيير الهندسي -فحص الجودة
ج- على مستوى دفعة الإنتاج Batch Level	- إعداد الآلات- تحريك المواد - أوامر الشراء- الشحن للعملاء
د- على مستوى وحدة الإنتاج Unit - Level	- المواد والمهمات- العمل غير المباشر - التشغيل والصيانة – القوي المحركة

المصدر: أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر)، 2011م، ص 302.

يلاحظ الباحث من خلال شكل (1/2/3)، نوع المستوي المستوي وهيكل الأنشطة المرتبط به، فالأنشطة التي تكون على مستوى المصنع يلاحظ أن الهيكل يتسم بالطابع الإداري، كالتدريب والإدارة، والأنشطة على مستوى الإنتاج تتصف بالطابع الإنتاجي كهندسة العمليات. في ذات إطار تصنيف الأنشطة يستعرض الباحث مستوى الأنشطة والتكاليف المرتبطة به وذلك من خلال الشكل رقم (2/2/3) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (2/2/3)

مستويات الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها

تكاليف إدارية _____
تكاليف الإضاءة والتدفئة والأمن _____
تكاليف صيانة المباني _____

أنشطة مرتبطة بأداء
خدمات عامة

تكاليف هندسة العمليات _____
تكاليف تصميمات المنتجات _____
تكاليف تحسين وتطوير المنتج _____

أنشطة مرتبطة بأداء
خدمات إنتاجية

أنشطة مرتبطة بإنتاج دفعة
من الإنتاج

تكاليف اعداد وتجهيز الالات _____
تكاليف اوامر الشراء _____
تكاليف الفحص _____

تكاليف المواد المباشرة _____
تكاليف العمل المباشر _____
تكاليف الطاقة _____

أنشطة مرتبطة بوحدة
المنتج

المصدر: د. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (القاهرة: الدار الجامعية، 2000م)، ص 41.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (2/2/3) ارتباط الأنشطة بالتكاليف الخاصة بها في كل مستوي من مستويات النشاط، فالأنشطة المرتبطة بأداء خدمات عامة كالتكاليف الإدارية وتكاليف الأمن فهي تحمل على قائمة الدخل أما المرتبطة بالوحدة الإنتاجية فهي تحمل على المنتج.

ثالثاً: المخرجات Outputs

المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة¹.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن مخرجات التكلفة أو أغراض التكلفة Cost Object في اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) تقابل مصطلح دليل وحدات التكلفة أو دليل أهداف التكلفة في نظام التكاليف التقليدي.

رابعاً: مسببات تكلفة الأنشطة Cost Drivers

اجتمعت الكتابات المحاسبية على أهمية تحليل مسببات التكلفة باعتبارها أداة لتفسير سلوك التكاليف تساعد على تقييم الفرص الإستراتيجية المتاحة أمام المنشأة عن طريق اختيار وتحديد أي المسببات التي تدفع نحو تحقيق القيمة الكلية للمنشأة، فقد عرفت بأنها تلك الأسباب أو العوامل المحدثة والمحركة للتكلفة، وأن ضبط وتحليل تلك المسببات والتحكم فيها يساعد على ضبط التكلفة وترشيد استخدام الموارد بما يحقق متطلبات ريادة التكلفة، كما تعرف مسببات التكلفة بأنها تلك العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط لموارده، بالتالي تمثل الأساس لتفسير

¹ د. رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص 70.

سلوك تكلفة النشاط مما يساعد على تحقيق دقة موضوعية قياس التكلفة من ناحية، ومن ناحية أخرى يساهم في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة الداعمة للقدرة التنافسية، وبضيق، أن السبب الرئيسي وراء فشل العديد من الشركات الصناعية في تحقيق التكلفة التنافسية هو الاعتماد على معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج وان تحليل مسببات التكلفة يمثل المدخل الملائم والأكثر فعالية في مجال زيادة التكلفة وترشيد استخدام الموارد¹.

كذلك يعرف آخر مسببات التكلفة بأنها العوامل التي تتسبب في الإنفاق، والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند الاتفاق على نطاق ومدي الاستثمار².

في حين تعرف محركات أو مسببات التكلفة على أنها الحدث أو النشاط الذي يستهلك الموارد وينتج عنه تكلفة³.

كما يعد تحديد محركات التكلفة بشكل دقيق من مقومات نجاح مدخل (ABC)، حيث تسهل عملية تتبع استخدام الموارد بواسطة الأنشطة المتاحة بالمنشأة، ثم تخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية.

على ضوء ما سبق وفي سبيل إختيار وتحديد محركات التكلفة هنالك بعض العوامل يجب أخذها في الاعتبار والتي من أهمها ما يلي⁴:-

1. أن يكون عدد محركات التكلفة مناسباً، وان يكون هناك فهم جيد لها لإحداث ارتباط بينها وبين الأنشطة المؤداة.

2. عدم زيادة تكلفة قياس محرك التكلفة عن الضروري.

3. أن يراعي تكلفة تحديد وإختيار المحركات في ضوء درجة الدقة المطلوبة وبحيث تحقق الجدوى الاقتصادية منها.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن مراعاة الدقة في اختيار محركات التكلفة بدوره يؤدي إلى الدقة في التقارير التكاليفية المطلوبة، كما يلاحظ الباحث أن مسببات التكلفة أو محركات التكلفة في وفق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) تتشابه في خواصها مع معدلات التحميل في النظام التقليدي للتكاليف.

كما يري البعض أن مسببات التكلفة يمكن تبويبها حسب مستويات أنشطة المنشأة كما يلي¹:-

¹ د.عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مرجع سابق، ص 144.

² د. جولي مابرلي، تحديد التكلفة علي أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة، د.احمد محمد زامل (الرياض: مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، 2004م) ص 195.

³ أ.د.محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، مرجع سابق، ص 303.

⁴ المرجع السابق، ص ص 303-304.

(أ) مسببات تكلفة تشغيلية أو تنفيذية:

هذا النوع من مسببات التكلفة يرتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة المنتج، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط من الموارد مثال ذلك عدد ساعات العمل المباشرة أو ساعات العمل الآلي.

(ب) مسببات تكلفة إجرائية:

يرتبط هذا النوع من مسببات التكلفة بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى دفعات إنتاجية يتمثل في النقاط التالية:-

- نشاط الشراء ← عدد مرات طلب المواد من الموردين

- نشاط الاستلام ← عدد أوامر الشراء المستلمة

- نشاط الفحص ← عدد مرات الفحص

- جدولة الإنتاج ← عدد أوامر التشغيل

(ج) مسببات تكلفة هيكلية:

يرتبط هذا النوع من مسببات التكلفة بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقاً لخصائص المنتج تتمثل في النقاط التالية:-

- نشاط البحث والتطوير ← عدد مرات تطوير المنتج

- نشاط التنفيذ الهندسي ← عدد مرات ملاحظات التنفيذ

- هندسة الإنتاج ← عدد ساعات العمل

- تصميم المنتج ← عدد المكونات التي يحتويها المنتج

(د) مسببات تكلفة عامة:

يرتبط هذا النوع من مسببات التكلفة بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية يتمثل في النقاط التالية:-

- الشؤون الإدارية ← عدد العاملين- ساعات العمل المباشر

- الأمن الصناعي ← عدد وريديات التشغيل

- هندسة الإنتاج ← الكيلووات/ساعة

←

¹ د. عاطف عبد المجيد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص ص 145-146.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن هنالك علاقة سببية بين محرك أو مسبب التكلفة والأنشطة، وأن هنالك درجة من التجانس بين الأنشطة ومسببات التكلفة، يحدث هذا التجانس عندما تقوم المنشأة بتجميع الأنشطة المتشابهة مع مسبب تكلفة واحد وذلك بهدف تبسيط الإجراء، لأنه كلما كان عدد الأنشطة كثير والمسببات كثيرة قد يسبب هذا تعقيداً في عمليات حساب تكلفة المنتج. كما يري الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن ارتفاع درجة التعقيد والتطوير في العمليات الإنتاجية يصاحبها ما يلي¹:

i. عدد اكبر من مجموعات التكلفة حتى يمكن بشكل أفضل حصر الموارد المستنفدة بواسطة مختلف المنتجات.

ii. تشكيلة متنوعة من مسببات التكلفة من أجل قياس أكثر دقة للموارد المستنفدة .

iii. تخصيص التكاليف بشكل مباشر لمجموعات التكلفة، أو باستخدام علاقة السببية كمسبب للموارد.

مما تقدم يتضح للباحث أن مقومات اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) تختلف إلى حد كبير عن مقومات نظام التكاليف التقليدي التي تشتمل على، مجموعة مستندية، مجموعة دفترية، دليل عناصر تكاليف، دليل مراكز التكلفة، دليل وحدات التكاليف وفترة التكاليف، وإستناداً إلى ما سبق من مقومات لنظام تكاليف الأنشطة والتي تناولتها الكتابات، يتبادر إلى ذهن الباحث سؤال هل نظام التكاليف على أساس الأنشطة يستند إلى مجموعات دفترية ومجموعات مستندية ولا يستند إلى فترات تكلفة محددة كما في مقومات نظام التكاليف التقليدي؟، إذا كانت الإجابة بالنفي فإن نظام التكاليف على أساس النشاط ليس نظاماً قائماً بذاته لافتقاره على عناصر مهمة من مكونات نظام التكاليف، أما إذا كانت الإجابة بالإيجاب (أي له نفس مقومات نظام التكاليف التقليدي السابقة) فهذا يعني انه جزء من نظام التكاليف التقليدي أي انه اسلوب لتخصيص التكاليف الإضافية، يهدف إلى تطوير وتحسين نظام التكاليف، وان حساب التكلفة الأولية في النظام التقليدي ونظام الأنشطة تتم وفقاً لإجراءات وخطوات موحده أي لا يوجد اختلاف في حساب العمالة المباشرة والتكاليف المباشرة الأخرى، وان جوهر الاختلاف يكمن في حساب التكاليف الإضافية.

من ناحية أخرى يختلف يكمن الاختلاف بين نظام التكاليف التقليدي ونظام تكاليف الأنشطة، في دليل مراكز التكلفة والتي تعرف بأنها وحدة تجميع عناصر تكاليف متجانسة والتي تتفاعل مع بعضها البعض لأداء عمل معين يمكن قياسه، حيث تم استبدالها في نظام (ABC) بالأنشطة والتي تعتمد إلى حد كبير على مسببات التكلفة.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها، ترجمة الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين 2011م)، ص 55.

على ضوء هذه المقارنة بين مقومات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، والنظام التقليدي للتكاليف يرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كما يسميه بعض الكتاب أنه ليس نظاماً كاملاً للتكاليف وإنما هو أسلوب من الأساليب الحديثة للتكاليف يهدف إلى تخصيص التكاليف الإضافية بطريقة أكثر دقة بهدف تقديم معلومات تكلفة موضوعية تساعد في ترشيد القرار، وأن هذا الأسلوب له ما يميزه من الخصائص ولا يخلو من عيوب تشوبه، يسعى الباحث إلى تطبيقه للاستفادة من خصائصه بهدف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة أكثر عدالة وواقعية.

المبحث الثالث

خطوات تطبيق وتقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)

يهدف أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) إلى تحقيق مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط، بما يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة تلك الوحدة، فبدلاً من الاعتماد على الأسلوب التقليدي في ربط عناصر التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة، وإعادة توزيع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج ثم تخصيص الأخيرة على وحدات المنتج وفقاً لأسس تحكمية لا تؤدي إلى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة، ومن ثم الوصول إلى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج.

يتأسس أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديده للعلاقة بين وحدة النشاط والموارد (عناصر التكاليف)، على أن وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب من الأنشطة، والأخيرة تخلق الطلب من الموارد¹.

في ما يلي يستعرض الباحث خطوات تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) بالإضافة إلى تقويم هذا الأسلوب من خلال الآتي:-

أولاً:- خطوات تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) .

إن خطوات تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) تتضمن مايلي :-

1. تحديد الأنشطة:

النشاط هو كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عمليات أو تنفيذ إجراءات من خلال ما يتوافر له من مقومات مادية وبشرية¹.

¹ د.محمود يوسف الكاشف، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجود الشاملة، معهد الإدارة العامة-الرياض، المجلد الأربعون العدد الثالث، 2000م، ص 445.

كما يعرف النشاط بصفة عامة بأنه عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد، ويقصد بالموارد المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المنشأة، في الحالة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين إلا أن الدراسات العملية أوضحت انه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ النظام، لذلك فان تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط².

من أمثلة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ما يلي :-

إعداد أوامر الشراء.

شراء المواد والأجزاء.

فحص المواد المستلمة.

استلام المواد.

نشاط التخزين.

مناولة المواد.

إعداد وتهيئة الآلات.

إصلاح وصيانة الآلات.

قد تكون الأعمال المؤداة داخل المنشأة من الضخامة والتنوع إلى الدرجة التي تتطلب من مصمم نظام التكاليف علي أساس النشاط تجميع العديد من الأعمال في مجموعة معينة من النشاط (مجموعات التكلفة Cost Pools)، مثل تجميع الأعمال المتعلقة بتحديد سرعة الآلة، وسرعة إدخال وحدات الإنتاج وإجراء اختبار أولى وغيرها من الأعمال المماثلة في نشاط واحدة هو تجهيز الآلة. على ضوء ما سبق تقوم العديد من المنشآت تقوم بتبويب الأنشطة إلى³:-

أ - أنشطة ذات قيمة مضافة (Value Added Activities) وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها، وهي لا تخرج عن نوعين :-
النوع الأول: أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة مثل أنشطة الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة.

¹ أ.د. عاصفت سيد أحمد عاشور، نحو إكمال الإطار الفكري لنموذج قياس الأنشطة، مرجع سابق، ص 175.

² د. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (القاهرة: الدار الجامعية، 2000م)، ص 25.

³ المرجع السابق، ص 27.

النوع الثاني: أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل: أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء.

ب- أنشطة لا تضيف قيمة (Non-Value added Activities) وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة.

تجدر الإشارة إلي انه يساعد اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في حصر الأنشطة الموجودة بالمنشأة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتج وبالتالي حصر لتكاليف المرتبطة بها .

حيث يوضح الشكل رقم (1/3/3) النشاط ومستوي إضافته للقيمة وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/3/3)

النشاط ومستوي إضافته للقيمة

النشاط	هل يضيف قيمة
المراجعة والفحص	هذا النشاط يمكن اعتباره لا يضيف قيمة إذا كان للمنشأة مورد يتم الاعتماد عليه بصورة كاملة حيث يفترض توافر الثقة في جودة ما يورده للمنشأة.
تخزين المواد الخام	يمكن اعتباره لا يضيف قيمة في حالة تطبيق المنشأة لسياسة التوقيت الفوري JIT، والعكس في حالة عدم تطبيقها.
صرف المواد الخام وتسجيل المنصرف	يمكن تجنب هذه الأنشطة إذا كان المصنع منظم بطريقة تجعل عملية توريد المواد الخام المستخدمة يتم بصورة مباشرة لخطوط الإنتاج.
تقدير الفاقد والتالف من المواد الخام	تلك الأنشطة لا فائدة منها وبالتالي لا تضيف قيمة للمنشأة

المصدر: د.محمد عبد الفتاح العشماوي، إدارة التكلفة المدخل لترشيد القرارات الإدارية، ندوة تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقاً لمعايير الأداء الاستراتيجي، ورشة عمل أساليب إدارة التكلفة لترشيد القرارات الإدارية، القاهرة، 10-14 يونيو 2007م، ص 20.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (1/3/3) النشاط قبل الأخير (صرف المواد الخام وتسجيل المنصرف) يتفق الباحث انه يمكن تجنب نشاط صرف المواد الخام إذا كان المصنع منظم بطريقة تجعل عملية توريد المواد الخام تدخل بصورة مباشرة لخطوط الإنتاج، ولا يتفق الباحث على عدم تسجيل المنصرف لان عدم تسجيل المنصرف يعني عدم إكمال الدورة المستندية وبالتالي لا تظهر المواد المنصرفة في دفتر أستاذ الحسابات العامة وإنما يتم تسجيلها في حسابات المورد مباشرة.

مما سبق يستنتج الباحث أن النشاط هو عمل يتم أدائه داخل الوحدة المنشأة، وينبغي القيام بإعادة تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد. كما يرى الباحث إن أسلوب التكلفة وفقاً للأنشطة (ABC)، يساعد على تصنيف الأنشطة داخل المنشأة، من أنشطة تصنيف إلى القيمة يجب الإبقاء عليها وتدعيمها، إلى أنشطة لا تصنيف إلى القيمة يجب إلغاؤها أو تخفيضها، مما يوفر فرصاً للتحسين والتطوير المستمر. في هذا الإطار يرى الباحث أن هنالك أنشطة كثيرة أصبحت بفضل استخدام التكنولوجيا الحديثة غير مضيعة للقيمة، مثال ذلك نشاط تحصيل فواتير المياه، أصبح نشاط غير مضيعة للقيمة بالنسبة لمكاتب التحصيل التي مازالت تحصل فواتير المياه يدوياً مع إمكانية تحصيلها بواسطة فاتورة الكهرباء التي تستخدم الحاسب الآلي والشبكات في التحصيل.

2. تحديد تكلفة الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، والتي تبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويب للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، الذي يكون مقياساً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات¹.

مما تقدم يستنتج الباحث أن الأنشطة تستهلك موارد، والموارد تعتبر تكلفة لأنها احدي عوامل الإنتاج، ويتم تحديد تكلفة كل نشاط بالقدر الذي استهلكه من الموارد.

3. تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:

مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي إختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة مع مراعاة وجود مستويين لمسببات التكلفة، المستوى الأول: هو تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص الموارد، ويقصد بالمستوى الثاني: تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فمثلاً يمكن أن يتم توزيع تكلفة مراكز القوى المحركة على الأنشطة باستخدام عدد الكيلوات

¹ المرجع السابق، ص 28.

ساعة في المستوي الأول، ثم بعد ذلك يتم توزيع تكاليف الأنشطة على أساس ساعات تشغيل الآلات في المستوي الثاني¹.

كما يؤيد ذلك كاتب آخر، أن هنالك مسببين للتكلفة، المسبب الأول يستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، في حين يستخدم المسبب الثاني في توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها².

التعريف السابق يوضح أن مسبب التكلفة ما هو إلا وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

فيما يلي يستعرض الباحث نماذج لمسببات التكلفة من خلال الشكل رقم (2/3/3) وذلك على النحو التالي :-

شكل رقم (2/3/3)

نماذج لمسببات التكلفة:

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر: د.أحمد كلبونة، د. رأفت سلامة، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف (عمان: دار وائل للنشر، 2011م)، ص 308.

¹ د.السيد عبد المقصود محمد ديبان و د.ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف (الإسكندرية: الدار الجامعية 2003م)، ص 382.

² د.أحمد محمد نور و د. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لإغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 359.

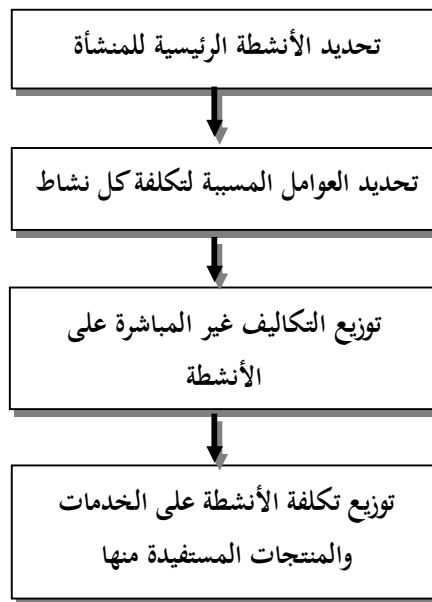
يلاحظ الباحث من خلال الشكل (2/3/3) إن التوسع في عدد ونوعية مسببات التكلفة قد يزيد من تعقيد حساب تكلفة المخرجات، كما يلاحظ الباحث أن مسببات التكلفة تشبه إلى حد كبير معدلات التحميل في النظام التقليدي للتكاليف والفرق أن أسلوب الأنشطة يستخدم عدد كبير من مسببات التكلفة لتخصيص الموارد على الأنشطة ومن ثم تخصيص الأنشطة على المخرجات، مما يزيد من درجة دقة بيانات التكلفة .

4. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات)

من خلال مفهوم تكاليف الأنشطة، أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا استهلاك وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع¹. فيما يلي يستعرض الباحث شكل رقم (3/3/3) يوضح الإطار العام لنظام تكاليف الأنشطة وذلك على النحو التالي :-

شكل رقم (3/3/3)

الإطار العام لنظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC).



¹ د. هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

المصدر: د.أحمد محمد نور و د. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لإغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 360.

يلاحظ الباحث من خلال شكل (3/3/3) إن مراحل تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، هي مرحلة تحديد الأنشطة، ثم تحديد مسببات التكلفة، ثم مرحلة توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة بواسطة مسببات تكلفة ملائمة، أخيراً تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات أو الخدمات المستفيدة ويتم ذلك بواسطة مسببات تكلفة من المستوي الثاني .

مما تقدم يتضح للباحث أن معظم الكتابات اتفقت إلي حد كبير على هذه المراحل الأربعة لتطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، تختلف عن مراحل النظام التقليدي للتكاليف الذي يبدأ بتحديد مراكز التكلفة قد تضم هذه المراكز عدد من الأنشطة، ثم مرحلة تخصيص مراكز التكلفة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية، و يستخدم في هذه المرحلة طريقة التوزيع الإجمالي أو الانفرادي أو التنازلي أو التبادلي، وهذه المرحلة تقابل مرحلة تحديد تكلفة الأنشطة، أخيراً تخصيص المراكز الإنتاجية على المنتجات ويستخدم في ذلك معدلات تحميل غالباً ما يكون محصور في ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات.

يري الباحث أن تطبيق محاسبة التكاليف يجب أن يتم وفقاً لقيود محاسبية لا تختلف عن المحاسبة المالية العامة وهي نظرية القيد المزدوج، وان مراحل تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، السابقة تفتقر إلي توصيف تلك القيود لذا يستنتج الباحث من خلال المراحل السابقة القيود التالية من خلال الشكل رقم (4/3/3) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (4/3/3)

القيود المحاسبية للمراحل تطبيق اسلوب تكاليف الأنشطة (ABC).

رقم القيد	مدين	دائن	البيان	المرحلة
1	xxx		الموارد(عناصر التكلفة)	مرحلة إمتلاك المنشأة للموارد
		xxx	من ح البنك/الخزينة/المورد	
2	xxx		الأنشطة (نشاط1،نشاط2)	مرحلة تحديد تكلفة الأنشطة
		xxx	الموارد(عناصر التكلفة)	
3	xxx		المخرجات(منتجات خدمات)	مرحلة تحميل الأنشطة للمنتجات
		xxx	الأنشطة (نشاط1،نشاط2)	

المصدر: إعداد الباحث استناداً على مراحل تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، 2013

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (4/3/3) أن أسلوب (ABC) أو النظام التقليدي كلها تتم عبر القيود المحاسبية، ويتم حفظ تلك القيود أما مدمجة مع الحسابات العامة أو منفصلة.

ثانياً:- تقويم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) .

هناك الكثير من المبررات التي تؤكد أفضلية إتباع أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، لأنه تغلب على الكثير من المشكلات التي كانت تواجه المدخل التقليدي للتكاليف، كذلك هناك الكثير من المزايا التي تجعل من الأسلوب ملائماً للتطبيق في المؤسسات الصناعية والخدمية المختلفة منها انه يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة، وعلى الرغم من تعدد مزايا أسلوب (ABC) إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة له، فيما يلي يستعرض الباحث المزايا والانتقادات الموجهة لأسلوب (ABC) بالإضافة إلى الآراء المؤيدة وخيراً تحقيق التكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة .

1- مزايا استخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)

توجد كثير من الآراء التي تري مزايا عديدة يحققها استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، لعل أهمها الآتي:-

أ- تحسين نظام المحاسبة عن التكاليف الإضافية، ومن ثم تحقيق مزيد من الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وذلك من خلال:-

i. تتبع عناصر التكلفة للمنتجات النهائية مباشرة، والتي كان يتم تخصيصها لهذه المنتجات بطريقة غير مباشرة من قبل، الأمر الذي يزيد من ثقة الإدارة في تحديد التكلفة.

ii. زيادة عدد مجتمعات التكلفة يحقق فكرة تجانس مجمع التكلفة بحيث يتضمن مجمع التكلفة كافة عناصر التكاليف ذات العلاقة الواحدة بدلا من مجمع واحد للتكلفة التقليدية.

ب- إن تحديد أدق واعدل لتكاليف المنتجات لن يكون له مردود إلا قرارات إدارية أدق وأوفق.

ج- إذا سلمنا بان الأنشطة تستهلك الموارد وان المنتجات تستهلك أنشطة، فان دراسة الأنشطة التي يتطلبها كل منتج بعناية، يجعل هنالك أملا كبيرا في تفادي كل نشاط غير ضروري، ومن ثم تحقيق كفاءة ورشد في استخدام الموارد المتاحة على ندرتها.

د- إلقاء الضوء على تكاليف الطاقة غير المستغلة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام، مع توضيح هذه الأنشطة بصورة واضحة للإدارة للتصدي لمشكلة الطاقة العاطلة¹.

¹ د.احمد حامد حجاج، المحاسبة عن التكاليف الأصول والمبادئ العلمية والعملية،(القاهرة: دن،2004م)، ص ص 454-455.

هـ- يوفر أسلوب الأنشطة أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير للمنتجات التي يجب الحد منها.

و- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاماً دفترياً أكبر تفصيلاً، يجب ان نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام¹.
ز- زيادة القدرة التنافسية للشركة، حيث أشارات بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكنها من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها².

ح- الاستخدامات الإدارية: حيث يستخدم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في الأغراض الخاصة بتقييم الأداء، والموارد البشرية، وقنوات التوزيع، وربحية العملاء وغيرها مما يندرج تحت اصطلاح "الإدارة علي أساس النشاط (ABM) Activity-Based Management" مما يمكن معه القول أن نظام (ABC) يوفر معلومات تكلفية تكشف عن هيكل التكلفة والربحية لمنتجات المنظمة بينما نظام (ABM) يصف السلوك الواجب اتخاذه لتحسين الجودة، وخفض التكلفة وزمن دورة الإنتاج، وحسن استغلال الطاقات أو الأنشطة العاطلة بمجرد الحصول على معلومات تتعلق بتكاليف الأنشطة التي يوفرها نظام (ABC)³.

ط- كما يعمل أسلوب الأنشطة (ABC) على ترشيد عملية اتخاذ القرارات، حيث لا يعتد بالتبويب التقليدي للتكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وإنما يتم الربط بين تكلفة الأنشطة المتسببة فيها وبالتالي يتم الكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية كتكاليف أنشطة التوزيع المتكامل وتضمنها عند حساب تكاليف المنتجات لتحقيق مستوى عالي من الاكتمال في المعلومات المتوافرة بين يدي متخذي القرارات .

ي- يحقق استخدام أسلوب (ABC) ومخرجاته فائدة كبرى في تدعيم التقارير القطاعية مختلفة، تتمثل في تحسين مضمون المعلومات المفصح عنها على مستوى المناطق الجغرافية ويؤدي إلى تحديد أدق لتلك المنتجات أو المناطق مع تحديد ربحيتها.

¹ د.كمال خليفة ابوزيد ود.كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007م)، ص ص 364-365.

² د.احمد كبلونة، درافت سلامة، مرجع سابق، ص 312.

³ د. احمد صلاح عطية، مرجع سابق ، ص ص 147-148.

ك- إستخدام المعلومات المحددة على أساس النشاط كأساس لتحليل ربحية العملاء، ذلك بترتيب العملاء حسب الإيراد والربحية¹.

ل- كما يمكن إن تستخدم المعلومات المحددة على أساس النشاط للإدارة على أساس النشاط Activity Based Management (ABM)، وإعداد الموازنات على أساس النشاط².

م- يوفر اسلوب (ABC) صورة واضحة للمدراء لمعرفة اقتصاديات العمليات³.

مما تقدم يري الباحث أن أهم مزايا اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) تكمن في إضافته لحلول مقنعة لتخصيص التكاليف غير المباشرة وبذلك حل اكبر المشاكل التي تعرض سبيل محاسبة التكاليف على الإطلاق.

2- الانتقادات والقيود الموجهة إلى اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام (ABC) أهمها:

(أ) إن نظام محاسبة تكاليف النشاط (ABC) ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علي علاقة السبب- النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة⁴.

(ب) التجارب العملية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا الأسلوب ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين انه كلما اتجه حجم المنشأة إلي الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري، حيث تتعد الطلبيات مع صغر حجمها فان تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع إعتبار هدف تخفيض التكلفة إلي تنشده تلك المشروعات وهو ما يعطي مبرراً مقنعاً لعدم التطبيق الكامل لهذا الأسلوب أو قصور تطبيقه، وهذا يفسر عدم الانتشار الواسع لنظام (ABC) في اليابان حيث يوجد تعارض بين تطبيقه الذي ينتج عنه ارتفاع تكلفة القياس ونظام ال Just in- Time الذي يقوم على أساس تخفيض التكلفة بشتي

¹ د. جولي مابرلي، مرجع سابق، ص 64.

² المرجع السابق، ص ص 64-65

³ Kaplan Robert S. and Robin Cooper "Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance" Boston: Harvard Business School Press, 1998, P4.

⁴ د. احمد كبلونة، د. رافت سلامة، مرجع سابق، ص 313.

الطرق والوسائل وهو الأمر الذي شجع الشركات اليابانية على تطبيق نظم أخرى للتكاليف مثل نظام التكلفة بالتدفق العكسي وصولاً إلى تخفيض التكلفة¹.

(ج) أهم انتقاد لهذا النظام هو صعوبة التطبيق وإختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي².

(د) صعوبة توافر البيانات الكمية والنوعية والمالية والتكيفية .

(هـ) مقاومة العنصر البشري للتحويل من مدخل التكاليف التقليدي إلى مدخل التكلفة الأنشطة نتيجة الخوف من نتائج التغيير وايضاً نتيجة ضعف الخبرات وانخفاض المهارات³.

مما تقدم يري الباحث أن أكبر المشاكل التي تحول دون تطبيق اسلوب (ABC) في المنشآت السودانية هو عدم التزام القيادة والإدارات العليا ومجالس الإدارات في مؤسسات الدولة بالاهتمام بنظام التكاليف عموماً بالإضافة إلى ذلك تخوف رأس المال الوطني للتوسع في البنيات التحتية في مجال الصناعة والخدمات والاستثمار في الآلات والمعدات الأوتوماتيكية والكمبيوتر والإنسان الآلي (الروبوت)، بحجة الحصول على الربح السريع، إذ تعد هذه العوامل من مستلزمات تطبيق اسلوب الأنشطة، حيث ارتبط تطور الدول الغربية بالتوسع في هذه الأنظمة الإنتاجية الحديثة التي تساعد على الإنتاج الكبير Mass Production الذي يعد احد سمات المنافسة العالمية، بالإضافة إلى ذلك أن بعض المسؤولين يعتبرون أعداءً للتطور والتغيير لان إدخال التكنولوجيا الحديثة ربما يؤدي إلى تقليص وظائفهم وربما إلغاؤها وهذه إحدى سمات نظام التكاليف علي أساس النشاط (ABC) الذي يستبعد الأنشطة عديمة الفائدة.

يري الباحث أن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال الآتي:-

- i. على الإدارات العليا الاقتناع بجدوى اسلوب (ABC) والعمل على تدعيمه والتحمس له.
- ii. يجب تأهيل الكادر البشري وتوعيتهم بمنافع اسلوب (ABC).
- iii. إدخال التقنيات المتقدمة في أساليب الإنتاج (أتمتة العمليات).
- iv. ضرورة تعاون الأقسام والإدارات المختلفة بالمنشآت بتوفير البيانات الكمية والنوعية.
- v. ضرورة استخدام برامج وتطبيقات الحاسب الآلي Software في تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC).

3- الآراء المؤيدة لنظام التكاليف وفقاً للنشاط (ABC):

¹ رياض مصلح ضيف الله الشقاحين، مرجع سابق، ص ص 191-192.

² المرجع السابق، ص 191.

³ أ.د محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 309.

حصل أسلوب (ABC) على تأييد واسع من أغلب الأكاديميين والممارسين لمحاسبة التكاليف، فيما يلي يعرض الباحث آراء بعض المؤيدين .

فقد اظهر احد الاستطلاعات الذي جري حديثاً من قبل مجلة (Management Accounting) في عام 1994م حول مدي فعالية نظام (ABC)، وأن معظم شركات العينة وجدت أن هذا النظام قد حقق لها منافع متعددة أهمها الآتي¹:

(أ) توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.

(ب) تحسين مقاييس الأداء.

(ج) زيادة القدرة التنافسية.

فيما يلي آراء بعض الجهات التي قامت بتطبيق نظام التكاليف علي أساس النشاط(ABC):-

1/ شركة AT&T الأمريكية للاتصالات إذ بدأت بتطبيقه عام (1991م) في قسم إعداد الفواتير وكان الهدف الرئيسي وراء تطبيقه هو تبرير تكلفة الخدمة المقدمة وبالتالي، إقناع الجهات التشريعية والسياسية في الولايات المتحدة بأسعار خدماتها، وقد أدى تطبيق هذا النظام إلى تحقيق عدة منافع أهمها²:-

i. انخفاض تكاليف القسم بنسبة (18%).

ii. توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية.

iii. تخفيض وقت تنفيذ العمليات من خلال إلغاء العمليات والإجراءات عديمة الجدوى.

iv. تحسين مستوي أداء العمليات بسبب فهم الإدارة للعلاقات بين العمليات المختلفة ومسبباتها.

v. تطوير و تحسين العلاقات مع العملاء وبالتالي تحقيق هدف رضا العميل من خلال إقناعه بتكلفة المنتج وأسس احتسابها.

2/ مؤسسة Frarall INC وهي مؤسسة رائدة تعمل في مجال تنقية المياه، لها عدة فروع في أمريكا وآسيا وأوروبا وإفريقيا، تبنت هذه المؤسسة نظام (ABC) رسمياً في نوفمبر 1990م في مصنعين رئيسيين لها، ولقد أتاح تطبيق نظام (ABC) في هذه المؤسسة إمكانية تحقيق الأهداف التالية:-

- متابعة تكاليف المنتجات.

- تسيير الأنشطة وتصنيفها حسب قيمتها المضافة.

- تحديد أسعار تحويل أكثر دقة.

¹ د.نصر عبد الكريم محمد و رشيد فائق الكخن، مرجع سابق، ص 631.

² د.إسماعيل حجازي و أ. معالم سعاد، مرجع سابق، ص 123-124.

- التحليل الاستراتيجي.

3/ مؤسسة Chrysler تعتبر مثلاً جيداً عن الشركات الناجحة في تطبيق نظام (ABC)، فهي تعتبر ثالث أكبر مؤسسة أمريكية في مجال تصنيع السيارات، وقد تعرضت هذه المؤسسة خلال وقت مضي لخسائر كبيرة بسبب ضعف أدائها وتوجه جزء كبير من عملائها لاقتناء السيارات اليابانية، غير أن هذه المؤسسة العملاقة انتهجت النهج ذاته الذي إتبعته المؤسسات الأمريكية الأخرى حيث قرر مسيرو الإدارة العليا استبدال الهيكلية السلمية العمودية بأخرى أكثر مرونة وفعالية وهي الهيكلية الأفقية والموجهة نحو العمليات، مما يعني التوجه المباشر نحو تطبيق نظام (ABC) وهذا من أجل تحقيق أهداف رأتها ضرورية وهي :

- تحسين الفاعلية التشغيلية

- تخفيض التكاليف.

- تطوير الخطوط الإنتاجية وتحسين أدائها.

قد لاحظت الإدارة العليا أن تبني نظام (ABC)، قد وفر لها خلال سنة واحدة ما كان يتم توفيره في ظل النظام القديم في ثلاث سنوات، وقد تمخض عن جهود Chrysler المكرسة لتطبيق نظام (ABC) مكاسب عديدة تجسدت في خفض مذهب لمعدلات الإنفاق والتكاليف، وارتفاع كبير في معدلات الجودة والاستجابة للعميل، وكانت نتيجة ذلك إنتاج سيارة بأقل تكلفة وأعلى جودة في شمال أمريكا وفي العالم فضلاً عن تضاعف أسعار أسهم المؤسسة¹.

4/ شركة Evans Medical البريطانية المتخصصة في صناعة الأدوية والمستحضرات الطبية و التي تنتج أكثر من (350) منتجاً متنوعاً، وقد بدأت الشركة تطبيق نظام (ABC) في عام 1990م، وقد نجم عن تطبيق هذا النظام تحقيق عدة مزايا كان أبرزها إعادة تسعير منتجاتها بعدما تم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات حيث اثبت تطبيق نظام (ABC) أن الأنظمة التقليدية التي كانت سائدة فيها قد أدت إلى تشويه حقيقي في تكلفة المنتجات وذلك بزيادة تكلفة المنتجات ذات حجم الإنتاج المنخفض، الأمر الذي استوجب تحليل وتقويم ربحية المنتجات المختلفة، من جهة أخرى ساعد تطبيق نظام (ABC) على إحداث تغيرات جوهرية في بعض العمليات (الأنشطة) على المتعلقة خطوط إنتاجية معينة، الأمر الذي أدى إلى ترشيد العمليات وتوزيع موارد الشركة².

¹ المرجع السابق، ص ص 125-126.

² د. نصر عبد الكريم محمد و رشيد فائق الكخن، مرجع سابق، ص 622.

5/ كما أظهرت دراسة (Linda)¹ التي استهدفت احدي البنوك بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث اظهر حساب الإرباح والخسائر للبنك انخفاضاً في الإرباح، وأدرك البنك أن هنالك مشكلة، وان نظام التكاليف المطبق قد يكون جزء من هذه المشكلة، ذلك لان البنك لا يقوم بتتبع التكاليف غير المباشرة وفقاً لمدخل تكاليف الأنشطة (ABC)، وقد قام البنك بتوزيع التكاليف غير المباشرة على خط إنتاج عملاء التجزئة المصرفية وخط إنتاج صيرفة الأعمال باستخدام أسس التخصيص التقليدية للتكاليف غير المباشرة، حيث تم اختيار قيمة الشيكات كمعدل تحميل لتلك التكاليف، وقد أظهرت النتائج أن خط عملاء التجزئة المصرفية مربحاً، بينما خط إنتاج صيرفة الأعمال ليس كذلك، وعندما قام البنك بإعادة توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام مسببات التكلفة على أساس الأنشطة وأظهرت النتائج أن خط عملاء صيرفة الأعمال مربحاً في حين أن خط إنتاج عملاء التجزئة ليس كذلك، أي النتائج عكس النتائج المستمدة من استخدام الأسس التقليدية.

مما تقدم يلاحظ الباحث من خلال المؤسسات التي قامت بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، أن مجالاتها تختلف من المجالات الخدمية مثل شركة AT&T ومؤسسة Frarall INC، إلي المجالات الصناعية مثل شركة Chrysler، وهذا ما يؤكد أن أسلوب (ABC) يمكن تطبيقه على القطاعات الصناعية والخدمية، كما يلاحظ الباحث أن كل الشركات أعلاه أظهرت نتائج ايجابية عندما قامت بتطبيق نظام التكاليف النشاط (ABC)، مما يؤكد أنه ليس هنالك مشكلة في تطبيق النظام، وإنما تكمن المشكلة في الطريقة أو الأسلوب الذي يمكن أن يطبق به النظام.

مما سبق يري الباحث استنتاجاً من التجارب العملية، أنه يمكن الاستفادة من المزايا والمكاسب الايجابية لاسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC)، من خلال التطبيق العملي والعلمي السليم، كما يمكن بمزيد من الممارسة التطبيقية ايضاً التقليل من الصعوبات والمشاكل والانتقادات الموجهة لنظام (ABC).

4- التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC):

لتقويم اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) والاستفادة منه، لا بد من إحداث تكامل بينه وبين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى، مثل التكلفة المستهدفة، وفي هذا الإطار يري بعض الكتاب أن هنالك دوافع كثيرة وراء إحداث تكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث أدت حدة المنافسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة إلي زيادة الاهتمام نحو هذا التكامل لكي تتمكن المنشأة

¹ د.حنان جابر حسن، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي لقدرته التنافسية في ظل المنافسة العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول، 2011م، ص 18.

على البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال، ورغم تناول الكثير من البحوث والمقالات العلمية لأدوات إدارة التكلفة والدور الحيوي الذي تلعبه في تحقيق الميزة التنافسية، إلا أنها تناولت كل واحدة بمعزل عن الأخرى، حيث يجب على المنشأة أن تنظر لأدوات إدارة التكلفة ليس كأدوات منفصلة ولكن كجزء من نظام متكامل لإدارة التكلفة، وقد أثبتت كثير من الأبحاث والدراسات العلمية أن المنشأة لا تستطيع تحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة باستخدام أداة واحدة، ومن ثم على المنشأة قبول مدخل شمولي لإدارة التكلفة يدعم قدرتها على البقاء والاستمرار في بيئة التصنيع الحديثة بفاعلية ويساعدها على تقديم منتجات تنسم بأسعار تنافسية وبجودة عالية وبتشكيلة متميزة¹.

كما يري آخر في إطار تكامل اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) أن الأخير يساعد مهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق التكلفة المستهدفة إذ يتمكن المهندسين من تفكيك العملية الإنتاجية للمنتج الجديد إلى مكونات الأنشطة الرئيسية ومن ثم يحاول المصممون تحسين تكلفة الأنشطة للحصول على تكلفة متوقعة للمنتج على نفس الخط مع التكلفة المستهدفة².

في حين يري آخر أن نظام (ABC) يدعم ويكمل هدف برامج التحسين والتطوير المستمر في خفض التكلفة من خلال البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه، وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الآلات، وتحسين الجودة والمرونة وتخفيض التكلفة، كما يوفر بيانات للإدارة التشغيلية ويقدم بيانات عن البدائل التي تستخدم في خفض التكلفة من قبل التحسين والتطوير، ويتم خفض التكلفة من خلال أربع طرق هي³:

أ- خفض النشاط: خفض الجهد والوقت المطلوب لأداء النشاط، ويمكن أن يتم بخفض وقت إعداد الآلات، التدريب المتقدم للعاملين، إعادة تخطيط المصنع وإعادة تصميم المنتجات لتكون متشابهة وذات أجزاء أقل.

ب- الاستغناء عن النشاط: ان نظام (ABC) يؤدي تقدير جيد للأنشطة التي يتغني عنها.
ج- ان تصميم المنتج او العملية يتم بعدة طرق مختلفة، مع كل بديل تحدث تكلفة وأنشطة، والتصميم لغرض خفض التكلفة يتضمن اختيار الطريقة الأقل تكلفة، ونظام (ABC) يوفر تقدير سليم لتكلفة بدائل التصميم ولذلك يساعد في اختيار بدائل التصميم الأقل تكلفة.

¹ د. شوقي السيد فودة، مرجع سابق، ص ص 217-218.

² د. حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 167.

³ يوسف عبد الباقي محمد بخيت، مرجع سابق، ص ص 40-41.

د- تخفيض تكلفة النشاط: مصمم المنتجات او العمليات عليه أن يختار بدائل التصميم التي تسمح بان تتشارك المنتجات في الأنشطة، وبالتالي يحدث اقتصاديات الحجم. كذلك يري آخر أن التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤدي إلي¹ :

i. تخفيض تكلفة الوحدة.

ii. تحسين الأداء وتحقيق الجودة.

iii. تحديد الأسباب التي أدت إلي حدوث التكلفة.

iv. تحقيق السعر التنافسي.

مما تقدم يري الباحث ضرورة الربط بين الأداتين، اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) واسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، وذلك من خلال النظرة إلي أهداف كل منها والربط بين الأهداف وإمكانية تحقيق الأهداف المشتركة، وإشارة إلي ما ذكر سابقاً أن أهم أهداف اسلوب التكلفة المستهدفة هو خفض تكلفة المنتجات وفي نفس الوقت يتضمن جودة المنتج والإبقاء بمتطلبات العملاء، وخفض التكلفة لا يحدث إلا من خلال إدارة العمليات والأنشطة، ويعتبر اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) أداة مهمة للقيام بهذا الهدف من خلال إدارته للأنشطة وتحليلها واستبعاد الأنشطة عديمة الفائدة والإبقاء وتدعيم الأنشطة المضيئة للقيمة وبهذا يتحقق هدف خفض التكلفة، مما يؤكد ان التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) يخفض التكلفة وبتخفيض التكلفة تحقق الميزة التنافسية للمنشأة.

¹ د. منال حامد فراح، مرجع سابق، ص 543.