

الفصل الثانى

مفهوم واهداف ومزايا وتطبيق وتقويم ومجالات استخدام اسلوب التكلفة وفقا للنشاط(ABC)

سيتناول الباحث فى هذا الفصل مفهوم اسلوب التكلفة وفقا للنشاط(ABC) كأحد الأنظمة الحديثة فى مجال التكاليف ، والتي تهدف إلى التغلب على مشاكل الطرق التقليدية والمتبعة فى تحميل التكاليف ، وسيتم توضيح مفهوم وأهداف هذا النظام والتعرض لملامحه ومقوماته وتطبيقاته إضافة إلى مميزات ومشاكل وعيوب هذا النظام وذلك من خلال المباحث التالية :-

المبحث الأول : مفهوم واهداف ومزايا ومجالات استخدام اسلوب التكلفة وفقا للنشاط(ABC)

المبحث الثانى : مقومات اسلوب التكلفة وفقا للنشاط

المبحث الثالث : تطبيق وتقويم اسلوب التكلفة وفقا للنشاط

المبحث الاول

مفهوم واهداف ومزايا ومجالات استخدام اسلوب التكلفة وفقا للنشاط(ABC)

إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ظهرت كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة عن المعلومات في بيئة الأعمال ، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة ، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من مسببات التكلفة ، وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة .

تستند فلسفة هذا النظام إلي استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة ، ومن ثم يجب أن نحسب التكاليف إلى أنشطة معينة ، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة .

بالتالى يقوم اسلوب المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مفاده الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد المستخدمة ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائى سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات .

تم تصميم هذا المدخل لتوفير معلومات أكثر دقة عن الإنتاج والأنشطة المدعمة له وتكاليف المنتجات وذلك حتى يمكن التركيز للإدارة أن تركز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الأرباح ، ومن ثم فإنه يساعد المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج والتسعير والتسويق والمزج البيعى وتشجيع التطورات التشغيلية بصفة مستمرة ، وقرارات إضافة المنتجات أو استبعادها من الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنشأة¹.

¹ د .هاشم أحمد عطيه ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الإسكندرية .الدار الجامعية ،2000م ، ص 21

مفهوم ونشأة اسلوب التكلفة على أساس النشاط:-

تعتبر الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ، من اهم الادوات الادارية في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الادارية . وتزداد اهميتها نتيجة للتطور المتزايد والمتسارع في البيئة الصناعية المعاصرة .

النشأة والتطور :

نتج عن التطورات فى البيئة الصناعية الحديثة ظهرت العديد من الأنظمة لمواكبة التطور حيث يعتبر عام 1978م نقطة الإنطلاقة لأسلوب التكلفة على النشاط نتيجة للجهود الكبيرة التى قام بها الباحثان (Cooper and Kapland) وذلك من خلال العديد من الدراسات التى أثبتت أن هذا الاسلوب وما يتمتع به من مزايا حسنة من شأنها أن تساعد فى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية وعليه فقد لاقت هذا الأسلوب قبولاً حسناً من الأكاديميين والمهنيين على حد سواء¹.

يعد نظام التكلفة على أساس النشاط هو افرزات التسابق نحو التطور والتقدم الصناعى فى المجتمع الأوربى والأمريكى لملاحقة التقدم الصناعى الذى ساد البيئة اليابانية التى اتسمت بتطبيق مفهوم ما يسمى بنظام الشراء والإنتاج فى الوقت المحدد وظهرت نتائج ذلك فى المنافسة العالمية التى تميزت بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة الأمر الذى حد بالأمريكيين لتطبيق نظام التكلفة على الأنشطة لمقابلة التكنولوجيا اليابانية والحفاظ على منتجاتهم فى السوقين العالمى والمحلى وعليه فإن التقدم فى هذا المجال لم يصل بعد إلى المستوى اليابانى²

اسلوب التكلفة علي اساس النشاط كواحد من الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ، بدأ إستخدامه في عام 1987م علي يد العالمين Cooper & Kaplan . قام العالمان Cooper & Kaplan بالعديد من الدراسات التي اثبتت أن هذا الاسلوب ولما يتمتع به من مزايا

¹ د. نصر عبد الكريم محمد ود. رشيد فائق الكخن ، مرجع سابق ، ص63

² د. رأفت حسن الحناوى و دمحم زيدان ابراهيم ، دراسات فى التكاليف للتخطيط والرقابة ، المنوفية ، د ن ، 2001م ص

كثيرة، يساهم في توفير البيانات الملائمة لإتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية . وقد وجد هذا الأسلوب قبولاً حسناً من الاكاديمين والمهنيين علي حد سواء .¹

إن أسلوب التكلفة علي اساس النشاط نتج من التسابق نحو التطور والتقدم الصناعي في أوروبا وامريكا ، لملاحقة التطور الصناعي الذي ساد في البيئة اليابانية ، التي طبقت مفاهيم إدارية جديدة ، كمفهوم الانتاج في الوقت المحدد ، وكانت النتائج ايجابية اثرت علي المنافسة العالمية ، لدرجة تحول كل الطلب الامريكي نحو المنتجات اليابانية ، المتميزة بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة . مما اضطر الامريكيين الي تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، لمواجهة التكنولوجيا اليابانية الحديثة ، وللحفاظ علي منتجاتهم في السوقين المحلي والعالمي .

من الاسباب التي أنت الي ظهوره أيضاً معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية ، وخاصة في مسألة تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ، التي مثلت ولا زالت تمثل ابرز فجوة سوداء وتحدي كبير في انظمة القياس التكلفة . وقد أجمعت كل الشركات التي قامت بتطبيقه بأنه يسهم في تخفيض التكلفة وتحسين الانتاجية .

نظر لحدائثة نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط وذلك لأن المفاهيم التي يعتمد عليها ما زالت في مرحلة التطور ، إلا أن مراحل تعريف هذا النظام تشترك كلها في مجموعة من الأسس ومن التعريفات التي ظهرت في هذا المجال هنالك عدة تعريفات لنظام التكلفة علي اساس النشاط ، بوصفه احد ابرز الانظمة التكلفة التي تسعى الي تحقيق دقة وصحة جميع القياسات التكلفة وبالتالي دعم ومساندة الادارة في اتخاذ مختلف القرارات ، يستعرضها الباحث كمايلي :

يعتبر نظام التكلفة علي اساس النشاط واحدا من احدث الانظمة التكلفة، التي لاقت قبولاً في مختلف مجالات التطبيق ، علي مختلف القطاعات الانتاجية ، وخاصة الصناعية .²

إسلوب التكلفة علي اساس النشاط عبارة عن انظمة تكلفة متطورة ، باتجاه تقنية إحتساب تكلفة المنتجات ، يهدف الي انتاج مقاييس (موجهات التكلفة) بدرجة عالية من القبول، لاستهلاك الموارد غير المباشرة من

¹ د . نصر عبد الكريم محمد ود.رشيد فائق الكخن ، مرجع سابق ،ص 635

² عادل طه احمد فايد ،نظام التكلفة علي اساس النشاط (ABC) مدخل مقترح للتطبيق تفعيلاً للاداء بالقطاع المصرفي ،جامعة الزقازيق ،كلية التجارة ،العدد الاول والرابعة والعشرون ،2004 ، ص 121

خلال عمليات الانتاج لاوامر العمل ، وانه جاء بفعل التزايد المطرد في المنافسة المبينة علي السعر التنافسي والجودة المطلوبة .¹

إسلوب التكلفة علي أساس النشاط عبارة عن طرق ، تتصف بدقة عالية لتخصيص التكاليف للموارد علي المباشرة والمساندة للأنشطة (مراحل العمليات ، المنتجات ، الخدمات ، الزبائن)، وان الهدف من هذه الطرق ليس تخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات بحد ذاتها ، بل قياس وتسعير جميع الموارد المستخدمة في الأنشطة الداعمة للمنتج النهائي ، وتجهيز السلع والخدمات للزبائن .²

(نظام ABC) بأنه ذلك الأسلوب الذي ظهر كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة وذلك لتوفير مستوى متميز من الدقة في حسابات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة مسببات التكلفة داخلها وذلك لتوزيعها علي المنتجات .³

عرفه Davidson بأنه أسلوب لتخصيص التكاليف علي مرحلتين إذا تمت المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف علي مجتمعات الكف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ثم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف علي المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها .⁴

نظام التكاليف علي اساس النشاط هو احد التطورات الحديثة في اساليب المحاسبة الادارية ،ظهرت كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الاعمال الحديثة ، ويسعي لتحقيق مستوي من الدقة في حسابات بيانات التكلفة ، من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة ، وتجميع وتشغيل وتتبع مايربطها من تكاليف ، اعتمادا علي العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها علي المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة . وتستند فلسفة هذا النظام هذا النظام علي استخدام الأنشطة كاساس

¹ Horngren C.T.Datar .SM.& FosterG.Cost Accounting .Managerial Emphasis .10th .ed .New York :Prentice Hall.2000.P 235

² Kplan R.S&Atkinson A.A .Advanced Management Accounting .New Jersey: Prentice Hall 1998 P 156

³ د. محمد زيدان ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 37
⁴ أ.د. اسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف المتقدمة ،قضايا معاصرة ،عمان :دار الحامد للنشر والتوزيع ،2007م، ص 163.

لحساب التكلفة ، حيث ان الانشطة تستخدم الموارد المتاحة والمنتجات تستهلك هذه الانشطة . ومن ثم يجب ان تنسب التكاليف الي أنشطة معينة ، ومن ثم تحمل تكلفة هذه الانشطة للمنتجات .¹

زاد اهتمام محاسبو التكاليف في السنوات الاخيرة بمدخل تحديد التكلفة علي اساس النشاط Activity -Based Cost باعتباره يمثل تطوراً ملحوظاً علي طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات .²

يفيد اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، ادارة المنشأة في مجال التخطيط . فالتحليل حسب الانشطة يُمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المنشأة بشكل مستقل ويؤدي الي تصنيف الانشطة الي قسمين ، فالقسم الاول منها هو أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل علي تطويرها وتحسينها ، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي ينبغي العمل علي استبعادها او تقليل حجمها .³

ان غرض اسلوب التكلفة علي اساس النشاط فهم سلوك جميع عناصر التكاليف داخل المنظمة ، وربط تكاليف التشغيل والتكاليف الاضافية (العامة) بطريقة تمكن الادارة من تحديد العوامل المتسببة في النفقة ، ومن ثم يُمكن ادارة تلك التكاليف بطريقة فعالة تؤدي الي المحافظة علي قيمة المنشأة او زيادتها .⁴

يمكن تعريق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط بانه اسلوب يوفر معلومات مهمة حول أنشطة المنظمة وتكاليفها ، تساعد الانظمة الادارية علي اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض بعض الانشطة وتبسيط وتتميط الاداء في بعضها الاخر الذي لايمكن حذفه .⁵

¹ هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2000م ، ص 21

² د. السيد عبد المقصود دبيان وآخرون ، مبادي في محاسبة التكاليف ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، 2004م ، ص 407

³ د. أحمد محمد نور و د. شحاتة السيد شحاتة ، مدخل معاصر في محاسبة التكاليف لاغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005م ، ص 440

⁴ د. جولي مابري ، تحديد التكلفة علي اساس النشاط في المؤسسات المالية ، ترجمة د. أحمد محمد زامل ، الرياض ، معهد الادارة العامة ، 2004م ، ص 9

⁵ د. أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط الاستخدامات الادارية ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2006م ،

هو ذلك الاسلوب الذي يقوم علي تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات للتكلفة (Cost Pool) و ثم توزيع هذه التكاليف علي المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة ، بموجب مسببات أو موجّهات مبنية علي العلاقة السببية¹.

وكذلك قد تم تعريفه من قبل احدي المنظمات العالمية ، The Computer Aided –Manufacturing – International .INC

بان مدخل تحديد التكلفة علي اساس النشاط هو منهج لقياس تكلفة اداء الأنشطة والموارد وموضوعات التكلفة الاخرى ، يعمل علي تخصيص الموارد علي الأنشطة اولاً ، ثم تخصيص الموارد علي موضوعات التكلفة ويستند علي العلاقة السببية التي تربط بين مسببات التكلفة والأنشطة².

يسعي اسلوب التكلفة علي اساس النشاط الي تحقيق مستوي متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة . من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة ، وتجميع وتشغيل وتتبع التكاليف المرتبطة بها . اعتماداً علي العديد من مسببات التكلفة ، تمهيداً لتوزيعها علي المنتجات حسب درجة استهلاكها لهذه الأنشطة ، وتستند فلسفة هذا الاسلوب الي استخدام الأنشطة كاساس لحساب التكلفة بافتراض ان الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ، وان الوحدات المنتجة تستخدم تلك الأنشطة، وعليه يجب ان تُسبب التكاليف الي أنشطة معينة ، ثم تُحمل تكلفة هذه الأنشطة الي المنتجات التي خلقت الطلب علي موارد هذه الأنشطة³.

تعتبر محاسبة تكاليف الأنشطة بمثابة نظام لتخطيط التكاليف ، يركز علي استمرارية عملية تحسين الاداء . ويشجع هذا النظام علي تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة ، والأنشطة التي لا تؤدي الي قيمة مضافة . وطبقاً لمحاسبة تكاليف الأنشطة يتم تخصيص التكاليف علي الأنشطة اولاً ثم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات ، علي اساس درجة استفادة كل منتج من تلك الأنشطة . حيث يفترض ان

¹ أشرف عزمي مسعود أبو مغلي ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة (ABC) علي تعظيم الربحية ، دراسة تطبيقية علي المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الادارية والمالية ، 2008م ، ص 24

² نجلاء محمد الامين بخاري ، تطوير منهج تحديد التكلفة علي اساس النشاط لترشيد الاداء في الاجل القصير ، دراسة ميدانية علي المنشآت الصناعية في مدينة جدة ، بحث مقدم للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشور ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية التجارة ، 2002م ، ص 36

³ د.هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 21

المنتجات تستهلك الانشطة وان الانشطة تستخدم الموارد. وتاتي فرصة تخفيض التكاليف من خلال القرار الاداري الخاص بالغاء الانشطة التي ليست لديها قيمة مضافة للمنتج والمحافظة علي الانشطة التي تزيد كفاءة المنتج.¹

من التعريفات السابقة يلاحظ الباحث أن الأنشطة تعتبر أساساً مهماً في محاسبة تكاليف النشاط.

فبالأنشطة تعتبر أساس نظم إدارة وقياس ووحدات التكلفة وتخصيص مواردها بشكل أكثر دقة وفاعلية وذلك لأنها تعطي مستوى من التفاصيل والبيانات المهمة .

يلاحظ الباحث ان كل التعريفات اعلاه ، حاولت تسليط الضو تدريجياً علي اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، حيث ان التعاريف الخمسة الاولي بينت انه نظام حديث ومتطور لقياس تكاليف الانتاج بدقة افضل من طرق القياس التقليدي . وكانت الحاجة للفكرة لردم الفجوة السوداء المتمثلة في فشل الانظمة التقليدية في معالجة مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة . بسبب التغير الكبير في البيئة الصناعية الذي افرزه التطور التكنولوجي الهائل وخاصة في مجال وسائل الانتاج . وكذلك التعاريف الرابع والخامس بينت دوره المساند في التخطيط والرقابة وزيادة فعالية الاداء، الي جانب دوره الرئيس كادة للقياس . وقد جاءت باقي التعريفات لتسلط الضو عليه اكثر ، حيث بينت الية عمل النظام المرتكزة اساسا علي فكرة الانشطة بوصفها اوعية تكلفية وسيطة تجمع فيها الموارد الاقتصادية تمهيداً لصبها في الاوعية التكلفة الاساسية (المنتجات النهائية ، الاوامر الانتاجية ، قنوات التوزيع ، العملاء) او بما يعرف بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة استنادا علي مبدأ الاثر/ السبب ، المتجسد في الالية التي تعد بها وتعمل محركات او مسببات التكلفة .

وبناءً علي التعريفات السابقة يقدم الباحث تعريفاً عاماً لنظام التكلفة علي اساس النشاط بانه (نظام معلومات ، يعمل علي توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية و خاصة المتعلقة بالتخطيط والرقابة ، كما انه يعتبر الية لقياس تكاليف الانتاج وتقييم الاداء . كما يعتبر منهج وصفي متكامل لكافة الانشطة وان الخاصية التشريحية المتعلقة بالانشطة تضع الصورة واضحة امام الادارة لدراسة اهمية الانشطة ، وبالتالي يعتبر اداة لتبيان فرص خفض

¹ كمال خليفة ابوزيد ، وكمال الدهراوي ، محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط والرقابة ، الاسكندرية ، الدار الجامعية الجديدة ، 2002م ، ص95

التكاليف او اعادة هيكلتها بالصورة المثلى ، التي يتحقق معها الاستغلال الامثل للموارد ، كما ان الاساس الفكري لالية عمل النظام بوصفة اداة قياس والمعتمدة علي الانشطة كاوعية تكلفية وسيطة تجمع فيها الموارد تمهيدا لصبها في الاوعية التكليفية الاساسية (المنتجات النهائية ، اغراض التكلفة المختلفة . مثل اوامر الانتاج ، قنوات التوزيع ، العملاء ، الوظائف ، الاقسام) يستند علي افتراضات منطقية مفادها ان الانشطة تستهلك الموارد ، وان المنتجات تستخدم هذه الانشطة ، اما الدقة النسبية تاتي في طريقة صب الموارد في الانشطة اولاً ، وتحميل تكاليف الانشطة علي المنتجات . والمستندة علي الية الربط من خلال محركات او مسببات التكلفة ذات المستويين ، المستوي الاول تعمل فيه مسببات التكلفة للربط بين الانشطة والموارد ، والمستوي الثاني للمرحلة الثانية للربط ما بين تكاليف الانشطة والمنتجات النهائية او الخدمات المقدمة ، واغراض القياس الاخرى . مثل قنوات التوزيع ، العملاء ، الوظائف ، الاقسام ، اوامر / مراحل الانتاج . ويشير الباحث الي اهمية التركيز في اختيار مسببات التكلفة بوصفها روح النظام . وكذلك اهمية تحديد الانشطة ، ومرعاة شروط تجميعها علي شكل مجموعات للانشطة . والي اهمية التبويب السليم لعناصر التكاليف غير المباشرة ومرعاة شروط تجميعها في مجموعات التكاليف ، كما سيتضح لاحقاً .

أهداف اسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

يسعي اسلوب التكلفة علي اساس النشاط الي تحقيق الاهداف التالية :-¹

- معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة والعمل علي تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة
- تحديد مسببات التكلفة وذلك بغرض ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية والإدارية والتسويقية بين المنتجات المختلفة .²

¹ د. رضا ابراهيم صالح ،مرجع سابق ،ص21

² د.عيد محمود حميدة خلف ،مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير ،مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة العدد الثاني، 2006م، ص 89

- تقديم المعلومات اللازمة للإدارة والتي تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية
- تخفيض التكاليف على المدى الطويل والعمل على تلافي أوجه الإسراف فيها وذلك من خلال ربطها بإداء الأنشطة
- الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على المنتجات ، على أساس مسببات التكلفة ، والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة ، ومنع الإسراف أو الضياع ، والتأكد من سلامة إستغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى
- توفير قياس سليم للتكاليف ، وذلك من خلال توفير المعلومات التي تؤدي الي فتح افاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها ، من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ، ومن ثم توفير الأساس السليم لقياسها وتقييمها ¹.

ويرى اخر ان إن اسلوب ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية ² :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف لقيم ما
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة المنشأة في اعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده .
- يساعد اسلوب ABC ادارة الشركة في تخفيضها التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه الممنتوج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة .
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة .

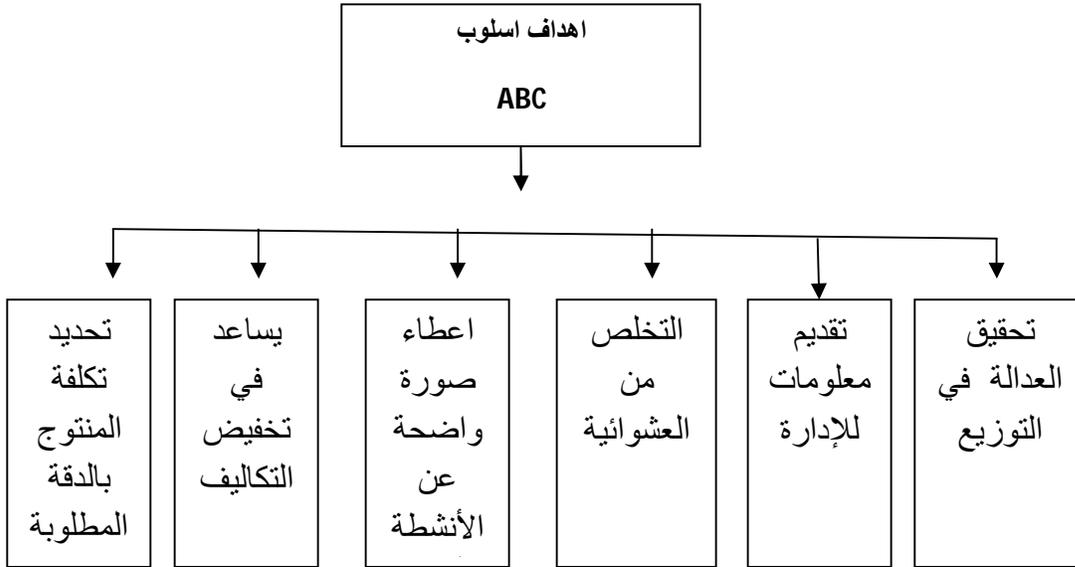
¹ د. رياض مصلح ضيف الشقاحين ،الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الاردنية ، مجلة المحاسبة والأدارة ، والتامين ،جامعة القاهرة، كلية التجارة ، العدد68 ، 2007م ، ص684

² أ. د اسماعيل يحي التكريني ، مرجع سابق ، ص 164

يمكن ايضاح أهداف اسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC بالشكل رقم (1/1/2) علي النحو التالي:

الشكل رقم (1/1/2)

أهداف اسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC



المصدر :أ.د.اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة :عمان ،دار الحامد للنشر والتوزيع ،2007م ص 165

يتضح للباحث من خلال الشكل (1/1/2) إن أسلوب التكلفة علي اساس النشاط يعمل علي تحقيق مجموعة الاهداف التي تساعد الادارة في تحقيق الاهداف المرجوه منها حيث انه يقوم تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية وغيرها بين المنتجات، و تقديم معلومات للإدارة تساعد في القيام بوظائفها في المجالات المختلفة من تخطيط وتنظيم واتخاذ القرارات كما انه يفيد في التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات بصورة منظمة كما انه يساعد تخفيض التكاليف حيث انه يقوم على فكرة موداها الغاء الانشطة التي لاتضيف قيمة وايضا يمكن من تحديد التكلفة للمنتجات بصورة دقيقة .

دواعي الحاجة الي إستخدام أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :-

في إطار ضرورة مواكبة أنظمة التكاليف للتطور التكنولوجي الهائل والمتسارع في نظم الانتاج ، والذي احدث تغييراً جوهرياً في الحياة الاقتصادية عموماً ، وفي البيئة الصناعية علي وجه الخصوص وبالتبعية علي هيكل التكاليف بالنسبة للمنشآت الصناعية ،والذي أصبحت التكاليف الصناعية غير المباشرة تمثل نسبة كبيرة نسبياً بالمقارنة باجمالي التكاليف الصناعية ، الامر الذي ادي الي فقدان اساليب التحميل المتبعة في النظام التقليدي للتكاليف الي اهم المرتكزات الاساسية ، بسبب اعتمادها علي آلية تجعل من عنصر العمل المباشر اساساً للتحميل سواء تم ذلك بناءً علي عدد الساعات او علي تكلفة الاجورالمباشرة او علي اي اساس اخر غير بعيد منه ،بوصفها العامل المتحكم في العملية الانتاجية ، وحالياً نتيجة للتغير المشار اليه لم تعد كذلك ، مما جعل وظيفة القياس التكلفة تشوبها مظاهر واضحة لعدم الصحة . وبالتالي الي خطورة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الادارية بمختلف مجالاتها ، في الوقت نفسه الذي تسود فيه منافسة حادة ، لاتسمح بوجود اي خلل .لذلك كان حتماً ظهور محاولات ترمي لمواكبة الانظمة التكلفة للتغير في البيئة الصناعية ، ويعتبر أسلوب التكلفة علي اساس النشاط هو أهم فكر يحقق ذلك الهدف وبالتالي تتوفر الصحة والدقة النسبية في القياس التكلفة .

العوامل والاسباب التي إقتضت التحول من نظام التكاليف التقليدي الي أسلوب التكلفة علي أساس النشاط هي مايلي:¹

1-تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي ، حيث اصبحت المنشآت تعتمد وبشكل اساسي ومنتزاد علي تكنولوجيا إنتاج وتكنولوجيا معلومات متطورة ، تتمثل في اتمة العمليات تكنولوجياً ، واستخدام الحواسيب الإلكترونية ، ليس في مجال تشغيل البيانات فقط ، إنما في تصميم وتنظيم العمليات الانتاجية نفسها . أدي ذلك الي تقليل الوقت اللازم للتوقف وإعادة التشغيل لظروف تعدد المنتجات ، بناءً عليه إنخفاض حجم العمالة المباشرة وضعفت العلاقة القائمة بين العامل ووحدة الانتاج وتحولت الي علاقة بين

¹ د. نواف فخر ود. خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، عمان، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودارالثقافة للنشر والتوزيع، 2002 م ،ص ص 384-385

العامل والحاسب الذي يدير عملية الإنتاج مما أدى الي انخفاض أهمية مؤشر ساعات العمل المباشر لاعداد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

2- إن إستخدام تكنولوجيا متنوعة في الانتاج أدى في نفس الوقت الي الازدياد بشكل كبير لاهمية الانشطة الدائمة في الانتاج وترتب علي ذلك زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة . تلك العوامل السابقة جعلت آلية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي أساس ساعات العمل المباشر أو علي اي اساس وحيد آخر غير صحيحة ، واصبح اساس التحميل المستخدم في نظام التكاليف التقليدي غير ملائم ويشوه قياس اصناف ووحدات الانتاج .لذلك كان لابد من منهجية جديدة ودقيقة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وجاء اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط القائم علي الربط اولاً بين الموارد والانشطة والربط ثانياً بين تكاليف الانشطة ووحدات الانتاج

3-أوجه القصور في نظام التكاليف التقليدي والمتمثلة في خضوع تلك الانظمة خلال القرن العشرين الي تعليمات الهيئات المحاسبية والمالية والضريبية ولوائحها ونشراتها إنطلاقاً من فكرة مفادها ، ان قوائم وتقارير التكاليف يجب ان تتوجه الي دعم نظام المحاسبة المالية ، وكان التركيز ينصب علي إعداد قوائم التكاليف لقياس تكلفة الانتاج التام وغير التام بصورة إجمالية من اجل اعداد حسابات النتائج وقائمة المركز المالي للوحدات الاقتصادية ، وكان يعتقد بان الهبوط للتفاصيل والدقة في اعداد تقارير لاغراض متعددة مكلف ، ولكن استخدام الحواسيب الالكترونية في تشغيل البيانات جعل عملية تركيب مخرجات متعددة من البيانات التحليلية لاتخاذ القرارات الادارية والاقتصادية أمر ممكن .

4- توفر في اساليب القياس والتحليل الحديثة المبدأ الاساس للتخصيص وهو التخصيص بقدر الإستفادة الحقيقية ، ولقد كان هذا المبدأ معروفاً من قبل ولكن تعذر تطبيقه لفترة طويلة ، لاسباب فنية واقتصادية

5 - أصبح هنالك قبولاً عاماً لحقيقة موضوعية وهي أن الدقة او الاقتراب منها في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة افضل بكثير من التمسك والتشدد بمبادي خاطئة وطرق تقليدية غير فعالة .إن كل انظمة التكاليف تحتوي علي عمليات متعددة من التقديرات والتوقعات التي تتسم بقدر من الجدل في إجرائها . وان نظام التكلفة علي اساس النشاط هو الاكثر دقة وقرباً من الصحة.

لقد كان لهذه التغييرات التي حدثت في نظم الانتاج أثراً كبيراً علي اساليب محاسبة التكاليف المتعلقة بالقياس وتقييم الاداء، وخاصة في النواحي التالية.¹

1-تغير إحتياجات الادارات من المعلومات من مجرد الإقتصار علي التقارير الدورية عن حجم الانتاج وتكلفة المخزون والقوائم المالية التي تخدم الاغراض الخارجية الي الحاجة الي المعلومات التي يحتاج اليها المديرون ، مثل التعرف علي إحتياجات العملاء ، وإستهلاك موارد المنشأة .

2- تزايد الاهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة في البيئة الصناعية الحديثة ، مثل تصميم المنتجات والرقابة علي الجودة

3- التغير الجوهرى في هيكل تكلفة الانتاج ، حيث إنخفضت الاهمية النسبية للعمل البشري والدور الذي يلعبه في العملية الانتاجية ، وبالتالي غياب العلاقة المباشرة بين تكلفة العمل المباشر ووحدة المنتج ، حيث اصبح معدل التغير في حجم الانتاج ، يرتبط اساساً بكفاءة تشغيل الطاقات الانتاجية ، وقد اشارت الدراسات الي تراجع نسبة العمل المباشر الي اجمالي تكاليف الانتاج ، وأصبح معدل ساعات العمل المباشر غير ملائم لتخصيص التكاليف .

4- كنتيجة لهذه التطورات الحديثة في النظم الانتاجية بالمنشآت ، حدث تغير جوهرى في هيكل تكاليف الانتاج وادخلت مفاهيم جديدة مثل المخزون الصفري ونظام التوقيت الحينى والرقابة الشاملة علي الجودة .

يمكن إعتبار الظروف التالية مشجعة لتطبيق نظام التكاليف علي أساس الانشطة ، بل قد يصبح التطبيق أمراً ضرورياً عند تعدد المنتجات وتنوع نماذجها مع اختلاف أحجام إنتاجها مما يجعل العملية الانتاجية معقدة ، وعند اذدياد الانشطة المساندة كالتصميم الهندسى للمنتج وتصميم العمليات الانتاجية وبرمجة الانتاج والمعالجة الالية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسب الالى وازياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة الي معلومات دقيقة وتحليلية.²

¹ د.هاشم أحمد عطية ،مرجع سابق، ص312

² د.سعديحي الضو، مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط لتحميل تكلفة إدارة المشتريات علي وحدات التكلفة

- مدخل مقترح ، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف ، المجلد السادس ، العدد الثاني ، 1997م ، ص 7

ايضاً من الظروف المشجعة علي تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط¹، إرتفاع نسبة التكاليف الغير مباشرة مع تضاؤل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة بسبب الاعتماد علي الوسائل الحديثة في الانتاج ، مما يجعل مسالة التخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الادارة ، وعند تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الانسان الالي الامر الذي يخلق طاقة انتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل التكلفة .وأخيراً من الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط ، ازدياد حدة المنافسة محليا وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو أساس الاستمرارية والمحافظة علي حصة الشركة في السوق ، وقصر العمر الانتاجي للمنتج مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات إدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم مع توقعات العملاء الحاليين والمحتملين².

اهمية تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط .:

لاشك ان مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة قد شغلت اهتمام الاكاديميين والمهنيين لوقت كبير . قدمت فيه العديد من الافكار المتعلقة بايجاد حل لهذه المشكلة ، وعلي الرغم من ان النظام التقليدي يعمل علي تحديد وقياس تكاليف الانتاج ، عبر طرقه واسسه التاريخية والتي كانت كانت صالحة ودقيقة نسبيا ، ابان الثورة الصناعية الكبرى في اوربا لارتباط اسسها بالظروف السائدة وقتئذٍ . الا وانه بالنظر الي البيئة الصناعية المتطورة والمعاصرة ، لم تعد تلك الاسس تتلائم مع الواقع الصناعي المعاصر والذي يتميز بارتفاع درجة الالية في طرق الانتاج والتدني النسبي في العنصر البشري وخاصة في تلك المنشآت المتطورة ، التي تستخدم الطرق الانتاجية المتكاملة مع الحاسب الالي . كما يتميز ايضا بالزيادة الكبيرة في التكاليف الصناعية غير المباشرة في هيكل تكلفة الانتاج ، الامر الذي يحتم ضرورة قياسها بدقة وخاصة في ظل عالم اقتصادي تسوده المنافسة الحادة التي وفرت خيارات متعددة امام المستهلك ، جعلت المنشآت تحرص وبشدة علي المحافظة او زيادة حصتها السوقية ، تلك الظروف ادت الي

¹ Horngren C.T. Datar S .M .Foster G (Cost Accounting & Managerial Emphasis 12th .ed: New Jersey P rentice Hall 2006 .P 122

² د. عصام علي فرج بدر ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة جامعة الازهر ، العدد السادس ، يناير 2010م،ص

أحداث خلل جوهري في أسس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وادت كذلك الي زيادة الاهتمام بانظمة المعلومات ، وبما ان هدف محاسبة التكاليف هو المساعدة في اتخاذ القرارات الادارية عموماً وبما ان من المستحيل ان تدار الاشياء اذا لم تكن مقاسة بالشكل السليم ، ولاشك بان النظر لنظام التكاليف في ظل هذه المتغيرات يجب ان يكون بمثابة صحيفة داخلية للمنشأة تقرأ فيها الادارة مواطن الضعف والقوة في بيئتها الداخلية وتقرأ ايضا التحديات الماثلة امامها في البيئة الخارجية .

تتاول العديد من الاكاديميين والمهنيين المهتمين بضرورة مواكبة الانظمة المحاسبية للتطور الهائل في كل المجالات، موضوع اهمية تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، باعتباره نظاما حديثا للتكاليف ، يسعى لتحقيق قياسات سليمة ودقيقة وانتاج معلومات ملائمة ، تدعم عملية اتخاذ القرار . وفيما بعض الاسهامات :-

ترجع اهمية تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، الي الحقيقة القائلة بانه من المسحيل ان تدار الاشياء اذا لم تكن مقاسة بشكل سليم ،حيث يجب ان يتضمن اسلوب التكلفة علي اساس النشاط وصفاً للهيكل الحقيقي للموارد والانشطة واغراض التكاليف،كذلك فان الغرض الاساسي من تنفيذه هو تنديية التكاليف في الاجل الطويل بهدف زيادة حصتها السوقية وتعظيم ربحيتها . كما ان تطبيق هذا الاسلوب من شأنه زيادة مقدرة المنشأة الاقتصادية ، علي تتبع ورقابة التكاليف ، الامر الذي يساعد علي تلافي أوجه الاسراف .¹

ان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط له اهمية في ترشيد قرارات تخفيض التكلفة ، حيث يعتبر أداة محاسبية تسمح للمنشأة من تخصيص وتحميل التكاليف علي المنتجات وفقاً للموارد التي يتم استهلاكها والخدمات التي توفرها المنشأة ، وياخذ اسلوب التكلفة علي اساس النشاط العلاقة السببية لمخرجات التكلفة لانشطة التكاليف ، وذلك عن طريق قياس أداء الانشطة المرتبطة بالعملية الانتاجية واغراض التكاليف ، كما ان التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تتبعها لمنتج معين بذاته ، بدلاً من التخصيص العشوائي علي كافة خطوط الانتاج ، كما يوضح كيفية استخدام الموارد بكفاءة ،وكيفية مشاركة كافة الانشطة في تحديد تكلفة المنتج ، ولكن

¹ د. أمال نظير مدكور ، د.سوزان جمال الدين ، مرجع سابق ، ص 261

عملية الحصول على المعلومات الاضافية اللازمة للحصول علي محركات التكلفة ، والتكاليف التفصيلية للانشطة قد يكون من الصعب الحصول عليها ، خصوصاً في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم .¹

ويري اخر ان اهمية تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط تتمثل في :-

- تحديد الانشطة والموارد اللازمة لها ، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط ، لتحقيق خطة أو موازنة معينة .
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ، عن طريق قياس تكاليف الانشطة التي تقوم بها المنشأة وتحمل تلك التكاليف علي المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الانشطة المختلفة .
- يوفر اسلوب التكلفة علي اساس النشاط معلومات تكلفية تتصف بالموضوعية ، تمكن الادارة من اتخاذ قرارات افضل ، متعلقة بالانتاج وانشطته المختلفة مثل قرارات التسعير ، قرار تقديم منتج او خدمة جديدة ، قرارات تحديد مستويات الانتاج
- يتيح اسلوب التكلفة علي اساس النشاط للادارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ علي خدمات نشاط معين ، نتيجة لاتخاذ قرارات معينة . مثل ادخال تحسينات علي العمليات الانتاجية ، اجراء تعديل في تصميم المنتج ، اتباع اساليب تكنولوجية حديثة .²
- وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام التكلفة علي اساس النشاط ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل
- يمكن استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط لاغراض قياس تكلفة الانتاج والربحية .³

أدي التطور التكنولوجي المتلاحق الي تغيير هيكل تكاليف المنشآت الي حد كبير ، وقد أصبحت هنالك نسبة كبيرة من التكلفة الكلية تمثل تكلفة ثابتة ، كما لم يعد الهدف من محاسبة التكاليف قياس تكلفة

¹ د. ماجدة حسين ابراهيم ، تأثير العلاقة التكاملية بين محاسبة تكاليف النشاط ونظرية القيود علي قرار المزج الانتاجي

الأمثل ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، 2002 م ، ص 327

² د.هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 24

³ د.أحمد محمد نور ، د. شحاتة السيد شحاتة ، مرجع سابق ، ص ص 440-441

الانتاج الفعلية للسلع والخدمات وامتدت اهدافها للتلائم مع الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمتمثلة فيما يلي :-

- تحول الاهتمام من تحديد وقياس التكاليف الي الرقابة علي التكاليف .
- الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف في الصناعات النوعية.
- توجيه البحوث نحو دراسة تكاليف التسويق .
- تأكيد اهمية محاسبة التكاليف كأداة للادارة .¹

يري كذلك أحد الباحثين ان الهدف من تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يؤدي الي تامين معلومات تكلفية تخدم الادارة المعاصرة في ظل بيئة الاعمال الصناعية الحديثة ، من اجل تطوير عملية التخطيط الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية وذلك وفقاً للاهداف الآتية :-

1- ضرورة تامين العدالة المحاسبية الكفوية والموضوعية في قياس التكاليف عندما يتم تخصيص تكلفة الخدمات علي الأنشطة التي تحققت لديها .

2- استكمال تامين مصداقية وموضوعية معلومات التكاليف عن طريق عدالة تحميل التكاليف وامتصاصها من قبل موضوعات التكلفة طبقاً لمسببات حدوث التكاليف .

3- الاهتمام بمبدأ الاهمية النسبية في المحاسبة وذلك بدعوي الاهتمام والتركيز علي عنصر تكلفة الخدمات وبشكل خاص الأنشطة الاجتماعية .²

ويري اخر ان الاهداف من تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط هي مايلي :-

1- توفير طريقة لتحديد سبب تحمل المنظمة للتكاليف بدلاً من تحديد مقدار هذه التكاليف

2- صياغة اساس للرقابة علي التكاليف عن طريق متابعة الاسباب الرئيسة لحدوث تلك التكاليف

¹ د.إيلي عبد الحميد لطفي ، دور نظم التكاليف الحديثة في تطوير الصناعة العربية، القاهرة،الدار الجامعية ، 2003م، ص 17

² د. ابراهيم ميدة ، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ،المجلد 21 ، العدد الثاني، 2005م ، ص285

3- توفير الاساس لربط التكاليف بالانشطة كوسيلة لتركيز الاهتمام الادارة علي اساس الانشطة ، وجعل ان يكون الهدف الاساس هو فهم الانشطة التي يتم القيام بها في جميع اقسام المنظمة ، وان نكون قادرين علي تقدير التكاليف المرتبطة بتنفيذ تلك الانشطة ، بعد ذلك يتم تحديد هوية تلك التكاليف واسبابها من اجل انتاج قدر اكبر من المعلومات الملائمة للمساندة بشكل دقيق في دعم عملية اتخاذ القرار¹.

يختم الباحث موضوع اهمية تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، بناءً علي ماتقدم من دلائل ، بانه الاسلوب الملائم مع بيئة التصنيع الحديثة ، والذي ينتج معلومات تساعد كثيراً في مجال اتخاذ القرارات ، وتوفر وصفاً عال الدقة في قياس الاداء لايعتمد علي المقادير والكميات فقط وانما ايضاً علي الاسباب ، حيث ان التحكم في المقادير بمعزل عن الاسباب ربما لايعطي نتائج مرضية ، ويستنتج الباحث ان مقدرة اسلوب التكلفة علي اساس النشاط في الرقابة عالية جدا ، مستدلاً برأي د . جولي مابرلي بان النظام يوفر مرتكز لمفهوم الادارة بالانشطة .

العوامل والأسباب التي أدت الى التحول من نظام التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

توجد هناك عدة عوامل ساعدت على التحول من نظم التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومنها:²

1-زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الى اجمالي التكاليف الصناعية نتيجة استخدام الالات الصناعية المتطورة والتي حلت محل الأجور المباشرة وهذا بدوره أدى الى انخفاض تكاليف الأجور المباشرة على حساب ارتفاع التكاليف الصناعية غير المباشرة .

2-زيادة عدد المنتجات واختلاف مواصفاتها وتنوع اصناف الواحد ، كل ذلك أدى الى عجز نظام التكاليف التقليدي في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المختلفة بشكل دقيق.

3-زيادة التنافس بين الشركات في السوق .

¹ د .جولي مابرلي ، مرجع سابق ، ص 27

² د .عبد الحكيم مصطفى جودة ، محاسبة التكاليف ، عمان ، مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع ، 2010م ، ص 511

4- الحاجة الى قوائم تكاليف تتوفر فيها الدقة والتفصيل والتحليل وذلك لمساعدة الشركات في اعداد القوائم الختامية ومساعدتها في التخطيط ورسم السياسات .

5- التطور الكبير في ادوات القياس والتحليل الحديثة مما أدى الى الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ادت هذه النقاط (التحولات) الى توجيه الانتقاد والقصور الى نظام التكاليف التقليدي في كثير من النقاط واهمها استخدام الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الانتاج ، والانتقاد الموجه للنظام التكاليف التقليدي في اعداد قوائم التكاليف لقياس التكلفة بشكل اجمالي .

مزايا ومنافع تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط :

- يمكن تلخيص مزايا استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط فيما يلي¹ :
- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل تكلفة، وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في التكلفة ، مما يمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لاهداف كل نشاط .
- تحديد علاقة التكاليف بالافراد ، وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه اساليب الموارد المتاحة لهم ، وذلك يساعد الإدارة على توجيه اسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء ، وقد تستخدم مسببات او موجبات التكلفة كادوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد وأحجام هذه الموجبات كعدد دورات الانتاج اوعدد الاوامر المسلمة للعملاء ، مما قد ينتج عنه زيادة في الايرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة .
- يعتبر مدخل التكاليف على اساس النشاط مدخلاً فعالاً لتقييم الاداء على اساس القيمة المضافة التي تحقق الأنشطة التي تحقق الأنشطة للإدارة ، وبالتالي التعرف على جدوي كل نشاط .
- تحديد الأنشطة الأكثر إرتباطاً بالتكاليف من ثم الغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .
- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء ، حيث يساعد الادارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الارباح بها ، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة

¹ د.أحمد صلاح عطية ، مرجع سابق ، ص 42

الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية ، او اعادة النظر في المزيج الحالي الي مزيج أكثر ربحية ، فاتباع نظام التكلفة علي اساس النشاط يقلل من إحتمالية إتباع سياسات تشغيلية او تسويقية ينجم عنها بيع المنتج باقل من التكلفة المحوسبة علي اساسه .

- يعمل علي قياس الاداء بفاعلية وبصورة أدق ، وتحديد مواطن الإسراف ، وكذلك يمثل آلية للرقابة علي التكاليف وادارتها علي المدى الطويل أيضاً ، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة علي مسببات التكلفة ، وكذلك فان هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة ، واعداد الموازنات والرقابة وتقييم الاداء .

ويرى اخر انه توجد العديد من مزايا ومنافع لنظام التكاليف المبني علي الانشطة ومنها :-¹

- 1- توفير بيانات ومعلومات اكثر دقة عن تكلفة المنتج وذلك من خلال استخدام محركات التكلفة الخاصة بتكلفة كل نشاط وتخصيص امثل للموارد المتاحة بالشركة .
- 2- تخفيض تكلفة المنتج وذلك بسبب استخدام محركات تكلفة مادية غير مالياه (الوقت ، الكمية) في توزيع التكاليف غير المباشره .
- 3- يحدث تحسناً في جودة القرارات المتخذة في مجالات الشراء والبيع والتتبؤ والتسعير ، طالما تم الاعتماد علي بيانات تكلفة الوحدة المنتجه والتي تعكس بصدق عدالة عملية التصنيع الفعليه .
- 4- إظهار الأنشطة التي لاتضيف قيمه للمنتج ، فقد يكون هنالك تكاليف ذات طابع نمطي (لاتضيف قيمه للمنتج) فيمكن اظهارها بشكل واضح من خلال استخدام نظام التكاليف المبني علي الانشطة ويتم الغاء الانشطة التي لا تضيف قيمه للمنتج باعتبارها تكاليف زايد ه ، شريطة ان لاتؤدي الي التأثير علي جودة المنتج او قدرة الإدارة علي ادء مهامها .
- 5- يساهم في مجال إدارة الجوده الشامله ونظام الإنتاج عند الطلب واعداد الموازنه علي اساس الأنشطة والتخطيط الاستراتيجي .

¹ د عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص495

6- العمل علي تطبيق مبدأ المقابلة في المحاسبه بصوره سليمه (المجهودات الميزوله بما يتحقق منها من ايرادات) وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف بحوث وتطوير تخص فترات تاليه من تكاليف الفتره الحاليه وهو الامر الذي لا يمكن تجنبه غالباً في ظل النظام التقليدي للتكاليف .

7- التركيز علي المستهلك ،حيث إن التنافس التجاري فرض واقعاً مفاده إن بقاء الشركة يعتمد علي مقدار الخدمة ونوعية المنتج الذين يقدمان للمستهلك

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما يساعد في تحليل الأنشطة البيعية وتحليل ربحية الزبائن وتحديد سمات وصفات زبائنهم ، حيث يحدد أى الزبائن أكثر كلفة او أقل من غيرهم.

8- تنمية روح العمل كفريق حيث يمكن أن يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة علي تغيير ثقافة الشركة من خلال إزالة الحواجز بين العاملين في الوظائف المختلفة .

9-زيادة أهمية ودور المحاسبين ، حيث أنه يوفر بيانات أكثر دقة وواقعية عن استخدامات الشركة وعن الأنشطة المحركة للتكاليف .

10-يساعد الإدارة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية وتحليل الربحية وتسعير المنتجات وتخفيض تكلفة التصنيع وتكلفة التوزيع والتخطيط ، وإدارة الأنشطة ، ويساعد في تحليل

مجالات استخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط :

ان الاطار العام لمجالات استخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط هو انتاج معلومات ملائمة تدعم عملية اتخاذ القرار ، وهو ذات الاطار الذي يستخدم فيه نظام التكاليف . وفيما يلي عددا من الاراء بشأن مجالات استخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يعمل نظام التكلفة علي اساس النشاط علي تحليل جميع الأنشطة بكافة الاقسام داخل المنظمة ، بهدف توفير معلومات مركزة لاغراض اتخاذ القرار، كما يعمل علي فهم سلوك جميع عناصر التكاليف داخل المنظمة . وربط تكاليف التشغيل والتكاليف الاضافية (العامة) بطريقة تمكن

الادارة من تحديد العوامل التي تسبب النفقة ، ومن ثم يمكن ادارة تلك التكاليف بفاعلية ، وذلك من أجل المحافظة علي قيمة المنظمة اوزيادة قيمتها ¹.

ياخذ اسلوب التكلفة علي اساس النشاط دورا هاما و رئيساً في العديد من المجالات نذكر منها :-

1-تخصيص التكاليف Cost Allocation

نتيجة للتغيرات الكبيرة في بيئة الاعمال الحديثة ، واستخدام الاتمة بشكل كبير في العمليات الانتاجية او تقديم الخدمة . كل ذلك يعتبر حافزاً لادارة المنشأة لتبني اسلوب تكاليف حديث لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتج او الخدمة بشكل اكثر دقة ، حيث ان احد عوامل التميز بالنسبة للشركة هو دقة تخصيص التكاليف ، بما يحقق تحقيق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتج او الخدمة .

2-تسعير المنتج أو الخدمة:

يلعب اسلوب التكلفة علي اساس النشاط دوراً رئيساً في قياس تكلفة المنتج بشكل اكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج او الخدمة بالسعر التنافسي . وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن الاسلوب الجديد في اعادة تسعير منجاتها او خدماتها او عملائها .

3-تطوير الموازنة :

يساعد اسلوب التكلفة علي اساس النشاط في توفير معلومات اكثر دقة لاعداد الموازنات تستخدم كاساس لتقييم الاداء ووسيلة رقابية لتحقيق الاهداف المستقبلية .

4-قياس الاداء

يوفر اسلوب التكلفة علي اساس النشاط معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للاداء ، حيث يمكن اعتبار تكاليف الانشطة علي انها مؤشر للمدخلات من الموارد ، واعتبار حجم معدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والانتاجية ².

¹ د. جولي مابري ، مرجع سابق ، ص 28

² د. ماهر موسى درغام ، مدي توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية بقطاع غزة ، مجلة الجامعة الاسلامية ، (سلسلة الدراسات الانسانية)، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، 2007م ، ص 696

التحول من نظام التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة :

عند التحول من النظام التقليدي الى نظام الأنشطة تواجه الشركة مشكلة تحديد الأنشطة لأن الأنشطة كثيرة ومتنوعة لافضل وضع قائمة بأنشطة الشركة . ويجب الاخذ بعين الاعتبار النقاط الاتية عند التحول من نظام التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة¹ :

1- تتبع التكاليف المباشرة : نظام الأنشطة يهدف الى اعادة تصنيف بعض التكاليف غير المباشرة الى تكاليف مباشرة ويتم ذلك عن طريق دراسة التكاليف غير المباشرة هل من المستطاع تتبعها الى اهداف التكلفة أو المنتجات.

2- مجموعات التكاليف غير المباشرة : نظام الأنشطة يخلق مجموعات تكلفة غير مباشرة صغيرة . وكل مجمع تكلفة يحتوى على تكاليف الأنشطة المتشابهة.

3- اساس تخصيص التكلفة : يتم اختيار اساس تخصيص التكلفة (محرك التكلفة) المناسب لكل نشاط.

يرى الباحث ان استخدام نظام التكاليف المبنية على الأنشطة بمثابة الوسيلة المناسبة لتلافي نواحي القصور التي لحقت بالطرق التقليدية لتخصيص لتكاليف غير المباشرة إذ بموجب هذا النظام يتم تخصيص لتكاليف غير المباشرة على اساس دقيقة ومبرمجة وبشكل يكفل تحقيق ميزتين اساسيتين، الاولى تحقيق مبدأ العدالة في تخصيص تلك التكاليف على الأنشطة المنتجة تراعي العلاقة بموجب مسببات او موجبات للتكاليف السببية؛ والثانية والاهم تخفيض تلك التكاليف عن طريق الغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة وذلك ضمن ما يعرف بمفهوم سلسلة القيمة المضافة .

كما يرى الباحث ان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يرتكز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

كذلك يرى الباحث ان من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام (ABC) في الشركات العالمية ما يعرف بالأدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد.

¹ عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص510

المبحث الثاني

مقومات اسلوب التكلفة وفقا للنشاط

يتناول الباحث في هذا المبحث المبادي والافتراضات الاساسية التي يقوم عليها اسلوب التكلفة علي اساس النشاط:-

أولاً : المبادي الاساسية :

يقوم الهيكل العام لاسلوب التكلفة علي اساس النشاط علي مجموعة من المبادي الاساسية أهمها:¹

1-ان الانشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة ، وان موضوعات التكلفة التي تخلق الطلب علي هذه الانشطة

2-ان الموارد المستهلكة لها عدد كبير من المسببات

3-ان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يركز علي قياس استهلاك الموارد اكثر من تركيزه علي قياس حجم الانفاق علي هذه الموارد

4-ان الانشطة في جميع مستوياتها الهرمية يمكن تحديدها وقياسها

5-ان تكون مجمعات تكلفة الانشطة متجانسة

6-ان التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة ، وبالتحديد مع التغير في مستوي النشاط .

ثانياً : الافتراضات الاساسية :-

يري أحد الكتاب ان هنالك فرضين لاسلوب التكلفة علي اساس النشاط وهما :-²

1-ان التكاليف في كل مجمع تكلفة هي نتيجة أعمال متجانسة .

2- ان التكاليف في كل مجمع تكلفة تتناسب طرديا مع النشاط .

¹ نجلاء محمد أمين بخاري . مرجع سابق ، ص ص38-39

² د. السيد عبد المقصود ديبان وآخرون ، مرجع سابق ، ص422

مقومات اسلوب التكلفة علي اساس النشاط :

تعني النواحي الهامة الواجب معرفتها وتوفرها في سبيل تنفيذ اسلوب التكلفة علي اساس النشاط.

وهي :

اولا :الموارد : وتمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لاداء النشاط ، وتعتبر ايضا مصدر للتكلفة التي تحدث عن استخدام هذه الموارد . فهي تعبر عن عوامل الانتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النظام ، وتتضمن الموارد (المواد ، العنصر البشري (العمل) ، التكنولوجيا، التسهيلات اوالخدمات الاخري المستخدمة في دعم النشاط والتي تشمل الموارد أو الخدمات المشتراه من خارج المنظمة . مثل الاعلان ، الخدمات المحاسبية والقانونية .¹

ثانيا :الانشطة :

الانشطة طبقاً لنظام تكاليف النشاط بانها مجموعة من العمليات او الاجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل المنظمة . ومن اساسيات تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ضرورة تحديد الانشطة بدقة ، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة .²

ان الاطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الانشطة يعاني قصورا شديدا في المفاهيم المرجعية للنشاط ، ولاغراض صياغة مفهوم مقترح للنشاط باعتباره وحدة البناء الاساسية لنظم قياس تكاليف الانشطة ، والاداة المستحدثة لاغراض تحقيق التوظيف الفعال للفلسفة التي يركز عليها قياس التكاليف بصفة عامة (ربط الاثر بالسبب) ،تحت إدعاء ان تلك الاداة هي الاكثر قدرة علي تحقيق ما ينشده هذا النموذج من دقة القياس ، ولما كان النشاط هو الاداة التي يتم الارتكاز عليها لوضع الفلسفة المتمثلة في علاقات ربط الاثر بالسبب موضع التطبيق الاكثر عند قياس التكاليف ، وبالتالي يجب ان ينبثق مفهوم النشاط من هذه الفلسفة وبالشكل الذي يعمل علي تحقيقها ، ومن هذا المنظور فان النشاط هو³ كيان مادي ملموس داخل الوحد الاقتصادية لتادية عملية أو عمليات او تنفيذ إجراء او إجراءات ،

¹ د. رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص 67

² د. أحمد صلاح عطية ، مرجع سابق ، ص ص 71-72

³ أ. د. عصافنت سيد احمد عاشور ، ص 197

وذلك في الحدود التي تؤدي الي التطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر (الموارد التي يستهلكها النشاط) بالسبب (المخرجات المترتبة علي إستخدام المقومات المادية والبشرية للنشاط) وبالتبعية تحقيق هدف دقة القياس .

ومن هذا المنطلق يمكن القول ان تطبيق علاقة ربط الاثر بالسبب قد يكون تطبيقا غير محكما ولا يؤدي الي تحقيق دقة القياس اذا إستند جزئيا او كليا الي التقدير والاجتهاد ، اي اذا تجسدت هذه العلاقة في منظورها غير المباشر ، ويقصد بالمنظور غير المباشر ، بناء العلاقة بين أكثر من غرض او وحدة تكلفة او مخرجات باعتبارها المسئولة بشكل مشترك عن استهلاك الموارد . ويتم في هذه الحالة تخصيص (ربط) استهلاك الموارد (الاثر) علي عدد من اغراض التكلفة المسئولة عن هذا الاستهلاك باحدي الطرق المعروفة . وحيث ان هذه الطرق تعتمد بدرجة اواخره علي التقدير والاجتهاد ، فان ذلك ينعكس في شكل تطبيق غير المحكم لعلاقات ربط الاثر بالسبب ويؤثر سلبا علي دقة القياس .

وقد يتخذ تطبيق هذه العلاقة الشكل المحكم والذي ينعكس ايجابا علي دقة القياس ، ويحدث ذلك عند بناء العلاقة بين احد اغراض التكلفة منفردا والموارد التي يستهلكها هذا الغرض ، اذ يصبح تطبيق علاقة ربط الاثر بالسبب تطبيقا مباشر يخلو من عمليات تخصيص التكاليف علي عدد من مسببات استهلاك الموارد . وهكذا ، تعتبر دقة القياس هي النتيجة الحتمية والصفة الظاهرة والمؤكدة المترتبة علي التطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر بالسبب .

معايير تحديد الانشطة :

يكاد التراث الفكري المحاسبي يخلو من قواعد او معايير واضحة يمكن الاستناد اليها في تحديد الانشطة ، بالشكل الذي يجعل منها الاداة الفعالة لتحقيق الفلسفة التي يرتكن اليها نموذج قياس تكاليف الانشطة . ولايزيد ما ينطوي عليه التراث الفكري المحاسبي في هذا الشأن ، عن كونه اجتهادات ترتبط بحالات او تجارب خاصة لا ترقى الي درجة قواعد او معايير مرجعية في هذا الشأن . وعلى النقيض من ذلك ، ياتي ما يعرضه التراث الفكري

المحاسبى فى هذا الشأن ليزيد الامر غموضا وتعقيدا ، وليتصف بالعجز او عدم المقدرة على تقديم الاداة القادرة على حل المشكلة .¹

ومن المفهوم السابق اقتراحه للنشاط ، فاننا نقترح المعايير او القواعد التالية ، باعتبارها تشكل المعايير المرجعية التى تؤدى الى تحديد الانشطة بالشكل الذى يحقق احكام وضع علاقات ربط الاثر بالسبب موضع التنفيذ :

(1) الكيان المادى الملموس للنشاط : لا يمكن ممارسة أنشطة الا من خلال كيانات لها بنا او مقومات مادية او بشرية او كلاهما البناء المادى الملموس ، ولذلك يعتبر البناء المادى الملمس ضرورة يجب توافرها فى الأنشطة الت يتم تشكيلها داخل مخطط الأنشطة . قد يتمثل الكيان المادى الملموس للنشاط فى المقومات المادية او المادية والبشرية اللازمة لتحقيق انجاز واضح المعالم والحدود من خلال ما تستهلكه من موارد . وقد يتمثل هذا الكيان المادى فى مقومات مادية فقط اذا تم الاعتماد على الاتوماتيكية الكاملة فى تحقيق الانجاز ، او مقومات مادية وبشرية ، اذا تم الاعتماد على الالية او الاتوماتيكية غير الكاملة فى تحقيق الانجاز . ورمى هذا المعيار الى وضع حدود فاصلة بين مدخلات ومخرجات النشاط ، والنشاط والنشاط ذاته ومنع اللبس بينهما، اذ لا يمكن وفقا له الخلط بين المواد والاجور او فاتورة الشراء وبين النشاط ، نظرا لان كل منهما لاتصلح على انفراد لتمثل كيان مادي قادر على تحقيق انجاز . كما يرسم هذا العيار ايضا حدودا واضحة وفاصلة بين العمليات التى تتم داخل المنشأة وترقى الى مفهوم النشاط من منظور مخطط الأنشطة ، وتلك التى لاتترقى . على سبيل المثال ، عملية ارتجاع مواد من المصنع الى المخازن لاتصلح وفقا لهذا المعيار لاتخاذها كنشاط ، نظرا لعدم توافر المقومات المالية والبشرية التى وجدت خصيصا من اجل تادية هذه العملية بعينها . ولكن المقومات المادية والبشرية التى تضطلع بهذه العملية يتم اقتنائها من اجل تادية خدمة النقل الداخلى والمناولة بصفة عامة . ولذلك ، ترقى هذه العملية من منظور مخطط الأنشطة لتمثل نشاطا ، اما عمليات النقل والمناولة بصفة عامة ، فانه

¹ المرجع السابق ص 199

يتوافر لها من المقومات المادية والبشرية التي وجدت من اجل تاديتها ، ما يجعلها ترقى الى مفهوم النشاط .

Out put Singleness

(2) أحادية مخرجات النشاط

يتطلب تطبيق هذا المعيار تفتيت العمليات الي وحدات أصغر مع الاستمرار في هذا الشأن الي ان يصل المصمم الي عملية لها نوع واحد من المخرجات ، ويتم إتخاذها كنشاط .وهكذا ، يصبح هذا المعيار هو الحاكم والمحدد لنطاق المقومات المادية والبشرية التي يجب إستخدامها كنشاط قادر علي تحقيق التطبيق المحكم لعلاقات ربط الاثر بالسبب ، اذ قد يتطلب بناء الانشطة ضم عمليات مع بعضها ، ويستمر المصمم في ذلك طالما ان جميع العمليات تتصهر معا لانتاج نوع واحد من المخرجات ، اي يتوافر فيها أحادية المخرجات . وترجع الحكمة من أحادية مخرجات النشاط ، الي انها السبيل الذي يضمن وجود علاقة سببية بين نوع واحد من المخرجات و استهلاك الموارد ، ويضمن ذلك خلو عمليات قياس تكلفة الموارد التي تستهلكها وحدة المخرجات احادية النوع من عمليات تخصيص التكاليف (اي خلوها من الاجتهادات والحس في القياس) ، وهو ماينعكس إيجابا علي شكل دقة القياس .

علي سبيل المثال، يترتب علي التعامل مع عمليات الصيانة كنشاط واحد ، تباين في الخصائص العينة لوحدة المخرجات (صيانة مبان ، صيانة وسائل نقل ، صيانة الات ومعدات ، صيانة مسطحات خضراء)يصبح معه تحديد ما استهلكه كل من وحدات الصيانة من موارد في شكله العيني (ربط الاثر بالسبب بشكل محكم) صعبا ، وقد يكون غير ممكنا عمليا .ويترتب علي التعامل مع هذه العمليات كنشاط واحد ، ان يصبح الاعتماد علي عمليات تخصيص التكاليف بين أكثر من وحدة من وحدات المخرجات (حالة غياب احادية المخرجات) امرا لا مفر منه ، وينعكس ذلك بالضرورة سلبا علي دقة القياس ، وهكذا يمكن القول ان هذا النهج يفتقر الي درجة كبيرة من التطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر بالسبب ، وهكذا يؤدي التعامل مع هذا الكيان كنشاط الي الابتعاد عن توفير الميكانيكية القادرة علي حقن عملية القياس بالفلسفة التي يرتكن اليها نموذج قياس تكاليف الانشطة ، وهي التطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر بالسبب . ويتخذ تطبيق علاقة ربط الاثر بالسبب في هذه الحالة اضعف صورة ليقترب بدرجة كبيرة من نظيره في قياس التكاليف التقليدي .وبصفة عامة ، يقتضي تطبيق هذا المعيار

توافر التجانس في مخرجات النشاط او نمطية وحدات مخرجات النشاط النشاط من ناحية الخصائص المادية المؤثرة في إستهلاك الموارد .

جدير بالاشارة ، انه يجب ان لا يغيب عن ذهن المصمم عدم تجزئة العمليات وصولا بها الي أحادية الي احادية المخرجات بالشكل الذي يتعارض مع مبدا التكلفة والمنفعة .

(3) تنميط وحدات الانتاج

وفقا للاساس الفكري الذي يستند اليه نموذج قياس تكاليف الانشطة ، يجب ان يكون مخطط الانشطة مجسدا لعلاقة ربط الاثر بالسبب في شكلها التطبيقي المحكم .ويقتضي ذلك ان يتم بناء هذا المخطط في صورة تطبيقية تمكن من تحديد التدفقات العينية للموارد الداخلة للانشطة والتدفقات العينية للمخرجات من الانشطة والعلاقات بينهم بشكل محكم . قد يكون من الصعب في بعض الاحيان تحقيق هذا الهدف عن طريق تفتيت العمليات الي وحدات اصغر وصولا لاحادية المخرجات ، حيث لا يمكن فصل المقومات المادية والبشرية لمجموعة من العمليات بالشكل الذي يحقق احادية المخرجات ، وهكذا تقف عدم قابلية المقومات المادية والبشرية للتجزئة في بعض الاحيان عقبة امام تطبيق معيار احادية المخرجات.

ضرورة ان يتجه المصمم في هذه الحالة نحو تنميط وحدات المخرجات المتنوعة او التي تنسم بوجود تنوع ، ويقصد بالتنوع في هذه الحالة بناء وحدة مخرجات نمطية قياسية تعكس جميع المعاملات الفنية لمواصفات وحدات المخرجات المؤثرة فيما يستهلكه هذا النشاط من الموارد . وبمعني آخر يبتكر المصمم وحدات مخرجات قياسية تعكس جميع الخصائص المؤثرة في استهلاك الموارد ،مع بناء علاقات عينية بين وحدة المخرجات النمطية القياسية كوسيط لاغراض قياس تكلفة كل من وحدات المخرجات الفعلية .

(4) الصورة العينية الكمية للعلاقات لربط الاثر بالسبب وتعدد مخرجات النشاط

قد يواجه المصمم في بعض الاحيان تعدد مخرجات الكيان المادي مع صعوبة تطبيق كل من معياري احادية المخرجات وتنميط وحدات المخرجات . وفي هذه الحالة يجب ان يتجه المصمم الي دراسة علاقات ربط الاثر بالسبب بحثا عن الصورة العينية الكمية القائمة بين وحدات المخرجات المختلفة

واستهلاك النشاط من الموارد ، وذلك باعتباره السبيل الوحيد الذي تبقي امامه لتحقيق التطبيق المحكم لعلاقات ربط الاثر بالسبب . وقد يتطلب ذلك من المصمم الاستعانة ببعض وسائل القياس التي اوجدتها التكنولوجيا الحديثة . ومن امثلتها استخدام الات مرنة (متعددة الاستخدامات) لاغراض انتاج اكثر من منتج ، وتتباين الخدمات التي تقدمها الالة لكل منتج ، وفي هذه الحالة يجب ان يلجا المصمم الي بناء علاقات عينية كمية بين وحدات المخرجات المختلفة والموارد التي يستهلكها الكيان المادي (النشاط) مثل استهلاك الالتمن الكهرباء ، ويتطلب ذلك الاستعانة بعدادات لقياس الكهرباء التي تستهلكها كل الة عند تشغيلها لتصنيع كل من المنتجات المتباينة .

يقصد بالصورة العينية الكمية لعلاقة ربط الاثر بالسبب ، القدرة علي قياس ماتستهلكه كل من وحدات مخرجات الكيان المادي الذي يتم اتخاذه كنشاط من الموارد التي يستهلكها هذا الكيان باستخدام المقاييس العينية الكمية ، اي قياس ماتستهلكه كل من مخرجات النشاط من موارد معبرا عنه بالمقاييس العينية ، اي كجم / لتر / اسم.

(5) التلازم في الطلب علي مخرجات النشاط :-

يشير هذا المعيار الي طبيعة الطلب على مخرجات النشاط من جانب الانشطة الاخري او المنتجات ، فقد يكون من الممكن تقسيم بعض العمليات الي عدد من الانشطة وفقا للمعايير الاخري السابق التحدث عنها ، الا ان ذلك يتطلب ان يكون هناك طلب تحدته الانشطة الاخري او المنتجات على مخرجات كل نشاط بشكل منفرد . اي يتطلب وجود علاقة اثر وسبب بالنسبة لكل من هذه النواتج على انفراد . ومع ذلك ، اذا كان هناك تلازما في الطلب على منتجات بعض العمليات التي تصلح كل منها وفقا للمعايير الاخري ان تتخذ كنشاط ، وجب في هذه الحالة دمجها كلها في نشاط واحد ، تجسيدا لعلاقة ربط الاثر (مجموعة الموارد التي تستهلكها تلك الانشطة مجتمعة) بالسبب (الحصول على نواتج تلك الانشطة مجتمعة) .

قد فرض ذلك ضرورة البحث عن معيار يتم الاحتكام اليه في مثل هذه الحالات ، وقد تبين لنا ان معيار وحدة او تلازم الطلب على خدمات مجموعة العمليات ذات المخرجات المتباينة او المتجانسة قد يكون المعيار الملائم لبناء الانشطة في مثل هذه الحالات . ويشير هذا المعيار الي حالة الارتباط او التلازم في الطلب على مخرجات مجموعة من

العمليات ، بمعنى ان الطلب لا يمكن ان ينشأ على خدمات اى منها دون ان يلزمه طلب على خدمات العمليات الاخرى المرتبطة بها - اى انها جميعها تشكل كيانا واحدا من منظور الطلب الذى ينشأ على خدماتها ، وفى هذه الحالة يجب دمجها معا فى نشاط واحد . وفى هذه الحالة تذوب هذه العمليات داخل كيان واحد له مخرجات واحدة هى تلك التى ينشأ الطلب عليها من جانب الأنشطة الاخرى او المنتجات ، وتختفى المخرجات الوسيطة ولا يكون لها دورا ملحوظا فى بناء مخطط الأنشطة . ويحكم هذا المعيار الحدود التى يجب ان يتوقف عندها المصمم وهو بصدد دمج العمليات لبناء الأنشطة فى ظل الاطار الفكرى بوضعه القائم لم تكن هناك معايير معروفة او محددة تحكم هذا الجانب من جوانب بناء الأنشطة .

(6) التكلفة او المنفعة

يتطلب هذا المعيار فى العمليات التى يتم اتخاذها كنشاط ، اجتياز اختبارات التكلفة والمنفعة فيما يتعلق بالتطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر بالسبب . ويعنى ذلك انه يمكن تجزئة العمليات سعيا للوصول لاحادية مخرجات النشاط قادرة على اجتياز اختبارات التكلفة والمنفعة فى نشاط واحد قادر على اجتياز هذا الاختبار ، وذلك اعتمادا على معايير اخري مثل تتميط المخرجات . وهكذا ، يجب التوقف بتجزئة العمليات الهادف الي تحقيق احادية المخرجات عند الحدود التى تسمح باجتياز اختبارات التكلفة والمنفعة ، مع محاولة الارتكاز على معايير تحديد الأنشطة الاخرى .

قد يؤدي دمج العمليات بالشكل الذى يجعلها قادرة على اجتياز اختبارات التكلفة والمنفعة ، مع عدم امكانية تطبيق معايير الأنشطة الاخرى ان يصبح التطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر بالسبب فى هذه الحالة غير قائم ، حيث يخضع قياس ما تستهلكه كل من وحدات مخرجات هذا النشاط من موارد فى هذه الحالة للتقدير . ومع ذلك ، فان تبرير هذه الحالة يستند الي الاهمية المادية الضئيلة للموارد المستهولة بواسطة هذه المجموعة من الأنشطة ، والتي لا تؤثر تأثيرا ملموسا على دقة القياس .

تصنيفات الانشطة :-

ان تبويب الانشطة الي مجموعات او مستويات هو اجراء يهدف الي بناء العلاقات وتحديد المسارات التي تتدفق من خلالها التكاليف حسب الانشطة وذلك تحديد شجرة محركات التكلفة لكل مجموعة او مستوى .

وهكذا يتمتع هذا الاجراء باهمية واضحة في بناء مخطط الانشطة . فهو من ناحية يمثل الاساس الذي يتم الارتكاز عليه في بناء العلاقات بين الانشطة داخل هذا المخطط، وبالتبعية بناء مخطط التدفقات العينية للموارد المستهلكة من خلال الكيانات الداخلية التي أعدت لتحقيق هذا الغرض (الانشطة) بشكل يتفق مع الفلسفة الاساسية للنموذج وهي ربط الاثر بالسبب . ومن الناحية الاخرى ، يوفر هذا الاجراء اطارا عاما يتم من داخله انتقاء محركات التكلفة لكل من المجموعات المتجانسة في مستوى النشاط الذي تنبثق عنه وتتأثر بالتغيرات التي تحدث فيه .

ويستند هذا الاجراء علي قاعدة عامة هي علاقة كل من هذه المستويات بالتغيرات في حجم النشاط ، فاذا كان الهدف هو تحقيق التطبيق المحكم لعلاقة ربط الاثر بالسبب ، فانه يجب الكشف عن التغيرات في حجم النشاط باعتبارها السبب الذي يكمن وراء هذا الاستهلاك ¹ .

مفهوم حجم النشاط :

لا يوجد مفهوم واحد لحجم النشاط قادراً علي الكشف عن التغيرات في إستهلاك الموارد المترتب علي التغيرات في حجم النشاط ، ولكن يمكن اقتراح مفهومين لحجم النشاط يملك القدرة علي تحقيق اهداف النموذج ، وهو مفهوم النشاط متعدد الطبقات ، ويتم وفقاً لهذا المفهوم النظر الي حجم النشاط باعتباره متعدد الطبقات او المستويات ، وانه لا يمكن للتغيرات في حجم النشاط لطبقة واحدة ان تفسر التغيرات في استهلاك جميع الانشطة للموارد غير المباشرة . وترجع الحكمة في ذلك الي ان التغير في حجم النشاط لطبقة معينة يؤثر في استهلاك موارد معينة ، ولا يمكن ان يؤثر ذلك في إستهلاك غيرها من الموارد ، فقد يتغير إستهلاك الموارد في احد الانشطة مع التغير في عدد وحدات المنتج النهائي ، ويظل ساكناً مع التغيرات في طبقات حجم النشاط الاخرى مثل الدفعات الانتاجية او المنتجات . وقد

¹ المرجع سابق ص 159

بتغيير إستهلاك الموارد في احد الانشطة الاخرى مع التغيير في عدد الدفعات الانتاجية ، ويظل ساكناً مهما حدث من تغييرات في عدد وحدات المنتج او طبقات حجم النشاط الاخرى ، وهكذا جاء تبويب الأنشطة الي مجموعات إستناداً الي مفهوم تعدد طبقات حجم النشاط ، ليشكل التبويب احد الاجراءات الاساسية التي يستند اليها نموذج قياس تكاليف الأنشطة لتطبيق علاقة ربط الاثر بالسبب ، علي مستوي أكثر اجمالاً هو مستوي مجموعات الأنشطة . ويتطلب ذلك ، ان تصبح السمة الاساسية التي تجمع عدد من الأنشطة تحت مظلة مجموعة واجدة والمعيار الذي يتم الاحتكام اليه عند تسكين الأنشطة داخل مجموعات ، هو التجانس في طبقة حجم النشاط التي تصلح لاتخاذها كمتغير مستقل دالة استهلاك موارد هذه المجموعة .

ان تسكين الأنشطة في مجموعات يخضع الي معيار او قاعدة عامة ، هو استجابة استهلاك الموارد في هذا النشاط للتغيرات في احد طبقات حجم النشاط . اي ان نموذج قياس تكاليف الأنشطة يفرق بين واقعة الانفاق علي الموارد وواقعة استهلاك هذه الموارد ¹ .

تجدرا الإشارة أولاً الي ان نموذج قياس تكاليف الأنشطة لايهدف من وراء تبويب الأنشطة الي مجموعات ، تحقيق تتبع تدفق الموارد التي استهلكتها كل مجموعة من الأنشطة دفعة واحدة وبشكل اجمالي ، وانما يتم ذلك علي مستوي كما من أنشطة المجموعة الواحدة علي انفراد في ضوء ضوابط تفرضها خصائص المجموعة التي ينبثق عنها كل نشاط . وبشكل اخر ، يهدف هذا الاجراء (تقسيم الأنشطة الي مجموعات) ، الي تحديد طبقة حجم التي تنتمي اليها كل مجموعة من الأنشطة ، علي ان يتم الاستناد اليها في اختيار احد مقاييس هذه الطبقة لحجم النشاط والتعامل معه كمحرك التكلفة لهذا النشاط ، ويستند هذا الاختيار الي معيار قدرة المقياس علي ان يعكس اكثر خصائص هذا النشاط تأثيراً في إستهلاك موارد هذا النشاط . وهكذا ، لايهدف هذا الاجراء الي تحديد طبقة حجم النشاط التي تشكل المصدر الذي يتم منه استقاء محركات التكلفة لكل من أنشطة المجموعة الواحدة ، وكذلك اتجاهات او مسارات التدفقات للموارد المستهلكة . اي ان هذا الاجراء يهدف الي تحديد نطاق إختيار محركات التكلفة لكل مجموعة من الأنشطة والقنوات او المسارات التي تحكم اتجاه تدفق الموارد المستهلكة . ويتطلب ذلك تحليل علاقة ربط الاثر بالسبب لكل مجموعة من منظورين :

¹ المرجع السابق ، ص ص 161-162

أ-منظور طبقة حجم النشاط القادر علي الكشف عن التغيرات في إستهلاك الموارد المترتبة علي التغيرات في حجم النشاط ، وتحديد المقاييس العينية الكمية المختلفة لهذه الطبقة ، ليتم الاختيار من بينها ذلك الاكثر قدرة علي التعبير عن اكثر خصائص مخرجات النشاط تأثيرا في إستهلاك الموارد .

ب-منظور مصدر الطلب علي مخرجات النشاط ، لتحديد الجهة التي تخلق الطلب علي مخرجات النشاط ، وبالتبعية تحديد إتجاهات تدفق الموارد المستهلكة وبناء قنوات التدفق اللازمة

تعد عملية تصنيف او تبويب الانشطة في مجموعات متجانسة من اهم المتطلبات التطبيقية لاسلوب التكلفة علي اساس النشاط ،والتي تاتي بعد عملية تحديد الانشطة موضع التبويب ، وتتم عملية التبويب عن طريق تقسيم الانشطة الي اربعة مجموعات رئيسة علي النحو التالي :-

Unit –Level Activities : أ – الانشطة المرتبطة بوحدة المنتج :

هي الانشطة التي يتم أدؤها عند انتاج كل وحدة من وحدات منتج معين ، بالتالي هي تختلف باختلاف انواع واعداد الوحدات المنتجة ، وتتضمن تكاليف هذه الانشطة . المواد المباشرة ، الاجور المباشرة ، وبعض التكاليف الاخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج .

Batch – Level Activities : ب-الانشطة المرتبطة بالدفعة الانتاجية :

هي الانشطة التي يتم أدؤها لكل دفعة انتاجية ، وبغض النظر عن الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة انتاجية ، وتتضمن تكاليف هذه الانشطة . تهيئة وتجهي الالات ، طلب شراء مجموعة من الاجزاء ، بالتالي فان تكلفة اداء تلك الانشطة لاترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة انتاجية ، وبناءً علي ذلك فان مسببات التكاليف الخاصة بتلك النوعية من الانشطة قد تكون عدد الاوامر ، او عدد مرات الفحص وذلك لعملية تخصيص تكاليف تلك الانشطة علي المنتجات المختلفة¹ .

ج-الانشطة المرتبطة بالخط الانتاجي : Product –sustaining Activities : هذه

المجموعة من الانشطة هي التي يتم أدؤها كلما كانت هنالك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات ، فبالتالي فهي انشطة تفيد وحدات منتج واحد ، ومن امثلة هذه النوعية تغيير مواصفات منتج معين ، نشاط اعداد اختبارات خاصة .

¹ د.رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص ص 68-69

د- أنشطة مرتبطة بعمليات المنشأة ككل : Facility- ssustainingActivities

هي الأنشطة التي يتم أدؤها لدعم عمليات المنشأة بشكل بصورة كلية ، وتتعلق بالامداد بالخدمات الانتاجية والادارية المختلفة ، وهي أنشطة تتسبب في حدوث تكلفة علي أداء منتجات او اداء خدمات معينة ، وذلك بشكل منفصل تماماً عن حجم الانتاج ، ومن أمثلتها مايتعلق بالأنشطة الشؤون المالية والادارية ، العلاقات العامة ، النظافة ، الامن .¹

ولما كان مفهوم الأنشطة هو اساس الاطار الفكري لنموذج قياس الأنشطة ، نظرا للدور الخطير للأنشطة في فاعلية النظام ، باعتباره وحدة البناء الاساسية او الاداة التي يركز عليها النموذج لاغراض تحقيق المنظور التطبيقي الاكثر احكاما لعلاقات ربط الاثر بالسبب . ومع ذلك جاء الاطار المفاهيمي للأنشطة غير قادر علي تحقيق هذا الهدف ، وهو ما جعله يعاني من جوانب قصور اصابته بالتصدع والذي انعكس بدوره في شكل خلل كبير في التطبيق . متمثلة في غياب المفاهيم المرجعية للأنشطة او معايير المحددات التي تحكم بناء الأنشطة والعلاقات بينها داخل نموذج قياس تكاليف الأنشطة ، حتي اصبحت الأنشطة بالفعل تشكل احد العقبات الاساسية التي تعترض تطبيق النموذج ، وبصرف النظر عنا لمسببات التي تكمن وراء ذلك .² ومخطط الأنشطة يلعب دورا اساسيا وفعالاً في بناء نظم قياس تكاليف الأنشطة ، ويشكل احد مراحل البناء الاساسية واكبرها حجماً واكثرها تعقيداً وتأثيراً في كفاءة النظام بأكمله . ويمكن تعريف مخطط الأنشطة بأنه تجسيد للعمليات والاجراءات المختلفة داخل المشروع في شكل كيانات لها خصائصها المميزة ووظائفها المحددة (أنشطة) وذلك استناداً علي مفاهيم مركزية مرجعية للنشاط ومعايير لتحديده . وهو ايضا تجسيدا لعلاقات ربط الاثر بالسبب القائمة بين الأنشطة وبعضها ، وبينها وبين الموارد التي تستهلكها لتأدية وظائفها ، وبينها وبين الخدمات الناتجة عن تأديتها ، وترجمة لهذه العلاقات في صورة عينية

¹ د. سالم ملس ، نظام تكاليف الأنشطة كاساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، غزة، مجلة الجامعة الاسلامية ، سلسلة الدراسات الانسانية ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الاول ، 2006م ، ص 221

² د. عصاف سيد احمد عاشور ، تقييم الاطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة ، دراسة ميدانية ، مؤتمر المحاسبة عن الاداء في ضوء التحديات المعاصرة ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الادارية ، المعهد العربي للمحاسبين والمراجعين ، القاهرة 2000م ص ص 6-7

تعكس التدفق العيني للموارد . وحتى يمكن بناء نظام فعال لقياس تكاليف الأنشطة ، يتم تقسيم عمليات بناء مخطط الأنشطة داخل هذا النظام الي ثلاثة مراحل اساسية هي ¹

1-بناء المخطط المفاهيمي للأنشطة

2-بناء المخطط المفاهيمي للتدفقات والعلاقات

3-دمج المخطط المفاهيمي للأنشطة والمخطط المفاهيمي للتدفقات والعلاقات في كيان واحد وشامل وهو مخطط الأنشطة .

يعتمد بناء المخططات المفاهيمية بصفة عامة علي النمذجة المفاهيمية بصفة عامة علي النمذجة المفاهيمية بصفة عامة علي النمذجة المفاهيمية Conceptual Modeling ، فهي تمثل الركيزة الاولي في عملية البناء والمصدر الذي تستسقي منه جميع مراحل البناء الاخري مقوماتها ، وتهدف النمذجة المفاهيمية بالدرجة الاولي الي صياغة وبناء المفاهيم الاساسية التي يستند عليها النموذج بشكل واضح ومحدد يجعل منها نقطة مرجعية مركزية لاي من جوانب النظام ، او لاي اجراء من اجراءات صيانتة وتطويره ، وتشتمل النمذجة المفاهيمية علي عدة اعمال هامة ، منها تحديد المفاهيم الاساسية وصياغتها ، والاقسام المفاهيمية للكائن الخاضع للنمذجة والعلاقات والخصائص . وفي ضو ماسبق يمكن تعريف المخطط المفاهيمي في مجال قياس تكاليف الأنشطة بانه توصيف مركزي لمفهوم النشاط ، ومحرك التكلفة ، والخصائص التي يجب ان تتسم بها هذه المقومات ، والمعايير المستخدمة في تحديدها ، والاقسام المفاهيمية لكل منها ، وذلك في ضو الفلسفة التي يركز عليها قياس تكاليف الأنشطة .

ثالثا :أغراض التكلفة :

غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها ، سواء كانت وحدة مخرجات (منتجات/خدمات) ، أو وحدة تنظيمية (قسم / وظيفة) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته .سواء كانت منتجات، عملاء،قنوات توزيع ، مجالات وظيفية .

¹ أد . عصافت سيد احمد عاشور ،نحو اكتمال الاطار الفكري لنموذج قياس الأنشطة ،مرجع سابق، ص 150

غرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي ، الذي من اجله يتم انفاق التكاليف ، ومن ابرز خصائصه :

- أنه ملموس او غير ملموس

- يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد تكبده تكاليف ، يتم مقابلتها عادة بالايرادات .

أما غرض التكلفة المتوسط هو فهو نشاط يتم داخل المنظمة ذاتها ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة ذاتها ، كما هو الحال في نشاط ادارة شئون العاملين¹ .

كما يري آخر ان غرض التكلفة هو المستوي المراد قياس تكلفته ، والذي يمكن ان يكون وظيفة او قسم ، مناطق جغرافية ، عملاء ، نشاط ، منتج (سلعة /خدمة)² .

Cost Drive

رابعا :مسببات التكلفة :

يشكل مسبب التكلفة العامل الأساسي لتدفق التكلفة سواء في ظل اسلوب التكلفة التقليدي، اسلوب التكلفة على أساس الحجم أو في ظل اسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC ، اسلوب التكلفة على أساس العمليات وذلك عند سعي هذه الأساليب نحو تحديد تكلفة وحدة التكلفة ، موضوع القياس التكاليفي Cost Ject ، حيث يعد مسبب التكلفة الأساس في قياس الكشف غير المباشر من عناصر التكاليف بصورها المختلفة . ويعرف Roman مسبب التكلفة بأنه أداء تمثل علاقة السبب والنتيجة بين النشاط محدد ومجموعة التكاليف المرتبة على هذا النشاط³ .

كما يعرف مسبب التكلفة بأنه العامل السبب الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة .

كما يعرف ايضاً (بأنه عناصر التنبؤ التي يكون لها علاقة السبب والنتيجة المباشرة مع عناصر التكلفة نظراً لأن عنصر التنبؤ هو قياس النشاط الذي يؤدي إلى حدوث التغيير فيه إلى حدوث تغيير بمفردات التكلفة

¹ د. صلاح أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 78

² د.نعمان صلاح الدين عامر ، مرجع سابق ،ص 664

³ د.جودة عبدالرؤف زغلول ،نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين مسببات التكلفة وفعالية نظام التكلفة /الإدارة علي أساس النشاط ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني المجلد الاربعون - سبتمبر 2003م ،

يعرف مسبب التكلفة بان مقياس يعكس المسبب الجوهرى في خلق اوتكوين عنصر التكلفة ، داخل وعاء التكلفة وهو مقابل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ، ويحملها بشكل افضل علي الانشطة ، او الاغراض النهائية للتكلفة . ولكي يتحقق ذلك يجب اختيار مسبب التكلفة الذي علي علاقة سببية بين عناصر التكاليف التي تم تخصيصها وبين الانشطة المعنية بعملية التخصيص ¹.

ويبري آخر ان مسبب التكلفة عبارة عن مقياس يعكس السبب الاساس من تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط ، او وعاء تكلفي . وينبغي اختياره حتي ينضوي علي علاقة سببية واضحة ، مع مراعاة وجود مستويات لمسببات التكلفة . ويقصد بالمستوي الاول للمسبب التكلفة ذلك المسبب الذي يستخدم في تخصيص الموارد المتاحة علي الانشطة . ويقصد بالمستوي الثاني من المسببات تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الانشطة علي اغراض التكلفة ².

كما عرف بانه عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى ان التغيير في محرك التكلفة يسبب التغيير في التغيير في اجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة ³.

يرى الباحث إن كل التعريفات السابقة تكاد تتفق في تعرضها لمفهوم مسبب التكلفة على أن مسبب التكلفة هو الامر او الشئ الذى يسبب حدوثه تكلفة الصيانة ، وبالتالي فإن عدد ساعات فحص الجودة يعد مسبب تكلفة كما أن عدد ساعات فحص الجودة يعدد مسبب التكلفة ، وهكذا فإن مسبب التكلفة هو العامل المتغير السببي لحدوث التكلفة حيث يعكس علاقة السبب والنتيجة بين نشاط محدد والتكلفة المترتبة على هذا النشاط .

هنالك ثلاثة أنواع لمحركات(مسببات ، موجهاة) التكاليف يمكن لمصمم نظام التكاليف المبني علي الانشطة الاختيار منها ⁴:
1-محركات العمليات :

يتم استخدام هذا النوع من المحركات عندما تكون المخرجات تحتاج إلي الطلب نفسه علي النشاط . ومن الأمثلة علي هذا النوع من المحركات عدد تجهيز الآلات وعدد المخرجات ،

¹ د. أحمد صلاح عطية ، مرجع سابق ، ص 80

² د. ناصر نوالدين عبد اللطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات،الاسكندرية، الدار الجامعية ، 2009م، ص 304

³ تشالزت هورنجرن ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، الجزء الاول،الرياض، دار المريخ للنشر ، 1425 هـ ، 2005 م، ص 56

⁴ د عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص ص 502-503

وعدد عمليات النقل ، مثل إعداد جداول الإنتاج ، وطلبات الشراء وإجراء الصيانة مع مراعاة أنها تستنفد الوقت نفسه والجهد ، ويمكن اختيار محركات العمليات في الشركات التي تنتج منتجاً واحداً أو يكون الاختلاف فيها ضئيلاً بين المنتجات . ومحركات العمليات أقل كلفة لأنها أقل دقة .

2-المحركات الزمنية :

تحتاج المخرجات إلي وقت حتي يتم إتمامها ، ويمكن اختيار المحركات الزمنية عندما يكون هنالك فارق زمني كبير لإتمام النشاط ، فالفارق الزمني يستدعي من الإدارة اختيار المحركات الزمنية لتعطي توزيعاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة ومن الأمثلة عليها : تجهيز الآلات وساعات الفحص ، وساعات العمل المباشر . وهذا النوع من المحركات أكثر دقة من العمليات وكذلك أكثر تكلفة .

3-محركات شدة العبء المباشر :

يستخدم هذا النوع من المحركات عندما يكون هناك منتجات تحتاج إلي تجهيز خاص ومعدات خاصة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الزمن ، فالمحركات الزمنية لا تعطي توزيعاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة . ويتصف هذا النوع من المحركات بالدقة العالية والتكلفة العالية . ولن عدد المحركات المستخدمة تتأثر بثلاثة عوامل :¹

1- مستوي دقة بيانات التكاليف المطلوبة فكلما أرتفع مستوي الدقة المطلوبة إزداد عدد المحركات الواجب إستخدامها .

2- صعوبة وتعقيد تشكيلة المنتجات وتتنوع أحجامها إن هذا يؤدي إلي ضرورة إستخدام عدد أكبر من محركات التكلفة .

3-التكاليف النسبية للأنشطة المجمع حيث أنه بإرتفاع التكاليف النسبية للأنشطة المجمع في مجمع واحد فإنه من الواجب إستخدام عدد أكبر من محركات التكلفة .

¹ المرجع السابق ، ص 503

توجد هناك ثلاث عوامل تؤثر في الإختيار النهائي لمحركات -التكلفة وهي :¹

1-تكاليف عملية القياس فكلما كانت التكلفة أقل زادت إحتماالية إختياره كموجه تكلفة .

2-معامل الإرتباط بين محركات التكلفة والإهتلاك الفعلي للأنشطة كلما زاد الإرتباط زادت إحتماالية إختياره كموجه تكلفة .

3- الأثار السلوكية المترتبة علي إختيار تلك المحركات .

وعند إختيار محركات التكلفة يجب مراعاة الأمرين الآتيين :²

1/ سهولة الحصول علي البيانات المتعلقة بمحركات التكلفة .

2/ قدرة محرك التكلفة علي قياس اهتلاك المنتج الفعلي للأنشطة ، فإذا لم يوجد

ارتباط كبير بين مسببات التكاليف والاهتلاك الفعلي فسيكون تحديد التكلفة غير دقيق .

وبشكل عام فإن محركات التكلفة تخضع للإعتبارات الآتية :³

1-قدرتها علي القياس ، أي إمكانية قياسها .

2- لا بد أن يوجد رابط بين التكاليف غير المباشرة والمخرجات .

3 -لا بد أن تعبر عن وحدة قياس عقلانية بحيث يكون هناك رابط بين أحداث التكلفة والنشاط

4-لا بد أن تعبر عن وحدة قياس عقلانية بحيث يكون هناك رابط بين أحداث التكلفة والنشاط .

5-الأخذ بالحسبان عنصر المنفعة والتكلفة في اختيار المحرك والمحاولة لتقليل عدد المحركات وشمولها لأكبر قدر من الأنشطة .

خامسا : أوعية التكلفة :

لاغراض تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، تعرف اوعية التكلفة بانها أقل مستوي

من التفصيل عنده تجميع وتوزيع التكاليف ، هذا المستوي قد يتعلق بنشاط واحد ، أو

مجموعة متجانسة من الانشطة ، وفي الحالة الاخيرة يمكن القول ان وعاء التكلفة المتجانس

هو محصلة تجميع التكاليف الاضافية ، بكل مجموعة من الانشطة المتجانسة ، وذلك

باعتبار ان مجموعات الانشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة ، مما يسهل بدوره في

¹المرجع السابق ، ص 503

²المرجع السابق ، ص 503

³د عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص 504

عمليات تخصيص التكاليف علي اغراض التكلفة النهائية ، باستخدام مسببات التكلفة المختارة .

ان مسالة تجميع عناصر التكاليف في اوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة مهمة تتمثل في العدد الامثل من الاوعية التي يتعين تكوينها . بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية انتاج التكلفة بصورة سليمة . ولا يكون مبالغاً فيها بدرجة اخلالها لمبدأ التكلفة/ العائد . والحل هو ان يتم تكوين العدد المناسب من اوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين ، بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكاليف عليها.¹

بعد تجميع الأنشطة الرئيسية التي تحدث في الشركة يتم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات تكلفة تتراكم فيها تكلفة هذه الأنشطة ، وقد يخصص لمجموعة أنشطة متجانسة تخضع لمحرك تكاليفي واحد مجمع (وعاء) تكاليفي واحد .ومجمعات التكلفة عبارة عن أوعية يتم حصر تكلفة الأنشطة فيها ، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص به ويحتوي كل وعاء علي مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال والأنشطة الفرعية المتجانسة ، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة . وقد يستدعي بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجموعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تكون كلاً منها ،بما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلي مجموعة من الأنشطة يراعي فيها مدي تجانس الأعمال داخل كل نشاط . وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخل كل نشاط . ومثال علي مجموعات التكلفة تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في مجمع تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترابط ارتباطاً وثيقاً بمحرك تكلفة واحد وهو ساعات العمل . وتجميع تكاليف أنشطة اللف والحزم ومناولة وتعبئة المواد في مجمع واحد واعتبار أن المحرك الرئيسي للتكلفة هو أوزان المواد الخام .²

¹ د. احمد صلاح عطية ،مرجع سابق ، ص 79

² عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص ص 504-505

ان الشكل رقم(1/2/2) يوضح بعض أنواع الأنشطة ومحركات التكلفة ومجمعات (أوعية) التكلفة في الشركات الصناعية وذلك على النحو التالي:

الشكل رقم (1/2/2)

انواع الأنشطة ومحركات التكلفة ومجمعات (أوعية) التكلفة في الشركات الصناعية :

الأنشطة	محرك التكلفة	مجمع (وعاء) التكلفة
الصيانة ، برمجة الإنتاج	ساعات عمل الآلات	الصيانة وبرمجة الإنتاج
المناولة ، التعبئة، اللف والحزم	أوزان مواد الخام	تكلفة المواد

المصدر: عبد الحكيم مصطفى جودة ،محاسبة التكاليف، عمان .مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع ،2010م
من خلال الشكل (1/2/2) يتضح الباحث ان نشاطى الصيانة وبرمجة الانتاج انسب محرك تكلفة لهما ساعات عمل الآلات الامر الذى يعنى انه يمكن ادراجهما تحت مجمع تكلفة واحد وهو الصيانة وبرمجة الانتاج وكذلك أنشطة المناولة والتعبئة ونشاط اللف والحزم انسب محرك تكلفة لهما اوزان المواد الخام ويمكن ادراجهما تحت مجمع تكلفة واحد وهو تكلفة المواد .

ويمكن تحديد العوامل التي تؤثر على عدد مجمعات التكلفة بعاملين أساسيين:¹

1- درجة التجانس :

كلما ارتفعت درجة التجانس بين التكاليف غير المباشرة قلت مجمعات التكاليف غير المباشرة . والتجانس بين التكاليف غير المباشرة ، يرتبط بالمحرك الذى يؤثر على التكاليف غير المباشرة بمعنى تجميع التكاليف غير المباشرة التي تشترك في محرك تكلفة واحد في مجمع تكلفة واحد.

2- اذا كانت دقة عملية التخصيص تؤدي الى منافع تعوق التكاليف المترتبة عن عملية التخصيص ، فمن الأفضل استخدام عدد أكبر من مجمعات التكلفة المناسبة لتحميل هذه التكاليف للحصول على مقابلها من المنافع أما اذا كانت المنافع المتوقعة من

¹ د عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص 505

التخصيص ليس لها مبرر فمن الافضل عدم التخصيص ، بمعنى هل المنافع من التخصيص الاكثر دقة تفوق التكاليف المترتبة على عملية التخصيص؟

تبويب مسببات التكلفة طبقاً لمنظور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة :

تقدم مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بمفهوم التكلفة على أساس النشاط خطوة إضافية إلى الأمام من خلال تبويب مسببات التكلفة إلى مجموعتين هما :¹

المجموعة الأولى : المجموعة الهيكلية للتكلفة وهى المسببات التى تعكس القدرة الإستراتيجية لتنظيم الأعمال فى المدى الزمنى طويل الأجل مثل نطاق scale ومدى scope التنظيم ، ومستوى التكنولوجيا واستراتيجية التنظيم .

المجموعة الثانية :المسببات التنفيذية للتكلفة وهى المسببات التى تعكس القدرة التنفيذية لتنظيم الأعمال فى أداء عملياته بكفاءة وفاعلية مثل انغماس ومشاركة قوة العمل ، العلاقات مع العملاء والموردين ، المصنع ، تصميم المنتجات والعمليات ، وفى هذا العدد يجب التميز بين المسببات التشغيلية فى صورة اصدار أوامر الشراء ومناولة المواد وصيانة الآلات واختيار الجودة وغيرها من مسببات التكلفة التشغيلية التى يمكن تبويبها إلى مستويات تحليلية أدق طبقاً لخاصية درجة النشاط.

درجة مسببات التكلفة :

يمكن تقسيم الأنشطة التى يتم أدائها داخل تنظيم الأعمال طبقاً للمستوى الدرجهى لها ست مجموعات هى :²

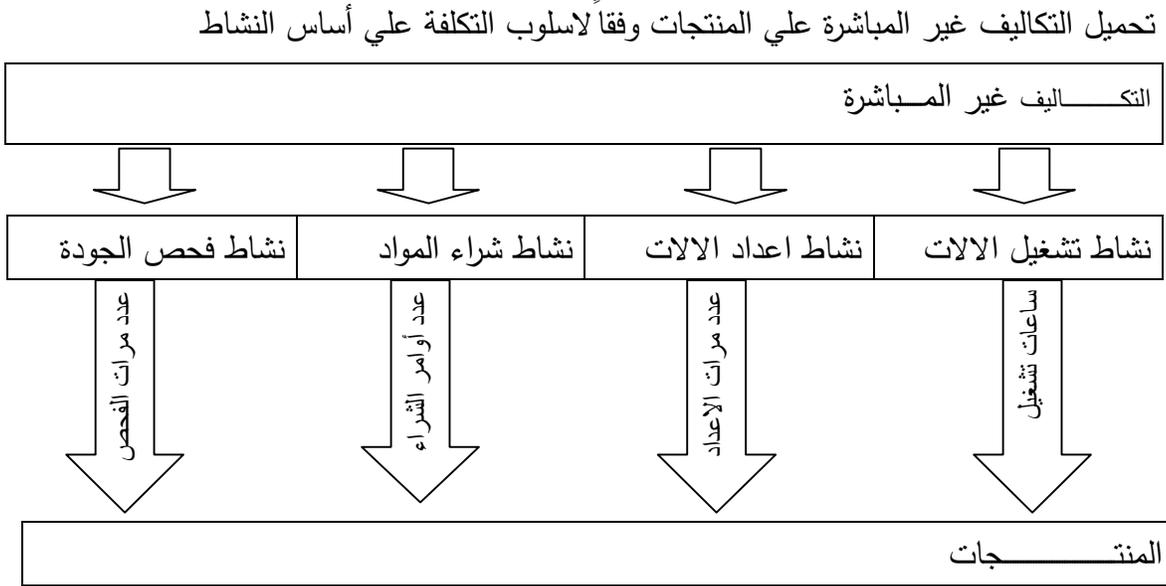
1. مسببات التكلفة على مستوى وحدة المنتج .
2. مسببات التكلفة على مستوى الدفعة الإنتاجية .
3. مسببات التكلفة على مستوى المنتج / العملية .
4. مسببات التكلفة على مستوى التكنولوجيا .
5. مسببات التكلفة على مستوى العملاء .
6. مسببات التكلفة على مستوى التنظيم ككل .

¹ د.جودة عبدالرؤوف زغلول،مرجع سابق ص 288

² المرجع سابق ص 289

يوضح الشكل (2/2/2) جانب مبسط لآلية تحميل التكاليف غير المباشرة علي المنتجات وفقاً لاسلوب التكلفة علي أساس النشاط وذلك علي النحو التالي :

الشكل رقم (2/2/2)



المصدر : الباحث 2013

الظروف والحالات التي يصبح معها تطبيق نظام التكاليف المبني علي الانشطه مجدياً:
إن تطبيق نظام التكاليف المبني علي الانشطه عمليه معقده وشامله وبالاتي تستند الكثير من الوقت والجهد والمال . ومن هنا فمن الطبيعي أن تتأكد ادارات الشركات مسبقاً من المنافع المحتمله قبل البدء في تطبيقه .

- يمكن تلخيص الظروف والشروط التي يمكن معها تطبيق نظام التكاليف المبني علي الانشطه فيما يلي :¹
- 1-التنوع الكبير في المنتجات واختلاف احجام وكميات الانتاج ، ودرجة تعقيد العمليات الإنتاجيه والتي تمر بالعديد من المراحل والخطوات الإنتاجيه .
 - 2-توفر نظام محاسبي يكون الحصول علي البيانات والمعلومات وقياس علاقه بين التكلفة ومحركاتها امراً ميسوراً وذا تكلفه منخفضه .
 - 3-تزايد التكاليف غير المباشره لتبلغ نسبه كبيره من التكاليف الإجماليه وانخفاض الاجور المباشره .

¹ د . عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص ص 494-495

4-التغيرات في البيئه الصناعيه من حيث تزايد استخدام الميكنه والامتته في الانتاج .

5-ازدياد استخدام الانشطه المسانده في الشركه كالتصميم الهندسي والبرمجيه والتسوق ، والماسبه وغيرها .

6-زياده حده المنافسه في السوق وانخفاض اسعار المنتجات المنافسه في السوق وضياع العديد من المناقصات .

يرى الباحث إن كل التعريفات تتفق في تعرضها لمفهوم مسبب التكلفة على أن مسبب التكلفة هو الامر او الشئ الذى يسبب حدوثه مثل تكلفة الصيانة ، وبالتالي فإن عدد ساعات فحص الجودة يعد مسبب تكلفة كما أن عدد ساعات فحص الجودة يعدد مسبب التكلفة ، وهكذا فإن مسبب التكلفة هو العامل المتغير السببي لحدوث التكلفة حيث يعكس علاقة السبب والنتيجة بين نشاط محدد والتكلفة المترتبة على هذا النشاط .

كما يرى الباحث انه يمكن تعريف الأنشطة التي تضيف قيمة بأنها تلك الأنشطة التي يكون المستهلك مستعداً للدفع مقابل عنها وان هذا النشاط إذا ما الغي فإنه سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير.إما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فإنها الأنشطة التي بالإمكان استبعادها وتقليص تكاليفها دون تخفيض الخدمات التي تقدمها المنتجات للمستهلك ويكون المستهلك غير مستعداً للدفع مقابل عنها.

كذلك يرى الباحث ان مركز التكلفة هو دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين و ينتج عنه منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس . و من الضروري تقسيمه إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى مراكز تكاليف و هي تمثل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين .

المبحث الثالث

تطبيق وتقويم اسلوب التكلفة وفقا للنشاط

تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط:

يقوم أسلوب التكاليف وفقا للنشاط بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات على مرحلتين هما ¹:

المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الأساسية في المنشأة ويطلق عليها مراكز الأنشطة Activities Center ، ويستخدم أسلوب التكاليف وفقا للنشاط العديد من مجموعات التكلفة أو مراكز الأنشطة أكثر من مراكز التكلفة المستخدمة في النظم التقليدية .

المرحلة الثانية: الاعتماد على مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط في توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات النهائية ، ويمتاز أسلوب التكاليف وفقا للنشاط باستخدامه العديد من مسببات التكلفة وهذا التنوع في استخدام استخدام مسببات التكلفة يأخذ في اعتباره عاملين أساسيين هما تنوع المنتجات وتعدد عمليات الإنتاج . وحتى يتم تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يجب إتباع الخطوات الآتية: ²

1- تحديد الأنشطة : تعتبر الخطوة الأولى عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط في الشركات الإنتاجية هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة ويكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل العمال وبالتالي يجب تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات لأنه كلما زاد عدد الأنشطة زادت درجة التعقيد ، من أمثلة الأنشطة شراء المواد ، تخزين المواد ، فحص المواد المستلمة ، إعداد وتهيئة الآلات ، ترويج المبيعات .

¹ د/ هاشم احمد عطية ، مرجع سابق ، ص 22 .

² د/ احمد محمد نور ، شحاتة السيد شحاتة ، مرجع سابق ، ص 110

2- تحديد تكلفة الأنشطة : وهو التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ، ويطلق علي ذلك المقياس مسبب التكلفة الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة .

3- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط : يقصد بمسبب التكلفة (السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة) ، استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على انجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغيير مسبب التكلفة وبين أحداث التكلفة نتيجة ذلك التغيير ، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عديدة مثل عدد ساعات عمل الآلات ، عدد مرات شحن المواد ، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية . يعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات) : وتعنى هذه الخطوة تحميل تكاليف الأنشطة من المنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشر كل نشاط لاستخدام مسبب التكلفة المناسب ويستخدم هذا المعدل تخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية أي انه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع .

تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا لأسلوب التكلفة وفقا للنشاط(ABC):

يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقا لأسلوب التكاليف على أساس النشاط كما يلي:¹

1- يجب تحديد وتحليل كل الأنشطة بالمنشأة وربطها بالموارد المتاحة ومن ثم حساب تكلفتها.

¹ محمد عثمان ابودقن ، مرجع سابق ، ص ص 90-93

2- تحديد مسببات تكلفة الأنشطة ومن ثم تحديد عدد أحداثها.

3- تحديد مراكز الأنشطة وهو تبويب الأنشطة المتشابهة والمتجانسة تحت مسمى واحد بحيث يسهل اختيار مسبب تكلفة واحد لتخصيصها .

4- تخصيص مجتمعات التكاليف على المنتجات باستخدام مسببات التكلفة

5- تحميل جزء من تكاليف الأنشطة المشتركة كالإدارية على المنتجات بالقدر من الزمن المنقضي للمراقبة والإشراف على الإنتاج.

6- حساب المعدل لكل حدث وفقا للعلاقة الرياضية الآتية:

$$\text{المعدل} = \text{تكلفة النشاط} \div \text{عدد أحداث مسبب التكلفة}$$

7- حساب نصيب كل منتج من مراكز الأنشطة المختلفة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{المعدل لكل حدث} \div \text{عدد مرات أحداث كل منتج}$$

يتم استخراج المعدل لكل حدث بقسمة التكلفة على عدد أحداث مسببات التكلفة, وبعد إعداد معدل تحميل كل نشاط يتم استخدام هذه المعدلات في تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة بضرب عدد الأحداث أو العمليات الخاصة بكل منتج في معدل تحميل النشاط.

إن مجموع التكاليف المخصصة لكل منتج هو حاصل جمع تكلفة أحداث الأنشطة وفقا لمراكز الأنشطة وبالتالي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة قد خصصت لكل منتج بناء على الأنشطة ومسبباتها, كما يلاحظ معدل تخصيص مراكز الأنشطة على المنتجات وهذا ما افتقدته الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .

بعد تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بكل منتج فمن السهولة حساب تكلفة وحدة المنتج من هذه التكاليف وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة =

اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة ÷ اجمالى وحدات الانتاج

يرى اخر للوصول إلى تصميم اسلوب ABC وطبيعة عمله فإنه يمكن إتباع المراحل التالية¹:

المرحلة الأولى التخطيط :

تعد مرحلة التخطيط من المراحل المهمة فى تحديد مدى نجاح تصميم وتنفيذ نظام ABC فى أى شركة ، إن أهمية هذه المرحلة تتركز فى اعدادلا فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ الأسلوب فى هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التى تواجه الشركة وتحديد نوع مستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير اسلوب بما يتلائم والإسلوب الجديد .

المرحلة الثانية: تحديد وتجميع الأنشطة .

إن هذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتصميم الإسلوب حيث يتم دراسة النشاط والتعرف على طبيعة العمل فى كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها ، إن مستوى الدقة والتوسع فى تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الوصول إلى أعلى منفعة بأقل التكاليف اللازمة لتشغيل هذا الأسلوب ، وعلى العموم فإن اسلوب ABC يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد(أو الخدمة) مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج فى الأسواق .

وللحصول على كلف منتج دقيقة يجب (من خلال تحليل الأنشطة) لبيانات دقيقة عن كلف المواد والعمل المباشر تم تحديد الإحتياجات التى تتطلبها المنتجات عن الموارد غير المباشر حيث مايلى :

- التركيز على الموارد الغالية .
- التأكيد على الموارد التى يتغير استهلاكها بصورة مهمة من منتج آخر .
- التركيز على الموارد التى لا ترتبط انماط الطلب عليها مع مقاييس التخصيص التقليدية كالعمل والموارد .

¹ - أ.د. اسماعيل يحيى التكريتي ،مرجع سابق ،ص 167

من الجدير بالذكر إنه إذا كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن تخصيص تكاليف كل نشاط باستخدام موجة التكلفة الخاص به مباشرة إلى المنتجات ، اما إذا كان هنالك عدد كبير من الأنشطة فى مجموعات تكاليف cost pool بحيث تحتوى كل مجموعة على عدد من الأنشطة حيث يستخدم موجه تكلفة واحد لكل مجموعة أنشطة .

المرحلة الثالثة : تسجيل تكاليف الأنشطة.

يعد الإنتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تسجيل كلف هذه الفعاليات لكل النشاط المحدد ولتحديد كلف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة فى السجلات المحاسبية وكذلك عمل

التقريرات اللازمة فى حالة الضرورة.

المرحلة الرابعة : تحديد مراكز النشاط .

إن مركز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل التكلفة

الأنشطة بشكل منفصل فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الإستلام كمركز نشاط (الإستلام) إن اختيار هذا النظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية. وإن التأثير فى كيفية تسجيل هذه التكلفة ، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطى المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.

المرحلة الخامسة : اختيار موجات التكلفة .

تقوم الأساليب التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط الكلف بالوحدات المنتجة حيث تقسم التكاليف فى الغالب إلى متغيره وثابتة وفقاً للتغيرات فى حجم الإنتاج، أما بالنسبة لأسلوب ABC فإنه يقوم بتحليل سلوك التكلفة بناء على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف وهذه المقاييس هى موجات الكلفة ، حيث يعرف موجه الكلفة بأنه العامل الذى يسبب أو يقود كلف النشاط.

إن أسلوب ABC من الأنظمة التي تخصص التكاليف على مرحلتين الأولى حسب الأنشطة والثانية على المنتجات¹

المرحلة السادسة : تحديد كلفة أهداف التكلفة .

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات الكلف وتحديد موجهات الكلفة المناسبة يتم احتساب كلفة الوحدة الواحدة عن مقياس النشاط والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك بالمعادلة التالية :

تكلفة الوحدة عن العامل الموجه لنشاط معين = (إجمالي تكلفة النشاط المخططة ÷ إجمالي عدد وحدات العامل الموجه)

تحديد التكاليف على أساس النشاط: ABC

إن تزايد حاجة المنشآت إلى تحديد تكاليف المنتجات بشكل أكثر دقة . أوجد الحاجة إلى أسلوب A.B.C. إن عناصر التكاليف غير المباشر (الإضافية) والتي عن العن ارتباطها بالمنتجات بشكل مباشر وكثيراً ما اعتمدت المنشآت على أساس معدل تحميل واحد وهو العمل المباشر (ساعات أو تكاليف) . واقد اتضح اثناء التطبيق العمل أن هذا الأساس يؤدي إلى تكاليف غير دقيقة لسببين أساسيين هما²:

- في المنشآت التي تتصف بأنها عالية التقنية ذاتية التشغيل Full Automation تكون لأوجه الارتباط بين التكاليف الإضافية وساعات العمل المباشرة . أو تكاليف العمل المباشر . وعليه فإن عدم وجود مسببات تكلفة مرتبطة بالتغيرات في التكاليف الإضافية يؤدي إلى تواجد عدم الدقة عند تحديد تكاليف المنتجات .

- من غير المنطقي تصور أن عامل واحد يمكن أن يحدث كل التكاليف الإضافية. خاصة وإنها تحتوي على العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة وغير المتجانسة . وفي سلسلة القيمة تتحد الأنشطة . نجد المنشأة أمام ضرورة وجود أسلوب تكاليف يعتمد على مسببات التكلفة لتحديد تكاليف المنتجات بشكل أدق . فهذا متوافر في ABC . لوجود علاقة سببية بين مسبب التكلفة وكل نشاط على حده وغير متوافر في أساليب التكاليف التقليدية التي تعتمد على معدل تحميل واحد لذا يمكن أن نحصل على أفضل صورة لتحميلات التكلفة مع تعدد مسببات التكلفة.

¹ المرجع السابق ، ص ص 167 - 171

² د. مكرم عبد السميع باسيلي ، مرجع سابق ، ص 285

تحديد تكاليف المنتجات فى ظل اسلوب A.B.C

يتشابه تحديد تكاليف المنتجات فى ظل اسلوب ABC مع تحديد تكاليف المنتجات فى اسلوب بسيط يستخدم معدل تحميل وحيد ، فالإختلاف بينهما يكون فى تكاليف تحويل (العمل والتكاليف الإضافية) التى تحمل على المنتجات من مختلف أوعية أو قنوات تكلفة النشاط Activity Cost Pools فى ظل اسلوب ABC . لذا يجب على المديرين اتباع خطوات ست على النحو التالى ¹.

- التحقق من هوية الأنشطة الإنتاجية .
 - وضع خطة أو موازنة لإجمالى تكلفة نشاط .
 - التحقق من هوية مسبب التكلفة المبدئى الذى يعتبر بمثابة التحميل ApplicationBase لكل نشاط .
 - وضع خطة أو موازنة لإجمالى الوحدات لكل أساس تحميل .
 - قسمة تكاليف الموازنة فى الخطوة رقم (2) على اجمالى وحدات الموازنة لأساس التحميل فى الخطوة رقم (4) لاحتساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط .
 - تحميل تكاليف النشاط على المنتجات . فكل منتج يتم ضرب وحدات أساس التحميل التى استقادت بها فى معدلات تحميل التكلفة المحتسبة فى الخطوة رقم(5).
- *خطوات تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط :-**

فيمايلي يتعلق بعملية تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ويشتمل علي الخطوات التالية .

Value Analysis Process

1-تحليل قيمة العملية

يقصد به التحليل النظامي للأنشطة اللازمة لانتاج المنتج ، أي تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لانتاج المنتج ، ويتم التعرف عليها من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية والأنشطة المعاونة، بالإضافة الي المقابلات الشخصية مع العاملين بالمنظمة ² . وتشتمل هذه الخطوة علي تصنيف تلك الأنشطة بناءً علي طبيعتها الي نوعين .

¹ المرجع السابق ، ص 286

² د.زينب أحمد عزيز حسين ، تحديد التكلفة من خلال التكامل بين تكاليف الأنشطة ونظرية القيود في ظل تقنيات الانتاج الحديثة ، مجلة البحوث الادارية الخرطوم ، أكاديمية السودان للعلوم الادارية ،المجلد الثاني والعشرون ، العدد الاول ،2004م، ص99

أ/أنشطة تضيف قيمة :-

وتعرف بانها الانشطة التي تزيد او تضيف من قيمة النشاط ذاته ، ومن ثم تضيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك .

ب/أنشطة لا تضيف قيمة :-

وهي التي لاتزيد ولا تضيف قيمة للنشاط ذاته ،ومن ثم لا تضيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك . تتوعدت الاراء بشأن ماهية القيمة التي يضيفها او لا يضيفها النشاط ، حيث وصف النشاط المؤثر بانه النشاط الذي له تاثير كبير علي الميزة التنافسية ، وذلك اذا كان الاحتمال الكبير ان يخفض التكاليف او يحقق التميز . في حين لم تختلف الاراء بشأن بعض سمات كلا النوعين من الانشطة والاتفاق حول أهمية استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة .

من أهم سمات الانشطة التي لا تضيف قيمة، أنها لا تساهم في تلبية احتياجات العميل ، وزيادة رغبته في المنتج وكذلك لا تساهم في تحقيق الخطط التنظيمية . ويعني ذلك زيادة قيمة المنتج لدي العملاء ، متضمنة الموارد المستخدمة والتكاليف ذات الصلة التي يكون العملاء علي استعداد لدفع مقابلها .

لذا فان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط هو اطار متكامل وشامل ، يحاول اولاً تحديد الانشطة التي تستهلك الموارد ، ثم تتبع مصدر التكاليف التي ارتبطت بتلك الموارد الخاصة بالانشطة ، ليحصل علي اجمالي التكلفة لكل تلك الانشطة ، ثم يبدأ في عملية تخصيص تكاليف تلك الانشطة علي المنتجات ، من خلال تحديد موجه التكلفة لكل نشاط واستخدامه كاساس لتحميل تكلفة النشاط علي وحدة المنتج ¹ .

من أمثلة الانشطة التي تضيف قيمة مايلي

-نشاط الانتاج : التصميم الهندسي،التشغيل الالي، التشغيل بواسطة عمال الانتاج ،التجميع ،
التعبئة

-نشاط الخدمات :اجراء عملية الفحص ، خدمة تسليم المنتج .

¹ Mabblerelly Julie Activity Based Costing in Financial Institution 2nd ed London British Libirary 1998 p 162

من أهم سمات الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، أنها لا تضيف رغبة في المنتج ، كما انها تضيف تكلفة ، وتزيد الزمن اللازم لتنفيذ المنتج دون زيادة قيمته في السوق .وهي بذلك لا تضيف قيمة للعميل او التنظيم .

كذلك انها يمكن ان تستبعد بدون تاثير ذلك علي الشكل، الدقة ، وطبيعة المنتج .وانها عادة تظهر مع بداية كلمة الاعادة او المراجعة . وتنتج عن الفقد او الضياع ، القيمة غير المضافة للمنتج . وانها تنفذ نتيجة عدم الفعالية او الاخطاء في تدفق التشغيل

ومن امثلة الأنشطة التي لا تضيف قيمة مايلي :

نشاط الانتاج : التخزين ، الامداد ، النقل الداخلي ، الاصلاحات الفحص .

نشاط الخدمات : تدوين المواعيد ، الاستقبال . ومسك الدفاتر ¹.

2-تحديد مراكز النشاط :-

الخطوة التالية لتحليل القيمة هي تحديد مراكز الأنشطة ، والأنشطة اللازمة لانتاج كل منتج اصبحت محددة وموثقة بناءً علي نتيجة تحليل القيمة. وتعمل هذه الخطوة علي تجميع الأنشطة التي لها علاقة ببعض في مركز واحد .

3-تتبع التكاليف الي مراكز الأنشطة :-

يتم في هذه الخطوة تعيين التكاليف لمراكز النشاط التي سبق وتم تكوينها في الخطوة السابقة .ويتم تعيين هذا علي حسب الدور الذي يؤديه كل مركز ، بحيث تكون التكاليف في كل مركز نتيجة لاعمال متجانسة . وقد تستخدم في ذلك الاساليب الاحصائية لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين تكاليف كل مركز نشاط ، وبين الأنشطة المؤداة داخل هذا المركز . اي تحديد التكاليف المتعلقة باي من مراكز النشاط ، وذلك لتفادي اي تشويه للتكاليف

4-اختيار مسببات التكلفة :-

يتم في هذه الخطوة توجيه تكاليف كل مركز نشاط الي المنتجات ، من خلال اختيار واستخدام مسببات التكلفة المحددة والتي تم اختيارها من قبل . ويمكن تقسيمها الي نوعين :-

¹ د. محمد رأفت محمد رشاد ، ترشيد التكاليف والأنشطة بسلسلة القيمة ، مدخل للقيمة المضافة بمنظمات الاعمال ، مجلة العلوم الادارية ، أكاديمية السادات للعلوم الادارية ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الثاني ، 2005م ، ص16

أ- مسببات الموارد

هي مقاييس لكمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط من الأنشطة ، تستخدم في تتبع تكلفة المواد التي استهلكتها الأنشطة .

ب-مسببات الأنشطة

هي مقاييس تصف تكرار وكثافة الطلب من جانب اغراض التكلفة علي خدمات النشاط ، وتستخدم لتتبع خدمات الأنشطة حسب المنتجات .

قدم كوبر تقسيماً آخر لمسببات التكلفة قسمها فيه لنوعين هما :

أ- مسببات خاصة بالعمليات

تركز هذه النوعية من المحركات علي عدد مرات تادية النشاط . وهي تستخدم في حالة اذا ما كانت مجموعة من المنتجات تحتاج الي نفس القدر من النشاط

ب - مسببات خاصة بالفترة الزمنية

تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط واللازمة لانتاج منتج معين ، وتستخدم هذه المسببات في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تاديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي . ومن امثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ، ساعات الفحص ، ساعات تهيئة الالات للتجهيز .

عند اختيار مسبب التكلفة يجب علي الادارة التأكد من قدرة مسبب التكلفة علي تجسيد علاقة ربط الاثر بالسبب ، التي تمثل الاساس الفلسفي لمنهج تكاليف الأنشطة ، حفاظاً علي الدقة المرجوة من اسلوب التكلفة علي اساس النشاط .

صعوبات وتحديات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هناك صعوبات وتحديات تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة منها¹:

- يستخدم أسس حكمية تعتمد على أحجام المنتجات في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام وعلى المنتجات .
- الصعوبة العملية والإقتصادية في تحديد الأنشطة المتسببة للتكاليف من حيث تحميل تكلفة دراستها وتحليلها وربطها بالأنشطة المتسببة فيها .

¹ د.جودة عبدالرؤوف زغلول ،مرجع سابق ،ص191

- عند تطبيق النظام لا زال القليل فقط معروف حول تسلسل الأنشطة والسلوك المرتقب لكل منها داخل المنشأة مما يتطلب معرفة هذا التسلسل بجانب توفير مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء ومحركات التكلفة لكل نشاط .
- المعلومات الناتجة من تطبيق معلومات داخلية مبنية على تقديرات يجب الحزر عند الإستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية .
- تواجه بعض المشكلات العلمية مثل اختيار بعض محركات التكلفة أو الحرك العام لمجموعة من المنتجات .وتعد اجراءات وصعوبة الوصول للمعلومات والحاجة لاقتناع المديرين بأهمية ومنافع استخدام هذا الأسلوب .
- لا يعتبر هذا الأسلوب هو النموذج الأمثل لاتخاذ القرار بل يخصم لتوفير معلومات أكثر دقة تساعد على صيغة قرارات أفضل في مجال تصميم المنتجات والتسعير وتحديد مشكلة الإنتاج.
- استبعاد بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحميل مثل أنشطة التسويق والإعلان والبحوث والتطوير .
- **مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي وأسلوب التكاليف وفقا للنشاط :**

تتلخص أهم نقاط الاختلاف بين النظام التقليدي وأسلوب التكاليف على أساس النشاط في التي :¹

- 1- في ظل نظام التكاليف التقليدي تستهلك المنتجات موارد اقتصادية بينما في ظل أسلوب التكاليف على أساس النشاط فان المنتجات تستهلك أنشطة وان هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد .
- 2- في ظل نظام التكاليف التقليدي غالبا ما تستخدم محركات تكلفة محدودة وعادة ما يستخدم محرك واحد وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط

¹ عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص ص 512- 513

والمنتج ، بينما في ظل أسلوب التكاليف التكاليف على أساس النشاط يتم استخدام عدة محركات تكلفة .

3- أن أسلوب التكاليف على أساس النشاط يعطى بيانات ونتائج أفضل في التخطيط ورسم السياسات وتقييم الأداء منه في نظام التكاليف التقليدي .

4- يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نظام التكاليف التقليدي وذلك بتخصيص عناصر التكاليف الصناعية الخاصة والمشاركة على مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الصناعية ثم يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج ومن ثم تحميل تكاليف مراكز الانتاج علو وحدات الانتاج باستخدام معدل تحميل محدد . اما حسب نظام التكاليف المبني على الانشطة توزع عناصر التكاليف غيرالمباشرة على الانشطة بعد تحديدها ثم يتم تكوين مركز تكلفة مستقل لكل نشاط رئيسي مستقل او مجموعة من الانشطة الفرعية المتماثلة ومن ثم تحديد محركات التكلفة واعداد معدل تحميل لمجموع تكلفة كل نشاط او للانشطة المتماثلة واخيرا تخصيص تكلفة مجمع التكلفة (مركز التكلفة) على وحدات الانتاج ..

5- تقسم الشركات الصناعية وفق نظام التكاليف التقليدي الى مراكز انتاج ومراكز خدمات انتاجية ومراكز خدمات بيعية ومراكز خدمات ادارية ومالية ، ومراكز عمليات راسمالية . بينما حسب نظام التكاليف المبني على الانشطة فتقسم الى مراكز تشغيل ومراكز خدمات ومراكز دعم الانشطة التشغيلية ، ومراكز دعم الانشطة الادارية والبيعية

6- نظام التكاليف التقليدي غير مكلف في عملية التطبيق ولكن المنفعة منه اقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب اعتباطية عملية التوزيع ، بينما أسلوب التكاليف على أساس النشاط مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه اكبر من التكلفة .

7- جميع التكاليف في نظام التكاليف التقليدي يكون مصدرها اومحركها الرئيسي حجم الانتاج اوعدد الخدمات المقدمة ، اي ان العلاقة بين التكلفة والانتاج مباشرة ، بينما حسب نظام التكاليف المبني على الانشطة ليست جميع التكاليف مصدرها او محركها الرئيسي الوحدات المنتجة ، اي ان العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة .

8- إن أسلوب التحليل بسيط ومباشر في نظام التكاليف التقليدي ، بينما في أسلوب التكاليف على أساس النشاط فان أسلوب التحليل دقيق وشامل ومفصل ومستمر .

الشكل رقم (1/3/2)

الفرق بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ونظام التكاليف التقليدي

نظام التكاليف التقليدي	أسلوب التكلفة على أساس النشاط	
أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المنشأة وبشكل متعمق ومفصل.	أسلوب التحليل
يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حده ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات. لا يمكن تخصيص هذه التكاليف من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل.	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجمعات بحيث تكون متجانسة داخلياً بالخصائص. كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	مجمعات التكلفة
عادة ما يعتمد على موجه واحد أو اثنين من موجهات التكلفة لتحميل التكاليف والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة.	يستخدم عدة موجهات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مجمعات التكلفة موجه التكلفة الخاص بها والتي تُحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من موجه تكلفة لنفس مجمع التكلفة الواحد.	موجهات التكلفة
يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات عمل الآلات).	يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مجمعات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع موجه التكلفة الخاص بالنشاط.	أساس التحميل
جميع التكاليف في المنشأة يكون مصدرها أو مسببها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي أن العلاقة بين	ليست جميع التكاليف في المنشأة مصدرها أو مسببها الرئيسي الوحدات المنتجة، بمعنى آخر أن العلاقة السببية بين التكلفة	التسلسل الهرمي للتكاليف

<p>التكلفة والإنتاج دائماً مباشرة.</p>	<p>والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة. ويحدد هذا الأسلوب أربعة مستويات لمسببات التكاليف وهي:</p> <p>1 - تكلفة الوحدة المنتجة (unit-level cost)</p> <p>2 - تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة (product-level cost)</p> <p>3 - تكلفة المنتجات المساندة (product-sustaining)</p> <p>4 - التكاليف الإدارية والعمومية (facility-level cost)</p>	
<p>غير قادر على توفير معلومات ذات دقة عالية، الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المخفضة.</p>	<p>يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.</p>	<p>اتخاذ القرار</p>
<p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام ضعيفة.</p>	<p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة سهلة وعالية الكفاءة.</p>	<p>السيطرة على التكاليف</p>
<p>غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة غالب الأحيان بسبب اعتبارية عملية توزيع التكاليف.</p>	<p>مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.</p>	<p>تكلفة التطبيق والمنفعة</p>

المصدر: اشرف حسنى صالح ، اثر تطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى تحديد وقياس التكلفة فى المنشآت الصناعية ، بحث تكميلى غير منشور فى محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2011،

من خلال الشكل (1/3/2) يتضح الباحث أن ما يجعل أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحظى بقبول متزايد هو ضعف نظام التكاليف التقليدي، الذي يعاني وبصورة واضحة من ما يلي:

- الاعتباطية (Arbitrariness) في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات حيث يعتمد على أساس تحميل واحد لتحميل هذه التكاليف وفي الغالب ما يكون هذا الأساس هو التحميل على عدد المنتجات أو الخدمات الأمر الذي يؤدي إلى تشويه تكاليفها.
- عدم اعتماده على العلاقة السببية (Causal Relationship) الحقيقية بين تكلفة المنتج أو الخدمة والجهد الفعلي المبذول لأداء هذه المنتجات والخدمات واعتبار هذه العلاقة مباشرة دائماً بين التكلفة وعدد الوحدات المنتجة.
- غير مرن وغير قادر على توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب بالإضافة إلى أن المعلومات التي يقدمها تتسم بدرجة عالية من التعقيد وبحاجة إلى وقت إضافي لتحليلها والإستفادة منها بالشكل الصحيح وذلك بسبب أسلوب التحليل البسيط الذي يستخدمه لتحليل التكاليف وعدم استمرار هذه العملية .
- غير قادر على توفير معلومات ذات دقة عالية، الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المخفضة وغير قادر على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.

الصعوبات والمشاكل التي تواجه نظام التكاليف المبني علي الأنشطة :-

علي الرغم من مزايا ومنافع تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة ، إلا أن هناك العديد من الصعوبات والمشاكل التي تواجه نظام التكاليف المبني علي الأنشطة ومنها :¹

2-مدي توفر البيانات :

يتطلب تطبيق النظام الكثير من البيانات التفصيلية وهذا يؤدي إلي صعوبة في تطبيقه كون بعض البيانات التفصيلية يصعب توفيرها وخصوصاً فيما يتعلق بموارد الشركة والأنشطة المستهلكة للموارد إضافة الي أنه يحتاج إلي إجراء عدد غير محدد من العمليات الحسابية التي تلزم لتحديد تكلفة المنتج .

¹ د عبد الحكيم مصطفى جودة ، مرجع سابق ، ص 497

2- تكلفة النظام :

تعتبر زيادة تكلفة تطبيق هذا النظام من أهم العوائق التي تواجه إدارات أغلب الشركات التي ترغب في تطبيق هذا النظام . ويمكن تقليل التكلفة من خلال الإقتناع بدقة أقل للبيانات المستخرجة والتكاليف المحسوبة .

3-المقاومة والإعتراض علي التغيير:

يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة مقاومة وإعتراضاً كبيراً من الشركة التي لا ترغب في التغيير وتتمسك بنظام التكاليف التقليدي ، إلا أن هذا البند يمكن التغلب عليه من خلال البرامج التعليمية والتدريب بالإضافة إلي المشاركة من قبل كافة المراكز في الشراكة في عملية التطبيق مما يؤدي إلي تخفيض المقاومة والمعارضة لتطبيق هذا النظام .

4-مدي إستغلال الطاقة المتاحة :

قد لا يتم إستغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت الذي يتعين فيه التصرف بالتكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط ، ويمكن التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها علي المنتجات (سلع وخدمات) وإدراجها كمصروف أوعبء عام إلا أن هذه المعالجة تعتبر مجرد تطبيق لنظام التكلفة الكلية (الإجمالية) ، مما يعني الخروج عن فلسفة مدخل المحاسبية علي تكاليف الأنشطة والتي تحمل المنتجات بجميع التكاليف بما فيها التكاليف غير المباشرة . وعلي ذلك فإنه يمكن تخصيص التكاليف المتغيرة للنشاط علي أساس الإستخدام الفعلي ، أما التكاليف الثابتة فإنها تخصص علي أساس تقديري طبقاً للطاقة المتاحة لكل مركز أو خط إنتاج بغض النظر عن الإستخدام الفعلي .

5-مدي ملاءمة بيانات محاسبة تكاليف الأنشطة لخدمة القرارات :

نظراً لأن المدي الزمني الذي تغطيه محاسبة تكاليف الأنشطة يمتد لأجل بعيد ، لذلك قد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية ، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول علي البيانات الملائمة لقراراته ، مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدي القرار ، سواء من البيانات التقليدية أم بيانات محاسبة النشاط .

6-مشكلة النشاط وارتباطها بقيمة المنتج :

يتسم نظام التكاليف المبني علي الأنشطة باشماله علي جميع أوجه نشاط الشركة ، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجمعات النشاط قد يتضح أن نظام التكاليف المبني علي الأنشطة

هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج ، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل علي المنتجات واعتبارها أعباء عامة ، مثل تكلفة وقت الانتظار ، وتكلفة إعادة التشغيل

7-مشكلة اختيار محرك التكلفة لكل نشاط :

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد تكون غير متجانسة مما يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها علي المنتجات واللا تم ذلك بأسلوب تقديري أو حكمي . وفي هذا الصدد فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في مجال تجميع العمل أو الأنشطة داخل مجتمعات التكاليف ، ويمكن استخدام أساليب الارتباط البسيط أو المتعدد لتحديد درجة الارتباط أو التجانس بين مجموعة الأعمال داخل كل نشاط ، كما يمكن استخدامه أيضا في مجال اختيار محرك التكلفة الذي يكون معامل ارتباطه أكبر بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط .

الانتقادات الموجهة ضد تطبيق أسلوب تحديد التكلفة علي أساس النشاط :-

علي الرغم من المزايا العديدة لتطبيق أسلوب التكلفة علي اساس النشاط الا ان هنالك مجموعة من الانتقادات الموجهة له وهي مايلي :

1- انه علي الرغم من امكانية تتبع بعض التكاليف علي المنتجات من خلال استخدام مراكز الأنشطة ، الا ان الشريحة الخاصة بتكاليف التجهيزات او التسهيلات يتم تخصيصها علي المنتجات وفقاً للاسس حكمية ، مثل ساعات عمل الالات او ساعات العمل المباشر ، وهي تمثل الجزء الاكبر من التكاليف الاضافية ، وعليه تعتبر محاولة اسلوب تحديد التكلفة علي اساس النشاط ، لا توفر الدقة المنشودة .

يري الباحث انه بالنظر المتخصص للاساس الفلسفي لالية عمل النظام ، ان قياس تكاليف التجهيزات والتسهيلات ، يتم نسبها اولاً الي الشريحة المختصة من الأنشطة المدرجة بهيكل الأنشطة ، سواء كانت خاصة بوحدة الانتاج ، الخط الانتاجي ، الوحدة الانتاجية ، عمليات المنشأة ككل.وتعد هذه الخطوة في حد ذاتها دقيقة في طريق القياس ، ومن ثم تأتي مرحلة الربط الاولي ما بين الموارد والأنشطة وفقاً لمحركات التكلفة من المستوي الاول ، القائمة علي افضل الاسس المنطقية الخاصة بالربط ، و ثم تأتي

مرحلة الربط الثاني مابين تكاليف الانشطة والمنتجات ، والتي لا أري غباراً في دقة اجرائها لعملية الربط المعتمدة علي اساس منطقي يقوم علي علي علاقة السبب / الاثر . وبالنظر للاسلوب المتبع في القياس وفقاً للنظام التقليدي ، نجد ان التخصيص لهذه البنود يتم علي اساس العمل المباشر اوساعات تشغيل الآلات ، وعلي الرغم من أنها نفس محركات التكلفة الخاصة بهذه البنود وفقاً لاسلوب تحديد التكلفة علي اساس النشاط الا وان الاختلاف الذي يعني الاتجاه نحو الدقة ، هو ان بنود التكلفة المعنية قد خضعت الي تحليل اولي تم بموجبه تصنيفها وبالتالي ربطها بواحد أو اكثر من مستويات الانشطة ، وهذا يعني ان كل التكلفة اوبعضها قد تم تخصيصها الي مصنف اومصنفات تمهيداً لتحميلها علي المنتجات ،وعلي سبيل المثال واذا تم توزيعها الي المصنف الخاص بوحدة الانتاج ، ذلك يعني ان تكاليف هذه البنود لها علاقة مباشرة بوحدة الانتاج وهي التي تسببت في حدوثها ، وبالتالي فان مبدأ السبب -الآثر يحتم تحميلها علي وحدات الانتاج .اما في ظل النظام التقليدي فان تكاليف هذه البنود ، تم توزيعها علي واحد أو اكثر من مراكز الخدمات الانتاجية ، وتخضع ايضاً الي عملية اعادة توزيع ، بموجب واحدة من طريق تحميل مراكز الخدمات ، وفقاً لاسس حكمية ولو أفترضنا جديلاً أنها قد تم توزيعها علي المركز والمراكز الانتاجية وبالتالي انضمت الي عدد كبير ومتنوع من التكاليف الغير مباشرة . وهنا يظهر الخلل جلياً في حالة اتباع النظرية الاجمالية في تحميلها علي وحدات الانتاج اعتماداً علي اساس واحد لتحميل انواع متنوعة من التكاليف ، مما يحدث تشويها لتكلفة هذه البنود من جانب وتشويها لقياس تكلفة الانتاج من جانب آخر . اذن مسالة تخصيصها لوحدات الانتاج وفقاً لاسلوب التكلفة علي اساس النشاط تتم بصورة شبه مباشرة ، وعملية تحميل هذه البنود علي وحدات الانتاج تتم مباشرة بمحرك التكلفة المناسب والمحدد ، دون دمجها مع انواع اخري متنوعة من بنود التكاليف غير المباشرة ، ومن ثم تحميل هذا المزيج المتنوع علي وحدات الانتاج بموجب رقم واحد يمثل اساس التحميل ، كما هو متبع في ظل النظام التقليدي ، الامر الذي يرفع حتماً من احتمالية عدم دقة القياس لهذه البنود .

2- تكاليف القياس عالية من أهم محددات اسلوب تحديد التكلفة علي اساس النشاط ، وذلك لان

النظام المعقد بدرجة معقولة ، يحتاج الي قدر كبير من التفاصيل والعمليات الحسابية من أجل

التوصل الي تكلفة المنتج ، ومن جهة أخرى فان تطبيقه يمكن ان يقابل ، بتحدي كبير من قبل الادارة ، بحجة ان تكاليف قياسه تفوق منافعه ¹.

يري الباحث انه في ظل تكنولوجيا المعلومات المعاصرة ، التي وفرت منتجات كثيرة وبكثافة ، تدنت بموجبها الاسعار من جانب الامكانيات المادية للنظام ، وكذلك من جانب الامكانيات البشرية ، لاتوجد مشكلة ارتفاع تكاليف بصورة كبيرة تحول دون تطبيق النظام ، حيث ان تكاليف التدريب علي البرامج ، قد أصبحت واحدة من ضمن الخدمات التي تقدمها الشركات مجاناً في سبيل تسويق منتجاتها الرقمية ، كما يمكن الاستفادة من الكوادر البشرية ، التي تعمل اصلا في مجال نظام معلومات التكاليف ، كما ان التطبيق لو كان يدوياً الشيء الذي لا يحبذه الباحث فان تكاليف التطبيق لا تزيد كثيرا عن تكاليف تطبيق النظام القائم . ويشير الي ان قرار التطبيق اصلا يخضع لدراسة اقتصادية ، مما يجعل المسألة ليست موضوع جدل . كما يري ايضا بان النظام يمكن تنفيذة علي برنامج اكسل وتفوق فاعليته مما لو كان يعمل يدوياً .

3- تعتبر المعلومات الناتجة عن النظام معلومات داخلية ، تعتمد علي تقديرات لاعمال متوقع حدوثها بين أنشطة المنشأة ، لذلك يجب ان تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عن الاستعانة بها في مجال المعلومات الاستراتيجية المستقبلية .

يري الباحث ان كون معلومات النظام معلومات داخلية ، هذه هي طبيعة معلومات نظم التكاليف ، بغض النظر عن نوعها ، وكل اهدافها تقع تحت العمل علي مساعدة الادارة في عملية اتخاذ القرارات ، اما اعتماد النظام علي تقديرات لاعمال متوقع حدوثها بين أنشطة المنشأة ، هذا القول غير واضح ، اذا كان المقصود به فلسفة النظام القائمة علي الأنشطة ، فانها أنشطة حقيقية ماخوذة من خرائط تدفق الاعمال ، كما ان الغرض منها لا يعدو كونها أوعية وسيطة للتكلفة ، شأنها في ذلك شان مراكز التكلفة في النظام التقليدي ، الية لحصص وتجميع التكاليف غير المباشرة تمهيداً لتحميلها علي اغراض التكلفة ، كما يري انه لا داعي للحذر طالما ثبتت صحة و دقة القياس وفقاً لاسلوب تحديد التكلفة وفقاً للنشاط.

¹ ري اتش جاريسون ، أريك نورين ، مرجع سابق ، ص ص 238-239

4-أوضحت الدراسات حتي الان ، ان مشاهدات علمية قليلة اثبتت ان محاسبة التكلفة علي اساس النشاط ، تساعد علي تدعيم وتحسين موقف الربحية ، هذا ولازالت محاولات تطبيق النظام في مجال تحديد التكلفة واتخاذ القرارات ، لم تكتمل بعد .

يري الباحث ان دعم وتحسين موقف الربحية ، ياتي من خلال القرارات الادارية الرشيدة ، وليس الاسلوب التكلفة الذي يوفر المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات . وللادارة الحرية في اتخاذ القرارات متجاوزة الاسس الموضوعية التي تقوم عليها قياسات انظمة التكاليف سواء كان ذلك في قياسها لتكاليف الانتاج او قياسات خيارات القرارات التخطيطية او التنظيمية او الاستراتيجية . المهم في الامر هو مدي صحة ودقة المعلومات ، كما يشير الباحث الي فرص تخفيض التكاليف التي يوفرها النظام ، من خلال تحليل الانشطة وابرار الانشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة ، لتعمل الادارة حسب الحال الي اعادة هيكلة الانشطة بحذف بعض الانشطة التي لا تضيف قيمة ، دعم بعض الانشطة الهامة المضافة للقيمة . ويعتبر ذلك دعما لموقف الربحية في حد ذاته .

5-تعقد إجراءات وصعوبة الوصول الي المعلومات والحاجة الي اقناع المديرين بمنافع استخدام هذا النظام مع بطء الاستجابة بين المديرين والعاملين ، كما ان تحديد أنشطة المنظمة بدقة ووضوح يعتبر من اهم التحديات التي تواجه اسلوب التكلفة علي اساس النشاط .

يري الباحث انه لا توجد صعوبة في الوصول الي المعلومات التي ينتجها نظام تحديد التكلفة علي اساس النشاط ، اما اذا كان المقصود البيانات ، فانها شأنها كشان اي بيانات اخري ، تجري عليها عمليات معالجة معينة لانتاج المخرجات والتي تمثل المعلومات التي يحتاجها المديرين واللائمة لدعم عملية إتخاذ القرار . أما الحاجة لإقناع المديرين باهمية اسلوب تحديد التكلفة علي اساس النشاط ، مسألة هامة وملحة ، وتتم من خلال بذل الجهود التوضيحية الرامية لذلك ، ومن خلال دراسات الجدوي للنظام . اما فيما يتعلق بالعاملين فان مقاومة التغيير شي يحدث مع اي جديد يفرز اي درجة من التغيير وهناك اساليب ادارية معينة تستخدم لتجنب ذلك . يتفق الباحث مع التحدي المتعلق بعملية تحديد الانشطة بدقة ووضوح ، ويتوقف الامر علي بذل العناية المهنية

المطلوبة في تحديد الأنشطة ، باتباع كافة الارشادات الخاصة بعملية تحديد الأنشطة ، مثل التعرف عليها من الخرائط التنظيمية لتدفقها ، او عن طريق المقابلات الشخصية ، الملاحظة ، وغيرها من أدوات البحث. علما بان مراحل تطبيق النظام ، متضمنة كافة الخطوات اللازمة للتطبيق ، بما فيها متابعة التطبيق .

6- إن استبعاد بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحميل ، مثل أنشطة التسويق والاعلانات والبحوث والتطوير وهندسة الانتاج وخدمة ضمان المنتجات بعد البيع ، وغيرها ، تتسبب في تكاليف مرتبطة بالمنتج ويمكن تعديل التحليل ليمح بتتبع تكلفة هذه الأنشطة وهو أمر ميسور اذا ماتوفرت بيانات التكاليف والنشاط .¹

يري الباحث ان ماورد يعد نقطة في صالح اسلوب تحديد التكلفة علي اساس النشاط ، وليس في ضده حيث يثبت امكانية الاسلوب في تتبع وتجميع التكاليف الخاصة بمنتج معين او منتجات معينة ، ثم تحميل تكاليفها للمنتج او المنتجات المعنية ، دون غيرها . ويشير الي خطوة ما اذا تم تحميل مثل هذه التكاليف المتعلقة بمنتجات معينة علي منتجات اخري لا تتعلق بها وخاصة اذا كانت تلك المنتجات مطلوبة لعميل معين ، لوجود خلل في قياس تكاليفها تنتج عنه حتماً خسارة ناجمة من عدم تحميلها بنصيبها من بنود التكاليف اعلاه .

7- قد لا يتم استغلال الطاقة المتاحة باحد الأنشطة في ذات الوقت الذي يتعين فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط ، ويمكن التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعد تحميلها علي المنتجات (سلع/خدمات) وادراجها كمصروف او عب عام . الا ان هذه المعالجة تعتبر تطبيق لنظام التكلفة الكلية المعدلة مما يعني الخروج عن فلسفة نظام تكاليف الأنشطة . والتي تحمل المنتجات بكل التكاليف بما فيها التكاليف غير المباشرة ، وعلي ذلك فانه يمكن تخصيص التكاليف المتغيرة للنشاط علي الاساس الفعلي ، اما التكاليف الثابتة فانها تخصص علي اساس تقديري طبقا للطاقة المتاحة بكل قسم او خط انتاج بغض النظر عن الاستخدام الفعلي .

¹ د.ليلي عبد الحميد لطفي ، مرجع سابق ، ص ص 25-26

8- مشكلة ملاءمة بيانات محاسبة تكاليف الانشطة لخدمة القرارات ، نظراً لان المدي الزمني الذي تغطيه محاسبة تكاليف الانشطة يمتد ليغطي الاجل الطويل ، لذلك يتطلب الامر ان تكون البيانات التي يعتمد عليها كمدخلات وان ينتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات الملاءمة لقراراتها في ظل مدخل المحاسبة بتكاليف الانشطة ، مما يستدعي البيانات التي نوعية ومدي القرار سواء من البيانات التقليدية ام بيانات محاسبة النشاط .¹

9- ان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يركز علي القرارات الاستراتيجية في الامد الطويل ، بينما تحتاج الشركات ايضا الي اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الامد القصير الاجل .

يري الباحث ان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يعمل لانتاج معلومات تساعد الادارة علي اتخاذ مختلف القرارات بغض النظر عن أمدها الزمني ، وبالنسبة للمعلومات التي ينتجها وتفيد القرارات في الاجل القصير فانه يمكنه انتاج كل المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات المفاضلة مثل التوقف او الاستمرار في انتاج منتج معين وغيره وبفاعلية اكبر ، وذلك بالنظر لدقة قياس تكاليف الخيارات . ويتباع اسلوب هامش المساهمة المعروف .

10- تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، يتعارض مع بعض المبادي المحاسبية كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ المقابلة . وبالتالي يجب علي اي شركة تطبق نظام التكلفة علي اساس النشاط ان تصمم نظامين الاول للاستخدام الداخلي والآخر للاستخدام الخارجي (تقارير مالية) هذا مكلف جداً .

يري الباحث ان مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ المقابلة تغلب استخدامها في نطاق المحاسبة المالية ، وان اصل المشكلة هو تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وبموجب اسلوب التكلفة علي اساس النشاط حمل وفقاً للالية مؤسسة علي مبدأ الاثر/ السبب . اما بالنسبة لتصميم نظام تكاليف مندمج مع نظام المحاسبة المالية ، لا يوجد اي قيد محاسبي يمنع ذلك ، وعملية الدمج من عدمها تتوقف علي تقرير الادارة .

¹ د.رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص ص 74-75

كما يرى اخر ان الإنتقادات الموجهة إلي اسلوب محاسبة تكلفة الأنشطة¹:

- 1- إن اسلوب محاسبة تكاليف ما هو إلا تطوير لأسلوب التكاليف المتعاون عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع اجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة .
- 2- إن أهم انتقاد لهذا الأسلوب هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب الإستفادة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسب
- 3- مشاكل تتعلق بأسلوب التكلفة على أساس النشاط ، التكاليف المرتفعة لإجراء المقابلات الخاصة بنموذج التكلفة على أساس النشاط .
- 4- ذاتية عملية تخصيص الوقت .
- 5- صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد (مثل إضافة أنشطة جديدة ، وزيادة تنوع الأوامر ، القنوات ، والعملاء)²

يرى الباحث على الرغم من الإنتقادات والصعوبات الموجه لنظام التكاليف المبني على الانشطة فإن ذلك لا يقلل من اهمية استخدام هذا الأسلوب خاصة في بيئة التصنيع الحديثة وزيادة نسبة التكاليف التكنولوجية وانخفاض نسبة تكلفة العمل الأولى وزيادة حدة للمنافسة التي تواجهها الشركات محلياً وخارجياً مما يقتضي أن تقوم الشركات بدراسة هياكل ونظم التكاليف لتلائم مع هذه الظروف الحديثة مما يمكنها من تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها بدقة مما يترتب عليه تحديد الاسعار بواقعية بدقة ما يترتب تمكن هذه المنشآت من الإستمرار والنمو .

كما يرى الباحث إن مدخل نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم أساساً على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المنظمة مع محاولة ربط تلك الأنشطة بمسبباتها ، و هذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات و العلاقات المتبادلة داخل المنظمة ، مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة ، و يسمح باتخاذ قرار استراتيجي افضل ، ويسمح باعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة و مستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد .

¹ المرجع السابق ، ص 689

² أ.د على مجدى سعد الغورى ، التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ،جديدة لزيادة دقة تكلفة المنتج ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ،جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 2008م ،ص 1.

كما يرى الباحث أن على نظام التكاليف مجارة التطور المتسارع والمستمر في البيئة الصناعية الحالية حتى لا يتاخر عنها ، ويتم ذلك بإتباع الأساليب العلمية والحديثة للتكاليف والتطوير منها ، وان الأساليب الحديثة جاءت لحل مشكلة معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تعتبر أهم واكبر المشاكل في التكاليف - وتحميلها بالشكل الصحيح والعادل على المنتجات ، وتوفير معلومات أكثر دقة وتفصيلا عن هذه التكاليف بحيث تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية الصحيحة فيما يتعلق بتلك المنتجات ، ويعتبر أسلوب التكلفة وفقا للنشاط أهم هذه الأساليب وأفضلها لما له من مميزات سبق ذكرها .