

## تمهيد

إن ظهور ما يسمى بحاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية، كان نتيجة للضرورة التي فرضت على المؤسسات الصناعية و التجارية و الخدمية، في ظل تعدد و تنوع عناصر التكاليف و التطور الذي شهده عالم الأعمال. حيث تكمن أهميتها في جمع ، تحليل و عرض البيانات المتعلقة بالتكلفة، بهدف الرقابة عليها و مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.

ففي نهاية ثمانينات القرن الماضي، عرف العالم تطورا ملحوظا في نظام التكاليف، من خلال ما عرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة\* (ABC)، كبديل عن الأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف و الذي يركز على تقسيم المؤسسة إلى أنشطة.

و بناءا على ما سبق قمنا من خلال هذا الفصل، بدراسة هذا النظام(نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من عدة جوانب، حيث تم تقسيمه إلى أربعة (04)مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)
- المبحث الثاني:مزايا وعيوب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- المبحث الثالث:مجالات استعمالنظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)
- المبحث الرابع:الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)

\* ABC : Activity based cost

## المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

بما أن دراستنا تناولت نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، فسنعرض في هذا المبحث ما يلي:

- مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- نشأة ومراحل تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- أهمية نظام معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

### المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

لقد ذكرت العديد من التعاريف بالنسبة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، في العديد من الكتب و العلمية ، و الابحاث العلمية يمكن عرض بعض التعاريف و منها كما يلي :

**التعريف 01:** نظام ABC هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة، لكل نشاط من أنشطة الشركة في مركز التكلفة، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة، بموجب معدلات التحميل، التي تحدد بموجب المسببات المبنية على العلاقة السببية<sup>1</sup>.

**التعريف 02:** تعريف (Raffich): ABC هو نظام يجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي و التشغيلي و الذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة و صلتها بتكاليف الإنتاج.

**التعريف 03:** تعريف (P.Mevellie): محاسبة الأنشطة تعني أن نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات، أكثر منه نظام لحساب التكاليف، يمكن أن يستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة و للتحكم في قياس الأداء<sup>2</sup>.

**التعريف 04:** هو الإجراءات المستندة إلى تحليل التكلفة القائم على النشاط و التي تهدف إلى تغيير الطلب على الأنشطة لتحقيق الربحية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> شرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية المؤسسة، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008، ص 24 .  
<sup>2</sup> إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص ص 98 - 99.

<sup>3</sup> نائل عدس ، نضال خلف، محاسبة التكاليف ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 27 .

**التعريف 05:** عرفه BLOCHER: بأنه المنهج الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة، بناءً على الأنشطة التي تساهم في إنجاز هدف التكلفة، و يرى أن منتجات الوحدة الاقتصادية، هي نتيجة الأنشطة التي تستهلك موارد، و أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوضح العلاقة المباشرة بين الموارد<sup>1</sup>.

**التعريف 06:** هو نظام محاسبي و إداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق و موضوعي، بغرض زيادة فعالية هذا النظام، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء الخدمات أو المنتجات، و حساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حدى. و من ثم ربطها بالمنتجات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق و موضوعي<sup>2</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC هو نظام محاسبي حديث، يركز على الأنشطة من الدرجة الأولى، و يقوم بتخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق، يسمح بتحميل كل نشاط حصته من كل عنصر من عناصر التكاليف، من خلال معرفة طبيعة العلاقة التي تربط بين التكلفة و النشاط و الذي يعرف بمسبب التكلفة.

### المطلب الثاني : نشأة و مراحل تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

#### أولاً: نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة، نتيجة الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية في تخصيص التكاليف غير مباشرة، و الحاجة الماسة إلى نظام محاسبي، يغطي تلك الثغرات و يحسن نوعية المعلومة.

اذ بدأت فكرة نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في عام 1925، ثم ظهرت تحت مسمى نظام تكاليف المعاملات أو الإجراءات للكاتب دراكر عام 1955، إلى أن كان الاستخدام الأول لمصطلح تكاليف الأنشطة فقط في عام 1971 عن طريق كاتب يدعى ستابس<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>Stephanie Edwards, *Activity Based Costing*, topic Gateway Series No.1, Novembre 2008, p.03.

<sup>2</sup>محمد خطيب نمر وآخرون، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013، ص 74.

<sup>3</sup>ميروك محمد نصيرات، محاسبة المقاولات التشييد و البناء و عقود الإنشاءات، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2006، ص 133.

اذ تعتبر دراسة Staubus سنة 1971 أول دراسة أكاديمية تناولت نظام ABC، حيث قام بدراسة أهم النقاط الأساسية التي يقوم عليها النظام في كتابه سنة 1971.

أما البداية الحقيقية لنظام ABC كانت في منتصف ثمانينات القرن الماضي، في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل Kaplan Cooper ,Robert's Robin، حيث تم وصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة، إلى المنتجات و الخدمات بمصطلح التخصيص Allocation.

والظهور الفعلي للنظام كان في سنة 1987، بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة، التابعة لجامعة هارفارد بعنوان "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات " للكاتبين Kaplan و Cooper، من هنا كان ظهور نظام ABC بعد الانتقادات القوية التي واجهت المحاسبة التحليلية التقليدية<sup>1</sup>.

### ثانياً: أسباب نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن حصر هذه الأسباب في مجموعتين:

#### 1. تغير بيئة الأعمال الصناعية و الإدارية

بدأت في منتصف القرن العشرين تغيرات جذرية في بيئة الأعمال الصناعية و الإدارية و الخدمية ، نتيجة التطورات المتلاحقة في مجال المعالجة الآلية في الصناعة و الإدارة، و ظهور ما يسمى بنظم المعلومات، مما نجم عنه تطورات متسارعة في الأنظمة الإنتاجية باتجاه أوسع لاستخدام للتكنولوجيا الحديثة ، و التي تتمثل في ظاهرة الآلية، و استخدام الإنسان الآلي، و ذلك أدى إلى ظهور ما يسمى بنظم التصنيع المتقدمة التي تتصف بالمرونة في النتاج، بحيث يمكن عن طريق إعداد و تجهيز الآلات ، إنتاج مجموعة مختلفة من المنتجات، بينما تتصف نظم التصنيع التقليدية بالثبات، و إنتاج منتج واحد او مجموعة صغيرة من المنتجات المتجانسة.

#### 2. زيادة حدة المنافسة

زيادة المنافسة في السوقين المحلي و العالمي، الأمر الذي يتطلب من الإدارة ضرورة التركيز على ضرورة تخفيض التكلفة، و إتباع سياسة إنتاجية مرنة تقوم على تعدد المنتجات و إدخال منتجات جديدة و متطورة

<sup>1</sup>قدوري هدى سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABC/ABM/ABB)، مداخلة في الملتقى الدولي حول مراقبة التسيير لحكومة المؤسسات و تفعيل الإبداع يوم 25/24/2017، جامعة البليدة 02، ص.03.

باستمرار، وذلك بسبب قصر العمر الإنتاجي للمنتج، وكذلك البحث عن أسواق جديدة عبر التوسع الجغرافي و الوظيفي.

و لقد أدى هذا التوجه إلى جعل الأنشطة الإدارية أكثر تعقيدا، فتعددت أقسام المنظمة و فروعها، و ظهرت ضرورة استحداث أدوات رقابية جديدة تقوم على اللامركزية في الإدارة، و التقويم السليم لأداء المشرفين في الأقسام و الفروع المختلفة، كذلك ضرورة التسعير الداخلي الدقيق للتعاملات بين الأقسام و الفروع المختلفة في المنظمة الواحدة.

كما يوفر نظام التكاليف حسب الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة و تتصف بالموضوعية، تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و أنشطته المختلفة مثل قرارات التسعير، و قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، و إعادة تصميم المنتج النهائي، كما يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة مثل<sup>1</sup> :

\* إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية.

\* إدخال إجراء تعديل في تصميم المنتجات.

\* إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

### ثالثا: مراحل تطور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

لقد مر تكوين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC بثلاث مراحل و هي:

المرحلة الأولى : مرحلة إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي و المالي، و هدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

1. اكتشاف و استبعاد الأنشطة التي لا تصيف قيمة لهذه السلسلة.

<sup>1</sup> حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، (رسالة ماجستير)، جامعة غزة، 2007، ص.59.

2. تحسين و تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة و سرعة الإستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: مرحلة محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

1. تحديد مسببات التكلفة و ارتباطها بالأنشطة.

2. تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: مرحلة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

و يقوم هذا النشاط على تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى المستويات متعددة، مستوى الوحدة و الدفعة و المنتج و المنشأ، و من ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية متناسبة مع عناصر التكلفة، و بالتالي يتم تجنب النتائج المذلة التي كان سببها النظام التقليدي.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: أهمية نظام معلومات طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC**

**أولاً: أهمية نظام معلومات التكاليف المبني على الأنشطة ABC**

تعود أهمية نظام معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC إلى:

- 1- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لإنجازها، و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- 2- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة و تتصف بالموضوعية، تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق و التوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

<sup>1</sup> حسام الدين بشير الزظمة، مرجع سابق، ص.60.

3- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين ، نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

\* إدخال تحسينات على العملة الإنتاجية.

✓ إجراء تعديل في تصميم منتج.

✓ إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

✓ تغيير نسبة التشكيل البيعي.

4- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.<sup>1</sup>

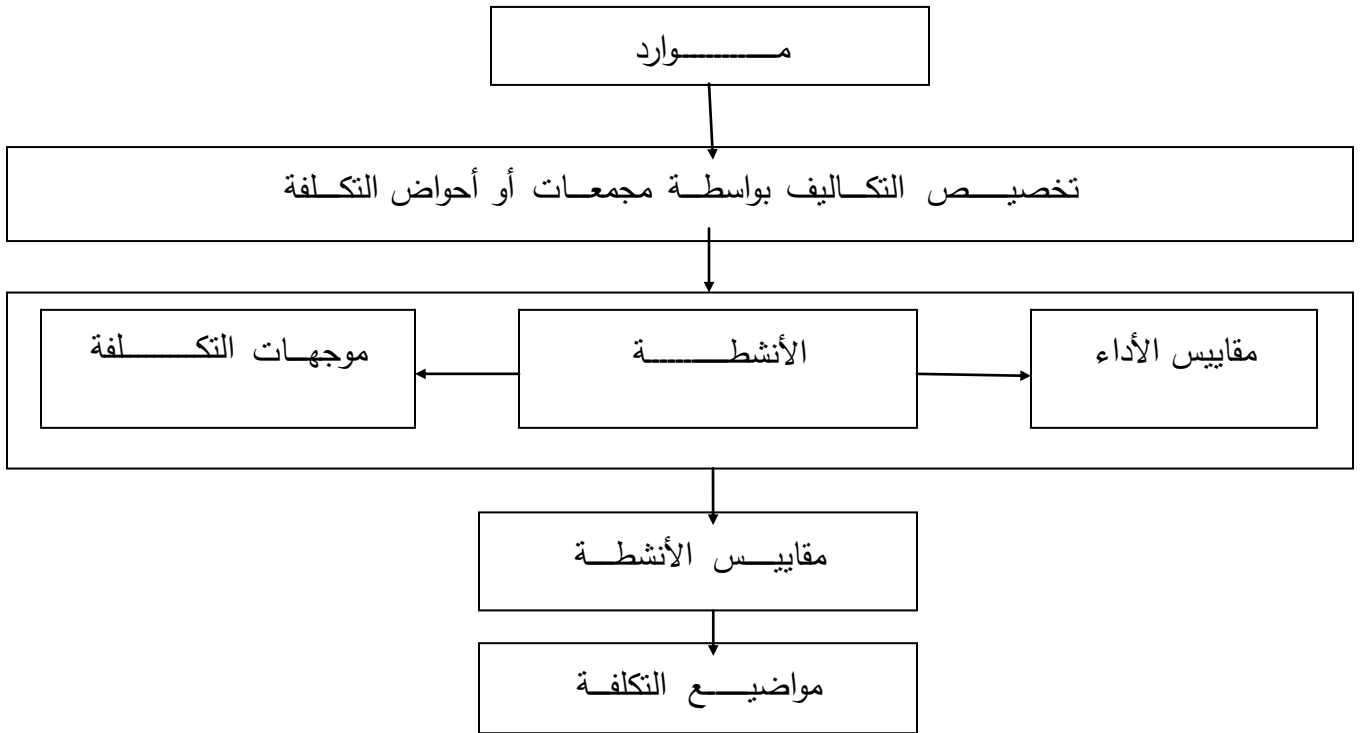
ثانياً: نظام معلومات طريقة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

انطلاقاً من التعريف الذي أعطاه كل من Raffich و كذلك P.Mevellie، يتضح لنا نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يعد نظام محاسبي فحسب، بل يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية يهدف إلى تسهيل عملية تسيير المؤسسة بالتحكم في أنشطتها و عملياتها، و يعود ذلك أساساً لطبيعة المعلومات التي يوفرها نموذج هذا النظام، و الموضح في الشكل التالي:<sup>2</sup>

الشكل رقم (01-01): نموذج نظام معلومات طريقة ABC

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص.24.

<sup>2</sup>إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، مرجع سابق، ص.101.



المصدر: إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص. 101.



## المبحث الثاني: مبادئ، مزايا، عيوب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

سنعرض في هذا المبحث أهم النقاط التالية:

- مبادئ نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- عيوب و الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

## المطلب الأول: مبادئ نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

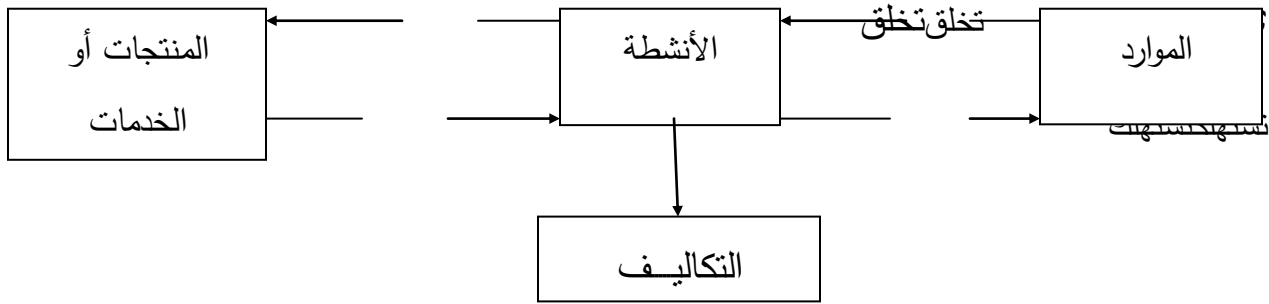
يرتكز نظام التكاليف على المبني على الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء الغير مباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة و هي كالاتي:

- ❖ المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة غير مستقرة بسبب تطورات التكنولوجيا و التنظيمية و التنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.
- ❖ عملية تقييم المنتجات مسبقا بما فيها ( تمويل، تصميم، تطوير )، و بعد ذلك التوزيع المراقبة خدمات ما بعد البيع تمثل أهمية متزايدة و يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- ❖ حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين النشاطات تستهلك الموارد و المنتجات تستهلك النشاطات
- ❖ أن حساب تكلفة كل منتج على حدى أصبح غير ذي جدوى.
- ❖ اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى هي:
  1. حسب العملاء (بيع بالتجزئة هل يحقق مردودية مثل ما تم البيع بالجملة) .
  2. حسب الحصص (بيع الحصص بكميات قليلة هل يحقق مردودية كما لو بعنا بكميات مرتفعة)<sup>1</sup>.

تترجم هذه المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام في الشكل التالي:

<sup>1</sup>سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص. 95.

## الشكل رقم (01-02): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على الأنشطة (ABC)



المصدر: أمين بن السعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 03، 2010، ص 96.

## المطلب الثاني: مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يعمل نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، و من خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام نذكر منها<sup>1</sup>:

✓ استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة أو (معدلات التحميل) بعضها مرتبط بحجم المنتج و بعضها الآخر لا يرتبط به.

✓ يزيد عدد مسببات التكلفة بكثير عما هو مستخدم في النظم التقليدية ، مما يساهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج.

✓ يوفر نظام ABC معلومة هامة حول أنشطة المنظمة و تكاليفها، تساعد الأنظمة الإدارية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض الأنشطة، و تبسيط و تنميط الأداء في بعضها البعض<sup>2</sup>.

✓ إن قياس التكلفة على أساس النشاط، يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة ، و يتحقق خفض التكلفة من خلال الآليات التالية:

\* تخفيض الزمن و الجهد.

<sup>1</sup> عضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير و الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 29.

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص 71.

- \* استبعاد الأنشطة الغير ضرورية.
  - \* اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
  - \* مشاركة الأنشطة.
  - \* إعادة توزيع الموارد الغير مستخدمة.
  - ✓ إن قياس تكلفة التكلفة على أساس النشاط يساعد على ترشيد إدارة التكلفة و ربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج أو توجهات مختلفة للربحية،أضف إلى ذلك أن هذا القياس يساعد على إمكانية و دقة و قياس الإدارة لأداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة للمخرجات.<sup>1</sup>
  - ✓ التحديد الدقيق للتكاليف المنتجات يؤدي إلى قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل،للتوصل إلى الربح المنشود.
  - ✓ التحسن في رقابة التكاليف غير مباشرة،معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير مباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف و بالتالي إخضاعها إلى رقابة فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.<sup>2</sup>
  - ✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الانشطة للإدارة،وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط .
  - ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف و من ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
  - ✓ يوفر بيانات كبيرة تتمثل في الميزة التنافسية.
  - ✓ يدعم العديد من المداخل الإدارية الحديثة للتحسين و التطوير.<sup>3</sup>
- و الشكل التالي يلخص أهم مزايا و فوائد استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة<sup>4</sup>:

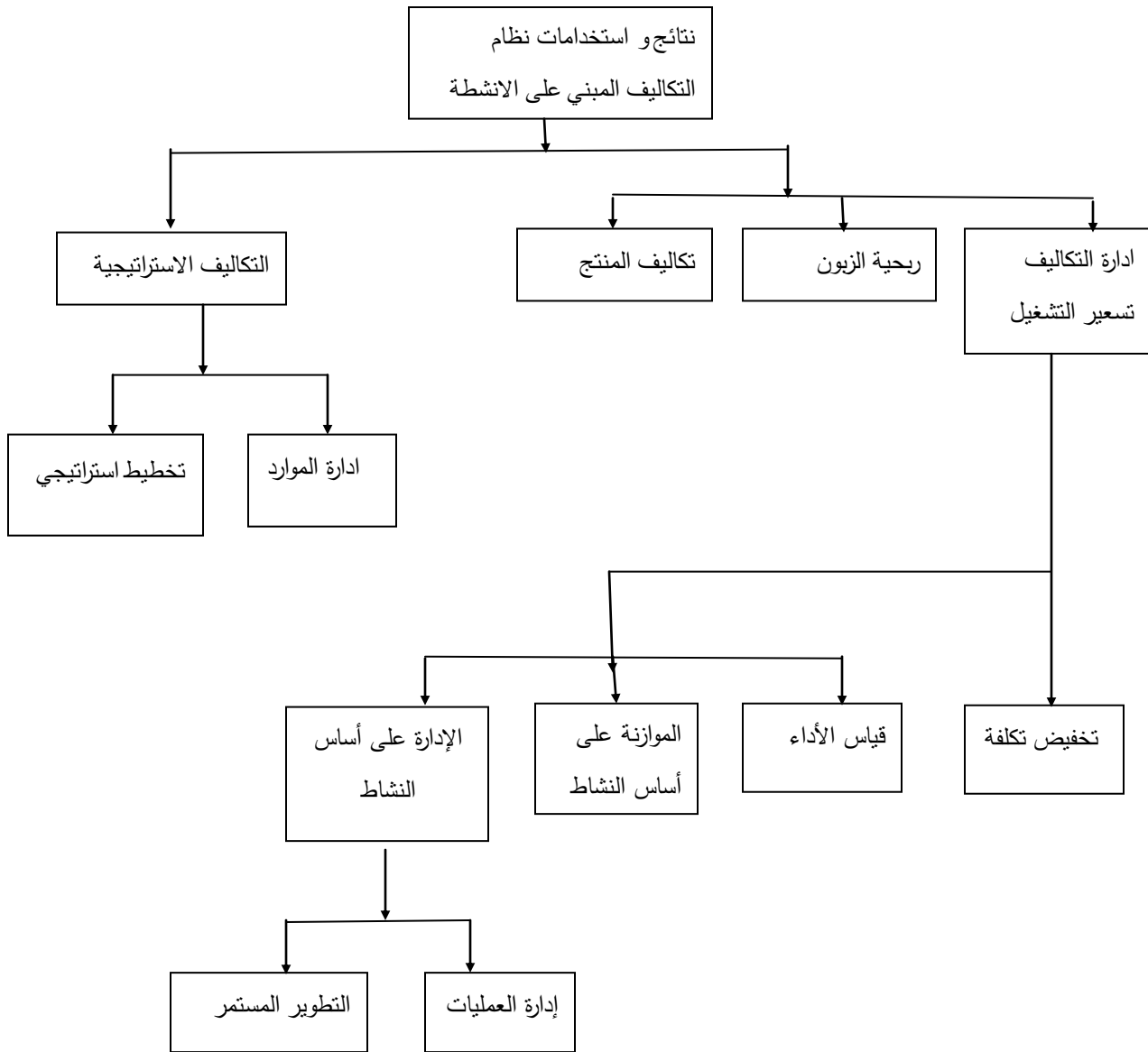
<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان و آخرون، أنظمة محاسبة التكاليف تكاليف المراحل و الأوامر و العقود طويلة الأجل لتكاليف الصناعية الغير مباشرة قياس التكاليف على أساس النشاط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص. 323.

<sup>2</sup> أحمد ظاهر و آخرون، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريد، الطبعة الثانية ، القاهرة، مصر ، 2016، ص. 21.

<sup>3</sup> محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص. 34.

<sup>4</sup> عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي التطبيق و نموذج مقترح للقياس ، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص. 51.

الشكل رقم (01-03): أهم مزايا و فوائد استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عمر محمد هديب، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي التطبيق و نموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص51.

### المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف النشاطي التي جعلت منه مصدر توفير المعلومات التي تتصف بالدقة و التي تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها و تخطيط و رقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة لهذا النظام و تتمثل في:

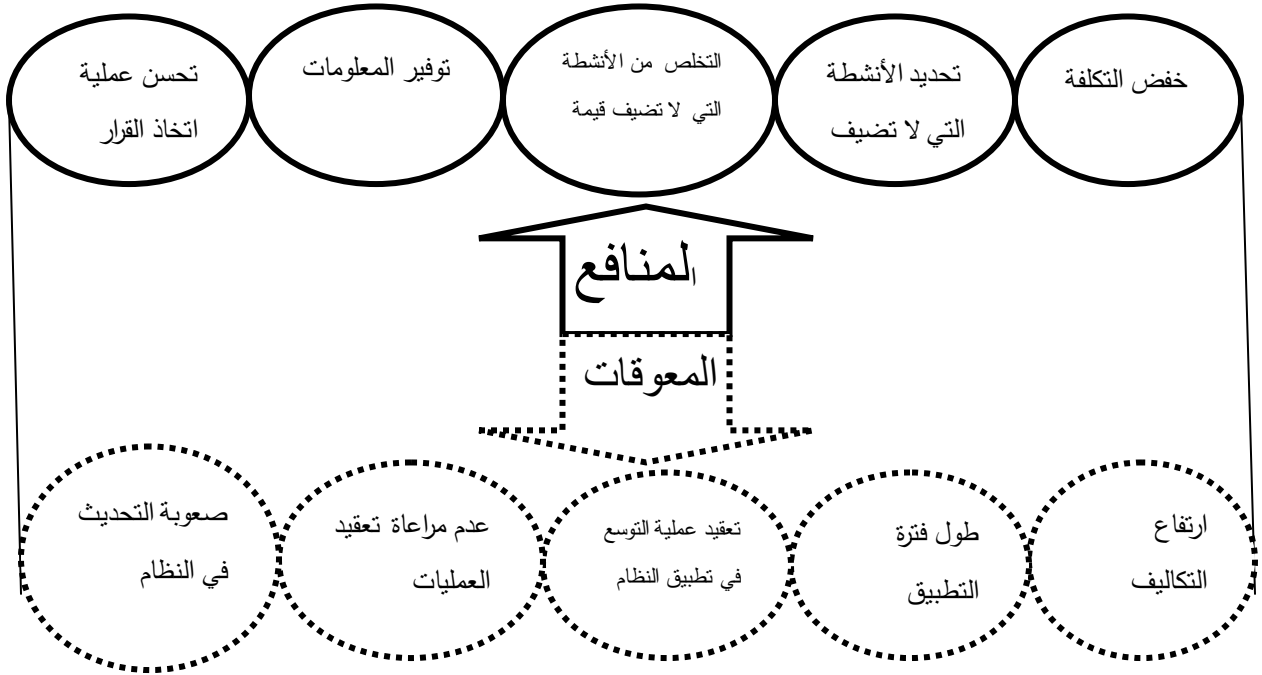
- ✓ إن نظام محاسبة تكاليف النشاط ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها ، و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة على علاقة السبب.
- ✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة،و ذلك ليس بالأمر السهل و من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية لها.
- ✓ أن تطبيق نظام التكاليف النشاط يتطلب تكلفة مرتفعة و جهد كبيرا ، و هذا ما يجعل العديد من المنشآت تتردد في استخدامه<sup>1</sup>.
- ✓ أن استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير مباشرة،فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير مباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة، نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات، نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير مباشرة،كإهلاك المباني المصنع،أو التأمين على مباني المصنع،أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع و ما شابه<sup>2</sup>.
- ✓ صعوبة تطبيق النظام و اختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب خبرات خارجية متخصصة، و إعادة تدريب الموارد البشرية و كذلك ارتفاع تكلفة تطبيق النظام، مما يتطلب الموازنة بين التكلفة و المنافع.
- ✓ تعقد الإجراءات و صعوبة الوصول إلى المعلومات ، و الحاجة إلى إقناع الإدارة بأهمية و منافع النظام مع الاستجابة من المديرين العاملين، كما أن تحديد أنشطة المؤسسة بدقة و وضوح يعتبر من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام.
- ✓ يركز نظام التكاليف المبني على الأنشطة على القرارات الإستراتيجية في الأجل الطويل، بينما تحتاج المؤسسة إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التخطيط في الأجل القصير.
- ✓ أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة و الحذر و مبدأ القابلية للتحقق و بالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة أن تحتفظ بالنظامين الأول للاستخدام الداخلي و الثاني للاستخدام الخارجي(تقارير مالية) و هذا مكلف جدا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور و آخرون،مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة،الدار الجامعية،الإسكندرية،2007،ص.347.

<sup>2</sup> أحمد ظاهر وآخرون،مرجع سابق، ص. 212.

<sup>3</sup> طلعت ممدوح بارود،مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية في قطاع غزة،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة،2007،ص.124.

## الشكل رقم (04-01): يوضح مزايا و عيوب المرافقة لتطبيق مدخل Abc



المصدر: جلييلة عيدان حليحل و آخرون، مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) و إمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي القار، المجلد 09، العدد 04، كانون الأول 2014، ص. 06.

## المبحث الثالث: مجالات إستعمال، أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

سنطرق في المبحث إلى النقاط التالية:

- مجالات استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) و النظم التقليدية

## المطلب الأول: مجالات إستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يلعب نظام (ABC) دورا هاما و رئيسيا في العديد من المجالات نذكر منها:

- ❖ **تخصيص التكاليف:** نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة و الاثمنة بشكل كبير في العملية الإنتاجية او تقديم التكاليف غير مباشرة على المنتج بشكل اكثر دقة.
- ❖ **اتخاذ القرار:** يساعد هذا النظام على اتخاذ القرارات و يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ قرارات التنفيذية و الإستراتيجية بخطوط الإنتاج و مؤشرات السوق و العلاقة مع العملاء.
- ❖ **تخفيض التكلفة:** يساعد نظام ABC في امكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة.
- ❖ **تسعير المنتج او الخدمة:** يلعب نظام ABC دور رئيسي في قياس التكلفة المنتج بشكل اكثر دقة ، و من ثم تسعير المنتج او الخدمة بالسعر التنافسي.
- ❖ **تطوير الموازنة:** يساعد نظام ABC على توفير المعلومات اكثر دقة لإعداد موازنات حيث أن الموازنات تستخدم كأداة لقياس الأداء.
- ❖ **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** لذلك يساعد نظام ABC المديرين على اتخاذ قرارات افضل في مجال تصميم المنتج او الخدمة او التسعير او التسويق.
- ❖ **تحليل ربحية العميل:** يساعد نظام ABC على تحليل ربحية العميل كونه الهدف الأول بالنسبة للشركة.
- ❖ **قياس الأداء:** يوفر نظام ABC معلومات متنوعة مالية أو غير مالية تعد بمثابة قياس الأداء.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>قاسم محمد عبد الله البعاج و آخرون، التكامل بين (ABC - Jit) في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد التاسع و الثلاثون، 2014، ص.388.

و قد تم استعمال نظام ABC، في البداية في المؤسسات الإنتاجية، غير أن النتائج التي اظهرت تطبيق هذا النظام كانت حافزا قويا لتطبيقه في المؤسسات الخدمية.

### أولا: في القطاع الصناعي

من أهم العوامل التي أدت إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة هي:

- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية.
- تقلص حياة دورة المنتجات.
- تزايد أهمية التكاليف غير مباشرة في هيكل تكاليف المنتجات.
- الأثر الغير مرغوب لمفاهيم توزيع على تكاليف المنتجات.
- صعوبة تحديد سعر بيع مناسب.
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة.
- ضرورة قياس الإضافات و تكاليف سياسة الجودة.
- انتباه مسؤولي مصالح الأنشطة الداعمة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى.
- الحاجة إلى رقابة افضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

وقد تمكنت عدة مؤسسات أن تحقق عدة نتائج مرضية، و من بين الإضافات التي استطاع نظام ABC أن يقدمها لهذه المؤسسة هي:

- تخفيض تكلفة المنتجات.
- تحسين مزيج المنتج.
- تطوير العمليات.
- زيادة فعالية ادارة التكاليف.
- تطوير عملية تحسين الأداء.
- تحسين تسعير المنتج.
- تفعيل الرقابة على التكاليف.
- تحليل أكثر دقة لربحية الزبون.



- تطوير اساليب تقييم المخزون.

### ثانياً: في القطاع الخدمي

بعد النتائج التي اظهرها نظام ABC في المجال الصناعي، و خاصة فيما يتعلق بالتحكم الجيد في التكاليف و تحسين تسيير الأنشطة و العمليات<sup>1</sup>، تبنت المؤسسات في قطاع الخدمات المالية منهج المعلومات على أساس النشاط بوصفه وسيلة مفيدة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية ، وعلى الرغم من أن الكثير من المنظمات قد بدأت في تطبيق هذا المنهج فما زالت منظمات أخرى تركز على المعايير أو المقاييس الخارجية<sup>2</sup>.

غير أن في القطاع الخدمي هناك مشكلتين تجعل من تطبيق هذا النظام أمراً صعباً نسبياً هما:

- أن نسبة كبيرة من التكاليف في المؤسسات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف على مستوى الدعم العام، مما يجعل أمر تتبعها لخدمة معينة صعب التدقيق معه.
- الصعوبة الكبيرة على الحصول على البيانات في المؤسسات الخدمية، حيث أن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشمل على مهام بشرية غير متكررة و التي لا يمكن تسجيلها آلياً، عكس المؤسسة الصناعية التي تستخدم الإعلان الآلي و الوسائل المتقدمة في جمع البيانات المتعلقة بكل خطوة صناعية<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يتضمن نظام التكاليف المبني على الأنشطة عدة أهداف نوجزها فيما يلي:

- ✓ يتمثل الهدف الرئيسي و الأول لأي نظام توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما، و ذلك الشيء قد يكون منتجاً نهائياً أو وسيطاً أو وحدة تنظيمية (قسم/إدارة) أو مجموعة أنشطة<sup>4</sup>.
- ✓ توفير طريقة لتحديد سبب تحمل المنظمة للتكاليف، بدلاً من تحديد مقدار هذه التكاليف.
- ✓ صياغة أساس للرقابة على التكاليف عن طريق متابعة الأسباب الرئيسية لحدوث تلك التكاليف.

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 120، 121 .

<sup>2</sup> جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية كيف تدعك الإدارة على أساس النشاط و تدير مواردك بفعالية، ترجمة أحمد محمد زامل، مركز البحوث، الرياض، السعودية، 2003، ص 41.

<sup>3</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 122.

<sup>4</sup> جولي مابري، مرجع سابق، ص 28.

- ✓ توفير أساس لربط التكاليف بالأنشطة كوسيلة لتركيز الاهتمام على الإدارة على أساس النشاط.
- ✓ أن الهدف الأساسي هو فهم الأنشطة التي يتم القيام بها في أقسام المنظمة، وأن نكون قادرين على تقدير التكاليف المرتبطة بتنفيذ تلك الأنشطة، بعد ذلك يتم تحديد هوية تلك التكاليف وأسبابها، من أجل إنتاج عدد أكبر من المعلومات المناسبة المساعدة بشكل دقيق في دعم عملية اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) و النظم التقليدية

أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يشابه أنظمة التكاليف في أن كلاهما يقوم بتخصيص التكاليف غير مباشرة على عدة مراحل، وأن اختلاف النظامين من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى الاختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين.<sup>2</sup>

و تمر عملية تحميل التكاليف غير مباشرة بموجب المنهج التقليدي كما يلي:

- ✓ تخصيص عناصر التكاليف غير مباشرة على مراكز التكلفة الى بعض المقاييس المعتمدة في التخصيص.
- ✓ تحميل تلك المراكز على المنتجات النهائية و ذلك باستخدام بعض معدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الآلات، و هذا ما يلاحظ أن العديد من عناصر التكاليف غير مباشرة لا ترتبط بهذه الأسس، كما أن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد وحدات المنتجة فضلا عن اختلاف طبيعة التكاليف الغير مباشرة.<sup>3</sup>

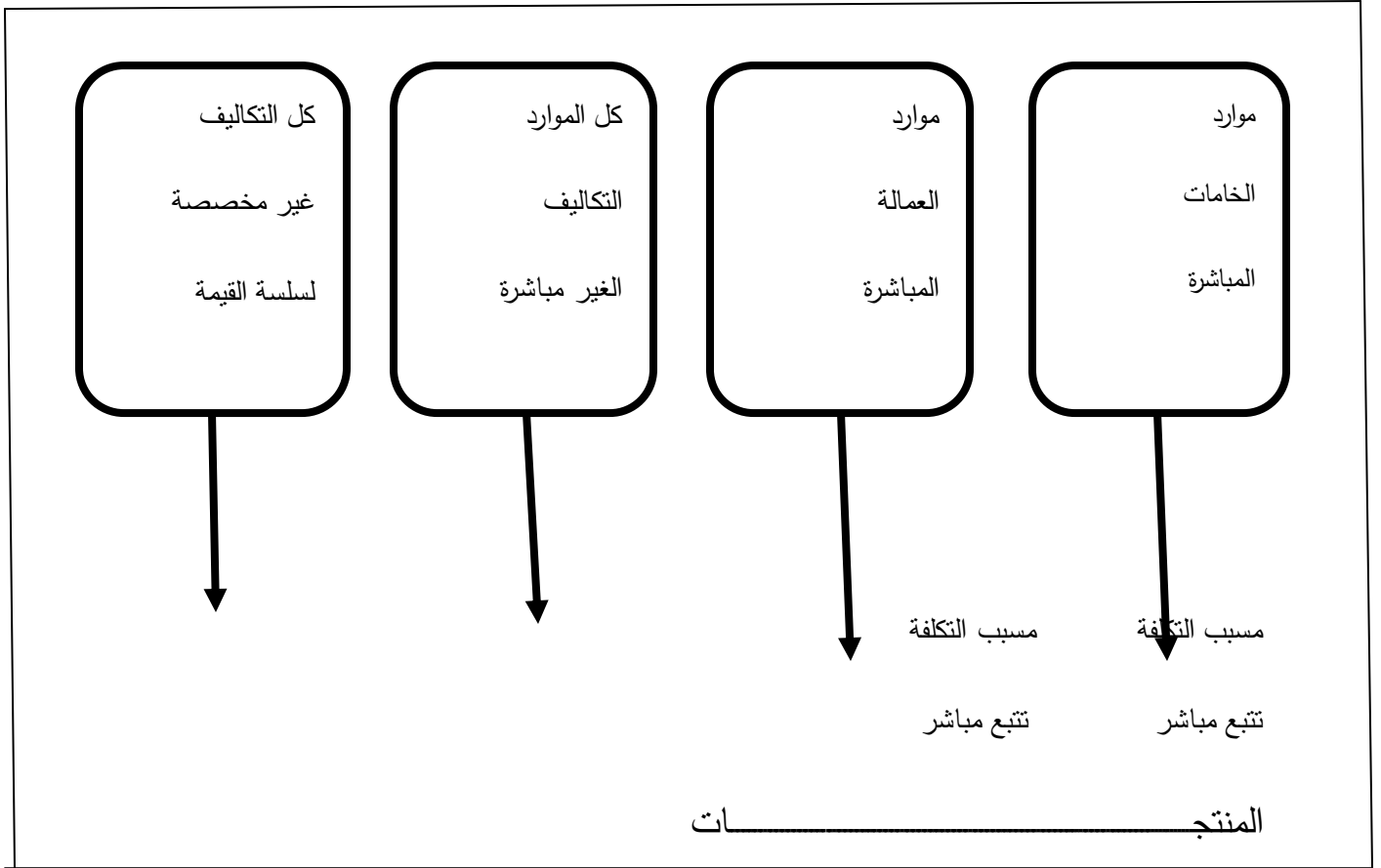
و فيما يلي مقارنة بين نظم التكاليف التقليدية و التكاليف على أساس النشاط.

<sup>1</sup> محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص. 22.

<sup>2</sup> مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير و رفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع، جامعة البليدة 02، ص. 05.

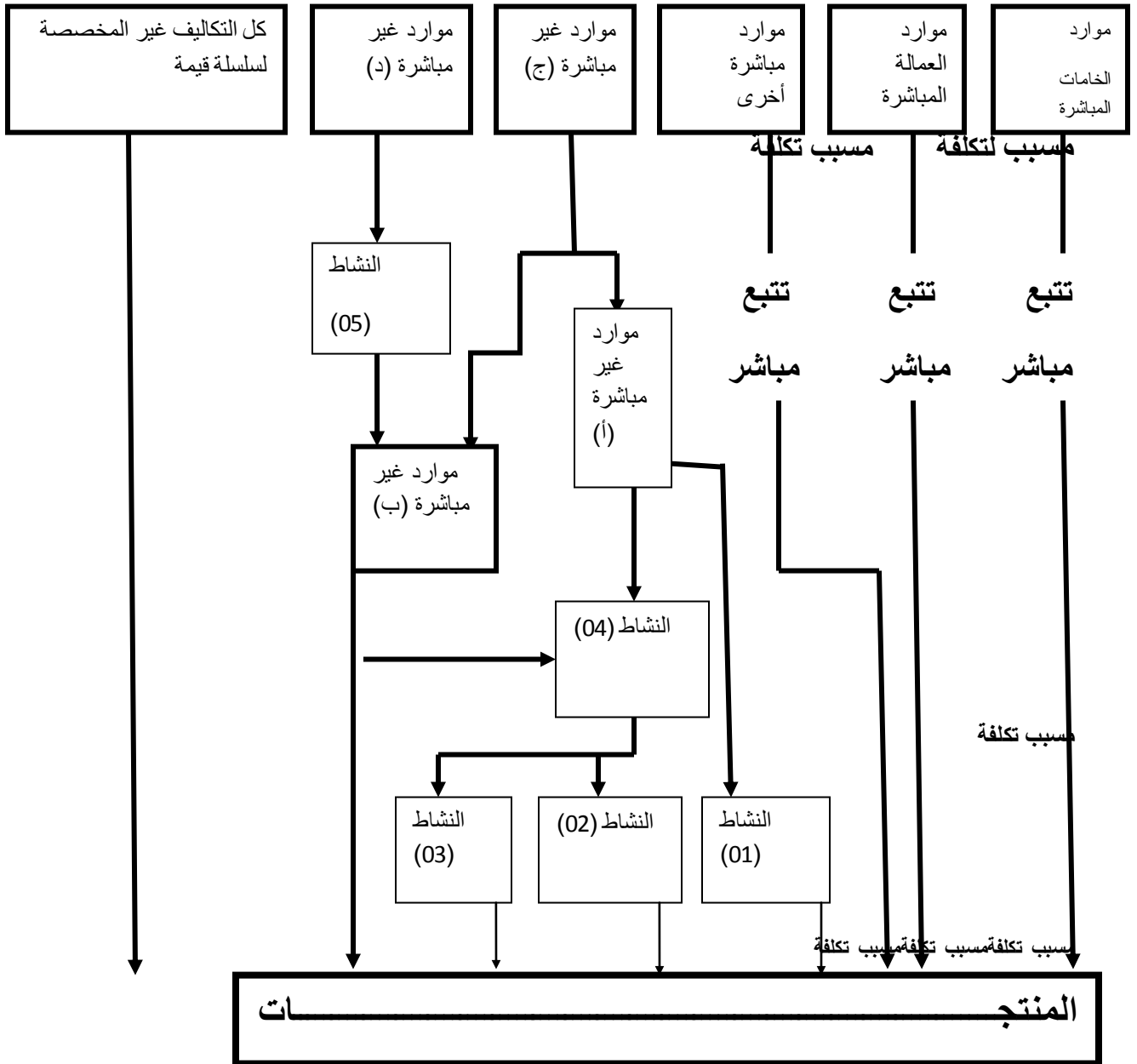
<sup>3</sup> زينب جبار يوسف و آخرون، أهمية نظام التكاليف على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 44، 2014، ص. 04.

الشكل رقم (01-05): النظام التكاليفي التقليدي



المصدر: بناء على القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص. 40.

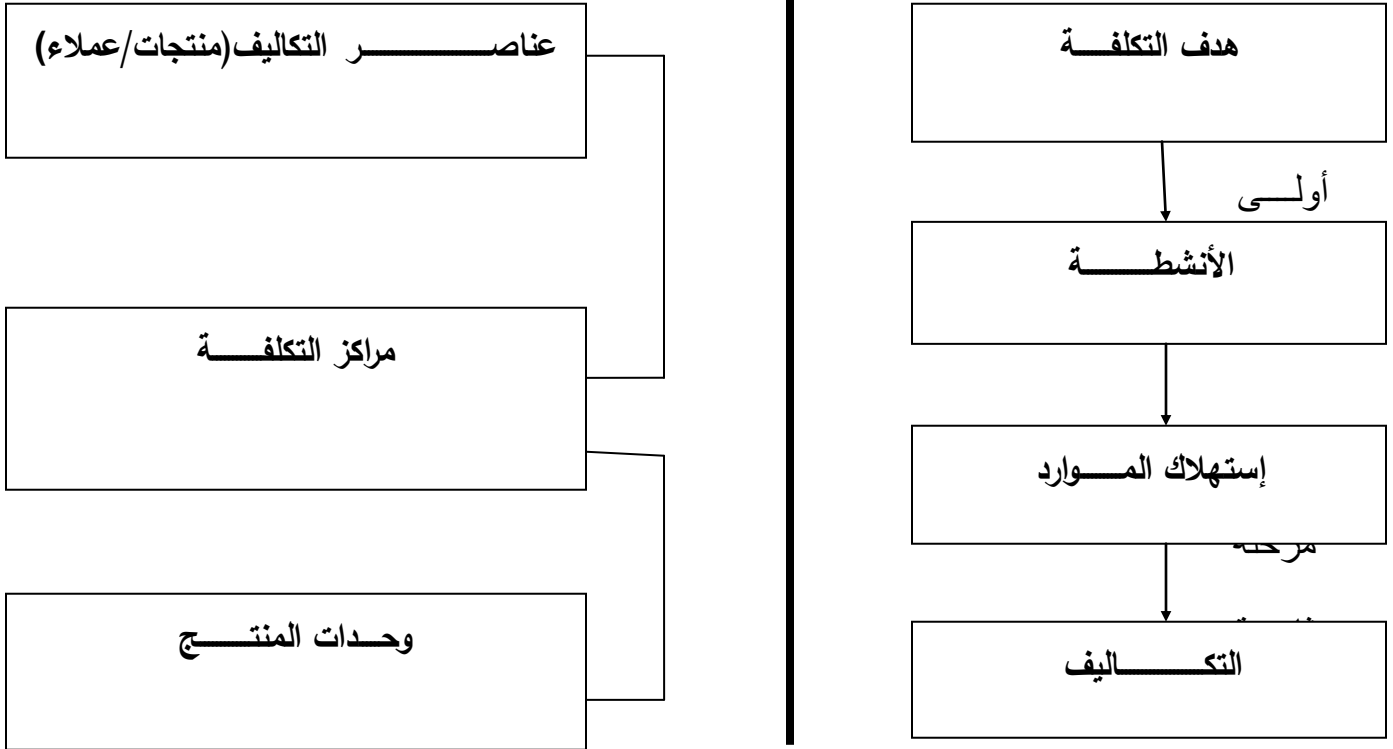
الشكل رقم (01-06): نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: نشاء على القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص. 41.

✓ كما يمكن المقارنة بين النظامين من خلال نموذج النظام كالتالي:<sup>1</sup>

الشكل رقم (07-01): نموذج نظام ABC الشال رقم (01-08): نموذج نظام التقليدي



المصدر: سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 41.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص الفروق بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة abc و النظم التقليدية في الجدول التالي:

<sup>1</sup> سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 41.

## الجدول رقم (01-01): مقارنة بين التكاليف المبني على الأنشطة abc و النظم التقليدية

البيان	نظام التكاليف المستندة إلى النشاط	الأنظمة التقليدية
المعلومات	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات عن التكلفة كاملة عن وظيفة كاملة و تكون تجميعية لمختلف الأنشطة.
الهدف	التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساسي.	التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف التكلفة الأساسي.
طريقة التكاليف	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، و يتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير مباشرة للمؤسسة، أو يتم استخدام معدل تحميل مخصص لكل قسم إنتاجي، و يتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير مباشرة على أساس التحميل المختار.
طبيعة التحميل	معدل في الغالب لا يستمد العامل إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت و عدد الأجزاء و كمية الإنتاج.	تتضمن اسس التحميل في الغالب متغيرات مالية مثل تغيرات تكلفة العمل المباشر او تكلفة المواد المباشرة.

المصدر: عبد الله عباس، اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط(ABC) على قرارات التسعير، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012، ص.

المبحث الرابع: الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم المطالب التالية:

- الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- متطلبات، صعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

### المطلب الأول: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مجموعة من الافتراضات هي:

- ❖ أن الأنشطة تستهلك الموارد و أن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- ❖ أن المنتجات (أو العملاء) تستهلك الأنشطة.
- ❖ أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو نموذج إستهلاك و ليس إنفاق.
- ❖ توجد العديد من مسببات إستهلاك الموارد، و توجه العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها و قياسها بحيث يمكن تحديد العديد من مجتمعات التكلفة بدلا من مجمع واحد.
- ❖ أن مجتمعات التكلفة متجانسة.
- ❖ أن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة مع النشاط) وأن التكاليف التي توضع بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في التكاليف الأنشطة على مستوى المصنع.<sup>1</sup>
- ❖ التكاليف في تلك المجموعة في تغير دائم.
- ❖ الأنشطة المستخدمة في اداء الخدمات متعددة و يمكن تجميعها.<sup>2</sup>

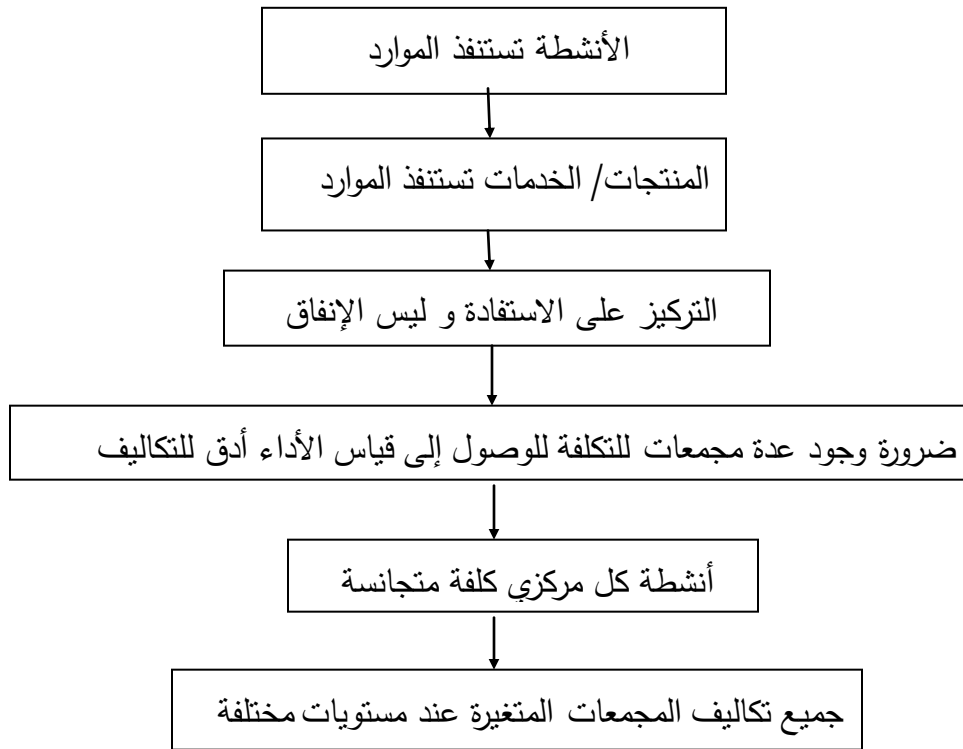
و الشكل التالي يوضح أهم الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC<sup>3</sup>:

### الشكل رقم (01-09): الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

<sup>1</sup> سعيد محمد فخري أبو وردة، مرجع سابق، ص 41.

<sup>2</sup> سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)/(ABC) نحو تحسين و تطوير أداء الخدمات المصرفية و خفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (علوم إنسانية)، المجلد 28، جامعة الإسرء، الأردن، 2014، ص 06.

<sup>3</sup> عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص 45.



المصدر: عمر محمد هديب، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي التطبيق و نموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص. 45.

### المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يتم حساب التكاليف وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على العديد من المراحل، و إن كان عددها يختلف من باحث لآخر فضلا عن اختلاف إجراءاتها في الواقع التطبيقي عنه في النظري، إلا أنها في الحقيقة تبقى كلها محتفظة بنفس المبدأ و تؤدي إلى نفس النتيجة، و يمكن تلخيص هذه الخطوات على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### ❖ تحليل المصاريف و الأنشطة: و يتم من خلال:

#### 1- تحديد و تحليل المصاريف

و يتم في هذه الخطوة تحديد و تحليل المصاريف غير مباشرة الخاصة بالمؤسسة، و تجميعها ضمن مجموعات تكلفة الخاصة بها، بحيث يضم مجمع التكلفة مصاريف ذات خصائص و صفات متشابهة.

#### 2- تحديد و تحليل الأنشطة

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 120.



أي تحديد مجموعة الموارد التي يتم استخدامها لإنجاز هذا النشاط<sup>1</sup>، و تعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة أن تطبيق نظام ABC يعتمد على نجاحه على التحليل الجيد للأنشطة، و يتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة و التعرف على طبيعة العمل في كل قسم بها ، و كيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، و في حالة تعدد الأنشطة بشكل كبير فإنه يتم تجميع العديد من الأنشطة في مجمع (مركز نشاط) واحد يراعى فيه تجانس هذه الأنشطة<sup>2</sup>. فتحديد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة و إعتبارها أحواض أو مراكز تكلفة ، و أن مستوى الدقة و التوسع في التحليل للأنشطة يعتمد على قرار الإدارة و مستوى المعلومات المطلوبة، بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل كلفة لازمة إلى حد أدنى ممكن<sup>3</sup>.

أي يتم فيها تحديد أنشطة المشروع المنفصلة و القابلة للقياس و تمثل مستويات الوظائف الإدارية الدنيا، و من أمثلة ذلك شراء المواد الأولية، الاتصال بالزبائن... الخ<sup>4</sup>. و يتيح تطبيق نظام abc تحديد و تعريف جميع الأنشطة اللازمة ، لذلك يقوم العديد من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى:

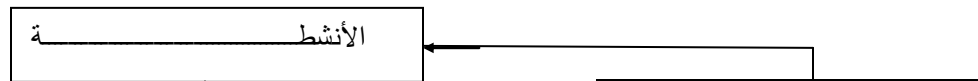
1- أنشطة ذات قيمة مضافة: و هي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق منفعة خاصة و هي نوعين:

\* أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة، مثل: أنشطة الإنتاج، الفحص، المراقبة... الخ.

\* أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء، مثل: أنشطة البيع، التسويق... الخ

2- أنشطة لا تضيف قيمة: هي الأنشطة الغير مؤثرة بالنسبة للمنشأة.

### الشكل رقم 01 - 10: تحليل و تصنيف الأنشطة

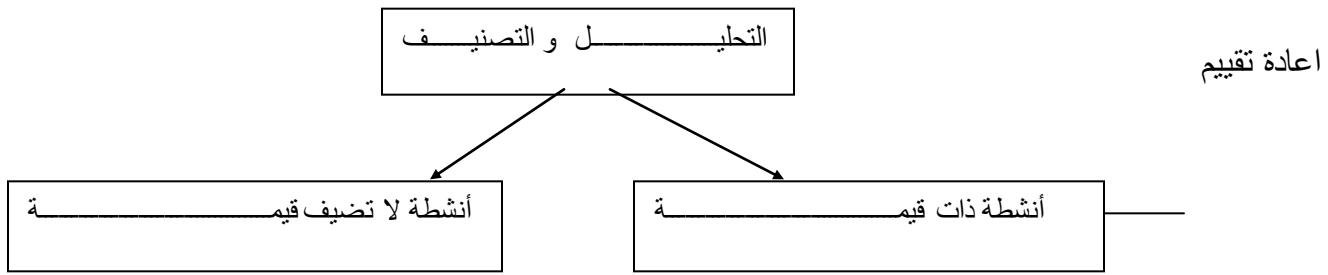


<sup>1</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء و الإنهاجية و تدنية التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014، ص 134.

<sup>2</sup>سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 55.

<sup>3</sup>نائل عدس و آخرون، مرجع سابق، ص 68.

<sup>4</sup>قيصل زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC و تطبيقها في المؤسسات الصحية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد السابع و الستون، 2007، ص 35.



المصدر: أمين بن السعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 03، 2010، ص 45.

و يتيح التبويب السابق للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة التكاليف تلك الأنشطة بالعمق و التحليل و محاولة إلغاء الأنشطة التي لا تضيف 01 قيمة<sup>1</sup>. و من هذا التبويب يمكن أن نتبين بان النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك كما أن هناك من يصف الأنشطة إلى نوعين:

1- الأنشطة المباشرة: هي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية و المتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

2- الأنشطة غير مباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العملية الإنتاجية و ليس لها الارتباط واضح في بناء المنتج التام<sup>2</sup>.

و يسمح بتحليل الأنشطة ب:

- تقسيم و تحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف.
- توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط.

و كمبدأ يجب تحليل وظائف و عمليات المؤسسة، ثم تحديد الأنشطة التي ترتبط حقيقة بالمنتج و تحليلها لأنشطة تحتية. فمثلا نشاط الشراء يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة منها: نشاط شراء معدات، مواد أولية... و هذا الأخير يتفرع بدوره إلى أنشطة تحتية أخرى مثل: نشاط إعداد الطلبات...

#### ❖ المرحلة الثانية: تخصيص المصاريف الغير مباشرة على الأنشطة

حيث يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على الأنشطة بهدف تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة في سبيل القيام بمختلف أنشطتها، و يوجد من الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر على الأنشطة التي

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف محاسبة إدارية، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000، ص 312.

<sup>2</sup> عمر محمد هديب، مرجع سابق ذكره، ص 41.

استهلاكها مثل الأدوية التي تم صرفها لمريض معين، و منها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف خدمة الغرفة، لذا يجب مراعاة العلاقة (السبب - النتيجة) في توزيعها، من خلال استعمال مسببات التكلفة اللازمة.

#### ❖ المرحلة الثالثة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات

و يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات، طبقا لحاجة كل مورد منها المستنفذة في تنفيذ النشاط، عن طريق تحديد معدل للمصاريف الغير مباشرة لكل نشاط (أو مركز تكلفة في حالة تجميع الأنشطة) باستخدام مسبب التكلفة المناسب. وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط (التكلفة مركزا)} = \frac{\text{مجموع النشاطات تكاليف (النشاط مركزا)}}{\text{مسيبوحدا تعدد المناسب للنشاط}}$$

و يتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف الغير مباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مراكز الأنشطة) ذات الصلة بها حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية:

$$\text{المصاريف الغير مباشرة لوحددة الخدمة} = \text{معدل تحميل النشاط (مركز نشاط)} \times \text{عدد وحدات مسبب النشاط الخاصة بالخدمة.}$$

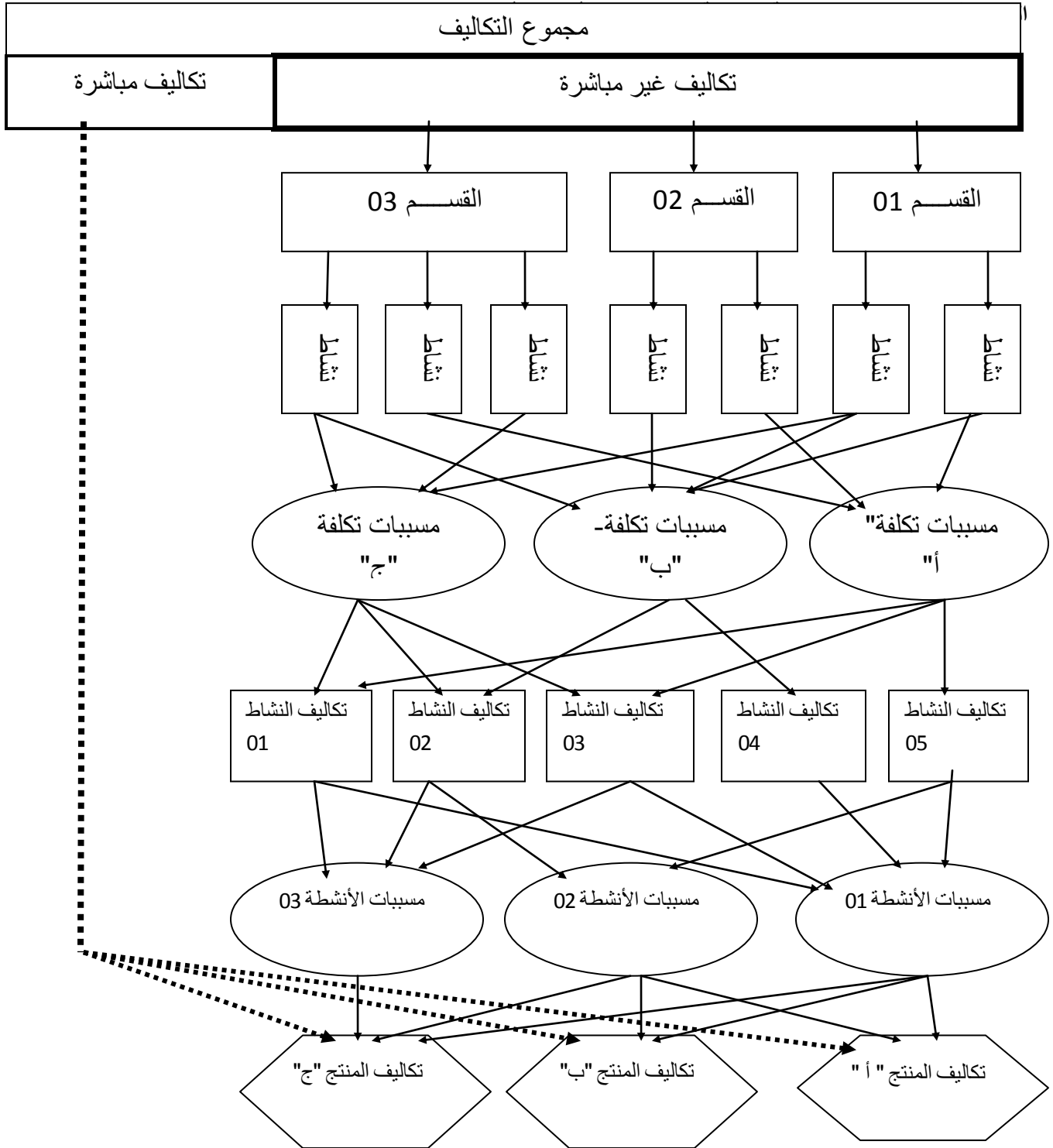
#### المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة المخرجات

حيث تتحدد تكلفة الخدمة من خلال جمع بين نصيبها من المصاريف غير مباشرة و المصاريف المباشرة الخاصة بها.<sup>1</sup>

كما يمكن توضيح خطوات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية كما يلي:

الشكل رقم (01-11): تصميم خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

<sup>1</sup> سعاد حمدية، مرجع سابق، ص ص. 62، 63.



المصدر: حاجي محمد، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 3، 2011، ص 82.

المطلب الثالث: متطلبات، صعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

أولاً: متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يجب على مصمم نظام التكاليف المبني على الأنشطة أن يلتزم بمتطلبات التطبيق السابقة على يتحصل على نظام كامل و متكامل، و تتمثل هذه المتطلبات في:

1-الدعم المستمر من الإدارة و توجه الإدارة إلى تطور المستمر و الالتزام بالمتطلبات الجديدة للسوق و مواكبة التطور.

2-العمل على زيادة عدد أوعية التكاليف التي تساعد و تساهم في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.

3-إدراك العاملين لمفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، و التمتع بالكفاءة العالية من المؤهلات العملية التي يطلبها النظام.

4-التغير في البيئة الصناعية من حيث ارتفاع درجة التقنية، مما يؤدي إلى زيادة نسبة التكاليف غير مباشرة.

5-توفر نظام محاسبي يمكن من توفير البيانات اللازمة و التفصيلية، لغايات تحديد و قياس العلاقة بين التكلفة و موجبات التكلفة<sup>1</sup>.

### ثانيا: صعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

إن النظر على نظام ABC على انه مخرج من الأزمات و الضامن لأمتلية المخرجات التكاليفية، بناء على ما يتمتع به من مزايا، أمر لا يجب الركون اليه قبل فحص و دراسة المشاكل و الصعوبات التي تنطوي على تطبيق هذا النظام، فعلى الرغم مما يتسم به نظام ABC من مميزات عديدة جعلته يلقي قبولا كبيرا في المجالين الأكاديمي و المهني، إلا انه مازالت توجد بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا، كتلك المتعلقة بتحليل الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة، و كذلك تحديد نوعية و عدد مسببات التكلفة المستخدمة.

و يرى أن تلك المشاكل تنعكس بشكل مباشر على دقة مخرجات النظام من ناحية، و تكلفة تطبيقه من ناحية ثانية و درجة تعقده من ناحية ثالثة، كما أن هناك مشاكل تتعلق بالجوانب السلوكية لمسببات التكلفة و

<sup>1</sup>فراس محمد وشاح، مدى قدرة البنية التحتية للمصارف التجارية الأردنية على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010، ص 21.

التي يصاحبها صعوبات في تحديد المجموعة المثلى منها، و التي تتحقق المساندة الفعالة لاستراتيجية المنشأة التنافسية.

أن المعلومات التي ينطوي عليها تطبيق نظام ABC يجب أن يتم احداث تكامل بينها، و بين المعلومات الأخرى المرتبطة باليرادات و برامج تحسين التشغيل و إشباع رغبات العميل و ما يخص الجودة الشاملة و ازمة دورة التشغيل، حيث أن تطبيق النظام في ذاته لا يكفي. إضافة الى ذلك انه مما يعيب النظام افتراضه وجود علاقة خطية مزدوجة و على مرحلتين، الأولى بين الموارد و الأنشطة و الثانية بين الأنشطة و الوحدات المنتجة، و من الصعب منطقيا افتراض او التسليم بخطية العلاقة في كافة الاحوال.

بالإضافة الى ذلك يرى باحث آخر أن ارتفاع تكلفة تطبيق النظام يعتبر من المشاكل و الانتقادات، التي تواجه هذا النظام. و ان كان الباحث لا يجد في ارتفاع تكلفة مبررا في عدم التطبيق، اذ العبرة ليست بمقارنة تكلفة النظام المقترح مع تكلفة النظام السائد.<sup>1</sup>

## خلاصة

<sup>1</sup>عدنان بن عبد الله ملحم، نظام التكاليف على أساس النشاط ABC دراسة تحليلية و تطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس، العدد الثاني، سبتمبر 2002، ص 97.

إن الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية كانت دافعا قويا لظهور و تبني نظام جديد، لعل و عسى أن يسد تلك الثغرات الموجودة في النظم التقليدية، فكان نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC، هو الحل البديل عنها، الذي يركز أساسا على التكاليف الغير مباشرة و توزيعها على الأنشطة، وذلك نظرا لحجم التكاليف الغير مباشرة في المؤسسات، كما يساعد هذا النظام على الاستغلال الامثل للموارد، و تحقيق الكفاءة و الفعالية في تخصيصها، و معرفة الأنشطة التي تضيف و التي لا تضيف للقيمة للمنتج أو الخدمة في المؤسسة، و محاولة حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة و اتخاذ القرارات السليمة و الناجعة، و التي تتميز بالمصداقية و الدقة.

و رغم كل المحاسن و المزايا التي يتكلمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC، الا أن هناك بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا كذلك المتعلقة بتحليل الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة، و كذلك تحديد نوعية و عدد مسببات التكلفة المستخدمة.