

المحاسبة عن تكاليف الأنشطة – ACTIVITY BASED COSTING

تقديم عام

إن التطور الذي يتسم به عالمنا المعاصر في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه أنشئت الصناعات الكبرى ذات الانتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الانتاج المختلفة مصاحبة بالضرورة استقلال علم التكاليف وبروز أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية والمعلومات الفورية لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة .

وأصبحت الإدارة في المشروعات المختلفة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المشروعات من تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والصمود أمام المنافسة وذلك بأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها الى الاستمرار والتطور .

وشهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في وسائل وسياسات ونظم الانتاج مما اثر بالتبعية على نظم التكاليف . فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتكلك الثورة مما أدى الى بزوغ نظم حديثة ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي .

وفي هذا البحث أتناول بشي من الإيجاز مدخل التكاليف على أساس التكلفة الذي جاء نتيجة لعيوب وانتقادات المدخل التقليدي للتكاليف وأخذت هذه الفجوة تتسع نتيجة لعدم مواكبتها التطورات التكنولوجية وبعض الاعتبارات الأخرى والتي سوف نورد لها بإذن الله تعالى

وتحقيقا لهدف البحث فقد قسم إلى خمسة مباحث تناول المبحث الأول إلقاء نظرة على المدخل التقليدي للتكاليف أم المبحث الثاني فقد تناول إطار عام لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة بشي من الإيجاز وتطرق المبحث الثالث الى خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة وقد ركز المبحث الرابع على مزايا ومبررات استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة وانفرد المبحث الخامس بتناول الانتقادات الموجهة لهذا المدخل ، وتناول المبحث السادس الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمه

يتمثل الهدف الأول لأي نظام تكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما وذلك الشئ قد يكون منتجا نهائيا أو منتجا وسيطا أو وحدة تنظيمية (قسم أو إدارة) أو مجموعة أنشطة . ويتم الربط بين الشئ موضوع التكلفة - ويقصد بذلك الشئ هو موضع التكلفة والذي من اجله أقيمت التكلفة " عناصر التكلفة " - وبين التكاليف وعملية التكاليف هذه يطلق عليها اصطلاح " تحميل التكاليف " وهي الهدف الأساسي من كافة تحليلات ودراسة التكلفة . وتختلف النظم التي تستخدم في تحليل التكاليف حسب عدد وطبيعة وعناصر التكاليف .



ومن الناحية العملية لا يمكن توفير نظام لتكاليف يوفر معلومات صحيحة بصفة دورية ودائمة وذلك لان التوسع في تجميع وتحليل البيانات وكذلك التوسع في دقة التحليل ، يؤدي إلى زيادة تكلفة إنشاء وتشغيل نظام التكاليف . وقد تزيد تكلفة الإمداد المستمر بالمعلومات عن العائد الاقتصادي المتوقع منها تبعا لنظم التكاليف المتبعة في كل منشأة على حده . ويتميز كل مدخل أو نظام من نظم التكاليف المختلفة بخصائصه التي تميزه ، ولكل مدخل أيضا عيوبه . ومن هذه المدخل المدخل التقليدي للتكاليف .

المبحث الأول

نظرة على النظام التقليدي للتكاليف

لقد ظل هذا المدخل - المدخل التقليدي للتكاليف - هو الأسلوب الامثل لعدة سنوات وهو الأسلوب والمدخل الأكثر شيوعا والذي يقوم على أساس :
أولا : تخصيص التكاليف الغير مباشرة بحيث تصب كلها في مراكز الإنتاج .

ثانياً : أن التكاليف الغير مباشرة المحملة على كل مركز إنتاج يعاد تحميلها على المنتجات كرقم واحد فقط بموجب معدل تحميل واحد للمركز .

ثالثاً : أن معدل التحميل في المراكز يحتسب بموجب معدل أساس تحميل معين وان كان أساس التحميل الأكثر شيوعاً هي عدد ساعات تشغيل الآلات وعدد ساعات العمل المباشرة وان كان الأساس الأخير هو الأكثر شيوعاً على الإطلاق ومن المعروف أن هذه الأسس مرتبطة جميعاً بحجم الإنتاج .

المعلومات المرتبطة بالطرق التقليدية لتحديد تكلفة المنتجات:

تتصف مدخلات البيانات و المعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف باعتبارها جزءاً مُتمماً للمحاسبة المالية. وعلى هذا الأساس يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف كلية أو طاقة أو ...

و تُقسَم عناصر التكلفة إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة, وتُعالج المصاريف الإدارية والمالية البيعية في قائمة الدخل.

أما في التكاليف الحديثة (المتغيرة) فتُقسَم التكاليف إلى متغيرة وثابتة, وذلك لتطويع محاسبة التكاليف المالي لتخدم الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل مثل تحليل التعادل وتسعير المنتجات, أما المصاريف الإدارية والمالية و البيعية فتُعالج أيضاً باعتبارها تكاليف فترية تُقفل في قائمة الدخل.

أما من حيث مخرجات المعلومات في النظم التقليدية لتحديد التكلفة فيتم:

أ- تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القائم المالية, مثل تقويم المخزون السلعي, تكلفة إنتاج الدورة, تكلفة الوحدة المنتجة, تكلفة المبيعات, دخل الدورة.

ب- تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية الجارية, وذلك على الأساس المعياري أو أحياناً بالاستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية, مثل موازنة المبيعات, موازنة المشتريات, موازنة المخزون, الموازنات المالية (قائمة الدخل, قائمة التدفقات النقدية المتوقعة).

وبالتالي فإن نظم التكاليف التقليدية تُطبّق مالياً وإدارياً بنجاح, حيث لا تتعدّد المنتجات, وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبياً (صناعية وغير صناعية), وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات, وهذه كلها ظروف سادت سابقاً حتى الربع

جوهر ومصدر وأثار الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف :
ويمكن الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف في انه يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة ، إذ أن القول بتحميل التكاليف على أساس ساعات العمل او عدد الوحدات أو ساعات الآلات ينطوي على القول بأنه كلما زادت عدد الساعات- او وحدات الأساس - كلما زادت التكاليف وهذا غير صحيح بالنسبة لعدد كبير من التكاليف الغير مباشرة .
أما مصدر الخلل :

فهو الجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها او مسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد ، فإذا كان الأمر كذلك فلا بد وان هناك قدرا ما خطأ ، كمن يقول ان يكون هناك حل واحد لجميع المشاكل .. ولعل السبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو فكرة اتخاذ مراكز الانتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف .
أما الآثار فهي :

أ - معلومات تكاليف لا يمكن الاعتماد عليها .
ب- توحيد ومساواة التكاليف بغض النظر عن السببية او الاستفادة من تلك التكاليف ، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص التحميل للبعض الأخر والمحصلة في النهاية هو حدوث أخطاء في بيانات التكاليف ، مما يؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات ، مما يؤدي إلى المغالاة في تسعير بعض المنتجات ، ومن ثم تخفيض قدرتها التنافسية او توقف إنتاج بعض المنتجات التي من الممكن أن تكون منتجات مربحة ، وعلى الجانب الأخر فان نقص التحميل لبعض المنتجات يؤدي إلى الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة . مما يؤثر في النهاية على استمرارية المؤسسة .

وكان هذا هو الباعث القوي أيضا على حدة الانتقادات الموجهة للمدخل التقليدي للتكاليف . والانتقال الى مدخل المحاسبة على أساس الأنشطة والذي نحن بصدد البحث فيه ...

المبحث الثاني

محاسبة التكلفة عن النشاط

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد, ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة.

فخلال الخمس عشرة سنة الأخيرة حدثت ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة, فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية. وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة, مثل:

- 1- تكلفة التحسين والتطوير المستمر **Kaizen Costing**
- 2- التكلفة المستهدفة **Target Costing**
- 3- تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة.
- 4- إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب **Zero Defect**
- 5- نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب **Just In Time**
- 6- تكاليف دورة حياة المنتج.
- 7- تكلفة الجودة الشاملة.

حيث يقصد بالانشاط أنه: عمل منجز ضمن المنظمة, أو مجموعة إجراءات منجزة ضمن المنظمة.

ويجب أولاً التفرقة بين أنواع عدة من الأنشطة :

أولاً : أنشطة تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع والتجارة العامة :

ومن هذه الأنشطة الصيانة، وإضاءة المصنع والمحال التجارية والتدفئة والكهرباء والمياه والمصاريف الإدارية المختلفة، إن جميع هذه الأنشطة ضرورية لاستكمال عملية التصنيع والتجارة وموازرتها وهي عامة، وتشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، وطبقاً لمفهوم التكلفة على أساس الأنشطة ، فإنه لا يتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات باستخدام مفهوم مسببات التكلفة، وذلك لصعوبة ربط هذا النوع من الأنشطة بشكل مباشر بهدف التكلفة لا "الوحدة المنتجة، المجموعة" بل تتم معالجتها على

ثانيا : أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام :

ومنها على سبيل المثال تحضير وتنفيذ إشعارات الأوامر الهندسية، ووضع مواصفات المنتج، وتحضير التصميم للمنتج، وتنفيذ أساليب الاختبار لكل منتج، وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة وتفرع الشركة، فكلما كان هناك توزيع في المنتجات كلما ازدادت أنشطة تحضير التصاميم أو أوامر التغيير الهندسية وهكذا، ويستخدم عادة عدة إشعارات "أوامر" التغيير الهندسية على سبيل المثال كأساس لربط هذه التكاليف بالمنتجات.

ثالثا : أنشطة تختص بمجموعة أو رزمة من الوحدات :

مثل نشاطات تجهيز وتحضير الآلات، وبرمجة الإنتاج، والمبيعات، وإعداد أوامر الشراء والفحص الأولي للمنتجات، وتعتبر تكلفة هذه النشاطات مشتركة "ثابتة" لجميع الوحدات ضمن المجموعة، فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد، وعدد مرات الفحوصات .

رابعا : أنشطة مرتبطة بالوحدات المنتجة مباشرة :

وتحدث هذه الأنشطة عند تصنيع كل وحدة ويتناسب تناسباً طردياً مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة والأجور المباشرة، فإذا زاد الإنتاج مثلاً بنسبة 5% فإن استخدام المواد المباشرة والعمالة المباشرة سوف يزداد بنفس النسبة ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استناداً إلى استخدام أو استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة.

كما أن أغراض التكلفة، أخذت تتوسع النظرة إليها على أنها تتضمن كلاً من المنتجات والخدمات والزبائن وقنوات التوزيع ومناطق التسويق وغيرها

وعلى هذا فإن نظام تكاليف الأنشطة يتعامل مع التكاليف غير المباشرة من خلال إعداد مجموعات لهذه التكاليف حسب الأنشطة المختلفة التي تحدث بها هذه التكاليف.

أي أنه يتم استخدام هذه التكاليف بالمنتجات كأساس لتحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة، ثم يتم ربط هذه التكاليف بالمنتجات من خلال مسببات التكلفة.

من هنا نخلص الى أن الفكرة الأساسية في نظام محاسبة تكلفة الأنشطة تقوم على :
التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف الغير متجانسة والتعامل
المباشر مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين. فمن البديهي أن
التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام او المراكز الإنتاجية او ولكن تنصب على السبب
المباشر في حدوث التكلفة وهو الحدث والنشاط والذي بدونه لا تنشأ التكلفة أصلا .

وهناك حقائق يقوم عليها مدخل التكلفة على اساس الانشطة :

1- أن تأدية الأنشطة هو الذى يسبب استهلاك الموارد وان الخدمات والمنتجات تستهلك
الانشطة والنشاط هو كل إجراء عملية ما .

2- انه إذا كان نظام التكاليف التقليدى يتبنى مفهوم أن تكاليف الإنتاج تتغير طرديا مع
حجم الإنتاج فهذا يسري فقط بالنسبة للانشطة التي تجرى على وحدات الإنتاج بذاتها اي
تستفيد منها كل وحدة إنتاج بشكل مباشر .

ولكن بالإضافة إلى ذلك فان هناك عناصر تكاليف ترتبط بأنشطة ليس لها علاقة بوحدات
الإنتاج وان تلك الأعمال او الأنشطة تؤدي الى أحداث التكاليف هي المسبب الرئيسي للتكلفة
ومن هنا فلقد تبنى نظام محاسبة التكاليف نظاما مختلفا لتصنيف مسببات التكلفة وهو ما
يطلق عليه هيكل او مستويات او مسببات التكلفة . حيث تصنف مسببات التكلفة من حيث
سلوكها (متغير وثابت) الى أربعة مستويات :

- مستوى وحدة الإنتاج .
- مستوى الدفعة او المجموعة او حزمة وحدات الإنتاج .
- مستوى المنتج .
- مستوى المؤسسة .

المبحث الثالث

خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

1- تحديد الأنشطة :

ويقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الى أنشطتها الرئيسية والفرعية
مثل :

- شراء المواد
- المناولة
- تخزين المواد
- والتجهيز الآلي
- رقابة الجودة
- والفحص والصيانة
- واستقبال أوامر العملاء
- وترويج المبيعات

2- حساب تكلفة الأنشطة كميًا :

والخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط - معبرا عنه بوحدات القياس - مقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة النشاط يعتمد الى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة ..

ومثال ذلك انه يمكن التعبير عن تكلفة او نشاط الفحص بعدد مرات الفحص اي ام مسبب التكلفة هنا يكون هو مجمل عدد مرات الفحص ويكون ذلك مقبول عندما يكون هناك تجانس بين طبيعة هذا الفحص وتكلفة الفحص فإذا كان هناك فرق بينها وتعذر وجود عامل مشترك بينهم في هذه الحالة يتم الفصل بينهم ومعاملة كل نوع منهم على انه نشاط مستقل .

3- استخلاص مسببات التكلفة :

استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجه أو مسبب التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير. وغالبا ما تكون موجهات التكلفة مقاييس كمية عديدة مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات.

ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات ، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة :

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش

عدد الأوامر المسلمة للعملاء	تعبة المنتجات
الوقت المستنفذ من رجال البيع	ترويج المبيعات

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات :

وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة فى تنفيذ الأنشطة . ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حده باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب .

طبقا لهذه الخطوات فان مدخل الأنشطة يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها . ومن ناحية أخرى ، فان المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك .

أبعاد تطبيق نظام محاسبة التكاليف :

على الرغم من أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يهدف الى توفير قياس سليم للتكاليف فان تطبيق هذا النظام أدى الى توفير قدر من المعلومات أدت الى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومن ثم وفر أساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الأنشطة .

حيث يقصد هنا بتقييم الأنشطة تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنة تلك التكاليف بالعائد منها سواء كان ذلك فى العائد فى صورة نواتج مالية منظورة فى الأجل القصير او كان فى شكل تدعيم المركز التنافسي فى الأجل الطويل وتتجسد فاعلية هذا التقييم فى :

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة او تخفيضها الى أدنى مستوى ممكن .
- استكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر فى العمليات والمجالات القائمة
- تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الانتاج التي تتعامل معها المؤسسة وإضافة او إسقاط إحدى الحلقات او المراحل التي تؤدي الي تخفيض الربح فى الأجل القصير او الطويل او تحسين هذه المراحل ، وذلك ابتداء من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي .

المبحث الرابع

مؤشرات ومزايا ومبررات تطبيق

نظام محاسبة تكلفة النشاط

إن نظام محاسبة تكلفة النشاط من حيث المبدأ وكنظام للمحاسبة عن التكاليف لا يمكن القول بعدم ملائمته لأي نوع من المؤسسات او فى أي ظروف لأنه يمثل ما يجب أن يكون عليه محاسبة وقياس التكاليف . ولذلك فإن هناك الكثير من المبررات التى تؤكد أفضلية إتباع منهج ومدخل محاسبة تكاليف الأنشطة ، وكذلك هناك الكثير من المشكلات التى كانت تواجه المدخل التقليدي للتكاليف والتي تغلب عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ومنها :

1. عدم ثقة مديري الانتاج فى بيانات التكاليف التى يقدمها النظام المحاسبي .
2. عدم استعداد مديري التسويق لاستخدام بيانات التكاليف كأساس لقرارات التسعير واتخاذ قرارات التسعير دون الاستعانة ببيانات التكاليف .
3. التقرير عن أرباح عالية تحققها المنتجات المعقدة التى تتطلب عمليات صناعية معقدة وكثيرة ، رغم أن أسعار بيعها ليست عالية مقارنة بمثيلاتها المنافسة .
4. تناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات .
5. تعذر تفسير هوامش أرباح المنتجات
6. اقتراح ديري الانتاج باستبعاد منتجات معينة رغم ما تحقه من أرباح (كما تظهرها القوائم المالية) .
7. استعانة مديري الانتاج والتسويق بنظم تكاليف خاصة بهم وتجاهل نظم التكاليف .
8. ان المنتجات التى يظهرها النظام المحاسبي على أنها منتجات مربحة لا تقوم على المؤسسات المنافسة بإنتاجها .
9. معدلات تحميل الأعباء الإضافية عالية وتزايد باستمرار .
10. صغر نسبة الأجور المباشرة وضخامة نسبة التكاليف الغير مباشرة .
11. عدم إمكانية تفسير نتائج المناقصات التى تدخلها المؤسسة .
12. الأسعار المنخفضة التى تباع بها المنتجات المنافسة .
13. الوقت الطويل الذى يستغرقه قسم المحاسبة فى إعداد دراسات التكاليف للدخول فى مناقصات او اتخاذ قرارات التسعير .

مزاي استخدام اساس التكلفة على الأنشطة :

يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التى تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها فى النقاط التالية :

1. توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الوفرة او الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط .
2. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم . ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء . وقد تستخدم مسببات او موجهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجهات كعدد دورات الانتاج او عدد الأوامر المسلمة للعملاء . مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة .
3. يعتبر مدخل التكاليف على اساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على اساس القيمة المضافة او المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة . وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط .
4. تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
5. تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية، حيث ان إتباع نظام ABC سوف يقلل من احتمالية إتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه.
6. يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك فان هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة، إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء، كما ذكرنا سابقاً.
7. توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.
8. زيادة القدرة التنافسية للشركة، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها، ولتوضيح وتأكيد الفوائد التي تنجم عن تطبيق

9. وفي هذا الشأن يحاول نظام التكلفة حسب الأنشطة قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي، وهذا يوضح أنه في الأجل الطويل، غالباً ما يتجه عناصر الإنفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد، الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير، ولذلك فإن التغيير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل القصير.

المبحث الخامس

الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة :-

1. أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة .

2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .
3. إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه .
4. إن أهم انتقاد تعرض له هذا النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.
5. إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموماً، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع. ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.
6. إن تطبيق النظام لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة. ولكن هذا الانتقاد نفسه ينقلب ليصبح تطبيق النظام ميزة، لا بل ضرورة، في ظل تنافس شديد محلياً وعالمياً.

كما أن التجارب العلمية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين انه كلما اتجه حجم المنشأة الى الصغر مثل منشآت الانتاج الفوري, حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فان تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الانشطة يعتبر مكلفاً للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات وهو ما يعطي مبرراً مقنعاً لعدم التطبيق الكامل لها النظام او قصور تطبيقه.

المبحث السادس

الظروف الداعمة لتطبيق

نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المنظمة، لذلك، على الإدارة التأكد مسبقاً من ان المنافع المتوقعة

ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام في مصر ، بل قد يصبح التطبيق أمرا ضروريا مع توافر تلك الظروف:

1. تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة.
 2. ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.
 3. ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضاول نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة نتيجة لما سبق، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.
 4. تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المنظمة.
- ازدياد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق.
- قصر العمر الاقتصادي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

اختصارا يعتمد مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة على تحميل تكاليف الأنشطة - والتي يطلق عليها في ظل النظم التقليدية مراكز التكلفة - مباشرة على المنتجات عن طريق ما يسمى بمسببات التكلفة بمعادلات التحميل - وعلى ذلك يمكن القول بأن مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ما هو إلا محاوله لتطوير أو تحسين نظام محاسبه التكاليف التقليدية بهدف الوصول أو محاوله الوصول إلي أرقام تكلفه أكثر دقه من التي يتم التوصل إليها والمعتمد من نظم محاسبه التكاليف التقليدية

الخاتمة

وفى ختام تناول هذا العرض المبسط لنظام محاسبة تكاليف الانشطة نخلص الى أنها تعتبر من الأنواع العامة للرقابة التي يجب أن تمارسها كافة المستويات الإدارية ويعنى ذلك اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى الحد من والاقتصاد في الإنفاق وتخفيض التكاليف الى اقل قدر ممكن .

نخلص أيضا إلى مدى قصور المدخل التقليدي في معالجة ومواكبة التطورات الصناعية وما تبعها من أعباء القياس والتحليل للمعلومات التكاليفية وتقديمها لمعومات مضللة ينتج عنها قرارات خاطئة .

ورأينا أيضا كيف عالج مدخل التكاليف على اساس الانشطة هذا القصور وهذه الأخطاء وأردت أن الفت الانتباه الى انه إذا كانت هناك بعض الانتقادات الى مدخل التكلفة على اساس الانشطة فبعض هذه الانتقادات لا اصل لها لان أصحابها ينظرون إلى هذا المدخل وهذا النظام على انه العصا السحرية التي يجب أن تحل جميع مشاكل التكاليف ومشاكل اتخاذ القرارات .

كما أن أخطاء تطبيق هذا النظام ليست نقص فى النظام نفسه ولا تمتد الى فكره كغيره من النظم فى شتى المجالات حيث أن نظام التكاليف على اساس الانشطة يوفر معومات للإدارة :

1. معلومات عن الأنشطة ذاتها .
 2. ومعلومات عن تكاليف ومنافع الأنشطة.
- وبافتراض أن هذه المعومات صحيحة فإن الإدارة قد :
1. تستخدم هذه المعلومات التى حصلت عليها بشكل فعال وكفاء
 2. قد تستخدمها بشكل خاطئ إذا كانت هناك مشاكل فى الإدارة والقائمين عليها .
 3. قد لا تستخدم هذه المعلومات إطلاقا .

فإذا كنت النتيجة الأولى فليس المحاسب او القائم على تطبيق هذا المدخل هو صاحب الفضل فى هذا الإنجاز . وان كانت الثانية والثالثة فليست هذه من أخطاء النظام .

والحمد لله رب العالمين

والله اكبر والله الحمد