

العنوان:	أثر نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في اتخاذ القرارات: دراسة تحليلية تطبيقية على شركة مهدي عبدالقادر مدثر للاستثمار المحدودة
المؤلف الرئيسي:	العبيد، العبيد الوسيلة الفكي
مؤلفين آخرين:	حامد، محجوب عبدالله (مشرف)
التاريخ الميلادي:	2017
موقع:	ام درمان
الصفحات:	1 - 145
رقم MD:	906628
نوع المحتوى:	رسائل جامعية
اللغة:	Arabic
الدرجة العلمية:	رسالة ماجستير
الجامعة:	جامعة أم درمان الاسلامية
الكلية:	كلية الدراسات العليا
الدولة:	السودان
قواعد المعلومات:	Dissertations
مواضيع:	نظم التكاليف، اتخاذ القرارات، تكاليف الاستهلاك، شركة مهدي عبدالقادر مدثر للاستثمار المحدودة، محاسبة التكاليف، التكاليف على أساس النشاط
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/906628">http://search.mandumah.com/Record/906628</a>

## الفصل الأول

### مفهوم وأهمية ومقومات نظام التكاليف على أساس النشاط

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وأهمية ومقومات نظام التكاليف على أساس النشاط وذلك باستعراض نظام التكاليف على أساس النشاط من حيث تعريفه ونشأته وتطوره والأسباب التي أدت لظهوره من تطورات تكنولوجية في البيئة الصناعية والتجارية والخدمية وعدم مواكبة أنظمة التكاليف التقليدية.

كما يتناول الباحث مقومات نظام التكاليف على أساس النشاط وارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الإضافية) نتيجة لاستخدام الآلية في الإنتاج والتقنيات الحديثة فحدة المنافسة، تتطلب خفض التكاليف لجذب العملاء، كما يتناول أيضاً طرق تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط، ومزاياه وفوائده، والمشاكل التي تعترض تطبيقه وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية نظام التكاليف على أساس النشاط.

المبحث الثاني: مقومات ومزايا نظام التكلفة على أساس النشاط.

## المبحث الأول

### مفهوم وأهمية نظام التكاليف على أساس النشاط

يتناول الباحث مفهوم وأهمية نظام التكاليف على أساس النشاط من خلال النقاط التالية:

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط:

إن التركيز على الأنشطة باعتبارها محاور رئيسية للتكاليف في المنشأة التجارية يعتبر أحد الأساليب الحديثة التي تحاول معظم المنشآت تطبيقها بتقسيم أعمال المنشأة إلى أنشطة مختلفة وتحديد التكاليف الناتجة عن هذه الأنشطة المختلفة بالمنشأة ومن ثم تحديد محركات هذه التكاليف واستعمالها كأساس لتوزيع تلك التكاليف على المنتجات والعملاء والخدمات المقدمة للتوصل لتكاليف دقيقة لهذه المنتجات والتفاصيل الأخرى التي ترغب المنشأة بتحديد تكلفتها بدقة<sup>(1)</sup>.

عرف نظام التكاليف على أساس النشاط بأنه أي حدث أو عملية أو إجراء يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام، مثل إعداد الآلات، فحص الجودة، جدولة الإنتاج، الصيانة، إصلاح الإنتاج المعيب، استهلاك القوي المحركة، وقت الحاسبات، إصدار أوامر الشراء، طلبات الشراء، استهلاك المواد، شحن المنتجات، التعبئة والتغليف، ساعات عمل الآلات<sup>(2)</sup>.

عرف نظام التكاليف على أساس النشاط أيضاً بأنه أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ويتميز بالدقة لأنه يقوم بتحليل الأنشطة مستخدماً العديد من مسببات التكلفة كما أنه يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج والتسعير والتسويق وتشجيع التطورات التشغيلية بصفة

(1) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية (عمان: دار وائل للنشر، 2002)، ص 201.

(2) أحمد حسين على حسين، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين (الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، 1998)، ص 305.

مستمرة وقرارات اضافة منتجات أو استبعادها من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة<sup>(1)</sup>.

عرف نظام التكاليف على أساس النشاط بأنه يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات. وأن المنتجات هي المستهلكة للأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات بقدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة<sup>(2)</sup>.

عرف نظام التكاليف على أساس النشاط بأن عماده التحديد السليم للأنشطة، باعتبار أن المنتجات النهائية (الخدمات) لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة (تجهيز الآلات، استهلاك الموارد) وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة، لذلك فإن تحميل المنتجات والخدمات للتكاليف الإضافية على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات أو الخدمات سيؤدي إلى زيادة دقة أرقام التكلفة<sup>(3)</sup>.

عرف نظام التكاليف على أساس النشاط، بأنه نظام مكيف للعمليات داخل الأنشطة والمعلومات يمكن تجميعها من فحص الأنشطة وعليه يمكنك أن تعرف من تحليل الأنشطة ما هو المطلوب عمله؟ وتعرف تخصيص الموارد بصورة منتجة. فهو نظام مرتبط بوحدة التكلفة والعمليات وتكلفة الجودة، نظام (ABC) ينظر إليه باعتباره أفضل نظام لمحاسبة التكاليف بل يعد كلفةً طريقاً جديداً للإدارة<sup>(4)</sup>:

---

(1) هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (القاهرة: الدار الجامعية، 2000 م) ص 21-22.

(2) زينات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاته السيد شحاته، أصول محاسبة التكاليف (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004) ص 408.

(3) السيد عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نورا لدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004) ص 408.

(4) <http://www.Emblemavag.com/abc.htm> 10/5/2017

عرف بأنه هو نظام وطريقة فنية تستعمل لتحديد التكلفة وتحليل العمليات<sup>(1)</sup>.

عرف بأنه هو تقنية لبناء نموذج للتكلفة يسمح للإدارة بفهم تأثير الإمكانات على الربحية وفقاً للقرارات الادارية<sup>(2)</sup>.

عرف بأنه أداة من الأدوات الادارية الحديثة والمفيدة في تحليل الأداء وتحسين كفاءة العمليات<sup>(3)</sup>.

عرف بأنه نظام لا يؤدي لرقابة أحسن للتكلفة، بل أيضاً يعطي نتائج لتلك الرقابة<sup>(4)</sup>.

ينسب مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى (Staub) ولكن التطور الحالي لهذا المدخل ينسب إلي (كوبر وكابلان) اللذان ابتكرا طريقة جديدة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي لوجود علاقات جديدة بين تلك التكاليف وبين المنتجات (الخدمات النهائية) فعلي خلاف طرق التخصيص التقليدية أوضحاً أن التكاليف الإضافية لا ترتبط جميعها بأحجام الإنتاج أو بأسس ترتبط بتلك الأحجام مثل ساعات العمل المباشر أو دوران الآلات بل ترتبط بمتغيرات أخرى أطلق عليها مسببات التكلفة (Cost Driver) وهذا يعني أن عماد تكلفة النشاط يكون من خلال التحديد الدقيق والسليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة (تجهيز الآلات، استهلاك المواد) وان هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة لذلك فإن تحميل المنتجات والخدمات للتكاليف غير المباشرة (التكاليف الإضافية) على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات أو الخدمات ستؤدي إلى زيادة دقة أرقام التكلفة. فنظام التكاليف على أساس الأنشطة قد صمم ليوفر معلومات أكثر دقة عن الإنتاج والأنشطة حتى تتمكن الإدارة من التركيز على المنتجات والعمليات المؤثرة على زيادة الأرباح أن نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد المديرين على اتخاذ

(1) [www.http://Evelloconsulting.com/ABC.htm](http://Evelloconsulting.com/ABC.htm) 12/5/2017

(2) <http://www.Radleyassociates.co.uk/abc.htm> 1/5/2017

(3) <http://www.Acornsyst.com/performance-Anylzer> 1/5/2017

(4) <Http://www.activitybasedmgmt.com.activity-based-costing.htm> 1/5/2017

قرارات إدارية أفضل في مجالات المنتجات والتسعير والتسويق وتشجيع التطورات التشغيلية بصفة مستمرة (1).

نظام (ABC) ظهر في عام 1980 نسبة لزيادة عجز وعدم ملائمة طرق التكاليف التقليدية، التي صممت عام (1870 - 1920م) حيث كانت الصناعة في تلك الأيام متخلفة بمقارنتها مع التطورات الحالية واصبحت الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف العدو الأول للإنتاج ومن المهددات له وللمنشآت والسؤال هو هل نظام (ABC) يمكنه معالجة وتغطية العجز الناشئ من استخدام الأنظمة التقليدية للتكاليف أم لا (2)؟

يرى الباحث: أن كل التعريفات التي ذكرت تؤكد دقة ومنهجية النظام إذ أنه يركز على العمليات داخل الأنشطة حيث يقوم بفحصها فحصاً دقيقاً للتأكد من الموارد التي استهلكها النشاط من جانب ومن جانب آخر التأكد من الأنشطة التي استهلكتها المنتجات أو الخدمات مما يمكنه من تقديم تكلفة حقيقية فهو أداة إدارية حديثة ومتطورة ومواكبة للتطورات التكنولوجية يعمل على تحسين العمليات وخفض التكاليف. أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نموذج متطور لقياس التكلفة يمكن الإدارة من فحص الأنشطة وتحميلها بالقدر الذي استفادته من موارد وكذلك فحص المنتجات وتحميلها بالقدر الذي استفادته من أنشطة مما يحقق أهداف النظام بتقديم تكلفة حقيقية، تؤدي لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

**ثانياً: أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط:**

إن نظام (ABC) يعد من أهم النظم الإدارية خلال المائة سنة الماضية للأسباب الآتية (3):

1. المنتجات تستهلك الأنشطة.
2. الأنظمة التقليدية تحمل التكاليف بناء على حجم الإنتاج أما نظام (ABC) يستخدم عدد من مسببات التكلفة في مختلف المستويات.

---

(1) السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نورالدين عبد اللطيف، مرجع سابق ذكره، ص408.

(2) <http://www.Emblemsvag.com/abc.htm> 2/5/2017

(3) <http://www.Emblemsvag.com/abc.htm> 2/5/2017.

3. نظام التكاليف التقليدي يفترض أن المبيعات تستهلك الموارد بينما نظام (ABC) يفترض أن الأنظمة التقليدية للتكاليف مكيفة على أحجام الإنتاج بينما نظام (ABC) مكيف على العمليات داخل الأنشطة مما يعني أن نظام العمليات يمد الإدارة بمعلومات تفصيلية عن التكلفة والطاقة عند كل المستويات مما يمكن من اتخاذ قرارات أفضل لاستغلال الطاقات العاطلة.
4. أن الذي يقارن بين نظام (ABC) والنظام التقليدي للتكاليف يجد أن اتجاهات الأسهم في نظام (ABC) من أسفل إلى أعلا وهذا يعني أن النظام يقدم معلومات تفصيلية من واقع العمليات التي تمت في الأنشطة لاستهلاك الموارد، والعمليات التي تمت في وحدات المنتجات وتحديد الطاقات العاطلة والأنشطة غير الضرورية
5. أما نظام التكاليف التقليدي فوحدات تكلفته تستهلك الموارد دون اعتبار لعلاقات السبب والسببية ومقدار استفادة كل منتج من الموارد و تحديد الطاقات العاطلة مما يشوه تكلفة المنتج.
6. إن نظام (ABC) يقرر أنك لا تدير التكلفة ولكن يمكنك أن تدير فقط ما تم استهلاكه من موارد وأنشطة، أما في نظام التكاليف التقليدي فالافتراض أن التكلفة يمكن إدارتها ولكن اغلب المديرين قد وجدوا أنه من الصعوبة بمكان إدارة التكلفة. إذا فائدة نظام (ABC) هي تحسين الإنتاجية عن طريق الفحص المنظم لما تم استهلاكه من موارد وأنشطة.
7. أن الفحص لا يحدد الطاقة العاطلة أن وجدت بل يحدد أيضاً النقص في الطاقة وكذلك سوء توزيع الطاقة وهذا يقود إلى إعادة توزيع الطاقة حسب الحاجة مما ينتج عنه زيادة الإنتاجية والفعالية.
8. إن استخدام نظام التكاليف التقليدي لعنصر العمل المباشر في توزيع التكاليف على المنتجات بالرغم من نمو التكاليف الصناعية غير المباشرة وظهور التكنولوجيا الحديثة، يؤدي لارتفاع الخطر بدرجة كبيرة<sup>(1)</sup>.

---

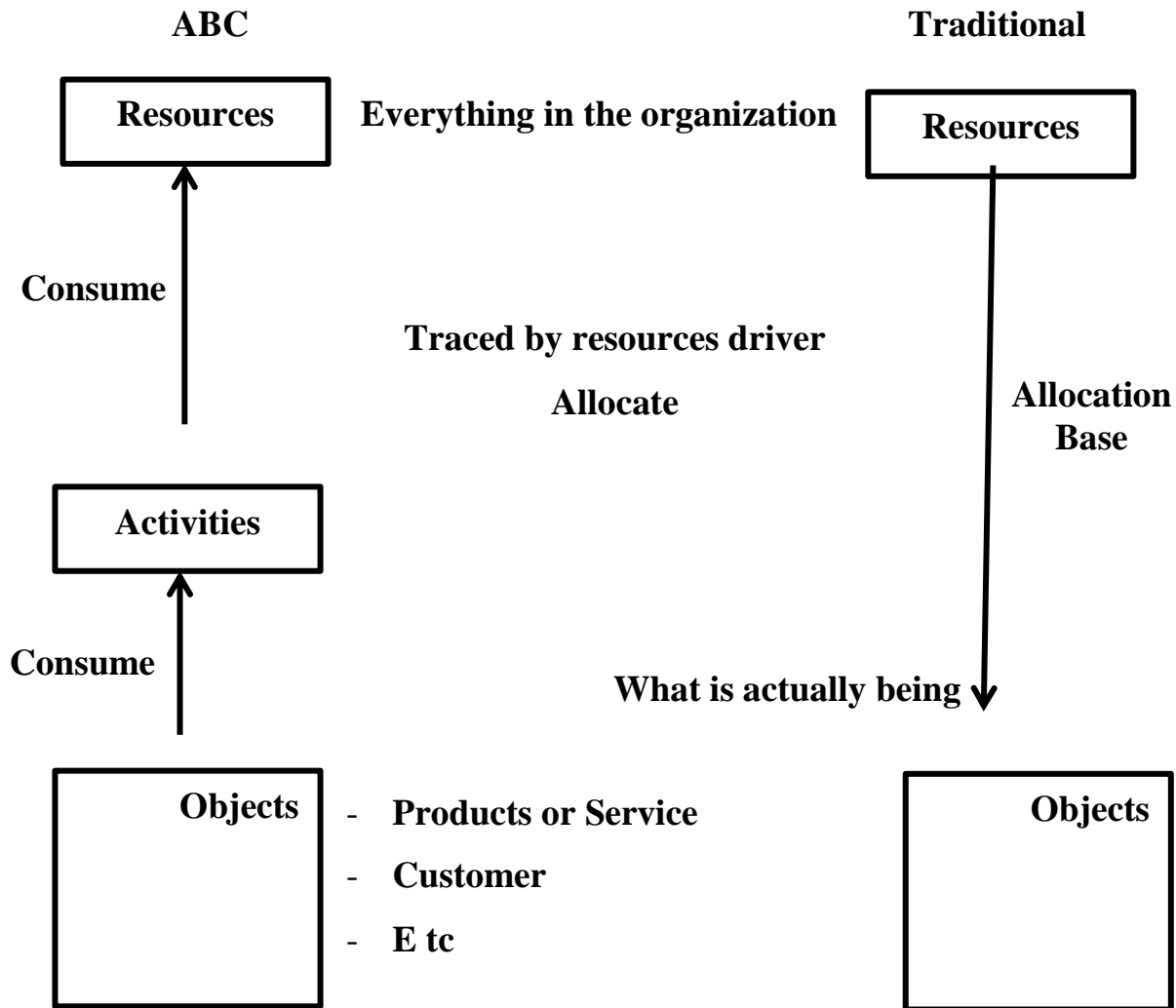
(<sup>1</sup>) <http://www.Emblemsvag.com/abc.htm> 2/5/2017

المدخل:

يوضح الشكل رقم (1/1/1) كيفية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط ومحرك التكلفة للأنشطة والموارد:

شكل رقم (1/1/1)

توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر: <http://www.emblemsvag.com/abc.htm> 2/5/20 17



يتضح من الشكل (1/1/1) أن الأنظمة التقليدية للتكاليف مكيفة على أحجام الإنتاج بينما نظام (ABC) مكيف على العمليات داخل الأنشطة مما يعني أن نظام العمليات يمد الإدارة بمعلومات تفصيلية عن التكلفة والطاقة عند كل المستويات مما يمكن من اتخاذ قرارات أفضل لاستغلال الطاقات العاطلة. كما أن الذي يقارن بين نظام (ABC) والنظام التقليدي للتكاليف يجد أن اتجاهات الأسهم في نظام (ABC) من أسفل إلى أعلا وهذا يعني أن النظام يقدم معلومات تفصيلية من واقع العمليات التي تمت في الأنشطة لاستهلاك الموارد، والعمليات التي تمت في وحدات المنتجات وتحديد الطاقات العاطلة والأنشطة غير الضرورية، أما نظام التكاليف التقليدي، فوحدات تكلفته تستهلك الموارد دون اعتبار لعلاقات السبب والسببية ومقدار استفادة كل منتج من الموارد وتحديد الطاقات العاطلة مما يشوه تكلفة المنتج (1).

في نظام (ABC) يكون تحميل التكاليف بناء على علاقة السبب والسببية بين (الأنشطة والعمليات) ووحدات التكلفة التي يتم الحصول عليها باستخدام مسببات التكلفة. أن مسببات التكلفة مرتبطة بالعمليات فهي تعمل في عدة مستويات متعددة. وهناك أربعة مستويات عامة وهي (2):

1. أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي تؤدي في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة من المنتج النهائي.
2. أنشطة مرتبطة بدفعة الإنتاج: وهي الأنشطة التي يتم القيام بها عند إنتاج كل دفعة من الإنتاج (بغض النظر عن عدد الوحدات).
3. مستوي خطوط الإنتاج: هي الأنشطة التي يتم القيام بها لتسهيل عملية إنتاج المنتجات المختلفة دون الاعتماد على وحدات على الإنتاج أو عدد الدفعات الإنتاجية مثل (هندسة الإنتاج).

---

(1) <http://www.emblmsvag.com/abc.htm>. 3/5/2017

(2) <http://www.emblmsvag.com/abc.htm>. 3/5/2017

4. مستوى التسهيلات: أنشطة لا علاقة لها بالمنتجات بل هي أنشطة عامة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية (الاضاءة، التدريب) وعليه قد ظهر أن استخدام نظام التكاليف التقليدي للتكلفة الثابتة والمتغيرة لا معني له إطلاقاً. أما في نظام (ABC) فمن المهم أن نذكر نوعين من حساب التكلفة:

- أ. محرك الأنشطة يتعقب استهلاك المنتجات للأنشطة.
- ب. محرك المواد: يتعقب استهلاك الأنشطة للموارد.

نظام التكاليف التقليدي لا يهتم بالعمليات التفصيلية داخل الأنشطة مما يجعل علاقة السبب والسببية مفقودة تماماً والنتيجة هي انك لا تستطيع أن تسأل "ما هو المطلوب عمله؟" لأن

العمليات التي داخل الأنشطة غير معروفة.

يقوم نظام التكاليف على أساس النشاط بتوزيع التكاليف على المنتجات على مرحلتين (1):

المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الأساسية في المنشأة ويطلق عليها مراكز الأنشطة.

ويستخدم نظام (ABC) العديد من مجموعات التكلفة أو مراكز الأنشطة أكثر من مراكز التكلفة المستخدمة في النظم التقليدية.

ان اختيار مراكز الأنشطة يرجع للعديد من العوامل منها:

- أ. طبيعة الأنشطة داخل المنشأة.
- ب. مدي تعقد هذه الأنشطة.
- ج. تكرار القيام بالنشاط.
- د. مدي التجانس بين هذه الأنشطة والعديد من العوامل الأخرى.
- هـ. نوعية الإنتاج الذي تقوم المنشأة بإنتاجه.

كما يلاحظ أن استخدام مراكز أنشطة متعددة يتطلب استخدام مسبب تكلفة ملائم لطبيعة كل نشاط من الأنشطة الموجودة داخل كل مركز من مراكز النشاط.

---

(1) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص ص 22-23.

المرحلة الثانية: الاعتماد إلى مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط في توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

والميزة الأساسية لنظام التكاليف على أساس النشاط أنه يستخدم العديد من مسببات التكلفة التي ترتبط بحجم الإنتاج، و بحجم الدفعة الإنتاجية، و ترتبط بالخط الإنتاجي ونوعية المنتجات مثل هندسة المواصفات الخاصة بالمنتج ونشاط تحسين مواصفات المنتج.

إن هذا التنوع في استخدام مسببات التكلفة إنما يأخذ في اعتباره عاملين أساسيين كانا يؤديان إلى تحريف بيانات التكاليف هما (1):

1. تنوع المنتجات Volume diversity

2. تعقد عمليات الإنتاج Cost of complexity

**المدخل:**

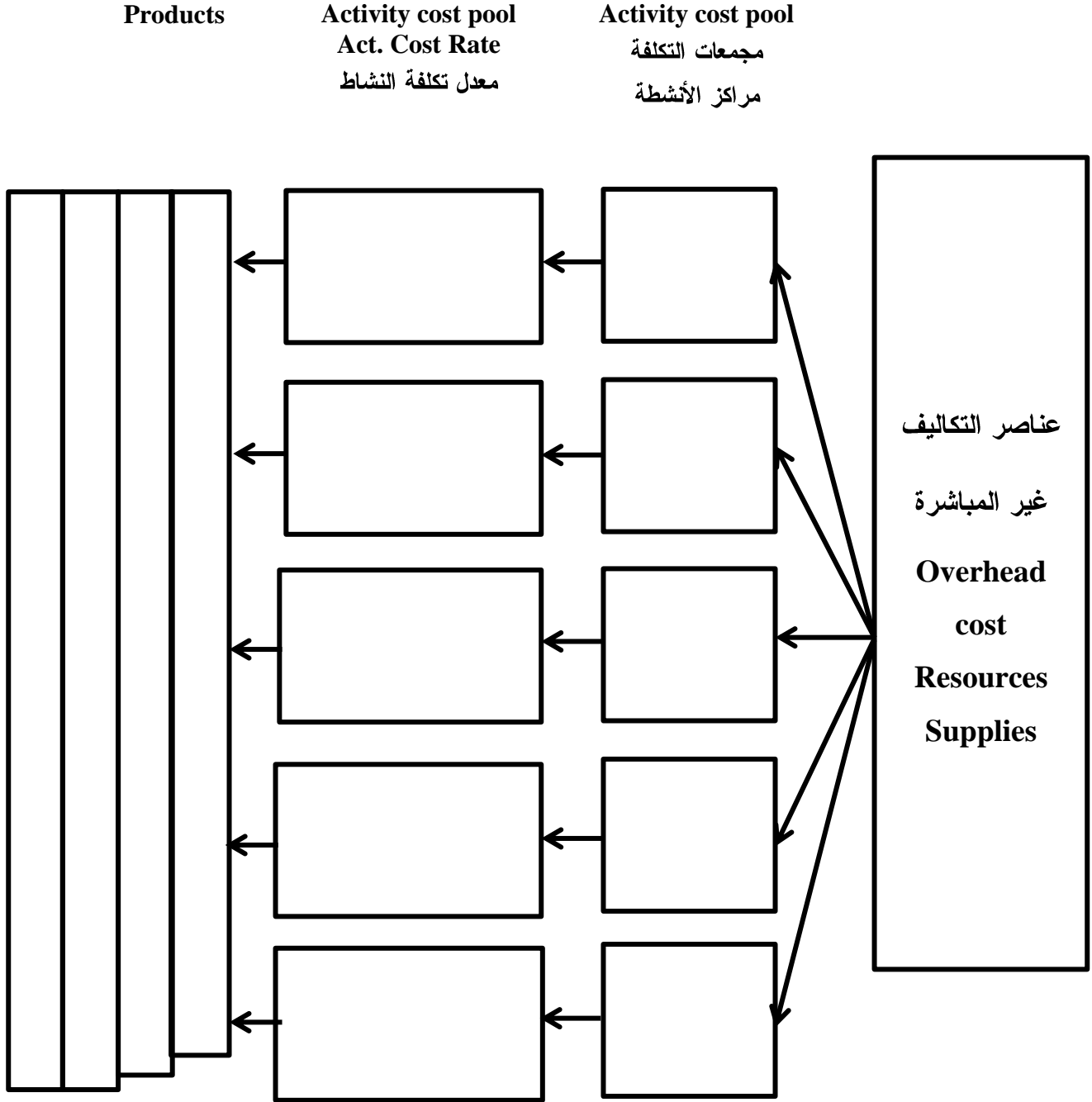
يوضح الشكل رقم (2/1/1) ادناه: الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس النشاط ويشمل عناصر التكاليف غير المباشرة ومراكز الأنشطة و معدلات التحميل لكل نشاط والمنتجات التي استهلكتها الأنشطة:

---

(<sup>1</sup>) المرجع السابق. ص 23

شكل رقم (2/1/1)

الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر: هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف المجالات التطبيقية، (القاهرة، الدار الجامعية، 2000م) ص. ص 21-22.

ينضح من الشكل (2/1/1) أن الأنشطة ومسببات التكلفة الملائمة لها ومدى التجانس بين هذه الأنشطة، ونوعية الإنتاج الذي تقوم المنشأة بإنتاجه. كما يتم الاعتماد على مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط في تخصيص الأنشطة على المنتجات التي استهلكها. أن التنوع في استخدام مسببات التكلفة من أهم أسبابه تنوع المنتجات وتعقد عمليات الإنتاج مما يتطلب تقديم بيانات دقيقة وحقيقية تؤدي لاتخاذ قرارات ادارية سليمة.

- ويرى البعض أن أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط تتمثل فيما يلي:
1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتخصيص الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استقلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
  2. قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
  3. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة<sup>(1)</sup>:
    - أ. قرارات التسعير
    - ب. قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة.
    - ج. تحديد مستويات الإنتاج.
    - د. اختيار خطة التسويق والتوزيع.
    - هـ. قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.
    - و. إعادة تصميم عمليات المنشأة وذلك من خلال دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.
    - ز. إعادة تصميم المنتج النهائي.

---

(1) المرجع السابق، ص ص 25، 24

1. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغييرات التي تطرأ على خدمات

نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

أ. إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.

ب. إجراء تعديل في تصميم المنتج.

ج. إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

د. تغيير نسبة التشكيل البيعي.

2. إجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي<sup>(1)</sup>:

أ. تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات. Identify activities

ب. حصر الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة (تحديد

تكلفة الأنشطة). (Activities costs)

ج. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط.

(Determining the cost driver for each activity).

د. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات)

(Assigning the cost of activity to each product)

تحديد الأنشطة: يعرف النشاط بصفة عامة بأنه عمل مجهود أو مهمة أو

عملية يتم القيام بها ويستغرق وقتاً معيناً وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد.

ويقصد بالموارد: المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة

داخل المنشأة.

يرى البعض أن أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط كانت نتيجة

للآتي<sup>(2)</sup>:

1. تعدد المنتجات وتنوع نماذجها واختلاف أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية

الإنتاجية معقدة.

2. ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات

الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف

---

<sup>(1)</sup> المرجع السابق، ص 25

<sup>(2)</sup> <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?1275> 3/5/2017

للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة لحاجة الإدارة لمعلومات دقيقة وتحليلية.

3. ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع انخفاض نسبة لتلفه المباشرة للعمل.  
4. تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الانسان الالي، الامر الذي يخلق طاقة إنتاجية المنتج كبيرة ويرفع نسبة التكاليف هو الثابتة في هيكل تكلفة المنتج.

5. الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق.  
6. قصر العمر الاقتصادي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وادخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

يرى الباحثان أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط تكمن في دقته العالية في احتساب تكلفة المنتج مهما تعقدت مراحل إنتاجه وذلك لأنه يستخدم محركات تكلفة ملائمة تمكنه من توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بعدالة، في حالة تصنيع المنتجات والخدمات والتكاليف الإضافية (تكاليف الاستهلاك) في حالة استيراد السلع من الخارج. لقد أوجد نظام التكاليف على أساس النشاط الحلول للمشاكل التي افرزها نظام التكاليف التقليدي الذي يوزع التكاليف بصورة اجمالية على المنتجات دون مراعاة للقدر الذي استهلكه كل منتج مما يجعل بعض المنتجات تحمل بتكاليف لم تستهلكها ولم تتسبب فيها. وهذا بالطبع ينعكس في سياسة التسعير الخاطئة التي تجعل العملاء لا يرغبون في شراء سلع المنشأة نسبة لارتفاع اسعارها أو أن الاسعار منخفضة دون مبرر فيزداد الطلب وبالتالي تحقق المنشأة الخسائر المتلاحقة. أن أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط لا تقتصر على انه نظام تكلفة دقيق وعادل بل هو نظام يعين المنشأة في المحافظة على مبدأ الاستمرارية.

تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة: (Value Added Ranking)  
تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط يمكن من تحديد وتعريف جميع  
الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء وهذا التحديد لا يقطع بأن كل  
الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة، لذلك تقوم العديد  
من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى:

### 1/ أنشطة ذات قيمة مضافة: (Value added activity)

وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها  
وهي لا تخرج عن نوعين<sup>(1)</sup>:

أ. أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة مثل أنشطة الإنتاج،  
الفحص، مراقبة الجودة.

ب. أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل أنشطة البيع  
والتسويق وخدمة العملاء.

ويتيح التبويب السابق للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة  
الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة التي لا تحقق قيمة مضافة وكذلك دراسة أمكانية  
تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

### 2/ تحديد تكلفة الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن  
تتبعها، وتبين تشكيل النشاط.

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف المواد التي تستهلك بمعرفة كل  
النشاط خلال فترة معينة مما يحق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد في الأنشطة من خلال فحص  
علاقة السببية وبين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي  
لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً  
هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات  
من النشاط.

---

(<sup>1</sup>) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص ص 28، 27



### 3/ تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط<sup>(1)</sup>.

المدخل:

يمكن تصوير أنواع النشاط ومسببات التكلفة الملائمة له من خلال الشكل رقم (3/1/1) ادناه:

#### شكل رقم (3/1/1)

#### النشاط ومسبب التكلفة الملائم له

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد دورات الإنتاج
استهلاك المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم اجمد عطية، محاسبة التكاليف المجالات التطبيقية، (القاهرة، الدار الجامعية، 2000م) ص ص 21-22.

يلاحظ من الشكل رقم (3/1/1) أن مراكز الأنشطة التي تم تجميعها حسب طبيعة الأنشطة داخل المنشأة، ومدى تعقد هذه الأنشطة، و تكرار القيام بالنشاط، مدى التجانس بين هذه الأنشطة، ونوعية الإنتاج الذي تقوم المنشأة بإنتاجه. كما يجب ملاحظة أن استخدام مراكز أنشطة متعددة يتطلب استخدام مسبب تكلفة ملائم

(<sup>1</sup>) المرجع السابق، ص ص 21-22.

لطبيعة كل نشاط من الأنشطة الموجودة داخل كل مركز من مراكز النشاط. ويجب يراعي في مسببات التكلفة سهولة الحصول عليها، وقابليتها للقياس، وتميزها بأعلى درجة من الارتباط<sup>(1)</sup>.

ويجب يراعي في مسببات التكلفة سهولة الحصول عليها، وقابليتها للقياس، وتميزه بأعلى درجة من الارتباط<sup>(2)</sup>.

حتى يتحقق نجاح نظام التكاليف على أساس النشاط من خلال التحديد الدقيق لمسببات التكلفة لكل نشاط، حيث يتم عملية تتبع استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمنشأة من خلال هذه المسببات والتي تستخدم أيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج ومن ثم فإن مسبب التكلفة يعمل عاملاً مرتبطاً بالنشاط. ويعمل متخذ القرار على تنظيم المنفعة المتوقعة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتتمثل المنفعة في مستوى الدقة التي يتصف بها النظام في مخرجاته من معلومات. ويتم تحديد مسببات التكلفة في ضوء قرارين<sup>(3)</sup>:

- القرار الأول: - يتناول عدد مسببات التكلفة التي يحتاج إليها النظام ككل.
- القرار الثاني: - يتناول عدد مسببات التكلفة الذي يجب استخدامها بما يحقق انخفاضا في تكلفة تطبيق النظام دون المساس بمستوى الدقة المستهدف لمخرجاته.

العوامل التي يجب أن مراعاتها عند اختيار مسببات التكلفة:

- أ. درجة الدقة المطلوبة في بيان التكاليف
- ب. تنوع الإنتاج أو تعقيده
- ج. نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل.
- د. تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة. (تكلفة القياس).

---

(1) المرجع السابق، ص 29.

(2) المرجع السابق، ص 29.

(3) المرجع سابق، ص 30.

#### 4/ تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات):

يرى الباحث: أن الدقة التامة تتطلب عدد اكبر من مسببات التكلفة بما يؤدي لارتفاع تكلفة النظام، وعليه يمكن الحصول على الدقة بدرجة مقبولة باستخدام عدد أقل من مسببات التكلفة وذلك حتي لا يصبح النظام تفوق تكاليفه منافعه.

كما يرى البعض الآخر أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط لأنه يؤدي للآتي<sup>(1)</sup>:

1. إدارة أفضل.
2. قياس الموازنة والأداء.
3. دقة في احتساب التكاليف.
4. تأكيد ربحية المنتج والعميل.
5. تقييم ومعادلة الاستثمارات في تقنية جديدة.
6. تحسين نوعية المنتج عن طريق تحسين المنتج وتصميم العمليات.
7. زيادة القدرة التنافسية.
8. تحسين الإدارة.
9. تحسين إدارة التكلفة.
10. دعم وتشجيع الوعي بأهمية التكلفة وسط العاملين.
11. الاستجابة للزيادة في التكاليف غير المباشرة.
12. الاستجابة للضغوط من المنظمين.
13. دعم الابتكارات الادارية مثل إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد.

---

<sup>(1)</sup> <http://www.en.wikipedia.org/wiki/Activity-based-costing> 3/5/20 17

تتضح أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط في المنظمة كآلاتي<sup>(1)</sup>:  
ان التكاليف الصناعية غير المباشرة لا يمكن توزيعها بمعدل ساعات العمل أو ساعات دوران الآلات وذلك لأن ذلك يعطي صورة غير حقيقية للتكلفة المستهلكة بواسطة المنتجات والخدمات مما يؤدي لسياسة تسعير خاطئة وبالتالي قرارات ادارية خاطئة. أن التحميل الخاطئ للتكاليف الصناعية غير المباشرة يدفع بالإدارة للتركيز على المنتجات والخدمات ضعيفة الربحية مما يؤدي لإهدار الموارد واستهلاك الأنشطة لتكاليف دون الحصول على عائد.

يرى البعض أن أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط<sup>(2)</sup>:

1. ان اهتماماً كبيراً قد اعطي للتقنيات الادارية مثل إدارة الجودة الشاملة واعدادة هندسة إجراءات العمليات، بالرغم من أن القوة الدافعة لهذه الاستراتيجيات الفعالة هو تعظيم الربحية اعتماداً على المعلومات التكنولوجية، الا أن اهم اداة تقنية هي نظام التكاليف على أساس النشاط فهو يشكل اهم الوسائل المحاسبية الحديثة لاتخاذ القرارات الادارية الاستراتيجية.

2. نظام التكاليف على أساس النشاط هو اهم الابتكارات المحاسبية الحديثة لأنه استطاع تجاوز قصور النظام التقليدي وعجزه عن مواكبة التعقيدات في البيئة الصناعية والتي تتمثل في تنوع المنتجات واختلاف احجامها واوزانها واختلافها فيما تستهلكه من مواد واجور وتكاليف غير مباشرة.

3. بغض النظر عن التقنيات الادارية المستخدمة فان استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يضمن النتائج والتغيرات التي يحدثها يمكن قياسها وبه يوضع العلم في خدمة الإدارة.

كما يرى البعض أن المؤشرات التي تشير إلى نظام التكاليف على أساس النشاط هي<sup>(3)</sup>:

(1) <http://www.bizcovering.com/business/importance-of-activity-based-cost>. 3/5/2017

(2) <http://www.turnround.org/Publication/Articles.aspx?> 5/5/2017

(3) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل الطباعة والنشر، 2002م) ص212-213.

1. عدم ثقة مدراء خطوط الإنتاج في تكاليف المنتجات الصادرة من قسم المحاسبة.
2. عدم رغبة مدير التسويق باستعمال تكاليف المنتجات المختلفة في اتخاذ قرارات التسعير.
3. الزيادة في المبيعات مع الانخفاض في الأرباح.
4. المعدلات العالية للتكاليف غير المباشرة والتي هي في زيادة مستمرة.
5. وجود العديد من المنتجات.
6. الأجر المباشرة تشكل نسبة ضئيلة من التكاليف الكلية.
7. صعوبة تفسير ربحية قطاعات المنتجات المختلفة.
8. اقتراح مدير الإنتاج بالتخلص من بعض قطاعات الإنتاج التي تبدو مربحة.
9. الربحية العالية للمنتجات المعقدة والتي يصعب إنتاجها مع عدم تسعيرها بأعلى من السعر العادي.
10. عدم بيع المنافسين لبعض المنتجات التي تشير التقارير المالية بأنها ذات ربحية عالية.

### ثالثاً: أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط:

- يهدف نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط إلى (1):
1. توفير قياس سليم للتكاليف.
  2. توفير المعلومات التي ادت لتطوير العملية الادارية.
  3. تحليل الأنشطة وتحديد تكاليفها.
  4. تقييم الأنشطة ومقارنة تكلفتها بالعائد منها.
  5. استبعاد الأنشطة التي لا تضيف اي قيمة أو تخفيضها إلى ادني مستوي ممكن.
  6. استكشاف فرص وأنشطة التحسين المستمر في العمليات.
  7. تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الإنتاج.

---

(1) ([http:// www.acc4arab.com/acc/showthread.php? 5/5/2015](http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php? 5/5/2015))

8. اسقاط حلقات الإنتاج التي تؤدي لتخفيض الربح أو تحسينها وذلك ابتداءً من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي.

ويرى البعض الآخر أن أهداف محاسبة التكاليف هي (1):

1. تحديد المنتجات والخدمات غير المربحة وذات الاسعار المنخفضة وكذلك المنتجات والخدمات ذات الاسعار المرتفعة.

2. تحديد والغاء عمليات الإنتاج واعادة هندسة الأهداف.

3. نظام التكاليف على أساس النشاط يستخدم كأداة لفهم تكلفة المنتج والعميل ونظام الربحية القائم على الإنتاج والذي أساسه أنشطة العمليات.

4. نظام التكاليف على أساس النشاط يستخدم كألية تدعم القرارات الاستراتيجية كالتسعير وتوزيع وتحسين المنتجات وقياس تحسين العمليات.

كما يرى البعض أن من أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط ما

يلي (2):

1. تحديد تكلفة الأنشطة من خلال قياس الموارد التي استهلكتها.

2. التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات من خلال قياس الأنشطة التي استهلكتها.

3. تقديم معلومات مناسبة عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لتقييم كفاءتها.

تساعد المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتجات في ترشيد القرارات الادارية.

أن من اهم أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط هو تقديم تكلفة حقيقية وعادلة

للمنتج أو الخدمة لأن هذه التكلفة يتم الوصول اليها بعد فحص الأنشطة ومعرفة ما

استهلكته من موارد وفحص المنتجات ومعرفة ما استهلكته من أنشطة اي لامجال

للتحميل العشوائي للتكاليف غير المباشرة كما يحدث في نظام التكاليف التقليدي

الذي يعمل على توزيع التكاليف بصورة اجمالية على الكميات المنتجة دون مراعاة

للقدر الذي استهلكه كل منتج من عناصر التكاليف علماً بان كل منتج يختلف عن

المنتج الآخر في استهلاكه للأنشطة حسب مراحل إنتاجه وتعقيدات تلك المراحل.

(1) [http://www.ar.wikipedia.org/wiki/activity-based\\_costing](http://www.ar.wikipedia.org/wiki/activity-based_costing) 5/5/2017

(2) <http://www.costing-objective.com/activity-based-accountinglearning>. 5/5/2017

ان التكلفة الحقيقية تجعل العملاء يرغبون في منتجات وخدمات المنشأة نسبة لانخفاض اسعارها وجودة منتجاتها بينما اسعار المنشآت المماثلة مرتفعة واكل جودة، وهذا بالطبع يؤدي لزيادة المبيعات وبالتالي الارباح مما ينعكس في قوة المركز المالي وزيادة القدرة التنافسية.

في هذا المبحث ناقش الباحث مفهوم وأهمية نظام التكاليف على أساس النشاط من حيث تعريفه ونشأته وتطوره والأسباب التي أدت لظهوره من تطورات تكنولوجية في البيئة الصناعية والتجارية والخدمية وقصور أنظمة التكاليف التقليدية في توزيع التكاليف غير المباشرة، وأهدافه التي تتمثل في تقديم تكلفة حقيقة تستخدم كآلية تدعم القرارات الاستراتيجية كالتسعير وتنويع وتحسين المنتجات وقياس تحسين العمليات.

## المبحث الثاني

### مقومات ومزايا نظام التكاليف على أساس النشاط

يتناول الباحث مقومات ومزايا نظام التكاليف على أساس النشاط هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

#### أولاً: مقومات نظام التكاليف على أساس النشاط:

نتيجة للتطورات التكنولوجية السريعة والمتلاحقة في البيئة الصناعية والتجارية والخدمية واستخدام الوسائل الحديثة والآلية والتقنيات المتطورة مما أدى لارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة مقارنة مع إجمالي تكلفة المنتجات وكذلك ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكلفة المشتريات في المنظمات التجارية وأيضاً ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية في الخدمات المقدمة بالنسبة للمنظمات الصناعية والتجارية والخدمية. أن هذا الارتفاع جعل العلماء والمفكرين في مجال المحاسبة، يفكرون في استنباط نظام جديد للتكلفة يستوعب هذه التطورات ويقدم نموذجاً دقيقاً وسليماً لتكلفة المنتجات والخدمات<sup>(1)</sup>. ان الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الإضافية مثل (تكاليف الاستهلاك) في المنظمات التجارية تؤدي لعدم وجود علاقة سببية بين المنتج وبين ما استخدمه من موارد، وهذا يعني فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تسبب فيها. فالأنظمة التقليدية لا تقتصر مساوئها على توفير معلومات غير صحيحة تستخدم في اتخاذ قرارات إدارية هامة، مثل قرارات التخطيط لشراء المواد الخام وقرارات الإنتاج وقرارات الاستيراد من الخارج وقرارات البيع والتسعير والقرارات الأخرى ولعل أهم القرارات هي تخفيض التكاليف للحفاظ على القدرة التنافسية للمنشأة. إضافة لذلك فإن التكاليف التقليدية لا تحقق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف الإضافية التي تحدث

---

(1) السيد عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق

ذكره، ص40.



في المنشأة الصناعية والسبب في ذلك الفشل، زيادة نسبة التكاليف وانخفاض نسبة المباشر (مثل عنصر العمل المباشر) بسبب زيادة درجة الآلية واستخدام المباشرة كأساس لتحميل التكاليف الصناعية الإضافية رغم تناقص أهميتها، مما يؤدي لتحريف تكلفة المنتجات وعدم ارتباط متطلبات الإنتاج الحديثة، ورغم هذه التغيرات ما زال المحاسبون يستخدمون الأجور التكلفة بالموارد المخصصة التي استخدمت في إنتاجها<sup>(1)</sup> :

1. زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكلفة.
2. انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة للتطور التكنولوجي.
3. زيادة مبيعات المنشأة مع انخفاض الأرباح.
4. اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية تشوه التكلفة.
5. اختلاف أحجام وكميات الإنتاج.
6. حدة المنافسة في السوق محلياً وعالمياً.
7. تزايد استخدام الأنشطة المساعدة في الشركة، كالتصميم الهندسي، البرمجة، التسويق، والمحاسبة، وصيانة الأجهزة الإلكترونية.
8. صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات والخدمات.
9. صعوبة تحديد ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها والمرتفعة.

**العلاقة بين مستويات الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف:**

بصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين، وذلك وفقاً لتسلسل معين كما يلي<sup>(2)</sup>:

**1/ أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج: (Unit Level Activities)**

وهي الأنشطة التي تؤدي كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة من المنتج النهائي ومن أمثلة هذه الأنشطة: الحفر، معالجة الأسطح، والتفتيش لكل جزء من المنتج

---

(<sup>1</sup>) مرجع سابق ذكره، ص ص 410-409.

(<sup>2</sup>) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص ص 38-41.

وهي أنواع الأنشطة التي تتم عند إنتاج كل وحدة منتج وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وعدد الوحدات المنتجة. وتستهلك هذه الأنشطة موارد المنشأة بنسبة عدد الوحدات المنتجة وتزداد تكلفة الموارد المستهلكة بزيادة حجم الإنتاج الكلي.

وتعتمد مسببات التكلفة الكلية على الأنشطة الخاصة بوحدة المنتج مثل ساعات العمل المباشرة، قيمة المواد المباشرة، و ساعات التشغيل الآلي. وتتضمن تكاليف هذا المستوي، تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشر وتكاليف الطاقة، وتعتبر كل هذه التكاليف متغيرة في الأجل القصير وتتغير بتغير حجم الإنتاج.

## 2/ أنشطة مرتبطة بإنتاج دفعة من الإنتاج:

وهي الأنشطة التي يتم القيام بها كلما تم إنتاج دفعة إنتاجية (تتضمن قدر معينة من الوحدات التي تم إنتاجها)، وذلك بصرف النظر عن عدد الوحدات الخاصة بكل دفعة.

وبالتالي لا ترتبط تكلفة أداء تلك الأنشطة بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة وإنما على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها. ومن أمثلة هذه الأنشطة: نشاط الفحص، نشاط إعداد الآلات، طلب شراء مجموعة من الأجزاء.

ويتم استخدام مسببات تكلفة مرتبطة بعدد الدفعات الإنتاجية وليس بعدد الوحدات المنتجة، مثل عدد أوامر الإنتاج، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات الفحص.

## 3/ أنشطة مرتبطة بأداء الخدمات الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج معين<sup>(1)</sup>:

(Product Sustaining Activities)

وهي الأنشطة التي يتم القيام بها لتسهيل عملية إنتاج المنتجات المختلفة وتستهلك موارد المنشأة بناءً على نوعية الوحدات التي يتم إنتاجها ومدى

(<sup>1</sup>) المرجع السابق، ص 39-40.

الاختلاف والتنوع في المنتجات وليس اعتمادا على عدد وحدات الإنتاج أو عدد الدفعات الإنتاجية.

ومن أمثلة هذه الأنشطة: نشاط هندسة العمليات، نشاط وضع تصميمات المنتجات وملاحظات التنفيذ الهندسي، ونشاط تحسين وتطوير المنتج، ونشاط نظم المعلومات ويلاحظ أن تكاليف تلك الأنشطة، يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج كمسبب تكلفة لنشاط التنفيذ الهندسي.

كما يلاحظ أن تكلفة هذه النوعية من الأنشطة يمكن تحميلها على المنتجات بشكل منفرد، وأنها ذات طابع زمني، يمكن أن تحدث خلال فترة زمنية معينة حتى وإن لم يتم إنتاج أي وحدة منتج أو أي دفعة إنتاجية.

3/ أنشطة مرتبطة بأداء خدمات عامة تساعد على إتمام الإنتاج بصفة عامة<sup>(1)</sup>:  
**(Facility Sustaining Activities)**

وهي الأنشطة التي يتم القيام بها للحفاظ على الطاقة الإنتاجية بالمنشأة وهي أنشطة عامة ومشاركة لكل المنتجات، ومن أمثلتها، الأنشطة الإدارية، الإضاءة، والتدفئة، والأمن، وتكاليف صيانة المباني، الإدارة المحاسبية.

وتسبب هذه الأنشطة في حدوث تكلفة تساعد على إنتاج منتجات معينة أو أداء خدمات معينة بشكل منفصل تماما عن حجم الإنتاج أو المزيج البيعي وحيث أن هذه التكاليف لا ترتبط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين فإنما يتم تجميعها في مجموعة واحدة وخصمها من هامش الربح الكلي للمنتجات للوصول إلى ربح التشغيل الخاص بالمنشأة ويمكن تبني وجهة نظر أكثر عمقا في تحليل هذه النوعية من الأنشطة وذلك بالتمييز بين نوعين فرعيين هما:

أ. أنشطة خاصة بتسهيلات خط إنتاج معين

ب. أنشطة خاصة بتسهيلات عامة مرتبطة بخط إنتاج معين.

---

(<sup>1</sup>) المرجع السابق، ص 40-41

يوضح الشكل رقم (4/2/1) أدناه مستويات النشاط وعلاقته بالتكاليف حيث تم تقسيم الأنشطة إلى اربعة اقسام كالأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج والأنشطة المرتبطة بالدفعه الإنتاجية والأنشطة المرتبطة بأداء خدمات إنتاجية والأنشطة المرتبطة بأداء الخدمات العامة:

شكل رقم (4/2/1)

مستويات النشاط وعلاقتها بالتكاليف



المصدر: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف المجالات التطبيقية، (القاهرة، الدار

الجامعية، 2000) ص41.

تلاحظ من الشكل (4/2/1) أن الأنشطة التي تمت لإنتاج منتجات معينة فمثلا الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج وتشمل المواد المباشرة وتكلفة العمل والطاقة وأنشطة مرتبطة بالدفعة الإنتاجية وتشمل تكاليف إعداد وتجهيز الآلات والفحص وأنشطة مرتبطة بأداء خدمات إنتاجية وتشمل تكاليف هندسة العمليات وتشمل تكاليف هندسة العمليات وتصميمات المنتجات وصيانة المباني وأنشطة مرتبطة بأداء الخدمات العامة وتشمل تكاليف إدارية وتكاليف الإضاءة وتكاليف صيانة المباني.

يرى الباحث: أن تعدد المنتجات واختلاف أنواعها واحجامها واوزانها واختلافها في نسبة ما تستهلكه من تكاليف دفعت علماء المحاسبة للبحث عن نظام يوزع تلك التكاليف بعدالة ومصداقية حتي تخرج القرارات الادارية الخاصة بالإنتاج والبيع والشراء والتخزين والتمويل والاستدانة والاستيراد والتصدير والتوسع في الإنتاج أو الغاء إنتاج بعض المنتجات أو خطوط إنتاج منتج معين أو اضافة خطوط إنتاج جديدة.

إن المنافسة الحادة بين الشركات والتي تتطلب خفض التكاليف وبالتالي خفض الاسعار لجذب العملاء وزيادة المبيعات ولا يتسنى ذلك الا عن طريق نظام يغوص في أنشطة المنتج لمعرفة ما استهلكه من أنشطة وما استهلكته الأنشطة من موارد وبالتالي تستطيع الإدارة بعد حصولها على المعلومات العكسية الواردة من داخل قائمة الأنشطة التخلص من الأنشطة غير المفيدة والتي لا تضيف للمنتج مما يؤدي لتخفيض تكلفته.

ثانياً: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس النشاط:

1/ مزايا نظام التكاليف على أساس النشاط:

أ. البحث في كفاءة العمليات(1): (Perfect Process)

عرف كفاءة العمليات بأنها تصميم العمليات بكفاءة لتقدم النتائج المطلوبة اليوم. إذا قمت بتصنيع سيارة وأن المرحلة الثالثة من إنتاج السيارة تفتقد إلى الرفرف الايمن، يعني أن نظامك قد صمم بدقة لكي يعطي تلك النتيجة. إذا كنت موزعاً وكل إرسالية تتقصها ورقة وهذا يعني أن العملية قد صممت بدقة لكي تعطي الزبون هذه النتيجة. وإذا لم تكن راضياً عن أداء منظمتك فالمكان الصحيح الذي تبدأ منه بحثك لتحسين الكفاءة الإنتاجية هي العمليات، أن الناس لا يخطئون، العمليات التي تفتقر للكفاءة، هي التي تجعل الناس يخطئون. يرى الباحث: أن نظام التكاليف على أساس النشاط يركز على كفاءة العمليات والأنشطة مما يجعله يقدم تكلفة دقيقة وحقيقية، تمكن من اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

ب. النقص في السيولة: (Lack Of Liquidity)

إن النقص في السيولة يؤثر على استقرار الأعمال، لأن الدائنين يرغبون في أموالهم بدون تأخير، لأنهم يكونون هم أنفسهم واقعين تحت ضغط دائنيهم. وكيفية انه ليس مهماً أن يكون صحيحاً أن الزيادة في الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة لا تعني ضمان الاستقرار. وأن قادراً كبيراً يعتمد على كيفية سيولة الأصول المتداولة وكيفية سهولة وسرعة تحويلها إلى نقد(2).

يرى الباحث: أن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يمكن المنشأة من معالجة مشكلة النقص في السيولة، وذلك بتخصيص حساب احتياطي نقدي لمقابلة مثل هذه الالتزامات. أن وفاء المنشأة بمقابلة التزاماتها في مواعيدها مؤشر

(1) <http://perfectprocess.htwww.icms.net> 5/5/2017

(2) H.H Hutchinson and L.S. Dyer, interpretation of Balance sheets, the institute of bankers 10 London street, London Ec379 As

حقيقي لكفاءة العمليات وجودة تصميم النظام وبالتالي كفاءة الإدارة التي تنعكس في قراراتها الرشيدة التي تؤدي لتعظيم الربحية وهو ما يهدف إليه نظام التكاليف على أساس النشاط.

### ج. نظام (ABC) يؤدي إلى رضا العملاء وتقوية ارتباطهم بالشركة: (Customers Loyalty and Satisfaction)

إن ولاء العميل ورضاه أصبح أمراً في غاية الصعوبة بالرغم من انه هام جداً للمحافظة على الوضع التنافسي. في عالم الأعمال أن العمل على إرضاء العميل هو وحده الضمانة لاستمرار تعامله مع الشركة. وللأسف الشديد معظم الشركات تنتظر حتي تعصف المشاكل بالشركة دون أن يهتموا انفسهم بمسألة رضا العملاء، كل مسئول يرغب في سماع الأشياء الجميلة من عملائه، ولا أحد يرغب في سماع الأخبار السيئة، وعن عدم رضا العملاء هناك ميول طبيعي يتضمن الأشياء الإيجابية من العملاء في الاستبيان وعدم تضمين الأشياء السلبية، يجب سماع الأخبار الجيدة والسيئة من العملاء، إذا كان المسئولون يرغبون في زيادة رضا عملائهم<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث: أن نظام التكاليف على أساس النشاط يقدم سلماً وخدمات تتصف بالجودة والمواكبة لرغبات وتطلعات العملاء وبأسعار تنافسية مما يقوي ارتباط العملاء بالمنشأة وزيادة ولائهم لها.

### د. تطبيق (ABC) في الموارد البشرية للشركة:

نظام ABC يساعد المنظمة في الوصول لمرحلة التميز: يحتاج تطبيق النظام للتحويل النوعي في تركيبة الموارد البشرية العاملة وإحلالها بفئات العاملين (Knowledge workers) يتميزون بقدرات ذهنية وطاقات فكرية وإمكانيات للإبداع تجعل مساهمتهم الأكثر تأثيراً فيما تحققه المنظمات التي يعملون بها من إنجازات<sup>(2)</sup>.

(2) Richard Y. Chang P. Keith Kelly, Satisfying internal customers first 1, 1994, Richard chang Associates, inc,41, Corporate, Paok ,Snote 230, Irvine, CA 92714 , USA, P1-P.29

(2) (علي السلمي إدارة التميز) القاهرة: دار غريب للطباعة النشر والتوزيع 2002م، ص 9-10.

مفهوم التميز له بعدين محوريين في الإدارة الحديثة (1):

البعد الأول: تحقيق التميز بالوصول لنتائج غير مسبوقه تتفوق بها على

المنافسين بل تتفوق بها على نفسها بمنطق التعلم "learning".

البعد الثاني: تصرفات الإدارة تتسم بالجودة الكاملة التي لا تترك مجال

للخطأ أو الانحراف وان يتم التنفيذ الصحيح من أول مرة.

يرى الباحث: أن نظام (ABC) يقدم تكاليف دقيقة للمنتجات ويساهم في

تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة ويساعد الإدارة في اتخاذ القرارات

الإدارية الهامة مثل استيراد السلع من الخارج والتسعير والبيع والتخطيط التخزين

والاستمرار أو التوقف عن استيراد منتجات معينة. أن نظام (ABC) ليس نظام

تكلفة دقيق عالج عيوب النظام التقليدي للتكاليف فحسب، بل هو ثورة في نظام

التكاليف لأنه استطاع أن يستوعب التكاليف الإضافية غير المباشرة الناتجة عن

استخدام التقنية ووسائل الاتصال الحديثة والأساليب التكنولوجية في الاستيراد

والبيع للسلع المستوردة من الخارج.

ه. يعطي المديرين الموارد المطلوبة مع الطاقات المتاحة والتي تمكن من

تحسين الإنتاجية.

و. إن الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تدعم القرارات الإدارية بخصوص توزيع

الطاقة لنتناسب مع حاجة الموارد لها. وعليه فإن النظام التقليدي للتكاليف

يؤدي لمنظمة بلا كفاءة وضعيفة الربحية. كما يؤدي لقرارات تتعلق بكيفية

أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

ز. يمكن من التحسين المستمر للإنتاج والعمليات.

ح. يؤدي لخلق الرابطة بين معلومات التكلفة والمعلومات الأخرى مما يمكن

من التحسين الواسع والكبير.

ط. تكلفة الجودة وتكليف العمليات في نظام (ABC) تشكل رابطة قوية، تحقق

تفعيل كل الإمكانيات الكاملة.

---

(1) علي السلمي، إدارة التميز، مرجع سابق ذكره، ص 12.



ي. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتخصيص الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استقلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

ك. قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة (1).

ل. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة (2):

- قرارات التسعير.
- قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة.
- تحديد مستويات الإنتاج.
- اختيار خطة التسويق والتوزيع.
- إعادة تصميم عمليات المنشأة وذلك من خلال دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.
- إعادة تصميم المنتج النهائي.

م. نظام التكاليف على أساس النشاط يتيح للإدارة معرفة حجم التغييرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة كما يلي:

- إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.
- إجراء تعديل في تصميم المنتج.
- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
- تغيير نسبة التشكيل البيعي.

(1) <http://www.emblmsvag.com/abc.htm> 10/5/2017

(2) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص ص 24-25.

## نظام التكاليف على أساس النشاط له العديد من المزايا ومنها<sup>(1)</sup>:

1. توفير معلومات تتصف بالدقة عن الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة.
  2. تخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط بتحديد مجالات الوفرة والاسراف.
  3. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد والمسئولية في استخدام الموارد ومحاسبة المسئولية للرقابة والكفاية في الأداء.
  4. يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تقييم الأداء وفقاً للقيمة المضافة وبالتالي التعرف على جدوي كل نشاط.
  5. تحديد المزيج الأفضل للمنتجات والعملاء، وبالتالي فهم الطريقة الأفضل لتوليد الارباح.
  6. فعالية قياس الأداء وتحديد مواطن الاسراف والرقابة على التكاليف.
  7. توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.
  8. زيادة القدرة التنافسية للشركة.
  9. قياس الموارد اللازمة لإنتاج منتج معين والتنبؤ باستخدام الموارد والتنبؤ بالإنفاق المستقبلي.
- يرى البعض أن من محاسن نظام التكاليف على أساس النشاط: (ABC)<sup>(2)</sup>:
1. تحسين إجراءات العمليات.
  2. تحديد المنتجات التي لا تضيف قيمة.
- يرى البعض الآخر أن من مزايا نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)<sup>(3)</sup>:
1. تمكين المديرين من دقة إدارة برامج التكلفة وتحسين الكفاءة.
  2. يمكن المديرين من الإدارة عن طريق العمل الذي تم انجازه أكثر من الإدارة عن طريق الموازنات المقدمة.
  3. على الموارد التي استهلكت بواسطة الأنشطة.

<sup>(1)</sup> <http://www.acc4.arab.com/acc/showthread.php?> 10/5/2017

<sup>(2)</sup> <http://www.smallbusinesschore.com> 11/5/2017

<sup>(3)</sup> <http://www.expets123.com/q/what-are-benefit> 11/5/2017.

4. يعطي طريقة لقياس برامج الأداء.
  5. يوازن الموازنة بناءً على التمويل مقابل الأداء.
  6. التأكيد بأن الموازنة تعطي أفضل النتائج.
  7. دعم وتطوير مستويات التشغيل.
  8. تطوير نظام الأداء الإداري.
- يرى أيضاً البعض الآخر أن من مزايا نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)<sup>(1)</sup>:

1. يركز خفض التكاليف وذلك من اول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد أنشطة الوحدة
  2. خفض زمن الأنشطة من خلال مراجعة الفترة الزمنية اللازمة لتأدية الأنشطة.
  3. يجعل الإدارة على دراية تامة بأن التكلفة لا يجب تحميلها على الأنشطة فقط بل يجب فحصها ومعرفة أسبابها حتي يمكن اتخاذ القرار بتخفيضها أو إسقاطها.
- يرى أيضاً البعض الآخر أن مزايا نظم التكاليف على أساس النشاط (ABC)<sup>(2)</sup>:

1. يقدم طريقة لتكلفة المنتجات والخدمات تتصف بالدقة.
2. يمكن من الفهم الجيد والعميق للتكاليف الغير مباشرة وأسباب حدوثها.
3. يوضح الأنشطة المكلفة والتي ليست لها قيمة مضافة للمنتج مما يمكن المديرين من خفضها أو إلغائها.
4. تدعم التقنيات الإدارية الأخرى مثل عملية التحسين المستمر وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الأداء.

---

(1) <http://edara.wooww.net/t212-topic> 11/5/2017

(2) <http://www.Cimaglobal.com/financialmanagement> 11/5/2017

- أن استخدام هذا النظام يعد ضرورة لأنه يضمن تحقيق المزايا الآتية (1):
1. التركيز العام على الأنشطة وأسباب استهلاكها للموارد يؤدي لترشيد إدارة تكاليف المنشأة
  2. التقسيم إلى أنشطة يفيد في معرفة علاقات الأنشطة مع بعضها البعض ومقارنة أنشطة
  3. وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.
  4. تحليل الأنشطة لأنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة لا تضيف قيمة للمنشأة يساعد في استبعاد أو تخفيض حجم الموارد المخصصة وبالتالي تخفيض التكاليف.
  5. إلقاء الضوء من قبل الإدارة على الطاقات غير المستقلة مما يؤدي إلى لتفادي الأنشطة غير الضرورية.
  6. يزيد هذا المدخل من عدد مجتمعات التكلفة مما يؤدي لفهم اعق لسلك التكاليف.
  7. يساعد هذا النظام في تحديد تكلفة المنتجات بدقة وعدالة وبالتالي اتخاذ القرارات الادارية.
  8. زيادة فعالية الرقابة حيث يربط بين النشاط والموارد والمسئول عن النشاط وبالتالي تفعيل محاسبة المسؤولية.
  9. يمكن استخدام الحاسبات الالية وقواعد البيانات مما يدعم القرار الاداري في اختيار الموارد بين الأنشطة.
- 1/ من فوائد نظام التكاليف على أساس النشاط (2):

1. يفيد نظام التكاليف على أساس النشاط في التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المنشأة ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى نوعين:

---

(1) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص ص 42 - 44

(2) زينات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاته السيد شحاته، اصول محاسبة التكاليف (الاسكندرية:

الدار الجامعية 84 ش. زكريا غنيم، 2005م) ص 408.

- أ. أنشطة تضيف قيمة للمنتج ويتم تطويرها وتحسينها.
- ب. لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي ينبغي استبعادها أو تخفيض حجمها.
2. الرقابة على مستوي الأنشطة بينما في نظم التكاليف التقليدية الرقابة على المنتج النهائي.
3. وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط ذو دلالة اكبر ونتائج أفضل.
4. يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط على اتخاذ قرارات التسعير وقرارات التسعير الدقيقة والسليمة تزيد القدرة التنافسية للمنشأة.
5. نظام التكاليف أساس النشاط لا يفيد في قياس تكلفة الإنتاج فحسب بل في تحليل الربحية والرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية والتجارية و الخدمية.
6. نظام التكاليف أساس النشاط لا يفيد في قياس تكلفة الإنتاج فحسب بل في تحليل الربحية والرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية والتجارية و الخدمية.
- ان لاستعمال نظام التكاليف على أساس النشاط مزايا عديدة اهمها (1):
1. التوصل لتكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام فان تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس النشاط اكثر دقة من تلك الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
2. التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة تؤدي لتحديد المسؤولية عن التكاليف وبالتالي اخضاعها لرقابة اكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها ومحاسبتها.
3. اتخاذ قرارات ادارية أفضل.

---

(1) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الادارية (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2002م) ص 212-213

## 2/ عيوب نظام التكاليف على أساس النشاط:

وفي الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين إلا أن الدراسات العلمية، أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ النظام. لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع، القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط

تنوع السلع وعدم تجانس استخدامها للأنشطة كلما زادت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة، فتجميع الأنشطة غير المتجانسة كلما زاد وتخصيص مسبب تكلفة واحد لها يؤدي لتحريف تكلفة المنتج.

الخلاصة أن تكلفة القياس تعد مؤشراً أساسياً في زيادة مسببات التكلفة أو تخفيضها لتحقيق الدقة المطلوبة نتيجة لتعقيد المنتجات.

أن زيادة درجة التعقيد في المنتجات تنجم عنها الإفرازات التالية<sup>(1)</sup>:

- التعقيد يؤدي إلى زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة وزيادة تكاليف التخزين.
- التعقيد يؤدي للاختناقات والارتباك.
- التعقيد يؤدي إلى الإحباط.
- التعقيد يؤدي إلى زيادة زمن ومراحل إنتاج المنتج.
- التعقيد يؤدي إلى الأخطاء.

يرى الباحث: انه عند استخدام مسببات التكلفة يجب مراعاة تجانس الأنشطة في مركز التكلفة لأن اختيار مسبب تكلفة للأنشطة غير متجانسة يؤدي إلى تحريف التكلفة، كما يجب مراعاة تكلفة القياس باختيار عدد معقول من المسببات لأن زيادة مسببات التكلفة دون مراعاة لتكلفة القياس يؤدي لارتفاع تكلفة القياس فيصبح النظام تفوق تكاليفه منفعه مما يفقد المنشأة مركزها التنافسي.

(<sup>1</sup>) <http://www.icms.net/how-much-is-enough>. 14/5/2017

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط والتمثلة في توفير بيانات معلومات تتصف بالدقة وتساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف الا أن هناك بعض

### الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)<sup>(1)</sup>:

1. نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ما هو الا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليه والذي يعتمد عليه في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفاصيل اكثر في مراكز التكلفة.

2. كفاءة استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وهذا ليس بالأمر اليسير.

3. تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط يتعارض مع أهداف النظام وهو تخفيض التكلفة، مما يعد مبرراً لعدم التطبيق. يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت تتردد في استخدامه.

4. ان التجارب العلمية اثبتت انه كلما كان حجم المنشأة صغيراً كلما كان تطبيق النظام مكلفاً.

يرى البعض أن من عيوب نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)<sup>(2)</sup>:

1. ان نظام التكاليف على أساس النشاط تكلفته مرتفعة ويستغرق وقتاً طويلاً.

2. نظام التكاليف على أساس النشاط به الكثير من التعقيدات.

كما يرى آخر أن من عيوب نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)<sup>(3)</sup>:

1. صعوبة جمع البيانات عن الأنشطة ومحركات التكلفة كما انها تستهلك الكثير من الوقت.

2. نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) باهظ التكلفة من حيث تطبيقه وتسييره وإدارته.

<sup>(1)</sup> <http://wwwfaculty.ksuedu.sa/wafach/acctt> 14/5/2017

<sup>(2)</sup> <http://www.Smallbusiness.chron.com> 14/5/2015

<sup>(3)</sup> <http://www.cimaglobal.com/abc-disadvantage> 16/5/2017

3. نظام التكاليف على أساس النشاط به تكاليف غير مباشرة يصعب تحميلها على المنتجات والعملاء فهي توزع بطريقة عشوائية. بالرغم من أن نظام التكاليف على أساس النشاط يوفر معلومات أفضل عن تكلفة المنتج مما يؤدي لاتخاذ قرارات أفضل، الا أن هناك بعض المحددات والقيود التي تظهر عند تطبيق النظام (1):

1. تطبيق النظام يتطلب التحديد السليم للأنشطة ومسببات التكلفة.
2. تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات داخلية ويجب توخي الحذر عند استخدامها في القرارات الاستراتيجية. يرى البعض أن اهم عيوب نظام التكاليف على أساس النشاط تتلخص في الآتي (2):

1. التكاليف العالية المتعلقة للحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمنشأة.

2. استعمال نظام التكاليف على أساس النشاط لم يقض على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف الصناعية غير المباشرة، كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وغيرها على سبيل المثال.

يرى الباحث: أن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يعد من اهم واعظم الابتكارات الحديثة لأنه استطاع مواكبة التطورات التكنولوجية المتلاحقة في البيئة الصناعية الحديثة والتي فاقت فيها التكاليف الصناعية غير المباشرة تكاليف المنتجات المباشرة مما بات يهدد تلك المنشآت بالانهيار في ظل المنافسة الحادة. من مميزات نظام التكاليف على أساس النشاط انه يقدم معلومات عكسية

(1) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ذكره، ص ص42-44.

(2) أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق ذكره، ص ص212-213.



من داخل الأنشطة وهذه المعلومات يعتمد عليها متخذ القرار في معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة، فيتم الغائها وبالتالي خفض تكلفة الإنتاج، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) نظام دقيق يقسم العملية الإنتاجية لأنشطة ويفحص تلك الأنشطة فحصاً دقيقاً ويقوم بإسقاط الأنشطة غير الضرورية كما انه يقوم بفحص الموارد التي استهلكتها الأنشطة ويستبعد الموارد التي لم تستهلكها.

ان تعقيدات النظام ليست مبرراً لترك تطبيقه لأن هذه التعقيدات تزول تدريجياً بالممارسة واكتساب الخبرة كما أن عدم فهم العاملين للنظام لا يعد عيباً في النظام وانما عيباً فيضعف قدرات العاملين الذين يجب اخضاعهم للتدريب من خلال ورش التدريب واستقدام الخبراء والاستشاريين وعليه فان الجهد والوقت الكبير الذي يستغرقه تصميم النظام وتشغيله يمكن التحكم فيه بتعيين القوي البشرية المؤهلة وتدريبها مما يؤدي لانخفاض الوقت والجهد. اما التكلفة المرتفعة فقد اثبتت التجارب أن ما يحققه النظام من فوائد يفوق تكاليفه وان الممارسة والتدرج في تطبيقه سيؤدي إلى نجاحه.

ناقش الباحث في هذا المبحث مقومات نظام التكاليف على أساس النشاط وكيفية تطبيقه ومحركات التكلفة التي يستخدمها في توزيع التكاليف غير المباشرة مما يجعله يقدم تكلفة دقيقة وعادلة تمكن من اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، إضافة لفوائده ومزاياه والانتقادات الموجه له.