

تقديم عام:

بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (نظام ABC) بداية الثمانينيات من خلال جهود بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر و روبرت كابلان لتدارك النقائص والانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، حيث تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة ثم على المنتجات وأطلق عليه إسم حساب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من نظم التكاليف الحديثة التي تقوم بتخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات على أساس استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في المؤسسة.

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب أن تنسب التكاليف المختلفة إلى الأنشطة ثم يتم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات بما يتناسب مع استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام في تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج وبالتالي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.

ظهرت هذه الطريقة نتيجة لتطور أساليب تقييم التكاليف، وذلك بعدما تحول الاهتمام في عمليات اتخاذ القرارات إلى القيمة التي تساهم في خلقها أنشطة المؤسسة، وهو ما يستدعي إجراء نوع من المقارنة بين القيمة الناتجة عن نشاط تقوم به المؤسسة مع تكلفة ذلك النشاط بشكل خاص، وعليه فإن المؤسسة تسعى إلى تخفيف الأنشطة غير الضرورية وتدنيها، والتي تكون تكلفتها أكبر من القيمة التي تخلقها، أما الأنشطة ذات القيم المرتفعة فتمثل ميزات تنافسية للمؤسسة وجب دعمها وتكثيف الاستثمار فيها وتطويرها، ومن هذا المنطلق جاءت فكرة تحليل وحساب التكاليف على أساس الأنشطة،

مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC : عرفت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بأنها "مجموعة من الاجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة عن طريق تقسيم العمل إلى مجموعة من الأنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة".

وعرفه R.Cooper بأنه "عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحس الاستفادة منها".

كما عرفته الجمعية الدولية للتصنيع المتقدم (CAM-I) (The Consortium for Advanced Manufacturing-International) بأنه "الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات وخدمات، فتكلفة كل نشاط تتحدد على مقدار استخدامه الموارد وتحمل تكاليف للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة".

المحور الخامس حساب التكاليف وفق طريقة ABC

من خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد أساساً على عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والمنتجات بدقة، ومن ثم تحديد الربحية التي تحققها المنتجات أو الخدمات، ويعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نظاماً حديثاً يتكون من مدخلات تتضمن مختلف الموارد وعمليات معالجة تلك المدخلات في مراكز تكلفة تسمى بالأنشطة، وفي الأخير يقدم مخرجات تتمثل في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الأساسية التي تحددها المؤسسة في العملية الإنتاجية.

أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- يعطي للإدارة صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثمة معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- يقدم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- يساعد على التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة. أنواع طريقة التكاليف المتغيرة:

خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: يمر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأربعة مراحل أساسية وهي:

1. تحديد الأنشطة: النشاط هو مجموعة المهام المرتبة والمرتبطة فيما بينها والتي تسمح بالحصول على نتائج معينة إنطلاقاً من إستعمال موارد المؤسسة، وتعد مرحلة تحديد الأنشطة بداية تطبيق نظام (ABC)، حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها، فمن خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، إلا أن الدراسات العملية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، مما يرفع تكلفة تنفيذ هذه الطريقة

2. تخصيص التكاليف للأنشطة: يتم تخصيص التكاليف من خلال الخطوات التالية:

- جمع التكاليف المتعلقة بعوامل الإنتاج الموظفة في كل نشاط حيث يمكن تتبعها؛
- تتبع التكاليف من خلال إيجاد العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط؛
- تجميع الأنشطة التي لها علاقة فيما بينها في مركز نشاط واحد.

3. تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة هو التحليل الذي يتناول تحديد سبب

المحور الخامس حساب التكاليف وفق طريقة ABC

حدوث التكاليف مع مراعاة أن مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته. وعلى سبيل المثال يمكن تحديد مسببات التكلفة للنشاطات كما يلي:

مسبب التكلفة	طبيعة النشاط
عدد أوامر الشراء	طلب المواد
ساعة عمل الآلة	تشغيل الآلات
عدد مرات صيانة الآلات	الصيانة

وتجدر الإشارة في هذا الصدد بأنه ليس هناك عدد مثالي لمسببات التكلفة، ولكن كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت دقة تخصيص التكلفة على المنتجات، مع مراعاة أن ذلك قد يزيد من تكلفة نظام التكاليف، وبالتالي يجب مراعاة درجة تعقد المنتجات والعمليات ومراعاة تحليل التكلفة/العائد.

4. توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك بإستعمال معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد والتكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب تكفة العامل المسبب للتكلفة في مقدار العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج.

نصيب المنتج من تكاليف النشاط = تكلفة العامل المسبب للتكلفة لكل نشاط x حجم العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج

$$\text{تكلفة النشاط} = \frac{\text{تكلفة العامل المسبب للتكلفة لكل نشاط}}{\text{حجم العوامل المسببة للتكلفة}}$$

$$\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدر} = \frac{\text{تكلفة العامل المسبب للتكلفة لكل نشاط}}{\text{الحجم المقدر لمسببات التكلفة}}$$