

البحث السادس: محاسبة التكاليف

ABC تحميل التكاليف غير المباشرة من خلال الطرق الحديثة

من إعداد:

حمداش دنيا

حمداوي أمال

منداس ألاء غادة

خطة البحث

المقدمة

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف و أهدافها

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية و الإدارية

المبحث الثاني: طريقة (نظام) التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

المطلب الأول: نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

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

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

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

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

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

الخاتمة

المراجع

المقدمة

إن المؤسسة من وجهة نظر نظامية تشكل نظام معلومات شامل، يتكون من أنظمة فرعية و إن اختلفت من حيث الوظائف والأهداف وأسس التصميم فإنها تتداخل وتتكامل مشكلة بذلك شبكة معلومات ضخمة تهدف إلى ضمان نقل المعلومة بأحسن شكل، ومحاسبة التكاليف كنظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبية تعد ركيزة ذات أبعاد عملية وإستراتيجية لم تعد المؤسسة قادرة على الاستغناء عليها خاصة في كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تعدد نشاطاتها ومنتجاتها مما يصعب عملية التعرف على الخلل وتقييم الأداء ومتابعة التكاليف.

إن ظهور ما يسمى بمحاسبة 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 من عدة جوانب.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو المحاسبة الصناعية واحدة من أهم المحاسبات.

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف

الفرع الأول: تعريف التكلفة

هي مقدار (بمعنى قابل للقياس) من التضحية بالموارد الاقتصادية الملموسة أو غير الملموسة (مواد، آلات، أجور، الإعلان...) بهدف الحصول على منافع محددة حالية أو مستقبلية.

حسب المخطط المحاسبي الوطني الفرنسي (1982) التكلفة تمثل "مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر على مستوى المخطط المحاسبي".¹

- **التكاليف:** هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج (أو خدمة) انطلاقاً من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو لإنتاجه.
- **مفهوم الأعباء:** هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها وهي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات أو الخدمات.

و بالتالي يمكن تعريفها على أنها مجموعة المبالغ المالية المقدمة للحصول على سلع خدمات أو أعمال و هي تشمل مجموع حسابات صنف (6) في النظام المحاسبي المالي. كما أن هناك أعباء تتحملها المؤسسة و التي لا تكون مسجلة في الصنف (6).

الفرع الثاني: تعريف محاسبة التكاليف

توجد العديد من التعاريف منها تعريف Beatrice و Ferancis Grandguilot اللذان عرفاها انطلاقاً من المواضيع التي تدرسها على أنها المحاسبة التي:²

- ← تحسب تكاليف مختلف الوظائف الممارسة من قبل المؤسسة.
- ← تحدد أسس التقدم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة (المخزونات).
- ← تفسر النتائج بحسابها لتكاليف المنتوجات.
- ← تشرح الفروقات بين العناصر التقديرية و العناصر الفعلية للمنتجات من أجل مقارنتها بأسعار البيع.
- ← تضع القديرات الأعباء.

➤ أما Lasary فعرفها على أنها "نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف و أسعار التكلفة باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير".³

¹ Abdallah Boughaba, **comptabilité Analytique**, 2éme édition Berti, Alger, 1994, p5

² Beatrice Ferancis Grandguilot, **Comptabilité analytique**, Galino édition, Paris, 2002, P 11

³ LASARY , **La comptabilité analytique**, El Dar El Othmania, Algérie, 2007, P22 .

- أما T Horengern فيرى أن "محاسبة التكاليف هي" المحاسبة الإدارية مضافا إليها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية".¹
- ويذهب Maher إلى أنها "حقل من الحقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكفوية".²
- وحسب D. Boussard "محاسبة التكاليف تسيير تمتد في الكثير من المؤسسات معلومات نقدية و مادية 5 على مساعدة المسؤولين في اتخاذ قراراتهم".³

إذن يمكن القول بأن "محاسبة التكاليف هي حقل من حقول المحاسبية وأداة من أدوات التسيير، يهتم بالدرجة الأولى بدراسة وحساب التكاليف ومراقبتها لمختلف الوظائف الممارسة من طرف المؤسسة، و تمتد المسيرين بمعلومات عن التدفقات الداخلية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات التسييرية".

المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف و أهدافها

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف و التي بتحقيقها تساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق أهدافها المرسومة المتمثلة في تخفيف الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي، ويمكن التعبير عن الوظائف بالشكل الآتي:⁴

الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة محاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبية المالية خاصة محاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف(مواد، أجور، مصروفات).

الوظيفة التحليلية: و تعتبر الوظيفة الأساسية لمحاسبة التكاليف، واقتترنت مع اسمها حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر، ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة .

الوظيفة الرقابية: و تعتبر من الوظائف المهمة التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة و تحديد الانحرافات بأنواعها ...، و دراسة أسباب هذه الانحرافات .

¹ اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ،ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 1668، ص17.

² نفس المرجع، ص17.

³ Daniel Boussard, **comptabilité Analytique**, Chihab, Alger, 1995, p3

⁴ اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص24-26

الوظيفة الإخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بسابقتها، حيث بعد تحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الإنحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة، و يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية .

الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسات من اجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق. ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء و اقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة بتحقيق هدفها المرسوم.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تعددت أهداف محاسبة التكاليف وحسب J M Clark يمكن تلخيصها في مايلي: ¹

- ✓ المساعدة على تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.
- ✓ المساعدة على تخفيض الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.
- ✓ تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة.
- ✓ مراقبة المخزونات.
- ✓ تحديد قيمة المخزونات.
- ✓ اختبار فعالية مختلف الدوائر.
- ✓ الكشف عن الضياع، التبذير و الإختلاسات.
- ✓ الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط و تكلفة الإنتاج.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية و الإدارية

الفرع الأول: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

تعني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية و إيصالها على عدة جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية، و يتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. في حين تعني محاسبة التكاليف في المقابل بإمداد إدارة منشأة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات الروتينية و الطارئة المختلفة. فهناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لان المحاسبة المالية تعتبر مصدرا هاما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض الماليين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية، إلا أن هناك بعض الاختلافات و التشابه بينهما التي يمكن أن نلخصها في ما يلي: ²

¹ Henri. Bouquin, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, Sirey, sans maison d'édition, 1997, p15

² ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص11

الجدول رقم (1): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، و يتبعان نفس المبادئ و السياسات و الإجراءات المحاسبية.	تقوم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتوجات و المخزون الباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية و هذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي للمؤسسة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية و المركز المالي.
تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي و تفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات و النفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة و الأقسام و الفروع و أصناف السلع و وحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي و لا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات و النفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

الجدول رقم (2): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

وجه الإختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
الهدف بين المحاسبين	تهدف إلى تحديد نتيجة المؤسسة السنوية (أو الفصلية أو الشهرية) بصفة منفصلة لكل منتج على حدى. تهتم بدورة الاستغلال.	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية. تحديد الميزانية العامة لأخر السنة. تهتم بدورة الاستغلال والوضع المالية.
المدة الزمنية	فترة التحليل العادية شهر و في الحالات الخاصة الفصل أو السنة.	خلال السنة المالية، وقد تحدد ميزانيات أو نتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية.
مصدر المعلومات	تستعمل المعلومات الصادرة من المحاسبة المالية. معلومات أخرى. كما تستعمل أساليب تحليل مختلفة مثل نقطة الصفر... الخ.	المعلومات التي تستعملها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات و الأعمال التي يقوم بها المحاسب.
الحسابات التي تستعملها	المحاسبة التحليلية تستعمل الحسابات المنعكسة Comptes Réfléchis	تستعمل المحاسبة المالية حسابات خاصة بها التي تكون حسب طبيعة المصاريف و الإيرادات و تختلف باختلاف البلاد و النظام.
مستعملي النوعين	مسيرو المؤسسة.	المدير، العمال، المتعاملين معها.

الفرع الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها الإدارة للمؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع. وتظهر هذه العلاقة بوضوح عند قيام المؤسسة باتخاذ قرار لمواجهة مشكلة معينة، حيث تبدأ المؤسسة بتحديد المشكلة محل البحث و تحديد أبعادها و الهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ثم التعرف على البدائل المتاحة التي يمكن الإعتماد عليها لحل المشكلة مع تحديد نتائج اختيار كل بديل منها بحساب تكلفته و العائد المتوقع منه، و أخيرا تقييم هذه البدائل و اختيار أفضلها و أنسبها للمؤسسة، و هذا هو القرار الذي ساعدت في الوصول إليه البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.¹

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 1661، ص16.

المبحث الثاني: طريقة (نظام) التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

المطلب الأول: 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.

إذ 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 .¹

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 Robin Robert ،Cooper Kaplan، حيث تم وصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة، إلى المنتجات و الخدمات بمصطلح التخصيص Allocation

و الظهور 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 .²

المطلب الثاني: 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 البحوث 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 السلبية.³

التعريف 02: هو نظام يجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي و التشغيلي و الذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة و صلتها بتكاليف الإنتاج .

1 مبروك محمد نصيرات، محاسبة المقاولات التشييد و البناء و عقود الإنشاءات، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى، السكندرية، 2006، ص133.

2 قدوري هدى سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABB/ABM/ABC) مداخلة في الملتقى حول مراقبة التسيير لحكومة المؤسسات و تفعيل الإبداع يوم 25/24/2017، جامعة البليدة 02، ص03.

3 شرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية المؤسسة، رسالة الماجستير ،جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008، ص2

التعريف 03: 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 .¹

التعريف 04: هو الإجراءات المستندة إلى تحليل التكلفة القائم على النشاط، والتي تهدف إلى تغيير الطلب على الأنشطة لتحقيق الربحية .²

التعريف 05: 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.³

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 الثالث: أهمية نظام معلومات طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC

تعود أهمية نظام معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC إلى:⁴

- 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.
- 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.

1 إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012 ص 98-99

2 نائل عدس ، نضال خلف، محاسبة التكاليف ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013 ،ص 27.

3 محمد خطيب نمر و آخرون، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2013، 04، ص 74.

4 هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، السكندرية، 2000، ص 24.

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.

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

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

يرتكز نظام التكاليف المبني على الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء الغير مباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة و هي كالآتي: ¹

- ❖ 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).

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: ²

- ✓ 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.
- ✓ 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.
 - استبعاد الأنشطة الغير ضرورية.
 - اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.

1 سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2010، ص3، ص95.

2 غصاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة الأنظمة التكلفة التسيير التسعير و الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014 ، ص29.

- 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.
- ✓ التحديد الدقيق للتكاليف المنتجات يؤدي إلى قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل، للتوصل إلى الربح المنشود.
- ✓ التحسن في رقابة التكاليف غير مباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير مباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف و بالتالي إخضاعها إلى رقابة فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.
- ✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.
- ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف و من ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح لإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .
- ✓ يوفر بيانات كبيرة تتمثل في الميزة التنافسية.
- ✓ يدعم العديد من المداخل الإدارية الحديثة للتحسين و التطوير.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

- على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف النشاط، و التي جعلت منه مصدر توفير المعلومات التي تنتصف 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 المؤسسات تتردد في استخدامه.¹
 - ✓ أن استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير مباشرة، فمثال 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، كاهتلاك المباني المصنع، أو التامين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع و ما شابه.²

¹ احمد محمد نور و آخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية،الإسكندرية،2007، ص347.

² أحمد ظاهر وآخرون،مرجع سابق، ص. 212.

- ✓ 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.¹

¹ 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.

الخاتمة

تبعاً لما رأيناه في بحثنا يمكن استخلاص بعض النقاط أهمها، أن محاسبة التكاليف نظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية تهتم بدراسة و تحليل و متابعة التكاليف و تحديد سعر التكلفة و توفر معلومات مهمة عن الماضي و الحاضر و المستقبل، تحتاجها الأطراف الداخلية للمؤسسة، هذا و تعتمد محاسبة التكاليف على مجموعة من الطرق التقليدية و الحديثة ومنها ما يهتم بتحديد سعر التكلفة مثل طريقة الأقسام المتجانسة و منها ما يهتم بمتابعة التكلفة مثل طريقة الانحرافات المعيارية، هذا و تعد الطرق التقليدية في تحليل التكاليف وحسابها ذات نجاعة أكثر في الأجل القصير، في حين على المدى البعيد طريقة ABC أكثر نجاحاً لاتخاذ القرارات.

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

- A. Abdallah Boughaba, **comptabilité Analytique** .
 B. Beatrice Ferancis Grandguilot, **Comptabilité analytique**, Galino édition.
 C. LASARY , **La comptabilité analytique**, El Dar El Othmania, Algérie,
 D. Daniel Boussard, **comptabilité Analytique**, Chihab.
 E. Henri. Bouquin, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, Sirey, sans maison d'édition.

- (1) اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 1668.
- (2) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص11
- (3) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 1661.
- (4) مبروك محمد نصيرات، محاسبة المقاولات التشييد و البناء و عقود الإنشاءات، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، السكندرية، 2006.
- (5) قدوري هدى سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABB/ABM/ABC) مداخلة في الملتقى حول مراقبة التسيير لحكومة المؤسسات و تفعيل الإبداع يوم 2017/24/25، جامعة البليدة 02.
- (6) شرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية المؤسسة، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008.
- (7) إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- (8) نائل عدس ، نضال خلف، محاسبة التكاليف ، دار اليازوزي العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- (9) محمد خطيب نمر وآخرون، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية.
- (10) هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، السكندرية، 2000.
- (11) سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2010
- (12) غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة الأنظمة التكلفة التسيير التسعير و الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014 .
- (13) احمد محمد نور و آخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (14) طلعت ممدوح بارود، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.