

مادة نظم التكاليف ٢

الفرقة الرابعة

كلية التجارة – جامعة دمياط



الفصل الثانی

نظام محاسبية التكاليف على
أساس النشاط



العناصر الرئيسية

يتم تناول هذا الفصل من خلال تناول النقاط الرئيسية التالية:

- أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط .
- ثانياً: أسباب ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط.
- ثالثاً: مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط .
- رابعاً: استخدامات محاسبة التكاليف على أساس النشاط .
- خامساً: هيكل نظام تجميع وتتبع التكاليف في إطار التكاليف على أساس النشاط
- سادساً: تصميم وتشغيل نظام التكاليف على أساس النشاط



أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط



تقوم فكرة محاسبة التكاليف على أساس النشاط
Activity – Based Costing (ABC) على منطوق أن
المنشأة هي مجموعة من الأنشطة ، وأن هذه الأنشطة هي
التي تستهلك الموارد الاقتصادية المتاحة بالمنشأة ، وأن
المنتجات هي التي تستهلك هذه الأنشطة ، لذا يتم تحميل
المنتجات بالتكاليف التي استنفذتها الأنشطة مما يؤدي إلى
دقة قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة على وحدة
المنتج أو الخدمة ، ومن ثم تحميل التكاليف غير المباشرة
على مرحلتين هما :

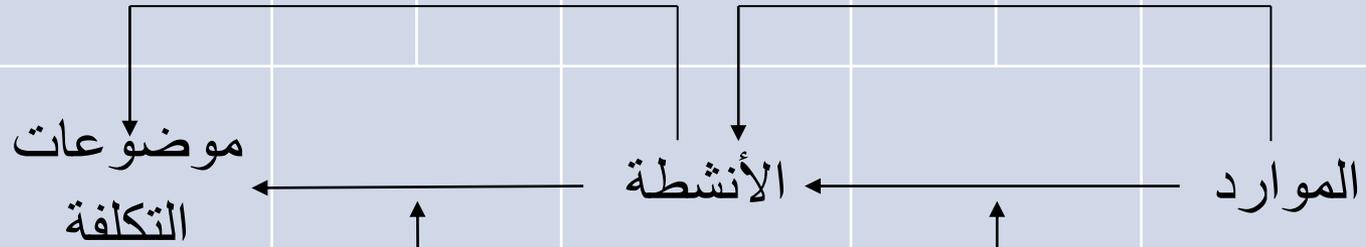
1. الأولى : تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة .
2. الثانية : تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات .



و على ذلك يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على أنه " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المنشأة أولاً ، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة منها ».

ويوضح الشكل التالي نموذج مبسط لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط :





مسيبات
الأنشطة

مسيبات
الموارد



ومن أهم المزايا التي يمكن أن يحققها هذا النظام هي الدقة في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة ، كما أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وما يقدمه من معلومات دقيقة وسليمة لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات يمثل علامة وشاهداً على تطور أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كما أن هذا النظام يعد ضرورياً للتتبع الدقيق للتكاليف غير المباشرة وأهداف التكلفة ، وبالتالي المحاسبة الدقيقة للتكاليف على مستوى المنتج في ضوء كل من كميته ، درجة تعقد العملية الإنتاجية ، تنوع بيئات العمل ، وخصوصية هذا المنتج ، كما أنه يمكن استخدام هذا النظام لدعم تحسين العملية الإنتاجية وتطوير تصاميم المنتج بشكل مُجدي اقتصادياً.



ثانيا : أسباب ظهور نظام محاسبة
التكاليف على أساس النشاط



(١) التطور التكنولوجى فى أساليب الإنتاج وزيادة الاهتمام بالجودة الشاملة للمنتجات فى العصر الحديث ، أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية والإدارية وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة عن طريق استخدام كمية أقل من المواد المباشرة بجودة عالية وعدد أقل من العمالة المباشرة بمهارة عالية.



(٢) حتمية تخفيض التكاليف لدعم القدرة التنافسية للمنتجات في الأسواق العالمية في ظل تطبيق مقررات منظمة التجارة العالمية (الجات) ، الأمر الذي يتطلب ضرورة السعي لتخفيض التكاليف غير المباشرة باعتبارها تمثل نسبة كبيرة من إجمالي تكاليف الإنتاج والمبيعات ، وذلك بهدف التواصل إلى قياس التكلفة التنافسية الدقيقة والعادلة للمنتج ، ولتحقيق هذا الهدف فإن الأمر يحتم تطبيق مدخل تكلفة النشاط للأسباب التالية :

– ترشيد الأنشطة داخل المنشأة عن طريق الإبقاء على الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة إلى المنتج وحذف الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة إلى المنتج.

– ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة الضرورية المنتقاة ثم تحميل تكاليف الأنشطة على الإنتاج باستخدام محركات أو مسببات التكلفة المناسبة ، ومن ثم نصل إلى التكلفة التنافسية المرشدة الدقيقة المعادلة لوحد المنتج .



(٣) تخلف النظام التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج لأنه يؤدي إلى قياس عشوائى غير دقيق وغير عادل لتكلفة وحدة المنتج من التكاليف غير المباشرة وذلك للأسباب التالية :

– اعتماد النظام التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة .

– اعتماد النظام التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة على استخدام طرق توزيع تقليدية تتصف بالعمومية فى توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج .

– اعتماد النظام التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة على استخدام أسس تحميل حكمية مختلفة تؤدي إلى اختلاف نتائج قياس وحدة المنتج ، كما يتوقف اختيار أساس تحميل دون الآخر على الحكم الشخصى للإدارة أو محاسب التكاليف بالمنشأة .



ومن ثم يؤدي تطبيق النظام التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج إلى قياس غير سليمة تساهم بدرجة كبيرة في تخفيض أو فقد القدرة التنافسية للمنتج في الأسواق المحلية والعالمية . وذلك لأن النظام التقليدي للتكاليف المطبق حالياً في الشركات الصناعية في معظم الدول النامية ومنها مصر يؤدي إلى النتائج السلبية التالية :

- (١) قياس عشوائي غير دقيق وغير عادل لتكلفة وحدة المنتج بسبب عشوائية بعض مراكز التكلفة وطرق التوزيع وأسس تحميل التكاليف غير المباشرة .
- (٢) تضخيم مفتعل لتكلفة وحدة المنتج بتكاليف الأنشطة الخدمية (الإنتاجية ، التسويقية ، الإدارية والتمويلية) غير الضرورية التي لا تضيف أي قيمة لوحدة المنتج .
- (٣) صعوبة معايرة وتخطيط التكاليف غير المباشرة لاعتمادها على التقدير في ضوء التكاليف الفعلية في الماضي بما تحتويه من تكاليف لأنشطة غير ضرورية لا تضيف قيمة للمنتج ، لأنه إذا كانت التكاليف غير المباشرة الفعلية نسبية على أسس حكمية فإن التكاليف التقديرية هي الأخرى تكون حكمية تفتقد إلى الأساس العملي في التقدير ، وبالتالي لا ترقى إلى التكاليف المعيارية والتي تعتمد على أسس علمية في المعايرة .



(٤) صعوبة الرقابة والمسائلة عن انحرافات التكاليف غير المباشرة لسببين هما :

– عشوائية قيم انحرافات التكاليف بسبب عشوائية كل صيغ التكاليف التقديرية والتكاليف الفعلية غير المباشرة لاعتماد كل منها على أسس حكمية في التقدير والتحميل ، وبالتالي يصعب إخضاع هذه الانحرافات للرقابة .

– صورية بعض مراكز التكلفة حيث توجد بعض المراكز الوهمية التي يخلقها محاسب التكاليف لأغراض تحميل التكاليف غير المباشرة ، وذلك دون أن يكون لها نشاط فعلى على الطبيعة بالمنشأة مثل مركز المبانى ومركز القوى المحركة ، وبالتالي لا يوجد مسئول معين يمكن محاسبته عن انحرافات التكاليف غير المباشرة في هذه المراكز الوهمية ، الأمر الذى يعوق تطبيق مبدأ محاسبة المسئولية عن هذه التكاليف وانحرافاتهما .



ثالثا : مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط



يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط كمدخل حديث للمحاسبة عن التكاليف غير المباشرة على المقومات التالية:

١- تحديد الأنشطة داخل الشركة .

تتعدد الأنشطة الإنتاجية والخدمية داخل المنشأة مثل نشاط تشغيل الآلات ، نشاط صيانة الآلات ، نشاط مناولة المواد ، ونشاط تخزين المنتجات ... الخ .



٢- تحديد مجمع أو وعاء تكلفة كل نشاط .

يتمثل مجمع أو وعاء التكلفة لأي نشاط رئيسي أو مجموعة من الأنشطة الفرعية المتجانسة في مجموعة عناصر التكاليف الخاصة بذلك النشاط والتي تتمثل في المستلزمات السلعية والأجور والإهلاك ... الخ .

٣- تحديد محركات (أو مسببات) تكلفة كل نشاط .

تتمثل محركات أو مسببات التكلفة Cost Drivers لأي نشاط في عدد الأحداث أو العمليات أو الإجراءات التي كانت سبباً مباشراً في خلق وحدوث التكلفة مثل عدد مرات أو ساعات تشغيل الآلات ، عدد أوامر الصيانة ، عدد مرات التعبئة والتغليف ، عدد مرات مناولة المواد ، عدد أوامر الشراء ، وعدد طلبات المبيعات ... الخ ، والتي تستخدم كأساس عند تخصيص تكلفة النشاط على المنتجات .



٤- تحديد تكلفة محرك أو مسبب التكلفة في كل نشاط.

يتم تحديد تكلفة المحرك أو مسبب الواحد للتكلفة غير المباشرة في كل نشاط على حده عن طريق قسمة مجمع أو وعاء تكلفة النشاط على عدد محركات أو مسببات التكلفة المناسبة لطبيعة ذلك النشاط .

٥- تحميل تكلفة كل نشاط على المنتجات .

يتم تحميل تكلفة كل نشاط على المنتجات باستخدام محركات أو مسببات التكلفة المناسبة لطبيعة ذلك النشاط ، وذلك بهدف تحديد نصيب كل نوع من أنواع المنتجات من تكلفة كل نشاط على حدة ، وذلك عن طريق ضرب عدد محركات أو مسببات التكلفة المناسبة للنشاط في تكلفة المحرك أو المسبب الواحد لهذه التكلفة .



٦- قياس متوسط تكلفة وحدة المنتج من إجمالي تكاليف الأنشطة.

يتم قياس نصيب وحدة المنتج من التكاليف الإجمالية غير المباشرة للأنشطة بالمنشأة عن طريق قسمة إجمالي تكاليف النشاط الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على كمية الإنتاج من هذا النوع.



وفي ضوء تلك المقومات نستنتج أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يتم بتطبيق نظرية السببية في مجال تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج عن طريق تتبع العلاقات البنية الدائرية (محركات أو مسببات التكلفة) بين التكاليف غير المباشرة والأنشطة والإنتاج كالتالي :

– أن الأنشطة هي السبب المباشر في حدوث التكاليف غير المباشرة ، ومن ثم تحمل هذه التكاليف غير المباشرة على الأنشطة مباشرةً باستخدام محركات أو مسببات التكلفة المناسبة.

– أن الإنتاج هو السبب المباشر في القيام بالأنشطة ، ومن ثم تحمل تكاليف الأنشطة تحمل تكاليف الأنشطة على الإنتاج مباشرة باستخدام محركات أو مسببات التكلفة المناسبة.



رابعاً : استخدامات محاسبة التكاليف على أساس النشاط



توجد العديد من الاستخدامات التي يلعب فيها نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط دوراً هاماً ، ومن أهم تلك الاستخدامات ما يلي :

١- تخصيص التكاليف .

نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة والاعتماد على الآلية بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة ، كل هذا يعد حافزاً لإدارة الشركة لتبنى نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة .



٢- تسعير المنتج أو الخدمة.

يلعب نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط دوراً رئيسياً في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي ، وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها أو خدماتها أو عملائها.



٣- اتخاذ القرارات.

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط إدارة المنشأة على القيام بأحد أهم الوظائف الإدارية ألا وهي وظيفة اتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج ، مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء ، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.



٤- تخفيض التكلفة .

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة ، التوقيت ، والجودة ، ويمكن تحقيق تخفيض للتكلفة من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .

٥- تطوير الموازنة .

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات التخطيطية ، حيث أن تلك الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء ، ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية .



٦- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة .

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج أو الخدمة والتسعير والتسويق والمزيج ، وذلك من خلال تزويدهم بمسببات التكلفة في كل مجال من تلك المجالات .

٧- تحليل ربحية العميل .

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة ، وبالتالي لابد من وجود تفهم أكثر لربحيته.



٨- قياس الأداء .

يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط معلومات متنوعة (مالية وغير مالية) تُعد بمثابة مقاييس للأداء مثل يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد ، وحجم ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والإنتاجية.

٩- تحسين الأداء .

تُعد عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، وكذلك يساعد الشركة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء .



شكرا على حسن المتابعة
مع خالص تحياتي
د. السيد القرنشاوى

