

# مادة نظم التكاليف ٢

الفرقة الرابعة

كلية التجارة – جامعة دمياط



# الفصل الثالث

## نظام محاسبة 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



# خامسا : هيكل نظام تجميع وتتبع التكاليف فى إطار نظام التكاليف على أساس النشاط



يتكون هيكل نظام وتتبع التكاليف فى إطار مدخل وتحليل الأنشطة من ثلاثة عناصر أساسية هى الموارد ، الأنشطة ، موضوع القياس التكاليفى ( المنتجات ) ، وهناك عناصر أخرى ثانوية يمكن أن تغطيها بعض الأولوية لكى نضمن أن ينتظم النظام ، وتتمثل فى مراكز النشاط ومجمعات التكاليف ومسببات أو محددات التكاليف ، وفيما يلى عرض لكل عنصر من تلك العناصر:



# ١- الموارد.

تتمثل الموارد فى العناصر الاقتصادية التى يتم توجيهها لأداء الأنشطة وهى تعتبر مصدر للتكلفة التى تحدث عند استخدام هذه الموارد ، وهى تتضمن المواد ، العنصر البشرى (العمل) ، التكنولوجيا ، خدمات لدعم الإنتاج ، موارد مشتراه من خارج المنشأة (خدمات الإعلان ، خدمات قانونية ، ومحاسبية .... الخ).



## ٢- الأنشطة.

تعتبر الأنشطة هي البؤرة الأساسية في إطار نظام التكاليف على أساس النشاط ، والأنشطة في هذا الإطار لها خاصية الدرجية ، وهذه الخاصية هي الأساس في تخفيض العيوب الموجودة في نظم التكاليف التقليدية ، حيث يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المنشأة عن طريق تقسيمها إلى أربعة مجموعات مانعة بالتبادل هي :

- أنشطة ترتبط بوحدات الإنتاج.
- أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج.
- أنشطة ترتبط بدعم المنتج ككل.
- أنشطة مدعمة لعمليات المنشأة ككل.



### ٣- موضوعات القياس التكاليفي.

على الرغم من أنه يمكن النظر إلى الأنشطة كموضوع للقياس التكاليفي ، إلا أنه في هذا الإطار يتم التركيز على اعتبار المنتجات أو الخدمات هي موضوع القياس التكاليفي ، وتظل الأنشطة كعنصر مستقل في هيكل نظام تجميع وتتبع وتخصيص التكاليف.

ونظام تجميع وتتبع التكاليف الذي يتضمن هذه العناصر الأساسية الثلاثة ، سيعنى بصفة أساسية بربط الموارد ( العنصر الأول ) بالأنشطة ( العنصر الثاني ) عن طريق مسببات استخدام الموارد ، كما يعنى من ناحية أخرى ربط الأنشطة ( العنصر الثاني ) بموضوعات القياس التكاليفي ( المنتجات والخدمات وهي العنصر الثالث ) عن طريق استخدام النشاط.



## ٤- مراكز النشاط.

تعرف مراكز النشاط بأنها تجميعات وظيفية أو اقتصادية للعديد من الأنشطة المتشابهة أو المتكاملة ، فهو يمثل جزء من العملية الإنتاجية وترغب الإدارة في التقرير عن تكاليف هذه الأنشطة التي يقوم بها مركز النشاط بصورة منفصلة ، وبعد أن يتم تحديد الأنشطة يتم تقسيمها إلى عدد من مراكز النشاط ، ويتم ذلك وفقاً للعديد من العوامل من أهمها عامل الأهمية النسبية لكل نشاط ومسببات التكلفة.



## ٥- مجمعات التكاليف.

بدلاً من أن نبحث وندرس نمط سلوك التكاليف لكل مركز نشاط ونحدد له مسبب التكلفة الملائم ، فإنه قد يكون من الأفضل تجميع عدد من الأنشطة التي يتضمنها مركز النشاط في مجمع تكاليفي واحد يكون له مسبب تكاليف واحد ، يستخدم لإصاق تكاليف مجموعة الأنشطة المتجانسة إلى المنتجات ، ويجب أن نشير إلى أن عملية تجميع العديد من البنود التكاليفية المرتبطة بأنشطة معينة معاً في مجمع تكاليفي واحد هي المسئولة عن خاصية التجانس التي يتطلب وجودها في كل مجمع تكاليفي.



## ٦- مسببات أو محددات التكاليف .

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط ، وتحليل مسببات التكلفة هو التحليل الذي يتناول تحديد سبب حدوث التكاليف ، ويجب دائماً أن ندرك أن مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته ، ومقياس النشاط يمثل العامل الذي يترتب على التغيير الكمي فيه تغييراً في تكاليف النشاط بصورة مباشرة ، ويمكن بيان أنواع مسببات التكلفة كما يوضحها الجدول التالي:



بنود التكاليف الناشئة	أمثلة لمسبب التكلفة	نوع مسبب التكلفة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف العمل غير المباشرة</li> <li>- تكاليف تشغيل الآلات</li> <li>- تكاليف الصيانة والقوى المحركة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ساعات العمل المباشر</li> <li>- ساعات التشغيل الآلية</li> <li>- تكلفة المواد الأولية المباشرة</li> </ul>	حجم الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف تجهيز الآلات</li> <li>- تكاليف نشاط الشراء</li> <li>- تكاليف نشاط جدولة الإنتاج</li> <li>- تكاليف نشاط الفحص</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عدد أوامر تجهيز الآلات</li> <li>- عدد أوامر الشراء</li> <li>- عدد مرات جدولة الإنتاج</li> <li>- عدد دورات التشغيل</li> <li>- عدد مرات الفحص لأغراض الرقابة على الجودة</li> </ul>	العمليات (الصفقات)
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف تصميم المنتج</li> <li>- تكاليف نشاط الشؤون الهندسية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عدد الأجزاء في كل منتج</li> <li>- عدد أوامر التغيير الهندسية</li> </ul>	المنتجات



وعند قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين نوعين من مسببات التكاليفى كل مرحلة من مراحل تخصيص وتحميل التكاليف هما :

**النوع الأول : مسببات التكلفة فى المرحلة الأولى فى دورة إصاق التكاليف بالأنشطة .**

وهى التى تستخدم فى إصاق تكاليف الموارد المختلفة بمراكز النشاط ( ويتعبير أدق بمجمعات التكاليف فى كل مركز نشاط ) ، وهى تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ، ومن أمثلتها عدد أوامر التشغيل ، عدد الفاحصين ، عدد الكيلوات ساعة المستخدمة .



## النوع الثانى: مسببات التكلفة للمرحلة الثانية فى دورة إصاق التكاليف بالمنتجات .

وهى التى تستخدم فى إصاق التكاليف المجمعة فى كل مجمع تكاليفى بالمنتجات ، وفى الحقيقة أن مسبب التكلفة من هذا النوع يمثل العامل الأساسى فى تكوين تجميعات التكلفة ، حيث أن كل مجمع تكاليف يكون له مسبب تكاليفى واحد وفريد ، ومسببات التكلفة من المرحلة الثانية تتمثل تبعاً للخاصية الدرجية التى تتميز بها الأنشطة التى يتضمنها المجمع التكاليفى المعين ، فمن الممكن أن تكون مسببات التكاليف عبارة عن مقاييس على مستوى وحدة الإنتاج ( مثل ساعات العمل المباشر ) ، وقد تكون عبارة عن مقاييس على مستوى دفعة الإنتاج ( مثل عدد أوامر التشغيل ، عدد مرات تجهيز الآلات ، عدد مرات الفحص ... ) .



سادسا : تصميم وتشغيل نظام التكاليف  
على أساس النشاط



يتم تصميم وتشغيل نظام التكاليف على أساس النشاط على مرحلتين هما مرحلة تصميم النظام ومرحلة تشغيل النظام وذلك كما يلي:

## المرحلة الأولى : تصميم النظام التكاليفي .

يتم تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط من خلال القيام بمجموعة من الخطوات والمتمثلة فيما يلي:

- (١) إعداد قائمة بالأنشطة.
- (٢) إعادة تصميم دفاتر الأستاذ العام.
- (٣) إنشاء وتصميم مراكز النشاط.
- (٤) تصميم مجتمعات التكاليف.
- (٥) تحديد مسببات استخدام الموارد.
- (٦) اختيار مسببات استخدام الأنشطة.



# المرحلة الثانية : تشغيل النظام التكاليفى .

يتم تشغيل النظام التكاليفى فى ضوء المحاسبة على أساس النشاط بهدف تحميل عناصر التكاليف على المنتجات من خلال القيام بخطوتين متتابعتين هما :

**الخطوة الأولى: تجميع التكاليف فى مجموعات تكلفة لكل مركز نشاط .**

حيث يتم تجميع التكاليف فى مراكز النشاط تبعاً لمجموعات التكاليف التى يتضمنها كل مركز نشاط ، وذلك باستخدام مسببات التكاليف المرتبطة بالمرحلة الأولى (أو مسببات استخدام الموارد) حيث يكون لكل مجمع تكاليفى مسبب تكلفة واحد .



# الخطوة الثانية: تحميل وتخصيص التكاليف على موضوع المنتجات .

بعد تجميع التكاليف لكل مركز نشاط يتم تحميل وتخصيص هذه التكاليف على المنتجات باستخدام مسببات التكاليف المرتبطة بالمرحلة الثانية (أو مسببات استخدام النشاط) ، ومسببات التكلفة المرتبطة بالمرحلة الثانية هي التي ترتبط بالتقسيم الدرسي للأنشطة التي يتضمنها مركز النشاط والتي تتمثل في :

- أنشطة ترتبط بوحدات الإنتاج.
- أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج.
- أنشطة مدعمة لمنتجات معينة.
- أنشطة مدعمة للمنشأة ككل.



وبالنسبة لتكاليف الأنشطة الثلاثة الأولى يمكن أن يتم تحميلها على المنتجات في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط ، وهذا يعني أننا سنتجنب مشاكل التخصيص بالنسبة لتكاليف هذه الأنشطة الثلاثة الأولى باستخدام أساس معين ، وقد نتعرض لمشكلة أن يكون هذا الأساس حكماً ، وهذا يعني أننا في هذه الخطوة يجب أن نعتمد على ثلاثة أنواع من مسببات النشاط (الأولى للأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج ، والثاني للأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج ، والثالث للأنشطة على مستوى المنتجات).



**مثال ١:** تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج ثلاثة منتجات هي ( س ، ص ، ع ) ، وقد توافرت لديك البيانات التالية عن شهر يناير ٢٠٢٠ :

اجمالي	المنتجات			بيان
	ع	ص	س	
-	٤٠٠	٤٠٠	١٠٠	- كمية الإنتاج
٦٠٠	١٨٠	٣٤٠	٨٠	- اجمالي ساعات العمل المباشر
٢١٤٠٠	٦٤٠٠	١٢٠٠٠	٣٠٠٠	- اجمالي الأجور المباشرة
٣٧٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠	- اجمالي تكلفة المواد المباشرة
١٤	٨	٤	٢	- عدد مرات تجهيز الآلات
١٢	٦	٢	٤	- عدد مرات المناولة
١٦	١٠	٤	٢	- عدد مرات الفحص

**التكاليف الإضافية :**

اجمالي تكلفة نشاط تجهيز الآلات	١٤٠٠٠ جنية
اجمالي تكلفة نشاط المناولة	٢١٦٠٠ جنية
اجمالي تكلفة نشاط الفحص والاستلام	٢٤٤٠٠ جنية

**المطلوب:**

- (١) تحديد اجمالي التكاليف الإضافية المحملة على المنتجات وكذلك تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات الثلاثة في ضوء نظام التكاليف التقليدي بفرض أن أساس التحميل هو ساعات العمل المباشر .
- (٢) تحديد اجمالي التكاليف الإضافية المحملة على المنتجات وكذلك تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات الثلاثة في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط .



الحل في الكتاب  
من ص ١٥٩ حتى ص ١٦٣



شكرا على حسن المتابعة  
مع خالص تحياتي  
د. السيد القرنشاوى

