

المحور الخامس: طريقة التكلفة القائمة على الأنشطة ABC

تمهيد:

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية. وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ويعتبر أحد الاتجاهات الحديثة لمعالجة مشكلة توزيع أو تخصيص التكاليف غير المباشرة.

1- دوافع التحول إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

لقد كانت هناك مجموعة من الأسباب والعوامل التي ساهمت في ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC نجملها فيما يلي:

- أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية، حيث تؤدي طرق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتجات لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه هذا المنتج من موارد بالمؤسسة، أي أن هذه الطرق تهمل علاقة السبب بالنتيجة. كما أن هذه الأنظمة التقليدية تعتمد على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم كساعات العمل المباشرة وعدد الوحدات المنتجة... إلخ كقاعدة لتحميل التكاليف غير المباشرة، وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين فإن التكاليف المستهلكة في تصنيعه تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحليل المنتجات بنصيبها من التكاليف الثابتة.
- تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي، حيث أصبحت الشركات تعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا إنتاج ومعلومات جد متطورة مما أدى لتغير هيكل التكاليف بارتفاع نسبة ما تمثله المصاريف غير المباشرة من التكلفة الكلية للمنتج نظرا للاعتماد على المكننة المتطورة على حساب العنصر البشري في العملية الانتاجية.
- أصبح هناك قبول عام بأهمية تحليل ودقة المعلومات، الذي بدأ واضحا أن نظام ABC قد نجح في ذلك بخلاف الأنظمة التقليدية الأخرى التي اتصفت بعدم الدقة في المعلومات.

2- مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي، أي أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة. وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة. أي أن هذا النظام يقوم على مرحلتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجتمعات التكلفة أولا ثم تحميلها على الخدمات أو المنتجات النهائية بناءً على موجهات أو محركات التكلفة والذي يقصد به العامل الذي يسبب حدوث أي تكلفة نشاط.

3- بعض المصطلحات المستخدمة في نظام ABC:

أ- **النشاط:** هو مجموعة من المهام أو الإجراءات التي تتكامل لأداء عمل معين، أو هو عملية تتسبب في حدوث تكاليف. ويتوقف عدد الأنشطة في أي مؤسسة على درجة التعقيد في عملياتها الإنتاجية، فكلما زادت درجة التعقيد كلما زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكاليف.

مثال:

- **نشاط إستلام المواد الأولية** يتطلب القيام بالمهام التالية: تفرغ الشاحنة، مقارنة الإستلام مع سند الطلب، مراقبة كمية ونوعية المواد الأولية المستلمة، تنظيم المواد المستلمة في المخزن.
 - **نشاط التصنيع** يتطلب القيام بالمهام التالية: تقطيع المواد، تجميع آلي ويدوي، تركيب، إنهاء.....إلخ.
 - **نشاط المحاسبة** يتطلب القيام بالمهام التالية: جمع الوثائق المحاسبية، ترتيبها، التسجيل المحاسبي، إعداد الكشوفات المالية.....إلخ.
- ب- **مجمع التكاليف:** هي عملية تجميع الأنشطة المتشابهة في شكل أوعية، ويستخدم في إعداد معدل التحميل.
- ج- **مسبب (مولد) التكلفة:** هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، ويجب اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة.

مثال:

- ساعات عمل الآلات هو مسبب التكلفة لنشاط الآلات

- عدد مرات الصيانة هو مسبب التكلفة لنشاط صيانة الآلات.

- عدد الطلبات هو مسبب التكلفة لنشاط تعبئة المنتجات.

4- مراحل حساب تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

بالنسبة للتكاليف المباشرة (مواد أولية، يد عاملة مباشرة....) حسب نظام ABC تحمل مباشرة للمنتجات المستهلكة لها، بخلاف التكاليف غير المباشرة فبعد حصرها وتحديد قيمتها فإنها تحمل للمنتجات عبر المراحل التالية:

المرحلة 1: تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد

تعتبر هذه المرحلة البداية الفعلية لتصميم نظام التكلفة على أساس الأنشطة، ويتم تحديد أنشطة المؤسسة بناء على طبيعة مراحل العمل والوظائف فيها، ويتم تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وفرعية مثل (إعداد طلبات الشراء، شراء المواد، فحص المواد المستلمة، مناولة المواد، التجهيز الآلي، نشاط الفحص والرقابة على الجودة، إستقبال أوامر العملاء....إلخ).

ويتيح تطبيق نظام ABC إمكانية تحديد وتعريف الأنشطة التي تستهلك الموارد والتي تدخل في إنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، بمعنى ليست كل الأنشطة المستعملة ذات أهمية وقيمة مضافة، وبالتالي تقوم المؤسسة بإلغاء بعض الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة.

المرحلة 2: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

تعتبر المقياس السليم لمقدار ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة المختلفة، ويتم تحديد مسببات التكلفة بتحديد عددها وكذا نوعها، ويفضل إختيار مسببات التكلفة التي تتوفر على سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها وأن تكون قابلة للقياس، وتتميز بأعلى درجة الإرتباط مع مجموعة تكاليف النشاط، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عديدة.

المرحلة 3: تجميع الأنشطة (مجمع التكلفة) وحساب تكلفة الوحدة لكل مسبب

بعد تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط يتم تجميع الأنشطة المتماثلة من حيث مسبب تكلفتها وحساب مجموع الأعباء لكل مركز تجميع الأنشطة تم تحديد حجم المسبب (عدد وحداته) لكل مجمع، أما تكلفة المسبب فتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة لمسبب التكلفة} = \frac{\text{تكلفة مركز تجميع الأنشطة}}{\text{عدد وحدات مسبب التكلفة}}$$

يتم تحميل الأعباء غير المباشرة (أعباء مراكز تجميع الأنشطة) للمنتجات بالتناسب مع استهلاككم لمسببات التكلفة بالعلاقة التالية:

$$\text{نصيب المنتج من تكاليف الأنشطة} = \text{عدد وحدات المسبب المستهلكة} \times \text{تكلفة الوحدة الواحدة للمسبب}$$

ثم يتم في الأخير تحميل الأعباء المباشرة وغير المباشرة في تكلفة المنتج.

5- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: ويمكن حصرها فيما يلي:

- إستعمال مؤشرات تكلفة عديدة أكثر تنوعا حيث تجسد هذه المؤشرات العلاقة السببية بين الأنشطة ومواضع التكلفة.
- تحسين عملية إتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبساطة للفهم.
- تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف
- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن.
- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للإستغناء عنها.
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية.

- التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق إختبار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها .
- 6- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :
 - ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي، الامر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
 - إن إستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، وما شابه ذلك.
 - يركز هذا النظام على القرارات الإستراتيجية في المدى الطويل بينما تحتاج المؤسسات إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.