

## محاضرة: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

تعد هذه الطريقة أحدث التطورات في أساليب المحاسبة، حيث يتم استخدامها في العديد من المؤسسات الصناعية وخاصة منها المتواجدة في البيئة المتطورة، تسعى هذه الطريقة إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة. تسمى هذه الطريقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة activity based costing والمعروف بالتسمية المختصرة ABC.

### 1. تعريف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

تعرف هذه الطريقة على أنها نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين: حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض تكلفة والتي تشمل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها. مبدأ هذه الطريقة يتمثل في أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد، والمنتجات هي التي تستهلك هذه الأنشطة، بمعنى أن المنتجات لا تستهلك موارد وإنما أنشطة، ذلك أنه يتم تتبع مختلف الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة ليتم بعد ذلك تحديد تكلفة هذه الأنشطة، هذه الأخيرة يتم تحميل تكلفتها على المنتجات المستهلكة لهذه الأنشطة وذلك باستخدام ما يسمى بمسبب أو موجة التكلفة.

### 2. خطوات تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

#### 1.2 تحديد الأنشطة اللازمة للمخرجات:

الأنشطة هي مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم تنفيذه داخل الشركة.

كما تعرف الأنشطة على أنها مهمة خاصة، أو مجموعة من المهام لها نفس الطبيعة تعمل على زيادة قيمة عند إعداد منتج معين.

في هذه الخطوة يتم تحديد جميع الأنشطة المرتبطة بإنتاج المنتج وذلك ابتداء من نشاط الحصول على الموارد إلى غاية تسليم المنتج إلى العميل، وفي هذه المرحلة يمكن ملاحظة العديد من الأنشطة اللازمة لهذا المنتج.

وفي حالة كون أن هناك العديد من الأنشطة فإن هذا سوف يؤثر على دقة وصحة هذا العمل حيث أنه يصبح أكثر تعقيدا، لهذا فإنه يتم تجميع أو تبويب هذه الأنشطة في مجموعات

متجانسة تسمى بأحواض التكلفة COSTS POOLS تحتوي كل منها على مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

ويتم تجميع الأنشطة لفرضين أساسيين هما:

- الفرض الأول هو التجانس بين الأنشطة.
- الفرض الثاني أن التكاليف تتناسب طرديا.
- لغرض تحليل الأنشطة يتم تحضير خرائط التدفق التي تبين مختلف العمليات التصنيعية والأنشطة المختلفة بدءا من دخول المواد الأولية للمصنع إلى غاية تسليمها كبضاعة للعملاء. على أن تشمل هذه الخرائط الوقت والأحداث المختلفة داخل النشاط وتكلفه.
- عند تحديد الأنشطة لا يشترط التمييز بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة كما في الطرق التقليدية.

- عند تحديد الأنشطة سوف يتم ملاحظة أن هناك أنشطة تضيف قيمة بالنسبة للمؤسسة وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة، وهذا ما يتيح طريقة ABC في عملية تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة التي لا تضيف قيمة كالتخلي عنها مثلا وتلقيها من عند الغير.

## 2.2 تحديد تكلفة الأنشطة:

تكلفة الأنشطة هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي تم تتبعها وتبين أنها تخص نشاط معين.

ففي هذه المرحلة يقوم مصمم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المختلفة وذلك لتحديد تكلفة الموارد المستخدمة لأداء كل نشاط وذلك بإستخدام مجموعة من الطرق الأساسية كطريقة التخصيص المباشر، طريقة التقدير، طريقة التخصيص العشوائي.

عملية تحديد تكلفة الأنشطة تعتمد على تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة وذلك من خلال دراسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد وبين مخرجات كل نشاط، وذلك بالاعتماد على مقياس النشاط مسبب التكلفة إذ أنه من المنطقي أن تكون هناك علاقة بين الموارد وبين مسببات التكلفة فزيادة عدد ساعات تشغيل الآلات يؤدي إلى زيادة تكاليف تشغيل الآلات.

## 3.2 تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

في طريقة الأقسام المتجانسة نقوم بتحديد وحدات العمل التي تستخدم في تحميل المصاريف غير المباشرة لهذه الأقسام على مختلف المنتجات. نفس الشيء بالنسبة لطريقة التكلفة

على أساس الأنشطة فإنه يتم تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط والتي تستخدم في مكان وحدات العمل ذلك أنه لكل نشاط سوف يتم تحديد مسبب تكلفة ليتم استخدامه في تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مختلف المنتجات.

يعرف مسبب التكلفة على أنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط، كما يعرف على أنه عامل يسمح بتفسير تغيرات تكاليف النشاط، بمعنى أن هذا المسبب سوف يساهم في تحديد مسلك التكلفة. إذا مسبب التكلفة هو للربط بين تكلفة الأنشطة وبين المنتجات والخدمات. يمكن تحديد مجموعة من مسببات التكلفة لعدد من الأنشطة ومثال ذلك يظهر في الجدول

التالي:

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الانتاج	عدد دورات الانتاج
طلب المواد	عدد اوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
اعداد وتجهيز الآلات	عدد مرات الاعداد
تشغيل الآلات	عدد ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الاوامر المسلمة
البيع	اجمالي المبيعات
تعبئة وتغليف	عدد او وزن او حجم الوحدات المطلوبة
التخزين	عدد او وزن او قيمة الوحدات المنقولة
الائتمان والتحصيل	عدد الفواتير الصادرة
المنافسة	وزن او قيمة او عدد البنود المنقولة او عدد مرات المنافسة
النقل والشحن	عدد ساعات تشغيل سيارات النقل او عدد او قيمة البنود المنقولة او قيمة الوحدات المنقولة او عدد طلبيات العملاء
ادارة التسويق	مقدار الوقت المستنفذ في العمل او عدد طلبيات العملاء او عدد العملاء او عدد الفواتير الصادرة
الدعاية والاعلان	كمية او قيمة الوحدات المباعة او عدد او قيمة الاعلانات.

عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط فإنه يشترط ضرورة أن يتم اختياره بدقة وبأكثر حذر

ويتم اختياره للاعتبارات التالية:

- أن يتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط؛
- سهولة الحصول على البيانات بهذا المسبب؛
- أن يكون قابل للقياس؛

## 4.2 تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية وذلك بإستخدام معدل تكلفة كل وعاء. حيث يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مختلف المنتجات وذلك حسب ما استهلكته هذه المنتجات من هذه الأنشطة ويتم ذلك باستخدام ما يسمى بمسبب التكلفة.

مثال: اذا كان وعاء تكلفة اهتلاك الآلات هو 100000 دج وساعات تشغيل الآلات كمسبب لهذا النشاط قد بلغت 40000 ساعة موزعة بين نوعين من المنتجات المنتج الأول 10000 ساعة والمنتج الثاني 30000 ساعة فإن معدل تكلفة وعاء تكلفة اهتلاك الآلات يحسب كمايلي:

يتم قسمة 100000 دج التي تمثل قيمة الاهتلاك على 40000 ساعة عمل لنحصل على نتيجة 2,5 دج لساعة.

وباستخدام هذا المعدل يمكن حساب نصيب كل منتج من تكلفة الاهتلاك حيث يكون ذلك كمايلي:

$$\text{المنتج الاول} = 10000 \text{ ساعة} \times 2,5 = 25000 \text{ دج}$$

$$\text{المنتج الثاني} = 30000 \text{ ساعة} \times 2,5 = 75000 \text{ دج.}$$

يتم تحديد تكلفة الإنتاج حسب هذه الطريقة وذلك بعد حساب التكاليف المباشرة كما تحسب بالطريقة العادية ليتم بعد ذلك إضافة مجموع تكلفة الأنشطة التي يجب أداؤها لإتمام عملية الإنتاج والتسليم إلى العملاء.

## 3. مزايا ومحددات تطبيق طريقة التكلفة على اساس الأنشطة:

- تطبيق الشركات خاصة منها الصناعية لهذه الطريقة يضيف عليها مجموعة من المزايا منها:
- يؤدي التركيز على الأنشطة ومسببات استهلاك الموارد الى الترشيح في إدارة تكاليف الأنشطة، والتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات؛
- تحليل الأنشطة الى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة للشركة يؤدي الى محاولة استبعاد هذه الأنشطة الأخيرة أو على الأقل تقليل حجم موارد الشركة الموجهة الى تلك الأنشطة مما ينعكس بالإيجاب على تخفيض التكلفة؛
- تسمح بمعرفة كل الأنشطة المستخدمة في إنتاج منتج معين ابتداء من الحصول على الموارد إلى غاية تسليم المنتج في شكله النهائي، كما تسمح حساب تكلفة العمليات؛

- من مزاياها كذلك تؤدي إلى تقوية الرقابة على التكاليف نظرا لأنها تفترض على مستوى النشاط حيث تحدث بينما يركز النموذج التقليدي الرقابة على التكاليف على المستوى النهائي للمنتوج أي بعد إتمام إنتاج السلع و حدوث التكاليف؛
- تحليل الأنشطة يظهر الطاقات غير المستغلة ممثلة في الأنشطة غير المنتجة التي بقيت دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، وبالتالي يمكن للإدارة اتخاذ قراراتها الخاصة باستخدام هذه الطاقات غير المستغلة.
- وبالرغم من هذه المزايا إلا أن تطبيق هذه الطريقة يثير بعض الصعوبات منها:
  - صعوبة التحديد الدقيق لتكلفة الأنشطة خاصة في حالة وجود عدد كبير منها؛
  - توافر مجموعة من مسببات التكلفة المرتبط بالأنشطة المختلفة؛
  - تقييم زمن عمل العامل على مختلف الأنشطة التي قام بإنجازها ليس دائما سهل خاصة فيما يتعلق بالعمل الإداري؛
  - تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات يتطلب أموال ضخمة بالإضافة إلى استغراقه لوقت كبير.